

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ  
ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562  
Land and Building Tax Collection : A Case of Non – access  
Public Ways According to Land and Building Tax Act B.E. 2562

ณัฐคนา สาระ<sup>1</sup>

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.วีระยุทธ พรพจน์ธนาศ<sup>2</sup>

ดร.ศิริรักษ์ นิต์ศน์เอก<sup>3</sup>

---

**บทคัดย่อ**

การวิจัยเรื่อง เรื่อง การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ และเพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าว โดยใช้แนวทางในการวิจัยเชิงคุณภาพ เนื่องจากการทำวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ผู้ที่ให้ข้อมูลประกอบการสัมภาษณ์จึงเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายดังกล่าว ซึ่งประกอบด้วย เจ้าหน้าที่กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น และเจ้าหน้าที่กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง มีการรวบรวมข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง และรวบรวมข้อมูลจากเอกสารต่างๆในเรื่องที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และนำข้อมูลที่ได้มาศึกษาวิเคราะห์และสรุปผลผ่านการวิเคราะห์เชิงพรรณนา

ผลการวิจัยพบว่า ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ในลักษณะที่เป็นที่ดินเปล่านั้น ยังมีการตีความการใช้ประโยชน์เป็น 2 ประเภท คือ การใช้ประโยชน์อื่นนอกเหนือจากประกอบการเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย และการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ กรณีดังกล่าวนี้ยังคงสร้างความสับสนให้กับเจ้าหน้าที่ท้องถิ่นในการปฏิบัติงานว่าต้องตีความการใช้ประโยชน์เป็นประเภทใด เนื่องจากจะต้องสำรวจให้ได้ข้อเท็จจริง

---

1 นักศึกษาหลักสูตรรัฐศาสตรมหาบัณฑิต สาขาสหวิทยาการเพื่อการพัฒนาท้องถิ่น คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

2 อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ

3 ประธานกรรมการการสอบค้นคว้าอิสระ

ที่แน่ชัดเพื่อให้สามารถตีความการใช้ประโยชน์ได้อย่างถูกต้อง ครอบคลุม และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ประกอบกับ  
ตัวบทกฎหมายได้เปิดช่องให้ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินแปลงที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ สามารถใช้กระบวนการ  
ตามกฎหมายเพื่อขอเปิดทางจำเป็น เพื่อให้สามารถผ่านที่ดินซึ่งล้อมอยู่ไปสู่ทางสาธารณะได้พอควรแก่ความจำเป็นได้  
โดยอาจให้ค่าทดแทนให้แก่เจ้าของที่ดินที่ล้อมอยู่สำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการที่มีทางผ่านนั้น ซึ่งการ  
เปิดช่องเช่นว่านี้ เป็นการปล้ำภาระให้ประชาชนมากเกินไป เพราะจะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ  
เพื่อให้สามารถเข้าไปทำประโยชน์ และเสียภาษีในอัตราที่สูง จากประเด็นปัญหาดังกล่าว จึงส่งผลให้เกิดปัญหา  
ต่อมา คือ อัตราภาษีที่ไม่เป็นธรรม ข้อเสนอแนะจากการวิจัยในครั้งนี้ จึงเสนอให้ปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติ  
ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง ให้มีความชัดเจนและครอบคลุม  
ในเรื่องการตีความการใช้ประโยชน์สำหรับกรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ควรกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม  
สำหรับการใช้ประโยชน์อื่น และควรเพิ่มเงื่อนไขในการลดภาษีสำหรับที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะในพระราช  
กฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท พ.ศ. 2562 เนื่องจากที่ดินประเภทดังกล่าว มีข้อจำกัด  
ในการเข้าไปทำประโยชน์

**คำสำคัญ :** ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ, การเปิดทางจำเป็น

## Abstract

The study of Land and building tax Collection : A Case of Non – access Public Ways According to Land and Building Tax Act B.E. 2562, the objective is to study the form of land and building tax collection. In the case of land that does not have a public exit and to study the problems arising from tax collection in such cases. Using a qualitative research approach. Because this research is a study related to land and building tax collection policy. The person who provides the information for the interview is therefore the person who is responsible for setting the said policy. which includes Fiscal Policy and Income Development Group Officer Local Finance Management Office Department of Local Administration Promotion and officers of the Tax Policy Division Fiscal Policy Office Ministry of Finance By specifying a specific sample group. Data were collected through semi-structured interviews and collected from various documents regarding land and building taxation. and bring the information Let's study, analyze and summarize the results through descriptive analysis.

Research has found that land in the form of vacant land without public exits has two uses: For purposes other than agriculture or residential use, as well as vacant or improperly used. In this situation, local authorities still feel confused about how to explain the usage situation. Because it is necessary to investigate the facts. Able to accurately, comprehensively, and fairly explain the use of taxpayers. In addition, the law also provides a channel for land owners who do not have public exits to use this process. According to legal requirements, open necessary roads to allow access to public roads through enclosed land when necessary. Compensation for damage caused by providing a pass to the owner of the enclosed land can be provided. This is an excessive burden on the people, as it will lead to operating costs in order to benefit and pay taxes at lower tax rates. Ministry of Foreign Affairs

**Keywords:** Non – access Public Ways, Necessary Roads

## บทนำ

วีระศักดิ์ เครือเทพ และคณะ (2565) อธิบายว่า พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายใหม่ที่ยกเลิกการจัดเก็บภาษีแบบเดิมสองฉบับ คือพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่จัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ที่ใช้ประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ โดยมีฐานภาษี คือ ค่ารายปีที่เก็บจากฐานค่าเช่า โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะมีหน้าที่ในการประเมินว่าค่าเช่าที่สมควรจะได้ต่อปี เป็นเท่าใด ทำให้เจ้าหน้าที่มีการใช้ดุลพินิจมาก และอัตราที่จัดเก็บก็มีการกำหนดไว้สูง คือ ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี หรือเทียบเท่ากับค่าเช่าเดือนครึ่ง ซึ่งมองว่าการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายฉบับดังกล่าวนี้จัดเก็บบนฐานรายได้ ซึ่งซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้ที่กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บ และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ที่จัดเก็บจากการประเมินราคาปานกลางของที่ดิน ซึ่งการประเมินราคาปานกลางที่ใช้ในปัจจุบันนี้เป็นราคาปานกลางที่กำหนดไว้ตั้งแต่เมื่อปีพ.ศ. 2521 จนถึง พ.ศ. 2524 ซึ่งเป็นราคาที่ล้าสมัย โดยอัตรากาษีที่นำมาใช้ในการจัดเก็บมีอยู่ 34 ชั้น ที่เป็นไปในลักษณะถดถอย กล่าวคือ ยิ่งที่ดินที่มีราคาสูงขึ้นอัตรากาษีที่เสียก็จะลดลง นอกจากนี้ยังมีการลดหย่อนและยกเว้นอยู่จำนวนมาก ทำให้ไม่เหมาะสมที่จะนำมาบังคับใช้ต่อไป และยังทำให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นขาดรายได้ที่เพียงพอที่จะนำมาจัดทำบริการสาธารณะที่มีคุณภาพให้กับประชาชนและอาจก่อให้เกิดการสะสมการถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไรเกินควรได้

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นนโยบายในการจัดเก็บภาษี โดยจัดเก็บภาษีจากฐานของทรัพย์สิน อันได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวมีการประกาศใช้เมื่อวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2562 และให้มีผลใช้บังคับวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2563 เป็นต้นไป อันถือได้ว่าเป็นหนึ่งในยุทธศาสตร์สำคัญในการพัฒนาโครงสร้างภาษีของประเทศ เนื่องจากภาษีทรัพย์สินเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐทั้งในระดับประเทศและระดับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือที่จะช่วยในการกำหนดทิศทางการพัฒนาและการใช้ประโยชน์จากที่ดินและปลูกสร้างให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีหลักการที่สำคัญ คือ ต้องการกระตุ้นให้บุคคลที่มีทรัพย์สินนำทรัพย์สินที่ตนมีออกมาใช้ประโยชน์ให้มากที่สุด เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะจัดเก็บจากเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างหรือผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ณ วันที่ 1 มกราคม เป็นเกณฑ์ โดยจัดเก็บตามประเภทของการใช้ประโยชน์ซึ่งมี 4 ประเภท ดังนี้ (ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 136 ตอนที่ 30 ก (2562, หน้า 21 – 34)

- 1) การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม อัตราภาษีเริ่มต้นร้อยละ 0.01
  - 2) การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย อัตราภาษีเริ่มต้นร้อยละ 0.02
  - 3) การใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัย อัตราภาษีเริ่มต้นร้อยละ 0.3
  - 4) การทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือเปล่าไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ อัตราภาษีเริ่มต้นร้อยละ 0.3
- แต่ถ้าหากทิ้งไว้ว่างเปล่า 3 ปีติดต่อกัน ในปีที่ 4 ให้เรียกเก็บเพิ่มขึ้นจากอัตราภาษีที่จัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.3

และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าอีกเป็นเวลาติดต่อกันให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ 0.3 ในทุกๆ 3 ปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3

ในการคำนวณภาระภาษีจะคำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับที่ดิน จะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง จะใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้าง หักด้วยค่าเสื่อมของสิ่งปลูกสร้าง เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นแล้วนำไปคูณกับอัตราภาษีตามประเภทของการใช้ประโยชน์จริง จะได้ค่าภาษีที่ต้องชำระในปีนั้น

นอกจากนี้กฎหมายฉบับดังกล่าวก็มีมาตรการช่วยเหลือผู้เสียภาษีในหลายกรณี ดังนี้

1) การยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือการยกเว้นมูลค่าฐานภาษี สำหรับการใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม มูลค่าไม่เกิน 50 ล้านบาท ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือในกรณีการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย สำหรับบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินและเจ้าของสิ่งปลูกสร้างและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท หรือกรณีบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าของสิ่งปลูกสร้างแต่ไม่ได้เป็นเจ้าของที่ดินและมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนราษฎร จะได้รับยกเว้นมูลค่าฐานภาษีไม่เกิน 10 ล้านบาท ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2) การลดภาษีสำหรับทรัพย์สินบางประเภทตามพระราชกฤษฎีกาลดภาษีบางประเภท พ.ศ. 2563 โดยลดภาษีร้อยละ 90 หรือร้อยละ 50 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

3) การลดหรือยกเว้นภาษีตามมาตรา 55 - มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 สำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับความเสียหายหรือถูกทำลายด้วยเหตุอันพ้นวิสัย หรือถูกทำลายหรือชำรุดเสียหายจนเป็นเหตุต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

# ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

“ภาษีที่ดิน ช่วยพัฒนาท้องถิ่น พัฒนาชาติ”

**ฐานภาษี ผู้เสียภาษี และผู้จัดเก็บภาษี**

- ฐานภาษี**: มูลค่าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (ราคาประเมินทุนทรัพย์)
- ผู้เสียภาษี**:
  - เจ้าของที่ดิน/สิ่งปลูกสร้าง
  - เจ้าของห้องชุด
  - ผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือเช่าประโยชน์ในทรัพย์สินของรัฐ (ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง)
- ผู้จัดเก็บภาษี**: เทศบาล, อบต., กรุงเทพมหานคร, เมืองพัทยา

**การทำให้ประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง**

**เกษตรกรรม**: ไร่ นา ไร่สวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นตามที่ประกาศกำหนด  
 การจัดเก็บ:
 

- ดูตามสภาพจริง
- ราคาเกษตรกรรมไม่เต็มพื้นที่ เสียภาษีตามสัดส่วนการใช้ประโยชน์
- รวมถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อเนื่องที่ใช้สำหรับเกษตรกรรม

**ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของใช้อยู่อาศัย แบ่งเป็น**

- บ้านหลัก**: เจ้าของบ้านและที่ดิน/เจ้าของเฉพาะตัวบ้านมีชื่อในเอกสารแสดงกรรมสิทธิ์ + ทะเบียนบ้าน (ไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของบ้าน/เจ้าของคนใดคนหนึ่ง มีชื่อในทะเบียนบ้าน)
- ที่อยู่อาศัย**: บ้านหลังอื่น, เจ้าของบ้าน, มีชื่อในโฉนด, แต่ไม่มีชื่อในทะเบียนบ้าน

**ที่ว่างเปล่า/ไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ**: ที่ดินที่ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ในปีก่อนหน้า

**อื่น ๆ**: พาณิชยกรรม, อุตสาหกรรม, โรงแรม, ร้านอาหาร, ร้านเสริมสวย, ฯลฯ

**อัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง**

อัตรากำหนด		ที่อยู่อาศัย (ยกเว้น 0.3%)			อัตรากำหนด		
มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)	มูลค่า (ลบ.)	บ้าน (บ้านหลังหลัก)	บ้าน + ที่ดิน (บ้านหลังหลัก)	บ้านหลังอื่น	มูลค่า (ลบ.)	อัตรา (%)
0 - 75	0.01	0 - 10	ยกเว้นภาษี	ยกเว้นภาษี	0.02	0 - 50	0.3
75 - 100	0.03	10 - 50	0.02	0.03	0.03	50 - 200	0.4
100 - 500	0.05	50 - 75	0.03	0.03	0.03	200 - 1,000	0.5
500 - 1,000	0.07	75 - 100	0.05	0.05	0.05	1,000 - 5,000	0.6
1,000 ขึ้นไป	0.1	100 ขึ้นไป	0.1	0.1	0.1	5,000 ขึ้นไป	0.7

**เกษตรกรรม (ยกเว้น 0.15%)**: บุคคลธรรมดา ได้รับยกเว้น 50% และไม่เกิน 50 ล้านบาท

**อื่น ๆ / ที่รกร้าง**: บ้านที่ว่างเปล่า (ยกเว้น 1.2%)

**อัตรากำหนด**: บ้านที่ว่างเปล่าไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ เพิ่มอัตรา 0.3% ทุก 3 ปี แต่อัตราไม่เกิน 3%

**การดูแลผลกระทบ**

**ยกเว้น**:
 

- บ้านหลังหลัก 1 หลัง
- ส่วนของมูลค่าที่ไม่เกิน 50 ลบ. โภกณีสถานที่เป็นเจ้าของบ้านและที่ดิน
- ส่วนของมูลค่าที่ไม่เกิน 10 ลบ. โภกณีสถานที่เป็นเจ้าของเฉพาะบ้าน
- ที่ดินเกษตรกรรมของบุคคลธรรมดา ไม่ต้องเสียภาษีใน 3 ปีแรก
- ปีที่ 4 เป็นต้นไป ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในแต่ละ อบท. รวมกันไม่เกิน 50 ลบ. เป็นการถาวร

**ลดหย่อน**:
 

- กิจการสาธารณะ เช่น โรงเรียน โรงผลิตไฟฟ้า สถานีรถไฟ จักรวรรดิโดยสารสาธารณะ เป็นต้น
- ทรัพย์สินที่อยู่ระหว่างพัฒนาเพื่อว่าโครงการพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (3 ปี ตั้งแต่โอนมูลค่า)
- ทรัพย์สินที่เป็น NFA ของสถาบันการเงิน (5 ปี)
- บ้านพักอาศัยซึ่งได้กรรมสิทธิ์มาจากการรับมรดก ก่อนที่ พ.ร.บ. ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีผลบังคับใช้

**ผ่อนปรน**:
 

- ขอปรับภาษีส่วนที่เกินขึ้นจาก 25% 50% และ 75% ในช่วง 3 ปี
- ผ่อนชำระ: สามารถผ่อนชำระได้ 3 งวด เมษายน พฤษภาคม และมิถุนายน หากมีเอกสารชี้แจง 3,000 บาทขึ้นไป

**อย่าลืม !!! ไปเสียภาษีภายในเดือนเมษายนของทุกปีนะจ๊ะ**

กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น (สถ.) [www.dla.go.th](http://www.dla.go.th) | Change For Good เปลี่ยนเพื่อโลกที่ดีกว่า | สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.) [www.fpo.go.th](http://www.fpo.go.th)

ที่มา : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

แต่อย่างไรก็ตาม ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะกลับไม่มีมาตรการช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างจากรัฐแต่อย่างใด กล่าวคือ ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ (ที่ดินตาบอด) ยังถือว่าเป็นที่ดินที่สามารถทำประโยชน์ได้ เพียงแต่ที่ดินดังกล่าวมีที่ดินแปลงอื่นล้อมรอบอยู่จนไม่มีทางออกถึงทางสาธารณะ เจ้าของสามารถทำทางผ่านที่ดินแปลงที่ล้อมรอบออกไปสู่ทางสาธารณะได้ตามมาตรา 1439 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยการทำทาง (ทางจำเป็น) นั้น ต้องเลือกให้พอสมควรแก่ความจำเป็นของผู้มีสิทธิจะผ่านและต้องคำนึงถึงที่ดินที่ล้อมรอบให้เสียหายน้อยที่สุดหรือต้องเป็นทางที่ใกล้ที่สุด ทั้งนี้ ทางจำเป็นต้องใช้ค่าทดแทนให้แก่เจ้าของที่ดินที่ล้อมรอบเพื่อออกสู่สาธารณะด้วย โดยกระบวนการขอเปิดทางจำเป็นนั้นต้องใช้กระบวนการทางศาล ซึ่งอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนในการดำเนินการดังกล่าวได้ นอกจากนี้ หากต้องการขายที่ดินเพื่อลดภาระภาษีก็จะได้รับราคาที่ถูกลง เพราะราคาประเมินของที่ดินลักษณะดังกล่าวจะค่อนข้างถูก อาจก่อให้เกิดความไม่คุ้มค่าที่จะใช้ประโยชน์ในที่ดินแปลงนั้นได้

ประกอบกับในปัจจุบันคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในคราวประชุมครั้งที่ 2/2564 เมื่อวันที่ 27 เมษายน 2564 ได้ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะว่า ไม่ใช่ที่ดินที่โดยสภาพไม่สามารถทำประโยชน์ได้อย่างแท้จริง จึงต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แต่สำหรับการเสียภาษีในประเภทใดนั้น ยังคงเป็นปัญหาในการตีความตามกฎหมาย และยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติเกิดขึ้น เนื่องจากยังไม่มีหลักการที่แน่ชัด ผู้ศึกษาจึงมีความสนใจในการศึกษาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ว่ามีปัญหาก่อเกิดขึ้นอย่างไรบ้าง เพื่อเสนอแนะแนวทางและมาตรการที่เหมาะสมต่อไป

### วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- เพื่อศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ
- เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษี กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ
- เพื่อศึกษาแนวทางและเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษีสำหรับที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ

### ขอบเขตของการศึกษา

#### ด้านเนื้อหา

การศึกษาวิจัยฉบับนี้ มุ่งศึกษาค้นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับหลักการ วัตถุประสงค์ ข้อกฎหมาย รูปแบบ มาตรการ และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ จากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง เช่น กฎกระทรวง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ประมวลกฎหมาย

แพ่งและพาณิชย์ คำวินิจฉัย คำปรึกษาหรือคำแนะนำของคณะกรรมการ วินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครเพื่อนำมาวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ และเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสมต่อไป

### ด้านเวลา

ระยะเวลารวบรวมข้อมูลในการทำวิจัย ตั้งแต่เดือนตุลาคม – พฤศจิกายน 2566

### ด้านพื้นที่และด้านผู้ให้ข้อมูล

เนื่องจากการทำวิจัยในครั้งนี้เป็นการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีพื้นที่ในการศึกษาครอบคลุมพื้นที่ในประเทศไทย และผู้ให้ข้อมูลประกอบการสัมภาษณ์จะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายดังกล่าว โดยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้มีการรักษาการร่วมกันระหว่างกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย ดังนั้น ในการสัมภาษณ์ผู้ให้ข้อมูลสำคัญจึงประกอบด้วย เจ้าหน้าที่กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจงจำนวน 4 คน และเจ้าหน้าที่กองนโยบายภาษีสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง โดยกำหนดกลุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง จำนวน 2 คน

### ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- ได้ทราบถึงรูปแบบการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ
- ได้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษี กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ
- เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนาและเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสมในการจัดเก็บภาษี สำหรับที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ

### แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### แนวคิดการกระจายอำนาจ

ปธาน สุวรรณมงคล (2554, หน้า 5 – 10) อธิบายว่า การกระจายอำนาจ คือ การจัดความสัมพันธ์ทางอำนาจระหว่างรัฐกับภาคส่วนอื่นในสังคม ในทิศทางที่รัฐให้ภาคส่วนอื่นมีส่วนร่วมในการใช้อำนาจรัฐ และมีหน้าที่ในการให้บริการสาธารณะหรือการดำเนินภารกิจอื่นใดตามที่รัฐเห็นสมควร ซึ่งการกระจายอำนาจนี้มีหลายมิติด้วยกัน เช่น

การกระจายอำนาจทางการเมือง (political decentralization) เป็นการที่รัฐบาลกลางถ่ายโอนอำนาจหน้าที่มาสู่ท้องถิ่น เพื่อให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีอิสระในการปกครองตนเอง โดยให้ประชาชน



เลือกตั้งตัวแทนของตนเข้าไปทำหน้าที่บริหารงานและเพิ่มอำนาจให้แก่ชุมชน จึงกล่าวได้ว่า เป็นการกระจายอำนาจให้กับทั้งการเมืองภาคตัวแทน คือ นักการเมืองท้องถิ่นและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกระจายอำนาจให้กับการเมืองภาคพลเมือง คือ ประชาสังคมชุมชนได้มีส่วนร่วมในการปกครองตนเอง

**การกระจายอำนาจทางการบริหาร (administrative decentralization)** เป็นการที่รัฐบาลกลางหรือหน่วยงานของรัฐในส่วนกลางได้มอบหมายอำนาจที่มีอยู่มาให้หน่วยงานของตนเองที่ปฏิบัติงานอยู่ในพื้นที่หรือภูมิภาค โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการบริหารเพิ่มมากขึ้น

**การกระจายอำนาจทางการเงิน (financial decentralization)** นับเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการปกครองตนเองของท้องถิ่น ดังนั้น การกระจายอำนาจทางการเงินไปให้ท้องถิ่น จะทำให้การดำเนินกิจการต่าง ๆ เป็นไปได้ง่ายขึ้น ซึ่งรัฐบาลอาจจัดสรรรายได้ และภาษีที่ท้องถิ่นสามารถจัดเก็บได้เอง เพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้เพียงพอในการแก้ปัญหาและพัฒนาท้องถิ่นได้

**การกระจายอำนาจทางสังคม (social decentralization)** เป็นการที่รัฐบาลได้เพิ่มอำนาจให้กับชุมชน เพื่อให้ชุมชนได้ดูแลชุมชนของตนเอง เช่น การเพิ่มบทบาทในการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมของชุมชน เป็นต้น

**การกระจายอำนาจทางเศรษฐกิจหรือการตลาด (economic or market decentralization)** เป็นการกระจายภารกิจด้านเศรษฐกิจที่รัฐเคยดำเนินการอยู่ไปให้ภาคธุรกิจหรือเอกชนดำเนินการแทน เช่น ไฟฟ้า ประปา ขนส่งมวลชน เป็นต้น ซึ่งบางครั้งเรียกว่า การแปรรูปรัฐวิสาหกิจ

สมคิด เลิศไพฑูรย์ (หน้า 5) อธิบายว่า การกระจายอำนาจ คือ การที่รัฐเอาอำนาจและหน้าที่ที่รัฐมีอยู่ในด้านต่าง ๆ มอบให้แก่องค์กรอื่นดำเนินการแทน โดยองค์กรเหล่านั้นมีอิสระในการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด

### ทฤษฎีภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) (อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547, หน้า 60 – 65) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนัก Classic ได้กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดีโดยมีสาระสำคัญ 4 ประการ ซึ่งเป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน โดยสรุปได้ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม (Equity) เนื่องจากประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐ การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน ในขณะเดียวกันการยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษีต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนสามารถพึงชำระหรือแบกรับเสมอ

หน้ากันด้วย และโดยส่วนใหญ่ความสามารถ ความอยู่ดีกินดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป อาจวัดได้จากรายได้ ความมั่งมี หรือค่าใช้จ่าย

การพิจารณาการจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนแห่งความสามารถ ควรใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณา ระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามสัดส่วนของจำนวนรายได้รวมกับสถานะส่วนบุคคลของแต่ละคน (หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งยังคงมีความเห็นที่ต่างกันอย่างอยู่หลายฝ่าย อย่างไรก็ตาม การพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล (2547, หน้า 100 – 101) ได้อธิบายหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากร ว่า เป็นการนำหลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ซึ่งหมายถึง การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่ต่างกันในสาระสำคัญที่ต่างกันอย่างออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคนมาพิจารณา เทียบเคียง โดยพิจารณาถึงขอบเขตของหลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษีอากรแล้ว ย่อมหมายความว่า ระบบภาษีที่บังคับใช้แก่บุคคลนั้นแตกต่างกันได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสถานภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปตามสภาวะการณ์ต่าง ๆ

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี ออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of absolute equity) คือ การวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีในรูปของตัวเงิน โดยทุกคนจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายของรัฐเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified equity principle) คือ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 แบบ ดังนี้

- หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) คือหลักที่ว่า ใครได้รับบริการหรือได้รับประโยชน์จากรัฐมากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่มากกว่าผู้ที่ใช้บริการหรือรับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า และสำหรับใครที่ไม่ได้รับบริการหรือไม่ได้รับประโยชน์จากรัฐเลยก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษี

- หลักความสามารถในการจ่าย (The ability-to-pay principle) คือหลักที่ว่า การจัดเก็บภาษีต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคกันในกลุ่มคนที่เสียภาษีทุกคน ซึ่งสามารถแยกความเป็นธรรมได้เป็น 2 ลักษณะ คือ

ความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (vertical equity) จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีบุคคลหนึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งหลักดังกล่าวนี้จะถูกใช้เป็นเครื่องมือศึกษาการกระจายรายได้

ความเป็นธรรมตามแนวนอน (horizontal equity) กำหนดว่า ผู้มีฐานะเท่าเทียมกันหรือรายได้เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน

2. หลักความแน่นอน (Certainly) การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี ระยะเวลาในการจัดเก็บ และวิธีการจัดเก็บ โดยจะต้องไม่มีความกำกวมหรือขึ้นอยู่กับความพึงพอใจในการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถคำนวณภาระภาษีที่ตนจะต้องเสียได้ ทั้งนี้ Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักดังกล่าวว่าต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกันกับหลักความสะดวกด้วย

3. หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีทุกประเภทต้องเรียกเก็บให้ตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องง่ายและสะดวกต่อผู้เสียภาษี รวมทั้งตัวกฎหมายที่ต้องอ่านเข้าใจง่าย แบบแสดงรายการและข้อกำหนดต่าง ๆ ก็จะต้องง่ายต่อการปฏิบัติด้วย

4. หลักการประหยัด (Economy) คือ รัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายและเวลาในการจัดเก็บน้อยที่สุด ซึ่งรวมไปถึงผู้เสียภาษีก็น่าจะเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสียภาษีนี้น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้ เพื่อควบคุมค่าใช้จ่ายของรัฐที่ใช้ในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด

อย่างไรก็ตาม นักการคลังหลายท่านในระยะหลังเห็นควรเพิ่มเติมหลักเกณฑ์อื่น ๆ เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงไปของยุคสมัย อธิบายโดยสรุปดังนี้

1. หลักการยอมรับ (Acceptability) การจัดเก็บภาษีนี้นอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐบาลแล้ว ที่สำคัญยังขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนด้วย กล่าวคือ หากทุกคนให้การยอมรับการจัดเก็บภาษีของรัฐก็จะง่ายขึ้น โดยการยอมรับของประชาชนจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อการจัดเก็บภาษีของรัฐมีความยุติธรรมหรือเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน และยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ ย่อมทำให้เกิดความเชื่อใจและการยอมรับในการเสียภาษีมากขึ้น

2. หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่สามารถบังคับจัดเก็บได้ และสามารถบริหารการจัดเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติ

3. หลักการทำได้ (Productivity) ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำได้เป็นอย่างดีให้แก่รัฐ เช่น ภาษีที่มีฐานกว้างและสามารถขยายตัวได้ตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจ จะทำให้รัฐได้รับภาษีอากรมากขึ้นโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราในการจัดเก็บภาษี

4. หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรที่ดีควรมีความเหมาะสมและเอื้อประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของรัฐ โดยสามารถปรับเปลี่ยนให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม สะดวกและรวดเร็ว ในขณะที่เดียวกันก็สามารถเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจด้วย

## งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

พิทักษ์พงษ์ ชัยคช (2564) ได้ทำการวิจัย เรื่อง การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในจังหวัดตรัง เพื่อศึกษาหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง โดยศึกษาเอกสาร จากตัวบท กฎหมาย ตำรา แนวคิด ทฤษฎีรวมถึงงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการสัมภาษณ์ประชากรกลุ่มตัวอย่าง ในเชิงลึก ประกอบด้วย 4 กลุ่มหลัก ได้แก่ กลุ่มตัวอย่างจากประชาชนทั่วไปที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กลุ่มตัวอย่างจากผู้ประกอบกิจการที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กลุ่มตัวอย่างจากเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และกลุ่มตัวอย่างจากนักวิชาการด้านกฎหมาย โดยใช้การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ซึ่งจากการศึกษาพบว่า “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ที่มายกเลิกและทดแทนภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมที่ใช้กันมาหลายสิบปี เป้าหมายของ กฎหมายภาษีที่ดินฯ คือการส่งค่านาวิธีการจัดเก็บให้คิดในอัตราที่ทันสมัย เป็นปัจจุบัน เก็บภาษีได้ครบ ครอบคลุม ไม่ลักลั่น และลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ และได้ศึกษาสภาพปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมายของประเทศไทย ให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น ซึ่งมีผลการวิจัยสรุปได้ว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไม่สามารถทำให้ปัญหา การบังคับใช้กฎหมายภาษีท้องถิ่นเดิมนั้นหมดไป เนื่องจากเมื่อพิจารณาแล้วพบว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะร่างบทบัญญัติว่าด้วยลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีหรือบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจ ผู้บริหารท้องถิ่นในการออกประกาศยกเว้นหรือลดภาษีให้แก่ประชาชนนั้น มีความไม่ชัดเจนในตัวบทบัญญัติ ของกฎหมาย เกิดปัญหาการตีความข้อกฎหมายหลายประการ อาทิเช่น ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วย ทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5 (3) และมาตรา 5 (9) ปัญหา เรื่องประกาศยกเว้นหรือลดภาษีตามร่างมาตรา 40 และปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของผู้บริหารท้องถิ่น ในการพิจารณาลดหรือยกเว้นภาษีตามร่างมาตรา 41 และ มาตรา 42 ซึ่งไม่ได้กำหนดขอบเขตการใช้ดุลพินิจ ของเจ้าพนักงานไว้ชัดเจน และปัญหาผู้ประกอบการบางรายไม่เข้าใจกฎหมายทำให้คิดว่าไม่ได้รับความเป็นธรรม เป็นต้น โดยงานวิจัยนี้เสนอแนะให้ปรับปรุงบทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ส่วนที่เกี่ยวกับลักษณะ ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความชัดเจน สามารถเข้าใจและปฏิบัติได้ง่าย จำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ เพื่อลดช่องทางแสวงหาประโยชน์ อันจะทำให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีความถูกต้องและมีประสิทธิภาพ

ชุตินพงศ์ สมทรัพย์ (2563) ได้ทำการวิจัย เรื่อง ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ; กรณีศึกษา ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาเจตนารมณ์และหลักการ รูปแบบและโครงสร้าง

วิธีการและขั้นตอน ตลอดจนลักษณะและสาระสำคัญของบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กฎกระทรวงและประกาศกระทรวงที่เกี่ยวข้อง โดยใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ ด้วยวิธีการศึกษา เอกสารการสัมภาษณ์เชิงลึก และการสนทนากลุ่ม ซึ่งมีผลการศึกษารูปได้ว่า “การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น โดยมีหลักการจัดเก็บ ดังนี้ (1) จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้ครอบครองทำประโยชน์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐ (3) ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน (4) อัตราภาษี ได้แก่ อัตราที่กำหนดตามการใช้ประโยชน์ ประกอบด้วย การประกอบเกษตรกรรม การใช้เป็นที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์อย่างอื่น และการทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และ (5) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีความรับผิดชอบทางแพ่ง คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และมีความรับผิดชอบทางอาญา คือ โทษจำและโทษปรับ” และจากการศึกษาพบว่า บทบัญญัติในกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง มีถ้อยคำไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริง และไม่มีมาตรฐานการวัดพื้นที่ ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องใช้ดุลยพินิจตีความ เกิดข้อโต้แย้งกับผู้เสียภาษี และเกิดช่องทางแสวงหาประโยชน์ เจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่ตีความเคร่งครัดตามตัวอักษรโดยใช้ความเข้าใจทั่วไปและส่วนใหญ่เห็นว่าหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรมีความจำเป็นต่อการจัดเก็บภาษี โดยงานวิจัยนี้ได้มีข้อเสนอแนะจากการวิจัย คือ ควรมีการประชาสัมพันธ์ถึงขั้นตอน กระบวนการ วัน เวลา สถานที่ และอัตราในการจัดเก็บภาษีให้ชัดเจน โดยประชาสัมพันธ์อย่างต่อเนื่องหลากหลายช่องทาง และประชาสัมพันธ์ไปพร้อมกับการจัดกิจกรรมในพื้นที่ และรัฐบาลควรเร่งรัดสร้างความชัดเจนในการออกกฎหมายและนำกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างออกใช้

### วิธีดำเนินการวิจัย

รูปแบบการวิจัย เรื่อง การศึกษาแนวทางการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นการเก็บข้อมูลในการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) 2 ส่วน ประกอบด้วย การวิจัยเอกสาร (Documentary Research) และการสัมภาษณ์แบบเชิงลึก (Indepth Interview) ซึ่งเลือกใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง แบบเจาะจง (Purposive sampling) เพื่อตอบคำถามประเด็นต่าง ๆ ที่มุ่งศึกษาวิจัย โดยอาศัยรูปแบบการศึกษา การเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลต่างๆ และสรุปเป็นประเด็นสำคัญจากการสัมภาษณ์เป็นเกณฑ์ เพื่อประมวลสรุป รวมทั้งวิเคราะห์ข้อมูลตามวัตถุประสงค์การวิจัย และนำเสนอผลการวิจัยในลักษณะ การอธิบายความเชิงพรรณนา (Descriptive Research)

### กลุ่มเป้าหมายผู้ให้ข้อมูลสำคัญ

กลุ่มเป้าหมายในการวิจัยครั้งนี้ ผู้ศึกษาเลือกวิธีการสุ่มตัวอย่างแบบไม่เป็นไปตามความน่าจะเป็น (Non-probability sampling) โดยสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (Purposive sampling) ซึ่งการเลือกผู้ให้ข้อมูลนั้น เลือกจากความรู้ ความชำนาญ และประสบการณ์ในการร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประสบการณ์ในการทำงานเกี่ยวกับการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเชิงลึกและข้อมูลรอบด้านในการตอบคำถามประเด็นต่าง ๆ ที่มุ่งศึกษาวิจัยตามวัตถุประสงค์ ประกอบด้วย 2 กลุ่ม ดังนี้

**กลุ่มที่ 1** เจ้าหน้าที่กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น

**กลุ่มที่ 2** เจ้าหน้าที่กองนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้ศึกษาได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary data) และทุติยภูมิ (Secondary data) ดังนี้

**แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data)** รวบรวมจากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก (Indepth Interview) จากผู้ให้ข้อมูลที่สำคัญ (Key Informant) โดยอาศัยแนวสัมภาษณ์ตามประเด็นที่ต้องการศึกษา ตลอดจนปัญหาและข้อเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสม เพื่อศึกษาความรู้ ความเข้าใจ และปัญหาที่เกิดขึ้น จากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

**แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)** ศึกษารวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำข้อมูลที่ได้ไปจัดทำเครื่องมือในการวิจัยให้ครอบคลุมเนื้อหาตามวัตถุประสงค์ต่อไป

### การตรวจสอบข้อมูล

งานวิจัยนี้ มีการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูล ดังนี้

(1) ด้านข้อมูล (Data triangulation) เปรียบเทียบข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์จากแต่ละกลุ่มผู้ให้สัมภาษณ์เพื่อตรวจสอบความแน่นอนของข้อมูลในเรื่องเดียวกัน

(2) ด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล (Methodological triangulation) เปรียบเทียบข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์กับข้อมูลที่รวบรวมผ่านบทความวิชาการ เอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้องและเว็บไซต์ต่างๆ เพื่อนำมาพิจารณาความสอดคล้องของข้อมูลที่รวบรวมได้จากหลายแหล่ง

### การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้ศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการเก็บรวบรวมในรูปแบบพรรณนา โดยมีขั้นตอนดังนี้

- (1) ถอดบทสัมภาษณ์และสรุปประเด็นสำคัญ
- (2) ศึกษาหาข้อมูลเพิ่มเติมผ่านบทความวิชาการ เอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เว็บไซต์ต่างๆ เรียบเรียงข้อมูล วิเคราะห์ และสรุปประเด็นสำคัญในเชิงพรรณนา (Descriptive analysis)
- (3) ผู้ศึกษาเรียบเรียงข้อมูลและสรุปประเด็นสำคัญทั้งหมด จากนั้นดำเนินการปรึกษาอาจารย์ที่ปรึกษา เพื่อให้อาจารย์ที่ปรึกษาตรวจสอบและให้ข้อเสนอแนะในการทำวิจัย
- (4) ผู้ศึกษานำข้อเสนอแนะของอาจารย์ที่ปรึกษามาแก้ไข และพัฒนาวิจัยเพิ่มเติม

### อภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษา เรื่อง การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ผู้ศึกษาขออภิปรายผลตามประเด็นดังนี้

#### 1. รูปแบบทั่วไปในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผลการศึกษาพบว่า ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระทางภาษีให้บุคคลอื่นรับแทนได้ โดยเจ้าของหรือผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ณ วันที่ 1 มกราคม ของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น และฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บมาจากฐานของทรัพย์สิน ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และห้องชุด โดยการจัดเก็บภาษีนี้นั้นจะไม่ว่ากันว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะก่อให้เกิดรายได้ต่อผู้ถือครองหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์หรือไม่ นอกจากนี้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกอบด้วย องค์การบริหารส่วนตำบล เทศบาล กรุงเทพมหานคร และเมืองพัทยา เป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีนี้ และรายได้ที่จัดเก็บได้นั้นให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยไม่ต้องนำส่งรัฐบาล ซึ่งสอดคล้องกับผลงานวิจัยของ พิทักษ์พงษ์ ชัยคช (2564) ที่ได้ทำการวิจัย เรื่อง การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง เพื่อศึกษาหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง โดยผลการศึกษาพบว่า “กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นกฎหมายจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มายกเลิกและทดแทนภาษีบำรุงท้องที่และภาษีโรงเรือนและที่ดินเดิมที่ใช้กันมาหลายสิบปี เป้าหมายของกฎหมายภาษีที่ดินฯ คือการส่งค่านาวิธีการจัดเก็บให้

คิดในอัตราที่ทันสมัย เป็นปัจจุบัน เก็บภาษีได้ครบ ครอบคลุม ไม่ลักลั่น และลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ และ ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ ชูติพงศ์ สมทรัพย์ (2563) ที่ได้ทำการวิจัย เรื่อง ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะ ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ; กรณีศึกษาของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่ โดยมีผลการศึกษารูปได้ว่า “การจัดเก็บภาษีที่ดินและ สิ่งปลูกสร้าง เป็นภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดำเนินการจัดเก็บเองและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่น โดยมี หลักการจัดเก็บ ดังนี้ (1) จัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรมธนารักษ์ มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้ครอบครองทำประโยชน์ ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของรัฐ (3) ฐานภาษี ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยคำนวณจากราคา ประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวล กฎหมายที่ดิน (4) อัตราภาษี ได้แก่ อัตราที่กำหนดตามการใช้ประโยชน์ ประกอบด้วย การประกอบเกษตรกรรม การใช้เป็นที่อยู่อาศัย การใช้ประโยชน์อย่างอื่น และการทิ้งไว้ว่างเปล่าโดยไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ และ (5) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีความรับผิดชอบทางแพ่ง คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และมีความรับผิดชอบอาญา คือ โทษจำและโทษปรับ” อีกทั้งยังสอดคล้องกับคู่มือปฏิบัติงานตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ของส่วนงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น กรมส่งเสริม การปกครองท้องถิ่น (2563) ที่ได้ชักชวนแนวทางการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เอาไว้ด้วย

## 2. การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ และปัญหาที่เกิดขึ้น จากการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าว

ผลการศึกษาพบว่า **ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ** ในลักษณะที่เป็นที่ดินเปล่านั้น ยังมีการตีความ การใช้ประโยชน์เป็น 2 ประเภท คือ การใช้ประโยชน์อื่นนอกเหนือจากประกอบกิจการเกษตรกรรมหรือเป็นที่อยู่อาศัย และการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ใช้ประโยชน์ตามควรแก่สภาพ กรณีดังกล่าวนี้ยังคงสร้างความสับสนให้กับเจ้าหน้าที่ ท้องถิ่นในการปฏิบัติงานว่าต้องตีความการใช้ประโยชน์เป็นประเภทใดกันแน่ เนื่องจากจะต้องสำรวจให้ได้ ข้อเท็จจริงที่แน่ชัดเพื่อให้สามารถตีความการใช้ประโยชน์ได้อย่างถูกต้อง ครอบคลุม และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ประกอบกับตัวบทกฎหมายได้เปิดช่องให้ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินแปลงที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ สามารถใช้กระบวนการ ตามกฎหมายเพื่อขอเปิดทางจำเป็น เพื่อให้สามารถผ่านที่ดินซึ่งล้อมอยู่ไปสู่ทางสาธารณะได้พอควร แก่ความจำเป็นได้ โดยอาจให้ค่าทดแทนให้แก่เจ้าของที่ดินที่ล้อมอยู่สำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการที่มี ทางผ่านนั้น ซึ่งการเปิดช่องเช่นว่านี้ เป็นการผลักรถให้ประชาชนมากเกินควร เพราะจะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายใน การดำเนินการ เพื่อให้สามารถเข้าไปทำประโยชน์ และเสียภาษีในอัตราที่ถูกลง



ในประเด็นปัญหาการใช้ประโยชน์นี้ เกิดจากความไม่ชัดเจนของตัวบทกฎหมาย เมื่อพิจารณาข้อ 1 (1) ของกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ที่กำหนดลักษณะที่ดินที่ถือเป็นการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ คือ ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการทำประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา เว้นแต่การที่ไม่สามารถทำประโยชน์นั้นเนื่องจากมีเหตุธรรมชาติหรือเหตุพ้นวิสัย เช่นนี้การที่ที่ดินไม่มีทางเข้า – ออก สู่ทางสาธารณะซึ่งทำให้เจ้าของที่ดินไม่สามารถหรือเป็นการยากที่จะเข้าไปทำประโยชน์ในที่ดินของตนได้นั้น จะถือเป็นเหตุพ้นวิสัยหรือไม่ และเหตุสุดวิสัยนั้นครอบคลุมถึงกรณีใดบ้าง และครอบคลุมถึงเพียงใด ยังไม่มีหลักเกณฑ์การตีความที่แน่ชัด หากปรากฏว่ากรณีดังกล่าวถือเป็นเหตุพ้นวิสัย การเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะต้องเสียในประเภทการใช้ประโยชน์อื่นนอกจากการประกอบเกษตรกรรมและอยู่อาศัย อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาประกอบกับมาตรา 1439 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะพบว่า ที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ เจ้าของสามารถทำทางผ่านที่ดินแปลงที่ล้อมอยู่ออกไปสู่ทางสาธารณะได้ โดยการทำทาง (ทางจำเป็น) นั้น ต้องเลือกให้พอสมควรแก่ความจำเป็นของผู้มีสิทธิจะผ่านและต้องคำนึงถึงที่ดินที่ล้อมอยู่ให้เสียหายน้อยที่สุดหรือต้องเป็นทางที่ใกล้ที่สุด ทั้งนี้ ทางจำเป็นต้องใช้ค่าทดแทนให้แก่เจ้าของที่ดินที่ล้อมอยู่เพื่อออกสู่สาธารณะด้วย เช่นนี้การเปิดช่องของกฎหมายในการขอเปิดทางจำเป็นเพื่อให้สามารถเดินผ่านที่ดินของบุคคลอื่นโดยชอบด้วยกฎหมาย และสะดวกต่อการเข้าไปทำประโยชน์ในที่ดินของตนได้ อาจถือเป็นกรณีที่ดินโดยสภาพสามารถเข้าไปทำประโยชน์ได้ เพียงแต่อาจต้องใช้กระบวนการทางกฎหมายเพิ่มเติม ซึ่งการปล่อยไว้ไม่เข้าไปทำประโยชน์ในที่ดินดังกล่าวจะต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในประเภททิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ กรณีนี้จึงเป็นการยากต่อเจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายสำหรับกลุ่มที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าว และเมื่อพิจารณาประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว การจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามหลักความแน่นอน (Certainly) กล่าวคือต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ทั้งในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีในการจัดเก็บ โดยจะต้องไม่มีความกำกวมหรือขึ้นอยู่กับความพึงพอใจในการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถคำนวณภาระภาษีที่ตนจะต้องเสียได้ ทั้งนี้ Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักดังกล่าวว่าต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกันกับหลักความสะดวก (Convenience) ด้วย กล่าวคือ ภาษีทุกประเภทต้องเรียกเก็บให้ตรงตามเวลา วิธีการชำระภาษีต้องง่ายและสะดวกต่อผู้เสียภาษีสรรพทั้งตัวกฎหมายที่ต้องอ่านเข้าใจง่าย และจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติด้วย

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว จะส่งผลให้เกิดปัญหาต่อมา คือ **อัตรากาสิโนเป็นธรรม** เนื่องจากที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ เงื่อนไขโดยสภาพตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับเจ้าของที่ดิน คือ ทำให้การใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นมีข้อจำกัด และข้อจำกัดส่วนหนึ่ง คือ กรณีที่เจ้าของที่ดินไม่มีทุนทรัพย์ที่จะมาดำเนินการเพื่อทำการใช้ประโยชน์ของที่ดินนั้น ดังนั้น ควรมีการปรับลดอัตรากาสิโน หรือลดหย่อนหรือยกเว้นตามสมควรให้กับกลุ่มที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าว โดยอาจมีเงื่อนไขในการยกเว้นตามข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นการผลักรถให้กับประชาชนจนเกินควร ยกตัวอย่างให้เห็นภาพชัด กรณีการประกอบกิจการอื่น ๆ ย่อมมีรายได้จากการประกอบกิจการนั้นเกิดขึ้น ซึ่งอัตรากาสิโนที่ต้องเสียจะเสียในประเภทการใช้ประโยชน์อื่นนอกจากประกอบเกษตรกรรมหรือใช้เป็นที่อยู่อาศัย

ร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี ในขณะที่เดียวกันการทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ก็มีอัตราภาษีเริ่มต้นที่จะต้องเสียคือ ร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี เท่ากัน แต่หากปล่อยทิ้งไว้ว่างเปล่า 3 ปีติดต่อกัน ปีที่ 4 จะต้องเสียเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 0.3 และหากยังทิ้งไว้ว่างเปล่าอีกเป็นเวลาติดต่อกันให้เพิ่มอัตราภาษีอีกร้อยละ 0.3 ในทุกๆ 3 ปี แต่อัตราภาษีที่เสียรวมทั้งหมดแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3 ซึ่งจะเป็นการเพิ่มภาระทางภาษีให้ผู้เสียภาษี เช่นนี้ควรต้องมีการแยกพิจารณาว่า การประกอบกิจการอื่น ๆ ที่มีรายได้เกิดขึ้นจริง ก็ให้มีอัตราภาษีร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี แต่สำหรับการประกอบกิจการอื่น ๆ ที่ไม่มีรายได้เกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถเข้าทำประโยชน์ได้ และไม่ใช้กรณีทิ้งไว้ว่างเปล่าตามกฎหมาย ก็ให้มีอัตราภาษีอื่นที่น้อยกว่า 0.3 และหากจะใช้อัตราที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ก็ควรปรับลดอัตราภาษีสำหรับกลุ่มที่ดินที่มีลักษณะดังกล่าวเช่นกัน เหตุเพราะการปล่อยให้เป็นที่ดินเปล่านั้นมิได้เกิดจากความตั้งใจจะไม่ทำประโยชน์แต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้ว สามารถอธิบายได้ว่า การจัดเก็บภาษีสำหรับกลุ่มที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจากการจัดเก็บนั้นไม่สัมพันธ์กับหลักความสามารถของผู้เสียภาษี (The ability-to-pay principle) เพราะการมองเพียงแค่ฐานที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเท่านั้นไม่เพียงพอต่อการคำนวณฐานภาษีที่เป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีที่ดีจึงต้องมองไปที่รายได้ รายจ่าย อายุ ความสุขภาพ ความสามารถในการประกอบอาชีพ ประโยชน์ตอบแทนจากการใช้ทรัพย์สิน ของเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นรวมด้วย ทั้งนี้ การคำนวณภาระภาษีที่แท้จริง ควรนำหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) มาใช้เป็นเกณฑ์ด้วย กล่าวคือ ผู้มีความสามารถเสียภาษีแตกต่างกันก็ควรเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ผู้ที่มีรายได้มากรับภาระภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็ควรรับภาระภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งหลักการคิดดังกล่าวนี้จะสอดคล้องกันกับโครงสร้างภาษีที่มีอัตราก้าวหน้าแบบที่ควรจะเป็น การใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษี ไม่ว่าจะเป็นการลดหรือการยกเว้นภาษี จะช่วยลดการต่อต้านการจ่ายภาษีของประชาชนได้ เมื่อประชาชนเต็มใจที่จ่ายภาษี จะทำให้ท้องถิ่นจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น และสามารถลดการค้างชำระภาษีลงได้

### ข้อเสนอแนะในการนำผลการศึกษาไปใช้

การศึกษาค้างนี้ ผู้ศึกษามุ่งหวังที่จะนำผลการศึกษาไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ให้มีความชัดเจน ครอบคลุม และเป็นธรรมมากขึ้น ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ควรปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้อง ให้มีความชัดเจนและครอบคลุมในเรื่องการตีความการใช้ประโยชน์สำหรับกรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ เพื่อให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นสามารถนำไปบังคับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพ เป็นไปในทิศทางเดียวกัน และมีความชัดเจนในทางปฏิบัติมากยิ่งขึ้น

2. ควรกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสมสำหรับการใช้ประโยชน์อื่น โดยการประกอบกิจการอื่น ๆ ที่มีรายได้เกิดขึ้นจริง ก็ให้มีอัตราภาษีย้อยละ 0.3 ของฐานภาษีดั้งเดิม แต่สำหรับการประกอบกิจการอื่น ๆ ที่ไม่มีรายได้เกิดขึ้น เนื่องจากไม่สามารถเข้าทำประโยชน์ได้ และไม่ใช้กรณีทิ้งไว้ว่างเปล่าตามกฎหมาย ก็ให้มีอัตราภาษีอื่นที่น้อยกว่า 0.3 ตามสมควร

3. ควรเพิ่มเงื่อนไขในการลดภาษีสำหรับที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ในพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างบางประเภท พ.ศ. 2562 เนื่องจากที่ดินประเภทดังกล่าว มีข้อจำกัดในการเข้าไปทำประโยชน์ คือ ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ซึ่งการปล่อยให้เป็นที่ดินเปล่าไม่ได้เกิดจากภัยธรรมชาติหรือเหตุพิสัยอื่นแต่อย่างใด ดังนั้น ในการคิดภาษีตามประเภทการใช้ประโยชน์ควรคิดในอัตราร้อยละ 90 ร้อยละ 50 หรือ ร้อยละ 30 แล้วแต่กรณีตามความเหมาะสม เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่เป็นการผลักภาระให้กับประชาชนกลุ่มผู้มั่งคั่งที่ดินประเภทดังกล่าวมากเกินไป

### ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

1. การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งในการวิจัยครั้งต่อไปผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่าให้มีการทำวิจัยในเชิงปริมาณ เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ของตัวแปรในเชิงเปรียบเทียบทางสถิติ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

2. ควรมีการวิจัยในประเด็นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กรณีที่ดินที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ที่กำหนดขอบเขตของพื้นที่ที่ชัดเจน เพื่อให้ได้ข้อมูลตัวอย่างเฉพาะกลุ่ม และเป็นรูปธรรมมากขึ้น

3. ควรทำการศึกษาอัตราภาษีที่เหมาะสม ในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สำหรับกลุ่มที่ดินที่มีลักษณะเป็นที่ไม่มีทางออกสู่สาธารณะ เพื่อเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงอัตราภาษีให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่ายภาษี และเป็นธรรม

### บรรณานุกรม

- กลุ่มวิชาการภาษีอากร. (2551). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2551. (พิมพ์ครั้งที่ 1). โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์  
กลุ่มงานนโยบายการคลังและพัฒนารายได้ สำนักบริหารการคลังท้องถิ่น. (2562). คู่มือปฏิบัติงาน  
ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. กรุงเทพมหานคร: กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น  
ชุดพิมพ์ฯ สมุทรพูน. ปัญหาการใช้และการตีความลักษณะของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เพื่อการจัดเก็บภาษี  
ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ; กรณีศึกษา  
ของเทศบาลในจังหวัดเชียงใหม่. เชียงใหม่: มหาวิทยาลัยพายัพ, 2566. *วารสารนิติศาสตร์ รัฐศาสตร์  
และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏเชียงราย*, 7(2), หน้า 305 -232
- ไพรัช ตระการศิรินันท์. (2548). การคลังภาครัฐ. (พิมพ์ครั้งที่ 2). เชียงใหม่: คณะนิเทศการพิมพ์  
พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. (2562, 12 มีนาคม). ราชกิจจานุเบกษา. เล่มที่ 136  
ตอนที่ 30 ก. หน้า 21 – 51.
- พิทักษ์พงษ์ ชัยคช. (2564). การศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดตรัง. *วารสาร  
วิจัยมหาวิทยาลัยเวสเทิร์น มนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 7 (3), หน้า 107 -113
- วีระศักดิ์ เครือเทพ, ดวงมณี เลาวกุล, และ ไกรวุฒิ ใจคำปัน. (2565). บทวิเคราะห์และข้อเสนอเชิงนโยบาย  
เพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ:  
บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด
- สกล ลีโนทัย. (2563). ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ:  
บริษัท ธรรมกาเพรส จำกัด

### เว็บไซต์

- กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. (2563, 16 มิถุนายน). คำปรึกษาหรือคำแนะนำเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี  
ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง. [https://www.dla.go.th/upload/document/type2/2020/6/23725\\_1\\_1592305129090.pdf?time=1697861163660](https://www.dla.go.th/upload/document/type2/2020/6/23725_1_1592305129090.pdf?time=1697861163660)
- สำนักงานคณะกรรมการนโยบายที่ดินแห่งชาติ. (2566, 4 สิงหาคม). ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง: สิ่งที่คุณควรรู้ ปัญหา  
อุปสรรค และแนวทางปรับปรุงแก้ไขเบื้องต้น. <https://www.onlb.go.th/about/featured-articles/5144-a5144>