

(เอกัตศึกษาฉบับเสนอสอบออนไลน์)

แนวทางการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชน  
ตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558

นางสาวเปมิกา ทั้งทอง

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2562  
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Donna

Guideline for tax incentives to private dormitory according to  
section 41 of the Dormitory Act 2015

Miss Pamiga Tangthong

An individual Study Report Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement  
For the Degree in Master of Laws Program in Finance and Tax Law  
Faculty of Law Chulalongkorn University  
Academic Year 2019  
Copyright of Chulalongkorn University

## สารบัญ

	หน้า
<b>บทที่ 1 บทนำ</b>	
1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา	3
1.4 ขอบเขตการศึกษา	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
<b>บทที่ 2 แนวทางการออกกฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี</b>	
2.1 แนวคิดและความจำเป็นในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี	5
2.2 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดี	6
2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)	7
2.2.2 หลักความชัดเจนแน่นอน (Certainly)	8
2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)	8
2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)	9
2.3 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร	9
2.4 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	10
2.5 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย	12
<b>บทที่ 3 ภาพรวมธุรกิจหอพักเอกชนและภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจ</b>	<b>14</b>
3.1 ลักษณะทั่วไปและประเภทของหอพักเอกชน	14
3.2 การขออนุญาตประกอบธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558	15
3.2.1 การขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	15
3.2.2 การขอต่ออายุใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	17
3.2.3 การขออนุญาตโอนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	18
3.2.4 การขอใบแทนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	18
3.2.5 การขออนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน	19
3.2.6 การขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน	20
3.2.7 การขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน	20
3.2.8 การขออนุญาตตัดแปลง การเปลี่ยนชื่อ และการเปลี่ยนประเภทหอพัก	20
3.3 ค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวกับการขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	21
3.4 ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการหอพักเอกชน	23

3.4.1	ภาระภาษีเงินได้	23
3.4.1.1	ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)	23
3.4.1.2	ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate income Tax)	30
3.4.1.3	เปรียบเทียบความแตกต่างของการเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล	36
3.4.2	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	38
3.4.2.1	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475	42
3.4.2.2	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508	46
3.4.2.3	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (เริ่มบังคับใช้ 1 ม.ค.2563 ซึ่งเป็นการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่)	47
3.4.3	ภาษีป้าย	53
<b>บทที่ 4</b>	<b>การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการหอพักเอกชน</b>	<b>55</b>
4.1	หลักเกณฑ์การพิจารณาหอพักเอกชนที่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี	57
4.2	สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่หอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณอาจได้รับ	59
4.2.1	ภาษีเงินได้	59
4.2.1.1	แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีเงินได้	60
4.2.1.2	แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้	60
4.2.1.3	วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อนและมาตรการการยกเว้น	61
4.2.2	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	62
4.2.2.1	แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	62
4.2.2.2	แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	63
4.2.2.3	วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อน และมาตรการการยกเว้น	64
4.2.3	ภาษีป้าย	64
4.2.3.1	แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีป้าย	64
4.2.3.2	แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีป้าย	64
4.2.3.3	วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อน และมาตรการการยกเว้น	65
4.3	วิเคราะห์แนวทางที่ควรจะเป็นสำหรับการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ ผู้ประกอบการหอพักเอกชน	66
4.3.1	ภาษีเงินได้	67
4.3.2	ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง	69
4.3.3	ภาษีป้าย	71
<b>บทที่ 5</b>	<b>บทสรุปและข้อเสนอแนะ</b>	<b>73</b>
5.1	สรุปผลการศึกษา	73
5.2	ข้อเสนอแนะ	76

## สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตารางแสดงอัตราค่าธรรมเนียมอันเนื่องมาจากใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน	22
ตารางที่ 2 ตารางแสดงอัตราค่าธรรมเนียมอันเนื่องมาจากใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน	23
ตารางที่ 3 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้า (progressive tax rate)	29

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในการประกอบธุรกิจใด ๆ ก็ตาม สิ่งสำคัญที่จำเป็นต้องศึกษาก่อนการเริ่มประกอบธุรกิจเป็นอันดับแรกคือ การศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือจะเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อการประกอบธุรกิจ เพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถดำเนินการประกอบธุรกิจได้อย่างถูกต้องตามกฎหมายและรวดเร็ว ต้องศึกษากฎหมายอย่างรอบด้านตั้งแต่เริ่มดำเนินการ ทั้งกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยเรื่องข้อห้ามตามกฎหมาย ทั้งการห้ามเด็ดขาดและหรือห้ามแบบไม่เด็ดขาด คือสามารถกระทำได้หากได้รับการอนุญาต นอกจากนี้การศึกษาในเรื่องของสิทธิพิเศษต่าง ๆ ก็เป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งเช่นกันในการประกอบธุรกิจ หากรัฐมีการเปิดให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ แล้ว ผู้ประกอบการก็ควรคำนึงถึงและศึกษาเป็นพิเศษ เพราะอาจนำมาซึ่งการประหยัดค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการเพื่อให้มีผลกำไรจากการประกอบธุรกิจมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องค่าธรรมเนียมและภาษีอากร เนื่องจากค่าธรรมเนียมหรือภาษีก็เป็นภาระหนึ่งที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับ หากต้องเสียภาษีมากเกินไปจนความจำเป็นก็อาจทำให้ผลกำไรในการประกอบการลดน้อยลงไปได้ การศึกษากฎหมายทางภาษีจึงมีความจำเป็นอย่างมากสำหรับการประกอบธุรกิจเพื่อการวางแผนธุรกิจงานและวางแผนทางภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การประกอบธุรกิจหอพักเอกชน ในช่วงแรกเป็นธุรกิจหนึ่งที่ค่อนข้างได้รับความสนใจจากผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก เนื่องจากเป็นธุรกิจที่สามารถทำรายได้ได้ดีหากมีทำเลที่ตั้งที่เหมาะสม ยิ่งใกล้สถานศึกษาหรือแหล่งชุมชนก็จะยิ่งได้รับผลตอบแทนในอัตราสูง แต่ผู้ประกอบการก็ต้องขออนุญาตและได้รับการอนุญาตจากนายทะเบียนจึงจะสามารถประกอบธุรกิจดังกล่าวได้ และในการขออนุญาตก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตให้แก่รัฐ ซึ่งเป็นองค์กรท้องถิ่นต่าง ๆ อันเนื่องมาจากการกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่นเพื่อให้ท้องถิ่นมีรายได้จากค่าธรรมเนียมไปพัฒนาท้องถิ่น นอกจากนี้ท้องถิ่นก็ยังได้รายได้จากการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมไปถึงภาษีป้ายอีกด้วย ซึ่งภาระภาษีเหล่านี้ ผู้ประกอบการก็ต้องชำระให้แก่ท้องถิ่นด้วย ยิ่งกว่านั้นผู้ประกอบการธุรกิจหอพักยังมีภาระภาษีเงินได้ ที่ต้องนำรายได้จากการประกอบธุรกิจไปชำระแก่กรมสรรพากรตามรอบปีภาษีอีกด้วย แม้ว่าจะเป็นธุรกิจที่ได้รับความนิยมมากก็ตาม แต่เมื่อเทียบกับภาระทางภาษีและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจแล้วกำไรจากการประกอบธุรกิจที่จะเหลือเป็นของผู้ประกอบการเองนั้นก็ไม่มากเท่าใดนัก

อีกทั้งภายหลังจากการยกเลิกพระราชบัญญัติหอพักจากเดิมที่ใช้เป็นฉบับปี พ.ศ. 2507 มาใช้เป็นฉบับปี พ.ศ. 2558 นั้น ได้มีการแก้ไขนิยามของผู้พัก ซึ่งการแก้ไขในส่วนดังกล่าว ส่งผลให้หอพักเอกชนสามารถรับผู้เข้าพักได้แต่เฉพาะผู้ที่ศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรีและมีอายุไม่เกิน 25 ปีบริบูรณ์เท่านั้น เมื่อผู้ประกอบการหอพักเอกชนมีกลุ่มของลูกค้าที่จะสามารถรับเข้าพักได้น้อยเกินไป ประกอบกับการแบกรับภาระภาษีและค่าธรรมเนียม เมื่อคำนวณความต่างแล้วผู้ประกอบการแทบจะไม่เหลือผลกำไร จึงทำให้ผู้ที่เคยอยู่ในระบบจากการขออนุญาตประกอบธุรกิจหอพัก ก็เริ่มทยอยออกจากระบบไม่ต่ออายุใบอนุญาต

เมื่อใบอนุญาตสิ้นอายุ เนื่องจากไม่สามารถแบกรับภาระดังกล่าวได้ไหวอีกต่อไปเมื่อเทียบกับผลตอบแทนหรือรายได้ที่จะได้รับเพราะด้วยข้อจำกัดแห่งกฎหมายทำให้กลุ่มลูกค้าที่จะสามารถพักอาศัยในหอพักได้ลดลง ผู้ประกอบธุรกิจจำนวนมากก็เลือกที่จะเดินออกจากธุรกิจหอพักเอกชน แต่อาจไปประกอบธุรกิจห้องเช่ารายเดือนแทน เนื่องจากไม่ยากที่สถานประกอบการที่ลงทุนไปแล้ว อีกทั้งห้องเช่าทั่วไปก็ไม่มีกฎหมายมาควบคุมว่าจะต้องมีการขออนุญาตและไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดของการรับกลุ่มผู้เข้าพัก ซึ่งมีผลกระทบต่อกลุ่มนิสิตนักศึกษาในระดับปริญญาตรีที่มีอายุไม่เกิน 25 ปี มีหอพักเพื่อพักอาศัยระหว่างการศึกษาน้อยลง หอพักสถานศึกษาก็ไม่เพียงพอต่อความต้องการของกลุ่มนิสิต นักศึกษา กฎหมายหอพักจึงได้มีการออกมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักไว้ในพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ด้วยทั้งมาตรการการลดหย่อนและมาตรการการยกเว้นภาษีต่าง ๆ ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างรวมทั้งภาษีป้าย อีกทั้งให้การสนับสนุนในด้านต่าง ๆ แก่ผู้ประกอบการหอพัก

แต่ทั้งนี้ สิทธิประโยชน์ดังกล่าวที่ให้นั้นมิใช่ว่าผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนทุกคนจะได้รับผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ต้องดำเนินการยื่นคำขอต่อคณะกรรมการส่งเสริมกิจการหอพัก เพื่อให้คณะกรรมการประเมินผลว่าสามารถดำเนินการได้ตามคุณภาพที่วางไว้ในกฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชนพ.ศ. 2561 ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 5 วรรคหนึ่ง ประกอบกับมาตรา 41 หรือไม่ หากสามารถปฏิบัติได้ตามหลักเกณฑ์ที่วางไว้ และได้รับการประเมินให้เป็นหอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณ หรือการประกาศเกียรติคุณดีเด่นก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ภาษีเงินได้ที่นำไปตามพระราชกฤษฎีกาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งปัจจุบันยังไม่มี การออกพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว จึงทำให้ยังมีอาจทราบได้ว่าสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับนั้น จะได้รับในรูปแบบใด หากเป็นการลดหย่อนจะลดหย่อนได้ในอัตราเท่าใด มาตรการนี้จึงยังไม่อาจเป็นมาตรการที่สามารถจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ธุรกิจหอพักได้ และก็ยังไม่สามารถจูงใจผู้ประกอบการรายใหม่เข้าสู่ธุรกิจหอพักเอกชนได้เช่นกัน แม้จะยังไม่เห็นพระราชกฤษฎีกาที่จะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกี่ตาม เพียงแค่หลักเกณฑ์ที่ประกาศออกมาสำหรับการประเมินรับประกาศเกียรติคุณก็มีรายละเอียดหลักเกณฑ์ที่ยิบย่อยกว่าหลักเกณฑ์สำหรับหอพักเอกชนทั่วไปอยู่มาก หากประสงค์จะรับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวนั้นก็อาจจะต้องเพิ่มต้นทุนในการปรับปรุงสถานที่ให้ตรงตามหลักเกณฑ์ ต้นทุนในการประกอบธุรกิจก็ยิ่งสูงขึ้น ผู้ประกอบการก็ยังไม่กล้าที่จะลงทุนด้วยความที่ยังไม่ทราบรายละเอียดเป็นที่ชัดเจนเลยว่า จะได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีอย่างไรบ้าง ผู้ประกอบการก็ยังไม่อยากเข้าสู่ระบบธุรกิจหอพักเอกชน เนื่องจากหากขออนุญาตเป็นหอพักเอกชนแล้ว กลุ่มผู้ประกอบการเหล่านี้ก็จะสามารถรับกลุ่มลูกค้าได้เต็มที่ ต้องสูญเสียรายได้ และเมื่อเทียบกับสิทธิประโยชน์ที่จะได้รับแล้วไม่คุ้มค่าก็ขายได้ก็ต้องสูญเสียไป ผู้ประกอบการส่วนใหญ่จึงยังคงให้บริการในลักษณะห้องเช่ารายเดือนธรรมดา มากกว่าการไปขออนุญาตเป็นหอพักเอกชน

สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ที่ให้แก่หอพักเอกชนที่ได้รับประกาศเกียรติคุณนั้นจึงยังไม่สามารถเป็นแรงจูงใจในการเข้าสู่ระบบของผู้ประกอบการหอพักตามเจตนารมณ์ของการร่างกฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อย่างแท้จริง ผู้ศึกษาจึงต้องการศึกษาเรื่องนี้โดยละเอียดรวมทั้งศึกษาแนวทางในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดีเพื่อนำไปสู่การแก้ไขและการออกกฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไปในอนาคต

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาภาระภาษีและค่าธรรมเนียมที่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนมีหน้าที่ต้องชำระ อันเนื่องมาจากการประกอบธุรกิจหอพักเอกชน
- 2) ศึกษาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558
- 3) ศึกษาข้อบกพร่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558
- 4) เพื่อให้ผู้ประกอบการหอพักเอกชนที่ต้องการวางแผนภาษีในการประกอบธุรกิจสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาไปใช้ในการทำความเข้าใจและวางแผนภาษีในการประกอบธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- 5) เพื่อนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาไปเป็นข้อมูลประกอบสำหรับการแก้ไขและการบัญญัติกฎหมายที่จะมีขึ้นในอนาคตให้มีประสิทธิภาพต่อไป

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ที่ให้แก่หอพักเอกชนที่ได้รับประกาศเกียรติคุณนั้นไม่สามารถใช้ได้อย่างเต็มประสิทธิภาพ เนื่องจากจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีกี่ต่อเมื่อได้รับการประกาศเกียรติคุณตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่มีความเหมาะสม ประกอบกับยังไม่มีกรออกกฎหมายลำดับรองสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้โดยชัดเจน จึงไม่บรรลุซึ่งเจตนารมณ์ในการนำสิทธิประโยชน์ทางภาษีมาเป็นแรงจูงใจในการเข้าสู่ระบบของผู้ประกอบการธุรกิจหอพักได้อย่างแท้จริง

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

ศึกษาภาระภาษีทั้งภาษีเงินได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งภาษีป้ายตามกฎหมายไทย และศึกษาการให้สิทธิประโยชน์เพื่อการประกอบธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 รวมทั้งศึกษาภาระค่าธรรมเนียมจากการประกอบธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ซึ่งในการศึกษานี้จะศึกษาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับหอพักเอกชนเท่านั้นไม่รวมถึงหอพักสถานศึกษา แม้จะเป็นหอพักตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ด้วยก็ตาม

## 1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยเรื่องนี้เป็นการวิจัยแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาภาระภาษีและค่าธรรมเนียมที่ผู้ประกอบการหอพักเอกชนต้องชำระให้แก่รัฐ โดยศึกษาจากกฎหมายในประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง รวมทั้งภาษีป้ายตามกฎหมายไทย รวมทั้งศึกษาเรื่องภาระค่าธรรมเนียมที่ต้องชำระแก่รัฐอันเนื่องมาจาก



การขออนุญาตประกอบธุรกิจหอพักเอกชน ตลอดจนศึกษาการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ตลอดจนศึกษาจากบทความ หนังสือ วารสารต่าง ๆ ข้อมูลจากระบบออนไลน์ รวมทั้งการขอคำปรึกษาและคำแนะนำจากผู้รู้ ผู้เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ศึกษา รวมทั้งคำปรึกษาและคำแนะนำจากอาจารย์ และการค้นคว้าเปรียบเทียบจากการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากมาตรการอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีต่าง ๆ เพื่อการวิเคราะห์และศึกษาทำความเข้าใจในประเด็นต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

- 1) ได้ทราบถึงภาระภาษีและค่าธรรมเนียมที่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนมีหน้าที่ต้องชำระ อันเนื่องมาจากการประกอบธุรกิจหอพักเอกชน
- 2) ได้ทราบถึงข้อมูลรายละเอียด ขั้นตอนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558
- 3) เห็นข้อบกพร่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558
- 4) ผู้ประกอบการหอพักเอกชนที่ต้องการวางแผนภาษีในการประกอบธุรกิจสามารถนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษาไปใช้ในการทำความเข้าใจและวางแผนภาษีในการประกอบธุรกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- 5) บทวิเคราะห์ที่เกิดขึ้นจากการศึกษาสามารถนำไปเป็นข้อมูลประกอบสำหรับการแก้ไขและการบัญญัติกฎหมายที่จะมีขึ้นในอนาคตให้มีประสิทธิภาพต่อไป

## บทที่ 2

### แนวทางการออกกฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

การศึกษาในเรื่องนี้จะเป็นการศึกษาแนวทางในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักเอกชน ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นมาตรการทางการคลังอย่างหนึ่งที่รัฐนำมาใช้เป็นช่องทางในการจัดการปัญหาในสังคมได้ แต่ทั้งนี้มาตรการทางภาษีที่ออกจะต้องเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ด้วยจึงจำเป็นต้องศึกษาว่าหลักภาษีอากรที่ดีนั้นเป็นอย่างไร และควรจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างไรจึงจะเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางสำหรับการออกกฎหมายในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่หอพักเอกชนให้เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี

#### 2.1 แนวคิดและความจำเป็นในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี

“ภาษี” เป็นคำที่ถูกกล่าวไว้ในหนังสือ LIVIATHAN ของ โทมัส ฮอบบส์ ( Thomas Hobbes) ว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐ เพื่อให้รัฐให้ความคุ้มครองและอำนวยความสะดวกปลอดภัยให้แก่ประชาชน<sup>1</sup> นอกจากนี้ภาษีเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับ “ภาระทางการคลัง” เนื่องจากการที่รัฐเก็บภาษีจากประชาชนนั้นก็เพื่อการจัดทำบริการสาธารณะ เป้าหมายสำคัญของภาษีจึงเป็นเป้าหมายในทางการเงินเพื่อนำไปใช้จ่ายในการเกี่ยวกับภาระสาธารณะ การจัดเก็บภาษีจึงเป็นลักษณะบังคับที่เป็นคำสั่งฝ่ายเดียวที่รัฐใช้อำนาจมหาชนในการบังคับเอกชน หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า ภาษีเป็นเงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐโดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับประโยชน์หรือสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ ทั้งนี้ การจะจัดเก็บภาษีหรือออกมาตรการใด ๆ อันเกี่ยวกับภาษีแล้วจะต้องมีการออกเป็นกฎหมายเสมอ มิเช่นนั้นรัฐจะไม่สามารถใช้อำนาจดังกล่าวได้

นอกจากรัฐจะมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้เป็นเงินทุนหรือรายได้ของรัฐเพื่อนำไปใช้ในการบริหารจัดการการอันเกี่ยวข้องด้วยการสาธารณะต่าง ๆ แล้ว ภาษียังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐได้อีกด้วยอันเป็นนโยบายด้านการคลังที่ประกอบด้วยนโยบายด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาล (taxation and public expenditure policies)<sup>2</sup> เช่น เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เป็นเครื่องมือในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสม เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ หรือแม้แต่ใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ ซึ่งภาษีสามารถมีบทบาทต่อความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศได้<sup>3</sup> โดยรัฐจะนำมาตราทางภาษีต่าง ๆ มาใช้เป็นเครื่องมือ

<sup>1</sup> รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, คำนิยามของภาษีอากร : พรหมแดนแห่งความรู้ สรรพการสาส์น ปี 31 ฉ.5 หน้า 110

<sup>2</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2555 หน้า 5

<sup>3</sup> วิทย์ ตันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพฯ : อักษรสัมพันธ์), 2520 หน้า -33-34

โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้เป็นหนึ่งในวิธีการที่รัฐนำมาเลือกใช้ แต่การให้สิทธิประโยชน์ก็จะแตกต่างกันไปขึ้นกับสถานการณ์ วิธีการที่รัฐจะนำมาใช้สำหรับการให้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ

การลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้เป็นหนึ่งในวิธีการที่นำมาให้สิทธิประโยชน์แก่เอกชน ซึ่งการยกเว้นในที่นี้อาจทำได้หลายวิธี ได้แก่ การกำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ชั่วคราวระยะเวลาหนึ่ง 1 ปี 3 ปี หรือ 5 ปี หรือตามระยะเวลาอื่นตามที่เห็นสมควรตามแต่ละกิจการ หรืออาจเพราะเหตุบางประการจึงนำมาซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนประกอบกิจการบางประเภทที่รัฐต้องการให้มีการประกอบการเพิ่มขึ้น หรือเพื่อการควบคุมกิจการบางประเภทจึงต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือประกอบธุรกิจในท้องถิ่นที่กำหนด เพื่อส่งเสริมให้เกิดการกระจายพื้นที่ในการลงทุน

นอกจากนี้การให้สิทธิพิเศษในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ซึ่งอาจทำได้หลายวิธี เช่น การให้หักค่าเสื่อมราคาในระยะเวลาที่เร็วขึ้นในระยะที่ลงทุน การอุดหนุนทางภาษีเงินได้แก่การลงทุนนอกจากการให้หักค่าเสื่อมราคาตามปกติ อาจให้หักเพิ่มได้อีกส่วนหนึ่งของจำนวนเงินที่ลงทุน หรือที่เรียกว่าการขาดเขตการลงทุน (investment allowance) หรืออาจจะใช้วิธีการเครดิตการลงทุน (investment credit) หรือวิธีการที่รัฐยอมให้นำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีหนึ่งไปหักออกจากกำไรของปีหลัง ๆ ได้มากขึ้น<sup>4</sup>

ทั้งนี้ แม้มาตรการทางภาษีอาจนำมาใช้ในการแก้ปัญหาตามสถานการณ์ต่าง ๆ ของประเทศได้โดยการกำหนดการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีต่าง ๆ แต่ก็มิใช่ว่ารัฐจะนำมาตรการทางภาษีมาเป็นมาตรการในการแก้ไขปัญหาเพียงอย่างเดียวเท่านั้นอาจต้องใช้มาตรการอื่นมาช่วยในการแก้ปัญหาประกอบด้วย อีกทั้งในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่เอกชน อาจนำมาซึ่งการขาดรายได้ของรัฐที่จะนำมาใช้ในกิจการสาธารณะต่าง ๆ ได้ ในการจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่เอกชนจึงต้องประมาณการรายได้ที่รัฐจะต้องสูญเสียไปด้วย เพื่อพิจารณาความคุ้มค่าของการให้สิทธิประโยชน์

## 2.2 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดี

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเสมือนคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งที่ทำให้รัฐใช้อำนาจมหาชนในการบังคับเอกชนเพื่อเสียภาษีอากร กฎหมายที่จะออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีอากรก็ย่อมต้องเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดีด้วย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยบรรลุวัตถุประสงค์เพื่อนโยบายทางการเงินการคลังของรัฐ กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องด้วยกฎหมายและเศรษฐศาสตร์ จึงจำต้องศึกษาวิชาทางเศรษฐศาสตร์ประกอบด้วย เพื่อนำมากำหนดบทบัญญัติทางกฎหมาย ซึ่ง Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษแห่งสำนักคลาสสิก ผู้ซึ่งได้รับการขนานนามว่าเป็นบิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้กล่าวถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีไว้ในหนังสือ The wealth of Nations<sup>5</sup> ซึ่งได้กล่าวไว้ว่า หลักการบริหารภาษีที่ดีมีสาระสำคัญด้วยกัน 4 ประการ ดังนี้

<sup>4</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง (กรุงเทพฯ : นิติธรรม, 2541), หน้า 137-139

<sup>5</sup> ปวย อึ้งภากรณ์, คำอธิบายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 (กรุงเทพฯ ; บริษัทประมวลมิตร), หน้า 232-246

### 2.2.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษีโดยที่หลักเกณฑ์ในการวัดต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับแก่กันได้โดยทั่วกัน การพิจารณาความเป็นธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย<sup>6</sup>

ภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้นมีความเห็นแบ่งออกเป็น 2 ความเห็น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมหรือที่เรียกว่า “หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)” ส่วนอีกความเห็นหนึ่งเห็นว่า ภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือกำลังความสามารถของผู้เสียภาษีหรือที่เรียกว่า “หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Absolute Equity)”<sup>7</sup>

หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ เป็นการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในจำนวนเท่ากันเพราะภาระค่าใช้จ่ายที่รัฐต้องใช้ในการบริการกิจการอันเป็นสาธารณะควรต้องเฉลี่ยแก่ประชาชนทุกคนที่ได้รับประโยชน์โดยเท่าเทียม ซึ่งหากพิจารณาความเป็นธรรมตามแนวคิดนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่า ไม่ได้เป็นการนำมาซึ่งความเป็นธรรมได้อย่างแท้จริง เนื่องจากประชาชนทุกคนไม่ได้มีรายได้ที่เท่าเทียมกัน หากทุกคนต้องเสียภาษีเท่ากัน ผู้ที่มีรายได้น้อยก็จะได้ไม่เหลือเงินได้ไว้ใช้ประโยชน์แก่ตนเอง เพราะต้องนำมาชำระภาษีแก่รัฐมากกว่า ความเป็นธรรมในลักษณะนี้อาจนำมาซึ่งปัญหาความเหลื่อมล้ำมากขึ้น

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ สามารถแบ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็นหลักย่อย ๆ ได้ 2 หลัก คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The benefit principle) กล่าวคือ พิจารณาจากการได้รับการบริการจากรัฐ ประชาชนที่ได้รับการดูแลจากรัฐมากก็ต้องเสียภาษีมากขึ้นตามไปด้วย ผู้ที่ใช้ใช้น้อยก็จ่ายน้อย ส่วนผู้ที่ไม่ได้ใช้ก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ อีกหลักหนึ่ง คือ หลักความสามารถในการเสียภาษี (The ability to pay principle) คือ การวัดความเสมอภาคจากความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ พิจารณาจากความสามารถของผู้เสียภาษีในแนวดิ่งและแนวนอน โดยที่ความสามารถในแนวดิ่งในที่นี้นั้นเป็นการพิจารณาว่าความสามารถในการชำระภาษีเท่ากันหรือไม่ ถ้าความสามารถต่างกันภาระภาษีก็ต่างกันได้ แต่ถ้าพิจารณาในแนวนอนแล้ว หากมีความสามารถเท่ากัน ย่อมต้องมีภาระภาษีที่เท่ากัน จะมีบุคคลหนึ่งบุคคลใดต้องเสียภาษีต่างไปแต่ความสามารถในการชำระภาษีเท่ากันมิได้

การจัดเก็บภาษีบนหลักความเสมอภาครัฐจะต้องให้ความสำคัญกับความเป็นธรรมในหลายด้านประกอบกันด้วย ทั้งหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ หลักความเป็นธรรมบนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและทำให้ความร่วมมือในการเสียภาษี และหลักความเป็นธรรมบนความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจหรือความเป็นกลางของภาษี หากรัฐบาลสามารถออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ จะสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน และหากรัฐบาลออกกฎหมายบนหลักหลักความเป็นธรรมบนความมี

<sup>6</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556). หน้า 54-55

<sup>7</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2562). หน้า 17.

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี และหลักความเป็นธรรมบนความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจหรือความเป็นกลางของภาษีแล้ว รัฐบาลจะสามารถหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลได้อย่างเพียงพอด้วยการใช้ค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดเก็บภาษีที่ไม่สูงมาก

### 2.2.2 หลักความชัดเจนแน่นอน (Certainly)

ในการจัดเก็บภาษีรัฐต้องมีนโยบายที่แน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษี และวิธีการในการจัดเก็บ และต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลมิใช่ดำเนินการตามอำเภอใจทั้งฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีและรัฐ ต้องชัดเจนถึงขนาดที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ต้องชำระได้ด้วยตนเองว่ามีภาระภาษีเท่าใด ต้องยื่นเมื่อใด เป็นต้น นอกจากนี้เรื่องในทางปฏิบัติแล้วด้วยกฎหมายที่จะใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีก็ต้องมีความแน่นอน ต้องชัดเจนไม่กำกวมด้วย

กฎหมายภาษีอากรที่ดีจะต้องเข้าใจง่ายไม่ซับซ้อนหรือวุ่น หากออกกฎหมายที่ยากต่อการทำความเข้าใจและยากต่อการปฏิบัติตามจะนำมาซึ่งการเพิ่มต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงขึ้น นอกจากนี้การที่กฎหมายยากต่อความเข้าใจจะนำไปสู่การหลบหลีกและหนีภาษี การใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่รัฐ รวมไปถึงการเรียกรับสินบนต่าง ๆ ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี โดยธนาคารโลกได้มีการกล่าวสนับสนุนแนวคิดนี้ไว้ว่า กฎหมายภาษีที่ซับซ้อน กำกวม ไม่เป็นที่ชัดเจนจะเป็นการง่ายต่อผู้เสียภาษีที่จะหลีกเลี่ยงภาษีและก่อให้เกิดการฉ้อราษฎร์บังหลวง (corruption)<sup>8</sup> สถานที่สำหรับการชำระภาษีก็ต้องมีความชัดเจน เนื่องจากภาษีมียหลายรูปแบบทั้งภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อม ภาษีทรัพย์สิน โดยภาษีแต่ละชนิดก็จะถือเป็นรายได้ของแต่ละหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บ สถานที่ในการจัดเก็บภาษีจึงต้องมีความแน่นอน ผู้ชำระภาษีจะได้ปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องว่าภาษีชนิดใดต้องยื่นแก่หน่วยงานใด ณ ที่ทำการใด เพื่อความสะดวกในการชำระภาษีให้ถูกต้อง

อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า กฎหมายภาษีที่มีความเข้าใจง่าย แน่นอนชัดเจนจะง่ายต่อการปฏิบัติตามและทำให้เกิดต้นทุนต่ำในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี และชัดเจนต่อการหลบหลีกและหนีภาษี ชัดขวางต่อการใช้อำนาจหน้าที่ตามอำเภอใจ กฎหมายภาษีที่ง่ายและแน่นอนชัดเจนจึงช่วยสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

### 2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความสะดวกทั้งแก่เจ้าหน้าที่รัฐผู้เก็บภาษีและต้องสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีด้วย ทั้งวิธีการชำระภาษี ระยะเวลาในการชำระ สถานที่รับชำระภาษี รวมทั้งเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการยื่นชำระภาษี กฎหมายระเบียบข้อบังคับตลอดแบบฟอร์มในการกรอกเพื่อชำระภาษีต่าง ๆ ต้องง่ายต่อการเข้าใจ หลักความสะดวกนี้จะสอดคล้องเชื่อมโยงกันกับหลักความแน่นอน เช่น เอกสารที่ใช้

<sup>8</sup> จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2555 หน้า 219-223

สำหรับการยื่นแบบชำระภาษีจะต้องชัดเจนเข้าใจง่ายและต้องมีเนื้อหาในการกรอกไม่ยากต่อการทำความเข้าใจและการกรอกข้อมูลในใบยื่นแบบชำระภาษีต้องไม่ใช้เวลานาน สถานที่และช่องทางการชำระภาษียกต้องเอื้ออำนวยแก่ผู้ชำระภาษีด้วย ในด้านของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเองก็ต้องมีความสะดวกในการจัดเก็บด้วย หากการจัดเก็บภาษีมีความยุ่งยากไม่สะดวกที่จะจัดเก็บนั้น อาจจะทำให้เกิดความยากต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ นำมาซึ่งการเพิ่มค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดเก็บภาษีด้วย ภาษีที่จัดเก็บได้จากประชาชนอาจไม่คุ้มค่ากับการจัดเก็บไม่มีภาษีเหลือพอที่จะนำไปใช้สำหรับการพัฒนาหรือเพื่อการจัดทำบริการสาธารณะต่าง ๆ ซึ่งจะไม่บรรลุวัตถุประสงค์สำหรับการจัดเก็บภาษี

#### 2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำที่สุดเพราะหากรัฐใช้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมาก ภาษีที่เก็บได้ก็จะเหลือไปใช้สำหรับการบริหารจัดการเพื่อกิจการสาธารณะน้อยลง และต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วยเช่นกัน เพราะผู้เสียภาษีไม่ได้มีเพียงภาษีอย่างเดียวที่ต้องชำระแต่ยังต้องมีค่าเอกสาร ค่าเดินทางที่ต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นด้วย รัฐจึงต้องมีมาตรการในการจัดเก็บภาษีให้ควบคุมทั้งรายจ่ายฝ่ายรัฐ และรายจ่ายฝ่ายที่ชำระภาษีให้มีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด

จากการศึกษาหลักการภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ Adam Smith ทั้ง 4 หลักแล้ว จะเห็นได้ว่าหลักการบริหารภาษีที่ดีจะต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรม ความแน่นอน ความสะดวก และ ความประหยัด ซึ่งในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษียกก็ต้องคำนึงถึงหลักดังกล่าวเช่นกัน การจะให้สิทธิประโยชน์แก่บุคคลใด ธุรกิจใดก็ต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมด้วย ธุรกิจอย่างเดียวกัน ปัจจัยอย่างเดียวกันก็ควรจะได้รับสิทธิประโยชน์ที่เช่นเดียวกัน การให้สิทธิประโยชน์ก็ต้องมีความชัดเจน มีความแน่นอนว่าเงื่อนไขในการให้สิทธิประโยชน์ต้องเป็นอย่างไร วิธีการในการขอรับสิทธิประโยชน์รวมทั้งรายละเอียดของสิทธิประโยชน์ที่ได้รับอีกทั้ง การให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้ประกอบการต้องมีความสะดวก การให้สิทธิประโยชน์ต้องไม่เป็นการสร้างภาระแก่ผู้ขอรับสิทธิหรือเจ้าหน้าที่รัฐที่พิจารณาการให้สิทธิเพิ่มมากขึ้นจนเกินความจำเป็น อีกทั้ง ค่าใช้จ่ายต้องไม่สูงทั้งค่าใช้จ่ายในการใช้เจ้าหน้าที่รัฐเพื่อตรวจสอบสิทธิว่าเป็นไปตามเงื่อนไขการขอรับสิทธิประโยชน์หรือไม่ หรือค่าใช้จ่ายของฝ่ายที่ชำระภาษียกก็ต้องไม่สูงมากเกินไป หากมีค่าใช้จ่ายมากเกินไป สิทธิประโยชน์ที่ออกมาก็อาจไม่มีผู้มาขอรับสิทธิประโยชน์อันจะนำมาซึ่งการไม่บรรลุวัตถุประสงค์การให้สิทธิประโยชน์

#### 2.3 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยสิ่งที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีเรียกว่า “ฐานภาษี (Tax base)” ซึ่งหมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น เงินได้พึงประเมิน กำไรของนิติบุคคล ฐานภาษีจึงมีความสำคัญเนื่องจากถือเป็นแหล่งที่มาสำหรับการจัดเก็บภาษี แม้ว่ากฎหมายไทยได้ให้คำจำกัดความเกี่ยวกับเงินได้ที่พึงต้องชำระภาษีไว้อย่างกว้างแต่ฐานภาษียกดังกล่าวก็ถูกทำให้แคบลงได้เนื่องจากถูกกีดกันโดยบทบัญญัติ

เกี่ยวกับเงินได้ที่ปราศจากภาษี (tax-free income) ที่ทำให้ฐานภาษีแคบลงเพราะปลอดเงินได้ของบุคคลที่ต้องนำมาเสียภาษี หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งได้ว่า “ตัวบรรเทาภาระภาษี (tax reliefs)”<sup>9</sup>

ตัวบรรเทาภาระภาษี คือ การทำให้ภาระภาษีถูกลดลงซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อการสร้างแรงจูงใจ มีวัตถุประสงค์ด้วยกัน 2 ประการ คือ เพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมใดโดยเฉพาะ หรือเพื่อการสนับสนุนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ เช่น การเครดิตภาษี (tax credits) การยกเว้นภาษี (tax exemptions) การลดหย่อนภาษี (tax allowances) การหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (deduction of expenses) รวมไปถึงการหักใด ๆ ที่กฎหมายอนุญาตเพื่อการคำนวณความรับผิดในการเสียภาษี เหตุที่ต้องมีการบรรเทาภาระภาษีนั้นเพราะจะช่วยลดภาระหรือบรรเทาภาระภาษีให้แก่บุคคลหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งโดยเฉพาะเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ รัฐบาลต้องจำกัดการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีที่จะเป็นประโยชน์ของกลุ่มผู้มีรายได้สูง แต่ต้องส่งเสริมการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษีของกลุ่มผู้มีรายได้น้อย

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 3 (1) และ มาตรา 4 (2) ได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการยกเว้น ลดอัตราภาษีเงินได้ได้ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง

**มาตรา 3** บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

**มาตรา 4** ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานอื่น โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษากับออกกฎกระทรวง

(1) ให้ใช้หรือยกเลิกแสดมปีโดยกำหนดให้นำมาแลกเปลี่ยนกับแสดมปีที่ใช้ได้ ภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด แต่ต้องให้เวลาไม่น้อยกว่าหกสิบวัน

(2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

## 2.4 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นภาษีที่เริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2563 ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งแต่เดิมเป็นการคำนวณเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

<sup>9</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2555 หน้า 105-120

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ได้กำหนดประเภททรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งมีทั้งที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ และการกำหนดเป็นการเพิ่มเติมไว้ในกฎกระทรวงซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐหรือในกิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

(2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญาหรือความตกลงอื่นใด

(3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(4) ทรัพย์สินของสภาอากาศไทย

(5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

นอกจากนี้บทบัญญัติมาตรา 55 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจการออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ แต่ต้องไม่เกินร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย



มาตรา 55 การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ ให้กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

## 2.5 หลักการการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้กำหนดประเภทป้ายที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษีป้าย ซึ่งมีทั้งที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ และการกำหนดเป็นการเพิ่มเติมไว้ในกฎกระทรวงซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย

มาตรา 8 เจ้าของป้ายไม่ต้องเสียภาษีป้ายสำหรับป้าย ดังต่อไปนี้

- (1) ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงแรมหรือสถานบริการและบริเวณของโรงแรมหรือสถานบริการนั้น เพื่อโฆษณาโรงแรมหรือสถานบริการ
- (2) ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งหุ้มห่อหรือบรรจุสินค้า
- (3) ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว
- (4) ป้ายที่แสดงไว้ที่คน หรือสัตว์
- (5) ป้ายที่แสดงไว้ในอาคารที่ใช้ประกอบการหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐาน ทั้งนี้ เพื่อหารายได้และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกินที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์
- (6) ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน
- (7) ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล หรือตามกฎหมายว่าด้วยกรณีอื่น ๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ
- (8) ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการสหกรณ์และบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (9) ป้ายของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น
- (10) ป้ายของผู้ประกอบการเกษตรซึ่งค่าผลผลิตอันเกิดจากการเกษตรของตน
- (11) ป้ายของวัด หรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ
- (12) ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ
- (13) ป้ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดังนั้น การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับภาษีป้ายสามารถทำได้โดยแก้ไขพระราชบัญญัติ โดยการเพิ่มประเภทของป้ายที่จะกำหนดยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีป้ายด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย หรืออีกกรณีหนึ่งที่สามารถกระทำได้ คือการใช้อำนาจตามมาตรา 5 ประกอบกับ มาตรา 8 (13) เพื่อไปกำหนดประเภทป้ายที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไว้ในกฎกระทรวง

### บทที่ 3

#### ภาพรวมธุรกิจหอพักเอกชนและภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจ

การศึกษาวิจัยเล่มนี้เป็นการศึกษาเพื่อเป็นแนวทางสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการหอพักเอกชน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องศึกษาภาพรวมของธุรกิจหอพักเอกชนตั้งแต่การเริ่มการประกอบธุรกิจเพื่อให้เข้าใจภาพรวมของธุรกิจมากยิ่งขึ้นว่ารูปแบบการประกอบธุรกิจเป็นอย่างไร ประกอบกับการศึกษาภาวะภาษีที่ผู้ประกอบการต้องแบกรับด้วยนับเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการต้องคำนึงถึง เนื่องจากภาษีเป็นส่วนหนึ่งที่จะมาทำให้กำไรของธุรกิจส่วนหนึ่งต้องลดลงไป เพราะต้องนำไปจ่ายภาษีให้แก่รัฐ การศึกษาภาพรวมของธุรกิจและภาวะภาษีจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษา เพื่อนำไปสู่การศึกษาแนวทางการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้อย่างสมเหตุสมผลมากยิ่งขึ้น การศึกษาในบทนี้จึงแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนของภาพรวมในการประกอบธุรกิจหอพักเอกชน และส่วนของภาวะภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจหอพักเอกชน

#### 3.1 ลักษณะทั่วไปและประเภทของหอพักเอกชน

ตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 หอพัก คือ สถานที่เพื่อรับผู้พักเข้าพักอาศัยโดยเรียกเก็บค่าเช่าให้ถือว่าบุคคลนั้นประกอบกิจการหอพัก<sup>10</sup> ซึ่ง ผู้พักตามกฎหมายนี้ คือ บุคคลผู้ซึ่งอยู่ระหว่างการศึกษาศึกษาในสถานศึกษาในระดับไม่สูงกว่าปริญญาตรีและมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปี<sup>11</sup> ผู้ประกอบการที่รับบุคคลดังกล่าวเข้าพักเท่านั้น จึงจะเป็นการประกอบการที่เรียกว่า การให้บริการเช่าหอพัก หากแบ่งตามประเภทผู้ประกอบการจะสามารถแบ่งได้เป็น 2 ชนิด คือ หอพักสถานศึกษา และหอพักเอกชน ซึ่งหอพักสถานศึกษาในที่นี้นั้น คือ หอพักที่ผู้ประกอบการหอพักเป็นสถานศึกษา<sup>12</sup> และ หอพักเอกชน คือ หอพักที่ผู้ประกอบการหอพักเป็นบุคคลทั่วไปซึ่งไม่ใช่สถานศึกษา โดยคำว่าสถานศึกษาตามกฎหมายนี้นั้น หมายถึง โรงเรียน วิทยาลัย สถาบัน มหาวิทยาลัยที่จัดการศึกษาในระบบตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ ฉะนั้น “หอพักเอกชน” ตามกฎหมายนี้ จึงหมายถึง หอพักที่ผู้ประกอบการหอพักมิได้เป็นโรงเรียน วิทยาลัย สถาบัน มหาวิทยาลัยที่จัดการศึกษาในระบบตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติโดยรับผู้เข้าพักที่ยังอยู่ในระหว่างการศึกษามีอายุไม่เกิน 25 ปีเข้าพักเท่านั้น<sup>13</sup> หากเป็นการให้บริการห้องพักให้เช่าที่ผู้เช่ามิใช่ผู้อยู่ระหว่างการศึกษามีอายุเกิน 25 ปีเข้าพักก็จะไม่เข้านิยามคำว่า “หอพักเอกชน” ที่จะอยู่ภายใต้บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 นี้

<sup>10</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 มาตรา 6

<sup>11</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 มาตรา 4

<sup>12</sup> สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, "รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. ....," (กรุงเทพมหานคร: สภานิติบัญญัติแห่งชาติ).

<sup>13</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 มาตรา 4

หอพักเอกชนสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ขนาด คือหอพักเอกชนขนาดเล็ก ขนาดกลาง และขนาดใหญ่ โดยใช้จำนวนห้องและพื้นที่ในการประกอบกิจการเป็นตัวแบ่งขนาดของหอพักเอกชน ซึ่งแต่ละขนาดมีจำนวนห้องและขนาดพื้นที่ ดังนี้<sup>14</sup>

1. หอพักเอกชนขนาดเล็ก คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักไม่เกิน 50 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร

2. หอพักเอกชนขนาดกลาง คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักเกิน 50 ห้อง แต่ไม่เกิน 100 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันเกิน 1,000 ตารางเมตร แต่ไม่เกิน 2,000 ตารางเมตร

3. หอพักเอกชนขนาดใหญ่ คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักเกิน 100 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันเกิน 2,000 ตารางเมตร

นอกจากนี้พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ให้นิยามของคำว่า ผู้ประกอบกิจการหอพักไว้ หมายความว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักตามพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งได้บัญญัตินิยามไว้ในมาตรา 4 ฉะนั้น ผู้ประกอบการหอพักเอกชน จึงหมายถึง ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน<sup>15</sup>

### 3.2 การขออนุญาตประกอบธุรกิจหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558

#### 3.2.1 การขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มีข้อกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการหอพักจะต้องขอรับอนุญาตจากนายทะเบียนซึ่งเป็นไปตามมาตรา 33 ผู้ประกอบกิจการหอพักเอกชนก็อยู่ในบังคับที่จะต้องไปขออนุญาตจากนายทะเบียนด้วย จึงจะสามารถประกอบธุรกิจดังกล่าวนี้ได้ หากประกอบธุรกิจดังกล่าวโดยไม่มีใบอนุญาตก็จะต้องได้รับโทษตามกฎหมาย คือ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 100,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และปรับอีกวันละไม่เกิน 10,000 บาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่<sup>16</sup> การขออนุญาตต้องขอรับใบอนุญาตจากนายทะเบียนโดยนายทะเบียนในที่นี้นั้นหมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้<sup>17</sup>

- นายกเทศมนตรี สำหรับในเขตเทศบาล
- นายกองค้การบริหารส่วนตำบล สำหรับในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล
- ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร สำหรับในเขตกรุงเทพมหานคร
- นายกเมืองพัทยา สำหรับในเขตเมืองพัทยา
- ผู้บริหารท้องถิ่นหรือหัวหน้าคณะผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งสำหรับในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ให้อำนาจในการกำกับดูแลประกอบกิจการหอพักแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Local Government Organization) อันเป็นการกระจายอำนาจรายได้

<sup>14</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 2

<sup>15</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 4 ประกอบกับ มาตรา 33

<sup>16</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 33 ประกอบกับ มาตรา 82

<sup>17</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 4

สำหรับค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ในกิจการหอพักไปยังส่วนท้องถิ่น<sup>18</sup> เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับ ในกิจการที่กฎหมายมอบหมายหน้าที่ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เทศบาล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา และองค์การบริหารส่วนตำบลเป็นเจ้าหน้าที่ดำเนินการภายในเขตท้องถิ่นนั้น ๆ และให้รายได้ (Revenue) ที่ได้จากการขออนุญาตนั้นตกเป็นรายได้ ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นดังกล่าวเพื่อนำไปใช้ในการดูแลและบริหารของท้องถิ่นต่อไป

การปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นวิธีการจัดระเบียบบริหารราชการแผ่นดินประการหนึ่งของไทยตามหลักการกระจายอำนาจปกครอง (Decentralization) ในรูปแบบการกระจายอำนาจทางพื้นที่ โดยรัฐมอบอำนาจการปกครองให้กับองค์กรส่วนท้องถิ่นเพื่อการจัดทำบริการสาธารณะและกิจกรรมสาธารณะ เพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่น ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐส่วนกลาง<sup>19</sup>

การขออนุญาตเป็นผู้ประกอบกิจการหอพักเอกชนนั้นสามารถดำเนินการขออนุญาตได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และไม่ได้มีบทบัญญัติไว้ในมาตราใดที่เป็นจำกัดการประกอบอาชีพอันเป็นการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้มีสัญชาติไทยและคนต่างด้าว เนื่องจากไม่ได้บัญญัติในเรื่องคุณสมบัติไว้เป็นการเฉพาะว่าจะต้องเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย มีแต่เพียงการกำหนดคุณสมบัติไว้ว่าจะต้องมีอายุไม่น้อยกว่า 20 ปีบริบูรณ์และต้องมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร<sup>20</sup> หากเป็นกรณีนิติบุคคลเป็นผู้ขอก็ต้องมีการตั้งผู้แทนนิติบุคคลมาเป็นผู้ขออนุญาตประกอบกิจการ นอกจากคุณสมบัติข้างต้นนี้ บุคคลที่จะมาขออนุญาตจะต้องไม่เป็นผู้มีคุณสมบัติต้องห้ามตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 35 (2)<sup>21</sup> ทั้งนี้แต่ละประเภทก็จะมีหลักเกณฑ์ เอกสารต่าง ๆ ที่ต่างกันในการขออนุญาต ดังนี้

#### 1) บุคคลธรรมดาเป็นผู้ขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

มาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 อันเป็นบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการขออนุญาตที่กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการหอพักเอกชนต้องขออนุญาตจากนายทะเบียน และการขอรับใบอนุญาตและการออกใบอนุญาต ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>18</sup> กฤษมดีปพันธ์ พาณิชยกรกุล, "ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับผู้พัก ผู้จัดการหอพักและการควบคุมดูแลการประกอบกิจการหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558" (นิติศาสตรมหาบัณฑิต กลุ่มวิชากฎหมายธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2559).

<sup>19</sup> นันทวัฒน์ บรมานันท์ การปกครองส่วนท้องถิ่น. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2552).

<sup>20</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 35 (1) (ก) และ (ข)

<sup>21</sup> มาตรา 35 (2) ลักษณะต้องห้าม

(ก) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(ข) เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(ค) เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(ง) เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับเพศตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็ก ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้าประเวณี ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้ามนุษย์ ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน หรือความผิดตามกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด

(จ) เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักในระยะเวลา 5 ปีก่อนวันขอรับใบอนุญาต

ดังนั้นขั้นตอน หลักเกณฑ์ วิธีการขออนุญาตต่าง ๆ จึงต้องศึกษาและพิจารณาจากกฎกระทรวงการอนุญาต ประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560

กฎกระทรวงดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์กรณีผู้ขออนุญาตเป็นบุคคลธรรมดาไว้ดังนี้ ให้ผู้ประสงค์จะประกอบกิจการหอพักเอกชนที่เป็นบุคคลธรรมดายื่นคำขอรับใบอนุญาตต่อ นายทะเบียน ณ ท้องที่ที่หอพักตั้งอยู่ พร้อมด้วยเอกสารและหลักฐาน ดังต่อไปนี้<sup>22</sup>

- สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน สำเนาหนังสือเดินทางหรือใบสำคัญประจำตัวของคนต่างด้าว
- สำเนาทะเบียนบ้านหรือเอกสารที่แสดงถึงภูมิลำเนาของคนต่างด้าว
- หลักฐานแสดงความเป็นเจ้าของอาคารสถานที่ที่จะตั้งหอพักหรือเอกสารแสดงว่าผู้ขอรับใบอนุญาตมีสิทธิใช้อาคารตั้งหอพักไม่น้อยกว่า 5 ปี
- ระเบียบประจำหอพัก
- แผนที่โดยสังเขปแสดงที่ตั้งของหอพัก
- ใบอนุญาตหรือใบรับแจ้งก่อสร้างหรือดัดแปลงอาคารเพื่อใช้เป็นหอพักตาม

กฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร หรือใบรับรองการตรวจสอบสภาพอาคารว่ามีความมั่นคงแข็งแรงและปลอดภัยเพื่อใช้เป็นหอพักโดยผู้ประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุมหรือผู้ประกอบวิชาชีพสถาปัตยกรรมควบคุม ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น แล้วแต่กรณี

- แผนผังบริเวณ แบบแปลน และรายการประกอบแบบแปลน

## 2) นิติบุคคลเป็นผู้ขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

ผู้ขอรับใบอนุญาตเป็นห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้องไม่เคยเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลที่เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในระยะเวลา 5 ปีก่อนวันขอรับใบอนุญาต<sup>23</sup> และในการยื่นขออนุญาตเอกสารที่จะต้องยื่นนั้น เหมือนกันกับเอกสารของการยื่นขอรับใบอนุญาตโดยบุคคลธรรมดา แต่จะมีเอกสารเพิ่มขึ้นมาอีก 2 อย่าง คือ สำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล ซึ่งแสดงรายการเกี่ยวกับชื่อ วัตถุประสงค์ที่ตั้งสำนักงานและผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล<sup>24</sup> และสำเนาหนังสือแต่งตั้งผู้แทนนิติบุคคล<sup>25</sup>

### 3.2.2 การขอต่ออายุใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

ใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชนมีอายุ 5 ปีนับแต่วันที่ออกใบอนุญาต<sup>26</sup> หากผู้ที่ได้รับการอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน ประสงค์จะประกอบธุรกิจนี้ต่อไปอีก เมื่อใบอนุญาตใกล้สิ้นอายุแล้ว ผู้ประกอบการหอพักจะต้องยื่นคำขอต่อนายทะเบียน ณ ท้องที่ที่หอพักตั้งอยู่ ภายในหกสิบวัน

<sup>22</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 4(1)

<sup>23</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 35 วรรคสอง

<sup>24</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 4(2) (ก)

<sup>25</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 4(2) (ข)

<sup>26</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 37

ก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุพร้อมด้วยสำเนาใบอนุญาต<sup>27</sup> และยื่นพร้อมกับเอกสารอื่น ๆ ประกอบเสมือนกับการยื่นขออนุญาตครั้งแรก แต่ไม่ต้องยื่นระเบียบประจำหอพัก แผนที่โดยสังเขปแสดงที่ตั้งของหอพักและแผนผังบริเวณ แบบแปลน และรายการประกอบแบบแปลนแล้ว เนื่องจากนายทะเบียนมีข้อมูลเหล่านั้นจากการยื่นขอใบอนุญาตครั้งแรกอยู่แล้ว เว้นแต่กรณีที่ผู้ประกอบมีการตัดแปลงแก้ไขแปลนของหอพักหรือเปลี่ยนระเบียบประจำหอพักก็จะต้องมีการยื่นเพิ่มเติมเพื่อให้เจ้าหน้าที่ทราบข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน

### 3.2.3 การขออนุญาตโอนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

ใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชนสามารถโอนแก่กันได้แต่จะต้องได้รับการอนุญาตจากนายทะเบียน<sup>28</sup> แต่บุคคลที่รับโอนจะต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามเช่นเดียวกันกับที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับผู้ขอรับใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน ในการโอนใบอนุญาตให้แก่กันผู้โอนและผู้รับโอนต้องยื่นคำขอต่อนายทะเบียน ณ ท้องที่ที่หอพักตั้งอยู่ พร้อมด้วยใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชนของผู้โอน และเอกสารและหลักฐานของผู้รับโอน<sup>29</sup> เอกสารของผู้รับโอนนั้นประกอบไปด้วย สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน สำเนาหนังสือเดินทางหรือใบสำคัญประจำตัวของคนต่างด้าว และสำเนาทะเบียนบ้านหรือเอกสารที่แสดงถึงภูมิลำเนาของคนต่างด้าวในกรณีที่ผู้รับโอนเป็นบุคคลธรรมดา ถ้าผู้รับโอนเป็นนิติบุคคลจะต้องมีการยื่น สำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล ซึ่งแสดงรายการเกี่ยวกับชื่อวัตถุประสงค์ที่ตั้งสำนักงาน และผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล และสำเนาหนังสือแต่งตั้งผู้แทนนิติบุคคลเพิ่มจากกรณีบุคคลธรรมดา

### 3.2.4 การขอใบแทนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

หากเกิดเหตุการณ์ใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักชำรุดหรือสูญหาย สามารถขอรับใบแทนใบอนุญาตดังกล่าวนี้ได้ โดยแจ้งต่อนายทะเบียน ณ ท้องที่ที่หอพักนั้นตั้งอยู่<sup>30</sup> เพื่อขอออกใบแทนใบอนุญาตดังกล่าวนี้ได้ โดยยื่นพร้อมกับเอกสารหลักฐานรวมทั้งให้ส่งคืนใบอนุญาตฉบับเดิมที่ถูกทำลายในสาระสำคัญหรือยื่นหลักฐานการแจ้งความกรณีสูญหายภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับทราบถึงการสูญหายหรือถูกทำลายในสาระสำคัญดังกล่าว เมื่อนายทะเบียนตรวจสอบแล้วเห็นว่า คำขอ เอกสาร และหลักฐานถูกต้องครบถ้วนนายทะเบียนจะออกใบแทนให้ โดยเป็นใบอนุญาตแบบเดิมและระบุคำว่า “ใบแทน” ด้วยอักษรสีแดงไว้ด้านบนของใบอนุญาต

<sup>27</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 6

<sup>28</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 38

<sup>29</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 11

<sup>30</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 13

### 3.2.5 การขออนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน

ในการประกอบกิจการหอพักเอกชนนั้น มีแต่เพียงใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักก็ยังมีอาจเริ่มประกอบกิจการได้ กฎหมายกำหนดให้ต้องมีการจัดให้มีผู้จัดการหอพักด้วย และผู้ที่จะมาทำหน้าที่ผู้จัดการหอพักก็ต้องได้รับการอนุญาตจากนายทะเบียน<sup>31</sup> โดยผู้ที่ประสงค์จะขออนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชนต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 มาตรา 51<sup>32</sup> โดยให้ยื่นคำขอรับใบอนุญาตต่อนายทะเบียน ณ ที่อยู่ที่หอพักตั้งอยู่ พร้อมด้วยเอกสารและหลักฐาน ดังนี้<sup>33</sup>

- สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน
- สำเนาทะเบียนบ้าน
- รูปถ่ายครึ่งตัว หน้าตรง ไม่สวมหมวก ไม่สวมแว่นตาดำ ขนาด 5 x 6 เซนติเมตร ซึ่งถ่ายมาแล้วไม่เกิน 6 เดือน จำนวน 2 รูป
- หนังสือแต่งตั้งจากผู้ประกอบการหอพักให้ปฏิบัติหน้าที่ผู้จัดการหอพัก โดยระบุชื่อหอพักพร้อมสำเนาใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักนั้น

<sup>31</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 มาตรา 48 ประกอบกับมาตรา 50

<sup>32</sup> ผู้ขอรับใบอนุญาตผู้จัดการหอพักตามมาตรา 50 ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(1) คุณสมบัติ

(ก) มีสัญชาติไทย

(ข) มีอายุไม่ต่ำกว่าสามสิบปีบริบูรณ์

(2) ลักษณะต้องห้าม

(ก) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(ข) เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี

(ค) เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

(ง) เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นผู้กระทำความผิดในความผิดเกี่ยวกับเพศตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็ก ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้าประเวณี ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการค้ามนุษย์ ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการพนัน หรือความผิดตามกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด

(จ) เป็นโรคตามที่คณะกรรมการกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(ฉ) เคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตผู้จัดการหอพักในระยะเวลาห้าปีก่อนวันขอรับใบอนุญาต

<sup>33</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 29



### 3.2.6 การขอต่ออายุใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน

ใบอนุญาตประกอบเป็นผู้จัดการหอพักเอกชนมีอายุ 2 ปีนับแต่วันที่ออกใบอนุญาต<sup>34</sup> หากผู้ที่ได้รับการอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน ประสงค์จะประกอบธุรกิจนี้ต่อไปอีก เมื่อใบอนุญาตใกล้สิ้นอายุแล้ว ผู้ประกอบการหอพักจะต้องยื่นคำขอต่อนายทะเบียน ณ ที่อยู่ที่หอพักตั้งอยู่ ภายใน 60 วัน ก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ โดยระบุชื่อหอพักพร้อมด้วยเอกสารและหลักฐาน<sup>35</sup>

### 3.2.7 การขอออกใบแทนใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน

หากเกิดเหตุการณ์ใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชนชำรุดหรือสูญหาย สามารถขอรับใบแทนใบอนุญาตดังกล่าวนั้นได้ โดยแจ้งต่อนายทะเบียน ณ ที่อยู่ที่หอพักนั้นตั้งอยู่<sup>36</sup> เพื่อขอออกใบแทนใบอนุญาตดังกล่าวนั้นได้ โดยยื่นพร้อมกับเอกสารหลักฐานรวมทั้งให้ส่งคืนใบอนุญาตฉบับเดิมที่ถูกทำลายในสาระสำคัญหรือยื่นหลักฐานการแจ้งความกรณีสูญหายภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับทราบถึงการสูญหายหรือถูกทำลายในสาระสำคัญดังกล่าว เมื่อนายทะเบียนตรวจสอบแล้วเห็นว่า คำขอ เอกสาร และหลักฐานถูกต้องครบถ้วนนายทะเบียนจะออกใบแทนให้ โดยเป็นใบอนุญาตแบบเดิมและระบุคำว่า “ใบแทน” ด้วยอักษรสีแดงไว้ด้านบนของใบอนุญาต

### 3.2.8 การขออนุญาตตัดแปลง การเปลี่ยนชื่อ และการเปลี่ยนประเภทหอพัก

ผู้ประกอบการหอพักใดประสงค์จะตัดแปลงหอพักในลักษณะของการตัดแปลงอาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร ต้องได้รับอนุญาตจากนายทะเบียน<sup>37</sup> โดยยื่นคำขอต่อนายทะเบียน ณ ที่อยู่ที่หอพักตั้งอยู่พร้อมด้วยเอกสารและหลักฐานดังนี้<sup>38</sup>

#### (1) บุคคลธรรมดา

- (ก) สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน สำเนาหนังสือเดินทางหรือใบสำคัญประจำตัวของคนต่างด้าว
- (ข) สำเนาทะเบียนบ้านหรือเอกสารที่แสดงถึงภูมิลำเนาของคนต่างด้าว
- (ค) ใบอนุญาตหรือใบรับแจ้งก่อสร้างหรือตัดแปลงอาคารเพื่อใช้เป็นหอพักตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร
- (ง) แผนผังบริเวณ แบบแปลน และรายการประกอบแบบแปลน

<sup>34</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 52

<sup>35</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 30

<sup>36</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 32

<sup>37</sup> พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558 มาตรา 44

<sup>38</sup> กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560 ข้อ 7

## (2) นิติบุคคล

(ก) สำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนนิติบุคคล ซึ่งแสดงรายการเกี่ยวกับชื่อ วัตถุประสงค์ ที่ตั้งสำนักงาน และผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล

(ข) สำเนาหนังสือแต่งตั้งผู้แทนนิติบุคคล

(ค) สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน สำเนาหนังสือเดินทางหรือใบสำคัญประจำตัวของคนต่างด้าวของผู้แทนนิติบุคคล

(ง) สำเนาทะเบียนบ้านหรือเอกสารที่แสดงถึงภูมิลำเนาของคนต่างด้าวของผู้แทนนิติบุคคล

(จ) ใบอนุญาตหรือใบรับแจ้งก่อสร้างหรือตัดแปลงอาคารเพื่อใช้เป็นหอพักตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร

(ฉ) แผนผังบริเวณ แบบแปลน และรายการประกอบแบบแปลน

### 3.3 ค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับการขออนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

การขออนุญาตต่าง ๆ ผู้ประกอบการมีภาระหน้าที่ที่ต้องจัดเตรียมเอกสาร หลักฐานต่าง ๆ เพื่อยื่นแก่นายทะเบียนนำไปประกอบการพิจารณาอนุญาตต่าง ๆ รวมทั้งต้องเสียค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตให้แก่ท้องถิ่นเพื่อเป็นรายได้แก่ท้องถิ่นในการนำไปพัฒนาพื้นที่ต่อไป ซึ่งค่าธรรมเนียมที่ผู้ประกอบการต้องเสียนั้น แม้จะเรียกว่าค่าธรรมเนียมแต่ก็ถือเป็น ภาษีชนิดหนึ่งเช่นกัน

ตารางที่ 1 ตารางแสดงอัตราค่าธรรมเนียมอันเนื่องมาจากใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน

ประเภทการขออนุญาต	อัตราค่าธรรมเนียม ฉบับละ(บาท)
<b>1.การขอรับใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน</b> - ประเภทหอพักเอกชนขนาดเล็ก - ประเภทหอพักเอกชนขนาดกลาง - ประเภทหอพักเอกชนขนาดใหญ่	3,000 4,000 5,000
<b>2.การขอต่ออายุใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน</b> - ประเภทหอพักเอกชนขนาดเล็ก - ประเภทหอพักเอกชนขนาดกลาง - ประเภทหอพักเอกชนขนาดใหญ่	1,500 2,000 2,500
<b>3.การโอนใบอนุญาตประกอบกิจการหอพักเอกชน</b> - ประเภทหอพักเอกชนขนาดเล็ก - ประเภทหอพักเอกชนขนาดกลาง - ประเภทหอพักเอกชนขนาดใหญ่	3,000 4,000 5,000
<b>4.การขอใบแทนใบอนุญาต</b>	200

ที่มา : กฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการประกอบกิจการหอพักและการเป็นผู้จัดการหอพัก พ.ศ. 2560 รวบรวมข้อมูลสรุปลงเป็นตารางโดยผู้ศึกษา

ตารางที่ 2 ตารางแสดงอัตราค่าธรรมเนียมอันเนื่องมาจากใบอนุญาตเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน

ประเภทการขออนุญาต	อัตราค่าธรรมเนียม ฉบับละ(บาท)
<b>1.การขอรับใบอนุญาตประกอบเป็นผู้จัดการหอพักเอกชน</b>	
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดเล็ก	500
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดกลาง	750
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดใหญ่	1,000
<b>2.การขอต่ออายุใบอนุญาตผู้จัดการหอพักเอกชน</b>	
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดเล็ก	250
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดกลาง	375
- ประเภทหอพักเอกชนขนาดใหญ่	500
<b>3.การขอใบแทนใบอนุญาตผู้จัดการหอพักเอกชน</b>	100

ที่มา : กฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการประกอบกิจการหอพักและการเป็นผู้จัดการหอพัก พ.ศ. 2560 รวบรวมข้อมูลสรุปลงเป็นตารางโดยผู้ศึกษา

จากการศึกษาภาพรวมของการประกอบธุรกิจหอพักเอกชนนั้นจะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการต้องมีการขออนุญาตหลายขั้นตอนกว่าจะสามารถดำเนินการประกอบธุรกิจได้ อีกทั้งยังมีภาระค่าธรรมเนียมในการขออนุญาตต่าง ๆ ด้วย ในส่วนของผู้ศึกษาเห็นว่าในการประกอบธุรกิจหอพักเอกชนนั้นการขออนุญาตต่าง ๆ ควรจะเป็นไปได้ง่ายกว่านี้และมีขั้นตอนที่ไม่ยุ่งยาก ประกอบกับควรจะมีการขออนุญาตในลักษณะของศูนย์การขออนุญาตกลางที่สามารถยื่นเรื่องขออนุญาตสำหรับการประกอบธุรกิจได้ตั้งแต่เริ่มจนเสร็จสิ้นในทีเดียว (One Stop Service) เพื่อลดภาระและก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่ประชาชนเกินความสมควร เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการตามพระราชบัญญัติการอำนวยความสะดวกในการอนุญาตของทางราชการ พ.ศ. 2558 ที่ต้องการลดขั้นตอน ลดภาระ ลดความยุ่งยาก และลดค่าใช้จ่ายให้แก่ประชาชน

### 3.4 ภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการหอพักเอกชน

#### 3.4.1 ภาระภาษีเงินได้

##### 3.4.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีชนิดหนึ่งที่มีความสำคัญมากต่อการจัดเก็บภาษีทางตรงที่มีการจัดเก็บที่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษี เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (progressive tax rate) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ที่มี

รายได้สูงกว่าต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อยกว่าด้วย ระบบการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าจะสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนในประเทศได้

ในการคำนวณฐานภาษีเพื่อชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ในอันดับแรกต้องพิจารณาให้ได้ก่อนว่ารายได้ที่ได้รับมานั้นเข้านิยาม “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39<sup>39</sup> หรือไม่ หากเป็นเงินได้พึงประเมินแล้วต้องพิจารณาต่ออีกว่าเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจัดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีตามมาตรา 42 ด้วยหรือไม่ หากเป็นเงินได้พึงประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ก็ไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษี

**มาตรา 42** เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(1) ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ ซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะ ในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้ โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรกหรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ช้อยยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิม และในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวัน นับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง

(4) ในกรณีที่ นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 มีข้อกำหนดว่า นายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัสให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการงานที่จ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินเต็มจำนวนนั้นจะได้ชำระภายหลังที่ใช้บทบัญญัติในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงินโบนัสส่วนที่เป็นค่าจ้างแรงงานอันได้ทำในเวลาก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 นั้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(5) เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่ โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

<sup>39</sup> มาตรา 39 “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

(6) เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแสดมภ์ หรือแสดมภ์ไปรษณียากรของรัฐบาล

(7) เบี้ยประชุมกรรมมาธิการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้

(8) ดอกเบี้ยดังต่อไปนี้

(ก) ดอกเบี้ยสลากออมสิน หรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาล เฉพาะประเภทฝากเพื่อเรียก

(ข) ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์

(ค) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์ เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกัน ทั้งสิ้นไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทตลอดปีภาษีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(9) การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ

(10) เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก

(11) รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ รางวัลสลากกินแบ่งหรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขัน ซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการประกวดหรือแข่งขัน หรือลิบบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการปราบปรามการกระทำความผิด

(12) บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอด

(13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัยหรือการมาปนกิจสงเคราะห์

(14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม

(15) เงินได้ของชานาที่ได้จากการขายข้าว อันเกิดจากกิจกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง

(16) เงินได้ที่ได้รับจากกองมรดก ซึ่งต้องเสียภาษีตามความในมาตรา 57 ทวิ

(17) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง

(18) รางวัลสลากบำรุงกาชาดไทย เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้อสลากบำรุงกาชาดไทย

(19) ดอกเบี้ยที่ได้รับตามมาตรา 4 ทศ

(20) ยกเลิกโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525 มาตรา 5 ตั้งแต่ 28 ส.ค. 2525 เป็นต้นไป

(21) ยกเลิกโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534 มาตรา 6 ตั้งแต่ 7 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป

(22) ยกเลิกโดย พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 มาตรา 8 ตั้งแต่ 1 ก.พ. 2529 เป็นต้นไป

(23) ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

(24) ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

(25) เงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคม ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม

(26) เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม เฉพาะเงินได้จากการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายนั้น ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท ต่อบุตรหนึ่งคนตลอดปีภาษีนั้น

(27) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสนาหาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น

(28) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้ โดยเสนาหาเนื่องในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคล ซึ่งมีใช้บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรสเฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินสิบล้านบาท ตลอดปีภาษีนั้น

(29) เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสนาหาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่า มีความประสงค์ให้ใช้ เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการ สาธารณประโยชน์ ตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากการพิจารณาตามนิยามเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แล้วจะเห็นได้ว่า เงินได้ที่ได้รับการให้เช่าหอพักนั้นเป็นเงินได้พึงประเมิน อีกทั้งเมื่อพิจารณาตามมาตรา 42 แล้วก็ไม่พบว่า เงินได้ที่ได้รับการให้เช่าหอพักเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้นผู้ประกอบการหอพักเอกชนที่มีเงินได้จากการให้เช่าหอพักจะต้องนำเงินได้จากการได้รับชำระค่าเช่า หอพักมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเป็นฐานภาษีในการนำไปคำนวณภาษีที่ต้องชำระต่อไป เมื่อ พิจารณาแล้วพบว่าเงินได้ดังกล่าวนี้ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินแล้วก็ต้องพิจารณาต่อไปอีกว่า เงินได้ที่ได้รับมานี้จัดเป็นเงินได้ประเภทใดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 เนื่องจากจะได้พิจารณาต่อไปได้ว่า

เงินได้ที่ได้รับมานั้นต้องนำมาคิดคำนวณหักรายจ่ายเท่าใด อย่างไร เพราะเงินได้แต่ละประเภทตามมาตรา 40 ก็มีวิธีในการคำนวณหักรายจ่ายที่แตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทเงินได้

เมื่อพิจารณาประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 แล้วเห็นว่าเงินได้ที่ได้รับจากการให้เช่าหอพักนั้นเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน อันเป็นเงินได้ที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (5) (ก)<sup>40</sup> เมื่อทราบว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใดแล้วก็จะทราบว่าจะสามารถพิจารณาต่อไปได้ว่า เงินได้ดังกล่าวนี้จะสามารถหักรายจ่ายได้เท่าใด อย่างไร ตามมาตราใด โดยเงินได้ตามมาตรา 40 (5) จะสามารถนำมาหักรายจ่ายได้ตาม มาตรา 43<sup>41</sup> ซึ่งจะต้องพิจารณาประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 5 ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถเลือกหักรายจ่ายได้ 2 แบบ คือ หักแบบเหมาจ่ายในอัตรา 30% หรือหักตามความเป็นจริงได้มากกว่านั้นหากพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นและเป็นค่าใช้จ่ายตามสมควร<sup>42</sup>

<sup>40</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้ออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

<sup>41</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 43

มาตรา 43 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40(5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

<sup>42</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 5

มาตรา 5 (1) (ก) ประกอบกับ มาตรา 5 (1) วรรคท้าย เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายดังต่อไปนี้

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ก) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

เว้นแต่ผู้มีเงินได้ตาม (ก) ถึง (จ) จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์



เมื่อได้เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วนำเงินได้พึงประเมินคงเหลือมารวมกับเงินได้อื่น ๆ ของบุคคลผู้มีเงินได้แล้วนำมาหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ เหลือเป็นเงินได้พึงประเมินสุทธิก็นำยอดดังกล่าวมาคำนวณภาษีตามอัตราขั้นบันไดต่อไป ก็จะได้ยอดภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ โดยผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ในการยื่นชำระภาษีต้องยื่นภายในระยะเวลา กล่าวคือต้องยื่นก่อนสิ้นเดือนมีนาคมของปีถัดไปเว้นแต่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้เป็นการอย่างอื่น เช่น เงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี 2562 ต้องยื่นแบบชำระภาษีก่อนวันที่ 31 มีนาคม 2563 แต่เนื่องด้วยสถานการณ์การระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 กรมสรรพากรจึงได้มีการขยายระยะเวลายื่นแบบชำระภาษีออกไปจนถึง 31 สิงหาคม 2563 ตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 24 มีนาคม 2563 เพื่อช่วยเหลือประชาชนและผู้ประกอบการให้มีสภาพคล่องเพิ่มขึ้นจากการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 ที่กระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ<sup>43</sup>

การหักค่าใช้จ่ายกรณีที่มีเงินได้จากทำให้เช่าหอพักนั้น อาจมีปัญหาอยู่บ้าง ในกรณีที่ผู้ให้เช่าหรือผู้มีเงินได้จากการให้เช่าหอพักมีหอพักให้เช่าหลายแห่ง และการเช่าเป็นการทำสัญญาเช่าที่แยกสัญญากันไปในแต่ละรายของผู้เช่านั้น ในกรณีที่ต้องมีการซ่อมแซมใหญ่ ณ แห่งใดแห่งหนึ่งซึ่งทำให้มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นมากเป็นพิเศษกว่าปกติทั่วไปนั้น ผู้มีเงินได้ต้องพิจารณาให้ดูว่าจะเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบใด จะเลือกเป็นการเหมาร้อยละ 30 ของเงินได้จากค่าเช่าที่ได้รับหรือจะหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง เนื่องจากในกรณีเช่นนี้นั้นกรมสรรพากรได้เคยมีแนววินิจฉัยไว้ว่า ผู้มีเงินได้ไม่สามารถเลือกการคำนวณแยกกันได้จะต้องนำเงินได้ทั้งหมดที่ได้จากการเช่าตามสัญญาทุกฉบับมาคำนวณรวมกัน โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามวิธีการใดวิธีการหนึ่งเท่านั้น ไม่อาจแยกคำนวณจากกันได้<sup>44</sup>

เมื่อผู้มีเงินได้นำเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการให้เช่าหอพักมาหักด้วยค่าใช้จ่ายตามหลักเกณฑ์ในพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เหลือเงินได้พึงประเมินเท่าใดให้นำไปรวมกับเงินได้พึงประเมินอื่น ๆ ที่ผู้มีเงินได้ได้รับเพื่อนำไปรวมคำนวณ ได้เงินได้พึงประเมินรวมเท่าใดให้นำไปหักค่าลดหย่อนตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งไม่ได้มีแต่เพียงค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่อาจได้รับค่าลดหย่อนเพิ่มเติมตามนโยบายการสนับสนุนส่งเสริมต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ตามกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ ด้วย

เมื่อยื่นแบบเพื่อชำระภาษีแล้วต้องคำนวณภาษีที่ต้องชำระ โดยการนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมาหักด้วยค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้พึงประเมินอยู่เท่าใดเงินได้พึงประเมินนั้นจึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินสุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า (progressive tax rate) ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ต่อไป โดยอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้านั้นอัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นตามรายได้พึงประเมินสุทธิที่เพิ่มขึ้นซึ่งสามารถพิจารณาได้ตามตารางสรุป

<sup>43</sup> หนังสือประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร พชส. 27/2563 ลงวันที่ 2 เมษายน 2563

<sup>44</sup> หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0702/4282 ลงวันที่ 23 เมษายน 2558

ตารางที่ 3 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบอัตราก้าวหน้า (progressive tax rate)

ขั้นเงินได้สุทธิ (บาท)	เงินได้สุทธิ สูงสุดของขั้น (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีสูงสุดในแต่ละ ขั้นเงินได้ (บาท)	ภาษีสะสมสูงสุด ของขั้น (บาท)
0 – 150,000	150,000	ยกเว้น	ยกเว้น	0
เกิน 150,000 – 300,000	150,000	5	7,500	7,500
เกิน 300,000 – 500,000	200,000	10	20,000	27,500
เกิน 500,000– 750,000	250,000	15	37,500	65,000
เกิน 750,000 – 1,000,000	250,000	20	50,000	115,000
เกิน 1,000,000 – 2,000,000	1,000,000	25	250,000	365,000
เกิน 2,000,000 – 5,000,000	3,000,000	30	900,000	1,265,000
เกิน 5,000,000 ขึ้นไป		35		

ที่มา บัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร รวบรวมข้อมูลและสรุปลงเป็นตารางโดยผู้ศึกษา

### 3.4.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax)

ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้นิยามไว้ในมาตรา 39<sup>45</sup> ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมีทั้งสิ้น 8 ประเภท ดังนี้

1. ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
2. ห้างหุ้นส่วนจำกัด
3. บริษัทจำกัด
4. บริษัทมหาชนจำกัด
5. กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
6. กิจการร่วมค้า (Joint Venture)
7. มูลนิธิหรือสมาคมที่มีโครงการ สาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
8. นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศในราชกิจจานุเบกษา ได้แก่ “ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” ตามประกาศกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 271) เรื่อง กำหนดนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2560

นิติบุคคลทั้ง 8 ประเภทดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66<sup>46</sup> แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีที่จะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสีย นั้น ได้แก่ เงินได้หรือรายได้ (Income) หากเป็นฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง แต่หากเป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างแคบนั้นจะหมายถึง กำไรสุทธิ (Net Profit) แต่ในบางกรณีอาจเป็นเงินได้หรือรายได้หรือรายรับก่อนการหักค่าใช้จ่ายใด ๆ

<sup>45</sup> มาตรา 39 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาล ต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทาง คำหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้น ส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติ บุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึง มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา

<sup>46</sup> มาตรา 66 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำ กิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมีฐานภาษีในคำนวณรายได้เป็นไปตาม มาตรา 65<sup>47</sup> ซึ่งแบ่งรายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ 2 ประเภท ได้แก่ รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) กล่าวคือ เป็นรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ ซึ่งสามารถดูได้จากวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทตามหนังสือรับรองที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์นั้นออกให้ ส่วนรายได้อีกประเภทหนึ่งนั้น คือ รายได้เนื่องจากกิจการ (Non Operating Revenue) เป็นรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายหรือการให้บริการตามปกติของกิจการอันเป็นรายได้นอกจากวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทตามหนังสือรับรองที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ออกให้ แต่ก็มีรายได้เกิดขึ้น เช่น รายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้ เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร เป็นต้น

ฐานภาษีในการนำมาคำนวณภาษีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) รายได้ที่จะนำมาคำนวณนั้นแม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ก็ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย นอกจากนี้ต้องพิจารณาประกอบกับมาตรา 65 ทวิ ซึ่งว่าด้วยเรื่องเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งว่าด้วยเรื่องรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายด้วย

**มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้**

- (1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย
- (2) ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณ

<sup>47</sup> มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี ขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาต หรือไม่อนุญาตสุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป

กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอัน สมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตาม ราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(5) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่ เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตาม ราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือ ยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการ บัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) ของมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงิน ส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงิน ส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง”

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายและไม่เข้าลักษณะตามให้นาบทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสนาหา แล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

(14) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

(15) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกองทุนรวมไม่ต้องนำรายได้อันมิใช่เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) มารวมคำนวณเป็นรายได้

**มาตรา 65 ตรี** รายการต่อไปนี้ มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิต รายใดไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อน สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น จะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อน คำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ได้ กันไว้ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองประเภทดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ตั้งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่ง เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่

(ก) รายจ่ายซึ่งเป็นเงินที่บริจาคแก่พรรคการเมืองตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยพรรคการเมือง ให้หักได้ไม่เกินห้าหมื่นบาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

(ข) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา



บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษี 2 ครั้ง โดยครั้งแรกต้องยื่นตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนการยื่นชำระภาษีครั้งที่ 2 ต้องยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 และเสียภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งต่างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เป็นอัตราก้าวหน้า

### 3.4.1.3 เปรียบเทียบความแตกต่างของการเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการศึกษาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วนั้น จะเห็นว่า การคำนวณภาษีของทั้ง 2 แบบมีความแตกต่างกัน โดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเป็นการคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้าแบบขั้นบันไดอัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นตามฐานเงินได้ ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการคำนวณภาษีในอัตราร้อยละที่ ไม่ว่าจะจะมีเงินได้เท่าใดก็ใช้อัตราเดียวกันในการชำระภาษี เมื่อภาษีนับเป็นสิ่งหนึ่งที่จะมาแบ่งผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ การวางแผนทางภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญ

ผู้ศึกษาเห็นว่าในกรณีที่ผู้ประกอบการหรือหออพักเอกชนเป็นผู้ที่มีรายได้จากหลายแหล่งมิได้มีเพียงรายได้จากการให้เช่าหออพักเท่านั้น ควรต้องคำนวณรายได้ให้เสียก่อนว่าในรอบปีภาษีจะมีรายได้ที่ได้จากกิจการอื่นเมื่อรวมกับรายได้จากการให้เช่าทรัพย์สินแล้วเป็นเท่าใด หากรวมแล้วทำให้รายได้เกินกว่า 1,000,000 บาท ควรต้องมีการวางแผนทางภาษีให้ดี เนื่องจากหากรายได้เกินกว่า 1,000,000 บาท แล้วอัตราภาษีสำหรับส่วนที่เกินกว่า 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 และถ้าหากมีเงินได้เกินกว่า 2,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000,000 บาท ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 และถ้าหากมีเงินได้เกินกว่า 5,000,000 บาทก็ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 ซึ่งเมื่อเทียบกับการเลือกเสียภาษีในรูปของนิติบุคคล อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเป็นอัตราร้อยละ 20 ก็จะทำให้เสียภาษีในอัตราร้อยละที่ต่ำกว่า แต่ถ้าหากเห็นว่าเงินได้ที่นำมารวมกันนั้นแล้วมีเงินได้ไม่เกิน 1,000,000 บาทก็เลือกเสียภาษีเป็นประเภทบุคคลธรรมดาได้จะเสียภาษีในอัตราร้อยละที่ต่ำกว่า เพราะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการคำนวณแบบอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีเพิ่มขึ้นตามขั้นของเงินได้สุทธิ

#### ตัวอย่างกรณีที่ 1 บุคคลธรรมดามีเงินได้รวมแล้วไม่เกินกว่า 1,000,000 บาท

นาย ก มีเงินได้พึงประเมินสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วรวมเป็นเงินปีละ 900,000 บาทเพื่อนำไปคำนวณภาษี เมื่อแยกพิจารณาเงินได้แล้วแบ่งเงินได้จาก 2 ส่วน คือเงินเดือนเป็นเงินได้ปีละ 500,000 บาท และมีเงินได้จากการให้เช่าหออพักหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วเป็นเงินได้ปีละ 400,000 บาท เมื่อนำมาคำนวณภาษีเปรียบเทียบกันทั้ง 2 แบบ ดังนี้

**แบบที่ 1** นำรายได้จากทุกแหล่งมาคำนวณรวมกันโดยเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา นาย ก มีเงินได้พึงประเมินสุทธิรวม 900,000 บาท สามารถคำนวณภาษีได้ ดังนี้

- 1) เงินได้ 150,000 บาทได้รับยกเว้นภาษี
- 2) เงินได้เกิน 150,000 – 300,000 เสียภาษีในอัตรา 5% เป็นเงิน 7,500 บาท
- 3) เงินได้เกิน 300,000 – 500,000 เสียภาษีในอัตรา 10% เป็นเงิน 20,000 บาท
- 4) เงินได้เกิน 500,000 – 750,000 เสียภาษีในอัตรา 15% เป็นเงิน 37,500 บาท
- 5) เงินได้เกิน 750,000 – 900,000 เสียภาษีในอัตรา 20% เป็นเงิน 30,000 บาท

ดังนั้น หากเลือกเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา นาย ก ต้องชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น 95,000 บาท

**แบบที่ 2** นำรายได้จากเงินเดือนมาคำนวณเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา ส่วนเงินได้ที่ได้จากค่าเช่าหอพักนำมาคำนวณภาษีแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล

- 1) เงินได้ 150,000 บาทได้รับยกเว้นภาษี
- 2) เงินได้เกิน 150,000 – 300,000 เสียภาษีในอัตรา 5% เป็นเงิน 7,500 บาท
- 3) เงินได้เกิน 300,000 – 500,000 เสียภาษีในอัตรา 10% เป็นเงิน 20,000 บาท
- 4) เงินได้จากค่าเช่าหอพักเป็นเงิน 400,000 บาท เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 20% คิดเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระ 80,000 บาท

คิดเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระ 80,000 บาท

ดังนั้น หากเลือกเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากเงินเดือน และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากค่าเช่าหอพัก นาย ก ต้องชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น 107,500 บาท

**ตัวอย่างกรณีที่ 2** บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้รวมแล้วเกินกว่า 1,000,000 บาท

นาย ก มีเงินได้พึงประเมินสุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วรวมเป็นเงินปีละ 2,000,000 บาท เพื่อนำไปคำนวณภาษี เมื่อแยกพิจารณาเงินได้แล้วแบ่งเงินได้จาก 2 ส่วน คือเงินเดือนเป็นเงินได้ปีละ 500,000 บาท และมีเงินได้จากค่าเช่าหอพักหลังหักค่าใช้จ่ายแล้วเป็นเงินได้ปีละ 1,500,000 บาท เมื่อนำมาคำนวณภาษีเปรียบเทียบกันทั้ง 2 แบบ ดังนี้

**แบบที่ 1** นำรายได้จากทุกแหล่งมาคำนวณรวมกันโดยเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา นาย ก มีเงินได้พึงประเมินสุทธิรวม 1,500,000 บาท สามารถคำนวณภาษีได้ ดังนี้

- 1) เงินได้ 150,000 บาทได้รับยกเว้นภาษี
- 2) เงินได้เกิน 150,000 – 300,000 เสียภาษีในอัตรา 5% เป็นเงิน 7,500 บาท
- 3) เงินได้เกิน 300,000 – 500,000 เสียภาษีในอัตรา 10% เป็นเงิน 20,000 บาท
- 4) เงินได้เกิน 500,000 – 750,000 เสียภาษีในอัตรา 15% เป็นเงิน 37,500 บาท
- 5) เงินได้เกิน 750,000 – 1,000,000 เสียภาษีในอัตรา 20% เป็นเงิน 50,000 บาท
- 6) เงินได้เกิน 1,000,000 – 2,000,000 เสียภาษีในอัตรา 25% เป็นเงิน 250,000 บาท

ดังนั้น หากเลือกเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา นาย ก ต้องชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น 365,000 บาท

**แบบที่ 2** นำรายได้จากเงินเดือนมาคำนวณเสียภาษีเงินได้แบบบุคคลธรรมดา ส่วนเงินได้ที่ได้จากค่าเช่าหอพักนำมาคำนวณภาษีแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล

- 1) เงินได้ 150,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษี
- 2) เงินได้เกิน 150,00 – 300,000 เสียภาษีในอัตรา 5% เป็นเงิน 7,500 บาท
- 3) เงินได้เกิน 300,000 – 500,000 เสียภาษีในอัตรา 10% เป็นเงิน 20,000 บาท
- 4) เงินได้จากค่าเช่าหอพักเป็นเงิน 1,500,000 บาท เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา 20%

คิดเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระ 300,000 บาท

ดังนั้น หากเลือกเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากเงินเดือน และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากค่าเช่าหอพัก นาย ก ต้องชำระภาษีเป็นเงินทั้งสิ้น 327,500 บาท

จากตัวอย่างทั้ง 2 ตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าในกรณีที่รายได้จากการให้เช่าหอพักมีจำนวนไม่มาก การเลือกที่จะนำรายได้จากส่วนนี้ไปรวมคำนวณกับรายได้ส่วนอื่นเพื่อเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาจะทำให้เสียภาษีน้อยกว่า แต่สำหรับกรณีที่รายได้ที่ได้รับจากการให้เช่าหอพักเป็นเงินจำนวนมากการเลือกที่จะประกอบธุรกิจให้เช่าหอพักเอกชนในรูปแบบของนิติบุคคลจะทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในส่วนที่ต้องนำมาชำระภาษีลดลงไปได้ในจำนวนที่สูง เพื่อการวางแผนทางภาษีที่ดี ผู้ประกอบการธุรกิจหอพักควรต้องคำนวณเงินได้ของธุรกิจอย่างคร่าว ๆ ประกอบกับรายได้ส่วนอื่นของตนเองเพื่อจะได้วางแผนทางภาษีได้อย่างถูกต้อง หากคาดว่ารายได้จากการให้เช่าหอพักจะเป็นรายได้ในจำนวนเงินที่สูง ผู้ศึกษาเห็นว่าควรประกอบธุรกิจในรูปแบบนิติบุคคลจะเหมาะสมกว่า เนื่องจากอัตราภาษีสำหรับนิติบุคคลนั้นจะเป็นอัตราคงที่ร้อยละ 20 ไม่ว่าเงินได้ที่ได้รับจะเป็นเท่าใด แต่หากประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดาอัตราภาษีจะเป็นอัตราก้าวหน้า อัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นตามชั้นเงินได้ที่เพิ่มขึ้นด้วย อาจทำให้ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีสูงถึงร้อยละ 35 ซึ่งเป็นอัตราภาษีสูงสุดสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### 3.4.2 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างไปจากภาษีเงินได้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีประเภทนี้นั้นเป็นการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน ไม่ได้จัดเก็บจากการมีเงินได้ของผู้เสียภาษี แต่จัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินที่บุคคลนั้น ๆ ถือครอง โดยไม่คำนึงว่าบุคคลจะมีรายได้จากการถือครองทรัพย์สินหรือไม่ โดยอาจมองว่าเป็นการจัดเก็บภาษีจากส่วนเกินของรายได้<sup>48</sup>

<sup>48</sup> ประเสริฐ โทล่วประดิษฐ์, ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง (กรุงเทพมหานคร: สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม, 2558)

ภาษีทรัพย์สินมีลักษณะเฉพาะตัวแตกต่างไปจากการจัดเก็บภาษีในรูปแบบอื่น ๆ โดยที่<sup>49</sup>

1) เป็นภาษีที่เป็นมิตรกับเจ้าของทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยมากกว่าผู้ใช้ทรัพย์สินเพื่อการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรม โดยมากทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมมักต้องจ่ายภาษีในอัตราที่สูงกว่าทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย หรืออาจมีบทบัญญัติยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีให้กับทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัย

2) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสู้สึกได้ถึงการเสียภาษีอย่างชัดเจน (Visibility) เนื่องจากมีการเสียเป็นก้อนปีละหนึ่งครั้ง ต่างจากภาษีเงินได้ที่มีการหัก ณ ที่จ่ายเก็บไว้เรื่อย ๆ ทุกเดือนตลอดปี นอกจากนี้ภาษีทรัพย์สินมักตกเป็นรายได้ของท้องถิ่น ซึ่งนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาและพัฒนาท้องถิ่นที่ผู้เสียภาษีนั้นมีทรัพย์สินตั้งอยู่

3) เป็นภาษีที่เกี่ยวข้องกับอำนาจของท้องถิ่น (Local Autonomy) เนื่องจากภาษีทรัพย์สินมักเป็นอำนาจจัดเก็บของท้องถิ่น และรายได้ที่จัดเก็บได้นั้นจะนำไปเป็นงบประมาณของท้องถิ่นเองประการหนึ่งเพื่อส่งเสริมความเป็นอิสระทางการเงินของท้องถิ่นซึ่งจะนำไปสู่ความอิสระในด้านอื่น ๆ โดยเฉพาะอิสระในการบริหารงานและการดำเนินนโยบายในท้องถิ่นจากส่วนกลาง นอกจากนี้ภาษีทรัพย์สินโดยมากล้วนจัดเก็บจากอสังหาริมทรัพย์ซึ่งตั้งอยู่กับที่ ณ ท้องถิ่นใดท้องถิ่นหนึ่ง และได้รับประโยชน์จากสาธารณูปโภคในท้องถิ่นนั้น ๆ การให้ท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีและให้ภาษีที่จัดเก็บได้ตกเป็นรายได้ของท้องถิ่นจึงมีความสมเหตุสมผล

4) เป็นภาษีที่มีความผันผวนน้อย (Inelasticity) เนื่องจากฐานของภาษีทรัพย์สินอันได้แก่มูลค่าของทรัพย์สินนั้นค่อนข้างจะคงที่ ไม่ได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วรวมไปถึงท้องถิ่นที่เก็บภาษีมิได้มีการประเมินมูลค่าทรัพย์สินใหม่บ่อย ๆ นอกจากนี้มูลค่าของทรัพย์สินไม่อ่อนไหวต่อสภาพเศรษฐกิจมากนักหากเทียบกับฐานของภาษีเงินได้และภาษีการบริโภค

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่ทั้งข้อดีและข้อเสีย โดยข้อดีของภาษีทรัพย์สิน คือ เป็นภาษีที่มีความแน่นอนและคงที่ไม่ค่อยผันผวนตามเศรษฐกิจมากนักหากเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีความผันผวนตามสถานะเศรษฐกิจมากกว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ผูกพันอยู่กับรายได้และการบริโภคของคนซึ่งมักเพิ่มขึ้นหรือลดลงตามสถานะเศรษฐกิจ นอกจากนี้การที่ภาษีทรัพย์สินจัดเก็บเอาจากอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีทะเบียน ทำให้ง่ายต่อการตรวจสอบการหลีกเลี่ยงและจัดเก็บภาษี เพราะสามารถติดตามหาได้ชัดเจนว่าใครถือครองทรัพย์สินบ้าง และมีการเสียภาษีหรือไม่ ในขณะที่ภาษีเงินได้นั้นบังคับจัดเก็บได้ยากกว่า เพราะหน่วยงานจัดเก็บของรัฐอาจไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลการมีเงินได้ของประชาชนหากเงินได้นั้นไม่ได้อยู่ในระบบ อย่างไรก็ตาม นักวิชาการบางกลุ่มเห็นว่าภาษีทรัพย์สินก็ยังมีข้อดีในด้านความเท่าเทียม ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจากหากมองในภาพรวมจะพบว่าภาษีทรัพย์สินเป็นภาษีที่มีอัตราถดถอย แม้ว่าอัตราภาษีตามกฎหมายจะเป็นอัตราคงที่ก็ตาม แต่บุคคลที่มี

<sup>49</sup> Enid Slack, "Alternative Approach to Tax Land and Real Property," in *Perspectives on Fiscal Federalism*, ed. Richard M. B and François Vaillandcount (Washington, D.C.: World Bank Institute, 2006).

รายได้น้อยจะรับภาระภาษีทรัพย์สินมากกว่าบุคคลที่มีรายได้มากในทรัพย์สินเดียวกัน<sup>50</sup> ทั้งนี้อาจโต้แย้งได้ว่าข้อโต้แย้งข้างต้นเป็นการเทียบเคียงภาษีทรัพย์สินกับแนวคิดของภาษีเงินได้ซึ่งเป็นการเทียบที่ไม่ถูกต้องเนื่องจากภาษีทรัพย์สินมิได้คำนึงถึงรายได้ของผู้ถือครองแต่คำนวณจากมูลค่าของทรัพย์สินนั้น ๆ ดังนั้นหากทรัพย์สินมีมูลค่ามากผู้ถือครองย่อมมีภาระภาษีมากขึ้นตามมูลค่าของทรัพย์สิน

เมื่อภาษีทรัพย์สินเป็นการจัดเก็บจากการถือครองทรัพย์สินแล้ว มูลค่าของทรัพย์สินจึงเป็นฐานภาษีที่ต้องนำมาใช้สำหรับการคำนวณ การประเมินมูลค่าทรัพย์สินมีด้วยกันหลายแบบ หลายวิธีสามารถรวบรวมวิธีการคำนวณมูลค่าทรัพย์สิน ได้ดังนี้

#### 1) การประเมินจากมูลค่าทรัพย์สิน (Value-Base Assessment)

เป็นการประเมินภาษีโดยใช้มูลค่าของทรัพย์สินเป็นเกณฑ์ โดยวิธีการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน แบ่งได้เป็น 3 วิธี คือ

(1) วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด (Market Comparison) วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาดเป็นวิธีการหามูลค่าของทรัพย์สินโดยเปรียบเทียบจากราคาในตลาดของทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน โดยพิจารณาถึงขนาด ที่ตั้ง รูปร่างทรัพย์สิน สภาพแวดล้อมที่มีผลต่อราคาของทรัพย์สิน รวมถึงข้อมูลราคาซื้อขายในช่วงเวลาที่ผ่านมา ทั้งนี้ต้องพิจารณาปัจจัยทางเศรษฐกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อราคาตลาดของทรัพย์สินนั้นด้วย<sup>51</sup> เช่น สภาพเศรษฐกิจ อัตราดอกเบี้ยเงินฝาก อัตราเงินเฟ้อ เป็นต้น

วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาด มีข้อดี คือ เป็นการหามูลค่าของทรัพย์สินโดยไม่ยึดกับดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการประเมิน เพราะคำนวณหาจากมูลค่าการซื้อขายจริงในตลาด ไม่ได้เกิดจากการประเมินขึ้นเองของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในเวลานั้น นอกจากนี้หากเชื่อว่าระบบตลาดนั้นไม่มีการบิดเบือนและสะท้อนความต้องการในตลาดจริงการใช้วิธีการเปรียบเทียบราคาตลาดยังเป็นวิธีการที่แสดงถึงมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน เนื่องจากผู้ขายย่อมต้องการขายในราคาที่สูงที่สุด และผู้ซื้อย่อมต้องการซื้อในราคาต่ำที่สุด ราคาที่เกิดขึ้นจริงในสัญญาซื้อขายจึงเป็นราคาให้เห็นชอบร่วมกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายแล้วว่าสะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน

อย่างไรก็ตามวิธีการเปรียบเทียบราคาตลาดอาจทำได้ยากในกรณีที่ทรัพย์สินในลักษณะที่ต้องการประเมินไม่มีการซื้อขายกันบ่อยหรือเป็นการทั่วไป ทำให้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการเปรียบเทียบเพื่อหาราคาตลาดนั้นมีไม่เพียงพอ และหากอำนาจต่อรองระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายไม่เท่าเทียมกันราคาที่มีการซื้อขายอาจไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน เช่น หากผู้ซื้อ มีอำนาจต่อรองมากในขณะที่ผู้ขายต้องการขายอย่างเร่งด่วน ผู้ซื้ออาจกดราคาของทรัพย์สินนั้นให้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นได้ นอกจากนี้อาจเป็นไปได้ว่าราคาซื้อขายตามสัญญาที่ปรากฏออกมาสู่สาธารณะเช่นราคาที่บ้านที่กลงไปในการจดทะเบียนซื้อขายที่ดินกับพนักงานเจ้าหน้าที่อาจไม่ใช่ราคาที่แท้จริงที่ได้มีการซื้อขายกัน เนื่องจากผู้ซื้อ

<sup>50</sup> Melnik and David S Steven V, Cenedella, "Real Property Taxation and Assessment Processes: A Case for a Better Model," N.Y.U. Journal of Legislation & Public Policy 12, 2 (2009).pp.275-276

<sup>51</sup> ชาริณี ไคว์ธนพานิช, "การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี" คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547).

และผู้ขายต้องการลดภาระภาษีและค่าธรรมเนียมจากการโอนขายที่ดินจึงตกลงกันแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริง

(2) วิธีคิดจากต้นทุนทดแทน (Depreciated Replacement Cost) วิธีคิดจากต้นทุนทดแทนเป็นวิธีการหามูลค่าของทรัพย์สินโดยการประมาณราคาค่าก่อสร้างทรัพย์สินนั้นขึ้นใหม่โดยหักค่าเสื่อมราคาสะสมตามอายุและสภาพของทรัพย์สินในปัจจุบัน ทั้งนี้ต้นทุนทดแทนอาจคำนวณได้หลายวิธี 1) คำนวณจากต้นทุนการก่อสร้างใหม่ (Reproduction Cost) ซึ่งคำนวณจากมูลค่าที่ใช้ก่อสร้างทรัพย์สินให้เสมือนจริงในราคาปัจจุบัน 2) คำนวณจากต้นทุนการทดแทน (Replacement Cost) ซึ่งเป็นการคำนวณปริมาณมูลค่าที่ใช้ในการก่อสร้างทรัพย์สินขึ้นทดแทน โดยมีประโยชน์ใช้สอยเท่าเทียบกันกับทรัพย์สินที่ต้องการประเมินมูลค่า

วิธีการคิดจากต้นทุนทดแทนเป็นวิธีการที่ไม่ซับซ้อนและมีวิธีการคำนวณที่ชัดเจน ไม่ต้องมีการประเมินหาราคาตลาดหรือประเมินรายได้จากทรัพย์สิน เหมาะกับการคิดมูลค่าทรัพย์สินประเภทที่อยู่อาศัยในเมืองและอาคารที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เฉพาะ หรือไม่มีการซื้อขายกันทั่วไป อย่างไรก็ตามอาจมีข้อจำกัดในการกำหนดอัตราค่าเสื่อมและระยะเวลาการใช้งานของทรัพย์สินประเภทอาคารและสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ว่าควรกำหนดค่าเสื่อมอย่างไร

(3) วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach) เป็นวิธีการหามูลค่าของทรัพย์สินโดยพิจารณารายได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตจากตัวทรัพย์สินที่ประเมินโดยมูลค่าทรัพย์สินจะเท่ากับผลรวมของกระแสรายได้ในอนาคตตลอดอายุของทรัพย์สินและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าในปัจจุบัน โดยการคำนวณรายได้นั้นจะประมาณการรายได้ของทรัพย์สินที่เกิดขึ้นจากทุกแหล่งลบด้วยการไม่ได้ใช้ประโยชน์หรือหนี้สูญ หักด้วยค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อบำรุงรักษาทรัพย์สิน แล้วนำผลลัพธ์ที่ได้ไปคำนวณเพื่อหามูลค่าปัจจุบัน วิธีการนี้เป็นวิธีการที่สอดคล้องกับหลักการใช้ประโยชน์ที่ดีที่สุดและสูงที่สุด เนื่องจากคำนวณหามูลค่าทรัพย์สินจากรายได้สูงสุดที่เป็นไปได้จากการใช้ทรัพย์สิน

## 2) การประเมินจากหน่วยพื้นที่ (Area-Base Assessment)<sup>52</sup>

การประเมินภาษีในลักษณะนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จะประเมินภาษีจากมูลค่าพื้นที่ซึ่งประเมินไว้ต่อตารางเมตรของที่ดินหรือพื้นที่ใช้สอยของปลูกสร้าง หรือทั้งสองประการประกอบการ โดยการประเมินภาษีนั้นทำได้โดยนำราคาประเมินต่อตารางเมตรคูณด้วยจำนวนพื้นที่ของที่ดินหรือพื้นที่ใช้สอยของสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ในท้องที่ที่มีความเจริญมากกว่าจะมีราคาประเมินต่อตารางเมตรของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูงกว่าท้องที่ที่มีความเจริญน้อยกว่า

โดยการกำหนดราคาประเมินจะไม่ได้พิจารณาจากทรัพย์สินใดทรัพย์สินหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการพิจารณาโดยประเมินจากภาพรวมของทรัพย์สินในเขตนั้น ๆ ทั้งนี้ราคาตลาดของทรัพย์สินมีผลต่อราคาประเมินต่อตารางเมตรทางอ้อม โดยมีการนำค่าสัมประสิทธิ์มาคูณเพื่อปรับราคา

<sup>52</sup> Slack, E., "Alternative Approach to Tax Land and Real Property," in *Perspectives on Fiscal Federalism*.

ประเมินต่อตารางเมตรสะท้อนกับตำแหน่งที่ตั้ง คุณภาพของโครงสร้างพื้นฐานเป็นต้น และสภาพแวดล้อมอื่น ๆ ของทรัพย์สิน

วิธีการประเมินภาษีรูปแบบนี้มีการใช้อย่างแพร่หลายในประเทศแถบยุโรปกลางและยุโรปตะวันออก ซึ่งมีปัญหาการกำหนดราคาตลาดของทรัพย์สิน เช่น เอสโตเนีย อาร์เมเนีย เช็ก โปแลนด์ รัสเซีย และสโลวาเกีย รวมไปถึงประเทศจีน ซิลิ เคนย่า และ ตุนิเซีย<sup>53</sup> และประเทศที่กำลังเข้าสู่กลุ่มประเทศอุตสาหกรรม เช่น อิสราเอล อินเดีย และเนปาล เป็นต้น<sup>54</sup>

การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น เดิมจะเป็นการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แต่หลังจากวันที่ 1 มกราคม 2563 จะเป็นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งปัจจุบันยังไม่มี การจัดเก็บเนื่องจากมีการขยายระยะเวลาสำหรับการจัดเก็บออกไปจนถึงเดือนสิงหาคม เพื่อเตรียมความพร้อมสำหรับการจัดเก็บและการทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การจัดเก็บต่าง ๆ ทั้งฝ่ายของผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี และฝ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี การศึกษาในส่วนนี้จึงจะศึกษาทั้งการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

#### 3.4.2.1 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

หลักของการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินคือ ตามมาตรา 8 ประกอบมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 โดยทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมียู่ 2 ประเภท ได้แก่

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งมีได้มีนิยามไวชัดเจนว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นหมายความว่าอย่างไรแต่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาวางหลักว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องมีลักษณะที่สามารถเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่พักอาศัย ไร่ประกอบกิจการหรืออุตสาหกรรมได้

(2) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ โดยนิยามคำว่า ที่ดินตามมาตรา 5 หมายความว่ารวมถึงทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ ซึ่งที่ดินที่ต้องเสียภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือ

- ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ
- บริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีภาษีโรงเรือนและที่ดินจะกำหนดไว้ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งได้แก่

<sup>53</sup> Richard M. Bird & Enid Slack, "Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review," ifo DICE Report 3, 3 (2005). pp. 34-42.

<sup>54</sup> พันธทิพย์ ศรีขวัญ, "ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475" คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553).

- (1) เจ้าของที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างบนที่ดินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- (2) กรณีที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของ กฎหมาย กำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทั้งสิ้น
- (3) ในกรณีที่มีภาษีค้างชำระหากมีการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นไป เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้คาภาษีนั้นร่วมกัน ทั้งนี้ กรณีทรัพย์สินมีการให้เช่า เจ้าของทรัพย์สินอาจตกลงให้เป็นผู้รับผิดชอบในคาภาษีโรงเรือน และที่ดินได้แต่เจ้าของที่ดินยังคงมีหน้าที่และความรับผิดชอบตามกฎหมายหากผู้เช่ามิได้ชำระภาษี

โดยการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน เจ้าของทรัพย์สินมีหน้าที่ต้องชำระภาษี โดยจำนวนภาษีที่จะต้องชำระนั้นย่อมเป็นไปตาม วิธีการคำนวณที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย ซึ่งตามพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดให้นำค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นไปคูณกับอัตราภาษีซึ่งกำหนดไว้ที่ ร้อยละ 12.5<sup>55</sup> เพื่อให้ได้เป็นค่าภาษีในปีนั้น ๆ ซึ่ง “คารายป” เป็นตัวเลขที่อาจแสดงได้ถึงมูลค่า ของทรัพย์สิน<sup>56</sup>

เมื่อพิจารณามาตรา 8 ประกอบกับทฤษฎีภาษีแล้ว คารายป หมายถึง คาสสมมติ ที่คิดคำนวณ มูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สินหรือ “ค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย” ซึ่งเป็นมูลค่าเฉลี่ยที่สะท้อนมูลค่า ทรัพย์สิน ซึ่งมีลักษณะเป็นการคิดคำนวณทุนทรัพย์สินอันเป็นฐานทรัพย์สิน โดยทั้งนี้ ไม่ได้คำนึงถึงการเช่าที่เป็น เงินได้ที่เก็บจากการนำทรัพย์สินออกให้เช่าใช้ประโยชน์<sup>57</sup> การประเมินมูลค่ารายปีเป็นวิธีการประเมินราคา ทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่น่าจะประเมินราคาทรัพย์สินในต่างประเทศนิยมใช้ ซึ่งเป็นวิธีเดียวกับการประเมินแบบ วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach)<sup>58</sup> หลักเกณฑ์คือ มูลค่าทรัพย์สิน ควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต ซึ่งมูลค่าปัจจุบันของ รายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคตทั้งหมด หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่า ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ทั้งนี้การประเมินต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถตีค่าออกมาเป็นตัวเงินได้ด้วย

การประเมินมูลค่ารายปีเป็นวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินประเภทหนึ่งที่ นักประเมินราคาทรัพย์สินในต่างประเทศนิยมใช้ ซึ่งเป็นวิธีเดียวกับการประเมินแบบวิธีคิดจากรายได้ของ ทรัพย์สิน (Income Capitalization Approach)<sup>59</sup> หลักเกณฑ์คือ มูลค่าทรัพย์สิน ควรเท่ากับมูลค่าปัจจุบัน ของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต ซึ่งมูลค่าปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจาก การใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคตทั้งหมด หมายถึง ผลรวมของรายได้จากค่าเช่าทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณ

<sup>55</sup> พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 8

<sup>56</sup> Enid Slack, Alternative approaches to Tax land and real property, pp.201-205, [online], 16 April 2019, Retrieve from <http://siteresources.worldbank.org/INTDEBTDEPT/Resources/468980-1207588563500/4864698-120775351512/PREMBirdChapter10.pdf>

<sup>57</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2550). หน้า 218.

<sup>58</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 34

<sup>59</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 34



กลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน ทั้งนี้การประเมินต้องคำนึงถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่ไม่สามารถตีค่าออกมาเป็นตัวเลขได้ด้วย เช่น ความได้เปรียบเสียเปรียบด้านสถานที่ตั้ง ด้านความสะดวกสบายและเรื่องอื่น ๆ ที่จะส่งผลต่อมูลค่าของทรัพย์สินด้วย<sup>60</sup> ในทางปฏิบัตินักประเมินราคาจะกำหนดรายได้เฉลี่ยต่อปีที่เขาคาดว่าจะได้รับในอนาคต โดยจะนำเอารายได้ในอดีตและรายได้ในปัจจุบันมาคำนวณหารายได้สุทธิในอนาคต และขึ้นอยู่กับทางเลือก อัตรารายได้ซึ่งจะส่งผลต่อทรัพย์สิน โดยสูตรในการคำนวณคือ

$$v = \frac{a}{r}$$

v คือ รายได้ทั้งหมดที่เขาคาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน  
r คือ อัตราผลตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องชำระ  
a คือ รายได้เฉลี่ยที่เขาคาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินในอนาคตและคำนวณกลับมาเป็นมูลค่าปัจจุบัน

เมื่อการคำนวณหาค่ารายปีนั้นต้องมีการคำนวณรายได้ด้วย หากเป็นทรัพย์สินที่ให้เช่าหรืออาจให้เช่าได้ ค่าเช่า ดังกล่าวจะนำมาใช้เป็นฐานสำหรับการคำนวณค่ารายปีด้วย หลักในการนำค่าเช่าอันสมควรซึ่งเป็นค่ารายปีในการคำนวณภาษี นักประเมินทรัพย์สินมักจะใช้อยู่ 3 วิธี คือ

- (1) วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด (Market-Comparison Approach)
- (2) วิธีคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach)
- (3) วิธีต้นทุนทดแทน (Replacement-Cost Approach)

ทั้งนี้ตามหลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินของไทยจะนำเอาวิธีการประเมินราคาทรัพย์สินประเภทคิดจากรายได้ของทรัพย์สิน (Income-Capitalization Approach) มาใช้ โดยวิธีนี้จะต้องพิจารณาถึงลักษณะของทรัพย์สินที่ซื้อขายในตลาด รวมทั้งสถานการณ์ และสภาพแวดล้อมในการขายเพื่อใช้ในการเปรียบเทียบโดยการเปรียบเทียบในหลายด้าน ได้แก่ ด้านกายภาพ ด้านสังคม และด้านข้อมูลทางตลาด<sup>61</sup>

นอกจากนั้นในทางปฏิบัติ กระทรวงมหาดไทยได้ออกประกาศกำหนดราคากลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเพื่อให้เจ้าพนักงานใช้ในการประเมินค่ารายปี และเป็นแนวการพิจารณาค่าเช่าที่เจ้าของทรัพย์สินได้แจ้งไว้เป็นจำนวนที่สมควรให้เช่าได้ หรือไม่ โดยมีหนังสือตอบข้อหารือของคณะกรรมการกฤษฎีกา ตามหนังสือบันทึกเรื่องหรือข้อกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีเพื่อการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ มท 0307/8910 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2536 โดยสรุปว่าการกำหนดค่าเช่ามาตรฐาน

<sup>60</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 34-35

<sup>61</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 244.

กลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการภายในใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีได้แต่ใช้เป็นราคาประเมินเด็ดขาดสำหรับผู้รับประเมินที่จะต้องชำระภาษีไม่ได้ เนื่องจากตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้<sup>62</sup>

นอกจากนั้นยังมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 472/2543 ที่วางหลักว่าจะนำเอาค่าเช่ามาตรฐานกลางมาเป็นเกณฑ์ประเมินมิได้ เพราะราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปี แต่มิใช่ราคาประเมินเด็ดขาด กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบัญญัติในเรื่องดังกล่าว การประเมินจึงต้องขึ้นอยู่กับกรอบของกฎหมายที่ให้กระทำได้ และต้องเป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจที่แท้จริง<sup>63</sup>

ผู้รับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินมีหน้าที่ยื่นแบบแจ้งรายการทรัพย์สินตามแบบ ภ.ร.ด. 2 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณสุขหรือเหตุพ้นวิสัยที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ผู้ว่าราชการจังหวัดอาจสั่งเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปได้ตามที่เห็นสมควรก็ได้ หากพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบ ภ.ร.ด. 2 หรือในกรณีจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจมีหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครอบทรัพย์สินเพื่อให้ตอบข้อความตามแบบ ภ.ร.ด. 2 เช่นเดียวกันได้และผู้เช่าหรือผู้ครอบทรัพย์สินต้องตอบข้อสอบถามในแบบพิมพ์ดังกล่าว แล้วส่งคืนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม ทั้งนี้หากผู้รับประเมินผู้ใดไม่ยื่นแบบ ภ.ร.ด. 2 เพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินภายในแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับประเมินเสียภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินได้ โดยที่

(1) ในกรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีและค่าภาษีย้อน ย้อนหลังได้ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ปีที่มีได้มีการยื่นแบบ

(2) กรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือยื่นไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ มีอำนาจประเมินค่ารายปีและค่าภาษี ย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายของเดือนกุมภาพันธ์ของปีที่มีได้มีการยื่นแบบ ภ.ร.ด. 2

ทั้งนี้เมื่อได้ยื่นแบบแล้ว ผู้รับประเมินมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าภาษีมาชำระภายใน 30 วัน นับถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยอาจชำระด้วยวิธีการชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือ สถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นไม่น้อยกว่าสามสิบวัน หรือใช้วิธีการชำระภาษีโดยส่งธนาคาญติ ตัวแลกเงินของธนาคาร หรือ เช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

<sup>62</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 249.

<sup>63</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 251.

### 3.4.2.2 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ ที่ดินซึ่งหมายถึงพื้นที่ดินตลอดจนพื้นที่ภูเขาหรือพื้นที่ที่มีน้ำ โดยกำหนดให้เจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคม เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้น ไม่ว่าเจ้าของที่ดินจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม ทั้งนี้เจ้าของที่ดินหมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง เช่น ผู้เช่าที่ดินราชพัสดุ เป็นต้น

ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ ราคาปานกลางของที่ดิน และเมื่อได้ราคาปานกลางของที่ดินแล้วจึงนำไปคูณกับอัตราภาษีตามตารางท้ายพระราชบัญญัติ โดยการตีราคาปานกลางของที่ดินนั้นกฎหมายกำหนดให้ตีราคาตามพื้นที่ที่ตั้งในแต่ละตำบล แต่ถ้าราคาของที่ดินในตำบลใดแตกต่างกันมาก ให้พิจารณาตีราคาโดยกำหนดเขตในตำบลนั้นแยกออกเป็นหน่วย ๆ เพื่อให้การตีราคาปานกลางเป็นไปโดยเที่ยงธรรม ซึ่งการตีราคานั้นจะต้องผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการพิจารณาการตีราคาปานกลาง โดยจะมีการตีราคาปานกลางของที่ดินในรอบระยะเวลา 4 ปี

เจ้าของที่ดินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง (ภ.บ.ท. 5 ) โดยแบ่งเป็นกรณีดังต่อไปนี้

- ยื่นแบบทุก ๆ 4 ปี ที่มีการตีราคาปานกลางใหม่ ภายในเดือนมกราคม
- ยื่นแบบภายใน 30 วันนับแต่ได้กรรมสิทธิ์ใหม่ หรือจำนวนเนื้อที่ดินมีการเปลี่ยนแปลง หรือ มีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดินใหม่ โดยการยื่นแบบ ภ.บ.ท. 5 จะต้องยื่นพร้อมสำเนาหลักฐานประกอบพิจารณา ได้แก่

- โฉนดที่ดิน
- สำเนาทะเบียนบ้าน
- บัตรประจำตัวประชาชน บัตรข้าราชการ บัตรพนักงานรัฐวิสาหกิจหรือบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี
- กรณีเจ้าของที่ดินเป็นนิติบุคคลให้แนบหนังสือรับรองสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท

- หนังสือมอบอำนาจ กรณีไม่สามารถยื่นแบบได้ด้วยตนเอง <sup>64</sup>

สำหรับการชำระภาษีในปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินจะคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคม เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้ว ให้เจ้าของที่ดินยื่นหลักฐานการแจ้งการประเมิน (ภ.บ.ท. 9) พร้อมชำระเงินภายในเดือนเมษายน กรณีได้รับแจ้งการประเมินหลังเดือนมีนาคมให้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ส่วนในปีต่อ ๆ มา ให้ชำระภายในเดือนเมษายนของทุกปี ทั้งนี้การชำระเงินค่าภาษีบำรุงท้องที่ที่สามารถทำได้

<sup>64</sup> สำนักงานเขตดลิ่งชัน, "ภาษีบำรุงท้องที่," [Online] Accessed: 1 เมษายน 2563. Available from:

<http://www.bangkok.go.th/talingchan/page/sub/ภาษีบำรุงท้องที่>

โดยการชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาล หรือสถานที่อื่นที่นายอำเภอ หรือนายกเทศมนตรีกำหนด หรือสามารถเลือกชำระโดยการส่งธนาคัติหรือการส่งตัวแลกเงินของธนาคาร ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังที่ว่าการอำเภอ สำนักงานเทศบาล หรือสถานที่อื่นที่นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีกำหนด โดยส่งจ่ายให้แก่กรุงเทพมหานคร องค์การบริหารส่วนจังหวัด เมืองพัทยาเทศบาล หรือสุขาภิบาล ที่ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ในเขตแล้วแต่กรณี และให้ถือว่าวันที่ได้ส่งทางไปรษณีย์ เป็นวันชำระเงินภาษีบำรุงท้องที่

ทั้งนี้เจ้าของที่ดินจะต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีต่อไปนี้

1) ไม่ยื่นแบบ ภ.บ.ท. 5 ภายในเดือนมกราคมในปีที่มีการตีราคาปานกลาง หรือ ภายใน 30 วันนับแต่ได้กรรมสิทธิ์ใหม่ หรือ จำนวนเนื้อที่ดินมีการเปลี่ยนแปลง หรือ มีการเปลี่ยนแปลง การใช้ประโยชน์ที่ดินใหม่ เสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 เว้นแต่จะได้อื่นแบบ ภ.บ.ท. 5 ก่อนเจ้าพนักงานประเมิน ได้แจ้งถึงการละเว่นั้น เสียเงินเพิ่มร้อยละ 5

2) ยื่นแบบ ภ.บ.ท. 5 ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีลดลงให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม เว้นแต่เจ้าของที่ดินได้แก้ไขแบบ ภ.บ.ท. 5 ก่อนเจ้าพนักงานแจ้งการประเมิน

3) ชี้เขตแจ้งจำนวนเนื้อที่ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีลดน้อยลง ให้เสียเงินเพิ่มอีกหนึ่งเท่าของภาษีที่ประเมินเพิ่มเติม

4) ไม่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ในเวลาที่กำหนด เสียเงินเพิ่มร้อยละ 24 ต่อปี

**3.4.2.3 ภาษีที่ดินและปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง (เริ่มบังคับใช้ 1 ม.ค.2563 ซึ่งเป็นการยกเลิกภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่)**

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

“มาตรา 7 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ภาษีที่จัดเก็บได้ในเขตขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใดให้เป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น”

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น ๆ รวมทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี ซึ่งได้แก่

- ผู้จัดการมรดกหรือทายาท กรณีผู้เสียภาษีถึงแก่ความตาย
- ผู้จัดการทรัพย์สิน กรณีผู้เสียภาษีเป็นผู้ไม่อยู่
- ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ กรณีผู้เสียภาษีเป็นผู้ไร้ความสามารถ
- ผู้แทนของนิติบุคคล กรณีผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคล
- ผู้ชำระบัญชี กรณีผู้เสียภาษีเป็นนิติบุคคลเลิกกันโดยมีการชำระบัญชี
- เจ้าของรวมคนหนึ่งคนใด กรณีทรัพย์สินเป็นของบุคคลหลายคนรวมกัน

ฐานภาษีในการนำมาคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ นั้นพิจารณาจาก 2 ส่วน คือ “ที่ดิน” และ “สิ่งปลูกสร้าง” โดยกำหนดนิยามของที่ดินและ สิ่งปลูกสร้างที่จะต้องเสียภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดไว้ในมาตรา 5 ดังนี้

“ที่ดิน” หมายความว่า พื้นดิน และให้หมายความรวมถึงพื้นที่ที่เป็นภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย

“สิ่งปลูกสร้าง” หมายความว่า โรงเรือน อาคาร ตึก หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยหรือใช้สอยได้ หรือที่ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และให้หมายความรวมถึงห้องชุดหรือแพที่บุคคลอาจเข้าอยู่อาศัยได้หรือที่มีไว้เพื่อหาผลประโยชน์ด้วย

จากบทบัญญัติในข้างต้น ทรัพย์สินที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการหอพักเอกชน ย่อมถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 โดยถือเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบพาณิชย์กรรมตามความหมายของสิ่งปลูกสร้าง ในมาตรา 5 และไม่เป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ได้รับการยกเว้นจากการเก็บภาษีตามมาตรา 8

มาตรา 8 ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

- (1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือใน กิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์
- (2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อมูลพื้นที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญา หรือ ความตกลงอื่นใด
- (3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามถ้อยที่ถ้อยอาศัย ปฏิบัติต่อกัน
- (4) ทรัพย์สินของสภากาชาดไทย

(5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักรบ หรือบาทหลวง ไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

(7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

(8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

(9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

(11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ตามมาตรา 35<sup>65</sup> แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กำหนดฐานสำหรับการคำนวณภาษีไว้ ได้แก่มูลค่าทั้งหมดของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยที่แบ่งเป็นกรณีดังต่อไปนี้

1) การคำนวณมูลค่าของที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

2) การคำนวณมูลค่าของสิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้าง

เป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

3) การคำนวณมูลค่าของสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์

ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

<sup>65</sup> มาตรา 35 ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

(2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

(3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

กรณีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

การจัดทำราคาประเมินทุนทรัพย์นั้น ตามมาตรา 39<sup>66</sup> แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างฯ ได้ให้อำนาจแก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดทำประกาศฐานภาษี อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นต่อการจัดเก็บภาษีและตีตราภาษีให้ทราบก่อนวันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ของการจัดเก็บภาษี ปีนั้น ๆ สำหรับการคำนวณมูลค่าเพื่อเป็นฐานภาษีสำหรับที่ดินที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ให้ประเมินตามกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ พ.ศ. 2562

กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ต้องแจ้ง การประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีนั้น ๆ โดยพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสีย ภาษีหรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐานอื่นใดมาเพื่อตรวจสอบการในระยะเวลา ที่กำหนด โดยจะต้องมีหนังสือแจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งการประเมินแล้วให้ชำระภาษีตามแบบแจ้งการ ประเมินดังกล่าวภายในเดือนเมษายนของทุกปี โดยชำระภาษีต่อเจ้าพนักงาน ณ สำนักงานเทศบาล ที่ทำการองค์การบริหารส่วนตำบล สำนักงานเขต ศาลว่าการเมืองพัทยา หรือที่ทำการขององค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นอื่น แล้วแต่กรณี โดยผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการชำระผ่านธนาคารหรือโดยวิธีการอื่นใดตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีในกำหนด ภาษีที่ไม่ชำระถือเป็นภาษีค้างชำระ และที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว จะไม่สามารถจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองได้จนกว่าจะมีการชำระภาษี ค้างชำระนั้น ทั้งนี้การไม่ชำระภาษีในกำหนดเวลา จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน และมีเบี้ยปรับดังนี้

- ชำระภาษีก่อนได้รับหนังสือแจ้งเตือน เบี้ยปรับร้อยละ 10 ของภาษีที่ค้างชำระ
- ชำระภาษีภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งเตือนแล้ว แต่ชำระภายในเวลา ที่กำหนดในหนังสือแจ้งเตือน จะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 20 ของภาษีที่ค้างชำระ
- ชำระภาษีภายหลังจากได้รับหนังสือแจ้งเตือนแล้ว จะต้องเสียเบี้ยปรับ ร้อยละ 40 ของภาษีที่ค้างชำระ

ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีค้างชำระ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มภายใน กำหนดเวลาหนังสือแจ้งเตือน เมื่อพ้นกำหนด 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน ผู้บริหารท้องถิ่น มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระได้โดย ไม่ต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาล

<sup>66</sup> มาตรา 39 ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษีที่จัดเก็บ และรายละเอียดอื่นที่จำเป็นในการจัดเก็บภาษีในแต่ละปี ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก่อน วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ของปีนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

การคำนวณภาษีให้ใช้ฐานภาษีของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งคำนวณได้ตาม มาตรา 35 หักด้วยมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 40 คือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของ ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษี ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างภายในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นรวมกันในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาท หรือมาตรา 41 คือ ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาใช้เป็นที่อยู่อาศัย และมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรในวันที่ ๑ มกราคมของปีภาษีนั้น ให้ได้รับยกเว้นมูลค่าของฐานภาษีในการคำนวณภาษีไม่เกิน 50 ล้านบาทแล้วคูณด้วยอัตราภาษี ตามมาตรา 37<sup>67</sup> ตามสัดส่วนที่กำหนดในมาตรา 38<sup>68</sup> ผลลัพธ์ที่ได้เป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

การประกอบการธุรกิจหอพักเอกชนเป็นการประกอบการธุรกิจในลักษณะ ให้เช่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อใช้สำหรับการอยู่อาศัย แต่เจ้าของก็ได้รับมาซึ่งประโยชน์ในทางการหารายได้ มิได้ใช้สำหรับเพื่อการอยู่อาศัยด้วยตนเอง กรณีของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ให้เช่าสำหรับ เพื่อการอยู่อาศัยนั้นจะใช้อัตราภาษีใดสำหรับการคำนวณภาษีในอัตราเพื่อการใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือจะ ใช้อัตราภาษีตามการใช้ประโยชน์สิ่งปลูกสร้างเป็นเพื่อการพาณิชย์กรรม เนื่องจากการปล่อยเช่า ก่อให้เกิดรายได้ในทางการค้าหรือหากไรเกิดขึ้น ในประเด็นนี้นั้นแม้จะมีการออกมาแถลงข่าวโดย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลังว่าจะใช้การคำนวณภาษีสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ให้เช่าเพื่อ การอยู่อาศัยตามอัตราสำหรับที่อยู่อาศัยมิใช่ตามอัตราเพื่อการพาณิชย์ แต่ทั้งนี้ก็ยังไม่มี การออกประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยประกาศลงราชกิจจานุเบกษาเพื่อความชัดเจนสำหรับ การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าว ในการคำนวณอัตราภาษีนี้จึงต้องรอความชัดเจนจากผู้มีอำนาจใน การจัดเก็บภาษีอีกครั้ง เนื่องจากหากกระทรวงการคลังมีความประสงค์จะจัดเก็บในอัตราเท่าใดนั้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ให้อำนาจกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยไปออก ประกาศเป็นการเพิ่มเติมได้ ตามมาตรา 37 วรรคสาม

<sup>67</sup> มาตรา 37 ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

<sup>68</sup> มาตรา 38 ในกรณีที่ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างได้มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บภาษี ตามสัดส่วนของการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยร่วมกันประกาศกำหนด



ในความเห็นของผู้ศึกษาเห็นว่าตามมาตรา 37 (2) กฎหมายใช้คำว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย” กฎหมายมิได้ใช้คำว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยของเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเอง” หากกฎหมายประสงค์ให้หมายถึงแต่เฉพาะเป็นที่อยู่อาศัยสำหรับเจ้าของพักอาศัยเองเท่านั้น ก็คงจะใช้ถ้อยคำที่ชัดเจนเช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าเมื่อกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ในลักษณะเช่นนั้น จึงต้องพิจารณาตามประเภทการใช้งานจริงของสิ่งปลูกสร้าง แม้ว่าหอพักจะสร้างขึ้นมาเพื่อปล่อยเช่าสร้างรายได้ แต่วัตถุประสงค์ของการสร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวก็เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งต่างจากกรณีของการสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างไว้สำหรับเป็นห้างสรรพสินค้า หรือโกดังเก็บสินค้า ที่เห็นได้ชัดเจนว่าอาคารดังกล่าวสร้างขึ้นเพื่อใช้สำหรับพาณิชย์กรรมมิได้ใช้เพื่อการอยู่อาศัยอย่างเห็นได้ชัด ในกรณีนี้ผู้ศึกษาจึงเห็นด้วยกับการชี้แจงของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลังในการจะจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกับการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย แต่ทั้งนี้ต้องรอความชัดเจนสำหรับการจัดเก็บอีกครั้งว่าจะมีการออกประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยออกมาอย่างเป็นทางการเมื่อใดสำหรับอัตราการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับสิ่งปลูกสร้างที่ให้เช่าเพื่อการอยู่อาศัย

### 3.4.3 ภาษีป้าย

หากธุรกิจหอพักที่ทำนั้น มีการขึ้นป้ายชื่อหอพักก็ต้องพิจารณาภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 6 ด้วย ซึ่งได้นิยามความหมายของ “ป้าย” ดังนี้

“ป้าย” หมายความว่า ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะได้ แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใด ๆ ด้วยอักษร ภาพหรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น

ซึ่งเจ้าของป้ายมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีในป้ายนั้นโดยเสียเป็นรายปีเป็นไปตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ป้ายของธุรกิจหอพักเอกชนเป็นลักษณะแสดงเครื่องหมายการค้าที่ใช้ในการประกอบกิจการเข้าข่ายการจะต้องเสียภาษีป้าย และไม่ใช่งานป้ายที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 8<sup>69</sup> อีกทั้ง ไม่ใช่ป้ายตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2535)<sup>70</sup>

<sup>69</sup> มาตรา 8 เจ้าของป้ายไม่ต้องเสียภาษีป้ายสำหรับป้ายดังต่อไปนี้

- (1) ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงแรมหรือสถานบริการและบริเวณของโรงแรมหรือสถานบริการนั้นเพื่อโฆษณามหากรรม
- (2) ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งของหรือบรรจุภัณฑ์
- (3) ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว
- (4) ป้ายที่แสดงไว้ที่คนหรือสัตว์
- (5) ป้ายที่แสดงไว้ภายในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่สาธารณะ ทั้งนี้ เพื่อหารายได้ และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกินที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์
- (6) ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการ ส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน
- (7) ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การ ของรัฐบาลหรือตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ
- (8) ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคาร สงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการสหกรณ์ และ บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (9) ป้ายของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น
- (10) ป้ายของผู้ประกอบการเกษตรซึ่งคาผลผลิตอันเกิดจากการเกษตร ของตน
- (11) ป้ายของวัดหรือผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือ การกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ
- (12) ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ
- (13) ป้ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>70</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดป้ายที่ได้รับการยกเว้นภาษีป้ายคือ

- (1) ป้ายที่แสดงหรือติดตั้งไว้ที่รถยนต์ส่วนบุคคล รถจักรยานยนต์ รถบดถนน หรือรถแทรกเตอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์
- (2) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน
- (3) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ยานพาหนะนอกเหนือจาก (1) และ (2) โดยมีพื้นที่ไม่เกินห้าร้อยตารางเซนติเมตร

วิธีการคำนวณภาษีป้าย จะแบ่งประเภทป้ายออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 คือ ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน คิดภาษีป้ายในอัตรา 3 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

ประเภทที่ 2 คือ ป้ายที่มีตัวอักษรไทยรวมอยู่กับตัวอักษรต่างประเทศ รูป หรือโลโก้ ต้องให้ตัวอักษรภาษาไทยทั้งหมดอยู่บนสุดเหนือตัวอักษรต่างประเทศและโลโก้ คิดภาษีป้ายในอัตรา 20 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

ประเภทที่ 3 คือ ป้ายที่ไม่มีอักษรไทยเป็นป้ายภาษาต่างประเทศล้วน หรือมีทั้งตัวอักษรต่างประเทศและตัวอักษรไทย แต่ตัวอักษรไทยทั้งหมดหรือบางส่วนอยู่ใต้หรือต่ำกว่าตัวอักษรต่างประเทศ คิดภาษีป้ายในอัตรา 40 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร

ทั้งนี้ ป้ายทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวหากคำนวณตามพื้นที่แล้วมีอัตราที่ต้องเสียภาษีต่ำกว่าป้ายละ 200 บาท ให้เสียภาษีป้ายละ 200 บาท

## บทที่ 4

### การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการหอพักเอกชน

พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 นั้นมีเจตนารมณ์ตามกฎหมายเพื่อป้องกันการถูกล่อลวงและการล่วงละเมิดเด็กจากผู้ใหญ่ เนื่องด้วยเด็กเป็นวัยที่ถูกชักจูงได้ง่ายด้วยวุฒิภาวะไม่เท่าเทียมผู้ใหญ่ จึงจำเป็นต้องมีการบัญญัติกฎหมายนี้ขึ้นมาเพื่อแยกเด็กและผู้ใหญ่ให้อาศัยอยู่ในหอพักเดียวกันจึงได้มีการบัญญัติกฎหมายนี้ขึ้น เพื่อให้เด็กและเยาวชนที่มีที่พักในระหว่างการศึกษาที่มีแต่เฉพาะเด็กและเยาวชนเท่านั้น โดยมีข้อจำกัดและเงื่อนไขที่เคร่งครัดและเข้มงวดมากกว่าห้องเช่าอื่นทั่วไป ทั้งนี้เพื่อการคุ้มครองสวัสดิภาพของเด็กและเยาวชนที่อยู่ระหว่างการศึกษា<sup>71</sup> พระราชบัญญัติหอพักฯ ของไทยนั้นมีหลักการที่ต่างไปจากกฎหมายเกี่ยวกับหอพักของประเทศอังกฤษ ประเทศนิวซีแลนด์ และประเทศสิงคโปร์ กล่าวคือ

กฎหมายเกี่ยวกับหอพักในประเทศอังกฤษนั้น หอพักจะมีแต่ในเฉพาะสถานศึกษาเท่านั้นโดยจะอยู่ภายใต้ข้อบังคับของ Education Act ส่วนธุรกิจการให้บริการแบบห้องเช่าอื่น ๆ จะต้องมีการขออนุญาตและปฏิบัติตาม Housing Act จึงทำให้ไม่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ<sup>72</sup> เนื่องจากผู้ที่จะดำเนินการเปิดหอพักให้เช่าแก่นักเรียนหรือนักศึกษาได้นั้น จะมีแต่เฉพาะสถานศึกษาเท่านั้น ในขณะที่เดียวกันห้องเช่าอื่นก็มีกฎหมายสำหรับการควบคุมเช่นกัน จึงทำให้ไม่มีห้องเช่าแบบใดที่อยู่นอกระบบการควบคุมของกฎหมาย

กฎหมายเกี่ยวกับหอพักในประเทศนิวซีแลนด์นั้นจะคล้ายกับกฎหมายของประเทศอังกฤษ คือ จะมี Education Act<sup>73</sup> เป็นกฎหมายที่ใช้ควบคุมห้องเช่าประเภทหอพัก ส่วนห้องเช่าประเภทอื่นจะอยู่ภายใต้กฎหมายที่ควบคุมอีกฉบับหนึ่ง คือ Residential Tenancies Act จึงไม่เกิดปัญหาในทางปฏิบัติในด้านการควบคุมมาตรฐานหรือปัญหาการเข้าระบบของธุรกิจหอพัก

กฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยหอพักในประเทศสิงคโปร์ก็คล้ายคลึงกับประเทศอังกฤษและประเทศนิวซีแลนด์ คือ มีกฎหมายที่ควบคุมการประกอบธุรกิจห้องเช่าเพื่อการอยู่อาศัยประเภทอื่น ๆ ด้วย ซึ่งจะเข้านิยาม “โรงแรม” ตามกฎหมายว่าด้วยโรงแรม (Hotels Act) ของประเทศสิงคโปร์ จึงไม่ทำให้เกิดปัญหาการที่ผู้ประกอบการไม่เข้าอยู่ในระบบตามกฎหมาย เนื่องจากไม่ว่าจะประกอบธุรกิจให้เช่าแบบใดก็มีกฎหมายเข้ามาควบคุมเป็นการเฉพาะอยู่แล้วให้ต้องปฏิบัติตาม

จากกฎหมายทั้ง 3 ประเทศดังกล่าว จะเห็นได้ว่ากฎหมายเกี่ยวกับหอพักและธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่อการอยู่อาศัยในประเทศไทยแตกต่างจากกฎหมายทั้ง 3 ประเทศ เนื่องจากประเทศไทยมีแต่เพียงกฎหมายที่เข้ามาควบคุมการประกอบธุรกิจประเภทหอพัก แต่ไม่มีกฎหมายเข้ามาควบคุมธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่อการอยู่

<sup>71</sup> เอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. .... คณะรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอตามเอกสาร อ.พ.68/2557

<sup>72</sup> Education Act 2011 ประกอบกับ Housing Act 2016 [Online]. Available from [http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga\\_20160022\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga_20160022_en.pdf) and [http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga\\_20160022\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga_20160022_en.pdf)

<sup>73</sup> Educations Act 1989 ประกอบกับ Private Schools Conditional Integration Act 1975 [Online]. Available from : <file:///C:/Users/GT02/Downloads/Education%20Act%201989.pdf>

อาศัยโดยทั่วไป และความแตกต่างที่เห็นได้ชัดอีกสิ่งหนึ่ง คือ ทั้ง 3 ประเทศดังกล่าวผู้ที่ให้บริการหอพักได้จะต้องเป็นสถานศึกษาเท่านั้นโดยข้อบังคับต่าง ๆ ก็จะเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษามีใช้กฎหมายว่าด้วยเรื่องการให้เช่าที่อยู่เพื่อการอยู่อาศัย หากเป็นบุคคลอื่นทั่วไปประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวจะไม่เข้านิยามความเป็นหอพัก แต่จะอยู่ภายใต้การควบคุมตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่พักอาศัยต่าง ๆ ตามที่แต่ละประเทศกำหนดไว้ในกฎหมาย

เมื่อพิจารณาตามกฎหมายของไทยแล้วจะเห็นว่ากฎหมายสำหรับการควบคุมธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่อที่อยู่อาศัยทั่วไปนั้นไม่มีกฎหมายเข้ามาควบคุม แต่สำหรับการประกอบการธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่ออยู่อาศัยที่ให้นักเรียน นิสิต นักศึกษาเข้าพักจะต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับแห่งพระราชบัญญัติหอพักฯ แต่ในขณะเดียวกันพระราชบัญญัติฯ ดังกล่าวมีข้อจำกัดค่อนข้างมากสำหรับผู้ประกอบการที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายจึงทำให้ผู้ประกอบการเลือกที่ไม่เข้าระบบด้วยการขออนุญาตเป็นหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพักฯ แต่เลือกจะประกอบการในรูปของห้องเช่าทั่วไปแทน เนื่องจากไม่มีข้อจำกัดด้านการปฏิบัติตามกฎหมายที่ยุ่งยากต่อการปฏิบัติตาม จึงจำต้องมีมาตรการจูงใจเพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบการเป็นหอพักเอกชนให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติหอพักฯ แต่การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีใดก็ต้องไปออกหลักเกณฑ์เป็นกฎหมายลำดับรองของกฎหมายที่ว่าด้วยภาษีนั่น ๆ

ในชั้นเสนอร่างและเวียนหนังสือเพื่อถามความเห็นจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องนั้น กระทรวงการคลังมีข้อสังเกตและความเห็นว่า การกำหนดการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ควรกำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ เนื่องจากไม่เป็นไปตามแนวทางในการเสนอร่างกฎหมาย<sup>74</sup> ในประเด็นดังกล่าวนี้ในชั้นพิจารณา ร่างกฎหมายของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้มีแนววินิจฉัยในประเด็นนี้ไว้ โดยที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 5) พิจารณาว่า การดำเนินกิจการหอพักเป็นการดำเนินกิจการที่ช่วยลดภาระของสถานศึกษาในการจัดหาที่อยู่ให้แก่ นักเรียน นิสิต นักศึกษา จึงควรมีมาตรการในการส่งเสริมและสนับสนุนจูงใจ เพื่อให้ผู้ประกอบการเข้ามาอยู่ในระบบตามพระราชบัญญัตินี้มากยิ่งขึ้น<sup>75</sup> จึงควรต้องมีมาตรการในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือให้การสนับสนุนด้านอื่น ๆ และการให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีก็ไม่ได้มีการกำหนดลดหย่อนหรือยกเว้นไว้ในพระราชบัญญัตินี้โดยตรง ต้องไปดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยภาษีนั่น ๆ กำหนดไว้ เพียงแต่พระราชบัญญัตินี้บัญญัติให้รู้ว่าหากเข้าระบบมาเป็นหอพักเอกชนที่อยู่ภายใต้การควบคุมของพระราชบัญญัตินี้แล้วนั้นจะมีโอกาสที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี แต่จะได้รับสิทธิประโยชน์อย่างไรก็ให้เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั่น ๆ

<sup>74</sup> หนังสือกระทรวงการคลัง ด่วนที่สุดที่ กค 0707/5224 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2552

<sup>75</sup> บันทึกวิเคราะห์สรุปสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. .... เรื่องเสร็จที่ 813/2552

พระราชบัญญัติหอพักมาตรา 41<sup>76</sup> ได้บัญญัติเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ซึ่งเป็นการให้สิทธิประโยชน์แก่ภาษีเงินได้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีป้าย แต่ก็มีใช้ว่าหอพักเอกชนทุกแห่งจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว เนื่องจากมาตรา 41 ได้วางเงื่อนไขของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ว่า จะต้องเป็นหอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณจากคณะกรรมการส่งเสริมกิจการหอพักจึงจะสามารถขอรับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรา 41 จึงต้องพิจารณาประกอบกับการศึกษาหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามกฎหมายกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561

#### 4.1 หลักเกณฑ์การพิจารณาหอพักเอกชนที่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 2 ได้กำหนดลักษณะของหอพักเอกชนไว้ 3 ประเภท คือ หอพักเอกชนขนาดเล็ก ขนาดกลาง และขนาดใหญ่ โดยใช้จำนวนห้องและพื้นที่ในการประกอบกิจการเป็นตัวแบ่งขนาดของหอพักเอกชน ซึ่งแต่ละขนาดมีจำนวนห้องและขนาดพื้นที่ ดังนี้<sup>77</sup>

1. หอพักเอกชนขนาดเล็ก คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักไม่เกิน 50 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันไม่เกิน 1,000 ตารางเมตร
2. หอพักเอกชนขนาดกลาง คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักเกิน 50 ห้อง แต่ไม่เกิน 100 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันเกิน 1,000 ตารางเมตร แต่ไม่เกิน 2,000 ตารางเมตร
3. หอพักเอกชนขนาดใหญ่ คือ หอพักเอกชนที่มีห้องพักเกิน 100 ห้อง หรือมีพื้นที่ทุกห้องรวมกันเกิน 2,000 ตารางเมตร

หอพักเอกชนแต่ละประเภทก็มีเกณฑ์ในการพิจารณาที่แตกต่างกันซึ่งบางอย่างเป็นการจัดหอพักเอกชนให้เป็นไปตามมาตรฐานขั้นต่ำที่ต้องมีตามกฎหมายกระทรวง โดยที่หอพักเอกชนขนาดเล็กจะต้องจัดให้มี<sup>78</sup>

- 1) สถานที่ติดต่อเป็นสัดส่วนชัดเจนเพื่อเป็นหน่วยประสานงานและศูนย์กลางการให้บริการแก่ผู้พัก
- 2) มีสิ่งอำนวยความสะดวกที่เอื้อต่อการเรียนรู้ เช่น จุดเชื่อมต่อหรือมีสัญญาณเพื่อการเข้าถึงระบบอินเทอร์เน็ต

<sup>76</sup> มาตรา 41 หอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณจากคณะกรรมการอาจได้รับ สิทธิประโยชน์และการสนับสนุนดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิที่จะได้รับลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้เป็นกรณีพิเศษจากการประกอบกิจการหอพัก โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามประมวลรัษฎากร
  - (2) ลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย หรือภาษีอื่นใดในทำนองเดียวกัน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายว่าด้วยภาษ้นั้นกำหนด
  - (3) การสนับสนุนด้านการเงินหรือวัสดุอุปกรณ์
  - (4) การสนับสนุนด้านอื่น ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง
- การประกาศเกียรติคุณและการได้รับการสนับสนุนตาม (3) และ (4) ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>77</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 2

<sup>78</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 3

- 3) มีไฟส่องสว่างฉุกเฉินในกรณีกระแสไฟฟ้าขัดข้อง โดยติดตั้งอย่างน้อยหนึ่งชุดต่อพื้นที่ 1,000 ตารางเมตร และติดตั้งทุกระยะห่างกันไม่เกิน 45 เมตร
- 4) มีทะเบียนผู้พักที่เป็นปัจจุบัน
- 5) มีป้ายและระเบียบประจำห้องพักเป็นภาษาอังกฤษ ในกรณีที่มีผู้พักเป็นคนต่างด้าว
- 6) มีป้ายหรือประกาศเตือนเกี่ยวกับพิษภัยของยาเสพติดและอัตราโทษตามกฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด
- 7) มีระบบสื่อสารภายในห้องพักที่สามารถติดต่อผู้พักในแต่ละห้องพักได้
- 8) มีการประชาสัมพันธ์ข่าวสารสำหรับความเคลื่อนไหวที่เป็นประโยชน์ต่อผู้พัก
- 9) มีบริการซักรีดเสื้อผ้า
- 10) มีกล่องวงจรปิด
- 11) มีสิ่งอำนวยความสะดวกแก่ผู้พิการ
- 12) มีสถานที่สำหรับต้อนรับผู้เยี่ยมชมเยียนขนาดไม่น้อยกว่า 10 ตารางเมตร แยกเป็นอีกส่วนหนึ่งจากบริเวณพักอาศัย

ห้องพักเอกชนขนาดกลางก็ต้องจัดให้มีสิ่งพื้นฐานเช่นเดียวกับห้องพักเอกชนขนาดเล็กแต่จะมีการเพิ่มที่จอดรถยานพาหนะซึ่งต้องเพียงพอและเป็นระเบียบ มีระบบการรักษาความปลอดภัยแก่ผู้พักตลอด 24 ชั่วโมง มีการสนับสนุนให้มีชมรมหรือกิจกรรมสร้างสรรค์อันเป็นสาธารณประโยชน์ และมีสถานที่สำหรับต้อนรับผู้เยี่ยมชมเยียนขนาดไม่น้อยกว่า 20 ตารางเมตร แยกเป็นอีกส่วนหนึ่งจากบริเวณพักอาศัย<sup>79</sup>

ห้องพักเอกชนขนาดใหญ่จะมีสิ่งบริการพื้นฐานเพิ่มมาจากห้องพักเอกชนขนาดกลางเพิ่มขึ้นอีก 3 อย่าง คือ มีห้องบริการอเนกประสงค์เพื่อการอ่านหนังสือ ประชุมกลุ่มย่อย หรือกิจกรรมอื่นที่เป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมการเรียนรู้ มีพื้นที่สำหรับออกกำลังกาย มีบริการอาหารว่างและเครื่องดื่มแก่ผู้พัก ส่วนสถานที่สำหรับต้อนรับผู้เยี่ยมชมเยียนจะมีขนาดใหญ่กว่าห้องพักเอกชนขนาดกลางเล็กน้อย คือ ต้องมีขนาดไม่น้อยกว่า 30 ตารางเมตร แยกเป็นอีกส่วนหนึ่งจากบริเวณพักอาศัย<sup>80</sup>

สิ่งที่กำหนดไว้ดังกล่าวนี้เป็นเพียงสิ่งอำนวยความสะดวกขั้นพื้นฐานที่ห้องพักเอกชนทั้ง 3 ประเภทต้องจัดให้มีจึงจะสามารถขอรับการประเมินเพื่อรับการประกาศเกียรติคุณเป็นหอพักดีเด่นได้ แต่ก็มีเชื่อว่าห้องพักเอกชนที่จัดให้มีสิ่งอำนวยความสะดวกพื้นฐานแล้วจะได้รับการประกาศเกียรติคุณเลย แต่ผู้ประกอบการห้องพักเอกชนต้องยื่นคำขออนุญาตทะเบียนเพื่อขอรับการประเมินหอพักเอกชนด้วย เพื่อให้คณะกรรมการที่คณะกรรมการส่งเสริมกิจการหอพักแต่งตั้งมาพิจารณาและให้คะแนนการประเมินด้วย โดยการให้คะแนนจะพิจารณาจาก 7 ด้านด้วยกัน<sup>81</sup> คือ

- 1) ด้านความปลอดภัย
- 2) ด้านความสะอาด
- 3) ด้านสภาพภูมิทัศน์
- 4) ด้านการให้บริการ
- 5) ด้านสิ่งอำนวยความสะดวก

<sup>79</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 4

<sup>80</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 5

<sup>81</sup> กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 ข้อ 6 ประกอบ ข้อ 7

6) ด้านการรักษาไว้ซึ่งวัฒนธรรมและประเพณีอันดีงาม

7) ด้านอื่นตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

แม้ว่ากฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ. 2561 จะวางมาตรฐานขั้นพื้นฐานที่หอพักเอกชนที่ขอรับการประเมินจะต้องจัดให้มี และมีระดับต่าง ๆ สำหรับการประเมิน แต่ไม่ได้มีการกำหนดเกณฑ์สำหรับการให้คะแนนไว้ว่าการจัดสถานที่อย่างไร จะได้คะแนนเท่าไร สำหรับการดูแลหอพักเอกชนทั้ง 7 ด้านที่กำหนดไว้ ต้องจัดการอย่างไร ดูแลอย่างไร แบบใดได้คะแนนเท่าไร มีแต่เพียงการกำหนดไว้ว่าหอพักที่จะได้รับการประกาศเกียรติคุณจะต้องได้รับการคะแนนจากการประเมินมากกว่าร้อยละ 80 ของผลคะแนนรวมทุกด้านจึงจะได้รับการประกาศเกียรติคุณ การให้คะแนนของคณะกรรมการจึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้ประเมินโดยแท้ ผู้ประกอบการหอพักเอกชนจึงไม่อาจทราบได้ว่า จะต้องจัดมาตรฐานประมาณใดจึงจะได้รับการประเมินว่าผ่านและได้รับการประกาศเป็นหอพักเกียรติคุณ ผู้ประกอบการก็ไม่กล้าลงทุนเพื่อจะจัดการบริการพื้นฐานตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เนื่องจากไม่แน่ชัดว่า ตนจะได้รับการประเมินอย่างไร ประกอบกับหากขอรับการประเมินแล้วผ่านได้รับการประกาศเป็นหอพักเกียรติคุณ หรือหอพักเกียรติคุณดีเด่นแล้ว จะไปขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจะได้เท่าไร อย่างไร เพราะยังไม่มีกฎหมายลำดับรอง การได้รับการประกาศเกียรติคุณกับการได้รับการประกาศเกียรติคุณดีเด่น จะได้รับการให้สิทธิประโยชน์ที่แตกต่างกันอย่างไร เมื่อกฎหมายลำดับรองสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษียังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอ การกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับหอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณหรือเกียรติคุณดีเด่นที่กำหนดไว้ในมาตรา 41 จึงยังไม่สามารถนำมาซึ่งการเป็นแรงจูงใจในการเข้าสู่ระบบการเป็นหอพักเอกชนภายใต้พระราชบัญญัติหอพักเอกชนฯ ตามเจตนารมณ์การบัญญัติ มาตรา 41 ได้อย่างแท้จริง

#### 4.2 สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่หอพักเอกชนที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณอาจได้รับ

##### 4.2.1 ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีตามรายได้และความสามารถของผู้เสียภาษีโดยมีฐานในการคำนวณเป็นเงินได้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีกำไรสุทธิเป็นฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้จะเป็นไปตามประมวลรัษฎากร การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีก็น่าจะต้องออกกฎหมายลำดับรองโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นไปตามหลักการเป็นตัวบรรเทาภาระภาษี คือ การทำให้ภาระภาษีถูกลดลงซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อการสร้างแรงจูงใจที่มีวัตถุประสงค์ด้วยกัน 2 ประการ คือ เพื่อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจกรรมใดโดยเฉพาะ หรือเพื่อการสนับสนุนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้



#### 4.2.1.1 แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีเงินได้

มาตรการสำหรับการลดหย่อนภาษีเงินได้โดยส่วนใหญ่มักจะนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยหลักแล้วจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ซึ่งประกอบไปด้วยการหักค่าลดหย่อนโดยหลัก ดังต่อไปนี้

- 1) ลดหย่อนให้สำหรับผู้มีเงินได้
- 2) ลดหย่อนให้สำหรับคู่สมรสที่ไม่มีรายได้
- 3) ลดหย่อนให้สำหรับค่าเลี้ยงดูอุปการะบุตร
- 4) ลดหย่อนให้สำหรับเบี้ยประกันชีวิตและเบี้ยประกันสุขภาพ
- 5) ลดหย่อนให้สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- 6) ลดหย่อนให้สำหรับเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ
- 7) ลดหย่อนให้สำหรับเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม
- 8) ลดหย่อนให้สำหรับเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนการออมแห่งชาติ
- 9) ลดหย่อนให้สำหรับเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย
- 10) ลดหย่อนให้สำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นอาจไม่ค่อยพบการใช้มาตรการการลดหย่อนเท่าใดนัก โดยส่วนใหญ่จะเป็นการใช้มาตรการลดอัตราภาษีควบคู่กับการยกเว้นภาษีอากรเป็นส่วนใหญ่ โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 601) พ.ศ. 2559 ซึ่งเป็นเรื่องการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร เรื่องแก้ไขเพิ่มเติมการลดอัตราภาษีเงินได้ สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม โดยมีเหตุผลในการตราพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวเพื่อลดอัตราภาษีเงินได้ สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5,000,000 บาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30,000,000 บาท เพื่อบรรเทาภาระภาษีและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจให้เกิดการลงทุน

#### 4.2.1.2 แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้

การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นมาตรการบรรเทาภาษีอย่างหนึ่งเพื่อปลดเปลื้องภาระภาษีหรือลดภาระภาษีของบุคคลหรือนิติบุคคลโดยเฉพาะที่รัฐบาลให้ความสำคัญเป็นพิเศษ ไม่ว่าจะเป็นเพื่อการช่วยบรรเทาภาระ หรือการนำมาใช้เป็นมาตรการในการจูงใจสำหรับกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นพิเศษก็ได้ การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่บุคคลหรือนิติบุคคลกลุ่มใดต้องพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดีด้วย โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากหากให้การยกเว้นแต่เฉพาะกลุ่มที่มีรายได้สูงอยู่แล้ว ก็ยังทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ผู้ที่มีรายได้น้อยอยู่แล้วกลับต้องรับภาระภาษีที่หนักกว่าผู้มีรายได้สูงเมื่อเทียบกับรายได้ที่ได้รับ กลายเป็นว่ากลุ่มของผู้ที่มีรายได้น้อยที่ไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีต้องแบกรับภาษีที่มากกว่า รายได้ที่ได้มาจึงต้องนำไปเสียภาษีไปแล้วส่วนหนึ่งเมื่อเทียบรายได้ที่ได้รับกับภาษีที่ต้องจ่าย บุคคลกลุ่มดังกล่าวนี้อาจมีอัตราส่วนของการเสียภาษีที่มากกว่ากลุ่มของผู้ที่มีรายได้สูงอยู่แล้ว จะก่อให้เกิด

ความไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ การให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวจึงต้องคำนึงถึงเรื่องนี้ด้วย หลักความเป็นธรรมในที่นี้ต้องคำนึงทั้งความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity of taxation)<sup>82</sup> ด้วย ซึ่งต้องการให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้น้อยในจำนวนและสัดส่วนที่น้อย และต้องการให้จัดเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงในจำนวนและในสัดส่วนที่สูง เพื่อนำภาษีที่จัดเก็บได้จากผู้มีรายได้สูงไปกระจายสู่ผู้ที่มีรายได้น้อย เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้น้อย

นอกจากนี้ต้องคำนึงถึงรายได้ของรัฐที่จะต้องสูญเสียไปด้วย เพราะเมื่อมีการยกเว้นภาษีเพิ่มขึ้นเท่าไร รายได้ของรัฐที่จะได้จากการจัดเก็บภาษีก็น้อยลงไปด้วยเช่นกัน นอกจากหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้วต้องคำนึงถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีด้วย รัฐบาลต้องได้รายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างพอเพียง ใช้จ่ายเงินในการจัดเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำที่สุด หากใช้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีสูงแต่จัดเก็บภาษีได้ในจำนวนที่ต่ำก็ไม่คุ้มค่ากับการจัดเก็บภาษี

การใช้มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้เพื่อใช้เป็นแรงจูงใจในการประกอบธุรกิจหรือเพื่อการสนับสนุนในการดำเนินกิจการใดกิจการหนึ่งนั้นมีตัวอย่างที่ใกล้เคียงกับกรณีของการประกอบธุรกิจ หอพักเอกชน คือ การยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน<sup>83</sup>

#### 4.2.1.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อนและมาตรการการยกเว้น

มาตรการการลดหย่อนภาษี หรือมาตรการการยกเว้นภาษีล้วนเป็นมาตรการที่เป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้ง 2 มาตรการมีความสำคัญต่อนโยบายทางการคลังของรัฐเพื่อนำมาใช้ในการเป็นแรงจูงใจในการสนับสนุนกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง หรือเพื่อนำมาซึ่งการแก้ปัญหาได้ปัญหาหนึ่งในสังคม

มาตรการสำหรับการลดหย่อนภาษีเงินได้โดยส่วนใหญ่จะถูกนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเสียมากกว่า เนื่องจากการลดหย่อนจะยังคงความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาได้ดี เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่มีรายได้สูงหรือบุคคลที่มีรายได้น้อยก็ได้รับการลดหย่อนอย่างเท่าเทียมกัน ผู้ที่มีรายได้สูงก็ยังคงมีเงินได้ในอัตราสูงเพื่อนำมาคำนวณภาษีเมื่อเทียบกับผู้ที่มีรายได้น้อย

<sup>82</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2555 หน้า 171-179

<sup>83</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558 มาตรา 3 มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

(1) กำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่ไม่รวมถึงกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภททวิศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม (1)

การใช้มาตรการการลดหย่อนจึงจะยังสามารถคงไว้ซึ่งความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีและสอดคล้องกับการกระจายรายได้ได้ดี เนื่องจากผู้ที่มีรายได้สูงก็ต้องเสียภาษีที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำ

ส่วนการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นมาตรการบรรเทาภาษีอย่างหนึ่งเพื่อปลดปล่อยภาระภาษีหรือลดภาระภาษีของบุคคลหรือนิติบุคคล โดยการยกเว้นภาษีนี้เป็นวิธีการที่ถูกนำมาใช้บ่อยที่สุดสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรอง แต่การให้สิทธิประโยชน์ด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ต้องพิจารณาให้ดี เนื่องจากการยกเว้นภาษีนั้น จะทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในส่วนที่ยกเว้นภาษีส่วนนั้นไปเลย ซึ่งต่างจากที่ให้สิทธิประโยชน์โดยการลดหย่อนที่ยังคงเก็บภาษีได้อยู่เพียงแต่เก็บได้ในจำนวนน้อยลง การจะนำมาตราการการยกเว้นภาษีมาใช้จึงต้องพิจารณาให้รอบคอบ รอบด้านมากกว่าการใช้มาตรการลดหย่อน เพราะจะกระทบต่อการสูญเสียรายได้ของรัฐที่มากกว่า ต้องประมาณการรายได้ที่จะสูญเสียกับประโยชน์ที่จะได้รับจากการยกเว้นภาษีอย่างรอบคอบ หากสิ่งที่จะได้มานั้นไม่คุ้มค่ากับรายได้ที่สูญเสียไปก็ไม่ควรนำมาตราการดังกล่าวมาใช้

## 4.2.2 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

### 4.2.2.1 แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 55 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องการลดอัตราภาษีไว้ว่าสามารถกำหนดลดอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้โดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา<sup>84</sup> ซึ่งปัจจุบันตั้งแต่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 เป็นต้นมานั้น มีการออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษี จำนวน 1 ฉบับ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ลงประกาศราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 20 มกราคม 2563 ซึ่งหนึ่งในกิจการที่ได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกานี้ คือ การประกอบธุรกิจโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ซึ่งได้รับการลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 4 (7)<sup>85</sup> แห่งพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563

<sup>84</sup> มาตรา 55 การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ ให้กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

<sup>85</sup> มาตรา 4 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้  
(7) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ดังต่อไปนี้ เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการตราสารจัดตั้ง โรงเรียนนั้น

(ก) โรงเรียนในระบบ

(ข) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสอนศาสนา

(ค) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทศูนย์การศึกษาอิสลามปะนะจัมมัสยิด (ตาดีกา)

(ง) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสถาบันศึกษาปอเนาะ

#### 4.2.2.2 แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มาตรา 8 ได้บัญญัติยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างสำหรับทรัพย์สินบางประเภทไว้ทั้งสิ้น 12 ประเภท คือ

1) ทรัพย์สินของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือของหน่วยงานของรัฐ หรือใน กิจการสาธารณะ ทั้งนี้ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

2) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ซึ่งประเทศไทยมีข้อผูกพันที่ต้องยกเว้นภาษีให้ตามสนธิสัญญา หรือ ความตกลงอื่นใด

3) ทรัพย์สินที่เป็นที่ทำการสถานทูตหรือสถานกงสุลของต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามถ้อยที่ถ้อยอาศัย ปฏิบัติต่อกัน

4) ทรัพย์สินของสภาภาษาไทย

5) ทรัพย์สินที่เป็นศาสนสมบัติไม่ว่าของศาสนาใดที่ใช้เฉพาะเพื่อการประกอบศาสนกิจหรือกิจการสาธารณะ หรือทรัพย์สินที่เป็นที่อยู่ของสงฆ์ นักพรต นักบวช หรือบาทหลวงไม่ว่าในศาสนาใดหรือทรัพย์สินที่เป็นศาลเจ้า ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

6) ทรัพย์สินที่ใช้เป็นสุสานสาธารณะหรือฌาปนสถานสาธารณะ โดยมีได้รับประโยชน์ตอบแทน

7) ทรัพย์สินที่เป็นของมูลนิธิหรือองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะที่มีได้ใช้หาผลประโยชน์

8) ทรัพย์สินของเอกชนเฉพาะส่วนที่ได้ยินยอมให้ทางราชการจัดให้ใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

9) ทรัพย์สินส่วนกลางที่มีไว้เพื่อใช้หรือเพื่อประโยชน์ร่วมกันสำหรับเจ้าของร่วมตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

10) ที่ดินอันเป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน

11) ที่ดินอันเป็นพื้นที่สาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

จะเห็นได้ว่ามาตรา 8 (12) ได้มีการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดประเภททรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ โดยปัจจุบันมีการออกกฎกระทรวงโดยอาศัยมาตรา 8 (12) นี้ 1 ฉบับ คือ กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ซึ่งกำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับทรัพย์สินไว้อีก 10 ประเภท ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะเป็นที่ดินที่ใช้ประโยชน์ของภาครัฐเอง ไม่ว่าจะใช้ในกิจการรัฐวิสาหกิจ หรือกิจการสาธารณประโยชน์ต่าง ๆ

#### 4.2.2.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อน และมาตรการการยกเว้น

จากการศึกษาการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ได้มีการเปิดช่องไว้ให้สำหรับการออกกฎหมายลำดับรองได้ทั้งการลดอัตราภาษีและการยกเว้นภาษี โดยจากการพิจารณาจะเห็นว่าหากเป็นทรัพย์สินที่เอกชนใช้ประโยชน์ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะเป็นการลดอัตราภาษีซึ่งมีทั้งการลดในอัตราร้อยละ 50 และการลดในอัตราร้อยละ 90 หากเป็นการกำหนดยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับทรัพย์สินบางประเภทนั้น ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องคำนวณเพื่อเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจะเป็นทรัพย์สินของราชการที่ราชการใช้ประโยชน์ หรือเป็นทรัพย์สินที่ใช้เพื่อการสาธารณประโยชน์หรือประชาชนใช้ร่วมกัน ในการให้สิทธิประโยชน์สำหรับการประกอบธุรกิจหอพักเอกชน ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่เอกชนใช้ประโยชน์เพื่อตนเอง แต่เพื่อการสนับสนุนและจูงใจให้เกิดการประกอบธุรกิจที่เข้าไปอยู่ในระบบและมีการขออนุญาตเป็นหอพักเอกชนมากยิ่งขึ้นนั้น เห็นว่าควรใช้เป็นมาตรการการลดอัตราภาษีเช่นเดียวกันกับการประกอบธุรกิจโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

### 4.2.3 ภาษีป้าย

#### 4.2.3.1 แนวทางการใช้มาตรการลดหย่อนภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เป็นกฎหมายที่ว่าด้วยเรื่องของการจัดเก็บภาษีป้าย ในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้มีการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้กับให้อำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีป้ายซึ่งต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติ จึงเป็นการที่กฎหมายให้อำนาจแก่รัฐมนตรีที่จะออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดอัตราภาษีป้ายในอัตราที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในท้ายกฎกระทรวงด้วย แต่เนื่องด้วยอัตราภาษีป้ายนั้น จัดเก็บในอัตราที่ต่ำอยู่แล้ว ในการให้สิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีป้ายจึงไม่ค่อยพบการให้สิทธิประโยชน์โดยการให้การลดหย่อนหรือลดอัตราภาษี

#### 4.2.3.2 แนวทางการใช้มาตรการยกเว้นภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 8 เป็นมาตราที่ว่าด้วยเรื่องของการกำหนดชนิดของป้ายที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้าย ซึ่งมีด้วยกัน 13 ประเภท<sup>86</sup> ได้แก่

- 1) ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงมหรสพและบริเวณของโรงมหรสพนั้นเพื่อโฆษณาโรงมหรสพ
- 2) ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งห่อหุ้มหรือบรรจุสินค้า
- 3) ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว
- 4) ป้ายที่แสดงไว้ที่คนหรือสัตว์

<sup>86</sup> พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 8

5) ป้ายที่แสดงไว้ภายในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นทรัพย์สินสาธารณะ ทั้งนี้ เพื่อหารายได้ และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกินกำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์

6) ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการ ส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน

7) ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การ ของรัฐบาลหรือตามกฎหมายว่าด้วยกรณีอื่น ๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ

8) ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคาร สงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการสหกรณ์ และบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

9) ป้ายของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น

10) ป้ายของผู้ประกอบการเกษตรซึ่งคาผลผลิตอันเกิดจากการเกษตร ของตน

11) ป้ายของวัดหรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือ การกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ

12) ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ

13) ป้ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากบทบัญญัติในมาตรา 8 จะเห็นได้ว่าการให้สิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสำหรับป้ายนั้นจะมี 2 แบบ คือประเภทของป้ายที่กำหนดไว้ชัดเจนในตัวพระราชบัญญัติเอง และการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยออกกฎกระทรวงเพื่อประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีป้ายสำหรับป้ายบางประเภทได้ การให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัตินี้จึงสามารถทำได้ทั้งการแก้ไขพระราชบัญญัติมาตรา 8 และการออกกฎกระทรวงเป็นการยกเว้นภาษี

#### 4.2.3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างมาตรการการลดหย่อน และมาตรการการยกเว้น

จากการศึกษาจะเห็นได้ว่าการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีป้ายนี้จะให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษีมากกว่าการจะให้สิทธิประโยชน์ด้วยการให้การลดหย่อนหรือการลดอัตราภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ต้องชำระตามกฎหมายว่าด้วยภาษีป้ายนี้มีอัตราที่ต่ำอยู่แล้ว การให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดหย่อนหรือการลดอัตราจึงไม่อาจนำมาซึ่งการบรรเทาภาระภาษีได้เท่าใดนัก ประกอบกับหากจะนำมาใช้เป็นแรงจูงใจในการให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบของกฎหมายก็คงจะไม่สามารถเป็นแรงจูงใจได้เท่าใดนักเช่นกัน เพราะอัตราภาษีที่เสียอยู่เมื่อคิดเป็นจำนวนเงินแล้วก็ได้ไม่ได้ทำให้ผู้ประกอบการได้รับประโยชน์มากเท่าใด การกำหนดลดหย่อนหรือลดอัตรานั้น ยังทำให้ผู้ประกอบการยังคงมีหน้าที่ที่ต้องชำระภาษีป้ายอยู่ ก็ต้องดำเนินการยื่นแบบการชำระภาษีให้ถูกต้องซึ่งยังคงมีขั้นตอนที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายอยู่ แต่ถ้าให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีป้ายสำหรับป้ายประเภทใดแล้ว ผู้ประกอบการที่มีป้าย

ประเภทดังกล่าวก็ไม่มีภาระที่ต้องเสียภาษีนั่นเลย ไม่ต้องไปยื่นแบบแสดงการชำระภาษีใด ๆ จึงก่อให้เกิดความสะดวกสบาย และก่อให้เกิดแรงจูงใจได้มากกว่าการให้สิทธิประโยชน์โดยการให้การลดหย่อนหรือลดอัตราภาษี

#### 4.3 วิเคราะห์แนวทางที่ควรจะเป็นสำหรับการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการหอพักเอกชน

การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการใช้คำสั่งทางปกครองฝ่ายเดียวของรัฐที่มีอำนาจเหนือประชาชน และกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนในทรัพย์สิน เนื่องจากประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ได้ครบจำนวน ต้องนำจำนวนหนึ่งไปชำระภาษีให้แก่รัฐ ในด้านของการเป็นฝ่ายบริหารเพื่อการบริหารประเทศให้เป็นไปด้วยความสงบเรียบร้อยและการมีงบประมาณเพียงพอสำหรับการบริหารจัดการประเทศ แต่การใช้อำนาจฝ่ายเดียวของรับนั้นจะกระทำได้อีกต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ หากไม่มีกฎหมายรับรองหรือให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารไว้ ฝ่ายบริหารก็มีอาจใช้อำนาจฝ่ายเดียวในการบังคับประชาชนให้ปฏิบัติตามได้ การจัดเก็บภาษีทุกชนิดจึงต้องมีการออกกฎหมายแม่บทที่ผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นผู้ที่มีอำนาจนิติบัญญัติในการออกกฎหมายเพื่อเป็นการรองรับการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารให้บังคับประชาชนให้ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐได้ ประกอบกับภาษีอากรเป็นส่วนที่ลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชนเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจ ดังนั้น ความยินยอมของประชาชนทั้งประเทศจะต้องผ่านกระบวนการบัญญัติกฎหมายของรัฐสภาซึ่งมีผู้แทนของประชาชนทำหน้าที่ในการพิจารณาแทนประชาชน

กฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่ประกอบไปด้วยกฎหมายแม่บท (primary legislation) ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ได้แก่ ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีต่าง ๆ ซึ่งกฎหมายแม่บทเหล่านี้ล้วนเป็นกฎหมายที่ต้องผ่านการพิจารณาและให้ความเห็นชอบจากรัฐสภาที่เป็นองค์กรที่เป็นเสมือนผู้แทนของประชาชนในการให้ความเห็นชอบเสียก่อน เมื่อกฎหมายแม่บทเหล่านี้ได้รับความเห็นชอบและประกาศใช้เป็นกฎหมายแล้ว กฎหมายดังกล่าวจะต้องมีสภาพบังคับใช้ได้เป็นการทั่วไป โดยกฎหมายแม่บทเหล่านั้นจะมีข้อกำหนดหรือบทบัญญัติในการให้อำนาจผู้ที่มีอำนาจไปออกกฎหมายลำดับรองเป็นการเพิ่มเติม เพื่อความชัดเจนในรายละเอียด หรือเพื่อกำหนดบทเฉพาะเพื่อการลดหย่อนหรือยกเว้นได้ เนื่องจากหากไม่มีการให้อำนาจสำหรับการออกกฎหมายลำดับรองไว้ การจะแก้ไขกฎหมายเพื่อการใดการหนึ่งจะทำได้ค่อนข้างยากและใช้เวลานาน เพราะหากกำหนดไว้ในกฎหมายแม่บทอย่างเดียวแล้วนั้น การแก้ไขเพื่อการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ ก็ต้องมาแก้ไขกฎหมายแม่บททุกครั้งไป ซึ่งสร้างความยุ่งยากและใช้เวลานาน ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์บางอย่างต้องการให้เพื่อการสนับสนุน กระตุ้น หรือจูงใจในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเพื่อการแก้ไขปัญหาใดปัญหาหนึ่งเป็นการเร่งด่วนในขณะนั้นก็ได้เพราะภาษีเป็นนโยบายการคลังอย่างหนึ่งที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการบริหารประเทศด้วยเช่นกัน กฎหมายภาษีนอกจากจะมีกฎหมายแม่บทแล้วจึงต้องประกอบไปด้วยกฎหมายลำดับรอง (secondary legislation) ด้วยเช่นกัน<sup>87</sup> เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง คำสั่ง หรือระเบียบ แต่ทั้งนี้กฎหมายลำดับรองดังกล่าวจะต้องตั้งอยู่บริบทหลัก Ultra Vires ด้วย กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองต้องไม่มีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้

<sup>87</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2555 หน้า 227-235

### 4.3.1 ภาษีเงินได้

การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นเป็นการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีโดยตรงจากรายได้ของประชาชนโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายจากประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทที่ผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาให้ตราขึ้น เพื่อใช้เป็นกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประชาชน ประมวลรัษฎากรจะเป็นการวางหลักของการจัดเก็บภาษีไว้โดยกว้างจึงต้องมีการให้อำนาจแก่ผู้รักษาการตามกฎหมายไปออกกฎหมายลำดับรองเพื่อความละเอียดในเนื้อหาต่อไป โดยผู้รักษาการตามประมวลรัษฎากรก็คือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>88</sup>

การกำหนดลดหย่อนหรือยกเว้นสำหรับภาษีเงินได้นั้น มีทั้งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเอง และที่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังไปออกกฎหมายลำดับรองโดยอาศัยบทบัญญัติตามมาตรา 3 (1) และ มาตรา 4 (2) ได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการยกเว้น ลดอัตราภาษีเงินได้ได้ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง

**มาตรา 3** บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ก็ได้ คือ

(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

**มาตรา 4** ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานอื่น โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาทำนองออกกฎกระทรวง

(2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นได้ให้อำนาจไว้ในบทบัญญัติการชัดเจนเพื่อออกกฎหมายลำดับรอง ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากการให้สิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีเงินได้บางชนิดเป็นการให้สิทธิแต่เพียงชั่วระยะเวลาหนึ่งเพื่อแก้ปัญหาใดปัญหาหนึ่งในระยะเวลาสั้น ๆ และต้องการความรวดเร็วในการให้สิทธิประโยชน์

การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ว่าจะเป็นการลดหย่อนหรือการยกเว้นภาษีเงินได้ได้นำมาใช้บ่อยครั้งเพื่อใช้เป็นเครื่องมือตามนโยบายการคลังในการบริหารประเทศ การให้สิทธิประโยชน์ในแต่ละครั้งนั้นก็จะมีวัตถุประสงค์ในการให้สิทธิประโยชน์ที่แตกต่างกัน การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจะต้องมีการพิจารณาอย่างรอบด้านด้วย เนื่องจากจะนำมาซึ่งการขาดรายได้ของรัฐ หากนำมาตราทางภาษีเหล่านี้มาใช้บ่อยครั้งจะทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง ก็จะมีเงินเหลือเพื่อนำไปใช้สำหรับการบริหารจัดการประเทศเพื่อจัดทำบริการสาธารณะให้ทั่วถึงประชาชนทุกคนลดน้อยลงไปด้วย การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว

<sup>88</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 4



จึงต้องพิจารณาให้รอบคอบ ประเมินการรายได้ที่จะต้องสูญเสียไปกับสิ่งที่จะได้รับตอบแทนให้สอดคล้องกัน มิใช่ว่าสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมาก แต่ผลประโยชน์ที่จะได้รับกลับมานั้นไม่คุ้มค่างกับรายได้ที่ต้องสูญเสียไป นอกจากนี้ยังต้องคำนึงความเสมอภาคในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวนี้ด้วยการให้การลดหย่อนหรือการให้การยกเว้นภาษีจะต้องพิจารณาถึงความสามารถของผู้มีรายได้ด้วย หากผู้มีรายได้มาได้รับการยกเว้นภาษีในอัตราที่สูงจะกลายเป็นว่าผู้ที่มีรายได้สูงเสียภาษีในอัตราน้อยกว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่าเมื่อพิจารณาเทียบสัดส่วนรายได้ที่รับกับภาษีที่ต้องเสีย หากเป็นเช่นนั้นจะกลายเป็นว่าผู้ที่มีรายได้สูงอยู่แล้วกลับได้รับประโยชน์จากการให้สิทธิประโยชน์แต่สำหรับผู้ที่มีรายได้น้อยกลับไม่ได้รับประโยชน์ใด ๆ การจัดเก็บภาษีก็จะไม่เกิดความเป็นธรรม ไม่อาจลดความเหลื่อมล้ำทางสังคมได้ และการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

โดยที่ผ่านมามีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือกิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นการให้การยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากต้องการให้มีการส่งเสริมด้านการศึกษาให้แก่เด็กและเยาวชนให้สามารถเข้าถึงการศึกษาได้เท่าเทียมกับนานาชาติประเทศ จึงต้องการให้ผู้ที่มีความพร้อมในด้านนี้มาประกอบธุรกิจเหล่านี้มากยิ่งขึ้น เพื่อการพัฒนาการศึกษาของไทยให้ก้าวไกล เนื่องจากรัฐบาลอย่างเดียวไม่อาจพัฒนาการศึกษาให้ก้าวหน้า เท่าทันเทียบเท่านานาชาติได้ ต้องได้รับความร่วมมือจากภาคเอกชนด้วย แต่การลงทุนสร้างโรงเรียนหรือสถานศึกษานั้นเป็นการลงทุนที่ใช้ค่าใช้จ่ายสูง หากจะต้องมาจ่ายภาษีในอัตราที่สูงแล้วอาจไม่คุ้มค่าต่อการลงทุน จึงมีการตราพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวออกมาเพื่อส่งเสริมและจูงใจให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนาการศึกษาของประเทศให้เพิ่มขึ้น การให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นเงินจำนวนมาก แต่สิ่งที่ได้รับตอบแทนกลับมา คือความก้าวหน้าด้านการศึกษาของเด็กและเยาวชน เป็นการนำรายได้ที่ต้องสูญเสียไปแลกกับต้นทุนทางสังคมที่เพิ่มขึ้น คือการศึกษาของเด็กและเยาวชนได้รับการดูแล เข้าถึง และพัฒนาได้อย่างเต็มประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

การให้สิทธิประโยชน์สำหรับธุรกิจหอพักเอกชนก็มีวัตถุประสงค์ที่คล้ายกับการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กิจการโรงเรียนเอกชน ที่ต้องการจูงใจให้ผู้ประกอบธุรกิจเข้าระบบตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 เพื่อต้องการให้เด็กและเยาวชนได้รับการคุ้มครองสวัสดิภาพที่ดีและทั่วถึง เนื่องจากปัจจุบันผู้ประกอบการธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่อการอยู่อาศัยนั้นไม่มาขออนุญาตเป็นหอพักเอกชนให้ถูกต้องตามกฎหมาย แต่เลือกที่จะประกอบธุรกิจให้เช่าอาคารเพื่อการอยู่อาศัยทั่วไปเพราะไม่ต้องการปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎหมายที่ค่อนข้างจำกัดสำหรับการประกอบอาชีพ พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 จึงได้กำหนดเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับหอพักที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณไว้ในมาตรา 41 ซึ่งปัจจุบันยังไม่มีชัดเจนในการให้สิทธิประโยชน์อย่างไร เท่าใด เนื่องจากยังไม่มีกรออกกฎหมายลำดับรองสำหรับการให้สิทธิประโยชน์ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนี้

จากการศึกษาในครั้งนี้นักศึกษาเห็นว่า การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ธุรกิจหอพักเอกชน ควรให้สิทธิประโยชน์เช่นเดียวกันกับการให้สิทธิประโยชน์แก่ธุรกิจโรงเรียนเอกชน คือ การยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติตามมาตรา 3 (1) ไปออกพระราช กฤษฎีกาเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากผู้ศึกษาเห็นว่ารายได้ที่จะต้องสูญเสียไปนั้นจะคุ้มค่างับการที่ ผู้ประกอบการจะเข้าสู่ระบบ อีกทั้งการให้สิทธิประโยชน์แก่ธุรกิจหอพักเอกชนนี้ไม่เชื่อว่าทุกกิจการจะได้รับการ ยกเว้นภาษีทั้งหมด ผู้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ก็ต้องผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการกิจการหอพักมาก่อน แล้วขั้นตอนหนึ่งด้วยการได้รับการประกาศเกียรติคุณเป็นหอพักประกาศเกียรติคุณหรือหอพักประกาศ เกียรติคุณดีเด่น ซึ่งการประเมินดังกล่าวจะเป็นการประเมินเป็นรายปีมิใช่ว่าได้รับการประเมินแล้วก็จะได้รับ การประเมินตลอดไปจนตลอดอายุของการประกอบธุรกิจที่จะมาขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้ได้ การให้สิทธิ ประโยชน์ทางภาษีนี้อาจได้รับการพิจารณาเป็นรอบ ๆ ปีภาษีในทุกปีภาษีไป เป็นการส่งเสริมให้หอพักเอกชน คงคุณภาพและรักษาระดับมาตรฐานให้คงอยู่เรื่อย ๆ อีกด้วย

นอกจากนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการยกเว้นภาษีสำหรับธุรกิจ หอพักเอกชนนั้น จะต้องมีการกำหนดเรื่องการตัดสิทธิประโยชน์ดังกล่าวนี้ไว้ด้วย เพื่อป้องกันมิให้ ผู้ประกอบการจัดสถานที่ให้มีคุณภาพ มีมาตรฐานแค่เพียงเฉพาะเวลาที่จะขอรับการประเมินเป็นหอพัก ประกาศเกียรติคุณ เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หากพบว่าหอพักเอกชนมีคุณภาพมาตรฐานที่ไม่ตรง ตามหลักเกณฑ์ ให้ตัดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับได้รวมไปถึงการเสียสิทธิที่เคยได้รับไปแล้วนั้นด้วย เพื่อให้ ผู้ประกอบการคงคุณภาพมาตรฐานของหอพักเอกชนนั้นให้คงอยู่เรื่อยไป

#### 4.3.2 ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 ได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้กับภาษีโรงเรือน และที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ด้วย เนื่องจากพระราชบัญญัติหอพักเอกชน พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายที่ออกมา ใช้บังคับก่อนการมีพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แต่ทั้งนี้พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่ง ปลูกสร้างฯ เป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อเป็นการจัดเก็บภาษีจากการใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่นเดียวกันกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ อีกทั้งเป็นกฎหมาย ที่ออกมาเพื่อเป็นการยกเลิกภาษีทั้ง 2 ชนิดดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงเห็นว่า แม้ว่าในพระราชบัญญัติหอพักฯ จะบัญญัติไว้เป็นภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ แต่เมื่อภายหลังมีการใช้บังคับพระราชบัญญัติ ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ แล้ว การให้สิทธิประโยชน์ตามพระราชบัญญัติหอพักฯ มาตรา 41 ในส่วนของ ภาษีที่ดินและโรงเรือน และภาษีบำรุงท้องที่ควรรวมความรวมไปถึงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย เพื่อให้ บรรลุซึ่งเจตนารมณ์ของการบัญญัติมาตรา 41 ดังกล่าว

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เปิดช่องไว้ให้สำหรับการออกกฎหมาย ลำดับรองเพื่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการลดอัตราภาษีไว้ในมาตรา 55 ส่วนการให้สิทธิประโยชน์ เป็นการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นสามารถทำได้โดยการออกเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 8 (12)

**มาตรา 8** ให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(12) ทรัพย์สินอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

**มาตรา 55** การลดภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างบางประเภท เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความจำเป็นทางเศรษฐกิจ สังคม เหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพแห่งท้องที่ ให้กระทำได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องไม่เกินร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย

ปัจจุบันมีการออกกฎกระทรวงโดยอาศัยมาตรา 8 (12) นี้ 1 ฉบับ คือ กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และมีการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษีตามมาตรา 55 จำนวน 1 ฉบับ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563

จากการศึกษาผู้ศึกษาพบว่าพระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563 ได้มีการกำหนดลดอัตราภาษีสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยลดภาษีในอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย<sup>89</sup> โดยผู้ศึกษาเห็นว่าธุรกิจหอพักเอกชนก็ควรใช้มาตรการการลดอัตราภาษีในลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกิจโรงเรียนเอกชน เนื่องจากมาตรการการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีไว้ใช้สำหรับการใช้ประโยชน์บางประเภทนั้นส่วนใหญ่เป็นการยกเว้นให้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีไว้ใช้สำหรับกิจการของรัฐหรือเพื่อการสาธารณะต่าง ๆ แต่ธุรกิจหอพักเอกชนนี้เป็นการใช้ประโยชน์จากเอกชนจึงไม่ควรให้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นยกเว้นภาษี แต่ควรใช้เป็นการลดอัตราภาษีโดยการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 55

ทั้งนี้ หากเลือกการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นการลดอัตรานั้นอย่างน้อยก็ยังทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอยู่บ้าง เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนี้มีข้อยกเว้นและข้อจำกัดในการจัดเก็บค่อนข้างมาก หากจะนำมาตราการการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาใช้แก่เอกชนด้วย การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาจจะจัดเก็บภาษีได้ในจำนวนที่น้อยมากไม่คุ้มค่ากับต้นทุนในการจัดเก็บ ก็จะไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี

<sup>89</sup> มาตรา 4 ให้ลดภาษีในอัตราร้อยละเก้าสิบของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียสำหรับที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ดังต่อไปนี้

(7) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในกิจการของโรงเรียนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ดังต่อไปนี้ เฉพาะที่ใช้เป็นที่ตั้งตามแผนผังแสดงบริเวณและอาคารที่ระบุในรายการตราสารจัดตั้ง โรงเรียนนั้น

(ก) โรงเรียนในระบบ

(ข) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสอนศาสนา

(ค) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทศูนย์การศึกษาอิสลามประจำมัสยิด (ตาดีกา)

(ง) โรงเรียนนอกระบบ ประเภทสถาบันศึกษาปอเนาะ

### 4.3.3 ภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ภาษีป้ายนี้จะให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษีมากกว่าการจะให้สิทธิประโยชน์ด้วยการให้การลดหย่อนหรือการลดอัตราภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ต้องชำระตามกฎหมายว่าด้วยภาษีป้ายนี้มีอัตราที่ต่ำอยู่แล้ว การให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดหย่อนหรือการลดอัตราจึงไม่อาจนำมาซึ่งการบรรเทาภาระภาษีได้เท่าใดนัก

การยกเว้นภาษีป้ายให้แก่ป้ายบางประเภทนั้นจะเป็นไปตามมาตรา 8 โดยนอกจากจะกำหนดไว้ชัดเจนในพระราชบัญญัติตามมาตรา 8 (1) – 8 (12) มาตรา 8 (13) ยังให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองในการกำหนดประเภทป้ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเป็นการเพิ่มเติมได้จากการศึกษาพบว่าป้ายของโรงเรียนเอกชนนั้นได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้ายด้วย โดยกำหนดไว้ในมาตรา 8 (9)<sup>90</sup>

**มาตรา 8** เจ้าของป้ายไม่ต้องเสียภาษีป้ายสำหรับป้าย ดังต่อไปนี้

(9) ป้ายของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น

จากบทบัญญัติในมาตรา 8 จะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีป้ายนั้นสามารถออกกฎหมายได้ 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 การแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีป้ายโดยการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 กำหนดประเภทป้ายที่ต้องการยกเว้นภาษีไว้ในพระราชบัญญัตินั้นเลย ส่วนวิธีที่ 2 คืออาศัยอำนาจตามมาตรา 8 (13) ไปออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดประเภทของป้ายที่ได้รับการยกเว้นภาษีไว้เป็นการเฉพาะในกฎกระทรวงซึ่งตั้งแต่ใช้บังคับพระราชบัญญัติภาษีป้ายมาก็ปรากฏให้เห็นทั้ง 2 วิธี

ผู้ศึกษามีความเห็นว่าจะหากมีเจตนารมณ์ยกเว้นภาษีป้ายประเภทใดเป็นการถาวรหรือเป็นระยะเวลานานไม่ใช่เพียงแค่ชั่วคราวระยะเวลาหนึ่งสั้น ๆ การกำหนดไว้ให้ชัดเจนในมาตรา 8 เลยก็เป็นการดี แต่การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้ายนั้นอาจมีขั้นตอนที่ยุ่งยาก เนื่องจากเป็นการแก้ไขกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติต้องได้รับการพิจารณาและเห็นชอบจากรัฐสภาด้วยจึงจะสามารถแก้ไขและประกาศใช้เป็นกฎหมายได้ หากต้องแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 เพียงเรื่องเดียวก็ไม่คุ้มค่าสำหรับการเสนอเพื่อแก้ไขพระราชบัญญัติ แต่หากในช่วงเวลาที่ต้องการแก้ไขนั้นมีส่วนอื่นของพระราชบัญญัติฯ ที่จะแก้ไขเพิ่มเติมด้วยก็เสนอไปในคราวเดียวกันนั้นได้ แต่หากต้องการให้ได้รับการยกเว้นภาษีเป็นการเร่งด่วนการเสนอเพื่อขอแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 ก็มีใช้วิธีการที่เหมาะสมเท่าใดนัก สำหรับการยกเว้นภาษีป้ายที่ต้องการใช้บังคับเป็นการเร่งด่วนหรือประสงค์จะใช้เพียงในชั่วระยะเวลาสั้น ๆ การอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 (13) เพื่อกฎกระทรวงยกเว้นภาษีป้ายสำหรับป้ายบางประเภทจึงเป็นการเหมาะสมกว่า

<sup>90</sup> มาตรา 8 (9) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

ดังนั้น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีป้ายแก่ป้ายหอพักเอกชนนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 (13) ในการออกกฎกระทรวงเพื่อเป็นการยกเว้นภาษีป้ายจะสมควรกว่าการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 เนื่องจากจะมีขั้นตอนและกระบวนการในการออกกฎกระทรวงที่ไม่ยุ่งยากและใช้เวลาในการออกกฎกระทรวงน้อยกว่ามาก อีกทั้งการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยการยกเว้นภาษีป้ายแก่ป้ายหอพักเอกชนนั้นก็ยังไม่เป็นที่แน่ชัดว่าจะให้การยกเว้นเป็นระยะเวลาานเท่าใด เป็นการถาวรตลอดไปหรือไม่ การออกเป็นกฎกระทรวงจึงง่ายต่อการแก้ไขหรือยกเลิกการให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้ โดยง่ายกว่าการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

## บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 5.1 สรุปผลการศึกษา

พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการควบคุมการดำเนินการกิจการหอพักทั้งหอพักสถานศึกษาและหอพักเอกชน โดยผู้ที่ประกอบกิจการหอพักได้ต้องยื่นขออนุญาตต่อนายทะเบียนไม่ว่าจะเป็นหอพักสถานศึกษาหรือหอพักเอกชน และเมื่อได้รับการอนุญาตให้ประกอบกิจการหอพักแล้วก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และข้อบังคับตามที่กฎหมายกำหนดเท่าใดนัก เนื่องจากการบริหารงานโดยสถานศึกษาเองซึ่งต้องมีมาตรฐานในการดูแลอยู่แล้วระดับหนึ่งตามมาตรฐานของการเป็นสถานศึกษาส่วนที่เป็นปัญหาในการปฏิบัติตามกฎหมายก็คือ หอพักเอกชน เนื่องจากผู้ที่ประกอบธุรกิจหอพักเอกชนนั้นหากได้รับใบอนุญาตจากนายทะเบียนแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจจะถูกจำกัดการรับผู้เข้าพัก เนื่องจากนิยาม “ผู้พัก” ตามพระราชบัญญัตินี้ นั้น หมายความว่าถึงแต่เฉพาะผู้ที่มีอายุไม่เกิน 25 ปีและกำลังศึกษาในระดับที่ไม่สูงกว่าปริญญาตรี เมื่อผู้ประกอบการมาขออนุญาตตามกฎหมายนี้แล้วรายได้จะลดลงด้วยการจำกัดกลุ่มผู้พักที่ผู้ประกอบการจะสามารถรับเข้าพักได้ ผู้ประกอบโดยส่วนใหญ่จึงเลือกที่จะไม่ขออนุญาตเป็นหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพักฯ แต่เปิดอาคารให้เช่าเพื่อการอยู่อาศัยเป็นการทั่วไปแทนเพราะหากประกอบธุรกิจในรูปแบบดังกล่าวก็จะมีกฎหมายใดเข้ามาควบคุม การดำเนินธุรกิจจึงเป็นไปได้โดยอิสระกว่า จึงทำให้พระราชบัญญัติหอพักฯ ไม่สามารถบรรลุเจตนารมณ์ในการคุ้มครองสวัสดิภาพเด็กและเยาวชนได้ เพราะเมื่อผู้ประกอบการเช่าระบบน้อยลงยิ่งทำให้เด็กและเยาวชนต้องไปพักอาศัยในห้องเช่าทั่วไปโดยอาศัยในอาคารร่วมกับผู้ใหญ่ รัฐไม่สามารถเข้าไปดูแลได้อย่างทั่วถึง

ด้วยเหตุนี้จึงมีการบัญญัติเรื่องการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ในมาตรา 41 เพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการมาขออนุญาตประกอบการหอพักเอกชนมากยิ่งขึ้นโดยใช้มาตรการทางภาษีมาเป็นแรงจูงใจเนื่องจากในการประกอบธุรกิจนั้นภาษีเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะมาทำให้รายได้ที่ได้รับลดน้อยลงไปเพราะต้องนำรายได้ส่วนหนึ่งไปชำระภาษีให้แก่รัฐด้วย เมื่อผู้ประกอบการต้องการให้รายได้ที่ได้รับยังคงอยู่การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจึงเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการมุ่งแสวงหาเพื่อเป็นตัวช่วยในการลดรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากรายจ่ายภาษีไปได้ การใช้มาตรการทางภาษีมาเป็นแรงจูงใจก็อาจเป็นทางหนึ่งที่ทำให้ผู้ประกอบการจะเข้าสู่ระบบมากยิ่งขึ้นได้ แต่เนื่องด้วยการให้สิทธิประโยชน์ยังไม่เป็นที่ชัดเจนแน่นอนว่าจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวตามมาตรา 41 นั้นอย่างไรบ้าง มาตรา 41 จึงยังไม่สามารถเป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบในขณะนี้ได้อย่างแท้จริงตามเจตนารมณ์ ภาวะภาษีที่เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการหอพักเอกชนที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อมาช่วยบรรเทาภาระภาษีนั่น ได้แก่ ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และภาษีป้าย

ภาระภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นมีการจัดเก็บ 2 รูปแบบ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีวิธีในการคำนวณที่แตกต่างกันโดยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นจะมีอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้าเพิ่มขึ้นตามขั้นเงินได้สุทธิโดยมีอัตราภาษีสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 35 ของเงินได้สุทธิ แต่สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะเป็นการจัดเก็บในอัตราคงที่ซึ่งมีอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้สุทธิ ในการคำนวณภาษีนั้นขั้นแรกต้องพิจารณาให้ได้ก่อนว่าเงินได้ที่ได้รับมานั้นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามมาตรา 40 ซึ่งเงินได้ที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (5) (ก) โดยเงินได้ตามมาตรา 40 (5) จะสามารถนำมาหักรายจ่ายได้ตาม มาตรา 43<sup>91</sup> ซึ่งจะต้องพิจารณาประกอบพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 5 ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถเลือกหักรายจ่ายได้ 2 แบบ คือ หักแบบเหมาจ่ายในอัตรา 30% หรือหักตามความเป็นจริงได้มากกว่านั้นหากพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นและเป็นค่าใช้จ่ายตามสมควร ในการชำระภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนี้ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่ากรณีที่ยายได้จากการให้เช่าหอพักมีจำนวนไม่มาก การเลือกที่จะนำรายได้จากส่วนนี้ไปรวมคำนวณกับรายได้อื่นเพื่อเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดาจะทำให้เสียภาษีน้อยกว่า แต่สำหรับกรณีที่ยายได้ที่ได้รับจากการให้เช่าหอพักเป็นเงินจำนวนมากการเลือกที่จะประกอบธุรกิจให้เช่าหอพักเอกชนในรูปแบบของนิติบุคคลจะทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายในส่วนที่ต้องนำมาชำระภาษีลดลงไปได้ในจำนวนที่สูง

ภาระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีนั้น ๆ รวมทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีแทนผู้เสียภาษี โดยฐานภาษีในการคำนวณนั้นพิจารณาจาก 2 ส่วน คือ “ที่ดิน” และ “สิ่งปลูกสร้าง” สำหรับอัตราภาษียังไม่เป็นที่แน่ชัดว่าจะใช้อัตราสำหรับการใช้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัยหรือจะคิดในอัตราสำหรับการใช้เพื่อการพาณิชย์ ในความเห็นของผู้ศึกษาเห็นว่าตามมาตรา 37 (2) กฎหมายใช้คำว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย” กฎหมายมิได้ใช้คำว่า “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยของเจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเอง” หากกฎหมายประสงค์ให้หมายถึงแต่เฉพาะเป็นที่อยู่อาศัยสำหรับเจ้าของพักอาศัยเองเท่านั้น ก็คงจะใช้ถ้อยคำที่ชัดเจนเช่นนี้ ผู้ศึกษาจึงเห็นว่าเมื่อกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้ในลักษณะเช่นนั้นจึงต้องพิจารณาตามประเภทการใช้งานจริงของสิ่งปลูกสร้าง แม้ว่าหอพักจะสร้างขึ้นมาเพื่อปล่อยเช่าสร้างรายได้ แต่วัตถุประสงค์ของการสร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวก็เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งต่างจากกรณีของการสร้างอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างไว้สำหรับเป็นห้างสรรพสินค้า หรือโกดังเก็บสินค้า ที่เห็นได้ชัดเจนว่อาคารดังกล่าวสร้างขึ้นเพื่อใช้สำหรับพาณิชย์กรรมมิได้ใช้เพื่อการอยู่อาศัยอย่างเห็นได้ชัด

<sup>91</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 43

มาตรา 43 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

หากธุรกิจหอพักเอกชนที่ทำนั้น มีการขึ้นป้ายชื่อหอพักก็ต้องพิจารณาภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 6 ด้วยแล้วจะต้องมีหน้าที่ในการชำระภาษีป้ายด้วย โดยมีหลักในการคำนวณแบ่งตามประเภทของป้าย ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ป้ายที่มีอักษรไทยล้วน คิดภาษีป้ายในอัตรา 3 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร ป้ายที่มีตัวอักษรไทยรวมอยู่กับตัวอักษรต่างประเทศ รูป หรือโลโก้ ต้องให้ตัวอักษรภาษาไทยทั้งหมดอยู่บนสุดเหนือตัวอักษรต่างประเทศและโลโก้ คิดภาษีป้ายในอัตรา 20 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร ป้ายที่ไม่มีอักษรไทยเป็นป้ายภาษาต่างประเทศล้วน หรือมีทั้งตัวอักษรต่างประเทศและตัวอักษรไทย แต่ตัวอักษรไทยทั้งหมดหรือบางส่วนอยู่ใต้หรือต่ำกว่าตัวอักษรต่างประเทศ คิดภาษีป้ายในอัตรา 40 บาทต่อ 500 ตารางเซนติเมตร ทั้งนี้ ป้ายทั้ง 3 ประเภทดังกล่าวหากคำนวณตามพื้นที่แล้วมีอัตราที่ต้องเสียภาษีต่ำกว่าป้ายละ 200 บาท ให้เสียภาษีป้ายละ 200 บาท

พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2562 มาตรา 41 ได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้ประกอบการหอพักที่ได้รับการประกาศเกียรติคุณโดยให้สิทธิประโยชน์แก่ภาษีเงินได้ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และภาษีป้าย โดยรายละเอียดการให้สิทธิประโยชน์ต้องไปกำหนดตามกฎหมายนั้น ๆ ซึ่งการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีเงินได้จะต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ อาศัยบทบัญญัติตามมาตรา 3 (1) และ มาตรา 4 (2) ได้ให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการยกเว้น ลดอัตราภาษีเงินได้ได้ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีเงินได้นั้น สามารถกระทำได้โดยอาศัยบทบัญญัติดังกล่าว

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้เปิดช่องไว้ให้สำหรับการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับการลดอัตราภาษีไว้ในมาตรา 55 ส่วนการให้สิทธิประโยชน์เป็นการยกเว้นภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นสามารถทำได้โดยการออกเป็นกฎกระทรวงตามมาตรา 8 (12) การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น สามารถกระทำได้โดยอาศัยบทบัญญัติดังกล่าว

การยกเว้นภาษีป้ายให้แก่ป้ายบางประเภทนั้นจะเป็นไปตามมาตรา 8 โดยนอกจากจะกำหนดไว้ชัดเจนในพระราชบัญญัติตามมาตรา 8 (1) – 8 (12) มาตรา 8 (13) ยังให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองในการกำหนดประเภทป้ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเป็นการเพิ่มเติมได้ การจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ภาษีป้ายนั้น สามารถกระทำได้โดยอาศัยบทบัญญัติดังกล่าว

ทั้งนี้ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีใดต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีด้วย คือ หลักความเป็นธรรม หลักความชัดเจนแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด กล่าวคือ การให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ ต้องคำนึงด้วยว่าจะไม่เป็นการให้สิทธิประโยชน์ที่ทำให้ผู้มีฐานะดีกว่าเสียภาษีในอัตราน้อยกว่าผู้ที่มีฐานะด้อยกว่า ไม่เช่นนั้นจะก่อให้เกิดปัญหาด้านความเหลื่อมล้ำในสังคมมากขึ้นซึ่งผิดไปจากวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำ การจะให้สิทธิประโยชน์แก่ใครสำหรับภาษีประเภทใด และเงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์นั้นเป็นอย่างไรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอนและเป็นที่ยอมรับได้ง่ายไม่ซับซ้อน และไม่ยากต่อการปฏิบัติไม่เช่นนั้นจะก่อให้เกิดปัญหาจากก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและก่อให้เกิดต้นทุนที่เพิ่มขึ้นสำหรับการจัดเก็บภาษีซึ่งอาจไม่คุ้มค่างบประมาณที่รัฐเก็บได้จึงไม่ก่อให้เกิดความคุ้มค่าไม่มีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง



## 5.2 ข้อเสนอแนะ

1) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภาษีเงินได้แก่ธุรกิจหอพักเอกชนควรให้สิทธิประโยชน์เช่นเดียวกันกับการให้สิทธิประโยชน์แก่ธุรกิจโรงเรียนเอกชน คือ การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติตามมาตรา 3 (1) ไปออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้ นอกจากนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการยกเว้นภาษีสำหรับธุรกิจหอพักเอกชนนั้น จะต้องมีการกำหนดเรื่องการตัดสิทธิประโยชน์ดังกล่าวนี้ไว้ด้วย เพื่อป้องกันมิให้ผู้ประกอบการจัดสถานที่ให้มีคุณภาพ มีมาตรฐานแค่เพียงเฉพาะเวลาที่จะขอรับการประเมินเป็นหอพักประกาศเกียรติคุณ เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หากพบว่าหอพักเอกชนมีคุณภาพมาตรฐานที่ไม่ตรงตามหลักเกณฑ์ ให้ตัดสิทธิประโยชน์ที่ได้รับรวมไปถึงการเสียสิทธิที่เคยได้รับไปแล้วนั้นด้วย เพื่อให้ผู้ประกอบการคงคุณภาพมาตรฐานของหอพักเอกชนนั้นให้คงอยู่เรื่อยไป

2) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสำหรับธุรกิจหอพักเอกชนควรใช้มาตรการการลดอัตราภาษีในลักษณะเช่นเดียวกันกับธุรกิจโรงเรียนเอกชน เนื่องจากมาตรการการยกเว้นภาษีสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีไว้ใช้สำหรับการใช้ประโยชน์บางประเภทนั้นส่วนใหญ่เป็นการยกเว้นให้แก่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีไว้ใช้สำหรับกิจการของรัฐหรือเพื่อการสาธารณะต่าง ๆ แต่ธุรกิจหอพักเอกชนนี้เป็นการใช้ประโยชน์จากเอกชนจึงไม่ควรให้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นยกเว้นภาษี แต่ควรใช้เป็นการลดอัตราภาษีโดยการตราพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 55

3) การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการยกเว้นภาษีป้ายแก่ป้ายหอพักเอกชนนั้น ควรให้สิทธิประโยชน์โดยการยกเว้นภาษีมากกว่าการจะให้สิทธิประโยชน์ด้วยการให้การลดหย่อนหรือการลดอัตราภาษี เนื่องจากอัตราภาษีที่ต้องชำระตามกฎหมายว่าด้วยภาษีป้ายนี้มีอัตราที่ต่ำอยู่แล้ว การให้สิทธิประโยชน์ด้วยการลดหย่อนหรือการลดอัตราจึงไม่อาจนำมาซึ่งการบรรเทาภาระภาษีได้เท่าใดนัก โดยการยกเว้นภาษีป้ายควรอาศัยอำนาจตามมาตรา 8 (13) ในการออกกฎกระทรวงเพื่อเป็นการยกเว้นภาษีป้ายจะเป็นการเหมาะสมกว่าการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 เนื่องจากจะมีขั้นตอนและกระบวนการในการออกกฎกระทรวงที่ไม่ยุ่งยากและใช้เวลาในการออกกฎกระทรวงน้อยกว่ามาก

## บรรณานุกรม

- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, คำนิยามของภาษีอากร : พรหมแดนแห่งความรู้ สรรพากรสาส์น ปี 31 ฉ.5  
จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่ง  
จุฬาลงกรณ์  
มหาวิทยาลัย, 2555)
- วิทย์ ต้นตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพฯ : อักษรสัมพันธ์, 2520)
- สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง (กรุงเทพฯ : นิติธรรม), 2541
- ป่วย อึ้งภากรณ์, คำอธิบายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี 2498 (กรุงเทพฯ ; บริษัทประมวลมิตร)
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556)
- ศุภลักษณ์ ทรายธรรม, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2562)
- สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. "รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. ...."  
กรุงเทพมหานคร: สภานิติบัญญัติแห่งชาติ.
- กฤษมดีปัทม์ พาณิชย์กรกุล, "ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับผู้พัก ผู้จัดการหอพักและการควบคุมดูแล  
การประกอบกิจการหอพักเอกชนตามพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. 2558" (นิติศาสตรมหาบัณฑิต  
กลุ่มวิชากฎหมายธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยศรีปทุม, 2559).
- นันทวัฒน์ บรมานันท์, การปกครองสวนทองถิ่น, (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2552).
- หนังสือประชาสัมพันธ์กรมสรรพากร พชส. 27/2563 ลงวันที่ 2 เมษายน 2563
- หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0702/4282 ลงวันที่ 23 เมษายน 2558
- ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์, ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง (กรุงเทพมหานคร:  
สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม, 2558)
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีทองถิ่น (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2550).
- Enid Slack, Alternative approaches to Tax land and real property, pp.201-205, [online],  
16 April 2019, Retrieve from  
[http://siteresources.worldbank.org/INTDEBTDEPT/Resources/468980-  
1207588563500/4864698-1207775351512/PREMBirdChapter10.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTDEBTDEPT/Resources/468980-1207588563500/4864698-1207775351512/PREMBirdChapter10.pdf)
- Melnik and David S Steven V, Cenedella, "Real Property Taxation and Assessment Processes: A  
Case for a Better Model," N.Y.U. Journal of Legislation & Public Policy 12, 2 (2009).pp.275-276
- ชาโรณี ไคว์ธนพานิช, "การประเมินราคาที่ดินและโรงเรือนเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษี" คณะนิติศาสตร์,  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547).

Slack, E., "Alternative Approach to Tax Land and Real Property," in Perspectives on Fiscal Federalism.

Richard M. Bird & Enid Slack, "Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review," ifo DICE Report 3, 3 (2005)

พันชาติพิทย์ ศรีขวัญ, "ปัญหาการกำหนดค่ารายปีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475"  
คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2553)

สำนักงานเขตตลิ่งชัน, "ภาษีบำรุงท้องที่," [Online] Accessed: 1 เมษายน 2563. Available from:  
<http://www.bangkok.go.th/talingchan/page/sub/ภาษีบำรุงท้องที่>

เอกสารประกอบการพิจารณา ร่างพระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ. .... คณะรัฐมนตรีเป็นผู้เสนอตามเอกสาร  
อ.พ.68/2557

### กฎหมายไทย

- พระราชบัญญัติหอพัก พ.ศ.2558
- กฎกระทรวงการประกาศเกียรติคุณและการให้การสนับสนุนแก่หอพักเอกชน พ.ศ.2561
- กฎกระทรวงการอนุญาตประกอบกิจการหอพัก พ.ศ. 2560
- กฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการประกอบกิจการหอพักและการเป็นผู้จัดการหอพัก พ.ศ. 2560
- ประมวลรัษฎากร
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502
- พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475
- พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510
- พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 601) พ.ศ. 2559
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558
- พระราชกฤษฎีกาลดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2563
- กฎกระทรวงกำหนดทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

### กฎหมายต่างประเทศ

- Education Act 2011 ประกอบกับ Housing Act 2016 [Online]. Available from :  
[http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga\\_20160022\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga_20160022_en.pdf) and  
[http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga\\_20160022\\_en.pdf](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/22/pdfs/ukpga_20160022_en.pdf)

- Hotels Act 1990 (CHAPTER 127, SECTION 13) HOTELS LICENSING REGULATIONS

[Online]. Available from : <https://sso.agc.gov.sg/SL/HA1954-RG1?DocDate=20170724#pr41->

- Educations Act 1989 ประกอบกับ Private Schools Conditional Integration Act 1975

[Online]. Available from : <file:///C:/Users/GT02/Downloads/Education%20Act%201989.pdf>