

บทความวิจัย

การวิเคราะห์ผลกระทบของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและ การกระจายภาระภาษี

วีระศักดิ์ เครือเทพ¹

ดวงมณี เลาวกุล²

(Received: February 1, 2021; Revised: September 1, 2021; Accepted: September 15, 2021)

บทคัดย่อ

บทความนี้ประเมินผลกระทบของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จัดเก็บเป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2563 โดยใช้กลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 รายจากพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) 8 แห่ง โดยวิธีการสุ่มแบบชั้นภูมิและวิเคราะห์ข้อมูลเชิงปริมาณเปรียบเทียบก่อนและหลังการจัดเก็บภาษี ผลการวิจัยพบว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างส่งผลให้รายได้ของ อปท. ลดลงจากเดิมในปี พ.ศ. 2563 ต่อเนื่องไปถึงปี พ.ศ. 2564 - 2565 และทำให้ภาระภาษีของกลุ่มเกษตรกรและกิจการห้องเช่า-หอพักลดลงจากเดิม นอกจากนี้ผลการวิจัยพบว่า การกระจายภาระภาษีระหว่างกลุ่มคนต่าง ๆ แตกต่างไปจากวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เกิดการเลี่ยงภาษี (Avoidance) จนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ผลการวิจัยครั้งนี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายเพื่ออุดช่องโหว่จากที่ดินรกร้างและกรณีการยกเว้นภาษีให้แก่

¹ รองศาสตราจารย์ ดร. คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

E-mail: weerasak.k@chula.ac.th

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

E-mail: duangmanee@econ.tu.ac.th

เกษตรกรที่ไม่มีเอกสารสิทธิ์ในที่ดินทำกิน อันเป็นการช่วยเพิ่มรายได้ภาษีให้แก่
อปท. และนำไปสู่การกระจายภาระภาษีที่เป็นธรรมมากขึ้นต่อไป

คำสำคัญ: ผลกระทบ กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รายได้องค์กร
ปกครองส่วนท้องถิ่น การกระจายภาระภาษี

RESEARCH ARTICLE

An Analysis of the Impact of Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) on the Revenues of Local Administrative Organizations and the Distribution of Tax Burdens

Weerasak Krueathep¹
Duangmanee Laovakul²

Abstract

This article aims to explore the impacts of Land and Building Tax Act B.E. 2562 (2019) levied firstly in 2020. Data were compiled stratifically from 1,414 taxpayers in eight local governments. Before-and-after quantitative data analyses were employed. Findings show that local governments' revenues are negatively affected by overall decline in 2020 until 2022. The Findings also show that tax burdens of farmers and residential businesses are lessened. However, the declining burdens are distributed unequally. Large enterprises, residential businesses and vacant lands gain more advantageous tax preferences, tax loopholes and tax avoidance. The findings suggest that legislators review the law and make essential amendments against the emerging tax inequality from

¹ Associate Professor, Ph.D., Faculty of Political Science, Chulalongkorn University,
E-mail: weerasak.k@chula.ac.th

² Assistant Professor, Ph.D., Faculty of Economics, Thammasat University,
E-mail: duangmanee@econ.tu.ac.th

vacant lands, tax administration loopholes, and drastic local revenue decline.

Keywords: Impact, Land and Building Tax Act, Revenues of Local Administrative Organizations, Distribution of Tax Burdens

บทนำ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 และกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) เป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บแทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่หลายฝ่ายคาดว่าภาษีนี้นี้จะทำให้ อปท. มีรายได้เพิ่มขึ้น สร้างความเป็นธรรมและความโปร่งใสในการจัดเก็บ กระตุ้นการใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และในระยะยาวอาจช่วยให้กระจายการถือครองที่ดินอย่างเป็นธรรมเพิ่มขึ้น (Ruchupantu, 2002; Chayhad, 2002; Teswanich, 2009; Laovakul, 2012; NRC, 2013; Mongkolchai-aranya, Weerapreyakul, & Buathong, 2015)

อย่างไรก็ดี กฎหมายฉบับนี้มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญหลายประการ อาทิ ฐานและอัตราภาษี วิธีประเมินมูลค่าทรัพย์สิน และวิธีบริหารจัดการเก็บ ฯลฯ ดังนั้น การศึกษาเพื่อให้เข้าใจถึงผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงมีความสำคัญยิ่งในเชิงนโยบาย บทความนี้มีขอบเขตการศึกษาผลกระทบของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีต่อรายได้ของ อปท. ต่อภาระภาษีของประชาชนและผู้ประกอบการ และต่อการกระจายภาระภาษี ผู้เขียนใช้ข้อมูลผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 ราย ที่สุ่มจากพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น 8 แห่ง ตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภท (stratified sampling) ความเข้าใจที่ได้รับสามารถนำไปสู่การปรับปรุงเนื้อหาของกฎหมายให้เหมาะสมขึ้นต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่มีต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น
2. เพื่อศึกษาภาระภาษีของประชาชนหรือผู้ประกอบการที่เกิดจากกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
3. เพื่อศึกษาการกระจายภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามบทบัญญัติของกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ที่ประกาศใช้ในปัจจุบัน

การทบทวนวรรณกรรม: สาระสำคัญของกฎหมายและงานวิจัยเชิงประจักษ์

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกนำมาแทนที่การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งจัดเก็บมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 และ 2508 ตามลำดับ เดิมภาษีโรงเรือนและที่ดิน (กรด.) จัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้หาผลประโยชน์เป็นกิจการพาณิชย์ต่าง ๆ โดยมีฐานภาษีคือค่ารายปีและ อปท. จัดเก็บภาษีอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ (ภบท.) จัดเก็บจากที่ดินของบุคคลหรือคณะบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือสิทธิครอบครองในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน โดยมีฐานภาษีก็คือราคาปานกลางของที่ดิน (ล่าสุดใช้ปี พ.ศ. 2521 - 2524)

อย่างไรก็ดี ภาษีทั้งสองประเภทนี้มีข้อจำกัดหลายด้าน (Chayhad, 2002; Teswanich, 2009; Mongkolchai-aranya et al., 2015) ภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บบนฐานรายได้ จึงเข้าซ้อนกับฐานภาษีเงินได้ เป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่อปท. จำกัด และมีช่องโหว่ให้ใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อเลี่ยงภาษีได้ง่าย นอกจากนี้ ค่ารายปีที่ใช้คำนวณภาษีขาดที่มาชัดเจน จึงสุ่มเสี่ยงต่อการหาประโยชน์อันไม่พึงควร ส่วนอัตราก้าวหน้าร้อยละ 12.5 เป็นอัตราที่สูงจนทำให้เกิดการเลี่ยงภาษี ส่วนภาษีบำรุงท้องที่นั้นให้การยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้บ้านหรือที่ดินเพื่ออยู่อาศัย ทำให้ที่ดินจำนวนมากได้รับการยกเว้นภาษีจนไม่เป็นธรรมและภาระภาษีมีลักษณะถดถอย นอกจากนี้ ราคาปานกลางที่ดินล้าสมัย ทำให้อปท. ขาดรายได้และเกิดการสะสมการถือครองที่ดินหรือการเก็งกำไรที่เกินควร

ดังนั้น คณะรัฐมนตรีจึงเห็นชอบในหลักการร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. วันที่ 7 มิถุนายน พ.ศ. 2559 และสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้เห็นชอบกฎหมายดังกล่าวในวันที่ 17 พฤศจิกายน พ.ศ. 2561 ประกาศใช้เมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2562 และให้ใช้บังคับวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป เพื่อให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจัดเก็บได้จากฐานทรัพย์สิน มีอัตราภาษีที่เหมาะสมกับสภาวะเศรษฐกิจและการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถสร้างรายได้ให้แก่ อปท. เฉกเช่นนานาประเทศ และปรับปรุงการจัดเก็บให้มีความโปร่งใสและลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน (Laovakul, 2016)

อย่างไรก็ตาม ภาษีใหม่นี้มีมาตรการลดหย่อน ยกเว้น หรือบรรเทาภาระภาษีหลายประการในช่วง 3 ปีแรก มีการขยายระยะเวลาการจัดเก็บ³ มีกฎหมายลำดับรองซึ่งมีเนื้อหาที่อาจแตกต่างไปจากวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการสร้างรายได้ให้กับ อบท. และส่งเสริมการกระจายการถือครองที่ดิน⁴ นอกจากนี้ มีการลดภาษีย่อยละ 90 ตาม พ.ร.ฎ. ลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท พ.ศ. 2563 เนื่องด้วยสถานการณ์โควิด-19 ช่วงต้นปี พ.ศ. 2563 เป็นต้น มาตรการทางกฎหมายเหล่านี้ต่างส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของ อบท. ทั้งสิ้น ซึ่งผู้เขียนจะนำมาวิเคราะห์ไว้ในที่นี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี

กฎหมายนี้กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ผู้ที่ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด ผู้ใช้ประโยชน์ทรัพย์สินของรัฐ ในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น โดย อบท. จะทำการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ที่ดิน และรายละเอียดต่าง ๆ จัดทำบัญชีรายการโดยแสดงประเภท จำนวน ขนาด การใช้ประโยชน์ และให้ประกาศบัญชีดังกล่าวพร้อมส่งข้อมูลให้ผู้เสียภาษีทราบ กระบวนการเหล่านี้ อบท. จะต้องทำให้แล้วเสร็จและรับชำระภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปี

ฐานภาษี (Tax Base) คือ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้าง ส่วนอัตราภาษี (Tax Rate) แบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ แสดงดังตารางที่ 1

³ เป็นไปตามหนังสือด่วนที่สุด มท 0808.37 ว 7475 ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2562 โดยกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดให้ขยายเวลาการจัดเก็บภาษีปี พ.ศ. 2563 จากเดิมภายในเดือนเมษายน 2563 ไปเป็นภายในเดือนสิงหาคม 2563 แทน

⁴ ตัวอย่างเช่น ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ประกาศใช้เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้พื้นที่ที่รกร้างสามารถนำไปใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรกรรมได้ และทำให้อัตราภาษีลดลง หรือประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ประกาศใช้เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้กิจการห้องพักหรือห้องเช่าที่คิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือน หรือโฮมสเตย์ ถูกจัดอยู่ในกลุ่มการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย แทนที่จะเป็นกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น (พาณิชย์กรรม) และส่งผลให้อัตราภาษีลดลงเช่นกัน

ตารางที่ 1

อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จำแนกตามการใช้ประโยชน์

เกษตรกรรม		บ้านพักอาศัย		อื่น ๆ		ที่รกร้าง
		<u>อัตราเพดาน</u>				อัตราเพดานและ
0.15%		0.30%		1.20%		จัดเก็บเหมือน
		<u>อัตราที่จัดเก็บ</u>				ประเภทอื่น ๆ และ
มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	เพิ่มอัตราภาษี
0 - 75	0.01	0 - 50	0.02	0 - 50	0.30	0.30% ทุก 3 ปี แต่
75 - 100	0.03	50 - 75	0.03	50 - 200	0.40	อัตราภาษีรวมไม่
100 - 500	0.05	75 - 100	0.05	200 - 1,000	0.50	เกิน 3%
500 - 1,000	0.07	100 ขึ้นไป	0.10	1,000 - 5,000	0.60	
1,000 ขึ้นไป	0.10			5,000 ขึ้นไป	0.70	

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

1.1 อัตราสำหรับเกษตรกรรม มีอัตราเพดานที่ 0.15% และอัตราที่จัดเก็บจริงตามมูลค่าแบ่งเป็น 0 - 75 ล้านบาท คิดอัตรา 0.01% มูลค่า 75 - 100 ล้านบาท คิดอัตรา 0.03% มูลค่า 100 - 500 ล้านบาท คิดอัตรา 0.05% มูลค่า 500 - 1,000 ล้านบาท คิดอัตรา 0.07% และมูลค่า 1,000 ล้านบาทขึ้นไป คิดอัตรา 0.10% ที่ดินเกษตรกรรมของบุคคลธรรมดาได้รับยกเว้น 50 ล้านบาท

1.2 อัตราสำหรับบ้านพักอาศัยมีเพดานที่ 0.30% และอัตราที่จัดเก็บจริงตามมูลค่าแบ่งเป็น 0 - 50 ล้านบาท คิดอัตรา 0.02% มูลค่า 50 - 75 ล้านบาท คิดอัตรา 0.03% มูลค่า 75 - 100 ล้านบาท คิดอัตรา 0.05% และมูลค่า 100 ล้านบาทขึ้นไป คิดอัตรา 0.10% และสำหรับบ้านหลังหลักได้รับการยกเว้นมูลค่า 50 ล้านบาท โดยเจ้าของจะต้องมีชื่อในทะเบียนบ้าน แต่หากเป็นเจ้าของเฉพาะบ้านและมีชื่อในทะเบียนบ้านจะได้รับการยกเว้นมูลค่า 10 ล้านบาท

1.3 อัตราสำหรับการทำประโยชน์อื่น เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม ฯลฯ มีอัตราเพดานที่ 1.20% และอัตราที่จัดเก็บจริงดังนี้ มูลค่า 0 - 50 ล้านบาท คิดอัตรา 0.30% มูลค่า 50 - 200 ล้านบาท คิดอัตรา 0.40% มูลค่า 200 - 1,000 ล้านบาท คิดอัตรา 0.50% มูลค่า 1,000 - 1,500 ล้านบาท คิดอัตรา 0.60% และมูลค่า 5,000 ล้านบาทขึ้นไป คิดอัตรา 0.70%

1.4 อัตราสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ปล่อยรกร้างจะใช้อัตรา
เพดานและจัดเก็บเหมือนประเภทอื่น ๆ แต่จะเพิ่มอัตราราคา 0.30% ทุก 3 ปี
แต่้อัตราราคาโดยรวมต้องไม่เกิน 3% ของราคาประเมินทุนทรัพย์

2. การยกเว้น ลดหย่อน และบรรเทาภาระภาษี

กฎหมายได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีหลายกรณี ได้แก่ ทรัพย์สินของ
รัฐ องค์การสหประชาชาติ สถานทูต/สถานกงสุล ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย
ศาสนสมบัติ สุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ ทรัพย์สินของมูลนิธิ
หรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล (เฉพาะที่มีได้ใช้เหตุผลประโยชน์) ทรัพย์สิน
เอกชนที่ยินยอมให้ทางราชการใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ และทรัพย์สินอื่น
ตามกฎหมายกระทรวง (มาตรา 8) บุคคลธรรมดาที่ใช้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างเพื่อ
เกษตรกรรมให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีรวมกันไม่เกิน 50 ล้านบาท
(มาตรา 40) และบุคคลธรรมดาที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่ออยู่อาศัย และมี
ชื่อในทะเบียนบ้านในวันที่ 1 มกราคมของปีภาษีนั้น ได้รับการยกเว้นมูลค่าของ
ฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท ส่วนบุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของเฉพาะสิ่งปลูกสร้าง
ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดิน แต่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ให้ได้รับการยกเว้นมูลค่าของ
ฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท (มาตรา 41)

สำหรับการลดหย่อนภาษีจะครอบคลุมสถานศึกษาเอกชน กิจการ
สาธารณะ และบ้านมรดก นอกจากนี้ กฎหมายได้ให้การลดภาษีสำหรับที่ดิน
หรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภทที่ได้รับความเสียหายหรือถูกทำลายให้เสื่อมสภาพ
ด้วยเหตุสุดวิสัย แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 90 ของภาษีที่ต้องชำระ (มาตรา 55)
ส่วนกรณีที่ดินได้รับความเสียหายหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอน หรือชำรุดจน
ต้องทำการซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอลดหรือยกเว้นภาษี
ต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้ (มาตรา 57)

สุดท้ายเป็นมาตรการบรรเทาผลกระทบที่ได้กำหนดในบทเฉพาะ
กาล โดยผู้เสียภาษีได้รับการประเมินภาษีในจำนวนที่สูงกว่าภาษีโรงเรือนและ
ที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ที่เคยชำระในปีก่อนที่กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูก
สร้างมีผลใช้บังคับ ให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามจำนวนที่ต้องเสียในปีก่อน รวมกับ
จำนวนภาษีที่เหลือ โดยให้ปีหนึ่งถึงปีสามเสียภาษีย่อยละ 25, 50 และ 75

ของจำนวนภาษีที่เหลือตามลำดับ (มาตรา 96 ถึง 97) จากนั้นจึงจะจัดเก็บภาษี
เต็มจำนวนในปีที่ 4 เป็นต้นไป (ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2566)

3. งานวิจัยเชิงประจักษ์

งานวิจัยเชิงประจักษ์ของไทย ได้แก่ งานวิจัยของ Teswanich (2009) และ Mongkolchai-aranya et al. (2015) ลำดับแรก Teswanich (2009) ศึกษาผลของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้วิธีจำลองสถานการณ์ (Scenario Analysis) เพื่อประเมินว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนฐานมูลค่า (Capital Value) จะส่งผลต่อการสร้างรายได้ให้แก่ อปท. อย่างไร งานวิจัยนี้จัดเก็บข้อมูลกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีจำนวน 291 ราย ในจังหวัด ชัยนาท และพบว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะทำให้ อปท. มีรายได้เพิ่มขึ้นประมาณร้อยละ 11.79 - 459.33 และคาดการณ์ว่าจะทำให้ อปท. ทั้งประเทศ มีรายได้เพิ่มขึ้นราว 1.6 เท่าตัว (55.20%) ถึงราว 7.8 เท่าตัว (677.30%)

แต่กระนั้น การศึกษาของ Teswanich (2009) เป็นเพียงกรณีสมมติ มิได้อิงกับการอบกฎหมาย อัตราภาษี และฐานภาษีจริงที่บังคับใช้แต่อย่างใด ผลวิเคราะห์ดังกล่าวจึงไม่อาจใช้เทียบเคียงกับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ฉบับปี พ.ศ. 2562 ได้ นอกจากนี้ กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในงานวิจัยของ Teswanich (2009) นั้นสุ่มมาจากชุมชนกึ่งชนบท ทำให้ขาดความหลากหลายในแง่การใช้ประโยชน์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ข้อมูลดังกล่าวจึงไม่อาจนำไปคาดการณ์รายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยรวมของ อปท. ทั้งประเทศได้อย่างแม่นยำ

ส่วนการศึกษาของ Mongkolchai-aranya et al. (2015) ใช้กรณีสมมติจากการจำลองเช่นกันเพื่อประเมินว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะส่งผลต่อการกระจายภาระภาษีเช่นใด งานนี้ใช้ข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง 410 ราย ซึ่งสุ่มตามสะดวกจากประชาชนเขตต่าง ๆ ของกรุงเทพมหานคร ผลการศึกษาพบว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะส่งผลให้ภาระภาษีที่แท้จริงมีลักษณะถดถอย (Regressive) ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง นอกจากนี้ ความเหลื่อมล้ำดังกล่าวจะรุนแรงมากขึ้นเมื่อเวลาผ่านไปเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของราคาที่ดิน

นอกจากนี้ การศึกษาของ Mongkolchai-aranya et al. (2015) เป็นการศึกษาบนพื้นฐานของร่างกฎหมายที่แตกต่างไปจากกฎหมายที่ใช้ใน

ปัจจุบัน อีกทั้งยังใช้ข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่างที่ไม่เป็นตัวแทนที่ดี เนื่องจากใช้วิธีจัดเก็บข้อมูลอย่างง่าย ผลการศึกษาขึ้นนี้จึงอาจไม่สะท้อนความเป็นจริงที่จะเกิดขึ้นในปัจจุบันได้ การออกแบบวิธีการวิจัยที่รัดกุมมากขึ้นตามหลักวิชาการ และวิเคราะห์ข้อมูลบนหลักการของกฎหมายจริงที่ใช้บังคับอยู่จึงมีความจำเป็น เพื่อให้สะท้อนผลกระทบของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด ดังรายละเอียดที่ผู้เขียนจะนำเสนอต่อไป

ทั้งนี้ ผู้เขียนจะใช้การวิเคราะห์ตามหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร ซึ่งจำแนกเป็นหลักความเป็นธรรมเชิงสัมพันธ์เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ที่ได้รับ และความสามารถในการจ่ายภาษี (Farvacque-Vitkovic & Mihaly, 2014; Krueathep, 2005) หลักประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) มองว่าภาระภาษีควรขึ้นอยู่กับผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีพึงจะได้รับจากบริการสาธารณะ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็ควรเสียภาษีมาก ส่วนหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-pay Principle) จะดูถึงความสามารถทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ รัฐจะจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดการกระจายภาระภาษีตามหลักความเป็นธรรมแนวนอน (Horizontal Equity) และแนวตั้ง (Vertical Equity)

ในงานนี้ ผู้เขียนวิเคราะห์การกระจายภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Burden (ETR)) โดยจะประเมินภาระภาษีที่ต้องจ่ายเทียบกับราคาประเมินของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งเป็นไปตามแนวทางของ Hildreth and Richardson (1999) และ Mongkolchai-aranya et al. (2015) ซึ่งจะประเมินความเป็นธรรมของภาษีในแนวตั้งโดยประเมินว่าผู้เสียภาษีที่มีมูลค่าทรัพย์สินที่สูงหรือต่ำแตกต่างกันนั้นจะแบกรับภาระภาษีที่เป็นธรรมตามสัดส่วนความสามารถในการจ่ายภาษีหรือไม่ การประเมินด้วยอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) นี้จะให้ผลการประเมินการกระจายภาระภาษีที่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง และได้ผลวิเคราะห์ที่มีความน่าเชื่อถือมากกว่าการพิจารณาเพียงอัตราภาษีตามกฎหมาย (Statutory Tax Rate) เท่านั้น

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยนี้ใช้ข้อมูลผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 ราย ซึ่งชำระภาษีในปี พ.ศ. 2563 โดยวิธีสุ่มแบบชั้นภูมิจากพื้นที่ อปท. จำนวน 8 แห่ง โดยคำนึงถึงความ

หลากหลายทางเศรษฐกิจและสังคมของพื้นที่ทั้ง 4 ภูมิภาค ดังนี้ พื้นที่เศรษฐกิจ (เทศบาลนครเชียงใหม่ จ.เชียงใหม่) พื้นที่อยู่อาศัย (เทศบาลเมืองสิงห์บุรี จ.สิงห์บุรี เทศบาลเมืองเขารูปช้าง จ.สงขลา และเทศบาลตำบลค่าน้ำแสบ จ.อุบลราชธานี) พื้นที่กึ่งเมืองกึ่งชนบท (อบต.ดอนแก้ว จ.เชียงใหม่ และ อบต.เกาะยอ จ.สงขลา) และพื้นที่ชนบท (อบต.ท่างาม จ.สิงห์บุรี และ อบต.โนนโพน จ.อุบลราชธานี) ทั้งนี้ เพื่อให้สะท้อนถึงการกระจายภาระภาษีจากแต่ละพื้นที่

ต่อจากนั้นได้กำหนดสัดส่วนตัวอย่างตามคุณลักษณะสำคัญที่เป็นฐานในการประเมินภาษี ได้แก่ (1) การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งแบ่งเป็น 4 ประเภทตามฐานภาษี และ (2) ความหลากหลายของมูลค่าประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ ขนาดกลุ่มตัวอย่างที่สามารถสรุปผลเป็นการทั่วไปได้จากจำนวนประชากรที่มีราว 32 ล้านแปลงที่ดิน คือ มีจำนวน 1,300 รายขึ้นไป ภาพรวมกลุ่มตัวอย่างที่สุ่มแบบชั้นภูมิแสดงดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2

ภาพรวมข้อมูลกลุ่มตัวอย่างและการกระจายตัวตามพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

อปท.	ประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง				
	เกษตรกรรม	บ้านพักอาศัย	อื่น ๆ	รกร้าง	รวม
ทน.เชียงใหม่	0	305	90	20	415
ทม.สิงห์บุรี	10	25	90	0	125
ทม.เขารูปช้าง	16	136	32	91	275
ทต.ค่าน้ำแสบ	93	55	18	16	182
อบต.ดอนแก้ว	51	27	14	67	159
อบต.ท่างาม **	-	-	11	11	22
อบต.เกาะยอ	40	33	9	19	101
อบต.โนนโพน	80	34	13	8	135
รวม	290 (20.50%)	615 (43.50%)	277 (19.60%)	232 (16.40%)	1,414 (100.00%)

หมายเหตุ: ** กรณีของ อบต.ท่างาม มีข้อจำกัดในการเก็บข้อมูลในช่วงเวลาที่ศึกษา จึงทำให้จำนวนกลุ่มตัวอย่างแตกต่างไปจากสัดส่วนที่ควรจะเป็นเล็กน้อย แต่ไม่ส่งผลกระทบต่อสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภาพรวม

จากกลุ่มตัวอย่างพบว่า มีการใช้ประโยชน์เพื่อยู่ออาศัยร้อยละ 43.50 เกษตรกรรมร้อยละ 20.50 ใช้ประโยชน์อื่นร้อยละ 19.60 และที่ดินรกร้างร้อยละ 16.40 ทั้งนี้ ผู้เขียนวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้เทคนิค 2 ประการ เทคนิคแรกเป็นการวิเคราะห์ผลกระทบของกฎหมายเชิงปริมาณ (Quantitative Legal Analysis) โดยนำข้อมูลที่ดินและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมาคำนวณภาระภาษีตามรอบกฎหมาย จากนั้นจึงนำมาจัดกลุ่มเพื่อวิเคราะห์และจำแนกประเภทและเทคนิคที่สองเป็นการวิเคราะห์ก่อน-หลัง (Pre-post Analysis) โดยเทียบผลจากการเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างกับผลการจัดเก็บภาษีก่อนหน้านี้ (ภรต. และ ภบท.) ทั้ง 2 วิธีการนี้เป็นเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ที่นิยมใช้ในการวิเคราะห์ผลกระทบของกฎหมาย (Posner, 1973; Zalta et al., 2017)

ผลการวิจัย

สำหรับผลการศึกษาระบุแบ่งเป็น 2 ส่วนที่สำคัญ คือ ส่วนที่ 1 เป็นการวิเคราะห์ผลกระทบที่มีต่อรายได้ภาษีของ อบท. ในภาพรวมดังตารางที่ 3 ซึ่งแยกเป็น 3 กรณีย่อย (1) ผลกระทบในระยะสั้นปี พ.ศ. 2563 (2) ผลกระทบในปี พ.ศ. 2563 หลังจากปรับลดภาษีร้อยละ 90 ตาม พ.ร.ฎ. ลดภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท พ.ศ. 2563 ลงวันที่ 9 มิถุนายน พ.ศ. 2563 และ (3) ผลกระทบต่อรายได้ อบท. ในระยะยาวหลังจากไม่มีบรรเทาภาระภาษี (ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป) และส่วนที่ 2 เป็นการวิเคราะห์ปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อรายได้ท้องถิ่นและการกระจายภาระภาษี ดังต่อไปนี้

1. ผลกระทบต่อรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

กรณีที่ 1 พบว่า ปี พ.ศ. 2563 อบท. จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ 23,055,152.42 บาท แบ่งเป็นภาษีที่มาจากการใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตร 10,150.21 บาท (ร้อยละ 0.04) การอยู่อาศัย 42,077.12 บาท (ร้อยละ 0.18) ประโยชน์อื่น 22,576,956.99 บาท (ร้อยละ 97.93) และที่ดินรกร้าง 425,968.10 บาท (ร้อยละ 1.85) เมื่อพิจารณาเทียบกับภาษีเดิมในปี พ.ศ. 2562 ที่เท่ากับ 26,286,529.25 บาท ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงทำให้รายได้ของ อบท. ลดลงจากเดิม 3,231,376.83 บาท หรือร้อยละ -12.29 (คอลัมน์ 4)

ตารางที่ 3
ผลกระทบที่มีต่อรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของ อบท. จากข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง

อบท.	จำนวน ข้อมูล ตัวอย่าง (ราย)	ผลการจัดเก็บภาษี ในปี 2562 (ภาษีเงินได้และ ที่ดิน และภาษี บำรุงท้องที่)	ค่าการณียรายได้ภาษี สิ่งปลูกสร้าง 2563 (บรรเทาผลกระทบ) (กรณี #1)	ความแตกต่าง กรณี #1 (% Change)	ค่าการณียรายได้ ภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง 2563 (ลดภาษี 90%) (กรณี #2)	ความแตกต่าง กรณี #2 (% Change)	ค่าการณียรายได้ภาษี ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 2566 (กรณีไม่ บรรเทาผลกระทบ) (กรณี #3)	ความแตกต่าง กรณี #3 (% Change)
	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]
ทน.เชียงใหม่	415	21,840,652.56	19,830,638.76	-2,010,013.80 (-9.20%)	1,983,063.88	-19,857,588.68 (-90.92%)	26,477,741.28	4,637,088.72 (21.23%)
ทม.สิงห์บุรี	125	2,186,831.12	1,471,487.33	-715,343.79 (-32.71%)	147,148.73	-2,039,682.39 (-93.27%)	1,494,248.41	-692,582.71 (-31.67%)
ทม.เขารูปช้าง	275	1,750,663.00	1,263,310.84	-487,352.16 (-27.84%)	126,331.08	-1,624,331.92 (-92.78%)	1,556,906.07	-193,756.93 (-11.07%)
ทด.ค่าน้ำแซบ	182	124,677.67	170,046.75	45,379.08 (36.39%)	17,004.68	-107,663.00 (-86.36%)	375,617.74	250,950.07 (201.27%)
อบต.ดอนแก้ว	159	213,293.82	219,092.02	5,798.20 (2.72%)	21,909.20	-191,384.62 (-89.73%)	396,690.88	183,397.06 (85.98%)
อบต.พ่างาม	22	2,805.10	12,025.54	9,220.44 (328.70%)	1,202.55	-1,602.55 (-57.13%)	17,346.94	14,541.84 (518.41%)
อบต.เกาะยอ	101	163,056.32	74,115.76	-88,940.56 (-54.55%)	7,411.58	-155,644.74 (-95.45%)	129,741.10	-33,315.22 (-20.43%)
อบต.โนนโพน	135	4,549.66	14,435.41	9,885.75 (217.29%)	1,443.54	-3,106.12 (-68.27%)	33,222.99	28,673.33 (630.23%)
รวม	1,414	26,286,529.25	23,055,152.42	-3,231,376.83 (-12.29%)	2,305,515.24	-23,981,014.01 (-91.23%)	30,481,515.42	4,194,986.17 (15.96%)

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

ในกรณีที่ 2 คือ การวิเคราะห์รายได้ภาษีในปี พ.ศ. 2563 หลังจากมีมาตรการบรรเทาผลกระทบและลดภาษีร้อยละ 90 ตาม พ.ร.ฎ. ลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับบางประเภท พ.ศ. 2563 พบว่า ทำให้รายได้ของ อบท. ลดลงเหลือ 2,305,515.24 บาท จากเดิมที่ควรเก็บได้ 23,055,152.42 บาท ดังนั้น จึงทำให้รายได้ของ อบท. ลดลงไปจากปี พ.ศ. 2562 รวร้อยละ -91.23 (คอลัมน์ 6) ส่วนกรณีที่ 3 เป็นการคาดการณ์รายได้ในระยะยาวเมื่อไม่มีมาตรการบรรเทาภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2566 เป็นต้นไป จะทำให้ อบท. จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ 30,481,515.42 บาท จำแนกเป็นภาษีจากการใช้ประโยชน์ทางเกษตร 25,998.81 บาท การอยู่อาศัย 119,650.15 บาท การใช้ประโยชน์อื่น 29,358,164.06 บาท และที่ดินรกร้าง 977,702.40 บาท เมื่อเทียบกับภาษีที่จัดเก็บได้ในปี พ.ศ. 2562 แล้วจะพบว่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทำรายได้ให้แก่ อบท. เพิ่มขึ้น 4,194,986.17 บาท หรือเพิ่มขึ้นร้อยละ 15.96 (คอลัมน์ 8)

ต่อจากนั้น ผู้เขียนใช้สัดส่วนการเปลี่ยนแปลงรายได้ภาษีของเทศบาล และ อบต. จากตารางที่ 3 มาประมาณการแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของรายได้จากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภาพรวม ผลวิเคราะห์แสดงดังตารางที่ 4 เดิมทีนั้น รายได้ของ อบท. จากภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ในปี พ.ศ. 2561 และ 2562 เท่ากับ 34,324.35 ล้านบาท และ 36,527.36 ล้านบาท ตามลำดับ หรือเพิ่มขึ้นเฉลี่ยร้อยละ 9.83 และ 4.12 ต่อปี แต่สำหรับปี พ.ศ. 2563 ผู้เขียนพบว่ารายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลังการบรรเทาภาระภาษีเท่ากับ 31,765.17 ล้านบาท หรือลดลงจากปี พ.ศ. 2562 ร้อยละ 13.04 (กรณี ที่ 1)

อย่างไรก็ดี เมื่อรัฐบาลประกาศลดภาษีลงร้อยละ 90 ดังที่ได้กล่าวแล้ว (กรณีที่ 2) ทำให้รายได้ภาษีของ อบท. ลดลงในทันทีเหลือ 3,176.53 ล้านบาทโดยประมาณ หรือลดลงเฉลี่ยร้อยละ 91.30 ข้อมูลนี้บ่งชี้ว่า การลดหย่อนรายได้ให้แก่ อบท. เป็นสิ่งที่จำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อมิให้กระทบต่อการจัดบริการสาธารณะของ อบท. หรือต่อการดูแลแก้ไขปัญหาของประชาชนในชุมชน ซึ่งผู้เขียนจักอภิปรายไว้ในตอนท้ายของบทความต่อไป ส่วนกรณีสุดท้าย (กรณีที่ 3)

หากไม่มีมาตรการบรรเทาผลกระทบแล้วนั้น รายได้ภาษีของ อบท. ในปี พ.ศ. 2566 จะเพิ่มเป็น 44,485.54 ล้านบาท หรือเพิ่มขึ้นร้อยละ 21.79 โดยเฉลี่ย

ตารางที่ 4

การคาดการณ์รายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภาพรวมของประเทศ

อบท.	ประเภทรายได้	ปี 2561 (ล้านบาท)	ปี 2562 (ล้านบาท)	คาดการณ์ 2563 #1	คาดการณ์ 2563 #2	คาดการณ์ 2563 #3
เทศบาล	ภาษีโรงเรือนฯ	13,072.54	14,209.23	12,471.76	1,247.18	16,404.39
	ภาษีบำรุงท้องที่	327.69				
	รวม (ลบ.)	13,400.23		(-12.23%)	(-91.22%)	(15.45%)
อบต.	ภาษีโรงเรือนฯ	5,957.47	6,628.36	5,522.16	552.22	9,967.50
	ภาษีบำรุงท้องที่	472.39				
	รวม (ลบ.)	6,429.86		(-16.69%)	(-91.67%)	(50.38%)
เมืองพัทยา	ภาษีโรงเรือนฯ	433.60	462.18	405.67	40.57	533.58
	ภาษีบำรุงท้องที่	3.05				
	รวม (ลบ.)	436.65		(-12.23%)	(-91.22%)	(15.45%)
กทม.	ภาษีโรงเรือนฯ	13,921.48	15,227.58	13,365.59	1,336.56	17,580.07
	ภาษีบำรุงท้องที่	136.13				
	รวม (ลบ.)	14,057.61		(-12.23%)	(-91.22%)	(15.45%)
รวม (ล้านบาท)		34,324.35	36,527.36	31,765.17	3,176.53	44,485.54
(อัตราการเปลี่ยนแปลง)		(9.83%)	(4.12%)	(-13.04%)	(-91.30%)	(21.79%)

หมายเหตุ: รายได้ในปี พ.ศ. 2561 - 2562 มาจากกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น; ตัวเลขในวงเล็บเป็นร้อยละการเปลี่ยนแปลงจากปีก่อน; และตัวเลขคาดการณ์กรณีที่ 1, 2 และ 3 มาจากการวิเคราะห์ของผู้เขียน

2. ผลกระทบต่อภาระภาษีของประชาชนหรือผู้ประกอบการ

ในประเด็นที่ต่อเนื่องกัน เมื่อคาดการณ์ว่ารายได้ของ อบท. จะลดลงจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วนั้น หากพิจารณากลับกันจากมุมมองของผู้เสียภาษี จะทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระลดลงหรือไม่อย่างไร ในเรื่องนี้ผู้เขียนจึงนำข้อมูลการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประเภทต่าง ๆ วิเคราะห์ร่วมกับการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปี พ.ศ. 2563 เมื่อเทียบกับปี พ.ศ. 2562 ว่าเท่าเดิม เพิ่มขึ้น หรือลดลง ผลวิเคราะห์แสดงดังตารางที่ 5 ในภาพรวมพบว่า ประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีความสัมพันธ์

ทางสถิติอย่างมีนัยสำคัญกับการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีระหว่างปี พ.ศ.
2562 - 2563 (ค่า Chi-square เท่ากับ 548.559; p-value <.01)

ตารางที่ 5

วิเคราะห์การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีแบ่งตามการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่ง
ปลูกสร้าง

ประเภทการใช้ ประโยชน์ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีในปี พ.ศ.2563 (เมื่อเทียบกับปี พ.ศ. 2562)			
	ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง (เท่าเดิม)	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
เกษตรกรรม	179 (61.72%)	32 (11.03%)	79 (27.24%)	290 (100.00%)
ที่อยู่อาศัย	169 (27.48%)	225 (36.59%)	221 (35.93%)	615 (100.00%)
อื่น ๆ	144 (51.99%)	1 (0.36%)	132 (47.65%)	277 (100.00%)
ที่รกร้าง	4 (1.72%)	0 (0.00%)	228 (98.28%)	232 (100.00%)
รวม	496 (35.08%)	258 (18.25%)	660 (46.68%)	1,414 (100.00%)

หมายเหตุ: Chi-square = 548.559***; ตัวเลขในวงเล็บคือสัดส่วนร้อยละของจำนวนรายผู้เสียภาษีแต่ละประเภท
ที่มา: คำนวณโดยคณะผู้เขียน

กรณีแรกพบว่า การใช้ประโยชน์ทางการเกษตรมีภาระภาษีลดลง
เป็นส่วนใหญ่ หรือร้อยละ 61.72 ของกลุ่มนี้ ในทำนองเดียวกัน การใช้ประโยชน์
อื่นมีแนวโน้มที่ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่มีภาระภาษีลดลงเช่นกัน หรือร้อยละ 51.99
ของผู้เสียภาษีกลุ่มนี้ ทั้งนี้ เนื่องมาจากการตีความให้กิจการหอพัก-ห้องเช่าราย
เดือนจ่ายภาษีในอัตราที่อยู่อาศัยร้อยละ 0.02 ตามประกาศกระทรวงการคลังและ
กระทรวงมหาดไทย แทนที่จะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.30 จากการใช้ประโยชน์อื่น
ในทางกลับกัน ที่ดินรกร้างมีแนวโน้มที่จะแบกรับภาษีเพิ่มขึ้นจาก
เดิมเกือบทั้งหมด จากผู้เสียภาษี 232 ราย ในกลุ่มตัวอย่างที่กระจายอยู่ทั้ง

8 อปท. มีจำนวน 228 ราย ที่ต้องจ่ายภาษีเพิ่มขึ้น (หรือร้อยละ 98.28 ของกลุ่มตัวอย่างนี้) แต่กระนั้น ผู้เสียภาษีกลุ่มนี้จะปรับเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ที่ดินกรสร้างไปทำการเกษตรเพื่อเลี่ยงภาระภาษี (Tax Avoidance) ในอนาคตหรือไม่ จะกระทบต่อรายได้ของ อปท. อย่างไร และเกิดการกระจายภาระภาษีที่เป็นธรรมหรือไม่ ผู้เขียนได้อภิปรายรายละเอียดในลำดับต่อไป

3. ผลกระทบต่อการกระจายภาระภาษี

เนื้อหาส่วนนี้จำแนกการวิเคราะห์ภาระภาษีจากการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้ง 4 ประเภท ว่าเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ผู้เสียภาษีเคยชำระในปี พ.ศ. 2562 หรือไม่อย่างไร (เท่าเดิม เพิ่มขึ้น หรือลดลง) และมีการกระจายภาระภาษีตามหลักความสามารถที่เป็นธรรมมากน้อยเพียงใด โดยจะพิจารณาอัตราภาษีที่แท้จริง หรือ Effective Tax Rate (ETR) ประกอบ ผลการวิเคราะห์แสดงตามลำดับดังนี้ (1) ที่ดินรกร้าง (2) การใช้ประโยชน์ด้านเกษตรกรรม (3) การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และ (4) การใช้ประโยชน์อื่น (พาณิชยกรรม)

ตารางที่ 6

ตัวอย่างการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับที่ดินรกร้างเปรียบเทียบกับภาษีบำรุงท้องที่

ที่	ขนาดที่ดิน (ไร่-งาน-ตร.ว.)	ราคา ประเมิน ต่อ ตร.ว.	ราคา ประเมิน ที่ดิน ปี 2562 (บาท)	ภาษี บำรุง ท้องที่ ปี 2562 (บาท)	อัตรา ภาษีที่ แท้จริง (ETR #1)	ภาษีที่ดินฯ ปี 2563 (ไม่มีบรรเทา ภาษี) (บาท)	อัตรา ภาษีที่ แท้จริง (ETR #2)	ภาษีที่ดินฯ ปี 2563 (บรรเทา ภาษี) (บาท)	อัตรา ภาษีที่ แท้จริง (ETR #3)	ภาษีที่ดินฯ หักทำ การเกษตร (บาท)	อัตรา ภาษีที่ แท้จริง (ETR #4)
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]	[9]	[10]	[11]	
1	0-0-93	700	65,100	12.00	0.018%	195.30	0.30%	57.83	0.089%	6.51	0.01%
2	0-0-54.3	1,600	86,880	10.68	0.012%	260.64	0.30%	73.17	0.084%	8.69	0.01%
3	0-1-0	35,000	3,500,000	197.00	0.006%	10,500.00	0.30%	2,772.75	0.079%	350.00	0.01%
4	3-0-39.3	4,550	5,638,815	43.40	0.001%	16,916.45	0.30%	4,261.66	0.076%	563.88	0.01%

ที่มา: การคำนวณของผู้เขียน

ตารางที่ 6 บ่งชี้ว่า ที่ดินรกร้างจะทำรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับ อปท. ให้เพิ่มขึ้นจากเดิม (เทียบคอลัมน์ที่ 6 กับคอลัมน์ที่ 4) และช่วยให้การกระจายภาระภาษีที่แท้จริง (ETR) เป็นธรรมมากขึ้น เนื่องจากปรับ ETR แบบถดถอยมาเป็นแบบสัดส่วน (เทียบคอลัมน์ที่ 7 กับคอลัมน์ที่ 5) อย่างไรก็ตาม การบรรเทาภาษีช่วงปีแรกตามบทเฉพาะกาลของกฎหมายจะทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงกลับไปมีลักษณะถดถอยตามเดิม (ดูคอลัมน์ที่ 9) นอกจากนี้ หากที่ดินรกร้างถูกเปลี่ยนเป็นพื้นที่เกษตรกรรมทั้งหมด จะทำให้เจ้าของที่ดินเสียภาษีได้ (เทียบคอลัมน์ที่ 10 กับคอลัมน์ที่ 8) ถึงแม้ว่าเงินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากการทำเกษตรกรรมจะเพิ่มขึ้นกว่าเงินภาษีบำรุงท้องที่ที่ อปท. เคยจัดเก็บได้ก็ตาม (เทียบคอลัมน์ที่ 10 กับคอลัมน์ที่ 4) แต่ทว่ามิได้ช่วยให้เกิดการปรับโครงสร้างภาระภาษีให้เป็นธรรมตามหลักความสามารถมากขึ้นนัก (ดูคอลัมน์ที่ 11) ดังนั้น การอุดช่องโหว่ (Loophole) ของกฎหมายในประเด็นนี้จึงควรดำเนินการต่อไป

ลำดับต่อมา ดังที่ได้นำเสนอข้างต้นแล้วว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแม้จะมีการช่วยเหลือกลุ่มเกษตรกรที่มีกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีที่ใช้ประโยชน์เพื่อการเกษตรกรรมในวงเงินไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่ทั้งนี้ การยกเว้นดังกล่าวไม่รวมเกษตรกรที่มีได้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดิน ดังนั้นจึงอาจก่อให้เกิดประเด็นคำถามเกี่ยวกับความเป็นธรรมในทางภาษีอากร (Tax Equity) และเป็นปัญหาเชิงนโยบายภาษีที่มีความสำคัญยิ่ง ข้อมูลที่ยืนยันเรื่องนี้จึงมีความจำเป็น

ดังนั้น ผู้เขียนจึงวิเคราะห์การใช้ประโยชน์ที่ดินเพื่อเกษตรกรรม ซึ่งมี 290 ราย และพิจารณาสถานภาพความเป็นเจ้าของที่มีกรรมสิทธิ์ครอบครองและไม่มีเอกสารสิทธิ์ครอบครองที่ดิน ซึ่งมีจำนวน 51 ราย หรือมีร้อยละ 17.60 ผลวิเคราะห์ตารางที่ 7 บ่งชี้ว่า เกษตรกรที่มีกรรมสิทธิ์ถือครองที่ดินส่วนใหญ่มีภาระภาษีลดลงหรือเท่าเดิม (ร้อยละ 85.80 ของกลุ่ม) ส่วนเกษตรกรที่ทำกินหรือทำการเกษตรในพื้นที่ของรัฐหรือที่สาธารณะประโยชน์มีแนวโน้มที่จะต้องชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นจากเดิม (ร้อยละ 88.20 ของกลุ่ม)

ตารางที่ 7

กรรมสิทธิ์ในที่ดินเพื่อการเกษตรกับการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูก
สร้าง

เกษตรกรรม		การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี (จำนวนราย)			
		ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง (เท่าเดิม)	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
กรรมสิทธิ์ ครอบครอง ที่ดิน	- มีกรรมสิทธิ์	177	28	34	239
	ครอบครอง	(74.10%)	(11.70%)	(14.20%)	(100.00%)
	- ที่ดินของรัฐ/ ที่สาธารณะ	2	4	45	51
		(3.90%)	(7.80%)	(88.20%)	(100.00%)
รวม		179	32	79	290
		(61.70%)	(11.00%)	(27.20%)	(100.00%)

หมายเหตุ: Chi-square = 118.580***; ตัวเลขในวงเล็บคือสัดส่วนร้อยละของจำนวนรายผู้เสียภาษีแต่ละประเภท
ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

ข้อมูลตารางที่ 7 สะท้อนถึงประเด็นที่ควรมีการทบทวนในอนาคตว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรมีแนวปฏิบัติที่เหมือนกันในการให้สิทธิ ยกเว้นมูลค่าฐานภาษีแก่เกษตรกรที่ไม่มีที่ดินทำกินเป็นของตนเองหรือไม่ เพื่อให้ ได้รับการดูแลทางภาษีเช่นเดียวกับเกษตรกรที่มีที่ดินทำกินเป็นของตนเอง ซึ่ง ปัจจุบันได้รับสิทธิยกเว้นมูลค่าฐานภาษีตามกรอบกฎหมายฉบับนี้แล้ว ทั้งนี้ก็ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางภาษีอากรในแง่มุมนี้เพิ่มขึ้นต่อไป

ประเด็นต่อมาคือ การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นที่อยู่อาศัย ข้อมูลบ่งชี้ว่า สถานภาพความเป็นเจ้าของระหว่างบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และการใช้เป็นบ้านหลังหลักและบ้านหลังอื่นส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงของภาระ ภาษีที่แตกต่างกัน ในกลุ่มแรก บุคคลธรรมดาที่เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูก สร้างและใช้เป็นที่พักอาศัยส่วนใหญ่จะแบกรับภาระภาษีเท่าเดิม (ไม่ต้องชำระ ภาษี) หรือลดลง ซึ่งคิดเป็นร้อยละ 63.90 และมีผู้ที่ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม ร้อยละ 36.10 ของกลุ่ม ด้านกลับกัน นิติบุคคลที่ใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการ อยู่อาศัย อาทิ กิจการหอพัก/ห้องเช่ารายเดือน หรือที่พักคนงานในโรงงาน ฯลฯ ต่างได้รับภาระภาษีที่ลดลงทั้งหมด ดังแสดงข้อมูลในตารางที่ 8

ตารางที่ 8
สถานภาพของความเป็นเจ้าของที่อยู่อาศัยกับการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี

ที่อยู่อาศัย		การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี (จำนวนราย)			
		ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
สถานภาพ ความเป็น เจ้าของ	บุคคลธรรมดา	166 (27.10%)	225 (36.80%)	221 (36.10%)	612 (100.00%)
	นิติบุคคล	3 (100.00%)	0 (0.00%)	0 (0.00%)	3 (100.00%)
รวม		169 (27.50%)	225 (36.60%)	221 (35.90%)	615 (100.00%)

หมายเหตุ: Chi-square = 7.956** ; ตัวเลขในวงเล็บคือสัดส่วนร้อยละของจำนวนรายผู้เสียภาษีแต่ละประเภท
ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

ข้อมูลตารางที่ 9 บ่งชี้ว่า ผู้เสียภาษีที่ใช้ที่อยู่อาศัยเป็นบ้านหลังหลัก ส่วนใหญ่มีภาระภาษีคงเดิม (ไม่ต้องชำระ) หรือลดลง (เทียบกับเดิมที่เคยจ่าย ภาษีบำรุงท้องที่) กลุ่มนี้มีร้อยละ 78.10 ในทางกลับกัน เจ้าของที่อยู่อาศัยที่เป็น บ้านหลังอื่นส่วนใหญ่ต้องชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้น หรือมีสัดส่วน ร้อยละ 83.60 ของกลุ่ม ข้อมูลนี้สะท้อนถึงการบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายนี้ อย่างชัดเจนที่มุ่งให้การช่วยเหลือเฉพาะเจ้าของที่อยู่อาศัยบ้านหลังหลักเท่านั้น

ตารางที่ 9
การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยกับการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี

ที่อยู่อาศัย		การเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษี (จำนวนราย)			
		ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
ประเภทของ การใช้อยู่อาศัย	หลังหลัก	149 (31.40%)	222 (46.70%)	104 (21.90%)	475 (100.00%)
	หลังอื่น	20 (14.30%)	3 (2.10%)	117 (83.60%)	140 (100.00%)
รวม		169 (27.50%)	225 (36.60%)	221 (35.90%)	615 (100.00%)

หมายเหตุ: Chi-square = 184.722*** ; ตัวเลขในวงเล็บคือสัดส่วนร้อยละของจำนวนรายผู้เสียภาษีแต่ละประเภท
ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

การวิเคราะห์ลำดับสุดท้ายได้แก่กรณีการใช้ประโยชน์อื่น ซึ่งตามกรอบกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของจะต้องชำระภาษีในอัตราร้อยละ 0.30 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ เดิมทีนั้น เจ้าของทรัพย์สินที่เสียภาษีกลุ่มนี้เป็นผู้ประกอบการที่เคยชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่ อบต. มาก่อน ประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาคือ ผู้เสียภาษีเหล่านี้แบกรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลง และเกิดความเป็นธรรมทางภาษีหรือไม่ ดังนั้น ผู้เขียนจึงนำข้อมูลผู้เสียภาษีที่อยู่ในกลุ่มการใช้ประโยชน์อื่น ๆ มาวิเคราะห์ในรายละเอียด และจำแนกกลุ่มตามขนาดของกิจการเป็นกิจการขนาดเล็ก (S) ขนาดกลาง (M) และขนาดใหญ่ (L)⁷ เพื่อเปรียบเทียบว่ากิจการเหล่านี้มีภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแตกต่างกันไปจากเดิมอย่างไร ผลการวิเคราะห์นำเสนอตารางที่ 10 และ 11 ตามลำดับ ตารางที่ 10 แสดงข้อมูลเป็นจำนวนราย ส่วนตารางที่ 11 แสดงข้อมูลเป็นตัวเงินภาษีและภาระภาษีที่แท้จริง (ETR) ที่เปลี่ยนแปลงไปของกิจการแต่ละขนาด

ตารางที่ 10

กรณีการใช้ประโยชน์อื่นกับการเปลี่ยนแปลงภาระภาษี (จำนวนราย)

การใช้ประโยชน์อื่น ๆ (พาณิชย์กรรม)	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี (จำนวนราย)			
	ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
จำนวนรายผู้ประกอบการ (ร้อยละ)	144 (52.00%)	1 (0.40%)	132 (47.70%)	277 (100.00%)
- กิจการขนาดเล็ก (ร้อยละ)	83 (59.70%)	0 (0.00%)	56 (40.30%)	139 (100.00%)
- กิจการขนาดกลาง (ร้อยละ)	48 (58.50%)	1 (1.20%)	33 (40.20%)	82 (100.00%)
- กิจการขนาดใหญ่ (ร้อยละ)	13 (23.20%)	0 (0.00%)	43 (76.80%)	56 (100.00%)

หมายเหตุ: *** Chi-square เท่ากับ 26.069 และมีความสัมพันธ์ทางสถิติที่ระดับ .99

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

⁷ ขนาด S มีราคาประเมินทุนทรัพย์ < 5 ล้านบาท ขนาด M ระหว่าง 5 – 50 ล้านบาท และขนาด L > 50 ล้านบาท

ข้อมูลตารางที่ 10 ชี้ว่า ภาพรวมของผู้ประกอบกิจการส่วนใหญ่ มีภาระภาษีลดลงหรือเท่าเดิม (จำนวน 145 จาก 277 ราย หรือร้อยละ 52.40) แต่เมื่อพิจารณาจำแนกตามขนาดของกิจการ พบว่า ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็ก (จำนวน 83 จาก 139 ราย หรือร้อยละ 59.70) และขนาดกลาง (จำนวน 48 จาก 82 ราย หรือร้อยละ 58.50) มีแนวโน้มที่จะแบกรับภาระภาษีลดลงจากเดิม ในทางกลับกัน กิจการขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่แบกรับภาษีเพิ่มขึ้นเป็นส่วนใหญ่ (จำนวน 43 จาก 56 ราย หรือร้อยละ 76.80) ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงภาระภาษี ระหว่างผู้ประกอบการขนาด S, M, L นี้ จึงเป็นธรรมตามหลักความสามารถ เพิ่มขึ้น และสะท้อนถึงการบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายนี้ได้พอสมควร

ตารางที่ 11

กรณีการใช้ประโยชน์อื่นกับการเปลี่ยนแปลงภาระภาษี (จำนวนเงิน)

การใช้ประโยชน์อื่น ๆ (พาณิชย์กรรม)	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี (จำนวนเงิน)			
	ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
	(144 ราย)	(1 ราย)	(132 ราย)	(277 ราย)
	[1]	[2]	[3]	[4]
1. พุนทรัพย์เฉลี่ย**	21,865,589.27	37,185,504.00	53,463,477.18	36,978,373.10
- ขนาดเล็ก (139)	1,889,862.76	-	1,792,694.48	1,850,715.83
- ขนาดกลาง (82)	17,253,396.06	37,185,504.00	20,924,840.67	18,974,003.13
- ขนาดใหญ่ (56)	166,432,556.58	-	145,727,171.06	150,533,778.41
2. ภาระภาษีเฉลี่ย	61,863.05	7,437.10	103,651.45	81,580.17
- ขนาดเล็ก (139)	3,774.08	-	2,345.37	3,198.48
- ขนาดกลาง (82)	44,836.46	7,437.10	42,476.55	43,430.65
- ขนาดใหญ่ (56)	495,606.19	-	282,533.14	331,996.52
3. การเปลี่ยนแปลง ภาษีโดยเฉลี่ย***	(31,262.69)	-	16,566.55	(8,357.56)
- ขนาดเล็ก (139)	(4,652.43)	-	618.62	(2,528.84)
- ขนาดกลาง (82)	(45,563.56)	-	11,589.48	(22,007.29)
- ขนาดใหญ่ (56)	(148,355.76)	-	41,155.55	(2,838.15)

ตารางที่ 11

กรณีการใช้ประโยชน์อื่นกับการเปลี่ยนแปลงภาระภาษี (จำนวนเงิน) (ต่อ)

การใช้ประโยชน์อื่น ๆ (พาณิชย์กรรม)	การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษี (จำนวนเงิน)			
	ภาษีลดลง	ไม่เปลี่ยนแปลง	ภาษีเพิ่มขึ้น	รวม
	(144 ราย)	(1 ราย)	(132 ราย)	(277 ราย)
	[1]	[2]	[3]	[4]
4. อัตราภาษีที่แท้จริง				
(ETR) ***	0.283%	0.020%	0.194%	0.221%
- ขนาดเล็ก (139)	0.200%	-	0.131%	0.173%
- ขนาดกลาง (82)	0.260%	0.020%	0.203%	0.229%
- ขนาดใหญ่ (56)	0.298%	-	0.194%	0.221%

หมายเหตุ: ** F-stat ของค่าเฉลี่ยแต่ละกลุ่มเท่ากับ 3.467 และมีนัยสำคัญที่ระดับ .95; *** F-stat ของค่าเฉลี่ยแต่ละกลุ่มเท่ากับ 25.815 และมีนัยสำคัญที่ระดับ .99; ETR คำนวณจากสัดส่วนระหว่างภาระภาษีต่อมูลค่าทุนทรัพย์

ที่มา: คำนวณโดยผู้เขียน

แต่เมื่อพิจารณาจำนวนเงินภาษีที่กิจการแต่ละขนาดแบกรับในปี พ.ศ. 2563 ดังตารางที่ 11 จะพบว่า การกระจายภาระภาษีแตกต่างกันไประหว่างกลุ่มกิจการขนาดเล็ก ขนาดกลาง และขนาดใหญ่ ในกลุ่มผู้ที่มีภาระภาษีลดลงจากเดิม (คอลัมน์ที่ 1 ของตารางที่ 11) พบว่า จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเฉลี่ยจะลดลงในจำนวนที่มากกว่าจำนวนเงินภาษีที่ต้องจ่ายเพิ่มของผู้ประกอบกิจการแต่ละกลุ่มอย่างมีนัยสำคัญ (เทียบคอลัมน์ที่ 1 กับ 3 ของข้อ 3 ในตารางที่ 11) ผลที่ตามมาทำให้การเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีเฉลี่ยต่อรายลดลงทั้งหมดสำหรับทั้ง 3 กลุ่มกิจการ (คอลัมน์ที่ 4 ของข้อ 3) และทำให้ภาพรวมรายได้ภาษีจากกิจการเหล่านี้ลดลงเฉลี่ย 8,357.56 บาทต่อราย

เมื่อพิจารณาต่อเนื่องว่าการเปลี่ยนแปลงของภาระภาษีเช่นนี้สร้างความเป็นธรรมระหว่างกลุ่มกิจการขนาดต่าง ๆ หรือไม่ ข้อ 4 ในตารางที่ 11 แสดงถึงอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ที่กิจการขนาดต่าง ๆ แบกรับ (คอลัมน์ที่ 4) จะมีลักษณะที่เป็นธรรมแนวตั้งเพียงระดับหนึ่งเท่านั้น กล่าวคือ กิจการขนาดใหญ่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงเฉลี่ยร้อยละ 0.221 ของราคาทุนทรัพย์ ซึ่งน้อยกว่ากิจการขนาดกลางที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงเฉลี่ยร้อยละ 0.229 และหากพิจารณาความเป็นธรรมแนวนอน พบว่า กิจการทั้ง 3 ขนาดที่ต้องจ่ายภาษีเพิ่ม

(คอลัมน์ที่ 3) จะมีภาระภาษีที่แท้จริงต่ำกว่าผู้ประกอบการที่จ่ายภาษีลดลง (คอลัมน์ที่ 1) ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงทางภาษีครั้งนี้จึงทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงของกิจการแต่ละขนาดที่มีแนวโน้มที่จะถดถอย (Regressive) และไม่เป็นธรรมเท่าที่ควร ประเด็นนี้จึงเป็นเรื่องที่ควรมีการทบทวนในอนาคตเช่นกัน

อภิปรายผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

บทความนี้ศึกษาผลกระทบของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแง่มุมต่าง ๆ โดยใช้ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 ราย จากพื้นที่ อปท. 8 แห่ง ซึ่งเก็บรวบรวมจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ ผลการวิเคราะห์ชี้ถึงการลดลงของรายได้ อปท. ในระยะสั้น ซึ่งรัฐควรมีมาตรการชดเชยผลกระทบดังกล่าวต่อไป นอกจากนี้ ผู้เขียนพบว่าภาระการกระจายภาระภาษีสำหรับผู้เสียภาษีแต่ละกลุ่มแตกต่างกันอย่างมาก และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถทั้งในแนวดิ่งและแนวนอน ซึ่งเป็นสิ่งที่ควรมีการแก้ไข ดังข้อเสนอแนะต่อไปนี้

ในประเด็นแรก **ควรมีการอุดช่องโหว่ในการเก็บภาษีจากที่ดินรกร้างเพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย** แม้ว่าผลการวิจัยบ่งชี้ว่าที่ดินรกร้างจะสร้างรายได้เพิ่มขึ้นให้แก่ อปท. แต่ทว่าเจ้าของที่ดินอาจปรับเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ที่รกร้างให้เป็นพื้นที่เกษตรกรรมชั่วคราวเพื่อเลี่ยงภาษี (Avoidance) ได้ พฤติกรรมเช่นนี้ย่อมส่งผลให้รายได้ อปท. ลดลง และทำให้ความเป็นธรรมทางภาษีลดลงไปด้วย ในที่สุด จุดประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการแก้ไขปัญหาการสะสมที่ดินเพื่อเก็งกำไรอาจไม่บรรลุผลสำเร็จ ดังนั้น บทบัญญัติของกฎหมายไม่ควรเปิดช่องโหว่ให้เจ้าของที่ดินสามารถดำเนินการในลักษณะเช่นนี้ได้ต่อไป

ประเด็นต่อมา **ควรยกเลิกข้อกฎหมายที่ทำให้กิจการหอพักหรือห้องเช่าชำระภาษีให้แก่ อปท. ลดน้อยลง** ปัญหานี้เกิดจากแนวปฏิบัติของกฎหมายที่ทำให้กิจการหอพักหรือห้องเช่าถูกจัดอยู่ในกลุ่มการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 แทนที่จะเป็นร้อยละ 0.30 ตามลักษณะธุรกิจ แนวปฏิบัติเช่นนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีและการแข่งขันทางธุรกิจสำหรับกิจการอื่นที่มีลักษณะใกล้เคียงกัน แต่มิได้รับสิทธิดังกล่าว เช่น กิจการโรงแรมหรือห้องเช่ารายวัน ฯลฯ แนวปฏิบัตินี้จึงควรยกเลิกในอนาคต

ประเด็นสุดท้าย ควรให้การช่วยเหลือทางภาษีแก่กลุ่มเกษตรกร
ที่ทั่วถึงและเป็นธรรม ดังที่ได้กล่าวแล้วว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้
ความช่วยเหลือแก่เกษตรกรโดยการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท
และในช่วง 3 ปีแรกได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมด แต่กระนั้น การให้ความ
ช่วยเหลื่อดังกล่าวจำกัดเฉพาะเกษตรกรที่เป็นบุคคลธรรมดาและมีกรรมสิทธิ์
ครอบครองที่ดินเท่านั้น ผลการวิจัยครั้งนี้บ่งชี้ว่า เกษตรกรที่ไม่มีเอกสารสิทธิ์
ในที่ดินทำกินมีแนวโน้มที่จะแบกรับภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นที่ทราบกันทั่วไปว่า
เกษตรกรกลุ่มนี้มิได้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีแต่อย่างใด การที่เกษตรกรกลุ่มนี้
มิได้รับสิทธิ์ยกเว้นภาษีเช่นนี้จึงเป็นแนวปฏิบัติทางภาษีอากร (Tax Treatment)
ที่แตกต่างกัน และทำให้เกษตรกร 2 กลุ่มนี้แบกรับภาระภาษีแตกต่างกันไปด้วย
ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจึงไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถ และเป็นข้อกฎหมาย
ที่ควรทบทวนอย่างเร่งด่วนต่อไปเช่นกัน

กล่าวโดยสรุป แม้ว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่บังคับใช้ในปี
พ.ศ. 2563 จะมีเนื้อหาที่ทันสมัยและสอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากลขึ้นกว่าเดิม
แต่กระนั้น การกำหนดค่านิยาม แนวปฏิบัติ การลดหย่อนหรือยกเว้นทางภาษี
บางประการก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่ไม่พึงประสงค์ โดยเฉพาะปัญหาความเป็นธรรม
ทางภาษีอากร ซึ่งถือเป็นข้อค้นพบที่สำคัญของงานวิจัยชิ้นนี้และช่วยเติมเต็ม
ช่องว่างทางวิชาการจากงานของ Teswanich (2009) และ Mongkolchai-aranya
et al. (2015) ที่ขาดไปก่อนหน้านี้ ในอนาคต ฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องควรนำประเด็น
ข้อจำกัดไปปรับปรุงกฎหมายตามที่ได้อภิปรายข้างต้น เพื่อผลลัพธ์ที่ดีขึ้นต่อไป

เอกสารอ้างอิง

- Chayhad, J. (2002). *Local Government Revenue*. Report submitted
to Thailand Research Fund.
- Farvacque-Vitkovic, C., & Kopanyi, M. (eds.) (2014). *Municipal
Finances: A Handbook for Local Governments*. Washington,
DC: World Bank.

- Hildreth, W. B., & Richardson, J. A. (eds.) (1999). *Handbook to Taxation*. New York, NY: Marcel Dekker.
- Krueathep, W. (2005). *Tax Administration for Public Administrators: Principles and Practices*. Bangkok: Faculty of Political Science, Chulalongkorn University.
- Laovakul, D. (2012). *Legal Analyses of Land and Building Taxes Bill. Document to the Enhancement of Legislative Reform for Public Participation*. Bangkok: Secretariate Office of Parliament.
- Laovakul, D. (2016). Property Tax in Thailand: An Assessment and Policy Implications. *Thammasat Review of Economic and Social Policy*, 2(1), 24-53.
- Mongkolchai-aranya, J., Weerapreyakul, P., & Buathong, S. (2015). *Estimating Effective Tax Rates and Tax Equity of Land and Building Taxes*. Report submitted to Thailand Research Fund.
- National Reform Council (NRC). (2013). *Report on Decentralization and Local Government Reforms*. Bangkok: Local Administration Reform Committee, National Reform Council.
- Posner, R. A. (1973). *Economic Analysis of Law*. Boston: Little Brown.
- Ruchupantu, S. (2002). *Local Government Revenues: Problems and Solutions*. Bangkok: Thailand Research Fund.
- Teswanich, C. (2009). *Evaluating the Effects of Land and Building Taxes on Land Uses*. Report submitted to Thailand Research Fund.
- Zalta, E. N. (2017). *Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford, CA: Stanford University Press.