

ปัจจัยที่กำหนดภาวะภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

วีระศักดิ์ เครือเทพ*

บทคัดย่อ

บทความนี้มุ่งศึกษาภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จัดเก็บในปี 2563 เพื่อวิเคราะห์หาปัจจัยต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดภาวะภาษี โดยใช้ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 รายจากพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจำนวน 8 แห่ง ซึ่งได้มาจากการสุ่มแบบชั้นภูมิ ผลวิเคราะห์พบว่าภาษีขึ้นอยู่กับราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การนำไปใช้ประโยชน์ โดยเฉพาะกรณีที่ดินรกร้าง และลักษณะทางเศรษฐกิจสังคมในชุมชน อย่างไรก็ตาม ภาษีจะลดลงตามการลดหย่อน ยกเว้น หรือบรรเทาภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมาย นอกจากนี้ ผู้เขียนพบว่าการกระจายภาษีอาจยังไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถ โดยเฉพาะกรณีของกิจการขนาดใหญ่ กิจการหอพัก/ห้องเช่ารายเดือน และเจ้าของที่ดินรกร้าง ดังนั้นหน่วยงานภาครัฐและฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องควรเร่งปรับปรุงแก้ไขต่อไป

คำสำคัญ: ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ความเป็นธรรมทางภาษีอากร

* คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อีเมล: Weerasak.k@hotmail.com; weerasak.k@chula.ac.th

วันที่รับบทความ: 7 มกราคม 2564 วันที่แก้ไขบทความล่าสุด: 7 เมษายน 2564 วันที่อนุมัติการตีพิมพ์: 19 เมษายน 2564

Factors Affecting Land and Building Taxes

Weerasak Krueathep*

Abstract

This article explores factors determining Land and building tax burdens levied firstly in 2020. Data were compiled systematically from eight local government areas, comprising 1,414 taxpayers from all types of land and building usages. Findings show that tax burdens depend upon land and buildings' assessed values, economic usages, and communal characteristics. Notwithstanding, tax burdens will decline based on tax reductions and several exemptions. Besides, the author finds that land and building tax incidence tend to be unequal. Large enterprises, apartment and residential businesses and vacant lands gain more advantageous tax preferences than the others. The findings suggest that legislators and those concerned review the law and make essential amendments against the emerging tax inequality and local revenue decline.

Keywords: Land and building taxes, local government revenue, tax equity

* Faculty of Political Science, Chulalongkorn University.

E-mail: Weerasak.k@hotmail.com; weerasak.k@chula.ac.th

Received: January 7, B.E.2564 Revised: April 7, B.E.2564 Accepted: April 19, B.E.2564

บทนำ

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 และกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) เป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ภ.ด.ส.) แทนภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่มีมาแต่เดิม กฎหมายฉบับนี้คาดว่าจะเครื่องมือสำคัญที่ทำให้ อปท. มีรายได้เพิ่มขึ้น สร้างความโปร่งใสตรวจสอบได้ของการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น สร้างความเป็นธรรมทางภาษีอากร ทำให้เกิดการใช้ประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมากขึ้น และในระยะยาวอาจเกิดการกระจายการถือครองที่ดินอย่างเป็นธรรมมากขึ้น (Ruechupan, B.E.2545; Teswanitch, J. et al., B.E.2552; Laovakul, B.E.2557; Mongkolnchaiarunya et al., B.E.2560)

ในหลายประเทศที่จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือมักเรียกว่า ภาษีทรัพย์สิน (Properties Tax) สามารถเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญสำหรับ อปท. (Teswanitch, J. et al., B.E.2552; Laovakul, B.E.2557) ส่วนในกรณีของไทย มีการวางรากฐานการจัดเก็บภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอย่างมีนัยสำคัญหลายประการ อาทิ การเปลี่ยนแปลงฐานภาษีจากฐานรายได้ (ค่ารายปี) ของภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นฐานความมั่งคั่ง (มูลค่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) กำหนดให้มีอัตราภาษีหลายประเภทตามลักษณะการใช้ประโยชน์และมีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า เปลี่ยนแปลงวิธีประเมินมูลค่าและการบริหารจัดการเก็บภาษี และกำหนดให้มีมาตรการลดหย่อน ยกเว้นภาษี หรือบรรเทาภาระภาษีหลายประการ

เนื่องด้วยกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญและถือเป็นเรื่องใหม่ในบริบทภาษีอากรของท้องถิ่นไทย การศึกษาเชิงประจักษ์เพื่อให้เข้าใจถึงผลลัพธ์ของการจัดเก็บภาษีดังกล่าวและปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรายได้ภาษีอากรจึงมีประโยชน์อย่างยิ่งต่อการวางแผนบริหารจัดการเก็บภาษีสำหรับ อปท. และต่อการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายฉบับนี้ว่าสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดหรือไม่เพียงใด ความเข้าใจที่พึงจะได้รับสามารถนำไปสู่การจัดระบบการทำงานสำหรับ อปท. และสามารถปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีดังกล่าวได้ในอนาคต

บทความนี้จึงต้องการศึกษาผลการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของรายได้ภาษีดังกล่าว โดยใช้ข้อมูลเชิงประจักษ์จากผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 รายจากพื้นที่ อปท. จำนวน 8 แห่งที่สุ่มขึ้นอย่างเป็นระบบและสอดคล้องกับสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภท เนื้อหาของบทความประกอบไปด้วยการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ระเบียบวิธีศึกษาและกลุ่มตัวอย่าง ผลการวิเคราะห์โดยตัวแบบสถิติถดถอยเชิงพหุ (Multiple regression analysis) เทคนิค OLS พร้อมบทสรุปและอภิปรายผลการศึกษา พร้อมข้อเสนอแนะที่สำคัญตามลำดับ

ที่มาและสาระสำคัญของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

โดยพื้นฐานนั้น กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างถูกตราขึ้นเพื่อนำมาแทนที่การจัดเก็บภาษีตาม พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และ พ.ร.บ. ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เนื่องด้วยปัญหาข้อจำกัดหลายประการ แต่เดิมภาษีโรงเรือนและที่ดินจัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งให้ผลประโยชน์โดยใช้เป็นสถานประกอบการพาณิชย์ต่าง ๆ โดยมีฐานภาษีคือค่ารายปี (ค่าเช่ารายปี) และ อปท. จะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ส่วนภาษีบำรุงท้องที่จัดเก็บจากที่ดินของบุคคลหรือคณะบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือสิทธิครอบครองในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน โดยมีฐานภาษีก็คือราคาปานกลางของที่ดินที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี (ครั้งสุดท้ายใช้ราคาปี พ.ศ. 2521 - 2524) ส่วนอัตราภาษีจะเป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีแนบท้ายพระราชบัญญัติ

อย่างไรก็ดี ในช่วงที่ผ่านมาพบว่าการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนี้ (Ruechupan, B.E.2545; Mongkolnchaiarunya et al., B.E.2560) ประการแรก การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการคำนวณภาษีบนฐานรายได้ ดังนั้น จึงมิได้จัดเก็บบนฐานภาษีทรัพย์สินอย่างแท้จริง และเข้าซ้อนกับฐานภาษีเงินได้ ประการต่อมา ภาษีโรงเรือนและที่ดินมีความสามารถในการสร้างรายได้ให้แก่ อปท. อย่างจำกัด เนื่องจากมีข้อยกเว้นภาษีสำหรับโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของอาศัยอยู่เอง ทำให้ฐานภาษีแคบ และเกิดปัญหาในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าโรงเรือนใดใช้เป็นที่อยู่อาศัย และเป็นช่องโหว่ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีของคนบางกลุ่มได้ ประการที่สาม ค่ารายปีสำหรับใช้คำนวณภาษีขาดที่มาอย่างชัดเจน จึงเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจตีความราคาเช่ารายปีได้เองอย่างมากและอาจสุ่มเสี่ยงต่อการแสวงหาประโยชน์อันไม่พึงควร และประการสุดท้าย อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดไว้ที่ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีเป็นอัตราภาษีที่สูง ทำให้ผู้ประกอบการแบกรับภาระภาษีที่สูงและก่อให้เกิดแรงจูงใจที่จะหลีกเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย

ในทำนองเดียวกัน การบริหารจัดการเก็บภาษีบำรุงท้องที่ก็มีข้อจำกัดหลายประการเช่นกัน ประการแรก มีการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีสำหรับบ้านหรือที่ดินที่ใช้ในการอยู่อาศัย ทำให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมขึ้น เพราะกลุ่มคนที่จะได้ประโยชน์จากการยกเว้นหรือลดหย่อนนี้ มักจะเป็นกลุ่มคนที่มีที่ดินและมีความสามารถในการจ่ายภาษี และทำให้โครงสร้างอัตราภาษีบำรุงท้องที่มีลักษณะถดถอยเมื่อเทียบกับมูลค่าที่ดิน (Regressive tax structure) นอกจากนี้ ราคาปานกลางที่ดินที่ใช้เป็นฐานภาษีนั้นล้าสมัย ซึ่งโดยหลักการแล้วราคาปานกลางที่ดินควรมีการประเมินใหม่ตามภาวะเศรษฐกิจและสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงทางเศรษฐกิจของที่ดิน และช่วยกระตุ้นให้เกิดการนำที่ดินไปใช้ประโยชน์อย่างมีประสิทธิภาพ ราคาปานกลางที่ดินที่ต่ำดังกล่าวส่งผลให้การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่จากมูลค่าที่ดินยังคงต่ำกว่ามูลค่าที่แท้จริงอยู่มาก และนำไปสู่การสะสมการถือครองที่ดินหรือการเก็งกำไรมากเกินไป

จากข้อจำกัดดังกล่าวข้างต้น คณะรัฐมนตรีจึงเห็นชอบในหลักการร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เมื่อวันที่ 7 มิถุนายน 2559 ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ และสภานิติบัญญัติแห่งชาติ (สนช.) ได้เห็นชอบให้ประกาศใช้ร่าง พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. เมื่อวันที่ 17 พฤศจิกายน 2561 ประกาศใช้กฎหมายดังกล่าววันที่ 12 มีนาคม 2562 และให้ใช้บังคับวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป เพื่อให้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถจัดเก็บจากฐานทรัพย์สิน (มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง) มีอัตราภาษีที่เหมาะสมกับสถานะเศรษฐกิจและการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแต่ละประเภท อีกทั้งยังต้องการให้เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของ อบต. เชนนนานาประเทศ และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีของ อบต. ให้มีความโปร่งใสและลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ อบต.

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี

กฎหมายนี้กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้ครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง เจ้าของห้องชุด ผู้ครอบครองทรัพย์สินของรัฐ (ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง) ในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น โดย อบต. จะจัดการสำรวจที่ดินและสิ่งปลูกสร้างส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเภท จำนวน ขนาดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ที่ดิน และรายละเอียดต่าง ๆ จากนั้นให้ อบต. จัดทำบัญชีรายการที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยแสดงประเภท จำนวน ขนาดและการใช้ และให้ประกาศบัญชีดังกล่าว พร้อมจัดส่งข้อมูลให้ผู้เสียภาษีทราบ และผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องเพื่อขอแก้ไขให้ถูกต้องได้ หากไม่มีการแก้ไขข้อมูล อบต. สามารถดำเนินการประเมินและจัดเก็บภาษีได้ต่อไป ซึ่งจะต้องรับชำระภาษีให้แล้วเสร็จในเดือนเมษายนของทุกปี

สำหรับฐานภาษี (Tax base) คือมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และหักค่าเสื่อมราคาของสิ่งปลูกสร้าง โดยกำหนดให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ ส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้แก่ อบต. ทั้งนี้ กฎหมายได้ยกเว้นภาษีให้กับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท ได้แก่ ทรัพย์สินของรัฐ องค์การสหประชาชาติ สถานทูตหรือสถานกงสุล ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย สุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ ศาสนสมบัติ ทรัพย์สินของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศล (เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์) ทรัพย์สินเอกชนที่ยินยอมให้ทางราชการใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์ และทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เป็นต้น

ส่วนอัตราภาษี (Tax rate) แบ่งเป็นประเภทต่าง ๆ ดังตารางที่ 1 และมีรายละเอียดต่อไปนี้

(1) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับการทำเกษตรกรรมมีอัตราเพดานที่ 0.15% และอัตราที่จัดเก็บจริงตามมูลค่า (ล้านบาท) แบ่งเป็น มูลค่า 0 ถึง 75 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.01% มูลค่า 75 ถึง 100 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.03% มูลค่า 100 ถึง 500 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.05% มูลค่า 500 ถึง 1,000 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.07% และมูลค่า 1,000 ล้านบาทขึ้นไป คิดภาษีอัตรา 0.1% ทั้งนี้ ที่ดินสำหรับเกษตรกรรมของบุคคลธรรมดาจะได้รับการยกเว้น อบต. แห่งละไม่เกิน 50 ล้านบาท

ตารางที่ 1. อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จำแนกตามการใช้ประโยชน์

เกษตรกรรม		บ้านพักอาศัย		อื่น ๆ		ที่รกร้างว่างเปล่า
อัตราเพดาน						
0.15%		0.3%		1.2%		
อัตราที่จัดเก็บ						
มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	
0 – 75	0.01	0 - 50	0.02	0 – 50	0.3	
75 -100	0.03	50 -75	0.03	50 -200	0.4	
100 – 500	0.05	75 - 100	0.05	200 – 1,000	0.5	
500 – 1,000	0.07	100 ขึ้นไป	0.1	1,000 – 5,000	0.6	
1,000 ขึ้นไป	0.1			5,000 ขึ้นไป	0.7	

ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

(2) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับบ้านพักอาศัยมีเพดานอยู่ที่ 0.3% และอัตราที่จัดเก็บจริงตามมูลค่าแบ่งเป็น 0 ถึง 50 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.02% มูลค่า 50 ถึง 75 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.03% มูลค่า 75 ถึง 100 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.05% และมูลค่า 100 ล้านบาทขึ้นไป คิดภาษีอัตรา 0.1% และสำหรับบ้านหลังหลัก หากมีมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท จะได้รับการยกเว้นภาษี โดยเจ้าของบ้านและที่ดินจะต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน แต่หากเป็นเจ้าของเฉพาะบ้านและมีชื่อในทะเบียนบ้านจะได้รับการยกเว้นมูลค่า 10 ล้านบาท

(3) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับการทำประโยชน์อื่น ๆ เช่น พาณิชยกรรม อุตสาหกรรม ฯลฯ มีอัตราเพดานที่ 1.2% และอัตราที่จัดเก็บจริงแบ่งได้ดังนี้ มูลค่า 0 ถึง 50 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.3% มูลค่า 50 ถึง 200 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.4% มูลค่า 200 ถึง 1,000 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.5% มูลค่า 1,000 ถึง 1,500 ล้านบาท คิดภาษีอัตรา 0.06% และมูลค่า 5,000 ล้านบาทขึ้นไป คิดภาษีอัตรา 0.7%

(4) ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ปล่อยรกร้างว่างเปล่าจะใช้อัตราเพดานและจัดเก็บเหมือนประเภทอื่น ๆ แต่จะเพิ่มอัตราภาษี 0.3% ทุก 3 ปี แต่อัตราภาษีรวมต้องไม่เกิน 3% ของราคาประเมินทุนทรัพย์

ประสบการณ์ต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน

จรินทร์ เทศวานิช และคณะ (B.E.2552) พบพบประสบการณ์ของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ และอินโดนีเซีย พบว่ามีการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบนฐานมูลค่าทรัพย์สินมาเป็นเวลานาน ส่วนใหญ่มุ่งกำหนดให้มีการทบทวนราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทุก 3 ปี การจัดเก็บภาษีดังกล่าวถือเป็นแหล่งรายได้หลักของ อปท. ในทุกประเทศ ในกรณีของอินโดนีเซีย

มีอัตราภาษีที่แท้จริงร้อยละ 0.1 - 0.2 ของมูลค่าที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ส่วนญี่ปุ่นมีอัตราภาษีที่แท้จริงเฉลี่ยร้อยละ 1.4 และเกาหลีใต้มีอัตราภาษีที่แท้จริงระหว่างร้อยละ 0.1 - 5.0 ทั้งนี้ ประเทศต่าง ๆ จะกำหนดกรอบอัตราเพดานสูงสุดไว้ในกฎหมาย แต่จะให้ อปท. มีอิสระในการกำหนดอัตราภาษีภายใต้อัตราเพดานดังกล่าว

ส่วนดวงมณี เลาวกุล (B.E.2557) ศึกษาประสบการณ์การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างใน 4 ประเทศ ได้แก่ อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ ญี่ปุ่น และเกาหลีใต้ พบว่าประเทศอินโดนีเซียจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยมีฐานภาษีจากราคาประเมินทุนทรัพย์ กรณีที่ดินใช้ราคาตลาด (Market values) สิ่งปลูกสร้างใช้ต้นทุนทดแทน (Replacement costs) และกำหนดให้มีรอบการทบทวนราคาประเมินทุก 3 ปีในพื้นที่ทั่วไป ส่วนพื้นที่ที่มีความเจริญอย่างรวดเร็วจะทบทวนราคาประเมินทุก 1 ปี ปัจจุบันอัตราภาษีอยู่ที่ร้อยละ 0.3 ของราคาประเมิน สำหรับประเทศฟิลิปปินส์จัดเก็บภาษีจากที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และเครื่องจักร ซึ่งมีฐานภาษีจากราคาตลาด (Fair market price) มีรอบการประเมินทุก 3 - 5 ปี สัดส่วนการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่จะนำมาเป็นฐานภาษีจะแตกต่างกันตามแต่ประเภทของทรัพย์สิน โดยที่ดินสำหรับที่อยู่อาศัยคิดร้อยละ 20 ของราคาประเมิน ร้อยละ 50 สำหรับที่ดินเพื่อการพาณิชย์และอุตสาหกรรม สิ่งปลูกสร้างคิดร้อยละ 0 - 80 และเครื่องจักรคิดสัดส่วนร้อยละ 40 - 80 ของราคาประเมิน ทั้งนี้อัตราภาษีทรัพย์สินในระดับจังหวัดกำหนดให้ไม่เกินร้อยละ 1 ส่วนในระดับเมืองและเทศบาลจัดเก็บในอัตราไม่เกินร้อยละ 2 นอกจากนี้ยังมีการยกเว้นภาษีสำหรับที่อยู่อาศัยที่ราคาต่ำกว่า 175,000 เปโซ เป็นต้น

ในประเทศญี่ปุ่นมีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน 2 ประเภท คือ ภาษีสินทรัพย์คงที่ และภาษีการผังเมือง ภาษีสินทรัพย์คงที่ (Fixed asset tax) เป็นการจัดเก็บภาษีจากที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และทรัพย์สินถาวร โดยมีฐานภาษีคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ กรณีที่ดินใช้ราคาตลาด กรณีสิ่งปลูกสร้างใช้ต้นทุนทดแทน และกรณีทรัพย์สินใช้ราคาตลาด และกำหนดรอบการประเมินทุก 3 ปี สัดส่วนฐานภาษีคิดเป็นร้อยละ 16.67 - 33.33 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ มีอัตราภาษีมาตรฐานอยู่ที่ร้อยละ 1.4 และอัตราสูงสุดไม่เกินร้อยละ 2.1 ส่วนภาษีการผังเมือง (City planning tax) จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในเขตที่มีความเจริญสูง โดยฐานภาษีจะคิดจากราคาประเมินทุนทรัพย์ กรณีที่ดินใช้ราคาตลาด และสิ่งปลูกสร้างใช้ต้นทุนทดแทนทรัพย์สิน มีรอบการประเมินทุก 3 ปี สัดส่วนประเมินร้อยละ 33.33 - 66.67 โดยมีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3

ประเทศเกาหลีใต้มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินประกอบด้วย 2 ประเภทคือ (1) ภาษีทรัพย์สิน โดยจัดเก็บจากที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เรือ และเครื่องบิน ฐานภาษีจะกำหนดจากราคาตลาดและต้นทุนทดแทน สัดส่วนการประเมินมูลค่าจะแตกต่างกันตามประเภทของสินทรัพย์ คืออยู่ระหว่างร้อยละ 60 ถึงร้อยละ 100 และมีรอบการประเมินทุกปี และมีอัตราภาษีหลายอัตรา โดยทั่วไป อัตราภาษีอยู่ระหว่างร้อยละ 0.2 - 0.5 ส่วนกรณีพิเศษจะมีอัตราภาษีร้อยละ 0.2 - 0.4 การใช้ประโยชน์ทางการเกษตรและป่าไม้ ร้อยละ 0.7 สนามกอล์ฟมีอัตราภาษีร้อยละ 4 สิ่งปลูกสร้างอัตราภาษีร้อยละ 0.25 - 4.0 เรือและเครื่องบินอัตราร้อยละ 0.3 เรือสำราญอัตราร้อยละ 5 และบ้านมีอัตราภาษีร้อยละ 0.1 - 0.4 ส่วน (2) ภาษีการถือครอง

อสังหาริมทรัพย์ ซึ่งจะจัดเก็บจากผู้ถือครองบ้านที่มีมูลค่าเกิน 600 ล้านบาท หรือที่ดินว่างเปล่ามูลค่าเกิน 500 ล้านบาท หรือที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างมูลค่าเกิน 8,000 ล้านบาท ในกรณีบ้านอยู่อาศัยเก็บในอัตราร้อยละ 0.5 - 2.0 ที่ดินว่างเปล่าอัตราร้อยละ 0.75 - 2.0 และที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างมีอัตราร้อยละ 0.5 - 0.7

จากตัวอย่างการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินในต่างประเทศดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับไทยหลายประการคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (แต่ทว่าในกรณีของไทยไม่รวมทรัพย์สินอื่น ๆ เช่น เครื่องจักร ฯลฯ) ฐานภาษีพิจารณาจากราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งกำหนดโดยกรมที่ดินและกรมธนารักษ์ ซึ่งมักเป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาด ใช้รอบเวลาการประเมินราคาทุนทรัพย์ทุก ๆ 4 ปี ซึ่งจะเป็นรอบที่นานกว่าประเทศอื่นบ้างเล็กน้อย ส่วนอัตราเพดานภาษีใกล้เคียงกัน แต่ทว่าอัตราร้อยละที่จัดเก็บจริงของไทยค่อนข้างต่ำ และมีการยกเว้นมูลค่าทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีเช่นประเทศอื่น ๆ บริบทพื้นฐานทางกฎหมายดังกล่าวทำให้สามารถนำไปสังเคราะห์ตัวแบบเพื่อหาปัจจัยที่กำหนดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ ดังจะนำเสนอต่อไป

กรอบการวิเคราะห์และระเบียบวิธีศึกษา

การวิเคราะห์ปัจจัยที่กำหนดรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างครั้งนี้ ผู้เขียนใช้ข้อมูลเชิงประจักษ์จากผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 ราย ซึ่งได้ชำระภาษีในปี พ.ศ. 2563 เป็นปีแรก ข้อมูลผู้เสียภาษีได้มาจากการสุ่มแบบชั้นภูมิจากพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) จำนวน 8 แห่ง ครอบคลุมคุณลักษณะทางเศรษฐกิจและสังคมต่าง ๆ ได้แก่ เทศบาลนครเชียงใหม่ เทศบาลเมืองสิงห์บุรี เทศบาลเมืองเขารูปช้าง จ.สงขลา เทศบาลตำบลค่าน้ำแสบ จ.อุบลราชธานี อบต.ดอนแก้ว จ.เชียงใหม่ อบต.ท่างาม จ.สิงห์บุรี อบต.เกาะยอ จ.สงขลา และ อบต.โนนโพน จ.อุบลราชธานี โดยมีหลักเกณฑ์การสุ่มตัวอย่างตามลำดับดังนี้

โดยพื้นฐานนั้น คุณลักษณะสำคัญที่เป็นฐานสำหรับการประเมินภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ (1) การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งจำแนกเป็น 4 ประเภทดังที่ได้นำเสนอแล้วข้างต้น (2) มูลค่าประเมินทุนทรัพย์และ (3) มาตรการลดหย่อน ยกเว้น และบรรเทาภาระภาษีตามกฎหมายปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้จะแตกต่างกันไปตามแต่คุณลักษณะทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละ อปท. ในการนี้ ผู้เขียนได้กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามหลักวิชาการ และมีจำนวนเพียงพอเพื่อสามารถสรุปผลเป็นการทั่วไปได้ ดังนั้น จึงมีขนาดกลุ่มตัวอย่าง 1,300 รายขึ้นไปจากจำนวนประชากรซึ่งมีประมาณ 32 ล้านแปลงที่ดิน ต่อจากนั้น ได้กำหนดที่มาของกลุ่มตัวอย่างตามประเภทการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามสัดส่วนที่ใกล้เคียงกับสภาพข้อเท็จจริงในแต่ละพื้นที่ อปท. ภาพรวมกลุ่มตัวอย่างที่สุ่มแบบชั้นภูมิแสดงดังตารางที่ 2 ต่อไปนี้

ตารางที่ 2. ภาพรวมและการกระจายตัวของข้อมูลตัวอย่างภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

อปท.	ประเภทการใช้ประโยชน์				
	เกษตรกรรม	บ้านพักอาศัย	อื่น ๆ	รกร้าง	รวม
เทศบาลนครเชียงใหม่	0	305	90	20	415
เทศบาลเมืองสิงห์บุรี	10	25	90	0	125
เทศบาลเมืองเขารูปช้าง	16	136	32	91	275
เทศบาลตำบลน้ำแซบ	93	55	18	16	182
อบต. ดอนแก้ว	51	27	14	67	159
อบต. ท่างาม **	-	-	11	11	22
อบต. เกษะยอ	40	33	9	19	101
อบต. โนนโพน	80	34	13	8	135
รวม	290 (20.5%)	615 (43.5%)	277 (19.6%)	232 (16.4%)	1,414 (100.0%)

หมายเหตุ: ** กรณีของ อบต.ท่างาม มีข้อจำกัดในการเก็บข้อมูลและประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในช่วงเวลาที่ศึกษา จึงทำให้ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างนี้แตกต่างไปจากสัดส่วนที่ควรจะเป็นเล็กน้อย แต่ทว่าไม่ส่งผลกระทบต่อสัดส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในภาพรวม

จากข้อมูลกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจำนวน 1,414 ราย ผู้เขียนวิเคราะห์ปัจจัยที่กำหนดการระบายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยใช้เทคนิคสถิติสมการถดถอยเชิงพหุ (Multiple regression analysis: MRA) ดังสมการที่ (1) ด้านล่าง ซึ่งเป็นการวิเคราะห์บนฐานคิดเชิงสถาบัน (Institutional analysis) เทคนิค MRA มีความเหมาะสมเนื่องจากจะทำให้เราสามารถแยกแยะอิทธิพลของปัจจัยที่เป็นตัวแปรทางกฎหมาย คุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บริบททางเศรษฐกิจและสังคม และปัจจัยทางการบริหารออกจากกันได้อย่างชัดเจนว่าปัจจัยใดที่ส่งผลต่อการระบายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยมีคำอธิบายต่อไปนี้

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \beta_3 X_{i3} + \beta_4 X_{i4} + \varepsilon \quad (1)$$

จากตัวแบบ Y_i คือตัวแปรตาม X_i คือกลุ่มตัวแปรอิสระ ตั้งแต่กลุ่มที่ 1 ถึง 4 ดังจะอธิบายต่อไป ส่วน ε ได้แก่ค่าความคลาดเคลื่อนทางสถิติ สำหรับตัวแปรตาม (Dependent Variables: DVs) เป็นกลุ่มตัวแปรเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการเปลี่ยนแปลงของภาษีระหว่างปี 2562 และ 2563 จำนวน 3 ประการ ได้แก่

- (1) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท) ที่จะจัดเก็บได้ในปี 2563
- (2) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จัดเก็บได้ในปี 2563 หลังมีมาตรการบรรเทาภาระภาษี (บาท)

ตามกรอบกฎหมาย

(3) การเปลี่ยนแปลงของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปี 2563 (กรณีไม่มีการบรรเทาภาระภาษี) เทียบกับรายได้ภาษีโรงเรือนและที่ดินและ/หรือภาษีบำรุงท้องที่ซึ่ง อปท. สามารถจัดเก็บได้ในปี 2562 (บาท)

ตัวแปรตามทั้ง 3 ประการนี้มีความสำคัญในเชิงนโยบายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อให้ได้ข้อมูลสำหรับการประเมินว่าการเปลี่ยนแปลงทางภาษีในครั้งนี้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ตามกฎหมายหรือไม่เพียงใด และก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงจากเดิม (ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่) หรือไม่ และเพราะเหตุใด ส่วนตัวแปรอิสระกำหนดขึ้นจากกรอบคิดเชิงสถาบันและบริบททางเศรษฐกิจสังคมที่คาดว่าจะส่งผลกระทบต่อภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ได้แก่ กลุ่มตัวแปรด้านกฎหมาย (X_1) กลุ่มตัวแปรด้านคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการใช้ประโยชน์ (X_2) กลุ่มตัวแปรด้านคุณลักษณะของชุมชนท้องถิ่น (X_3) และกลุ่มตัวแปรด้านนโยบายท้องถิ่นในการพัฒนารายได้และศักยภาพเชิงระบบในการบริหารจัดการเก็บภาษี (X_4) กลุ่มตัวแปรอิสระต่าง ๆ ที่ใช้มีคำอธิบายดังต่อไปนี้

(1) **ด้านกฎหมาย** เป็นองค์ประกอบพื้นฐานของกฎหมายที่กำหนดให้เกิดภาระภาษี ตัวแปรกลุ่มนี้ประกอบไปด้วย ราคาประเมินที่ดิน (บาท) ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (บาท) สถานภาพความเป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (d) กรรมสิทธิ์ครอบครองในที่ดิน (d) สิ่งปลูกสร้างมีหลายประเภทในที่ดินแปลงเดียว (d) การได้รับสิทธิยกเว้นกรณีเกษตรกรรม (d) และการได้รับสิทธิบรรเทาภาษีตามบทเฉพาะกาลของกฎหมาย (d) ตัวแปรเหล่านี้มาจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ใช้เป็นฐานและอัตราภาษี และได้กำหนดสิทธิ์ในการได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี อาทิ การมีกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะได้รับการยกเว้นมูลค่าฐานภาษีสำหรับบ้านพักอาศัยมูลค่า 50 ล้านบาทกรณีบ้านหลังหลัก เป็นต้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงนำมาเป็นตัวแปรต้นในการอธิบายภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับปี 2563 ในครั้งนี้

ตารางที่ 3. สถิติเชิงพรรณนาของข้อมูลกลุ่มตัวอย่างและตัวแปรที่ใช้ในการวิเคราะห์

	N	Minimum	Maximum	Mean	S.D.
ตัวแปรตาม (Dependent variables)					
1. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	1,414	0.00	3,271,294.80	21,645.92	139,093.08
2. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หลังการบรรเทาภาระภาษี (บาท)	1,414	0.00	3,178,138.77	16,460.96	124,714.41
3 ส่วนต่างของภาษีระหว่างปี 2562 และ 2563 (บาท)	1,414	-453,239.01	157,298.29	-2,129.68	29,278.70
ตัวแปรต้น (Independent variables)					
1. ราคาประเมินที่ดิน (บาท)	1,414	.00	696,930,000.00	6,433,267.50	28,957,114.01
2. ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	1,414	.00	637,130,000.00	3,201,364.12	23,438,783.37
3. สถานภาพความเป็นเจ้าของ	1,414	บุคคลธรรมดา = 1,288 ราย, นิติบุคคล = 120 ราย, หน่วยงานรัฐ = 6 ราย			
4. กรรมสิทธิ์ครอบครองในที่ดิน	1,414	มีกรรมสิทธิ์ครอบครอง = 1,355 ราย, ไม่มีกรรมสิทธิ์ครอบครอง = 79 ราย			
5. สิ่งปลูกสร้างมีหลายประเภท ในที่ดินแปลงเดียว	1,414	ประเภทเดียว = 938 ราย, หลายประเภท = 476 ราย			
6. ได้รับสิทธิยกเว้นกรณีเกษตร	1,414	ไม่ได้สิทธิ์ = 1,171 ราย, ได้รับสิทธิ์ = 243 ราย			
7. ได้รับสิทธิบรรเทาภาษีปีแรก	1,414	ไม่ได้สิทธิ์ = 989 ราย, ได้รับสิทธิ์ = 425 ราย			

	N	Minimum	Maximum	Mean	S.D.
8. ราคาประเมินที่ดินต่อตารางวา (บาท)	1,414	100.00	250,000.00	20,590.04	36,017.56
9. อายุเฉลี่ยสิ่งปลูกสร้าง (ปี)	1,414	.00	109.00	14.05	15.43
10. ขนาดกิจการเชิงพาณิชย์	1,414	ไม่ใช่กิจการพาณิชย์ = 1,137 ราย, กิจการขนาดเล็ก = 139 ราย, กิจการขนาดกลาง = 82 ราย, กิจการขนาดใหญ่ = 56 ราย			
11. การใช้ประโยชน์	1,414	เกษตรกรรม = 290 ราย, บ้านพักอาศัย = 615 ราย, อื่น ๆ = 277 ราย, ที่รกร้าง = 232 ราย			
12. การเป็นที่พักอาศัยหลังอื่น	1,414	ไม่ใช่ = 1,243 ราย, ใช่ = 171 ราย			
13. การใช้ประโยชน์หลากหลาย ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	1,414	ไม่ใช่ = 1,211 ราย, ใช่ = 203 ราย			
14. ลักษณะชุมชน	1,414	เกษตร/ชนบท = 157 ราย, อยู่อาศัย/กึ่งเมือง = 442 ราย, เศรษฐกิจการค้า = 400 ราย, เศรษฐกิจหนาแน่น = 415 ราย			
15. ประเภทองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่น	1,414	อบต.ขนาดเล็กและกลาง = 258 ราย, อบต.ขนาดใหญ่ = 159 ราย, เทศบาลตำบล = 182 ราย, เทศบาลเมือง = 400 ราย, เทศบาลนคร = 415 ราย			
16. ระดับการสนับสนุนเชิงนโยบาย ในการจัดเก็บภาษี	1,414	ไม่สนับสนุน = 125 ราย, สนับสนุนเล็กน้อย = 516 ราย, สนับสนุนปานกลาง = 157 ราย, สนับสนุนเต็มที่ = 616 ราย			
17. ระดับความพร้อมในระบบ สารสนเทศและการจัดการ	1,414	ไม่พร้อม = 125 ราย, พร้อมเล็กน้อย = 437 ราย, พร้อมปานกลาง = 236 ราย, พร้อมเต็มที่ = 616 ราย			

ที่มา: ประมวลโดยผู้เขียน

(2) ด้านคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและการนำไปใช้ประโยชน์ ประกอบไปด้วย ราคาประเมินที่ดินต่อตารางวา (บาท) อายุเฉลี่ยสิ่งปลูกสร้าง (ปี) ขนาดกิจการเชิงพาณิชย์ (S, M, หรือ L) 2 การใช้ประโยชน์ (d) การเป็นที่พักอาศัยหลังอื่น (d) และการใช้ประโยชน์หลายอย่างในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (d)

ตัวแปรเหล่านี้มาจากคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ถูกกำหนดให้เป็นฐานภาษี และการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะส่งผลต่ออัตราภาษีที่จะใช้ประเมินโดยตรง ผู้เขียนจึงรวมไว้ในการวิเคราะห์ครั้งนี้

(3) ด้านคุณลักษณะของชุมชนท้องถิ่น ประกอบไปด้วยลักษณะชุมชน (d) และประเภทองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (d) ซึ่งตัวแปรกลุ่มนี้จะส่งผลต่อความเจริญทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละพื้นที่และย่อมส่งผลต่อมูลค่าราคาประเมินทุนทรัพย์ การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และส่งผลต่อภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของผู้เสียภาษีแต่ละรายโดยตรง จึงจำเป็นต้องนำมาประกอบการวิเคราะห์ในสมการถดถอยนี้

(4) ด้านนโยบายและการจัดการ ได้แก่ การสนับสนุนเชิงนโยบายในการจัดเก็บภาษี (d) และความพร้อมในเชิงระบบ IT บุคลากร และการบริหารจัดการเก็บภาษีของ อบต. (d) ซึ่งวรรณกรรมวิชาการบ่งชี้ว่าปัจจัยเหล่านี้ต่างส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร (Ruechupan, B.E.2545; Samanbut

et al., B.E.2551; Bahl, 1999; Ostrom, 1990) ข้อมูลตัวแปรเหล่านี้ได้มาจากการประเมินโดยผู้เขียน ผ่านการสัมภาษณ์ผู้บริหารและบุคลากรในงานจัดเก็บภาษีของ อบท. การวิเคราะห์ระบบงาน และแผนปฏิบัติงาน จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปี 2563 ของกลุ่มตัวอย่าง อบท. ทั้ง 8 แห่ง

ข้อมูลสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive statistics) ของตัวแปรที่จะใช้ในการวิเคราะห์ครั้งนี้ แสดงดังตารางที่ 3 ข้างต้น ส่วนผลวิเคราะห์ทางสถิติที่แสดงถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของภาษีดังกล่าวในปี 2563 แสดงดังตารางที่ 4 ตามลำดับ ทั้งนี้ ผู้เขียนใช้เทคนิค Ordinary Least Square (OLS) ซึ่งได้แก้ปัญหา Heteroscedasticity โดย Robust regression แล้ว ในการวิเคราะห์ อีกทั้งข้อมูลที่ใช้ในการวิเคราะห์มีเพียงปีภาษีเดียว จึงไม่สามารถใช้เทคนิคที่ซับซ้อนขึ้น ดังเช่น Time series หรือ Panel data ได้ ส่วนสมการวิเคราะห์ที่ 3 มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินว่าปัจจัยใด ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงรายได้ภาษีของ อบท. เมื่อเทียบระหว่างภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่ง อบท. จัดเก็บในปี พ.ศ. 2562 เทียบกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่จะจัดเก็บในปี พ.ศ. 2563 ค่าตัวแปร ตามของสมการวิเคราะห์ที่ 3 จึงเป็นจำนวนเงินภาษีที่เปลี่ยนแปลง (บาท)

จากข้อมูลตารางที่ 3 จะเห็นว่า ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 21,645.92 บาท แต่มีค่าสูงสุด (Max.) เท่ากับ 3.271 ล้านบาท และค่าต่ำสุด (Min.) เท่ากับ 0 บาท (หรือไม่มีภาระภาษีที่ต้องชำระ) (ข้อ 1 ของตัวแปรตาม) อย่างไรก็ตาม เนื่องจากขอบเขตของกฎหมายนี้ กำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีร้อยละ 25 ในปีแรกสำหรับผู้ที่มีภาระภาษีเพิ่มขึ้นจากเดิม ทำให้ ภาระภาษีที่ต้องชำระลดลงเหลือ 16,460.96 บาทโดยเฉลี่ย (ข้อ 2 ของตัวแปรตาม) และหากเทียบกับ ภาระภาษีในปี 2562 แล้วนั้น ในปี 2563 มีแนวโน้มที่ภาระภาษีจะลดลงกว่าเดิมโดยเฉลี่ย 2,129.68 บาท ต่อรายผู้เสียภาษี (ข้อ 3 ของตัวแปรตาม)

ส่วนในด้านตัวแปรอิสระนั้น พบว่ากลุ่มตัวอย่างมีราคาประเมินที่ดินเฉลี่ย 6.433 ล้านบาท และ ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้างเฉลี่ย 3.201 ล้านบาท ในจำนวนตัวอย่าง 1,414 รายพบว่า มีบุคคลธรรมดา เป็นเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง 1,288 ราย (ร้อยละ 91.1) และมีกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นของตนเอง 1,355 ราย (ร้อยละ 95.8) เป็นการใช้จ่ายประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการเกษตรกรรม และได้รับสิทธิ์ยกเว้นภาษีจำนวน 243 ราย และมีผู้ที่ได้รับสิทธิ์การบรรเทาภาระภาษีปีแรกจำนวน 425 ราย นอกจากนี้ กลุ่มตัวอย่าง อบท. ส่วนใหญ่ (ร้อยละ 54.6) มีนโยบายสนับสนุนการจัดเก็บภาษีและกลุ่มตัวอย่าง รวบรวมร้อยละ 60.3 มีศักยภาพและความพร้อมในการดำเนินการเพื่อจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพอสมควร

ผลการวิเคราะห์

ในเบื้องต้น ตัวแบบสถิติถดถอย OLS มีความสามารถในการอธิบายค่าตัวแปรตามที่ค่อนข้างดี สำหรับตัวแบบที่ 1 และ 2 (Adjusted R² อยู่ระหว่าง .9374 ถึง .9736) ส่วนตัวแบบที่ 3 เนื่องจากค่าตัวแปรตามคือความแตกต่างระหว่างเงินภาษีที่จะจัดเก็บได้ในปี 2563 เมื่อเทียบกับปี 2562 ซึ่งอาจไม่สามารถอธิบายได้ด้วยชุดตัวแปรอิสระเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยตรง ดังนั้น ตัวแบบ OLS จึงสามารถอธิบายได้อย่างจำกัด (Adjusted R² เท่ากับ .1139) แต่ยังคงมีนัยสำคัญทางสถิติ (F-stat = .452) ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

ทั้งนี้ พิจารณาว่าตัวแบบ OLS Model 3 มีค่าตัวแปรตามเป็นผลต่างระหว่างภาระภาษีของปี 2563 กับภาระภาษีในปี 2562 (ข้อมูลปี 2563 – 2562) ดังนั้น ค่าตัวแปรตามที่เป็นลบหมายความว่าภาระภาษีที่เจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างต้องชำระในปี 2563 จะลดลงกว่าเดิม การตีความผลวิเคราะห์ในตัวแบบที่ 3 นี้จึงต้องพิจารณาทิศทางความสัมพันธ์ระหว่างต้นแปรต้นและตัวแปรตาม ค่าสัมประสิทธิ์ (Coefficient) ที่มีสัญลักษณ์ “+” หมายความว่าตัวแปรอิสระส่งผลให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างลดลง ส่วนค่าสัมประสิทธิ์ที่มีสัญลักษณ์ “-” หมายความว่าตัวแปรอิสระส่งผลให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นจากเดิม

ผลวิเคราะห์จากตัวแบบ OLS Model 1 และ Model 2 ในตารางที่ 4 พบว่าราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ข้อ 1 และ 2 ของตาราง) มีผลทำให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ราคาประเมินที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างทุก ๆ 1 ล้านบาท มีผลทำให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่ระหว่าง 2,748.8 ถึง 3,063.30 บาทโดยเฉลี่ย และในกรณีที่มีการบรรเทาภาระภาษี (Model 2) จะช่วยให้เจ้าของที่ดินที่มีกรรมสิทธิ์ของตนเองแบกรับภาระภาษีลดลง 3.59 พันบาทโดยเฉลี่ย (ข้อ 4) เนื่องจากได้รับสิทธิ์ยกเว้นที่ตามกรอบกฎหมาย ส่วนการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหลายประเภท (ข้อ 5) มีผลให้ภาระภาษีลดลง 3.38 พันบาท (กรณีไม่บรรเทาภาระภาษี) ถึง 4.28 พันบาท (กรณีบรรเทาภาระภาษี) เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินสามารถใช้สิทธิ์ลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีตามกฎหมายได้เพิ่มขึ้น

ตารางที่ 4. ผลวิเคราะห์ทางสถิติสมการถดถอยเชิงพหุ (ตัวแบบที่ 1 – 3)

ตัวแปรตาม ตัวแปรต้น	Model 1 (OLS) ตัวแบบภาระภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง (ไม่มี การบรรเทาภาระภาษี)	Model 2 (OLS) ตัวแบบภาระภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง (มีการบรรเทา ภาระภาษีในปีแรก)	Model 3 (OLS) ตัวแบบการเปลี่ยนแปลง ของภาระภาษีที่ดิน ระหว่างปี 2562 - 2563
1. ราคาประเมินที่ดิน (บาท)	*** .0027968 (.0001348)	*** .0027488 (.0002826)	-.0000530 (.0002295)
2. ราคาประเมินสิ่งปลูกสร้าง (บาท)	*** .0030633 (.0000777)	*** .0027732 (.0002839)	.0000158 (.000192)
3. สถานภาพความเป็นเจ้าของ (บุคคลธรรมดา) (d=1)	289.918 (5292.942)	-6048.335 (6867.324)	** -18395.120 (7009.228)
4. มีกรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดิน (d=1)	-1224.383 (1034.581)	** -3591.423 (1593.311)	2244.065 (1613.677)
5. สิ่งปลูกสร้างหลายประเภทในที่ดิน แปลงเดียว (d=1)	** -3858.74 (1774.717)	** -4278.693 (2112.747)	-2778.003 (1904.031)
6. ได้รับสิทธิยกเว้นกรณีเกษตรกรรม (d=1)	** -3387.782 (1693.456)	** -5470.875 (2170.651)	1847.942 (1597.396)
7. ได้รับสิทธิบรรเทาภาษีปีแรกร้อยละ 25 (d=1)	* -4374.835 (2590.534)	*** -14992.74 (3660.927)	*** 17955.490 (3986.081)
8. ราคาประเมินที่ดินต่อตารางวา (บาท)	.0160932 (.0665375)	.046628 (.0935482)	* -.1491167 (.0865197)
9. อายุสิ่งปลูกสร้าง (ปี)	-89.6972 (73.1648)	* -153.7826 (93.88011)	** 119.1556 (61.29411)
10. กิจการเชิงพาณิชย์ขนาดกลาง (d=1)	1228.453 (3329.25)	-2763.085 (4038.089)	* -10614.73 (6188.899)
11. กิจการเชิงพาณิชย์ขนาดใหญ่ (d=1)	11653.800 (14683.75)	** -68525.41 (22960.41)	15264.48 (18805.55)
12. การใช้ประโยชน์อื่น ๆ (พาณิชยกรรม) (d=1)	*** 6706.061 (1429.801)	** 4338.417 (1937.008)	-2367.261 (1993.471)
13. การใช้ประโยชน์เป็นที่ดินรกร้าง/ ว่างเปล่า (d=1)	*** 6838.823 (2133.958)	*** 9318.925 (2690.356)	*** -8323.368 (2531.383)
14. การเป็นที่พักอาศัยหลังอื่น (รวมห้องเช่า) (d=1)	** -8135.967 (2627.722)	** -6590.389 (2794.727)	* -4987.815 (2570.900)
15. การใช้ประโยชน์หลากหลายในที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง (d=1)	3089.953 (2333.593)	** 7582.382 (3104.866)	-1391.546 (2590.022)
16. ลักษณะชุมชนเกษตรหรือ ชุมชนชนบท (d=1)	* 4123.606 (2406.06)	** 8654.647 (3562.76)	** -8119.048 (3873.422)
17. องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นประเภท อบต. (d=1)	-1696.119 (1778.348)	-3343.418 (2884.223)	-886.2703 (3003.380)
18. องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นประเภท ทน. (d=1)	** -5312.554 (2332.166)	** -8312.149 (3479.777)	-2240.492 (3577.054)
19. ระดับการสนับสนุนเชิงนโยบายในการ จัดเก็บภาษี	-1872.081 (1470.96)	-4161.396 (2528.874)	4510.147 (2768.627)
20. ระดับความพร้อมในเชิงสารสนเทศ และการจัดการ	** 2839.418 (1454.944)	* 4604.081 (2494.265)	** -5905.589 (2848.182)
21. ค่าคงที่	-5232.395 (4323.737)	4893.598 (5807.849)	** -14766.04 (5965.709)
จำนวนตัวอย่าง	1,414	1,414	1,414
F-Statistics	*** 226.60	*** 49.55	*** 4.52
Adjusted R ²	0.9736	0.9374	0.1139

หมายเหตุ: *** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 99

** มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 90

ตัวเลขในวงเล็บเป็น Robust standard errors (เพื่อแก้ไขปัญหา Heteroscedasticity แล้ว)

ในทำนองเดียวกัน การที่กฎหมายให้สิทธิยกเว้นภาษีสำหรับการใช้ประโยชน์เพื่อเกษตรกรรม (ข้อ 6) และให้สิทธิบรรเทาภาระภาษีร้อยละ 25 ในปีแรกตามบทเฉพาะกาลของกฎหมาย (ข้อ 7) ทำให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างลดลงอย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะในกรณีของตัวแบบ 2 ที่อธิบายกรณีที่มีการบรรเทาภาระภาษี ทำให้ภาระภาษีต่อรายลดลง 14,992.74 บาทโดยเฉลี่ย และส่งผลให้ผู้เสียภาษีแบกรับภาระลดลงจากปี 2562 ประมาณ 17,955.49 บาทต่อรายโดยเฉลี่ย (ข้อ 7 ของ Model 3) ทั้งหมดนี้สะท้อนถึงภาระภาษีที่ประชาชนหรือผู้ประกอบการแบกรับลดลงโดยเฉลี่ยนั่นเอง และเป็นผลโดยตรงมาจากบทบัญญัติของกฎหมายฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ภาระภาษีที่ลดลงของประชาชนหรือผู้ประกอบการย่อมหมายความว่ารายได้ของ อปท. ที่พึงได้รับจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะลดลงไปจากเดิมด้วย ซึ่งผู้เขียนจะอภิปรายในเรื่องนี้ต่อไป

ในด้านคุณลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพบว่าอายุสิ่งปลูกสร้างที่เพิ่มขึ้นจะทำให้ภาระภาษีลดลง โดยเฉพาะในกรณีที่มีการบรรเทาภาระภาษี อายุสิ่งปลูกสร้างที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปีจะทำให้ภาระภาษีลดลง 153.8 บาทต่อรายโดยเฉลี่ย (ข้อ 9 ของ Model 2) เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินได้รับสิทธิการหักค่าเสื่อมราคา (Depreciation) ที่เพิ่มขึ้นตามอายุของสิ่งปลูกสร้าง จึงทำให้ภาระภาษีลดลงนั่นเอง ค่าเสื่อมราคาดังกล่าวนี้อย่างไรก็ตามภาระภาษีในปี 2563 ลดลงจากเดิมที่เคยชำระในปี 2562 เท่ากับ 119.16 บาทต่อรายโดยเฉลี่ย (ข้อ 9 ของ Model 3) ส่วนราคาประเมินที่ดินที่สูงขึ้น (บาท/ตร.ว.) ส่งผลให้ภาระภาษีในปี 2563 เพิ่มขึ้นจากเดิม (ข้อ 8) แต่ทว่าเป็นภาระภาษีที่สูงขึ้นจากเดิมไม่สูงนัก (ราว 15 สตางค์ต่อราคาประเมินที่ดินที่เพิ่มขึ้น 1 บาท)

ส่วนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่น (พาณิชย์กรรม) พบว่าจะแบกรับภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นโดยเฉลี่ย (ข้อ 12) เท่ากับ 6,706.1 บาทต่อราย (Model 1) แต่อย่างไรก็ดี การบรรเทาภาษีตามกรอบกฎหมายทำให้ภาระภาษีของผู้ประกอบการต่อรายลดลงเหลือ 4,338.4 บาทโดยเฉลี่ย (Model 2) นอกจากนี้ หากพิจารณาภาระภาษีของผู้ประกอบการโดยจำแนกตามขนาดกิจการจากราคาประเมินทุนทรัพย์เป็น S, M และ L (โดยกำหนดให้กิจการขนาดเล็กเป็น Baseline) จะพบว่ากิจการขนาดใหญ่ (มูลค่าทุนทรัพย์

สูงกว่า 50 ล้านบาท) มีแนวโน้มที่จะแบกรับภาระภาษีต่ำกว่ากิจการขนาดเล็กและขนาดกลางอย่างมีนัยสำคัญราว 68,525.41 บาทต่อรายโดยเฉลี่ย (ข้อ 11 Model 2) ข้อมูลนี้บ่งชี้ว่า กลุ่มธุรกิจขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะได้รับประโยชน์จากการเปลี่ยนแปลงทางภาษีครั้งนี้ค่อนข้างมาก และสะท้อนถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักความสามารถ (Ability-to-pay principle) ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขต่อไป

ผลวิเคราะห์ OLS จากตัวแบบ 1 และ 2 ยังมีความสำคัญในเชิงนโยบายอีกอย่างน้อย 2 ประการ กรณีแรกเป็นที่ดินรกร้าง (ข้อ 13) และกรณีที่สองเป็นที่ดินสิ่งปลูกสร้างที่ถูกใช้เป็นที่อยู่อาศัยหลังอื่น (ข้อ 14) ในกรณีของที่ดินรกร้างพบว่าเจ้าของทรัพย์สินจะมีภาระภาษี 6,838.82 ถึง 9,318.93 บาทต่อราย และยืนยันว่าภาระภาษีจากที่ดินรกร้างนี้จะเพิ่มขึ้นกว่าเดิมที่ อปท. เคยจัดเก็บได้ในปี 2562 จากภาษีบำรุงท้องที่ 8,323.368 บาทต่อรายโดยเฉลี่ยต่อราย (Model 3 ข้อ 13)

ในทางกลับกัน กรณีของกิจการเชิงพาณิชย์ที่ประกอบธุรกิจห้องเช่าหรือหอพักรายเดือนจะได้รับสิทธิประเมินภาษีเป็นที่ยู่ออาศัยหลังอื่นตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่ยู่ออาศัย ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ทำให้อัตราภาษีลดลงจากร้อยละ 0.3 ของราคาประเมินเหลือเพียงร้อยละ 0.02 และส่งผลให้ภาระภาษีของกิจการกลุ่มนี้ต่ำกว่าผู้ประกอบการโดยทั่วไป 6,590.39 ถึง 8,135.97 บาทโดยเฉลี่ยต่อราย (ข้อ 14) แม้ว่าภาระภาษีในปี 2563 จะสูงขึ้นกว่าเดิมในปี 2562 ที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน 4,987.82 บาทโดยเฉลี่ยก็ตาม (ข้อ 14 ของ Model 3)

ข้อมูลวิเคราะห์ทั้ง 2 กรณีข้างต้นบ่งชี้ถึงโอกาสประสบความสำเร็จในการกระตุ้นการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย แต่อย่างไรก็ดี ในระยะยาวอาจอาจมีการปรับตัวของผู้เสียภาษีโดยการนำที่รกร้างไปใช้ประโยชน์ในเชิงเกษตรกรรม ซึ่งสามารถกระทำได้ภายใต้กรอบกฎหมาย เพื่อให้ภาระภาษีลดลง แต่ทว่าอาจจะสะท้อนถึงปัญหาความไม่เป็นธรรมในการกระจายภาระภาษีอากรโดยอาจเป็นการให้ประโยชน์ทางภาษีแก่เจ้าของที่ดินรกร้างหรือผู้ประกอบการกลุ่มนี้โดยไม่จำเป็นและควรมีการทบทวนต่อไป

ลำดับต่อมาพบว่า ในพื้นที่เกษตร/ชุมชนชนบท (ดูข้อ 16) จะทำให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูงกว่าค่าเฉลี่ยราว 4,123.61 ถึง 8,654.67 บาท ทั้งนี้ มีสาเหตุเนื่องมาจากราคาประเมินที่ดินที่สูงขึ้นกว่ากฎหมายเดิม (ภาษีบำรุงท้องที่) ที่อ้างอิงราคาปานกลางปี พ.ศ. 2521 – 2524 จึงทำให้มูลค่าที่ดินในปี พ.ศ. 2562 ที่ใช้เป็นฐานการประเมินภาษีครั้งนี้สูงขึ้น และยังส่งผลให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับชุมชนเกษตรกรรมในปี 2563 สูงขึ้นกว่าเดิมในปี 2562 เฉลี่ย 8,119.048 บาทต่อราย (ดูข้อ 16 ของ Model 3) ในทางกลับกัน พื้นที่เขตเศรษฐกิจจัดเช่นเทศบาลนครเชียงใหม่มีแนวโน้มที่ภาระภาษีจะต่ำกว่าค่าเฉลี่ยราว 5,312.55 ถึง 8,312.15 บาทต่อราย ซึ่งคาดว่าเกิดจากผลของมาตรการลดหย่อนและการบรรเทาภาระภาษีค่อนข้างมาก (ข้อ 18)

ประเด็นสุดท้าย ผลวิเคราะห์จาก Model 1 และ Model 2 พบว่า อปท. ที่มีความพร้อมในเชิงระบบและศักยภาพการปฏิบัติงานจัดเก็บภาษีของ อปท. มีส่วนสำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของ อปท. (ข้อ 20) ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะสูงกว่าระดับเฉลี่ยราว 2,839.42 ถึง 4,604.08 บาทต่อราย และส่งผลให้ อปท. จัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มากกว่าเดิมในปี 2562 ที่เคยจัดเก็บจากภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่รวมกันเฉลี่ย 5,905.589 บาทต่อราย ข้อค้นพบนี้ชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการพัฒนาศักยภาพของ อปท. ในด้านระบบข้อมูลการบริหารจัดการ และบุคลากรในงานจัดเก็บภาษีอากร ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องควรช่วยกันผลักดันให้เกิดการขยายผลในเรื่องนี้ต่อไปในวงกว้าง

อภิปรายผลการศึกษาและข้อเสนอแนะ

บทความนี้ศึกษาเกี่ยวกับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นับตั้งแต่ที่มาของการตรากฎหมายและสาระสำคัญ ประสพการณ์ของต่างประเทศ และข้อดีข้อจำกัดของภาษีดังกล่าว จากนั้นจึงนำเสนอผลลัพธ์การจัดเก็บภาษีโดยใช้ข้อมูลกลุ่มตัวอย่างผู้เสียภาษีจำนวน 1,414 รายจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) จำนวน 8 แห่ง ซึ่งได้มาจากการสุ่มแบบชั้นภูมิ ข้อมูลเชิงประจักษ์ครั้งนี้สะท้อนว่าการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายได้หลายประการ อาทิ ภาระภาษีขึ้นอยู่กับราคาประเมินที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การนำไปใช้ประโยชน์ โดยเฉพาะกรณีที่ดินรกร้าง และลักษณะทางเศรษฐกิจสังคมในชุมชน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ด้วยบทบัญญัติของกฎหมายครั้งนี้จึงทำให้ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างลดลง ซึ่งขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย อาทิ กรรมสิทธิ์ครอบครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง การได้รับสิทธิบรรเทาภาระภาษี อายุของสิ่งปลูกสร้าง การใช้ประโยชน์ด้านเกษตรกรรม การทำกิจการหอพักหรือห้องเช่ารายเดือน เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ข้อมูลเชิงประจักษ์ครั้งนี้สะท้อนประเด็นสำคัญเชิงนโยบายที่ควรมีการส่งเสริมและ/หรือปรับปรุงแก้ไขอย่างน้อย 3 ประการ ได้แก่ การพัฒนาศักยภาพในการจัดเก็บภาษีของ อปท. การชดเชยรายได้ภาษีที่ลดลงสำหรับ อปท. และการทบทวนเรื่องการกระจายภาระภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมเพิ่มขึ้น ในประเด็นแรก ข้อมูลเชิงประจักษ์บ่งชี้ว่าศักยภาพในการบริหารจัดการของ อปท. มีนัยสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้อย่างมีประสิทธิภาพ การส่งเสริมให้ อปท. แห่งต่าง ๆ เติบโตพัฒนาศักยภาพในเชิงระบบและการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจึงเป็นเรื่องเร่งด่วน เนื่องจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีจัดเก็บไปจากเดิมหลายประการ มิเช่นนั้นแล้วย่อมก่อให้เกิดช่องโหว่ในการจัดเก็บภาษีนี้ได้

ประเด็นต่อมา ข้อมูลจากภาคสนามนี้บ่งชี้ว่าภาระภาษีโดยรวมในปี 2563 ลดลงไปจากเดิมในปี 2562 แม้เรื่องนี้จะเป็นโยบายสำหรับภาคประชาชนหรือผู้ประกอบการที่แบกรับภาระภาษีลดลง แต่ในทางกลับกัน ย่อมหมายความว่ารายได้ของ อปท. จากการเปลี่ยนแปลงทางภาษีนี้น้อยลงไปด้วย และอาจส่งผลกระทบต่อเนื้อหาให้บริการสาธารณะที่ อปท. เคยจัดให้สำหรับประชาชนในชุมชนลดลงเช่นกัน ดังนั้น การทบทวนบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อมิให้เกิดผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของ อปท. ในระยะยาว หรือแม้แต่การชดเชยรายได้ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ลดลงให้แก่ อปท. ย่อมเป็นเรื่องสำคัญที่รัฐควรเร่งดำเนินการต่อไป

ประเด็นสุดท้ายเกี่ยวกับการกระจายภาระภาษีอากร ข้อมูลเชิงประจักษ์บ่งชี้ว่าการกระจายภาระภาษี (Distribution effect) ของภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้อาจดูไม่เป็นธรรมตามหลักความสามารถ (Ability-to-pay principle) ซึ่งเกิดขึ้นในหลายลักษณะ อาทิ กิจการขนาดใหญ่ กิจการหอพัก/ห้องเช่ารายเดือน และเจ้าของที่ดินรกร้าง เป็นต้น ในกลุ่มแรก ข้อมูลบ่งชี้ว่ากิจการขนาดใหญ่มีภาระภาษีที่ลดลงในสัดส่วนที่มากกว่ากลุ่มผู้ประกอบการขนาดกลางหรือขนาดเล็ก ซึ่งส่งผลให้ภาระภาษีมีลักษณะที่ถดถอย (regressivity) ตามมา การปรับปรุงกฎหมายและ/หรือมาตรการลดหย่อนต่าง ๆ เพื่อให้ภาระภาษีกระจายตัวอย่างเป็นธรรมมากขึ้น ถือเป็นเรื่องจำเป็นที่ภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรเร่งดำเนินการต่อไป

ส่วนกรณีของกิจการหอพักหรือห้องเช่าแบบรายเดือนพบเช่นกันว่าจะมีภาระภาษีลดลงกว่ากลุ่มผู้ประกอบการอื่น ๆ อันเนื่องมาจากประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 ประกาศฯ นี้ทำให้กิจการหอพักหรือห้องเช่าที่คิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือนถูกจัดอยู่ในกลุ่มที่มีการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย และชำระภาษีในอัตราร้อยละ 0.02 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ แทนที่จะเป็นอัตราร้อยละ 0.3 แนวปฏิบัตินี้นอกจากจะทำให้ภาระภาษีของผู้ประกอบการกลุ่มนี้ลดลงแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมทางภาษีเมื่อเทียบกับกลุ่มธุรกิจอื่น ๆ ที่ใกล้เคียงกัน แต่มีได้รับสิทธิในการปรับลดอัตราภาษี เช่น กิจการโรงแรม หรือกิจการหอพักหรือห้องเช่ารายวัน เป็นต้น ดังนั้น แนวปฏิบัติในเรื่องนี้จึงควรได้รับการทบทวนให้เหมาะสมหรือมีความเป็นธรรมมากขึ้นต่อไป

ประเด็นความไม่เป็นธรรมทางภาษีในประเด็นสุดท้ายคือกรณีที่ดินรกร้าง ข้อมูลเชิงประจักษ์บ่งชี้ว่าภาระภาษีสำหรับที่ดินรกร้างจะเพิ่มขึ้นจากเดิม แต่ในระยะยาวอาจมีการปรับตัวของผู้เสียภาษีโดยปรับเปลี่ยนการใช้ประโยชน์ที่ดินรกร้างไปเป็นพื้นที่เกษตรกรรม เพื่อเลี่ยงภาระภาษีให้ลดน้อยลง (Tax avoidance) ทั้งนี้เจ้าของที่ดินสามารถกระทำการดังกล่าวได้ ซึ่งเป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2563 การเปิดช่องตามกฎหมายเช่นนี้จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในทางภาษีเพราะเจ้าของที่ดินอาจมิได้ทำการเกษตรอย่างแท้จริง และยังคงส่งผลให้เจตนารมณ์ของกฎหมายที่จะปฏิรูปการถือครองที่ดินให้เป็นธรรมอาจไม่บรรลุผลตามที่ต้องการ กรณีเช่นนี้จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไขโดยการอุดช่องโหว่ของกฎหมายต่อไป

กล่าวโดยสรุป กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้ตรารับใช้และใช้จัดเก็บในปี พ.ศ. 2563 นี้อยู่บนหลักการจัดเก็บภาษีตามมูลค่าทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีเนื้อหาที่ทันสมัยและสอดคล้องกับแนวปฏิบัติที่เป็นสากลมากขึ้นกว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ที่จัดเก็บมาแต่เดิม แต่กระนั้น การกำหนดค่านิยาม แนวปฏิบัติ หรือการลดหย่อนหรือยกเว้นทางภาษี รวมถึงการบริหารจัดเก็บในช่วงปีแรกก็อาจยังคงมีข้อจำกัดในด้านการสร้างรายได้ของ อปท. และด้านความเป็นธรรมในการกระจายภาระภาษี ซึ่งฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องควรนำไปปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้เกิดผลลัพธ์ตามที่ต้องการได้ต่อไป

ในอนาคต เมื่อ อปท. ได้จัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าวไประยะหนึ่ง และมีฐานข้อมูลผู้เสียภาษีที่สมบูรณ์ขึ้น อาจมีการวิเคราะห์ปัจจัยที่กำหนดภาระภาษีโดยใช้ตัวแบบทางสถิติที่ซับซ้อนขึ้น ดังเช่น Fixed effect สำหรับข้อมูล Panel Data เป็นการเฉพาะ หรืออาจใช้ฐานข้อมูลกลุ่มตัวอย่างที่มีขนาดใหญ่ขึ้นได้นอกจากนี้ อาจเพิ่มเติมตัวแปรที่สำคัญที่อาจกระทบต่อผลสำเร็จในการบริหารจัดการเก็บภาษี อาทิ ความโปร่งใสในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และปัจจัยด้านความเต็มใจในการจ่ายภาษี (Tax willingness-to-pay) ของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจะส่งผลให้การวิเคราะห์และข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในเรื่องนี้มีความสมบูรณ์เพิ่มขึ้นต่อไป

เชิงอรรถท้ายบท

¹ หมายเหตุ (d) หมายถึง Dummy หรือตัวแปรหุ่นที่มีค่าตัวแปรแบบนามมาตรา (Nominal scale)

² จำแนกตามมูลค่าทุนทรัพย์ กิจการขนาดเล็ก (S) มีราคาประเมินต่ำกว่า 5 ล้านบาท กิจการขนาดกลาง (M) มีราคาประเมิน 5 – 50 ล้านบาท และกิจการขนาดใหญ่ (L) มีราคาประเมินตั้งแต่ 50 ล้านบาทขึ้นไป

References

- Bahl, R. (1999). *Implementation Rules for Fiscal Decentralization*. Paper presented at the International Seminar on Land Policy and Economic Development, Land Reform Training Institute, Taiwan, November 17, 1998.
- Laovakul, D. (B.E.2557). *Bab Chamlong Khan Prabprung Pra Sri Ti Din Lae Rabob Pra Sri Ti Din Pue Khan Krachai Khan Tue Klong Ti Din*. Bangkok: The Thailand Research Fund.
- Mongkolnchaiarunya, J. et al. (B.E.2560). *The Study on Effective Property Tax Rates and Guideline for Tax Restructure to Achieve Vertical Equity: Case Study of Bangkok Metropolitan*. Bangkok: The Thailand Research Fund.
- Ostrom, E. (1990). *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Ruechupan, S. (B.E.2545). *Rai Dai Kong Ongkon Pokkrong Suan Tong Tin Mi Panha Arai Kae Yang Rai*. Bangkok: The Thailand Research Fund.
- Samanbut, P. et al. (B.E.2551). *Khan Wichai Lae Pattana Rueng Khan Poem Kid Kwam Samat Kong Ongkhan Borihan Suen Changwat Nai Khan Chad Keb Pra Sri Nam Mun*. Bangkok: The Thailand Research Fund.
- Teswanitch, J. et al. (B.E.2552). *Khan Pameon Khan Chadkeb Pasri Ti Din Lae Sing Pruk Sang Roob Bab Mai Lae Pon Kratob Tor Khan Chai Ti Din*. Bangkok: The Thailand Research Fund.

