

ปัญหาการบรรเทาภาวะภาวะน้ำท่วมและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาว ดลพร สุตันทวีบูลย์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาการบรรเทาภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษี
ที่อยู่อาศัย

โดย นางสาว ดลพร สุตันทวิบูลย์

รหัสประจำตัว 618 61607 34

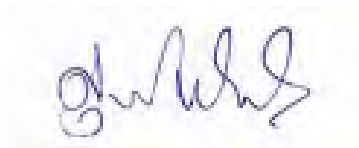
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล

ปีการศึกษา 2562

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ



ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)

บทคัดย่อ

ปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ในการประเมินมูลค่าฐานภาษี ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น โดยจะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่หากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน จะได้รับยกเว้นไม่เกิน 10 ล้านบาท ซึ่งการบรรเทาภาษีนี้จะเป็นการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวนโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง จึงทำให้บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้เป็นที่อยู่อาศัยซึ่งมีมูลค่าสูงถึง 50 ล้านบาทและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านจะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวน ในขณะที่บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาท เช่น มีบ้านหลังแรกมูลค่า 10 ล้านบาท และมีบ้านหลังที่สองมูลค่า 5 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีสำหรับบ้านหลังที่สอง เนื่องจากไม่ได้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม จึงเกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าน้อยมีการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง และการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวนอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งจะทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ที่จะนำมาสร้างบริการสาธารณะ สาธารณูปโภคต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน

ดังนั้นจึงเห็นสมควรให้แก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยให้มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยให้มีความเหมาะสมมากขึ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม โดยการนำอัตราการประเมิน (Assessment Level) ตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศฟิลิปปินส์มาใช้เป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษี เพื่อให้มูลค่าฐานภาษีสอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการบรรเทาภาษีควรต้องพิจารณาจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองอย่างแท้จริง

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้ เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้ ศึกษาตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถ กลั่นกรองและนำมาใช้ในการทำเอกัตศึกษาครั้งนี้ และใช้ในการดำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อน ๆ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องและ ให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจและเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษานับนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจได้บ้างและ หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

ดลพร สุทัศน์วิบูลย์

สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ข
สารบัญ.....	ค
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญรูปภาพ.....	ซ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 สมมุติฐาน.....	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร	5
2.1 การจำแนกประเภทภาษี.....	5
2.2 การกำหนดภาระภาษี.....	6
2.2.1 หลักความสามารถในการเสียภาษี	6
2.2.2 หลักประโยชน์ที่ได้รับ	7
2.3 การบริหารภาษีอากรที่ดี.....	8
2.3.1 หลักความเป็นธรรม	8
2.3.2 หลักความแน่นอน.....	9
2.3.3 หลักความสะดวก.....	9
2.3.4 หลักความประหยัด.....	9
2.4 หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร	9

2.5 การกำหนดมาตรการทางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	10
2.5.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษี.....	11
2.5.1.1 การกำหนดฐานภาษี.....	11
2.5.1.2 การคำนวณภาษี.....	14
2.5.2 การบรรเทาภาระภาษี.....	24
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยและต่างประเทศ.....	27
3.1 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์และหลักความสามารถในระบบกฎหมายของประเทศไทย.....	27
3.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์.....	27
3.1.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ.....	30
3.1.3 การบรรเทาภาระภาษี.....	32
3.2 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์และหลักความสามารถในระบบกฎหมายของประเทศไทยฟิลิปปินส์.....	33
3.2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์.....	36
3.2.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ.....	37
3.2.3 การบรรเทาภาระภาษี.....	41
3.3 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์ในระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	42
3.3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักประโยชน์.....	42
3.3.2 หลักเกณฑ์การเฉลี่ยมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานภาษี.....	45
3.3.3 การบรรเทาภาระภาษี.....	45
3.4 บทวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา.....	48
3.4.1 การกำหนดฐานภาษีและการคำนวณภาษีของประเทศไทยฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกา.....	49
3.4.1.1 การกำหนดฐานภาษี.....	49

3.4.1.2 การคำนวณภาษี.....	50
3.4.2 การเปรียบเทียบการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา	52
3.4.3 ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศฟิลิปปินส์ที่แตกต่างจากประเทศไทย.....	54
3.4.3.1 การคำนวณฐานภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์	54
3.4.3.2 การคำนวณฐานภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ	55
บทที่ 4 สภาพปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหา.....	57
4.1 สภาพปัญหาที่เกิดจากการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร.....	57
4.1.1 การกำหนดฐานภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี	57
4.1.2 การคำนวณฐานภาษีไม่คำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	58
4.1.3 การบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัยไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ	59
4.1.4 การขาดการบรรเทาภาระภาษีที่เหมาะสม.....	65
4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา.....	66
4.2.1 การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าฐานภาษีตามการใช้ประโยชน์และสัดส่วนการถือครอง.....	66
4.2.2 การลดเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย.....	67
4.2.3 การเพิ่มมาตรการการลดหรือยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัย.....	70
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	71
5.1 บทสรุป.....	71
5.2 ข้อเสนอแนะ	72
บรรณานุกรม.....	75

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1 อัตราเขตานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง.....	20
2 อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้จัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2563 - 2564.....	21
3 อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในประเทศฟิลิปปินส์.....	36
4 อัตรา Assessment Level ที่ดินของประเทศฟิลิปปินส์.....	36
5 อัตรา Assessment Level สิ่งปลูกสร้างของประเทศฟิลิปปินส์.....	38
6 อัตรา Assessment Ratios ของมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	43
7 อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	44
8 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	44
9 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา.....	48

สารบัญรูป

รูปภาพ	หน้า
1	ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะแสดงไว้ในเว็บไซต์ของกรมธนารักษ์.....15
2	ตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างจากกรมธนารักษ์.....18
3	ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินของโฉนดเลขที่ 3810 ในพื้นที่กรุงเทพมหานคร.....28
4	ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินของโฉนดเลขที่ 3810 ในพื้นที่ราชบุรี.....29
5	ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างในพื้นที่กรุงเทพมหานคร.....31
6	ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ราชบุรี.....31
7	ตัวอย่างการคำนวณ Transitional Assessed Value.....45
8	ความสามารถในการซื้อที่อยู่อาศัยของกลุ่มตัวอย่างในพื้นที่กรุงเทพมหานคร.....68
9	รายละเอียดการเปรียบเทียบราคา ทำเล รูปแบบที่อยู่อาศัยกับรายได้ต่อเดือนของคนไทย..68
10	ราคาประเมินที่ดินในพื้นที่กรุงเทพฯและปริมณฑล.....69

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินมาเป็นเวลายาวนาน ซึ่งเดิมภาษีทรัพย์สินจะจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2475 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโดยใช้ค่ารายปีมาเป็นมูลค่าฐานภาษี มีการยกเว้นภาษีให้กับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีค่ารายปีไม่เกินหกสิบบาทต่อปี ต่อมาเมื่อวันที่ 14 สิงหาคม 2475 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินเพิ่มเติม โดยกำหนดให้ยกเว้นภาษีสำหรับภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม¹ ปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งได้มีการประกาศและบังคับใช้แทนพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และกฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่ได้ใช้มาเป็นเวลานาน เพื่อให้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมีความทันสมัยเหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน โดยพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีผลในการจัดเก็บภาษี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองโดยใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ในการประเมินมูลค่าฐานภาษี ซึ่งในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการบรรเทาภาระภาษีให้กับที่อยู่อาศัยโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี เป็นจำนวน 50 ล้านบาท หากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้าง แต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินจะได้รับยกเว้นเป็นจำนวน 10 ล้านบาท² การยกเว้นที่อยู่อาศัยมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาทนี้จะเป็นการยกเว้นทั้งสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน ซึ่งอาจจำแนกสัดส่วนการยกเว้นได้เป็นการยกเว้นมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาท และการยกเว้นมูลค่าที่ดิน 40 ล้านบาท ซึ่งจำนวนดังกล่าวส่งผลดีแก่ผู้ที่มีความสามารถในการถือครองที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าสูง ในขณะที่ผู้มีความสามารถในการถือครองที่อยู่อาศัยหลังแรกที่มีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาทแต่มีความจำเป็นต้องถือครองที่อยู่อาศัยหลังที่สองแม้มีจำนวนมูลค่าน้อยกลับต้องเสียภาษีสำหรับการถือครองที่อยู่อาศัยหลังที่สอง

¹ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475

² มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยกำหนดเพดานไม่เกิน 50 ล้านบาทนั้น ส่งผลให้หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ผู้ถือครองทรัพย์สินซึ่งถือว่าเป็นผู้มีความมั่งคั่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามสัดส่วนความสามารถในการถือครองทรัพย์สิน แม้ว่าการกำหนดบทบัญญัติการยกเว้นครอบคลุมถึงทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่การถือครองที่ดินที่อยู่ใกล้ความเจริญมากย่อมได้รับความสะดวกสบายแม้การประเมินมูลค่าที่ดินจะเป็นหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐแต่หากการบรรเทาภาระภาษีให้ความสำคัญกับการเป็นที่อยู่อาศัยหลักย่อมต้องคำนึงถึงความสามารถของการถือครองเป็นอันดับต้น นอกจากนี้การยกเว้นภาษีมีผลทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้สำหรับนำไปจัดทำบริการสาธารณะเพื่ออำนวยความสะดวกในสังคมต่อไปซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับที่ผู้ซึ่งได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะของรัฐทุกคนควรต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเพื่อเป็นการตอบแทนประโยชน์ที่ได้รับนั้น

ดังนั้นจึงเป็นประเด็นที่ควรศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้นเป็นจำนวนไม่เกิน 50 ล้านบาท และการบรรเทาภาระภาษีกรณีที่เป็นบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท เพื่อประโยชน์ในการศึกษาสมควรทำการศึกษการจัดเก็บภาษีในระบบกฎหมายภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินตามสัดส่วนการถือครองทรัพย์สิน เพื่อนำมาศึกษาเทียบเคียงกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย อันจะเป็นประโยชน์ต่อการนำมาปรับปรุง แก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการของภาษีทรัพย์สิน

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การบรรเทาภาษีที่อยู่อาศัยตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกาในมลรัฐนิวยอร์ก
4. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย
5. เพื่อศึกษาผลกระทบ และหาแนวทางแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย

1.3 สมมุติฐาน

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักประโยชน์ที่ได้รับและหลักความสามารถในการเสียภาษี จากการศึกษาพบว่า หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี แต่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินเป็นไปตามหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ ซึ่งการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัยจำนวน 50 ล้านบาท ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับอย่างแท้จริง และไม่คำนึงถึงสัดส่วนการถือครองทรัพย์สิน

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้ มุ่งศึกษาค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับ หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น กฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นต้น โดยจะเปรียบเทียบกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา มลรัฐนิวยอร์ก เพื่อวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไข

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษานี้ใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการรวบรวม ค้นคว้า และวิเคราะห์ข้อมูลจาก เอกสารทางวิชาการ และบทความที่ตีพิมพ์ทางสื่อช่องทางต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการประเมินภาษีทรัพย์สินสำหรับทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย และเสนอแนะแนวทางในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินดังกล่าว

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อให้ทราบถึงแนวคิดและหลักการทั่วไปของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง
2. เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การบรรเทาภาษีที่อยู่อาศัยตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย
4. เพื่อให้ทราบถึงแนวทางที่สามารถนำมาแก้ไขกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เกี่ยวข้องกับการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัย

บทที่ 2

แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการกำหนดบทบาทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

ภาษี³ คือ จำนวนเงินที่รัฐ องค์กรปกครองท้องถิ่น องค์กรมหาชน เรียกเก็บเพื่อเป็นค่าตอบแทนจากการได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะที่รัฐจัดให้ โดยเงินค่าภาษีที่รัฐได้รับจะนำมาใช้ในการบริหารประเทศให้เจริญก้าวหน้าทั้งทางเศรษฐกิจ การศึกษา สาธารณสุข การคมนาคม การประชาสัมพันธ์ การป้องกันประเทศและรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศ สร้างสาธารณูปโภค รวมไปถึงการใช้จ่ายค่าน้ำ ค่าไฟ ของสถานราชการต่าง ๆ ซึ่งการเรียกเก็บค่าภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญในการบริหารประเทศ เพื่อให้รัฐสามารถดำเนินการตามหน้าที่ที่มีต่อไปได้ การเรียกเก็บภาษีไม่ได้ขึ้นอยู่กับการที่ประชาชนได้ใช้บริการหรือไม่ แต่กลับขึ้นอยู่กับการที่บริการสาธารณะและผู้ให้บริการอยู่ในสถานะที่สามารถใช้บริการได้ ดังนั้นการที่ผู้ใช้บริการจะใช้หรือไม่ใช้บริการสาธารณะนั้นย่อมไม่ใช่เงื่อนไขในการปฏิเสธการชำระค่าบริการในรูปแบบภาษีอากร

2.1 การจำแนกประเภทภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากร คือ การแบ่งแยกภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ให้เป็นหมวดหมู่ซึ่งจะสามารถทำได้หลายวิธีการตามความเหมาะสม ซึ่งตามลักษณะทางเศรษฐกิจสามารถจำแนกประเภทภาษีจากปัจจัยความมั่งคั่งร่ำรวยตามแนวทางเศรษฐกิจและเทคนิควิธีการทางภาษีได้เป็น 3 ประเภท คือ เงินได้ ทรัพย์สิน และการบริโภค

ฐานเงินได้ เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับ ซึ่งเงินได้เป็นสิ่งที่สามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรของบุคคลได้ดีที่สุด⁴ ดังนั้นฐานเงินได้จึงเป็นฐานที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เป็นต้น

1. ฐานทรัพย์สิน เป็นฐานภาษีที่จัดเก็บจากรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติที่ผู้เสียภาษีถือครอง รวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน⁵ ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สิน เช่น ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยทรัพย์สินจะเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของ

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563. หน้า 34

⁴ เรื่องเดียวกัน , หน้า 219

⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563. หน้า 30

บุคคลได้ โดยบุคคลใดมีทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งมากย่อมแสดงว่าบุคคลนั้นมีอำนาจในการสะสมทรัพย์สินไว้มาก

2. ฐานการใช้จ่ายหรือการบริโภค เป็นฐานภาษีที่จัดเก็บจากการใช้จ่ายหรือการซื้อขาย แลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ⁶ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2.2 การกำหนดภาระภาษี

ภาษีอากรของประเทศไทยจะจัดเก็บโดยภาครัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินภาษีที่รัฐได้จัดเก็บไปใช้จ่ายในกิจกรรมของรัฐและบริการสาธารณะเพื่อเป็นประโยชน์ต่อสังคม ดังนั้นประชาชนทุกคนมีหน้าที่ต้องชำระเงินของตนให้กับรัฐในรูปแบบของการชำระภาษี โดยภาระภาษีที่รัฐจัดเก็บควรต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้นรัฐควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจน โดยหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักเกณฑ์ในการแบ่งสรรภาระภาษีควรต้องเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่ใช้บังคับ

2.2.1 หลักความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายภาษีของตน ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีอาจวัดได้จากรายได้ ความมั่งคั่ง หรือการใช้จ่าย⁷ ดังนั้นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก เช่น ผู้ที่มีการสะสมทรัพย์สินไว้มากย่อมมีความมั่งคั่งและมีฐานะทางเศรษฐกิจสูง ก็ควรต้องจ่ายภาษีมาก ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ก็ควรได้รับภาระภาษีน้อย

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนจะต้องร่วมรับภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งความเป็นธรรมในการเสียภาษีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ⁸

1. หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน กำหนดให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรที่เท่าเทียมกันจะต้องเสียภาษีอากรที่เท่ากัน กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกันจะเสียภาษีที่เท่ากัน โดยภาวะแวดล้อมนี้จะเป็นภาวะประเภทใดก็ได้แล้วแต่จะกำหนด เช่น บุคคล

⁶ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒิตล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 266

⁷ เรื่องเดียวกัน , หน้า 98

⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 แก้ไขปรับปรุง

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552. หน้า 190

ที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและเท่ากันก็ย่อมต้องเสียภาษีเท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน เป็นต้น

2. หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง กำหนดให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรในจำนวนที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การนำสภาวะต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อความสามารถต่อตัวผู้เสียภาษี เช่น สถานะทางครอบครัว ความพิการทางร่างกาย เป็นต้นมาพิจารณาประกอบด้วย เช่น บุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและจำนวนเท่ากัน แต่มีสถานะภาพต่างกัน เช่น คนโสดกับคนมีครอบครัว ควรจะต้องเสียภาษีต่างกันด้วย คนที่มีครอบครัวควรจะเสียภาษีอากรน้อยกว่าคนที่โสด เพราะ คนที่มีครอบครัวนั้นภาระการเลี้ยงดูครอบครัวย่อมมากกว่าคนที่โสด เป็นต้น

2.2.2 หลักประโยชน์ที่ได้รับ

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ หมายถึง ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐ รวมถึงการได้รับประโยชน์จากราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจากการพัฒนาของรัฐ จะมีหน้าที่ต้องจ่ายภาษีให้แก่รัฐ เพื่อเป็นการตอบแทนที่รัฐจัดทำบริการสาธารณะนั้น โดยภาระภาษีควรจ่ายตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับจากรัฐ ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับประโยชน์จากรับบริการของรัฐมาก ย่อมต้องมีหน้าที่เสียภาษีมาก และผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับประโยชน์จากรับบริการของรัฐน้อยก็ควรได้รับภาระภาษีน้อย⁹

ข้อดีของการจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ คือ¹⁰

1. เป็นการจัดเก็บมีความสัมพันธ์กับรายจ่ายที่ใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐโดยตรง ทำให้รัฐสามารถมีงบประมาณเพียงพอที่จะจัดทำบริการสาธารณะให้กับประชาชนได้อย่างเพียงพอ
2. เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรับบริการสาธารณะของรัฐโดยตรง ทำให้ประชาชนมีความสนใจที่จะเสียภาษีให้กับรัฐ เนื่องจากจำนวนภาษีที่ตนต้องจ่ายมีความสัมพันธ์โดยตรงกับผลประโยชน์ที่ตนได้รับ จึงเสมือนเป็นการเสียภาษีเพื่อแลกกับบริการสาธารณะที่รัฐจัดให้
3. การจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์เป็นการใช้กลไกในการตลาดในการจัดสรรบริการสาธารณะ ซึ่งเป็นการช่วยจัดสรรให้ใช้ทรัพยากรในสังคมไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 188

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 149 - 150

ข้อเสียของการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ

1. การจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อสามารถวัดผลประโยชน์ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนได้รับได้ เพราะในความเป็นจริงผลประโยชน์บางประเภทไม่สามารถวัดผลหรือคำนวณมูลค่าได้อย่างชัดเจน เช่น ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการใช้ถนนสาธารณะ เป็นต้น
2. การที่ไม่สามารถวัดมูลค่าของผลประโยชน์ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนได้รับจากบริการสาธารณะของรัฐได้ ทำให้ไม่สามารถใช้หลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มที่
3. แม้ว่าจะสามารถวัดประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐเป็นหน่วยเพื่อกำหนดค่าตอบแทนได้ แต่ผู้เสียภาษีบางคนอาจไม่มีความสามารถในการเสียภาษีได้อย่างเต็มจำนวนเมื่อเปรียบเทียบกับบริการสาธารณะที่รัฐจัดให้ก็ตาม ทำให้การจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์จึงไม่สามารถทำได้ อย่างเต็มที่

2.3 การบริหารภาษีอากรที่ดี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษผู้มีชื่อเสียง ได้กำหนดหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บอากรไว้ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ¹¹ ดังนี้

2.3.1 หลักความเป็นธรรม

ประชาชนมีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ตนครอบครอง ซึ่งแนวคิดนี้เป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของหลักยุติธรรมทางภาษี การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้โดยทั่วกัน โดยความสามารถอาจวัดได้จาก รายได้ ความมั่งคั่ง และการใช้จ่าย ทั้งนี้การยกเว้นหรือการเพิ่มอัตราภาษี รัฐต้องทำด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาตามการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1. หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน คือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน
2. หลักความเป็นธรรมสัมพันธ์ เป็นการแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บออกเป็น 2 หลัก คือ
 - 2.1 หลักประโยชน์ที่ได้รับ คือ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐมาก ก็ควรต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์จากรัฐน้อย ก็ควรต้องเสียภาษีน้อย
 - 2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

¹¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 82 - 92

ดังนั้นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรควรคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีแต่ละคน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี นอกจากนี้จะคำนึงถึงความเป็นธรรมในรูปตัวเงินแล้ว อาจต้องคำนึงถึงสถานะส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วย เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละคนอาจจะมีสถานะทางบุคคลแตกต่างกันซึ่งเป็นหลักความเสมอภาค ดังนั้นการพิจารณาหลักความยุติธรรมควรต้องพิจารณาควบคู่กับหลักความเสมอภาคทางภาษีด้วย

2.3.2 หลักความแน่นอน

การจัดเก็บภาษีต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บที่มีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งเรื่อง ฐานภาษี อัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณ จำนวนภาษีที่ต้องเสีย การกำหนดเวลาและวิธีการที่ต้องชำระ เป็นต้น เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถวางแผนบริหารจัดการภาษีของตนเองได้ และสามารถชำระภาษีของตนได้ทันกำหนดเวลา

2.3.3 หลักความสะดวก

ภาษีทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด ทั้งเรื่องวิธีการ เวลา และสถานที่ที่ต้องชำระภาษี เช่น สามารถยื่นแบบรายการผ่านอินเทอร์เน็ต สามารถชำระภาษีได้ผ่านที่ทำการไปรษณีย์ เป็นต้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้อย่างสะดวกและตรงตามเวลาที่กำหนด โดยความแน่นอนดังกล่าวนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล

2.3.4 หลักความประหยัด

ภาษีอากรที่ดีควรต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดเพื่อให้จำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ เช่น ค่าเดินทาง ค่าเอกสารในการเสียภาษี เป็นต้น โดยต้องพิจารณาทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ดังนั้นรัฐต้องมีมาตรการในการควบคุมค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีมากที่สุด

2.4 หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเสมอภาคทางภาษี หมายถึง รัฐจะต้องจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีลักษณะเหมือนกันในสาระสำคัญเดียวกัน และต้องจัดเก็บภาษีต่อบุคคลที่มีลักษณะแตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะของแต่ละบุคคล¹² ดังนั้นรัฐสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บังคับแก่บุคคลที่แตกต่างกันได้ หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ

¹² เรื่องเดียวกัน. หน้า 146

รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป¹³ ดังนั้นหากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันก็ควรมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน เช่น บุคคลที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันและจำนวนเท่ากัน แต่มีสถานะภาพต่างกัน เช่น คนโสดกับคนมีครอบครัวควรจะต้องเสียภาษีต่างกัน คนที่มีครอบครัวควรจะต้องเสียภาษีอากรน้อยกว่าคนที่เป็นโสด เพราะ คนที่มีครอบครัวนั้นต้องมีภาระการเลี้ยงดูครอบครัวมากกว่าคนที่เป็นโสด เป็นต้น

2.5 การกำหนดมาตรการทางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ทรัพย์สิน คือ สิ่งที่มีความคงทน (ทางกายภาพ) หรือความมั่งคั่งที่มีลักษณะคงทนถาวร หรือเป็นสิ่งที่รวมกันเป็นทรัพย์สินสมบัติของผู้เสียภาษี นักการคลัง M.Girardin ให้ความเห็นว่า ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บส่วนเกินของรายได้ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานฐานทรัพย์สินสุทธิที่ได้มีการหักรายจ่ายต่าง ๆ ที่จำเป็นแก่การครองชีพแล้ว ดังนั้นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ครอบครองและเป็นการจัดเก็บรายได้หรือทรัพย์สินสมบัติซึ่งบุคคลได้สะสมไว้ในรูปแบบของทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สินนั้นด้วย นอกจากนี้ทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งที่สามารถแสดงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ จึงทำให้มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ถือครองเกิดขึ้น¹⁴

หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ ภาษีทรัพย์สินควรจัดเก็บจากทรัพย์สินที่ครอบครอง เนื่องจากทรัพย์สินเป็นสิ่งที่แสดงถึงความสามารถของบุคคลที่จะสามารถเสียภาษีได้ นักการคลังชาวฝรั่งเศส Loie Philip ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไว้ว่า การจัดเก็บภาษีบนฐานทรัพย์สินควรต้องเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครองโดยไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน ซึ่งหมายความว่า การจัดเก็บภาษีนั้นควรต้องทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ โดยไม่จำเป็นต้องจำหน่ายทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี¹⁵

แนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินสามารถจำแนกได้ 2 วิธี¹⁶ คือ

1. การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางตรง เป็นการจัดเก็บภาษีจากยอดรวมของมูลค่าทรัพย์สินทุกประเภท

¹³ เรื่องเดียวกัน. หน้า 143

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, หน้า 28 - 29

¹⁵ เรื่องเดียวกัน. หน้า 29

¹⁶ เรื่องเดียวกัน. หน้า 30

2. การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อม เป็นการจัดเก็บภาษีผ่านทางเงินได้ เช่น ค่าเช่า เงินปันผล ดอกเบี้ย จากทรัพย์สินในรูปแบบของภาษีเงินได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยวิธีทางอ้อมอาจทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้

2.5.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษี

ปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีโดยวิธีทางตรง คือ ให้จัดเก็บภาษีจากยอดรวมของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถือครอง โดยมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้เป็นฐานภาษีจะคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้จากกรมธนารักษ์ โดยมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นสาระสำคัญของการคำนวณภาษีเพราะจำนวนภาษีที่คำนวณได้จะมากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้เป็นฐานภาษี

2.5.1.1 การกำหนดฐานภาษี

การกำหนดฐานภาษี คือ การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี และการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีเป็นกฎหมายที่ต้องผ่านการบวกรับการนิติบัญญัติซึ่งก็คือรัฐสภา โดยการอนุมัติจัดเก็บภาษีต้องอยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติโดยต้องตราเป็นกฎหมาย

สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้มีการเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ทรัพย์สินที่อยู่ในการครอบครองของผู้เสียภาษีและตัวผู้เสียภาษีเอง¹⁷ ซึ่งกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้จำแนกทรัพย์สินที่ต้องเสียไว้ 3 ประเภท ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด ซึ่งพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ได้ให้ความหมายของทรัพย์สินทั้ง 3 ประเภท ดังนี้¹⁸

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้ความหมายรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมหรือพาณิชยกรรม และให้ความหมายรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือมีไว้เพื่อหาผลประโยชน์

“ห้องชุด” หมายความว่า ห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุดที่ได้ออกหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ห้องชุดแล้ว

¹⁷ เรื่องเดียวกัน. หน้า 28

¹⁸ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีไว้ดังนี้¹⁹

1. ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือในกิจการสาธารณะโดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์
2. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ที่ประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นภาษีตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่น
3. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน
4. ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย
5. ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักรบต นักรบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าศาสนาใด หรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์
6. ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน
7. ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์
8. ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์
9. ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
10. ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน
11. ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
12. ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

¹⁹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

กฎกระทรวงมีกำหนดให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง²⁰

1. ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์และทรัพย์สินของบุคคลซึ่งได้รับเงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ ตั้งแต่ชั้นพระองค์เจ้าขึ้นไป เฉพาะส่วนที่ได้ใช้ในราชการ ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ใช้เป็น ศาสนสถาน หรือที่ไม่ได้ใช้เพื่อหาผลประโยชน์
2. ทรัพย์สินของรัฐวิสาหกิจที่ยังไม่ได้ใช้ในกิจการของรัฐวิสาหกิจและยังมิได้ใช้หาผลประโยชน์
3. ทรัพย์สินที่เป็นที่ดินว่างเปล่าในสนามบินรอบบริเวณทางวิ่ง ทางขับ หรือลานจอดอากาศยานที่กันไว้เพื่อความปลอดภัยตามมาตรฐานขั้นต่ำของข้อกำหนดว่าด้วยมาตรฐานสนามบินที่สำนักงานการบินพลเรือนแห่งประเทศไทยกำหนด
4. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นทางรถไฟหรือทางรถไฟฟ้าซึ่งใช้ในกิจการของการรถไฟหรือการรถไฟฟ้าโดยตรง
5. ทรัพย์สินที่ใช้สำหรับการสาธารณสุขโรคและทรัพย์สินที่ใช้ประโยชน์ร่วมกันในโครงการของการเคหะแห่งชาติตามกฎหมายว่าด้วยการเคหะแห่งชาติ
6. ทรัพย์สินของเอกชนที่ใช้เป็นพิพิธภัณฑ์ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ใช้เป็นแหล่งศึกษาเรียนรู้เพื่อสาธารณประโยชน์
7. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นบ่อสำหรับใช้ในระบบบำบัดน้ำเสียที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับอาคาร
8. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นบ่อน้ำที่ใช้ประโยชน์เพื่อสาธารณะ
9. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นถนน ลาน และรั้ว
10. ที่ดินที่มีกฎหมายกำหนดห้ามไม่ให้ทำประโยชน์
11. ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการของสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น ส่วนกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเจ้าของคนละคนกัน ให้ทั้งเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตนเป็นเจ้าของ ได้จำแนกผู้มีหน้าที่เสียภาษีไว้ดังนี้²¹

²⁰ กฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

²¹ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

1. บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง
2. บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ
3. ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

2.5.1.2 การคำนวณภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดให้ประเมินฐานภาษีตามมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ผู้เสียภาษีถือครอง โดยการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้²²

1. ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
2. สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
3. สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือห้องชุดที่ใช้ในการคำนวณจะเป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่ คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาประเมินที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ที่นำมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2559 ถึงปี 2562 ซึ่งหลังจากนั้นทางกรมธนารักษ์จะต้องจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างขึ้นใหม่ตามพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 โดยบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่นี้จะต้องจัดทำและเริ่มใช้ภายในสองปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 ใช้บังคับ²³

²² มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

²³ มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

รูปภาพที่ 1 ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแสดงไว้ในเว็บไซต์ของกรมธนารักษ์²⁴

The screenshot displays the website interface for the Property Valuation System. At the top, the logo of the Ministry of Finance (กรมธนารักษ์) is visible. Below the header, there are navigation tabs: หน้าแรก, คำแนะนำ, คำถามที่พบบ่อย, and ติดต่อเรา. The main content area is titled "ค้นหาราคาประเมิน" (Search Valuation) and features several icons representing different valuation types:

- ราคาประเมินที่ดิน จากเลขที่โฉนด (Land valuation from land title number)
- ราคาประเมินที่ดิน จากเลขที่ดิน (Land valuation from land number)
- ราคาประเมินที่ดิน นส.3ก (Land valuation for N.S. 3-G)
- ราคาประเมินที่ดินประเภทอื่น (Other land valuation types)
- ราคาประเมินอาคารชุด (Condo valuation)
- ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (Building valuation)
- สรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน (Summary of land valuation)

 Below this, there is a section for "หน่วยงานภาครัฐ" (Government Agencies) with a map of Thailand and the text "ระบบดาวบีโกลดข้อมูลสำหรับ จปท." (Beigol system for data for J.P.T.). At the bottom, there is contact information: "สอบถามราคาประเมินทางโทรศัพท์ โทร. 0-2142-2465-7" and "คลิกเพื่อดูวิธีการสอบถามและข้อมูลที่สามารถสอบถามได้" (Click to see how to ask questions and information that can be asked).

จะเห็นว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์จะแบ่งตามประเภททรัพย์สินได้ 3 ประเภท คือ

1. ราคาประเมินที่ดิน จะแบ่งเป็น 3 หมวด คือ ราคาประเมินที่ดินจากเลขที่โฉนด ราคาประเมินที่ดินจากเลขที่ดิน และราคาประเมินที่ดินนส.3ก
2. ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง
3. ราคาประเมินอาคารชุด

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจะประเมินราคาแยกตาม เลขที่โฉนด เลขที่ดิน และเลขที่ นส.3ก เนื่องจากที่ดินจะประเมินราคาตามความเจริญ ทำเล ที่ตั้ง ของที่ดินแต่ละผืน โดยที่ดินที่ติดถนนใหญ่ ทางคมนาคมสะดวกหรือเป็นที่ดินที่อยู่ในเมืองจะถือว่าเป็นพื้นที่ที่มีความเจริญซึ่งจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์สูง

²⁴ กรมธนารักษ์, ค้นหาราคาประเมิน [ออนไลน์], 12 กุมภาพันธ์ 2563, แหล่งที่มา :

<http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/>

ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างจะใช้วิธีการกำหนดราคากลางตามประเภทของสิ่งปลูกสร้างแทนการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้างแต่ละอัน ซึ่งราคากลางที่นำมากำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างจะคำนวณจากการหาราคาเฉลี่ยของสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทที่อยู่ในแต่ละจังหวัดเดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงความเจริญของที่ตั้งสิ่งปลูกสร้าง ดังนั้นในจังหวัดเดียวกันสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวกันจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากัน

พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562 กำหนดให้คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินประจำจังหวัดมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่ทุก ๆ 4 ปี โดยจะต้องประกาศล่วงหน้าก่อนวันเริ่มใช้บัญชีเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 30 วัน ซึ่งบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นจะเริ่มใช้ ณ วันที่ 1 มกราคม ของปีที่คณะกรรมการกำหนด แต่หากมีความจำเป็นที่ไม่สามารถจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่ได้ทันกำหนดเวลา คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินประจำจังหวัดอาจประกาศขยายเวลาให้ใช้บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่แล้วต่อไปได้แต่ต้องไม่เกิน 1 ปีนับแต่วันที่บัญชีบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมีผลใช้บังคับครบ 4 ปี และบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ประกาศใหม่สำหรับรอบ 4 ปีต่อไป จะสามารถใช้ได้ไม่เกินระยะเวลาที่เหลืออยู่ของรอบบัญชีนั้น²⁵ แต่หากมีความจำเป็นตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เป็นเหตุให้ต้องเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง คณะกรรมการประเมินราคาทรัพย์สินประจำจังหวัดสามารถดำเนินการจัดทำบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใหม่ได้ บัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดใดที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขให้มีผลใช้บังคับได้ไม่เกินระยะเวลาที่เหลืออยู่ของรอบบัญชีเดิมที่ได้มีประกาศเอาไว้ก่อนมีการเปลี่ยนแปลง²⁶

คณะกรรมการประจำจังหวัดจะต้องจัดส่งบัญชีราคาประเมินทรัพย์สินที่ประเมินได้ให้กับกรมธนารักษ์ กรมที่ดิน สำนักงานที่ดิน และหน่วยงานที่คณะกรรมการประจำจังหวัดกำหนด เพื่อให้ปิดประกาศบัญชีราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ที่สำนักงานธนารักษ์พื้นที่ สำนักงานที่ดินจังหวัด สำนักงานเขตหรือที่ว่าการอำเภอ หรือสถานที่ที่คณะกรรมการประจำจังหวัดเห็นสมควรให้มีการปิดประกาศเพิ่มขึ้น โดยจะต้องปิดประกาศไม่น้อยกว่า 60 วันนับแต่วันเริ่มใช้บัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน²⁷ เมื่อกรมธนารักษ์หรือสำนักงาน ธนารักษ์พื้นที่ได้รับข้อมูลบัญชีราคาประเมินทรัพย์สิน

²⁵ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

²⁶ มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

²⁷ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562

แล้ว จะต้องข้อมูลดังกล่าวให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อให้ทราบราคาประเมินที่ดิน ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง และราคาประเมินห้องชุดที่ตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์²⁸

หากเป็นที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ประกาศไว้ พนักงานจะใช้วิธีการประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินกับแปลงที่ดินใกล้เคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกันและมีระยะความลึกของแปลงที่ดินใกล้เคียงกันเป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับที่ดินที่มีโฉนดที่ดินหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ตาม น.ส. 3 ก. แต่หากเป็นที่ดินที่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินอื่นนอกจากน.ส. 3 ก. หรือที่ดินที่ไม่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดิน พนักงานประเมินจะใช้ราคาที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินรายเขตปกครองที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ เป็นฐานในการคำนวณภาษีของที่ดิน²⁹ ส่วนสิ่งปลูกสร้างไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ประกาศไว้ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์จัดส่งให้ เมื่อกรมธนารักษ์ได้จัดทำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษ เป็นฐานในการคำนวณภาษี³⁰ แต่หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอื่นซึ่งไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้พนักงานประเมินแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น³¹

ค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้เป็นอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 ซึ่งแสดงไว้ตามตารางดังนี้

²⁸ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

²⁹ ข้อ 1 ตามกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

³⁰ ข้อ 4 ตามกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

³¹ ข้อ 5 ตามกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

รูปภาพที่ 2 ตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างจากกรรมนารักษ์³²

ตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง
ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์
ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งหาริมทรัพย์
เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม
พ.ศ. 2535

อายุของ โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างปี	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54		
ประเภทเด็ก หกร้อยละ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20	22	24	26	28	30	32	34	36	38	40	42	44	46	48	50	52	54	56	58	60	62	64	66	68	70	72	74	76% ตลดอขายกาารใช้งาน													
ประเภทเด็กครึ่งไม้ หกร้อยละ	2	4	6	8	10	14	16	22	26	30	34	38	42	46	50	55	60	65	70	75	80	85% ตลดอขายกาารใช้งาน																																		
ประเภทไม้ หกร้อยละ	3	6	9	12	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	72	79	86	93% ตลดอขายกาารใช้งาน																																					

การคำนวณมูลค่าฐานภาษี

มูลค่าที่ดิน = ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน (ต่อ ตร.ว.) × ขนาดพื้นที่ (ตร.ว.)

มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง = (ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง (ต่อ ตร.ม.) × ขนาดพื้นที่ (ตร.ม.))
- ค่าเสื่อมราคาสะสม

มูลค่าห้องชุด = ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุด (ต่อ ตร.ม.) × ขนาดพื้นที่ (ตร.ม.)

มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำไปเป็นฐานภาษีจะขึ้นอยู่กับราคาประเมินทุนทรัพย์และขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง โดยราคาทุนทรัพย์ของที่ดินจะมีหลายราคาขึ้นอยู่กับความเจริญของที่ตั้งที่ดิน ดังนั้นมูลค่าของที่ดินนอกจากจะคำนึงถึงขนาดของที่ดินที่ถือครองแล้ว ยังคงต้องคำนึงถึงราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินที่ถือครองด้วย ผู้เสียภาษีที่ถือครองที่ดินที่มีขนาดเท่ากัน แต่หากที่ดินมีที่ตั้งต่างกัน ผู้เสียภาษีจะมีมูลค่าที่ดินที่ถือครองไม่เท่ากัน ซึ่งหลักการคำนวณมูลค่าที่ดินจะสอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากมูลค่าของที่ดินขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่ดินที่ได้รับจากบริการสาธารณูปโภคของรัฐด้วย ส่วนมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างจะขึ้นอยู่กับขนาดของสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในจังหวัดเดียวกันจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์

³² กรรมนารักษ์, ตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง [ออนไลน์], 12 กุมภาพันธ์ 2563, แหล่งที่มา : http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/deprice.htm

เท่ากันไม่ว่าสิ่งปลูกสร้างนั้นจะตั้งอยู่ที่ใด ดังนั้นผู้ที่ถือครองสิ่งปลูกสร้างที่มีขนาดใหญ่จะต้องมีภาระภาษีมากกว่าผู้ที่ถือครองสิ่งปลูกสร้างขนาดเล็กซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีเฉพาะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ซึ่งจะได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นรวมกันไม่เกิน 50 ล้านบาท³³ ส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นที่อยู่อาศัยจะได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นอยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น โดยจะได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่หากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน จะได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท³⁴

กระทรวงการคลังมีการประกาศหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี โดยให้นำมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหักด้วย 10 ล้านบาทหรือ 50 ล้านบาท ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้น หากมูลค่าของฐานภาษีที่คำนวณได้มีมูลค่าน้อยกว่าหรือเท่ากับศูนย์ ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับศูนย์³⁵

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษี โดยให้นำมูลค่าฐานภาษีที่คำนวณได้หักด้วยมูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นจากการใช้ประโยชน์เพื่อการประกอบเกษตรกรรมหรือเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจะทำให้ได้จำนวนภาษีที่ต้องชำระ และหากในกรณีที่ดินหลายแปลงมีอาณาเขตติดต่อกันและเป็นเจ้าของเดียวกัน ให้คำนวณมูลค่าที่ดินทั้งหมดรวมกันเป็นฐานภาษี³⁶

³³ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

³⁴ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

³⁵ ข้อ 1 และข้อ 2 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาให้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร

³⁶ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มูลค่าฐานภาษี = (มูลค่าที่ดิน + มูลค่าสิ่งปลูกสร้าง) - มูลค่าที่ได้รับยกเว้น

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง = มูลค่าฐานภาษี x อัตราภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีแบ่งลักษณะการใช้ประโยชน์ไว้ 4 ประเภทดังนี้

1. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม
2. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย
3. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบการเกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย
4. ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ

ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างใดมีการใช้ประโยชน์หลายประเภท กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง³⁷ โดยให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และให้คำนวณฐานภาษีโดยใช้มูลค่าของที่ดินหรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นแยกตามการใช้ประโยชน์ต่าง ๆ³⁸

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดอัตราภาษีสูงสุดที่สามารถใช้จัดเก็บได้ดังตารางต่อไปนี้³⁹

ตารางที่ 1 อัตราเพดานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง	อัตราเพดาน
1. เกษตรกรรม	ร้อยละ 0.15
2. ที่อยู่อาศัย	ร้อยละ 0.3
3. อื่น ๆ นอกจากข้อ 1. และ ข้อ 2. (เช่น พาณิชยกรรม และ อุตสาหกรรม)	ร้อยละ 1.2
4. ที่ดินที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพดิน	ร้อยละ 1.2

³⁷ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

³⁸ ข้อ 1 ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท

³⁹ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

หากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างทิ้งไว้เปล่าประโยชน์หรือไม่ได้ทำประโยชน์สมควรแก่สภาพ 3 ปี ติดต่อกัน ให้เรียกเก็บอัตราภาษีขึ้นร้อยละ 0.3 ต่อปี แต่ติดต่อกันแล้วรวมกันไม่เกินร้อยละ 3⁴⁰

ทั้งนี้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2565 อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกกำหนด โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาซึ่งจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราได้ แต่ต้องไม่เกินกว่าอัตรา ภาษีสูงสุดที่กำหนดไว้เป็นเพดาน แต่หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีความประสงค์ที่จะจัดเก็บภาษี ในอัตราที่สูงกว่าพระราชกฤษฎีกาสามารถทำได้แต่ต้องไม่เกินกว่าเพดานอัตราที่กำหนดไว้⁴¹ ซึ่งจะ เห็นว่าระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทยการกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บตามการใช้ ประโยชน์ที่แท้จริงของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งสอดคล้องกับตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ แต่การ กำหนดอัตราภาษียังคำนึงถึงหลักความสามารถด้วยเนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างสำหรับเกษตรกรจะมีอัตราภาษีที่ไม่สูงเนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศ เกษตรกรรมและผู้ทำอาชีพเกษตรกรรมส่วนมากจะมีรายได้ไม่สูงนัก ดังนั้นจึงกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำ เพื่อเป็นการลดภาระภาษีให้กับเกษตรกร

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ต้องการบรรเทาภาระภาษี ให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษี จึงมีการกำหนดอัตราภาษีเพื่อในการจัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2563 - 2564 ไว้ ในบทเฉพาะการดังนี้⁴²

ตารางที่ 2 อัตราเพดานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้จัดเก็บภาษีในปี พ.ศ. 2563 - 2564

1. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม⁴³

มูลค่าทรัพย์สินสุทธิหลังหัก ส่วนที่ได้รับยกเว้น(ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	75	ร้อยละ 0.01
75	100	ร้อยละ 0.03
100	500	ร้อยละ 0.05
500	1,000	ร้อยละ 0.07
1,000	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.1

⁴⁰ มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴¹ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴² มาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴³ มาตรา 94(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยแบ่งได้ 3 กรณี ดังนี้

2.1 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน⁴⁴ ซึ่งได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทแรก

มูลค่าทรัพย์สินสุทธิหลังหัก ส่วนที่ได้รับยกเว้น (ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	25	ร้อยละ 0.03
25	50	ร้อยละ 0.05
50	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.1

2.2 สิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านโดยเจ้าของไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน⁴⁵ จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 10 ล้านบาทแรก

มูลค่าทรัพย์สินหลังหัก ส่วนที่ได้รับยกเว้น (ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	40	ร้อยละ 0.02
40	65	ร้อยละ 0.03
65	90	ร้อยละ 0.05
90	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.1

2.3 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกรณีอื่น ๆ นอกเหนือจากการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามข้อ 2 และ ข้อ 3⁴⁶ เช่น บ้านหลังที่ 2

มูลค่าทรัพย์สิน (ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	50	ร้อยละ 0.02
50	75	ร้อยละ 0.03
75	100	ร้อยละ 0.05
100	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.1

⁴⁴ มาตรา 94(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁵ มาตรา 94(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁶ มาตรา 94(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

3. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น ๆ นอกเหนือจากการประกอบ เกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัย⁴⁷ เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม เป็นต้น

มูลค่าทรัพย์สิน (ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	50	ร้อยละ 0.3
50	200	ร้อยละ 0.4
200	1,000	ร้อยละ 0.5
1,000	5,000	ร้อยละ 0.6
5,000	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.7

ทั้งนี้ การที่กำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่น ๆ เสียภาษีในอัตราที่ เหมือนกันไม่ว่า เจ้าของจะใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นทำกิจการใดนั้น และเพื่อเป็น การป้องกันไม่ให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษี ดังนั้นการเลือกที่จะใช้ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างในการทำธุรกิจไม่ว่าจะเป็นประเภทใด ก็จะมีต้นทุนที่เกิดจากภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่ากัน

4. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ⁴⁸

มูลค่าทรัพย์สิน (ล้านบาท)		อัตราที่ใช้จัดเก็บจริง
เกินกว่า	ไม่เกิน	
0	50	ร้อยละ 0.3
50	200	ร้อยละ 0.4
200	1,000	ร้อยละ 0.5
1,000	5,000	ร้อยละ 0.6
5,000	ขึ้นไป	ร้อยละ 0.7

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในช่วงปี พ.ศ. 2563 และปี 2564 จะ ใช้ฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามราคาประเมินทุนทรัพย์หักด้วยมูลค่าฐานภาษีที่ ได้รับการยกเว้น แล้วคูณด้วยอัตราภาษีตามบทเฉพาะการ ซึ่งการคำนวณภาษนี้จะ คำนวณตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่แท้จริงในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง⁴⁹

⁴⁷ มาตรา 94(5) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁸ มาตรา 94(6) แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁴⁹ มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2.5.2 การบรรเทาภาระภาษี

ภาระภาษีจะทำให้ส่วนที่เป็นรายได้ที่แท้จริงของบุคคลนั้น ๆ ลดลง เนื่องมาจากต้องนำรายได้ของตนส่วนหนึ่งมาชำระค่าภาษีให้กับรัฐบาลเพื่อนำไปใช้ในการบริหารประเทศ ดังนั้นประชาชนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐ เมื่อพิจารณาถึงสภาพเศรษฐกิจ สังคม และสภาพฐานะบุคคลที่มีความแตกต่างกัน ย่อมเห็นว่าควรนำการบรรเทาภาระภาษีเข้ามามีส่วนร่วมในการจัดเก็บภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในหลายรูปแบบเพื่อเป็นการลดภาระภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งจะมีทั้งมาตรการการยกเว้นภาษี และการลดหย่อนภาษี และการลดหรือยกเว้นภาษี

1. การยกเว้นภาษี

ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการกำหนดการยกเว้น ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 3 แบบได้ดังนี้

- 1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี⁵⁰ เช่น ทรัพย์สินของรัฐที่ไม่ได้หาผลประโยชน์ ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ สถานทูตหรือสถานกงสุล ทรัพย์สินของสภาอากาศชาติไทย ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติที่ไม่ได้หาผลประโยชน์ สุสานสาธารณะที่ไม่ได้รับผลตอบแทน ทรัพย์สินของมูลนิธิหรือองค์กรการกุศลที่ไม่ได้หาผลประโยชน์ ทรัพย์สินของรัฐหรือเอกชนที่ใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้ใช้ประโยชน์ร่วมกันของอาคารชุด ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคของหมู่บ้านจัดสรรและนิคมอุตสาหกรรม
- 2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีจะมี 2 กรณี คือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบเกษตรกรรม และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย โดยที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประกอบเกษตรกรรม จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท⁵¹ ส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคม จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท แต่หากเป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 10 ล้านบาท⁵²

⁵⁰ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵¹ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵² มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

- 3) การยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในช่วง พ.ศ.2563 ถึง พ.ศ.2565 สำหรับเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นบุคคลธรรมดาและใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม⁵³

2. การลดภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทลงเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ จึงกำหนดให้สามารถลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทลงได้ โดยต้องตราเป็นพระราชกฤษฎีกา และลดภาษีไม่เกินร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย⁵⁴ ซึ่งปัจจุบันทางกระทรวงการคลังได้ออกพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ดังนี้⁵⁵

- 1) การลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 ให้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่ตั้งของโรงผลิตไฟฟ้า เชื้อเพลิง และที่ใช้ประโยชน์เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า และที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนราษฎร ณ วันที่ 1 มกราคม ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่บุคคลดังกล่าวได้มาโดยทางมรดกก่อนวันที่ 13 มีนาคม 2562
- 2) การลดภาษีในอัตราร้อยละ 90 ให้แก่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เช่น ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขาย ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่ใช้ในกิจการของสถาบันอุดมศึกษา เป็นต้น

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการบรรเทาภาระภาษีโดยการลดจำนวนภาษีที่ต้องเสียใน 3 ปีแรกสำหรับกรณีและผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่าจำนวนภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียหรือพึงชำระในปีก่อนที่มีการจัดเก็บภาษี

⁵³ มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁴ มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁵ พระราชกฤษฎีกา ลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2563

ที่ดินและโรงเรือนตามพระราชบัญญัตินี้ โดยให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียหรือพึงชำระ
ในปีก่อน แล้วภาระภาษีในส่วนที่เกินกว่าปีก่อน ให้ผู้เสียภาษียุติชำระดังนี้⁵⁶

ปีที่หนึ่ง ให้ชำระร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

ปีที่สอง ให้ชำระร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

ปีที่สาม ให้ชำระร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่เหลือ

3. การลดหรือยกเว้นภาษี

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการลดและ
ยกเว้นภาษีไว้ โดยให้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นในการพิจารณา ซึ่งกำหนดรายละเอียดไว้ดังนี้

- 1) ในกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุ
อันพันวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป เช่น อัคคีภัย วัตภัย อุทกภัย ภัยแล้ง ภาวะฝนแล้ง
ฝนทิ้งช่วง ภัยจากลูกเห็บ ภัยอันเกิดจากไฟฟ้า ภัยที่เกิดจากโรคหรือการระบาดของ
แมลงหรือศัตรูพืชทุกชนิด อากาศหนาวจัดผิดปกติ ภัยสงครามและภัยอันเนื่องมาจาก
การกระทำของผู้ก่อการร้าย กองกำลังจากนอกประเทศ ตลอดจนภัยอื่น ๆ ไม่ว่าจะเกิด
จากธรรมชาติ หรือมีบุคคลหรือสัตว์ทำให้เกิดขึ้นซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่ที่ดินหรือ
สิ่งปลูกสร้างและยากที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป รวมถึงภัยพิบัติตามระเบียบ
กระทรวงการคลังว่าด้วยเงินทดรองราชการเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบภัยพิบัติกรณีฉุกเฉิน
ด้วย ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจประกาศลดหรือยกเว้นภาษีภายในเขตพื้นที่ที่เกิดเหตุขึ้น
ได้ได้ โดยต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำ
จังหวัดหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยด้วย⁵⁷
- 2) ในกรณีที่ที่ดินได้รับความเสียหายหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลาย หรือชำรุดจน
ทำให้ต้องซ่อมแซมใหญ่ ผู้เสียภาษีมียุติชำระค่าลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อ
ผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาการลดหรือยกเว้นภาษีได้⁵⁸ เจ้าหน้าที่
องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ในการตรวจสอบข้อเท็จจริง หากปรากฏข้อเท็จจริง
ที่ทำให้เชื่อว่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นเสียหายหรือถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดจริง
ซึ่งเป็นเหตุที่สมควรลดหรือยกเว้นภาษีให้กับผู้ยื่นคำขอ ผู้บริหารท้องถิ่นสามารถออก
คำสั่งลดหรือยกเว้นได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงสัดส่วนความเสียหายที่เกิดขึ้นและระยะเวลาที่
ไม่ได้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

⁵⁶ มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁷ มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁸ มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยและต่างประเทศ

ประเทศไทยและต่างประเทศได้มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตั้งแต่อดีตมาจนถึงปัจจุบัน โดยแต่ละประเทศจะมีการกำหนดกฎเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในรูปแบบที่เหมาะสมกับประเทศของตนเองมากที่สุด เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการในการจัดเก็บภาษีของประเทศนั้น ๆ

3.1 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์และหลักความสามารถในระบบกฎหมายของประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยเป็นการเก็บจากมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง ซึ่งการคำนวณฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ในการคำนวณ ซึ่งฐานภาษีเป็นสาระสำคัญของการคำนวณมูลค่าภาษี เพราะจำนวนภาษีที่คำนวณได้จะขึ้นอยู่กับมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถือครอง เนื่องจากใช้มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นฐานภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ให้จัดเก็บภาษีตามมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง ทำให้ผู้ที่ถือครองทรัพย์สินมากต้องมีการเสียภาษีมากตามความสามารถในการเสียภาษีของตน ส่วนอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกกำหนดโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาซึ่งจะกำหนดเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราได้ โดยการกำหนดอัตราภาษีจะต้องคำนึงถึงความจำเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและความสามารถของผู้เสียภาษีประกอบด้วยแต่อัตราภาษีที่กำหนดจะต้องไม่เกินกว่าอัตราเพดานที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจะแบ่งตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้สอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งการใช้ประโยชน์จะแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ การเกษตรกรรม ที่อยู่อาศัย อื่น ๆ นอกเหนือจากการเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย เช่น พาณิชยกรรม และอุตสาหกรรม และ ที่ดินที่ทิ้งไว้รกร้างว่างเปล่า ซึ่งกิจกรรมที่ใช้ประโยชน์จากบริการสาธารณูปโภคของรัฐมาก ก็จะถูกกำหนดอัตราภาษีไว้สูง เพื่อเป็นค่าตอบแทนในการใช้บริการสาธารณูปโภคที่รัฐจัดไว้ให้ในรูปแบบของการเสียภาษี ตัวอย่างเช่น การทำพาณิชยกรรมและอุตสาหกรรมเป็นการใช้ประโยชน์เพื่อการค้าหากำไรและเป็นการใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนสูง ดังนั้นอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจึงเป็นอัตราที่สูง

3.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์

ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี โดยมูลค่าของที่ดินจะคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้จากกรมธนารักษ์ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินจะเป็นราคาประเมินที่ค่อนข้างละเอียดโดยราคา

ประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน จะแบ่งเป็น 3 หมวด คือ ราคาประเมินที่ดินจากเลขที่โฉนด ราคาประเมินที่ดินจากเลขที่ดิน และราคาประเมินที่ดินน.ส.3ก เนื่องจากการประเมินราคาที่ดินจะประเมินตามความเจริญของบริเวณที่ตั้งของที่ดิน ดังนั้นที่ดินที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีบริการสาธารณูปโภคที่รัฐจัดไว้ให้มาก เช่น ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเมือง ใกล้ถนนหลัก รถไฟฟ้า หรือมีทางคมนาคมสะดวก เป็นต้น ที่ดินนั้นจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์สูง แต่หากที่ดินนั้นตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีบริการสาธารณูปโภคน้อยที่ดินตรงนั้นจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ไม่สูงนัก ดังนั้นที่ดินในจังหวัดเดียวกันจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินหลายราคา มูลค่าฐานภาษีของที่ดินจะคำนวณโดยการนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินมาคำนวณกับขนาดของที่ดินที่ถือครอง ดังนั้นที่ดินที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีความเจริญสูง มูลค่าประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินจะสูงด้วย จึงเป็นผลให้มีภาระภาษีสูงด้วยเช่นกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ การจัดเก็บภาษีที่ดินนอกจากจะคำนึงถึงหลักประโยชน์แล้ว ยังคำนึงถึงหลักความสามารถด้วย เช่น ที่ดินที่ใช้ในการทำเกษตรส่วนใหญ่จะอยู่ที่ต่างจังหวัด ซึ่งที่ดินในต่างจังหวัดจะมีมูลค่าไม่สูงมากนัก จึงถือว่าเกษตรกรเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดังนั้นรัฐจึงกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับเกษตรกร

รูปภาพที่ 3 ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินของโฉนดเลขที่ 3810 ในพื้นที่กรุงเทพมหานคร

จังหวัด กรุงเทพมหานคร / สำนักงานที่ดิน จตุจักร / อำเภอ จตุจักร							
ระวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
6828	01	26026	1496	3810	ลาดยาว	80,000.00	
จังหวัด กรุงเทพมหานคร / สำนักงานที่ดิน จังหวัด / อำเภอ บางคอแหลม							
ระวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
6214	12	3908	776	3810	บางโคล่	80,000.00	
จังหวัด กรุงเทพมหานคร / สำนักงานที่ดิน จังหวัด / อำเภอ พระนคร(ในพระนคร)							
ระวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
6218	02	1332	397	3810	พาหุรัด	460,000.00	
จังหวัด กรุงเทพมหานคร / สำนักงานที่ดิน จังหวัด / อำเภอ สามเพ็ง							
ระวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
6420	13	808	48	3810	ป้อมปราบศัตรูพ่าย	280,000.00	
จังหวัด กรุงเทพมหานคร / สำนักงานที่ดิน ดอนเมือง / อำเภอ หลักสี่							
ระวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
6832	15	21650	181	3810	ทุ่งสองห้อง	36,000.00	

บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน
สำนักงานที่ดินจังหวัด กรุงเทพมหานคร
สาขา จังหวัด
รอบบัญชี พ.ศ. 2559-2562

โฉนดเลขที่ : 3810 อำเภอ : พระนคร(ในพระนคร)
หน้าสำรวจ : 1332 ตำบล : พายัพ
เครื่องหมายที่ดิน

รวาง : 5036II 6218 แผนที่ : 02 มาตรฐาน : 1:1000 เลขที่ดิน : 397

โซน : บล็อก : ลีท/หน่วย :

เนื้อที่(ไร่-งาน-ตร.วา) : 0-0-6.7
ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา) : 460,000.00 บาท

รูปภาพที่ 4 ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินของโฉนดเลขที่ 3810 ในพื้นที่ราชบุรี

จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน จังหวัด / อำเภอ ลำไยสะตอก							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
0004	00	128	98	3810	บ้านไร่	250.00	
จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน จังหวัด / อำเภอ เมือง							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
9202	00	30	272	3810	สามเรือน	550.00	
จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน ปากท่อ / อำเภอ ปากท่อ							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
9086	00	344	6	3810	บ่อกระดาน	200.00	
จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน โพธาราม / อำเภอ โพธาราม							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
9410	00	477	959	3810	บ้านสิงห์	1,750.00	
จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน สาขาจอมมิ่ง / อำเภอ อ่าเภอจอมมิ่ง							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
5804	00	1618	214	3810	รางบัว	130.00	
จังหวัด ราชบุรี / สำนักงานที่ดิน สาขาสวนผึ้ง / อำเภอ อำเภอสวนผึ้ง							
รวาง UTM	แผ่นที่	หน้าสำรวจ	เลขที่ดิน	เลขที่โฉนด	ตำบล	ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา)	พิมพ์ เอกสาร
3896	00	2213	107	3810	ท่าเคย	250.00	

บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน
สำนักงานที่ดินจังหวัด ราชบุรี
สาขา โพธาราม
รอบบัญชี พ.ศ. 2559-2562

โฉนดเลขที่ : 3810 อำเภอ : โพธาราม
หน้าสำรวจ : 477 ตำบล : บ้านสิงห์
เครื่องหมายที่ดิน

รวาง : 4936II 9410 แผนที่ : 00 มาตรฐาน : 1:4000 เลขที่ดิน : 959

โซน : บล็อก : ลีท/หน่วย :

เนื้อที่(ไร่-งาน-ตร.วา) : 1-1-71
ราคาประเมิน (บาท ต่อ ตร.วา) : 1,750.00 บาท

เมื่อเปรียบเทียบราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินของกรุงเทพมหานครและราชบุรี จะเห็นว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินมีความแตกต่างกันมาก พื้นที่ในกรุงเทพมหานครมีความเจริญค่อนข้างมากเนื่องจากมีทางคมนาคมสะดวก มีรถไฟฟ้า มีสนามบิน มีห้างสรรพสินค้า มีรถไฟฟ้า ทำให้ราคาที่ดินในกรุงเทพมหานครจึงค่อนข้างสูงมากเมื่อเทียบกับที่ดินที่อยู่ในจังหวัดราชบุรี ดังนั้นผู้มีที่อยู่อาศัยที่อยู่ในกรุงเทพมหานครจะต้องแบกรับภาระภาษีที่สูงกว่าผู้มีที่อยู่อาศัยอยู่ในต่างจังหวัด แม้ที่ดินจะใช้ประโยชน์เหมือนกันและมีขนาดเท่ากันซึ่งเป็นไปตามหลักประโยชน์

3.1.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ

สิ่งปลูกสร้าง หมายถึง โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งที่สามารถเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างจะใช้วิธีการกำหนดราคากลางตามประเภทของสิ่งปลูกสร้างแทนการหามูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งราคากลางที่นำมากำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างจะคำนวณจากการหารราคาเฉลี่ยของสิ่งปลูกสร้างซึ่งจะนำค่าวัสดุก่อสร้างและขนาดของสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทที่อยู่ในแต่ละจังหวัดเดียวกันมาหารราคาเฉลี่ย โดยไม่ได้คำนึงถึงความเจริญของแหล่งที่ตั้งและบริการสาธารณูปโภคต่าง ๆ ที่ได้รับจากรัฐ ดังนั้นในจังหวัดเดียวกันสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวกันจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากัน ซึ่งมูลค่าฐานภาษีของสิ่งปลูกสร้างจะคำนวณโดยการนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณกับขนาดของสิ่งปลูกสร้างนั้น โดยขนาดของสิ่งปลูกสร้างจะเป็นตัวกำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้ในการคำนวณภาษี ดังนั้นหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีของสิ่งปลูกสร้างจะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีเนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีตามขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง ดังนั้นผู้ที่มีสิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่จะมีภาระภาษีสูงและผู้ถือครองสิ่งปลูกสร้างขนาดเท่ากันจะเสียภาษีเท่ากัน

รูปภาพที่ 5 ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างในพื้นที่กรุงเทพมหานคร

บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง
ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (พ.ศ.2559 - 2562)
จังหวัด กรุงเทพมหานคร

รหัส	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา (บาท ต่อ ตร.ม.)	หมายเหตุ
100	ประเภทบ้านเดี่ยว	7,500	
200	ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)	7,450	
300	ประเภทห้องแถว	7,200	
400	ประเภทตึกแถว	7,600	
501	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	5,500	
502	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า 300 ตารางเมตรขึ้นไป	3,400	
504	โรงจอดรถ	2,550	
505	สถานศึกษา	7,500	
506/1	โรงแรม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	9,500	
506/2	โรงแรม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,800	
507	โรงแรมหรู	7,850	
508	สถานพยาบาล	9,200	
509/1	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	7,400	
509/2	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	8,600	
510	ภัตตาคาร	6,750	
511/1	ห้างสรรพสินค้า	9,350	
511/2	อาคารพาณิชย์ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	7,750	
512	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	5,400	พื้นที่อาคารและบริเวณที่ว่าง
513	โรงงาน	6,000	
514	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	3,550	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
515	ตลาด พื้นที่เกินกว่า 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	3,800	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
516	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	9,150	
518	โรงงานซ่อมรถยนต์	5,650	
519	อาคารจอดรถ	5,650	
520/1	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	7,800	
520/2	อาคารอยู่อาศัยรวม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,000	
522	อาคารพาณิชย์ ประเภทโชว์รูมรถยนต์	5,500	พื้นที่สำนักงานและส่วนบริการ
523	ห้องน้ำรวม	6,150	
524	สระว่ายน้ำ	8,000	
525	ลานกีฬาอเนกประสงค์	750	
526	ลานคอนกรีต	500	
527	ท่าเทียบเรือ	12,000	
528	โรงเลี้ยงสัตว์	2,100	
529	รั้วคอนกรีต	1,950	รวมประตู
530	รั้วลวดถัก	950	รวมประตู
531	ป้ายโฆษณา	7,650	พื้นที่โครงสร้างส่วนที่ติดตั้งป้าย

รูปภาพที่ 6 ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างในพื้นที่ราชบุรี

จังหวัด	ประเภทสิ่งปลูกสร้าง	ราคา (บาท /ตร.ม.)	หมายเหตุ
ราชบุรี	ประเภทบ้านเดี่ยว	6,600	
ราชบุรี	ประเภทบ้านแถว (ทาวน์เฮาส์)	6,650	
ราชบุรี	ประเภทห้องแถว	6,450	
ราชบุรี	ประเภทตึกแถว	7,450	
ราชบุรี	คลังสินค้า พื้นที่ไม่เกิน 300 ตารางเมตร	5,350	
ราชบุรี	คลังสินค้า พื้นที่เกินกว่า 300 ตารางเมตรขึ้นไป	3,350	
ราชบุรี	โรงจอดรถ	2,550	
ราชบุรี	สถานศึกษา	6,900	
ราชบุรี	โรงแรม ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	9,750	
ราชบุรี	โรงแรม ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,950	
ราชบุรี	โรงแรมหรู	7,700	
ราชบุรี	สถานพยาบาล	9,350	
ราชบุรี	สำนักงาน ความสูงไม่เกิน 5 ชั้น	6,900	
ราชบุรี	สำนักงาน ความสูงเกินกว่า 5 ชั้นขึ้นไป	9,000	
ราชบุรี	ภัตตาคาร	6,350	
ราชบุรี	ห้างสรรพสินค้า	9,200	
ราชบุรี	อาคารพาณิชย์ประเภทค้าปลีกค้าส่ง	7,800	
ราชบุรี	สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง	5,100	พื้นที่อาคารและบริเวณที่ว่าง
ราชบุรี	โรงงาน	5,600	
ราชบุรี	ตลาด พื้นที่ไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร	3,450	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
ราชบุรี	ตลาด พื้นที่เกินกว่า 1,000 ตารางเมตรขึ้นไป	3,700	พื้นที่ของแต่ละอาคาร
ราชบุรี	อาคารพาณิชย์ ประเภทโฮมออฟฟิศ	8,350	

เมื่อเปรียบเทียบราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างของกรุงเทพมหานครและราชบุรี จะเห็นว่าราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างของทั้งสองจังหวัดไม่เท่ากัน เนื่องจากการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างจะประเมินจากมูลค่าของวัสดุก่อสร้างเครื่องเรือนและขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในจังหวัดนั้น ๆ แล้วนำมาเฉลี่ยหาราคากลางเพื่อกำหนดเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง เพื่อจะนำไปประเมินมูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่คำนึงถึงความเจริญ แหล่งที่ตั้งและมูลค่าที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้าง

3.1.3 การบรรเทาภาระภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยจะมีการกำหนดมาตรการในการบรรเทาภาระภาษีทั้งการยกเว้นภาษี การลดภาษี และการลดหรือยกเว้น ดังนี้

1. การยกเว้นภาษี

รัฐมีการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท ได้แก่

- 1.1 การยกเว้นภาษีให้กับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ด้านการเกษตรกรรม เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ทำเกษตรกรรมเป็นส่วนใหญ่ ที่ดินที่ใช้ทำการเกษตรกรรมมักอยู่ในต่างจังหวัดซึ่งมีมูลค่าไม่สูง¹ และเกษตรกรส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อยจึงมีความสามารถในการถือครองทรัพย์สินไม่มาก รัฐจึงมีมาตรการทั้งการยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้เพื่อการเกษตรกรรมในช่วงปี 2563 ถึงปี 2565 และการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทตั้งแต่ปี 2566 เป็นต้นไป
- 1.2 การยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย โดยรัฐจะยกเว้นมูลค่าฐานภาษีเป็นจำนวน 50 ล้านบาท สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย หากเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินจะได้รับการยกเว้นฐานภาษี 10 ล้านบาท เนื่องจากที่อยู่อาศัยเป็นสิ่งจำเป็นในชีวิตและรัฐต้องการสนับสนุนให้คนมีที่อยู่อาศัย โดยที่อยู่อาศัยบางแห่งอาจจะอยู่ในที่ที่มีความเจริญจึงทำให้บุคคลนั้นมีภาระภาษีมาก ทั้ง ๆ ที่ความเป็นจริงบุคคลนั้นอาจจะไม่มีความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้นรัฐจึงมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้กับอยู่อาศัย
- 1.3 การยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เช่น ทรัพย์สินของรัฐที่ไม่ได้ทำผลประโยชน์ ทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการกุศล ศาสนา หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะต่าง ๆ

¹ DDproperty, อัปเดตราคาประเมินที่ดินทั่วประเทศรอบใหม่ [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

<https://www.ddproperty.com/คู่มือซื้อขาย/อัปเดตราคาประเมินที่ดินทั่วประเทศรอบใหม่-14870>

ทรัพย์สินของสหประชาชาติ สถานทูต ทรัพย์สินส่วนกลางของอาคารชุด หมู่บ้านจัดสรร และนิคมอุตสาหกรรม เป็นต้น

2 การลดภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมาตรการการลดภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจและสังคม โดยจะลดภาษีได้ไม่เกินร้อยละ 90 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่ตั้งของโรงผลิตไฟฟ้า เชื้อเพลิงและที่ใช้ประโยชน์เกี่ยวเนื่องกับการผลิตไฟฟ้า และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาโดยทางมรดก ก่อนวันที่ 13 มีนาคม 2562 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างของผู้ประกอบการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นอสังหาริมทรัพย์รอการขายที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในกิจการของสถาบันอุดมศึกษา เป็นต้น

3 การลดหรือยกเว้นภาษี

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีมาตรการการลดหรือยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภทเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจและสังคม ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจในการให้ลดหรือยกเว้นภาษี เช่น การลดภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ โดยจะลดภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหายหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ตัวอย่างเช่น ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับผลกระทบจากภัยพิบัติในพื้นที่ จะได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีในปีที่ได้รับผลกระทบ เป็นต้น สิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนหรือทำลายหรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องได้รับการซ่อมแซมในส่วนสำคัญก็มีสิทธิได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีเช่นกัน เช่น โรงแรมที่ต้องปิดปรับปรุงซ่อมแซมจนไม่สามารถให้บริการได้ เป็นต้น เนื่องจากผู้เสียภาษีจะไม่สามารถใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้อย่างเต็มความสามารถ การลดหย่อนจึงเป็นมาตรการการบรรเทาภาระภาษีทางหนึ่งที่รัฐใช้เพื่อทำให้เกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

3.2 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์และหลักความสามารถในระบบกฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์

กฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์นั้นเรียกว่า Real Property Tax หรือเรียกสั้น ๆ ว่า RPT ซึ่งกฎหมายดังกล่าวถูกกำหนดโดย Local Government Unit (LUG) ซึ่งอยู่ในหัวข้อที่ 2 ของ Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160 ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์มีหลักการพื้นฐานของการประเมินการจัดเก็บและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน คือ ทรัพย์สินถาวรจะถูกประเมินตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สิน โดยจะพิจารณาตามการใช้งานจริงซึ่งจะสอดคล้องกับ

หลักประโยชน์ที่ได้รับ ทรัพย์สินถาวรทุกประเภทจะได้รับการประเมินบนพื้นฐานของการจำแนกประเภทที่เหมือนกันภายในแต่ละองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นในแต่ละพื้นที่การปกครอง และการประเมินการจัดเก็บและการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะต้องไม่ปฏิบัติเฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่ง โดยจะต้องปฏิบัติต่อทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน²

ในประเทศฟิลิปปินส์มีการกำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี คือ ทรัพย์สินถาวรทุกประเภท³ ซึ่งทรัพย์สินจะถูกแบ่งเป็น 3 ประเภท คือ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและส่วนปรับปรุงอื่น ๆ รวมถึงเครื่องจักรด้วย ซึ่งทรัพย์สินถาวรทุกประเภทไม่ว่าจะเก็บภาษีหรือได้รับการยกเว้นภาษี จะต้องถูกประเมินราคาตามมูลค่าตลาดยุติธรรมในพื้นที่ที่ทรัพย์สินถาวรนั้นตั้งอยู่ โดยกระทรวงการคลังจะเป็นผู้ประกาศกฎระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการจำแนกประเภทการประเมินราคาและการประเมินทรัพย์สินตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมาย

มูลค่าตลาดยุติธรรม (Fair Market Value) ที่นำมาใช้กำหนดมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ราคาตลาดที่มีการซื้อขายอยู่ในขณะนั้น ซึ่งเป็นราคาที่ทั้งสองฝ่ายเต็มใจที่จะซื้อขายกัน โดยผู้ขายไม่ได้โดนบังคับให้ขายและผู้ซื้อไม่ได้โดนบังคับให้ซื้อ⁴ แต่หากไม่สามารถหาราคาในขณะนั้นได้ก็ให้ใช้ราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นครั้งล่าสุดโดยมีความคล้ายคลึงทางสภาพแวดล้อม ทำเล ที่ตั้ง ที่มีผลต่อมูลค่า และโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมี่หน้าที่ในการแจ้งรายการครอบครอง และเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินทรัพย์สินนั้น โดยจะต้องประเมินมูลค่าตลาดยุติธรรมใหม่ทุก ๆ 5 ปี เพื่อให้ราคาประเมินสอดคล้องกับมูลค่าที่แท้จริงในปัจจุบัน

² Section 198, Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

³ Section 201, Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

⁴ Section 199 (l), Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

ประเทศฟิลิปปินส์มีการกำหนดฐานภาษีโดยใช้มูลค่าประเมิน (Assessed Value)⁵ ซึ่งมูลค่าประเมิน (Assessed Value) คือ มูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สินถาวรคูณด้วยระดับการประเมิน ซึ่งจะได้มูลค่าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งวิธีการคำนวณฐานภาษีมีดังนี้

$$\begin{array}{lcl} \text{มูลค่าประเมิน} & = & \text{มูลค่าตลาดยุติธรรม} \quad \times \quad \text{ระดับการประเมิน} \\ \text{(Assessed Value)} & & \text{(Fair Market Value)} \quad \quad \quad \text{(Assessment Level)} \end{array}$$

ระดับการประเมิน (Assessment Level) ที่นำมาใช้ในการคำนวณมูลค่าประเมิน จะเป็นอัตราส่วนที่กฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ให้ใช้เพื่อกำหนดมูลค่าประเมิน (Assessed Value) ของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี⁶ ซึ่ง Assessment Level จะนำไปคำนวณกับมูลค่าตลาดยุติธรรมของทรัพย์สินถาวรเพื่อกำหนดมูลค่าประเมิน โดย Assessment Level ถูกกำหนดเป็นอัตราส่วนแบบเป็นช่วง โดยพิจารณาตามประเภทของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการใช้ประโยชน์จริงของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ซึ่งสิ่งปลูกสร้างจะมีการกำหนด Assessment ที่มีความละเอียดมากกว่าที่ดิน เนื่องจากการกำหนด Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้างจะนำมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างมาเป็นสัดส่วนในการกำหนดด้วย

อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศฟิลิปปินส์จะกำหนดไว้ 2 อัตรา ซึ่งจะแบ่งตามพื้นที่ระหว่างพื้นที่นอกเมืองกับพื้นที่ในเมือง โดยแต่ละพื้นที่จะมีการกำหนดอัตราภาษีที่บังคับใช้ในการจัดเก็บกับท้องถิ่นของตนเอง ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้⁷

1. อัตราภาษีสำหรับนอกเมือง จะใช้อัตราไม่เกินร้อยละ 1
2. อัตราภาษีสำหรับเขตเมืองหรือเทศบาลในเขตพื้นที่กรุงมะนิลา จะใช้อัตราไม่เกินร้อยละ 2

⁵ Section 199 (h), Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

⁶ Section 199 (g), Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

⁷ Section 233, Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

ตารางที่ 3 อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในประเทศฟิลิปปินส์

พื้นที่	อัตราภาษี
นอกเมือง	ร้อยละ 1
ในเมือง	ร้อยละ 2

จะเห็นว่าอัตราภาษีที่ประเทศฟิลิปปินส์ใช้ในการจัดเก็บภาษีจะแบ่งตามความเจริญของพื้นที่ที่จัดเก็บภาษีเพื่อให้สะท้อนความสามารถในการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น ๆ และสะท้อนประโยชน์จากบริการสาธารณูปโภคที่พื้นที่นั้น ๆ ได้รับจากรัฐ

3.2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์

ประเทศฟิลิปปินส์กำหนดให้ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี โดยมูลค่าที่ดินจะถูกประเมินตามมูลค่าตลาดในพื้นที่ซึ่งที่ดินนั้นตั้งอยู่ ซึ่งสภาพแวดล้อมและทำเลที่ตั้ง บริการสาธารณูปโภคจะมีที่มีผลต่อมูลค่าของที่ดิน การกำหนดมูลค่าฐานภาษีที่ดินจะเป็นการนำมูลค่าตลาดยุติธรรมของที่ดินคูณด้วย Assessment Level ซึ่งจะได้มูลค่าที่ดินที่ต้องเสียภาษี

ประเทศฟิลิปปินส์จะมีการกำหนดอัตรา Assessment Level ของที่ดินแบ่งตามการใช้ประโยชน์ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 6 ประเภทหลักๆ ดังนี้⁸

ตารางที่ 4 อัตรา Assessment Level ที่ดินของประเทศฟิลิปปินส์

ลักษณะการใช้ประโยชน์	ระดับการประเมิน (Assessment Levels)
ที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย	ร้อยละ 20
ที่ดินเพื่อการเกษตร	ร้อยละ 40
ที่ดินเพื่อพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม และท่าเหมืองแร่	ร้อยละ 50
ที่ดินที่เป็นป่าไม้	ร้อยละ 20
ที่ดินกรณีพิเศษ เช่น ใช้เพื่อวัฒนธรรม วิทยาศาสตร์ หรือ โรงพยาบาล	ร้อยละ 15
ที่ดินที่เป็นผืนน้ำ	ร้อยละ 10

⁸ Section 218 (a), Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

Assessment Level ของที่ดินแต่ละประเภทจะถูกกำหนดไว้ไม่เท่ากัน เนื่องจากมีการคำนึงถึงการใช้ประโยชน์ที่แตกต่างกันในที่ดินซึ่งสอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ หากเป็นทรัพย์สินที่มีการใช้ประโยชน์ต่อสาธารณะสูง ใช้ประโยชน์ส่วนตนน้อย และก่อให้เกิดผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมหรือมลภาวะน้อย จะมี Assessment Level ที่ค่อนข้างต่ำ เช่น ที่ดินที่เป็นผืนน้ำ ดินที่เป็นป่าไม้ ที่ดินที่เป็นของโรงพยาบาล และที่อยู่อาศัย เป็นต้น แต่หากเป็นที่ดินที่ใช้เพื่อการค้าหรือหากำไรและอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมหรือมลภาวะมาก จะมี Assessment Level ที่ค่อนข้างสูง เช่น การทำเกษตรกรรม พาณิชยกรรม และอุตสาหกรรม เป็นต้น จะเห็นว่าการกำหนดอัตรา Assessment Level ของที่ดินจึงมีความยืดหยุ่นเป็นอย่างมากเพื่อให้มูลค่าประเมินที่คำนวณได้สอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ที่แท้จริงของที่ดิน

ภาระภาษีของที่ดินเกิดจากการคำนวณมูลค่าประเมิน (Assessed Value) กับอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บ ซึ่งจำนวนภาษีของที่ดินจะมากหรือน้อยเป็นผลมาจากมูลค่าประเมินที่นำมาใช้เป็นฐานภาษี ดังนั้นการคำนวณมูลค่าประเมินของที่ดินจึงมีการนำ Assessment Level มาคำนวณเพื่อลดมูลค่าฐานภาษีให้เป็นที่ไปตามการใช้ประโยชน์ที่แท้จริง จึงทำให้การจัดเก็บภาษีที่ดินสอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ

3.2.2 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ

การประเมินราคาสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีหรือเป็นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี จะถูกประเมินตามมูลค่าตลาด โดยผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ครอบครองสิ่งปลูกสร้างจะต้องแจ้งรายการสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดที่ทั้งที่ต้องเสียภาษีและที่ได้รับยกเว้น และแจ้งมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ให้กับเจ้าหน้าที่ โดยมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างจะประเมินจากขนาดและวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ⁹

การกำหนดมูลค่าฐานภาษีสิ่งปลูกสร้างจะมีการคำนวณเช่นเดียวกับที่ดิน โดยจะนำมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างมาประเมินกับ Assessment Level โดยอัตรา Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้ตามประเภทการใช้ประโยชน์และมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้¹⁰

⁹ Filipinohomes. What Is Fair Market Value? [online], 28 March 2563 Available from : <https://filipinohomes.com/blog/fair-market-value/>

¹⁰ Section 218(b), Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no. 7160

ตารางที่ 5 อัตรา Assessment Level สิ่งปลูกสร้างของประเทศฟิลิปปินส์

1. สิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัย ดังนี้

มูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง (เปโซ)		ระดับการประเมิน (Assessment Levels)
มากกว่า	ไม่เกิน	
0	175,000	ร้อยละ 0
175,000	300,000	ร้อยละ 10
300,000	500,000	ร้อยละ 20
500,000	750,000	ร้อยละ 25
750,000	1,000,000	ร้อยละ 30
1,000,000	2,000,000	ร้อยละ 35
2,000,000	5,000,000	ร้อยละ 40
5,000,000	10,000,000	ร้อยละ 50
10,000,000		ร้อยละ 60

2 สิ่งปลูกสร้างสำหรับการเกษตรกรรม ดังนี้

มูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง (เปโซ)		ระดับการประเมิน (Assessment Levels)
มากกว่า	ไม่เกิน	
0	300,000	ร้อยละ 25
300,000	500,000	ร้อยละ 30
500,000	750,000	ร้อยละ 35
750,000	1,000,000	ร้อยละ 40
1,000,000	2,000,000	ร้อยละ 45
2,000,000		ร้อยละ 50

3 สิ่งปลูกสร้างสำหรับที่เป็นพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรม ดังนี้

มูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง (เปโซ)		ระดับการประเมิน (Assessment Levels)
มากกว่า	ไม่เกิน	
0	300,000	ร้อยละ 30
300,000	500,000	ร้อยละ 35
500,000	750,000	ร้อยละ 40
750,000	1,000,000	ร้อยละ 50
1,000,000	2,000,000	ร้อยละ 60
2,000,000	5,000,000	ร้อยละ 70
5,000,000	10,000,000	ร้อยละ 75
10,000,000		ร้อยละ 80

4 สิ่งปลูกสร้างสำหรับที่เป็นป่าไม้ ดังนี้

มูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง (เปโซ)		ระดับการประเมิน (Assessment Levels)
มากกว่า	ไม่เกิน	
0	300,000	ร้อยละ 45
300,000	500,000	ร้อยละ 50
500,000	750,000	ร้อยละ 55
750,000	1,000,000	ร้อยละ 60
1,000,000	2,000,000	ร้อยละ 65
2,000,000	5,000,000	ร้อยละ 70
5,000,000	10,000,000	ร้อยละ 75
10,000,000		ร้อยละ 80

จากตารางจะเห็นว่า Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้าง มีการกำหนดอัตราแยกตามการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเช่นเดียวกับที่ดิน ซึ่งอัตราการใช้ประโยชน์ประเภทที่อยู่อาศัยจะมีอัตราต่ำสุดเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์ประเภทอื่น เนื่องจากเป็นการใช้ประโยชน์ที่ไม่ใช่ทางการค้าหรือหากำไร จึงทำให้เกิดผลกระทบกับสิ่งแวดล้อมไม่มากนัก Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้าง นอกจากจะมีการแบ่งตามประเภทการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างเช่นเดียวกับที่ดินแล้ว ยังมีการนำมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างมาเป็นตัวกำหนดอัตรา Assessment Level อีกด้วย โดยสิ่งปลูกสร้างที่มี

มูลค่าน้อย Assessment Level ที่นำมาใช้คำนวณจะน้อย ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่ามาก Assessment Level ที่นำมาใช้คำนวณจะมีอัตราสูง ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถที่ให้นับถึงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง

มูลค่าประเมินของสิ่งปลูกสร้างที่คำนวณได้มีผลต่อจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสีย เนื่องจากจำนวนภาษีที่จัดเก็บเกิดจากการนำมูลค่าประเมินมาคำนวณกับอัตรากาษี ดังนั้นผู้ที่ถือครองสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าตลาดยุติธรรมสูงจะมีมูลค่าประเมินสูงเช่นกัน เพราะอัตรา Assessment Level ที่นำมาใช้คำนวณเป็นอัตราที่สูง เมื่อเทียบกับสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่ายุติธรรมน้อยกว่าและใช้ประโยชน์แบบเดียวกัน ดังนั้นผู้ที่มีสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูงจึงมีภาระภาษีสูงซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถ

ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเทศฟิลิปปินส์¹¹

ที่อยู่อาศัย 1 แห่ง ซึ่งประกอบด้วยที่ดินมูลค่า 6,000,000 เปโซ และสิ่งปลูกสร้างมูลค่า 4,000,000 เปโซ ซึ่งตั้งอยู่ในเมืองกรุงมะนิลา จะมีภาระภาษีดังนี้ (1 เปโซ เท่ากับ 0.6524 บาท¹²)

มูลค่าประเมิน (Assessed Value)	= มูลค่าตลาดยุติธรรม X Assessment Level
มูลค่าประเมินที่ดิน	= 6,000,000 X 20%
	= 1,200,000 เปโซ
มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง	= 4,000,000 X 40%
	= 1,600,000 เปโซ
มูลค่าการประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= มูลค่าประเมินที่ดิน + มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง
	= 1,200,000 + 1,600,000
	= 2,800,000 เปโซ
ภาระภาษีทรัพย์สิน	= มูลค่าจากการประเมินรวม x อัตราภาษี
	= 2,800,000 x 2%
	= 56,000 เปโซ หรือประมาณ 36,534 บาท

¹¹ lamudi. Real Property Tax in the Philippines: Important FAQs [online], 1 April 2563 Available from : <https://www.lamudi.com.ph/journal/real-property-tax-in-the-philippines/>

¹² ธนาคารแห่งประเทศไทย, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 17 เมษายน 2563 [ออนไลน์], 17 เมษายน 2563 แหล่งที่มา :

https://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/ExchangeRate_TH_PDF/ER_PDF_17042563.PDF

3.2.3 การบรรเทาภาระภาษี

กฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ มีการบรรเทาภาระภาษีทรัพย์สินทั้งการยกเว้นภาษีและการลดหย่อนฐานภาษี ดังนี้

1. การยกเว้นภาษี

ประเทศฟิลิปปินส์ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นให้ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ไม่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน¹³

- 1) ทรัพย์สินถาวรที่ใช้ในการดำเนินงานของรัฐบาลหรือเขตการปกครองใด ๆ ของฟิลิปปินส์จะได้รับการยกเว้นภาษีทรัพย์สิน แต่หากทรัพย์สินดังกล่าวถูกใช้ประโยชน์โดยบุคคลที่ต้องเสีย ทรัพย์สินดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นต่อไป
- 2) ทรัพย์สินถาวรที่ใช้ทางศาสนา การกุศล และการศึกษา จะได้รับยกเว้นภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ องค์กรการกุศล โบสถ์ สถานปฏิบัติธรรม มัสยิด สุเหร่า สุสานที่ไม่แสวงหากำไรรวมถึงที่ดิน สิ่งปลูกสร้างและส่วนปรับปรุงทั้งหมดที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางศาสนาหรือองค์กรการกุศล หรือเพื่อการศึกษา โดยไม่คำนึงว่าผู้ใดเป็นเจ้าของทรัพย์สินถาวรนั้น
- 3) เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการจ่ายน้ำหรือการผลิตกระแสไฟฟ้าของบริษัทที่รัฐบาลเป็นเจ้าของหรือมีส่วนร่วมร่วมกับบริษัทในการจัดหาและแจกจ่ายน้ำหรือการสร้างและการส่งและพลังงานไฟฟ้า
- 4) ทรัพย์สินถาวรทั้งหมดที่เป็นของสหกรณ์ที่มีการจดทะเบียนภายใต้พระราชบัญญัติสาธารณรัฐ 6938 ซึ่งเป็นการส่งเสริมให้มีการจัดตั้งสหกรณ์เพื่อผลประโยชน์ร่วมกันของสมาชิกระดับพื้นดิน
- 5) เครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับควบคุมมลพิษและรักษาสิ่งแวดล้อม เพื่อเป็นประโยชน์ต่อระบบนิเวศ

2. การลดหย่อนฐานภาษี

ประเทศฟิลิปปินส์มีการลดหย่อนมูลค่าฐานภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการใช้ประโยชน์ตามแต่ละประเภท โดยการใช้ระดับการประเมิน หรือ Assessment Level ในการคำนวณเพื่อลดหย่อนมูลค่าฐานภาษีตามสัดส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์ได้แบ่ง Assessment Level ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้ ดังนี้

¹³ Section 234, Title II Real property tax of Local Government Code (LGC), Republic Act (R.A.) no.

- 1) ที่ดินจะมี Assessment Level อยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 10 ถึง ร้อยละ 50 ซึ่งแบ่งตามการใช้ประโยชน์ที่ดิน
- 2) สิ่งปลูกสร้างจะมี Assessment Level อยู่ในช่วงระหว่างร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 80 ซึ่งแบ่งตามการใช้ประโยชน์และมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้าง

ที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย Assessment Level ที่ใช้ในการคำนวณ คือ อัตราร้อยละ 20 ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่อยู่อาศัย หากเจ้าของมีสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองมูลค่าไม่เกิน 175,000 เปโซ จะไม่ต้องเสียภาษี เพราะ กฎหมายกำหนดให้ Assessment Level ที่ใช้ในการประเมิน คือ ร้อยละ 0 ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่ามากกว่า 175,000 เปโซ Assessment Level จะอยู่ในช่วงร้อยละ 10 ถึง ร้อยละ 60 โดยจะแบ่งตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างเป็นอัตราก้าวหน้าซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถ ตัวอย่างเช่น คนที่มีบ้านในกรุงมะนิลา มูลค่า 175,000 เปโซ จะไม่ต้องเสียภาษี แต่คนที่บ้านมูลค่า 300,000 เปโซ จะต้องเสียภาษี 600 เปโซ

3.3 การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักประโยชน์ในระบบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

หลักการการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศสหรัฐอเมริกา จะเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครองโดยตรง โดยจะเก็บตามการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์นั้น ๆ

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศอเมริกา จะให้อำนาจการจัดเก็บภาษีแก่เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นที่อยู่ในมลรัฐนั้น ๆ เป็นผู้จัดเก็บภาษี โดยแต่ละมลรัฐจะเป็นผู้กำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีในรัฐของตนเองเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี โดยในบั้นนี้จะขอยกการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของมลรัฐนิวยอร์กมาอธิบายเนื่องจากเป็นมลรัฐที่มีความสำคัญในประเทศสหรัฐอเมริกาและมีความเจริญก้าวหน้าในเรื่องต่าง ๆ เป็นอย่างมาก ซึ่งมลรัฐนิวยอร์กในประเทศอเมริกาจะถูกจัดเก็บภาษีทรัพย์สินโดยกรมการเงินหรือ Department of Finance โดยกรมการเงินจะเป็นผู้กำหนดมูลค่าตลาดให้กับอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดในมลรัฐนิวยอร์กเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณฐานภาษี

3.3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักประโยชน์¹⁴

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดที่อยู่ในมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศอเมริกา จะถูกกำหนดมูลค่าตลาดเพื่อใช้ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษี โดยผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรมการเงินจะเป็นผู้กำหนดมูลค่าตลาดให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดในมลรัฐนิวยอร์ก ซึ่งความเจริญของทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณูปโภคจะมีผลกับมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นอกจากนี้

¹⁴ NYC Department of finance. Calculating Your Property Taxes [online], 28 March 2563
Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/calculating-your-property-taxes.page>

มูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างยังคำนึงถึงวัสดุที่ใช้ก่อสร้าง ขนาด สิ่งอำนวยความสะดวกของสิ่งปลูกสร้างด้วย¹⁵ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกจัดหมวดหมู่ของระดับภาษี (Tax Class) ตามประเภทการใช้ประโยชน์และจำนวนของทรัพย์สิน โดยจะแบ่งเป็น 4 ระดับ ดังนี้

1. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยไม่เกิน 3 หลัง ถูกจัดไว้ใน Class 1
2. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่อยู่อาศัยที่มีมากกว่า 3 หลัง รวมถึง อพาร์ทเมนต์ ห้องชุด และที่ดินเปล่าที่เป็นบริเวณของที่อยู่อาศัย ถูกจัดไว้ใน Class 2 โดยกฎหมายของรัฐนิวยอร์กจะมองว่าทรัพย์สินที่อยู่ใน Class 2 จะเป็นทรัพย์สินที่นำออกมาให้เช่าและสร้างรายได้ เช่น อพาร์ทเมนต์ อาคารชุดให้เช่า แม้ว่าบางครั้งจะไม่สร้างรายได้จริงก็ตาม
3. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพิเศษที่ใช้เกี่ยวกับสาธารณูปโภค ถูกจัดไว้ใน Class 3
4. ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทอื่น ๆ เช่น อาคารสำนักงาน โรงงาน โรงเก็บของ โรงแรม ถูกจัดไว้ใน Class 4 โดยจะถือว่าทรัพย์สินเหล่านี้เป็นทรัพย์สินเชิงพาณิชย์ เพราะสามารถทำให้เกิดรายได้ได้

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในมลรัฐนิวยอร์กประเทศสหรัฐอเมริกา จะใช้วิธีการหามูลค่าประเมิน (Assessment Value) โดยจะคำนวณจากอัตราร้อยละของมูลค่าตลาดของทรัพย์สิน ซึ่งมูลค่าตลาดของทรัพย์สินจะถูกกำหนดโดยกรมการเงิน (Department of Finance) ส่วนอัตราร้อยละที่นำมาคำนวณนี้ เรียกว่า อัตราส่วนการประเมิน (Assessment Ratio) ซึ่ง Assessment Ratio ของทรัพย์สินจะขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการจัดประเภททรัพย์สินที่ถือครองตามระดับภาษี (Tax Class) โดยทรัพย์สินที่ใช้อยู่อาศัยเอง Assessment Ratio จะมีอัตราร้อยละ 6 แต่หากเป็นทรัพย์สินที่ไม่ได้อยู่อาศัยเอง Assessment Ratio จะมีอัตราร้อยละ 45 ซึ่งแสดงตามตารางดังนี้¹⁶

ตารางที่ 6 อัตรา Assessment Ratios ของมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเภทภาษี (Tax Class)	อัตราส่วนการประเมิน (Assessment Ratios)
1	ร้อยละ 6
2, 3 และ 4	ร้อยละ 45

¹⁵ Propertyshark. Understanding the Difference Between Market Value and Assessed Value [online], 17 May 2563 Available from : <https://www.propertyshark.com/Real-Estate-Reports/2018/12/13/understanding-the-difference-between-market-value-and-assessed-value/>

¹⁶ เรื่องเดียวกัน

ประเทศสหรัฐอเมริกาจะกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บแยกตามมลรัฐ โดยจะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีทุกปีตามความต้องการในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ๆ ดังนั้นอัตราภาษีในแต่ละรัฐจะไม่เท่ากัน สำหรับปี 2562 และ 2563 มลรัฐนิวยอร์กได้กำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บไว้ 4 อัตรา ซึ่งแบ่งตามการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังนี้

1. ทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยเองไม่เกิน 3 หลัง ซึ่งจัดประเภทอยู่ใน Class 1 ใช้อัตราร้อยละ 21.167
2. ทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่อาศัยที่นอกเหนือจากข้อ 1 รวมถึง อพาร์ทเมนท์ ห้องชุดที่ให้เช่า ซึ่งจัดประเภทอยู่ใน Class 2 ใช้อัตราร้อยละ 12.473
3. ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับสาธารณูปโภค ซึ่งจัดประเภทอยู่ใน Class 3 ใช้อัตราร้อยละ 12.536
4. ทรัพย์สินประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากข้อ 1 2 และ 3 ซึ่งจัดประเภทอยู่ใน Class 4 ใช้อัตราร้อยละ 10.537

ตารางที่ 7 อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเภทภาษี (Tax Class)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1	21.167
2	12.473
3	12.536
4	10.537

ตารางที่ 8 ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา¹⁷

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	มูลค่า (ดอลลาร์สหรัฐ)			
	Tax Class 1	Tax Class 2	Tax Class 3	Tax Class 4
มูลค่าตลาด	100,000	100,000	100,000	100,000
Assessment Ratio	ร้อยละ 6	ร้อยละ 45	ร้อยละ 45	ร้อยละ 45
Assessment Value	6,000	45,000	45,000	45,000
อัตราภาษี	ร้อยละ 21.167	ร้อยละ 12.473	ร้อยละ 12.536	ร้อยละ 10.537
ภาระภาษี	127,002	561,285	564,120	474,165

¹⁷ NYC Department of Finance, Calculating Your Annual Property Tax [online], 17 May 2563 Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property-calculating-your-annual-tax-blll.page>

3.3.2 หลักเกณฑ์การเฉลี่ยมูลค่าทรัพย์สินเพื่อใช้เป็นฐานภาษี

ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในมลรัฐนิวยอร์กประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการประเมินมูลค่าตลาดใหม่ทุกปีเพื่อให้สอดคล้องกับความเจริญและสภาพเศรษฐกิจของประเทศที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งกฎหมายของประเทศอเมริกามีการคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จึงกำหนดให้นำส่วนต่างของการเปลี่ยนแปลงของมูลค่าทรัพย์สินที่อยู่ใน Tax Class 2 3 และ 4 มาเฉลี่ยรับมูลค่าตลาดตลอด 5 ปี ซึ่งวิธีนี้เรียกว่า Transitional Assessed Value การใช้หลักเกณฑ์การคำนวณแบบนี้จะเป็นการลดภาระภาษีในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตลาดของทรัพย์สินอย่างรวดเร็ว เพื่อให้ได้มูลค่าประเมินที่นำมาเป็นฐานภาษีมีความเหมาะสมมากขึ้น

รูปภาพที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณหา Transitional Assessed Value¹⁸



3.3.3 การบรรเทาภาระภาษี

กฎหมายภาษีทรัพย์สินของมลรัฐนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการบรรเทาภาระภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สินทั้งการยกเว้นภาษีฐานภาษีและการลดหย่อนภาระภาษี โดยการยกเว้นฐานภาษีจะเป็นการลดมูลค่าการประเมิน (Assessed value) ของทรัพย์สินนั้น ๆ ส่วนการลดหย่อนภาษีจะเป็นการใช้วิธีเครดิตภาษีจากจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ¹⁹ ดังนี้

¹⁸ NYC Department of finance. Determining Your Transitional Assessed Value [online], 28 March 2563 Available from :

https://www1.nyc.gov/assets/finance/images/content/misc/transitional_value.png

¹⁹ NYC Department of finance. Benefits for Property Owners [online], 1 April 2563

Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/benefits/landlords.page>

1. Clergy Exemption การยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินที่ใช้เป็นฐานภาษี 1,500 US Dollars ให้กับผู้ที่เคยเป็นบาทหลวง โดยผู้มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีจะต้องเป็นหรือเคยเป็นบาทหลวง โดยทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นตามหลักเกณฑ์นี้จะต้องอยู่ในรัฐนิวยอร์กเท่านั้น

2. Cooperative & Condominium Abatement ลดหย่อนมูลค่าภาษีสำหรับอพาร์ทเมนต์หรือห้องชุดที่เช่าตามเงื่อนไข โดยผู้เสียภาษีจะต้องมีอพาร์ทเมนต์หรือห้องชุดไม่เกิน 3 หลัง โดยหนึ่งหลังจะต้องเป็นที่อยู่อาศัยหลักถึงจะได้รับการลดหย่อนมูลค่าการประเมิน จำนวนของการลดหย่อนจะขึ้นอยู่กับมูลค่าประเมินเฉลี่ย (Average Assessed Value) อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นที่อยู่อาศัย ดังนี้

มูลค่าประเมินเฉลี่ย (ดอลลาร์สหรัฐ)	จำนวนของการลดหย่อนต่อปี
น้อยกว่า 50,000	ร้อยละ 28.1
ระหว่าง 50,001 ถึง 55,000	ร้อยละ 25.2
ระหว่าง 55,001 ถึง 60,000	ร้อยละ 22.5
มากกว่า 60,001	ร้อยละ 17.5

3. Disabled Crime Victim/Good Samaritan Exemption ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในส่วนที่มีการเพิ่มขึ้นของมูลค่าประเมินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงที่อยู่อาศัยเพื่ออำนวยความสะดวกให้กับเหยื่ออาชญากรรมที่กลายเป็นคนพิการทางร่างกาย โดยเจ้าของทรัพย์สินที่มีผู้ที่เป็นเหยื่ออาชญากรรมอาศัยอยู่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษีในส่วนที่เพิ่มขึ้น

4. Disabled Homeowners' Exemption (DHE) ยกเว้นภาษีให้กับผู้พิการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่เช่าอยู่อาศัยไม่เกิน 3 หลัง

5. Green Roof Abatement ลดหย่อนภาษีให้กับบ้านที่มีหลังคาสีเขียว โดยจะลดหย่อน 4.5 ดอลลาร์ต่อตารางฟุตของพื้นที่หลังคาสีเขียว การลดหย่อนนี้จะให้เฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ใน Class 1, 2 และ 4 โดยหลังคาสีเขียวจะต้องมีพื้นที่อย่างน้อยร้อยละ 50 ของพื้นที่หลังคาทั้งหมด

6. Major Capital Improvement (MCI) Abatement ลดหย่อนให้สำหรับการปรับปรุงพัฒนาเมืองที่สำคัญที่ได้รับอนุมัติจาก New York State Division of Housing and Community Renewal (DHCR)

7. Rent Freeze Program for Seniors (SCRIE) Landlord Information ลดหย่อนภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับการอนุมัติจาก SCRIE เนื่องจากการให้ผู้สูงอายุเช่าทรัพย์สิน โดยจะได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีด้วยวิธีการเครดิตภาษี

8. Rent Freeze Program for People with Disabilities (DRIE) Landlord Information ลดหย่อนภาษีให้กับเจ้าของทรัพย์สินที่ได้รับการอนุมัติจาก DRIE เนื่องจากให้ผู้พิการเช่าทรัพย์สิน โดยจะได้รับสิทธิลดหย่อนภาษีด้วยวิธีการเครดิตภาษี

9. School Tax Relief (STAR) Exemption ลดหย่อนภาษีให้กับบอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นของโรงเรียนหรือสถานศึกษา

10. Senior Citizen Homeowner's Exemption (SCHE) การยกเว้นภาษีให้กับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นผู้อาวุโส สำหรับบอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเอง

11. Solar Roof Abatement ลดหย่อนภาษีทรัพย์สินให้กับบอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้พลังงานจากแสงอาทิตย์ สำหรับบอสังหาริมทรัพย์ Class 1, 2 และ 3

12. Veterans Exemption ยกเว้นภาษีทรัพย์สินให้กับทหารผ่านศึกที่เข้าคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้และสมาชิกในครอบครัว โดยทรัพย์สินนั้นจะต้องเป็นที่อยู่อาศัยหลัก

3.4 บทวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา

ตารางที่ 9 เปรียบเทียบหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศฟิลิปปินส์	ประเทศสหรัฐอเมริกา (มลรัฐนิวยอร์ก)
สินทรัพย์ที่ต้องเสียภาษี	ที่ดินตามหลักประโยชน์ สิ่งปลูกสร้างตามหลัก ความสามารถ	ที่ดินตามหลักประโยชน์ สิ่งปลูกสร้างตามหลัก ความสามารถ	ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักประโยชน์
การแบ่งประเภทการใช้ประโยชน์	1. เพื่อการเกษตร 2. เพื่อที่อยู่อาศัย 3. อื่น ๆ ที่ไม่ใช่เกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม 4. ที่รกร้าง	1. เพื่ออยู่อาศัย 2. เพื่อการเกษตร 3. พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม และทำเหมืองแร่ 4. ที่ดินที่เป็นป่าไม้ 5. ที่ดินพิเศษ เช่น วัฒนธรรม วิทยาศาสตร์ หรือ โรงพยาบาล 6. ที่ดินที่เป็นผืนน้ำ	1. เพื่ออยู่อาศัย 2. ให้เช่า 3. อสังหาพิเศษที่ใช้เกี่ยวกับสาธารณูปโภค 4. พาณิชยกรรมและอุตสาหกรรม
มูลค่าทรัพย์สิน	มูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์	มูลค่าตลาด	มูลค่าตลาด
อัตราการประเมิน	ไม่มี	ระดับการประเมิน (Assessment Level) - ที่ดิน : ร้อยละ 20 – ร้อยละ 50 - สิ่งปลูกสร้าง : ร้อยละ 0 – ร้อยละ 80	อัตราส่วนการประเมิน (Assessment Ratios) - Tax class 1: ร้อยละ 6 - Tax class 2: ร้อยละ 45 - Tax class 3: ร้อยละ 45 - Tax class 4: ร้อยละ 45
มูลค่าฐานภาษี	มูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์	มูลค่าตลาด x Assessment Level	มูลค่าตลาด x Assessment Ratios

รายการ	ประเทศไทย	ประเทศฟิลิปปินส์	ประเทศสหรัฐอเมริกา (มลรัฐนิวยอร์ก)
อัตรากาซี	แบ่งตามประเภทการใช้ ประโยชน์ในที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง	แบ่งตามพื้นที่ตั้งที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง ซึ่งจะแบ่งเป็นใน เมืองและนอกเมือง	แบ่งตามประเภทการใช้ ประโยชน์ในที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้าง
การปรับปรุง มูลค่าสินทรัพย์	ปรับปรุงราคาประเมิน โดยกรมธนารักษ์ทุก 4 ปี	ประเมินมูลค่าตลาดยุติธรรม ใหม่ทุก 5 ปี	ปรับเปลี่ยนตามมูลค่าตลาด ของทรัพย์สินทุกปี
การบรรเทา ภาระกาซี	การยกเว้นกาซี การลดหย่อนกาซี การลดอัตรากาซี	การยกเว้นกาซี การลดหย่อนกาซี	การยกเว้นกาซี การลดหย่อนกาซี

จากตารางจะเห็นว่า การจัดเก็บกาซีทรัพย์สินของทั้งสามประเทศมีทั้งความเหมือนและความแตกต่างกัน โดยทั้งสามประเทศมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดฐานกาซีที่เหมือนกัน คือ การกำหนดฐานกาซีตามมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง ส่วนหลักเกณฑ์ในการประเมินฐานกาซี การคำนวณกาซีและการบรรเทาภาระกาซีทรัพย์สินของทั้งสามประเทศมีความแตกต่างกัน เนื่องจากแต่ละประเทศมีสภาพเศรษฐกิจและความต้องการการจัดเก็บกาซีไม่เท่ากัน จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บกาซีที่แตกต่างกัน เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการในการจัดเก็บกาซีของแต่ละประเทศ จึงขอวิเคราะห์เปรียบเทียบกฎหมายกาซีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทั้ง 3 ประเทศตามประเด็นดังนี้

3.4.1 การกำหนดฐานกาซีและการคำนวณกาซีของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักเกณฑ์การจัดเก็บกาซีค่อนข้างใกล้เคียงกัน โดยทั้งสองประเทศเน้นการจัดเก็บกาซีตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ โดยขอวิเคราะห์ตามประเด็นดังนี้

3.4.1.1 การกำหนดฐานกาซี

การกำหนดฐานกาซีของทั้งสองประเทศค่อนข้างเหมือนกัน ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์มีการกำหนดฐานกาซีโดยกำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียกาซี โดยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่ว่าจะถูกเก็บกาซีหรือได้รับการยกเว้นกาซีจะต้องถูกประเมินราคาตามมูลค่าตลาดยุติธรรม ซึ่งมูลค่าของที่ดินจะประเมินตามความเจริญของแหล่งที่ตั้งที่ดินและบริการสาธารณูปโภคที่ได้รับ ส่วนสิ่งปลูกสร้างจะประเมินราคาตามขนาดและวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างซึ่งจะได้เป็นมูลค่าตลาดของสิ่งปลูก

สร้างนั้น ๆ ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสีย เช่นเดียวกับประเทศฟิลิปปินส์ มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะถูกประเมินตามมูลค่าตลาด ซึ่งความเจริญของแหล่งที่ตั้ง สภาพแวดล้อม สภาพเศรษฐกิจของประเทศจะมีผลต่อมูลค่าตลาดของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นอกจากนี้มูลค่าวัสดุก่อสร้างและขนาดของสิ่งปลูกสร้างจะมีผลต่อมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างด้วยเช่นกัน ซึ่งจะเห็นว่าประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีที่ดินเหมือนกัน คือ ให้กำหนดมูลค่าที่ดินตามแหล่งที่ตั้งและความเจริญของพื้นที่ ซึ่งเป็นไปตามหลักประโยชน์ ส่วนสิ่งปลูกสร้างจะมีหลักเกณฑ์ในการประเมินต่างกัน โดยประเทศฟิลิปปินส์จะประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถเนื่องจากมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างจะคำนึงถึงขนาดและค่าวัสดุก่อสร้างเท่านั้น แต่การกำหนดมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างในประเทศสหรัฐอเมริกาจะคำนึงถึงขนาด ค่าวัสดุก่อสร้าง สิ่งอำนวยความสะดวก บริการสาธารณูปโภคที่ได้รับจากรัฐ รวมทั้งแหล่งที่ตั้งสิ่งปลูกสร้างด้วย จึงดูเหมือนว่าการประเมินมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างในประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับบริการสาธารณูปโภคที่ได้รับจากรัฐซึ่งสอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ

3.4.1.2 การคำนวณภาษี

หลักเกณฑ์การคำนวณภาษีของทั้งสองประเทศมีความคล้ายคลึง โดยจำนวนภาษีที่คำนวณได้จะขึ้นอยู่กับมูลค่าฐานภาษีและอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการประเมินมูลค่าฐานภาษีของทั้งสองประเทศเป็นไปในแนวทางเดียวกัน คือ มีการนำอัตราการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาคำนวณกับมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์จะใช้อัตราการประเมิน หรือที่เรียกว่า Assessment Level มาเป็นสัดส่วนในการคำนวณมูลค่าประเมิน (Assessed Value) ซึ่ง Assessment Level ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่กฎหมายกำหนดจะอยู่ในช่วงร้อยละ 10 ถึง ร้อยละ 80 ขึ้นอยู่กับการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ซึ่งประเทศฟิลิปปินส์จะมีการแบ่ง Assessment Level ค่อนข้างละเอียด โดย Assessment Level ของที่ดินจะแบ่งตามการใช้ประโยชน์เท่านั้น เนื่องจากการใช้ประโยชน์ที่ดินแต่ละประเภทจะมีความแตกต่างกัน โดยการใช้ประโยชน์ในที่ดินที่ก่อมลพิษหรือทำลายสิ่งแวดล้อมมาก เช่น การทำพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมจะต้องมีภาระภาษีสูงเพื่อตอบแทนการให้บริการสาธารณะของรัฐซึ่งเป็นไปตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ ส่วน Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้างจะแบ่งตามการใช้ประโยชน์ด้วยเช่นกัน และในแต่ละประเภทการใช้ประโยชน์จะมีการแบ่ง Assessment Level ตามมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างด้วย โดยสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าตลาดสูงจะมีอัตรา Assessment Level ที่สูง ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากผู้ที่ถือครองสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าตลาดสูงถือว่าเป็นผู้มี

ความสามารถในการเสียภาษี จึงต้องรับภาระภาษีสูง ส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยรัฐได้กำหนดอัตรา Assessment Level ต่ำสุดเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์ประเภทอื่น ๆ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่มีที่อยู่อาศัย ส่วนมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้อัตราส่วนการประเมินหรือที่เรียกว่า Assessment Ratios มาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าประเมิน (Assessed Value) โดยจะแบ่งตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่ง Assessment Ratios ที่ใช้อยู่ในมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ประเทศสหรัฐอเมริกาจะแบ่งเป็น 2 อัตรา คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้อยู่อาศัยเองซึ่งอยู่ใน Tax Class 1 จะใช้อัตราร้อยละ 6 และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ใช้อยู่อาศัยเองซึ่งอยู่ใน Tax Class 2 3 และ 4 จะใช้อัตราร้อยละ 45 เนื่องจากรัฐมองว่าที่อยู่อาศัยเป็นสิ่งที่จำเป็นรัฐจึงกำหนดอัตรา Assessment Ratios ที่ต่ำเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี และกำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเองนั้นสามารถมีได้ไม่เกิน 3 หลัง เพราะถ้าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีที่อยู่อาศัยหลายหลังจะแสดงว่าเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูง จึงควรใช้อัตรา Assessment Ratios ที่สูงกว่า

นอกจากนี้ประเทศสหรัฐอเมริกามีการประเมินมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใหม่ทุกปี ดังนั้นหากสภาพเศรษฐกิจของประเทศมีการเปลี่ยนแปลงเร็วก็จะทำให้มูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็วด้วยเช่นกัน เพื่อเป็นการลดความเสี่ยงที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตลาดที่รวดเร็ว ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีการกำหนดวิธีการคำนวณมูลค่าฐานภาษีโดยใช้ค่าเฉลี่ยมูลค่าทรัพย์สิน 5 ปี ซึ่งที่เรียกว่า Transitional assessed value มาใช้ในการคำนวณเพื่อเป็นการลดภาระภาษีของเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปีที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่าตลาดอย่างรวดเร็ว

การกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทั้งสองประเทศจะมีความสอดคล้องกัน เนื่องจากการแบ่งอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บตามพื้นที่เหมือนกัน โดยประเทศฟิลิปปินส์จะมีการแบ่งอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บออกเป็น 2 อัตรา คือ อัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเมืองและอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่นอกเมือง ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาจะกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บแบ่งพื้นที่เช่นเดียวกับประเทศฟิลิปปินส์ แต่หลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตราภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกามีความละเอียดกว่า โดยประเทศสหรัฐอเมริกาจะกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บแบ่งตามมลรัฐ โดยจะให้อำนาจต่อมลรัฐในการประกาศอัตราภาษีของตนเองตามความต้องการในการใช้ภาษีในปีนั้น ๆ นอกจากนี้ในการกำหนดอัตราภาษีของมลรัฐนิวเจอร์ซีย์ประเทศสหรัฐ จะมีการแบ่งอัตราภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย โดยจะแบ่งอัตราภาษีออกเป็น 4 อัตรา

3.4.2 การเปรียบเทียบการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา

การบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทั้งสามประเทศมีความแตกต่างกันอย่างมาก เนื่องจากทั้งสามประเทศมีความแตกต่างกันทั้งด้านสภาพภูมิศาสตร์ สภาพแวดล้อม และสภาพเศรษฐกิจ ประเทศไทยมีมาตรการการบรรเทาภาระภาษีทั้งการยกเว้น ลดหย่อนและการลดอัตราภาษี ซึ่งการยกเว้นภาษีได้มีการตราเป็นกฎหมายไว้ในรูปแบบของพระราชบัญญัติสอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากมีการกำหนดไว้ว่ากฎหมายที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีจะต้องอยู่ในรูปแบบของพระราชบัญญัติ การอนุมัติการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ การกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม สาธารณะประโยชน์ หรือ อื่น ๆ ที่ไม่ได้นำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน เช่น ทรัพย์สินของรัฐ หน่วยงานของรัฐ องค์การสหประชาชาติ สถานทูต สถานกงสุล สภาภาษา ศาสนสมบัติ มูลนิธิ เฉพาะส่วนที่ไม่ได้ใช้หาผลประโยชน์ สุสานสาธารณะ ทรัพย์สินส่วนกลางของอาคารชุด เช่น สระว่ายน้ำ ฟิตเนส ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามการจัดสรรที่ดิน เช่น ถนน สวน สนามเด็กเล่น ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคในนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย เช่น ถนนในนิคม และรวมถึงทรัพย์สินอื่น ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เช่น ทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์เฉพาะส่วนที่ไม่ได้ใช้หาประโยชน์ เป็นต้น นอกจากนี้รัฐมีการบรรเทาภาระภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ในการเกษตรกรรมและเป็นที่อยู่อาศัยด้วยวิธีการยกเว้นฐานภาษีซึ่งมีการตราในรูปแบบของพระราชบัญญัติ ประเทศไทยเป็นประเทศเกษตรกรรม โดยพื้นที่ทำการเกษตรส่วนใหญ่ไม่ได้อยู่ในพื้นที่ที่มีความเจริญสูง ที่ดินที่ใช้ในการทำการเกษตรจึงมีมูลค่าไม่สูงนักเมื่อเทียบกับการใช้ประโยชน์อื่น ๆ เกษตรกรส่วนมากจึงเป็นผู้มีความสามารถน้อยในการเสียภาษีน้อย รัฐจึงมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใน 3 ปีแรกทั้งจำนวนให้กับเกษตรกร ซึ่งก็คือ ภาษีที่เกิดในปี 2563 ถึงปี 2565 ส่วนในปีที่ 4 ซึ่งก็คือปี 2566 เป็นต้นไป จะได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในแต่ละองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นจำนวนรวมไม่เกิน 50 ล้านบาท ส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย รัฐมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่มีที่อยู่อาศัยด้วยเช่นกัน โดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้กับที่อยู่อาศัย 1 แห่งที่เจ้าของมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ซึ่งหากเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้างจะได้รับยกเว้นไม่เกิน 10 ล้านบาท แต่หากเป็นเจ้าของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะได้รับยกเว้นไม่เกิน 50 ล้านบาท ซึ่งอาจมองได้ว่าการยกเว้น 50 ล้านบาทนี้ จะเป็นการยกเว้นในส่วนของมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาทตามหลักความสามารถ และเป็นการยกเว้นในส่วนของมูลค่าที่ดิน 40 ล้านบาทตามหลักประโยชน์ เนื่องจากที่ดินจะมีมูลค่าสูงขึ้นเรื่อย ๆ โดยเฉพาะที่ดินที่อยู่ในเมืองจะมีมูลค่าสูงมาก ดังนั้นจึงอาจเป็นเหตุให้รัฐกำหนดเพดานการยกเว้นไว้สูงถึง 50 ล้านบาท นอกจากนี้มีพระ

ราชกฤษฎีกาให้ลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนราษฎร ณ วันที่ 1 มกราคม เฉพาะทรัพย์สินที่บุคคลดังกล่าวได้มาโดยทางมรดกก่อนวันที่ 13 มีนาคม 2562 เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่ได้รับมรดกมาแต่ผู้นั้นมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย

ประเทศไทยมีการลดหรือยกเว้นภาษีในกรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้รับความเสียหายมากหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพด้วยเหตุอันพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป หรือที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหาย หรือถูกรื้อถอน หรือทำลาย หรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุให้ต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญจนทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้เต็มความสามารถ รัฐจึงมีมาตรการลดหรือยกเว้นภาษีให้กับพื้นที่ที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้อย่างเต็มที่ โดยผู้เสียภาษีสละสิทธิ์ยื่นคำขอลดหรือยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้

ส่วนการบรรเทาภาระภาษีของประเทศฟิลิปปินส์มีความคล้ายคลึงกับประเทศไทย โดยมีการยกเว้นภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ หรือกิจกรรมไม่แสวงหากำไร เช่น องค์การการกุศล โบสถ์ สถานปฏิบัติธรรม มัสยิด สุเหร่า สุสานที่ไม่แสวงหากำไร ทรัพย์สินถาวรที่ใช้ในการดำเนินงานของรัฐบาล เป็นต้น รัฐมีมาตรการการรักษาอากาศและสภาพแวดล้อมที่ดีโดยการยกเว้นภาษีให้กับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับควบคุมมลพิษและรักษาสิ่งแวดล้อมด้วย นอกจากนี้รัฐมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้กับสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าไม่เกิน 175,000 เปโซ เนื่องจากอาจมองว่าผู้ที่มีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่สูงเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดังนั้นจึงมีการบรรเทาภาระภาษีตามหลักความสามารถ

ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกามีการบรรเทาภาษีทั้งการยกเว้นภาษี ฐานภาษี และการลดหย่อนภาระภาษีให้กับบุคคลและทรัพย์สินหลายประเภท ซึ่งการบรรเทาภาระภาษีที่ตัวบุคคลจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่มีความสามารถในการครอบครองทรัพย์สินน้อย เช่น มีการยกเว้นภาษีให้กับผู้พิการที่เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้อาศัยไม่เกิน 3 หลัง มีการยกเว้นภาษีให้กับเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นผู้อาวุโส เป็นต้น เนื่องจากผู้พิการเป็นบุคคลที่มีสาระสำคัญแตกต่างจากคนปกติทั่วไป น้อย ดังนั้นรัฐจึงมีมาตรการมาช่วยลดภาระภาษีให้กับผู้พิการเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษี และการกำหนดให้ยกเว้นภาษีได้เฉพาะผู้มีบ้านไม่เกิน 3 หลัง แสดงว่ารัฐคำนึงถึงหลักความสามารถด้วย นอกจากนี้รัฐยังมีการลดหย่อนภาษีให้กับอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้พลังงานจากแสงอาทิตย์และบ้านที่มีหลังคาสีเขียวด้วย เพื่อเป็นมาตรการในการสนับสนุนให้คนใช้พลังงานทางเลือกและใส่ใจสิ่งแวดล้อมมากขึ้น ส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย รัฐมีมาตรการให้ลดหย่อนมูลค่าภาษีสำหรับอพาร์ทเมนท์หรือห้องชุดที่เช่าตามเงื่อนไข โดยผู้เสียภาษีจะต้องมีอพาร์ท

ทแผ่นดินหรือห้องชุดไม่เกิน 3 หลัง โดยหนึ่งหลังจะต้องเป็นที่อยู่อาศัยหลักถึงจะได้รับการลดหย่อนมูลค่า การประเมิน จำนวนของการลดหย่อนจะขึ้นอยู่กับมูลค่าประเมินเฉลี่ย (Average Assessed Value) ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าน้อยจะได้รับการลดหย่อนภาษีมาก เนื่องจากรัฐมองว่าผู้ที่มีทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

3.4.3 ความแตกต่างของหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของประเทศฟิลิปปินส์ที่แตกต่างจากประเทศไทย

ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศไทยมีแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่สอดคล้องกัน คือ ที่ดินจัดเก็บตามหลักความประโยชน์ ส่วนสิ่งปลูกสร้างจัดเก็บตามหลักความสามารถ แต่หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศมีความแตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาเป็นฐานภาษีมียุทธวิธีที่ต่างกันอย่างมาก ซึ่งจะมีผลทำให้ภาระภาษีที่เกิดขึ้นแตกต่างกัน

3.4.3.1 การคำนวณฐานภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์

ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศไทยกำหนดให้ที่ดินเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีเหมือนกัน แต่การกำหนดมูลค่าของที่ดินแตกต่างกัน โดยประเทศฟิลิปปินส์ให้ประเมินมูลค่าของที่ดินตามมูลค่าตลาดยุติธรรม ซึ่งอาจจะเป็นราคาที่ดินที่มีการซื้อขายอยู่ในขณะนั้นหรืออาจจะเป็นราคาซื้อขายที่เกิดขึ้นครั้งหลังสุดที่มีความคล้อยคลึงทางสภาพแวดล้อมและทำเลที่ตั้ง ซึ่งความเจริญของแหล่งที่ตั้งที่ดินจะมีผลต่อมูลค่าตลาดยุติธรรม ส่วนประเทศไทยให้ประเมินมูลค่าที่ดินตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินตามความเจริญของทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณูปโภคที่ดินนั้นตั้งอยู่ ที่ดินที่ตั้งอยู่ในเมืองที่มีความเจริญมากจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์สูง ซึ่งราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินจะเป็นเพียงราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเท่านั้นซึ่งจะไม่ใช้ราคาที่ซื้อขายกันจริง

การคำนวณมูลค่าฐานภาษีของประเทศฟิลิปปินส์จะคำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดิน โดยจะนำอัตราการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ซึ่งเรียกว่า ระดับการประเมิน (Assessment Level) มาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษี โดยระดับการประเมินของที่ดินได้ถูกแบ่งไว้ 6 ประเภทตามการใช้ประโยชน์ ซึ่งจะมีอัตราร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 50 โดยที่ดินที่ใช้เป็นที่ดินที่เป็นผืนน้ำหรือป่าไม้เป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ทางสาธารณะสูง มีผลกระทบต่อมลพิษทางสิ่งแวดล้อมน้อย และมักจะอยู่ในพื้นที่ที่มี

ความเจริญน้อย จะมีอัตราส่วนในการประเมินที่ต่ำ ส่วนที่ดินที่ใช้ที่ดินเพื่อการพาณิชย์กรรมและอุตสาหกรรมมักจะอยู่ในแหล่งที่ตั้งที่มีความเจริญมาก มีสาธารณูปโภคมาก ทำให้ที่ดินนั้นมีมูลค่าสูง จึงมีอัตราส่วนในการประเมินที่สูงด้วย ส่วนที่ดินเพื่อที่อยู่อาศัยจะมีระดับการประเมินอยู่ที่อัตราร้อยละ 20 เนื่องจากเป็นการใช้ประโยชน์เพื่อตนเองและไม่กระทบต่อสิ่งแวดล้อมมาก ซึ่งที่อยู่อาศัยอาจอยู่ทั้งในที่ที่มีความเจริญมากและน้อยได้เช่นกัน ดังนั้นระดับการประเมินจึงไม่สูงมาก ซึ่งสอดคล้องกับหลักประโยชน์ การคำนวณมูลค่าฐานภาษีที่ดินจะนำอัตรา Assessment Level มาคำนวณกับมูลค่าตลาดยุติธรรมของที่ดินเพื่อให้ได้มูลค่าประเมิน ดังนั้นการนำที่ดินที่มีมูลค่าตลาดเท่ากันไปใช้ประโยชน์ต่างกัน จะได้มูลค่าประเมินของที่ดินที่นำไปใช้ในการคำนวณภาษีไม่เท่ากัน ส่วนการคำนวณมูลค่าที่ดินที่นำมาใช้เป็นฐานภาษีของประเทศไทยเป็นการคำนวณมูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินกับขนาดของที่ดินเท่านั้น โดยไม่ได้นำการใช้ประโยชน์ที่แท้จริงมาเป็นสัดส่วนในการคำนวณ ทำให้ที่ดินที่มีขนาดเท่ากันอยู่ในบริเวณเดียวกันแต่ใช้ประโยชน์ในที่ดินแตกต่างกัน มูลค่าฐานภาษีของที่ดินที่ประเมินได้จะมีมูลค่าเท่ากัน

ส่วนอัตรากาซีที่ใช้จัดเก็บของทั้งสองประเทศมีลักษณะที่ในการกำหนดอัตรากาซีแตกต่างกัน ประเทศฟิลิปปินส์มีการกำหนดอัตรากาซีตามความเจริญของพื้นที่ที่จัดเก็บกาซี ซึ่งจะแบ่งเป็น 2 อัตรา คือ อัตรากาซีที่ใช้จัดเก็บสำหรับในเมืองและที่อยู่นอกเมือง เนื่องจากพื้นที่ในเมืองและนอกเมืองมีความเจริญและสาธารณูปโภคที่รัฐจัดให้แตกต่างกัน ส่วนประเทศไทยมีการกำหนดอัตรากาซีที่ใช้ในการจัดเก็บโดยแบ่งตามประเภทการใช้ประโยชน์ซึ่งแบ่งได้เป็น 4 ประเภท โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะเป็นผู้กำหนดอัตรากาซี ซึ่งอัตรากาซีที่ใช้ในการจัดเก็บในประเทศไทยจะเป็นอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ขึ้นอยู่กับความจำเป็นในการจัดเก็บกาซีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

3.4.3.2 การคำนวณฐานกาซีสิ่งปลูกสร้างตามหลักความสามารถ

สิ่งปลูกสร้างเป็นสิ่งที่ทั้งสองประเทศกำหนดให้เป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียกาซี โดยประเทศฟิลิปปินส์จะกำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างตามมูลค่าตลาดยุติธรรม ซึ่งมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างจะคำนวณมูลค่าจากขนาดและค่าวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ส่วนประเทศไทยจะกำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์จะเป็นราคากลางที่ถูกกำหนดไว้โดยเจ้าพนักงานซึ่งจะประเมินตามมูลค่าเฉลี่ยของค่าวัสดุก่อสร้างและขนาดของสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภทที่อยู่ในจังหวัดนั้น ๆ โดยไม่ได้คำนึงถึงความเจริญของแหล่งที่ตั้งและบริการสาธารณูปโภคที่รัฐจัดให้ ตัวอย่างเช่น ในกรุงเทพมหานครบ้านเดี่ยวทุกหลังจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากัน คือ 7,500 บาท ต่อ ตร.ม. ดังนั้นมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่นำมาใช้

เป็นฐานภาษีจะมากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

การคำนวณมูลค่าฐานภาษีของทั้งสองประเทศจะมีความแตกต่างกันอยู่มาก เนื่องจากประเทศฟิลิปปินส์จะนำอัตราการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ซึ่งเรียกว่า ระดับการประเมิน (Assessment Level) มาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษีด้วย เพื่อให้มูลค่าประเมินที่คำนวณได้สอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้าง โดย Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้างได้ถูกแบ่งตามประเภทการใช้ประโยชน์ไว้ 4 ประเภท คือ การใช้เป็นที่อยู่อาศัย เกษตรกรรม การพาณิชย์ และที่เป็นป่าไม้ ซึ่งใช้หลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตราเช่นเดียวกับที่ดิน สิ่งปลูกสร้างนอกจากจะแบ่ง Assessment Level ตามประเภทการใช้ประโยชน์แล้ว ยังมีการแบ่งอัตราการประเมินตามมูลค่าตลาดยุติธรรมของสิ่งปลูกสร้างด้วย ซึ่งกำหนดเป็นอัตราก้าวหน้า เพื่อให้สิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าตลาดยุติธรรมสูงจะมีสัดส่วนการประเมินที่สูงด้วยซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถที่ให้จัดเก็บภาษีตามความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้นการนำสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าตลาดยุติธรรมเท่ากันไปใช้ประโยชน์ต่างกัน จะทำให้มูลค่าฐานภาษีที่คำนวณได้ไม่เท่ากัน ส่วนประเทศไทยมีการกำหนดมูลค่าฐานภาษีสิ่งปลูกสร้างตามราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยจะใช้มูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่ประเมินได้เต็มจำนวนมาเป็นฐานภาษี เนื่องจากประเทศไทยไม่มีหลักเกณฑ์การนำอัตราการใช้ประโยชน์ในสิ่งปลูกสร้างมามีส่วนร่วมในการคำนวณฐานภาษี ซึ่งทำให้มูลค่าฐานภาษีที่คำนวณได้จะขึ้นอยู่กับมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น โดยมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างจะขึ้นอยู่กับขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครอง เนื่องจากราคาประเมินของสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวกันที่อยู่ในจังหวัดเดียวกันจะมีราคาประเมินเท่ากัน ทำให้สิ่งปลูกสร้างที่มีขนาดใหญ่จะมีมูลค่าฐานภาษีสูง จึงต้องมีภาระภาษีเป็นจำนวนมาก ซึ่งเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ตามหลักความสามารถ

บทที่ 4

สภาพปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหา

4.1 สภาพปัญหาที่เกิดจากการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

ภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บภาษีบนฐานความมั่งคั่งอันเนื่องมาจากการถือครองทรัพย์สิน โดยจะนำมูลค่าทรัพย์สินรวมทั้งประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้นมาเป็นเครื่องมือในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีทรัพย์สินที่ถือครองย่อมแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรต้องรับภาระภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของตน ซึ่งพิจารณาได้จากมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ตนถือครองเพื่อให้สอดคล้องตามหลักความสามารถในการเสียภาษี นอกจากนี้เมื่อที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้จัดทำขึ้น เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะที่ท้องถิ่นจัดทำขึ้นย่อมต้องมีส่วนร่วมในค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับบริการสาธารณะนั้น โดยการเสียภาษีให้กับองค์กรส่วนท้องถิ่นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ตามหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจะต้องคำนึงถึงหลักความเสมอภาคด้วย ซึ่งหมายถึงรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีลักษณะเหมือนกันในสาระสำคัญเดียวกันและจะต้องจัดเก็บภาษีต่อบุคคลที่มีลักษณะแตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะของแต่ละบุคคล ซึ่งหลักความเสมอภาคควรใช้ควบคู่ไปกับหลักความเป็นสัดส่วน

เมื่อพิจารณาแนวความคิดและหลักการพื้นฐานในการบริหารภาษีอากรที่ดี รวมถึงภาษีทรัพย์สินของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยยังขาดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีและการบรรเทาภาระภาษีที่เหมาะสม ดังนี้

4.1.1 การกำหนดฐานภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี

ประเทศไทยกำหนดให้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ซึ่งหลักเกณฑ์การกำหนดมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ โดยราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินจะประเมินตามความเจริญของแหล่งที่ตั้ง สภาพแวดล้อม และบริการสาธารณูปโภคที่รัฐจัดให้ โดยที่ดินที่อยู่ในเมืองหรือติดถนนใหญ่ จะมีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่สูง เช่นที่ดินบริเวณสุขุมวิทจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์สูงกว่าที่ดินที่ตั้งอยู่บริเวณแจ้งวัฒนะซึ่งเป็นการกำหนดมูลค่าตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ ทำให้ผู้มีที่ดินที่ซื้อขายอาศัยใจกลางเมืองจะมีภาระภาษีมากผู้

ที่มีที่ดินอยู่ต่างจังหวัดแม้จะมีขนาดที่ดินที่ครอบครองเท่ากัน โดยบุคคลที่มีที่อยู่อาศัยบนที่ดินที่มีราคาประเมินสูงอาจไม่ใช่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง ส่วนราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างจะถูกกำหนดราคาประเมินตามมูลค่าเฉลี่ยของสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในจังหวัดนั้น ๆ เช่น บ้านเดี่ยวทุกหลังในกรุงเทพมหานครจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากัน คือ 7,500 บาท ต่อ ตร.ม. ดังนั้นสิ่งปลูกสร้างจะมีมูลค่ามากหรือน้อยจะขึ้นอยู่กับขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองโดยไม่ได้คำนึงถึงความเจริญของแหล่งที่ตั้งและประโยชน์ต่าง ๆ ที่ได้รับจากรัฐ เช่น บ้านที่ตั้งอยู่บริเวณสุขุมวิทและบ้านที่ตั้งอยู่บริเวณแจ้งวัฒนะ หากบ้านมีขนาดเท่ากันจะเสียภาษีเท่ากัน เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของบ้านเดี่ยวมีมูลค่าเท่ากัน ซึ่งการกำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นฐานภาษีจะคำนึงเพียงขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองเท่านั้น ทำให้ผู้ที่มีสิ่งปลูกสร้างขนาดใหญ่จะมีภาระภาษีสูง ส่วนผู้ที่มีสิ่งปลูกสร้างขนาดเล็กจะมีภาระภาษีน้อย ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

การยกเว้นฐานภาษีให้กับทรัพย์สินบางประเภทจะทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถ เช่น การยกเว้นมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมูลค่า 50 ล้านบาทให้กับบุคคลธรรมดาจะทำให้คนที่มีบ้านและที่ดินที่มีมูลค่าสูงกับคนที่มีบ้านและที่ดินมูลค่าน้อยได้รับการยกเว้นเท่ากัน จึงไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถ ส่วนกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ที่กำหนดมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างตามมูลค่าตลาด โดยมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้างจะคำนวณจากขนาดและค่าวัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างจะทำให้ได้มูลค่าตลาดที่แท้จริงของสิ่งปลูกสร้างซึ่งจะเป็นมูลค่าที่สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่มีความใกล้เคียงมากกว่าการใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของประเทศไทยที่ใช้วิธีกำหนดเป็นราคากลางซึ่งคำนวณจากมูลค่าเฉลี่ยจากขนาดและค่าวัสดุก่อสร้างที่ใช้สำหรับสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวกัน

4.1.2 การคำนวณฐานภาษีไม่คำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยจะคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์กับขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองเท่านั้น โดยไม่ได้คำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทำให้ที่ดินที่มีขนาดเท่ากันซึ่งอยู่ในบริเวณใกล้เคียงกันแต่ใช้ประโยชน์ต่างกัน มีมูลค่าฐานภาษีเท่ากัน เช่น ที่ดินที่ใช้ในการอยู่อาศัยซึ่งอยู่ติดกับที่ดินที่ใช้ทำธุรกิจห้างสรรพสินค้า ที่ดินทั้งสองจะมีมูลค่าฐานภาษีเท่ากันหากที่ดินทั้งสองมีขนาดเท่ากัน โดยไม่ได้คำนึงถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดินซึ่งแตกต่างกับหลักเกณฑ์ในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีของประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกาที่นำลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษี เพื่อให้ฐานภาษีที่นำมาคำนวณสอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและทำให้ฐานภาษีมีความยืดหยุ่นกว่าฐานภาษีของประเทศไทย

4.1.3 การบรรเทาภาระภาษีโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัยไม่สอดคล้องกับหลัก

ความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ

ที่อยู่อาศัยเป็นสิ่งที่จำเป็นในชีวิตประจำวันและประชาชนส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้ระดับกลาง จึงมีมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองไม่สูงมาก¹ โดยเฉพาะผู้มีรายได้น้อยจะมีสัดส่วนในการขอสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัยมากขึ้น² รัฐจึงมีการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัย โดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษี เป็นจำนวน 50 ล้านบาท แต่หากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินจะได้รับยกเว้นเป็นจำนวน 10 ล้านบาท จะเห็นว่าในมูลค่าการยกเว้น 50 ล้านบาทนี้ รัฐต้องการยกเว้นมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาท และต้องการยกเว้นมูลค่าที่ดิน 40 ล้านบาท เพื่อต้องการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย และการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้สิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาท แสดงว่าสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องมีขนาดกว้างถึง 1,400 ตร.ม. ซึ่งเป็นไปได้ยากที่บุคคลทั่วไปจะมีขนาดสิ่งปลูกสร้างมากถึง 1,400 ตร.ม. ประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศไทยเป็นผู้มีรายได้ระดับปานกลางไปจนถึงผู้มีรายได้น้อย จึงเป็นไปได้ยากที่คนทั่วไปจะมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมูลค่าสูงถึง 50 ล้านบาท ซึ่งในประเทศไทยมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าเกิน 50 ล้านบาทเพียงแค่ 10,000 หลังเท่านั้น³ ดังนั้นการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสูงถึง 50 ล้านบาทจึงเป็นประโยชน์ต่อผู้ที่มีมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูงมากกว่า เพราะไม่ว่าผู้เสียภาษีจะถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มูลค่ามากหรือน้อย หากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองมีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ผู้เป็นเจ้าของก็ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีเนื่องจากได้ยกเว้นทั้งจำนวน ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี นอกจากนี้การยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยนั้นอาจทำให้ผู้เป็นเจ้าของไม่มีภาระภาษีเลย ทั้ง

¹ รายงานการคาดประมาณความต้องการที่อยู่อาศัยของประเทศไทย ปี 2560 - 2580 (ฉบับสมบูรณ์) หน้า 5-39, [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

<https://housingkc.nha.co.th/files/article/attachments/1e4088e3248bf37fa3f0a140d773b792.pdf>

² ธนาคารแห่งประเทศไทย, แผนนโยบาย Macroprudential สำหรับสินเชื่อเพื่อที่อยู่อาศัย [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

https://www.bot.or.th/Thai/FinancialInstitutions/Publications/housingLoanDoc/Media%20Briefing%20_LTVL.pdf

³ ชาวเดันวันนี้, ถามตอบซัดๆ 12 ข้อข้องใจ “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” เตรียมจัดเก็บครั้งแรก สิงหาคม'63, 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา : <http://www.todayhighlightnews.com/2020/03/12-63.html>

ๆ ที่จริงแล้วที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลังนั้นได้รับประโยชน์จากการบริการสาธารณะขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ ซึ่งทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ เนื่องจากผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะนั้นควรต้องแบกรับภาระภาษีด้วย เนื่องจากเจ้าของควรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเพื่อเป็นการตอบแทนค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับบริการสาธารณะที่รัฐจัดทำให้ ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดีควรต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรแบกรับด้วยความเท่าเทียมกัน

ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการยกเว้นฐานภาษีให้กับที่อยู่อาศัยแต่จะนำอัตราการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษีเพื่อเป็นการลดมูลค่าฐานภาษีแทนการยกเว้นฐานภาษี โดยประเทศฟิลิปปินส์จะใช้ Assessment Level มาเป็นสัดส่วนในการประเมินฐานภาษีเพื่อให้มูลค่าฐานภาษีที่คำนวณได้สอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ที่แท้จริง โดยที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะกำหนด Assessment Level ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยที่ดินจะกำหนด Assessment Level ตามประโยชน์การใช้งาน ซึ่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมากจะมี Assessment Level ที่สูง ส่วนสิ่งปลูกสร้างจะกำหนด Assessment Level ตามประโยชน์การใช้งาน และมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้าง ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้ Assessment Ratio มาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งในมลรัฐนิวยอร์กประเทศสหรัฐอเมริกาจะแบ่ง Assessment Ratio ไว้ 2 อัตรา คือ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเองซึ่งอยู่ใน Tax Class 1 จะใช้อัตราร้อยละ 6 และที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งอยู่ใน Tax Class 2 3 และ 4 จะใช้อัตรา ร้อยละ 45 ซึ่งกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับการมีที่อยู่อาศัยจึงกำหนดอัตราการประเมินค่อนข้างต่ำเพื่อให้มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่นำมาเป็นฐานภาษีมีจำนวนน้อยลง โดยที่อยู่อาศัยจะถูกจัดประเภทอยู่ใน Tax Class 1 ซึ่งจะมีได้ไม่เกิน 3 หลัง การนำอัตราการใช้ประโยชน์มาคำนวณกับมูลค่าตลาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อให้ได้มูลค่าประเมินจะทำให้ได้มูลค่าฐานภาษีน้อยลงตามสัดส่วนทรัพย์สินที่ถือครอง

ตัวอย่างการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทั้ง 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกาในมลรัฐนิวยอร์ก

กรณีที่ 1 ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้เป็นที่อยู่อาศัย 1 หลัง ตั้งอยู่สุขุมวิท ที่ดินมีขนาด 400 ตร.ว. มีราคาประเมินทุนทรัพย์ 40 ล้านบาท และสิ่งปลูกสร้างมีขนาด 1,400 ตร.ม. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หลังหักค่าเสื่อม 10 ล้านบาท โดยเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน จะแสดงการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักกฎหมายทรัพย์สินของทั้ง 3 ประเทศ ได้ดังนี้

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ประเทศไทย

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าฐานภาษี} &= \text{ราคาประเมินที่ดิน} + \text{ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง} \\
 &\quad - \text{มูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น} \\
 &= 40,000,000 + 10,000,000 - 50,000,000 \\
 &= 0 \text{ บาท} \\
 \text{ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} &= \text{มูลค่าฐานภาษีรวม} \times \text{อัตราภาษี} \\
 &= 0 \times 0.3\% \\
 &= 0 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ของประเทศฟิลิปปินส์

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าประเมิน (Assessed Value)} &= \text{มูลค่าตลาดยุติธรรม} \times \text{Assessment Level} \\
 \text{มูลค่าประเมินที่ดิน} &= 40,000,000 \times 20\% \\
 &= 8,000,000 \text{ บาท} \\
 \text{มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง} &= 10,000,000 \times 50\% \\
 &= 5,000,000 \text{ บาท} \\
 \text{มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} &= \text{มูลค่าประเมินที่ดิน} + \text{มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง} \\
 &= 8,000,000 + 5,000,000 \\
 &= 13,000,000 \text{ บาท} \\
 \text{ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} &= \text{มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} \times \text{อัตราภาษี} \\
 &= 13,000,000 \times 2\% \\
 &= 260,000 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาเมืองนิวยอร์ก

$$\begin{aligned}
 \text{มูลค่าประเมิน (Assessed Value)} &= \text{มูลค่าตลาด} \times \text{Assessment Ratio} \\
 \text{มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} &= (40,000,000 + 10,000,000) \times 6\% \\
 &= 3,000,000 \text{ บาท} \\
 \text{ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} &= \text{มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง} \times \text{อัตราภาษี} \\
 &= 3,000,000 \times 21.167\% \\
 &= 635,010 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ในกรณีที่ 1 ผู้เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่อยู่อาศัยมูลค่า 50 ล้านบาทนี้ ตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ผู้เป็นเจ้าของจะได้รับยกเว้นภาษีทั้งจำนวน เนื่องจากเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านหลังนี้ จึงเข้าเงื่อนไขได้รับการยกเว้น

มูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นจำนวน 50 ล้านบาท ส่วนกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เป็นเจ้าของยังคงต้องเสียภาษีเป็นจำนวน 260,000 บาท และ 635,010 บาทตามลำดับ

กรณีที่ 2 มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย 3 หลัง ซึ่งตั้งอยู่บนมีรายละเอียดดังนี้

ที่อยู่อาศัยหลังที่ 1 ตั้งอยู่เขตมินบุรี ที่ดินมีขนาด 400 ตร.ว. ที่ดินมีราคาประเมินทุนทรัพย์หรือมูลค่าตลาด 5 ล้านบาท สิ่งปลูกสร้างมีขนาด 700 ตร.ม. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หลังหักค่าเสื่อมหรือมูลค่าตลาด 5 ล้านบาท โดยเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน

ที่อยู่อาศัยหลังที่ 2 ตั้งอยู่เขตบางแค ที่ดินมีขนาด 70 ตร.ว. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หรือมูลค่าตลาด 1 ล้านบาท สิ่งปลูกสร้างมีขนาด 270 ตร.ม. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หลังหักค่าเสื่อมหรือมูลค่าตลาด 2 ล้านบาท

ที่อยู่อาศัยหลังที่ 3 ตั้งอยู่เขตดอนเมือง ที่ดินมีขนาด 70 ตร.ว. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หรือมูลค่าตลาด 2 ล้านบาท สิ่งปลูกสร้างมีขนาด 270 ตร.ม. มีราคาประเมินทุนทรัพย์หลังหักค่าเสื่อมหรือมูลค่าตลาด 2 ล้านบาท

จะแสดงการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักกฎหมายทรัพย์สินของทั้ง 3 ประเทศ ได้ดังนี้

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ของประเทศไทย

มูลค่าฐานภาษี	= ราคาประเมินที่ดิน+ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง - มูลค่าฐานภาษีที่ได้รับยกเว้น
มูลค่าฐานภาษีที่อยู่อาศัยหลังที่ 1	= 5,000,000 + 5,000,000 - 10,000,000 = 0 บาท
มูลค่าฐานภาษีที่อยู่อาศัยหลังที่ 2	= 1,000,000 + 2,000,000 = 3,000,000 บาท
มูลค่าฐานภาษีที่อยู่อาศัยหลังที่ 3	= 2,000,000 + 2,000,000 = 4,000,000 บาท
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= รวมมูลค่าฐานภาษีที่อยู่อาศัยหลังที่ 1 2 และ 3 × อัตราภาษี = (0+3,000,000+4,000,000) × 0.3% = 21,000 บาท

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ของประเทศฟิลิปปินส์

มูลค่าการประเมิน (Assessed Value)	= มูลค่าตลาดยุติธรรม X Assessment Level
มูลค่าประเมินที่ดิน	= (5,000,000+1,000,000+2,000,000) X 20%
	= 1,600,000 บาท
มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง	= (5,000,000+2,000,000+2,000,000) X 50%
	= 4,500,000 บาท
มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= มูลค่าประเมินที่ดิน + มูลค่าประเมินสิ่งปลูกสร้าง
	= 1,600,000 + 4,500,000
	= 6,100,000 บาท
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง x อัตราภาษี
	= 6,100,000 x 2%
	= 122,000 บาท

การคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาและรัฐนิวยอร์ก

มูลค่าประเมิน (Assessed Value)	= มูลค่าตลาด X Assessment Ratio
มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= (5,000,000+5,000,000+1,000,000+2,000,000+2,000,000
	+2,000,000) X 6%
	= 17,000,000 X 6% บาท
	= 1,020,000 บาท
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	= มูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง x อัตราภาษี
	= 1,020,000 x 21.167%
	= 215,903 บาท

ในกรณีที่ 2 เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นที่อยู่อาศัยมูลค่า 17 ล้านบาทนี้ จะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นจำนวน 21,000 บาท 122,000 บาท และ 215,903 บาทตามลำดับ แม้ว่าประเทศไทยจะมีหลักเกณฑ์การยกเว้นฐานภาษีให้สำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยก็ตาม แต่การยกเว้นจะใช้สิทธิได้เฉพาะบ้านหลังที่มีชื่อผู้เสียภาษีอยู่ในทะเบียนบ้านเท่านั้น ดังนั้นจึงสามารถใช้สิทธิการยกเว้นฐานภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยได้เพียง 1 หลัง โดยจะยกเว้นได้ไม่เกินมูลค่า 50 ล้านบาท

สรุปภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์การคำนวณของทั้ง 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา (มลรัฐนิวยอร์ก) มีดังนี้

กรณีที่ 1	ประเทศไทย	ประเทศฟิลิปปินส์	ประเทศ สหรัฐอเมริกา
มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	50,000,000	50,000,000	50,000,000
มูลค่าฐานภาษี (บาท)	ยกเว้น	13,000,000	3,000,000
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	ยกเว้น	260,000	635,010
กรณีที่ 2	ประเทศไทย	ประเทศฟิลิปปินส์	ประเทศ สหรัฐอเมริกา
มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	17,000,000	17,000,000	17,000,000
มูลค่าฐานภาษี (บาท)	7,000,000	6,100,000	1,020,000
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	21,000	122,000	215,903

จากการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามหลักกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยในกรณีที่ 1 และ 2 พบว่า ที่อยู่อาศัยหลังที่ 1 มีขนาด 400 ตร.ว.เท่ากัน แต่ตั้งอยู่ในที่ที่มีความเจริญไม่เท่ากัน จึงทำให้มีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินไม่เท่ากัน ที่ดินที่ตั้งอยู่บนถนนสุขุมวิทมีความเจริญมากกว่า ดังนั้นจึงมีราคาประเมินทุนทรัพย์สูงทำให้ที่ดินมีมูลค่าสูงซึ่งเป็นไปตามหลักประโยชน์ ส่วนการประเมินมูลค่าสิ่งปลูกสร้างจะประเมินตามขนาดของที่อยู่อาศัย เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นราคาเดียวกัน ดังนั้นมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่มากหรือน้อยจะมีผลมาจากขนาดของสิ่งปลูกสร้างที่ถือครองซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถ

การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่อยู่อาศัยทำให้การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับหลักพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีที่ให้จัดเก็บภาษีตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง เนื่องจากในกรณีที่ 1 ผู้เสียภาษีถือครองทรัพย์สินมูลค่าสูงถึง 50 ล้านบาท แต่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้รับสิทธิการยกเว้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงได้รับยกเว้นมูลค่าภาษีทั้งจำนวน ส่วนในกรณีที่ 2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย 3 แห่ง มูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวม 17 ล้านบาท แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีเพียง 10 ล้านบาทเท่านั้น เนื่องจากเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลังเดียวที่เข้าเงื่อนไขการยกเว้น จึงทำให้เหลือมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยอีก 2 หลังเป็นจำนวน 7 ล้านบาท ดังนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษียังคงมีภาระภาษีที่ต้องชำระอยู่เป็นจำนวน 21,000 บาท จะเห็นว่าการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมูลค่าสูงถึง 50 ล้าน

บาท ทำให้ผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมูลค่าน้อยต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง ซึ่งจะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับอย่างแท้จริง หากจะนำหลักเกณฑ์การยกเว้นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมาพิจารณา จะเห็นว่าหากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างอย่างเดียวจะได้รับการยกเว้นมูลค่าสูงสุด 10 ล้านบาทซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถ แต่หากบุคคลธรรมดาเป็นเจ้าของทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะได้รับการยกเว้นมูลค่าสูงถึง 50 ล้านบาท ซึ่งมูลค่าการยกเว้นที่อยู่อาศัย 50 ล้านบาทนี้ ประกอบไปด้วยการยกเว้นทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยหากนำมาพิจารณาถึงสัดส่วนของการยกเว้น จะพิจารณาได้เป็นการยกเว้นสำหรับสิ่งปลูกสร้างจำนวน 10 ล้านบาท และการยกเว้นสำหรับที่ดินจำนวน 40 ล้านบาท แต่หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นมีความแตกต่างกัน เนื่องจากที่ดินมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ แต่สิ่งปลูกสร้างมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ดังนั้นการนำมูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมารวมกันแล้วยกเว้นทั้งจำนวน ทำให้ไม่สะท้อนกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับอย่างแท้จริง ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามสัดส่วนการถือครองทรัพย์สิน ดังนั้นควรพิจารณาหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแยกจากกัน

4.1.4 การขาดการบรรเทาภาระภาษีที่เหมาะสม

การยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาทเป็นการบรรเทาภาระภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งรัฐต้องให้ประชาชนมีที่อยู่อาศัยของตนเองและต้องการบรรเทาภาระภาษีให้กับบุคคลที่มีภาระภาษีน้อยและปานกลาง จึงมีการยกเว้นฐานภาษีให้กับผู้ที่มีบ้านหลังแรกโดยจะมีเงื่อนไขการยกเว้นให้เฉพาะเจ้าของที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีเท่านั้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ยกเว้นให้กับบุคคลทุกคน โดยไม่ได้พิจารณาการยกเว้นแบบเฉพาะเจาะจงที่จะคำนึงถึงทางด้านตัวบุคคล สภาพทางครอบครัว การประกอบอาชีพ รวมถึงสภาพเศรษฐกิจด้วย ปัจจุบันกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยยังคงขาดการบรรเทาภาระภาษีในเรื่องนี้อยู่ ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีหลักเกณฑ์การบรรเทาภาระภาษีให้กับบุคคลที่แตกต่างกัน เช่น การยกเว้นภาษีให้กับคนพิการทางร่างกาย การยกเว้นภาษีทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยให้กับผู้อาวุโส เป็นต้น ปัจจุบันกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยยังไม่มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้พิการแต่อย่างใด ทั้ง ๆ ที่ผู้พิการมีสภาพบุคคลแตกต่างจากบุคคลปกติทั่วไป ซึ่งอาจเป็นผู้มีความสามารถน้อย หากผู้สูงอายุและผู้พิการไม่เข้าเงื่อนไขการยกเว้นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามที่กฎหมายกำหนด ผู้พิการก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีจึงไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีเนื่องจากคนพิการมีสาระสำคัญแตกต่างจากคน

ปกติทั่วไปควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างโดยการกำหนดมาตรการบรรเทาภาวะภาษี ดังนั้นควรมีการยกเว้นหรือลดหย่อนเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในสังคมและช่วยบรรเทาภาวะภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถถือครองทรัพย์สินต่อไปได้

4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหา

จากการศึกษากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของทั้ง 3 ประเทศ ได้แก่ ประเทศไทย ประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศสหรัฐอเมริกา พบว่าการบรรเทาภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัยโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท ทำให้การจัดเก็บภาษีของประเทศไทยไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนที่เกี่ยวกับความเป็นธรรม ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรนำหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกามาพิจารณา เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของไทย ได้แก่ การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าฐานภาษีตามการใช้ประโยชน์และสัดส่วนการถือครอง การลดเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย และการเพิ่มมาตรการการลดหรือยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัย

4.2.1 การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าฐานภาษีตามการใช้ประโยชน์และสัดส่วนการถือครอง

การบรรเทาภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัยโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท ทำให้การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินไม่สอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ให้จัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองทรัพย์สินอย่างแท้จริง เพราะผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าน้อยอาจต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงหากผู้ที่ถือครองทรัพย์สินน้อยไม่เข้าเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษี ทำให้หลักเกณฑ์ในการบรรเทาภาวะภาษีนี้ไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำได้ และไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ จึงเห็นว่าควรนำกฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์เกี่ยวกับการนำสัดส่วนการประเมิน หรือที่เรียกว่า Assessment Level มาใช้ในการประเมินมูลค่าฐานภาษี เพื่อลดมูลค่าฐานภาษีตามสัดส่วนที่ถือครอง

โดยประเทศฟิลิปปินส์จะมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใกล้เคียงกับประเทศไทย ซึ่งกำหนดให้จัดเก็บภาษีที่ดินตามหลักประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากมูลค่าของที่ดินจะประเมินตามความเจริญของแหล่งที่ตั้ง ส่วนการจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างจะใช้หลักความสามารถเนื่องจากมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างจะคิดตามขนาดโดยไม่ได้คำนึงถึงแหล่งที่ตั้งของสิ่งปลูกสร้าง โดย Assessment Level ของประเทศฟิลิปปินส์จะกำหนดไว้ค่อนข้างละเอียด โดย Assessment Level

ของที่ดินจะแบ่งตามการใช้ประโยชน์อย่างเดียว ส่วน Assessment Level ของสิ่งปลูกสร้างจะแบ่งตามการใช้ประโยชน์และมูลค่าตลาดของสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง Assessment Level จะมีอัตราประเมินสูง ส่วนสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าต่ำ Assessment Level จะมีอัตราประเมินต่ำ การนำ Assessment Level มาเป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษีจะทำให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ดังนั้นประเทศไทยควรนำหลักเกณฑ์การกำหนด Assessment Level ของประเทศฟิลิปปินส์มาใช้ โดยอัตราการประเมินของที่ดินควรกำหนดตามการใช้ประโยชน์เพื่อให้สอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้น ๆ ส่วนสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดอัตราประเมินตามมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างโดยอัตราที่กำหนดควรเป็นอัตราก้าวหน้า เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ให้ประเมินภาษีตามมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองอย่างแท้จริง

4.2.2 การลดเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย

การยกเว้นมูลค่าฐานภาษี 50 ล้านบาท เป็นการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ค้อยข้างสูงอาจเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อผู้ที่มีมูลค่าทรัพย์สินมาก เนื่องจากประชาชนในประเทศไทยส่วนมากมีรายได้ปานกลาง ซึ่งจะมีที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าไม่สูงมากนัก โดยหลักเกณฑ์การประเมินมูลค่าประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยจะประเมินจากราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ ซึ่งสิ่งปลูกสร้างจะถูกประเมินมูลค่าตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นราคากลางที่กำหนดขึ้นจากขนาดและค่าวัสดุก่อสร้างของมูลค่าสิ่งปลูกสร้างประเภทเดียวในจังหวัดนั้น ๆ โดยสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดเดียวกันจะมีราคาประเมินทุนทรัพย์เท่ากัน ทำให้ขนาดของสิ่งปลูกสร้างเป็นส่วนที่มีผลให้มูลค่าสิ่งปลูกสร้างมากขึ้นหรือน้อยลง ส่วนที่ดินจะประเมินมูลค่าจากราคาทุนทรัพย์ที่ดินซึ่งความเจริญของแหล่งที่ตั้งที่ดินจะมีผลต่อมูลค่าที่ดิน โดยที่ดินที่มีขนาดเท่ากันแต่แหล่งที่ตั้งต่างกันจะมีผลให้จำนวนภาษีไม่เท่ากัน ดังนั้นภาระภาษีของผู้ที่มีที่อยู่อาศัยจะแยกเป็นสองส่วน คือ ภาระภาษีจากที่ดิน ซึ่งทำเลที่ตั้งของที่ดินจะมีผลต่อมูลค่าของที่ดินจึงทำให้มีผลต่อภาระภาษีที่ดิน และภาระภาษีของสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งขนาดของสิ่งปลูกสร้างจะมีผลต่อมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างจึงทำให้มีผลต่อภาระภาษีของสิ่งปลูกสร้าง โดยผู้ที่มีที่อยู่อาศัยที่อยู่ในพื้นที่ที่มีความเจริญมากจะมีภาระภาษีสูงเนื่องจากที่ดินมีราคาสูง ส่วนภาระภาษีของสิ่งปลูกสร้างไม่ว่าจะอยู่ในที่ใด หากสิ่งปลูกสร้างมีขนาดเท่ากันจะมีภาระภาษีในส่วนของสิ่งปลูกสร้างเท่ากัน

รูปภาพที่ 8 ความสามารถในการซื้อที่อยู่อาศัยของกลุ่มตัวอย่างในพื้นที่กรุงเทพมหานคร⁴

ราคาที่อยู่อาศัย	กลุ่มตัวอย่าง			รวม
	กลุ่มที่ 1	กลุ่มที่ 2	กลุ่มที่ 3	
น้อยกว่า 1 ล้านบาท	4.39	4.56	1.86	10.81
1 - 2 ล้านบาท	13.18	13.51	2.70	29.39
2 - 3 ล้านบาท	10.30	9.46	0.51	20.27
3 - 4 ล้านบาท	6.76	8.78	0.51	16.05
4 - 5 ล้านบาท	6.59	4.05	0.51	11.15
5 - 6 ล้านบาท	2.36	2.36	0.00	4.73
6 - 7 ล้านบาท	0.51	1.35	0.17	2.03
มากกว่า 7 ล้านบาท	2.20	2.20	0.17	4.56
รวม	46.79	46.45	6.76	100.00

ที่มา : ทีมวิจัยฯ, 2560.



รูปที่ 5-13 ความสามารถในการจ่ายที่อยู่อาศัยในกรณีซื้อของกลุ่มตัวอย่างในพื้นที่กรุงเทพมหานคร

ที่มา : ทีมวิจัยฯ, 2560.

หมายเหตุ : กลุ่มที่ 1 กลุ่มที่มีความสนใจต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกซื้อที่อยู่อาศัยปานกลาง
 กลุ่มที่ 2 กลุ่มที่มีความสนใจต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกซื้อที่อยู่อาศัยมากที่สุด
 กลุ่มที่ 3 กลุ่มที่มีความสนใจต่อปัจจัยที่ส่งผลต่อการเลือกซื้อที่อยู่อาศัยน้อยที่สุด

รูปภาพที่ 9 รายละเอียดการเปรียบเทียบราคา ทำเล รูปแบบที่อยู่อาศัยกับรายได้ต่อเดือนของคนไทย⁵

ราคาที่อยู่อาศัย (ล้านบาท)	ค่าผ่อนต่อเดือน 30% ของรายได้ต่อเดือน (บาท)	รายได้ครัวเรือน ต่อเดือน (บาท)	ทำเลที่ตั้ง	รูปแบบที่อยู่อาศัย
1 ล้านบาท	7,000.-	23,000.-	บึงกุ่ม ประเวศ กู้งครุ สาทรกระบัง สายไหม บางนา มีนบุรี หองจอก หองแชน	คอนโดมิเนียม
3 ล้านบาท	21,000.-	70,000.-	บางกะปิ ห้วยขวาง พระโขนง จตุจักร สาทรพร้าว ธนบุรี ดอนเมือง บางขุนเทียน	คอนโดมิเนียม ทาวน์โฮม บ้านเดี่ยว
5 ล้านบาท	35,000.-	117,000.-	พญาไท ยานนาวา บางรัก ภาษีเจริญ สาทร สวนหลวง สาทรพร้าว ทวีวัฒนา ดินแดง	คอนโดมิเนียม ทาวน์โฮม บ้านเดี่ยว
7 ล้านบาท	49,000.-	163,000.-	ปทุมวัน ราชเทวี คลองเตย วัฒนา ภาษีเจริญ สวนหลวง สาทร ทวีวัฒนา จตุจักร	คอนโดมิเนียม บ้านเดี่ยว
10 ล้านบาท	70,000.-	234,000.-	ปทุมวัน ราชเทวี คลองเตย วัฒนา ภาษีเจริญ สวนหลวง สาทร ทวีวัฒนา วัฒนา	คอนโดมิเนียม บ้านเดี่ยว

⁴ รายงานการคาดประมาณความต้องการที่อยู่อาศัยของประเทศไทย ปี 2560 - 2580 (ฉบับสมบูรณ์) หน้า 5-38, [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

<https://housingk.nha.co.th/files/article/attachments/1e4088e3248bf37fa3f0a140d773b792.pdf>

⁵ Baania. ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อวันที่ 13 พฤษภาคม 2563

แหล่งที่มา : https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article_4745

รูปภาพที่ 10 ราคาประเมินที่ดินในพื้นที่กรุงเทพฯและปริมณฑล⁶

ราคาประเมินที่ดิน ในพื้นที่กรุงเทพฯและปริมณฑล		
พื้นที่	ราคาประเมินสูงสุด-ต่ำสุด	ราคาประเมินเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ย (ร้อยละ)
นนทบุรี	170,000-1,000	0.25
กรุงเทพมหานคร	1,000,000-500	2.45
สมุทรสาคร	70,000-350	3.58
สมุทรปราการ	160,000-500	5.36
นครปฐม	80,000-130	6.46
ปทุมธานี	100,000-600	7.07



จากข้อมูลที่ศึกษาพบว่าความสามารถในการซื้อที่อยู่อาศัยของผู้มีรายได้น้อยไปจนถึงระดับกลางจะอยู่ที่ประมาณไม่เกิน 10 ล้านบาท ประชาชนในประเทศไทยส่วนมากเป็นผู้ที่มีรายได้ระดับปานกลาง ซึ่งมีความสามารถในการครองครองที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าไม่สูงมากนัก และการซื้อที่อยู่

⁶ prop2morrow. ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ [ออนไลน์] สืบค้นเมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2563
แหล่งที่มา : <https://www.prop2morrow.com/2019/10/17/เปิดราคาประเมินที่ดินทั่วไป-ปี-2562/>

อาศัยส่วนมากจะเป็นการซื้อแบบผ่อนชำระ ทำให้มูลค่าบ้านที่ซื้ออาจจะไม่สามารถแสดงถึงความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้ ดังนั้นจึงเห็นว่าการกำหนดเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้กับสิ่งปลูกสร้างมูลค่าไม่เกิน 10 ล้านบาทจึงเหมาะสม แต่การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาทมีความไม่เหมาะสม เนื่องจากการยกเว้น 50 ล้านบาทนี้จะเป็นการยกเว้นทั้งสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน ซึ่งอาจจำแนกสัดส่วนการยกเว้นได้เป็นการยกเว้นมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาท และการยกเว้นมูลค่าที่ดิน 40 ล้านบาท ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแตกต่างกัน โดยที่ดินจะจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ ส่วนสิ่งปลูกสร้างจะจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ดังนั้นการกำหนดเพดานการยกเว้นแบบรวมทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเข้าด้วยกันจึงไม่เหมาะสม จึงเห็นควรว่าแยกการยกเว้นออกเป็น 2 ส่วน คือ การยกเว้นสิ่งปลูกสร้างสามารถกำหนดเพดานการยกเว้นไม่เกิน 10 ล้านบาท เนื่องจากสิ่งปลูกสร้างถูกจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถและบุคคลระดับกลางมีความสามารถในการถือครองบ้านไม่เกิน 10 ล้านบาท ส่วนการยกเว้นมูลค่าที่ดินควรกำหนดการยกเว้นตามสัดส่วนของมูลค่าที่ดินที่ถือครอง เช่น กำหนดให้คำนวณฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเพียงร้อยละ 20 ของมูลค่าที่ดินที่ถือครอง โดยให้ยกเว้นมูลค่าที่ดินที่เหลืออีกร้อยละ 80 เป็นต้น ซึ่งหลักเกณฑ์การยกเว้นดังกล่าวอ้างอิงตามการคำนวณภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์ ที่ให้คำนวณฐานภาษีที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยเพียงร้อยละ 20 ของมูลค่าที่ดินที่ถือครอง ที่ดินถูกจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ ดังนั้นที่ดินที่มีแหล่งที่ตั้งและความเจริญที่ต่างกัน จะมีมูลค่าประเมินที่แตกต่างกัน ผู้ที่มีที่ดินอยู่ในพื้นที่ที่มีความเจริญ ที่ดินที่ถือครองนั้นจะมีมูลค่าสูง เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินจะแปรผันตามความเจริญของพื้นที่ ส่วนผู้ที่มีที่ดินอยู่นอกเขตเมือง ที่ดินที่ถือครองนั้นจะมีมูลค่าประเมินไม่สูงนัก ดังนั้นจึงควรปรับปรุงหลักเกณฑ์บรรเทาภาระภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยให้เหมาะสม เพื่อไม่เป็นการเอื้อประโยชน์ต่อผู้ที่มีความสามารถสูง และการยกเว้นด้วยเพดานมูลค่าไม่สูงมากจะทำให้ผู้ที่มีความสามารถยังคงมีภาระภาษีที่ต้องชำระเพื่อให้สอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับที่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่ได้รับบริการสาธารณะจากรัฐย่อมต้องมีหน้าที่ในการชำระภาษีเพื่อเป็นการตอบแทนบริการสาธารณะที่ได้รับ

4.2.3 การเพิ่มมาตรการการลดหรือยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัย

เนื่องจากประเทศไทยไม่มีมาตรการการยกเว้นภาษีให้กับบุคคลซึ่งมีความแตกต่างกัน ทั้งทางด้านตัวบุคคล สภาพทางครอบครัว การประกอบอาชีพ รวมถึงสภาพเศรษฐกิจด้วย เช่น คนพิการมีสาระสำคัญแตกต่างจากคนปกติทั่วไปควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันโดยการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษี ดังนั้นรัฐควรมีการยกเว้นหรือลดหย่อนเพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในสังคมและช่วยบรรเทาภาระภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถถือครองทรัพย์สินต่อไปได้

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

จากการศึกษาหาข้อมูลแนวความคิดและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สิน ทำให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีที่ดีควรเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครอง ดังนั้นการประเมินมูลค่าทรัพย์สินควรต้องได้มาซึ่งราคาที่เหมาะสม เพื่อไม่ให้เป็นการทำลายตัวทรัพย์สินและทำให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินนั้นต่อไปได้ โดยไม่ต้องจำหน่ายโอนทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ซึ่งประเทศไทยจัดเก็บภาษีทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งใช้หลักการประเมินฐานภาษีตามมูลค่าทรัพย์สินซึ่งคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์จากกรมธนารักษ์ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับภาษีทรัพย์สินที่ควรจัดเก็บภาษีตามมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีการกำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม ของปีภาษีนั้น โดยจะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่หากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของเพียงสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน จะได้รับยกเว้นไม่เกิน 10 ล้านบาท ซึ่งการบรรเทาภาระภาษีนี้อาจจะเป็นการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวนโดยไม่คำนึงถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง จึงทำให้บุคคลธรรมดาที่มีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใช้เป็นที่อยู่อาศัยซึ่งมีมูลค่าสูงถึง 50 ล้านบาทและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวน จะทำให้ผู้นั้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่ในขณะที่บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมีมูลค่าไม่ถึง 50 ล้านบาท เช่น มีบ้านหลังแรกมูลค่า 10 ล้านบาท และมีบ้านหลังที่สองมูลค่า 5 ล้านบาท จะต้องเสียภาษีสำหรับบ้านหลังที่สอง เนื่องจากไม่ได้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ 1 มกราคม จึงเกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าน้อยมีภาระภาษีมากกว่าผู้ที่ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่าสูง และการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีทั้งจำนวนอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาระภาษีให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเลย ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ และทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ที่จะนำมาสร้างบริการสาธารณะ สาธารณูปโภคต่าง ๆ ให้แก่ประชาชน

นอกจากนี้ประเทศไทยเป็นประเทศที่มีสภาพทางสังคมที่มีผู้ที่มีรายได้ปานกลางไปจนถึงผู้มีรายได้น้อย ซึ่งในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีเพียงการบรรเทาภาระภาษีโดยทั่วไปเท่านั้น เช่น การบรรเทาภาระภาษีให้กับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหาย เสื่อมสภาพ โดยเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ได้คำนึงถึงตัวบุคคลที่มีสาระสำคัญแตกต่างกัน เช่น คนพิการมีสาระสำคัญแตกต่างจากคนปกติทั่วไป ดังนั้นควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างโดยการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษี เพราะการใช้มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เหมือนกันอาจทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในสังคมได้

ดังนั้นจึงควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยให้มีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยให้มีความเหมาะสมมากขึ้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ โดยการบรรเทาภาระภาษีควรต้องพิจารณาจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครองอย่างแท้จริง เพื่อให้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศไทย

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการยกเว้นฐานภาษีที่อยู่อาศัยตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทย ประกอบกับการศึกษากฎหมายภาษีทรัพย์สินของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้นเพื่อให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของประเทศไทยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี หลักประโยชน์ที่ได้รับ หลักความเสมอภาคทางภาษี และเป็นไปตามหลักพื้นฐานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ให้อัตราการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่ถือครอง ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากขึ้นดังนี้

1. การคำนวณฐานภาษีควรนำอัตราการประเมิน หรือที่เรียกว่า Assessment Level ตามหลักเกณฑ์การคำนวณของประเทศฟิลิปปินส์มาใช้เป็นสัดส่วนในการประเมินมูลค่าฐานภาษี เพื่อให้มูลค่าฐานภาษีสอดคล้องกับการใช้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การกำหนดอัตราการประเมินของประเทศไทยควรคำนึงถึงสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยที่ดินซึ่งมีการจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ ควรกำหนดอัตราการประเมินตามลักษณะการใช้ประโยชน์ในที่ดิน ส่วนสิ่งปลูกสร้างควรกำหนดอัตราการประเมินตามการใช้ประโยชน์และมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างด้วย เนื่องจากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสิ่งปลูกสร้างเป็นไปตามหลักความสามารถ ดังนั้นควรนำมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างมามีส่วนในการกำหนดอัตราการประเมิน โดยสิ่งปลูกสร้างที่มีมูลค่ามากเนื่องจากมีขนาดใหญ่ควรต้องมีอัตราประเมินที่สูงตามหลักความสามารถ

ในการเสียภาษี การนำอัตราประเมินมามีส่วนในการคำนวณมูลค่าฐานภาษีเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยการลดมูลค่าฐานภาษีตามสัดส่วนการถือครองทรัพย์สิน เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ

2. การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีให้กับที่อยู่อาศัยเป็นสิ่งที่ดี เนื่องจากประชาชนบางคนอาจมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยแต่มีความจำเป็นต้องมีที่อยู่อาศัย ดังนั้นควรหามูลค่าการยกเว้นที่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในประเทศไทย จากการสำรวจพบว่าประชาชนในประเทศไทยที่มีรายได้ระดับกลางไปจนถึงผู้มีรายได้น้อยจึงมีความสามารถในการถือครองที่อยู่อาศัยมูลค่าไม่สูงนัก ดังนั้นการกำหนดเพดานการยกเว้นฐานภาษีสูงถึง 50 ล้านบาทจึงมีความไม่เหมาะสมและเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อผู้ที่ถือครองทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงมากกว่า โดยเฉพาะมีการกำหนดบทบัญญัติลดภาษีที่เอื้อต่อการครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างมูลค่าสูงไว้แล้วหลายประการ เช่น การลดภาษีในอัตราร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร สำหรับทรัพย์สินที่บุคคลดังกล่าวได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองมาโดยทางมรดก และได้จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นแล้วก่อนวันที่ 13 มีนาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้น การยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยสูงถึง 50 ล้านบาทนี้จะเป็นการยกเว้นทั้งสิ่งปลูกสร้างและที่ดิน ซึ่งอาจจำแนกสัดส่วนการยกเว้นได้เป็นการยกเว้นมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง 10 ล้านบาท และการยกเว้นมูลค่าที่ดิน 40 ล้านบาท ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแตกต่างกัน โดยที่ดินจะจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ ส่วนสิ่งปลูกสร้างจะจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ดังนั้นการกำหนดเพดานการยกเว้นแบบรวมทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเข้าด้วยกันจึงไม่เหมาะสม จึงเห็นว่าควรแยกการยกเว้นออกเป็น 2 ส่วน คือ การยกเว้นสิ่งปลูกสร้างจะกำหนดเพดานการยกเว้นไม่เกิน 10 ล้านบาท เนื่องจากการศึกษาพบว่าผู้ที่มีรายได้ปานกลางมีความสามารถที่จะถือครองที่อยู่อาศัยที่มีมูลค่าสูงถึง 10 ล้านบาทไม่มากนัก ดังนั้นจึงควรกำหนดเพดานการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาทเพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถ ส่วนการยกเว้นมูลค่าที่ดินควรใช้วิธีการลดมูลค่าฐานตามสัดส่วนการถือครองที่ดินแทน เนื่องจากที่ดินถูกจัดเก็บภาษีตามหลักประโยชน์ จึงทำให้ที่ดินแต่ละแหล่งจะมีมูลค่าประเมินต่างกันมาก ดังนั้นจึงเป็นการยากที่จะกำหนดว่าผู้ที่มีอยู่อาศัยควรมีที่ดินที่ใช้ในการอยู่อาศัยเท่าไรถึงสมควรได้การยกเว้น เพราะที่ดินที่ใช้ในการอยู่อาศัยบางแห่งอาจจะอยู่ในพื้นที่ที่มีความเจริญมาก ดังนั้นควรกำหนดให้ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามสัดส่วนการถือครองที่ดิน โดยกำหนดให้คำนวณฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ใช้เป็นอยู่อาศัยเพียงร้อยละ 20 ของมูลค่าที่ดินที่ถือครอง

และให้ยกเว้นมูลค่าที่ดินที่เหลืออีกร้อยละ 80 เป็นต้น ซึ่งจะทำให้เกิดความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักประโยชน์ที่ได้รับ และคำนึงถึงสัดส่วนการถือครองทรัพย์สิน

3. ควรกำหนดมาตรการการบรรเทาภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่อยู่อาศัยเพิ่มเติม โดยคำนึงถึงสภาพเศรษฐกิจ สังคม และตัวบุคคลที่มีความแตกต่างกัน เช่น การเพิ่มมาตรการยกเว้นภาษีให้กับผู้พิการ เป็นต้น เนื่องจากผู้พิการเป็นบุคคลที่มีสาระสำคัญแตกต่างจากคนปกติทั่วไป จึงควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างโดยการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค ดังนั้นควรมีการยกเว้นภาษีให้กับผู้พิการที่เป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยไม่เกิน 3 หลัง เพื่อให้เกิดความเท่าเทียมในสังคม และช่วยบรรเทาภาระภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถถือครองทรัพย์สินต่อไปได้

บรรณานุกรม

หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9
 แก้ไขปรับปรุง, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
 ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 5, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.
 ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพฯ :
 สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

กฎหมาย

- กฎกระทรวง กำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
 กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มี
 ราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562
 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีที่ดินและ
 สิ่งปลูกสร้างซึ่งเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน
 ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษี
 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท
 พระราชกฤษฎีกา ลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2563
 พระราชบัญญัติการประเมินราคาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ พ.ศ. 2562
 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2475

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมธนารักษ์, คำนวณราคาประเมิน [ออนไลน์], 12 กุมภาพันธ์ 2563, แหล่งที่มา :

<http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/>

กรมธนารักษ์, ตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง [ออนไลน์], 12 กุมภาพันธ์ 2563 แหล่งที่มา:

http://property.treasury.go.th/pvmwebsite/search_data/deprice.htm

ข่าวเด่นวันนี้, ถามตอบชัดๆ 12 ข้อข้องใจ “ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง” เตรียมจัดเก็บครั้งแรก สิงหาคม’63, 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

<http://www.todayhighlightnews.com/2020/03/12-63.html>

ธนาคารแห่งประเทศไทย, แนวนโยบาย Macroprudential สำหรับสินเชื่อที่อยู่อาศัย [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา

:https://www.bot.or.th/Thai/FinancialInstitutions/Publications/housingLoanDoc/Media%20Briefing%20_LTVL.pdf

ธนาคารแห่งประเทศไทย, อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 17 เมษายน 2563

[ออนไลน์], 17 เมษายน 2563 แหล่งที่มา:

https://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/ExchangeRate_TH_PDF/ER_PDF_17042563.PDF

รายงานการคาดประมาณความต้องการที่อยู่อาศัยของประเทศไทย ปี 2560 - 2580 (ฉบับสมบูรณ์)

หน้า 5-38,39, [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563 แหล่งที่มา :

<https://housingkc.nha.co.th/files/article/attachments/1e4088e3248bf37fa3f0a140d773b792.pdf>

Baania, ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ [ออนไลน์], 1 เมษายน 2563 แหล่งที่มา :

https://www.baania.com/en/article/-ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ-article_4745

DDproperty, อัปเดตราคาประเมินที่ดินทั่วประเทศรอบใหม่ [ออนไลน์], 18 พฤษภาคม 2563

แหล่งที่มา : <https://www.ddproperty.com/คู่มือซื้อขาย/อัปเดตราคาประเมินที่ดินทั่วประเทศรอบใหม่-14870>

Filipinohomes. What Is Fair Market Value? [online], 28 May 2563 Available from :

<https://filipinohomes.com/blog/fair-market-value/>

Lamudi. Real Property Tax in the Philippines: Important FAQs [online], 1 April 2563

Available from : <https://www.lamudi.com.ph/journal/real-property-tax-in-the-philippines/>

NYC Department of finance. Benefits for Property Owners [online], 1 April 2563

Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/benefits/landlords.page>

NYC Department of Finance, Calculating Your Annual Property Tax [online], 17 May

2563 Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/property-calculating-your-annual-tax-blll.page>

NYC Department of finance, Calculating Your Property Taxes [online], 28 March

2563 Available from : <https://www1.nyc.gov/site/finance/taxes/calculating-your-property-taxes.page>

NYC Department of finance. Determining Your Transitional Assessed Value [online],

28 March 2563 Available from :

https://www1.nyc.gov/assets/finance/images/content/misc/transitional_value.png

Propertyshark. Understanding the Difference Between Market Value and Assessed

Value [online], 17 May 2563 Available from :

[https://www.propertyshark.com/Real-Estate-](https://www.propertyshark.com/Real-Estate-Reports/2018/12/13/understanding-the-difference-between-market-value-and-assessed-value/)

[Reports/2018/12/13/understanding-the-difference-between-market-value-and-assessed-value/](https://www.propertyshark.com/Real-Estate-Reports/2018/12/13/understanding-the-difference-between-market-value-and-assessed-value/)

prop2morrow, ราคาบ้านในประเทศไทยแพงเกินไปไหมนะ [ออนไลน์], 16 พฤษภาคม 2563

แหล่งที่มา : <https://www.prop2morrow.com/2019/10/17/เปิดราคาประเมินที่ดิน>

ทั่วไป-ปี-2562/