

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

#### ความหมายของ “การบริหารอาคาร”

การบริหารอาคารหรือการบริหารทรัพยากรกายภาพ จะบูรณาการความรู้ 3 แขนงเข้าด้วยกัน คือ 1) ความรู้ด้านอาคารหรือทรัพยากรกายภาพ 2) ความรู้ด้านบริหารจัดการ 3) ความรู้ด้านการเงิน ครอบคลุมกิจกรรมตั้งแต่ การดูแลประจำวัน ไปสู่การจัดการใช้สอยและการวางแผนระยะยาว (บัณฑิต จุลาสัย และ เสริชย์ โชติพานิช, 2547, หน้า 10) การบริหารอาคาร ยังอาจหมายถึงวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับอาคารสถานที่ที่เคยอดำเนินการมาแล้ว แต่เป็นการปรับกระบวนการเดิมให้ครอบคลุมสาระมากขึ้นและทันสมัยยิ่งขึ้น เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในโลกปัจจุบัน ที่เรียกว่า “การบริหารทรัพยากรกายภาพ” (Facility Management) โดยมีรากฐานจากงานด้านอาคารสถานที่ เฉพาะช่วงภายหลังการเข้าใช้อาคาร อันได้แก่ งานดูแลรักษาอาคาร (Building operation and maintenance) งานจัดการอาคาร (Building management) และ งานบริหารทรัพย์สินอาคาร (Property management) (บัณฑิต จุลาสัย และ เสริชย์ โชติพานิช, 2547, หน้า คำชี้แจง, 7) การบริหารอาคาร ยังหมายถึง To preserve or increase the value of an investment property (Floyd, Kyle & Wirsek, 1984, pp.138) อีกด้วย การศึกษาครั้งนี้ จึงสรุปว่า “การบริหารอาคาร” หมายถึงงานหรือสิ่งที่ดำเนินการหรือจัดการกับ ตึก บ้านเรือน โรงงาน สำนักงาน และสิ่งก่อสร้างขึ้นอย่างอื่น ซึ่งบุคคลอาจเข้าอยู่หรือเข้าใช้สอยได้ ซึ่ง “ภายใน” ก็เป็นเงื่อนไขหนึ่งของข้อตกลงการเช่าเพื่อที่จะเข้าใช้สอยอาคารสำนักงานให้เข้าด้วย

#### แนวคิดในการบริหารอาคาร

การบริหารอาคารได้เปลี่ยนจากแนวคิดที่ว่า อาคารเป็นเพียงสถานที่ทำงานและรวมผู้คนที่มิได้มีความจำเป็นที่จะต้องได้รับการดูแลและจัดการที่ดี มาสู่ความคิดที่ว่า อาคารจะต้องกลายเป็นเครื่องมือหรืออาวุธในทางธุรกิจอันใหม่ ที่จะสามารถเพิ่มศักยภาพในทางธุรกิจ ความสามารถในการแข่งขันและผลผลิตให้กับองค์กร ดังนั้น ความสัมพันธ์ระหว่างอาคาร องค์กร และมนุษย์

ตลอดจนประสิทธิภาพของอาคาร (Building Performance) จึงกลายเป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องคำนึงถึงในการดำเนินธุรกิจขององค์กร (บัณฑิต จุลาสัย และ เสริชย์ โชติพานิช, 2547, หน้า 10)

## หลักการพื้นฐานของการบริหารอาคาร

หลักการสำคัญ คือ การกำกับ ดูแล อาคารสถานที่ ให้สอดคล้องและสอดคล้องตามพันธกิจขององค์กรนั้นๆ โดยมีวัตถุประสงค์ระยะสั้น เพื่อลดค่าใช้จ่ายและเพื่อเพิ่มในการใช้อาคารสถานที่ และมีวัตถุประสงค์ระยะยาว เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ สมรรถภาพ และคุณภาพของอาคารสถานที่ที่ตอบสนองการดำเนินงานขององค์กรตามจุดมุ่งหมายเชิงกลยุทธ์โดยทั่วไป การบริหารอาคารจึงครอบคลุมการทำงานที่หลากหลาย ไม่มีรูปแบบตายตัว และการประเมินผลการบริหารอาคารจึงพิจารณาจาก 1) ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) ของการใช้พื้นที่และงานบริการในอาคารสถานที่ 2) ผลผลิต (Productivity) จากการดำเนินงานขององค์กร 3) ความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน (Health & Safety) ในอาคารสถานที่ 4) ค่าใช้จ่ายและรายได้ (Cost & Profit) (บัณฑิต จุลาสัย และ เสริชย์ โชติพานิช, 2547, หน้า 12)

## การบริหารอาคารให้เช่า

เดอคาโล (DeCarlo, 1997, pp. 94) กับ ฟลอยด์ และคณะ (Floyd, Kyle & Wirsek, 1984, p.137-139) อธิบายว่า การบริหารอาคารให้เช่า แบ่งเป็นหลายประเภท เช่น

1. Gross Lease ผู้เช่าจะจ่ายค่าเช่าเป็นจำนวนแน่นอนตายตัว และผู้ให้เช่าจะจ่ายค่าใช้จ่ายอื่นๆทั้งหมด เว้นค่าสาธารณูปโภค (Utilities Charges) สามารถต่อรองหรือตกลงกันเองระหว่างคู่สัญญาได้ การเช่าประเภทนี้มักใช้กับ การเช่าอพาร์ทเมนต์
2. Net Lease ตามทฤษฎีแบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ
  - 2.1 Net Lease ผู้เช่าจ่ายเฉพาะค่าเช่าเท่านั้น
  - 2.2 Net Net Lease (Double Lease) ผู้เช่าจ่ายค่าเช่าและค่าเบี่ยประกันภัย
  - 2.3 Net Net Net Lease (Triple Lease) ผู้เช่าจ่ายค่าเช่า ค่าเบี่ยประกันภัย ค่าสาธารณูปโภค ค่าภาษี ค่าประเมินพิเศษต่างๆ แต่ในทางปฏิบัติอาจคาบ (Overlap) เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่างๆกันตามข้อตกลงการเช่าของคู่สัญญา

3. Percentage Lease เป็นการคิดค่าเช่าคงที่จำนวนหนึ่ง (Fixed Rental Fee) แล้ว ยังต้องจ่ายเพิ่มเป็นจำนวนเปอร์เซ็นต์ของรายได้จากการขาย (Percentage of the tenant's gross income in excess of a predetermined min. amount) ของผู้เช่าเป็นรายเดือน (Month Basis)

4. Acceleration Lease เป็นสัญญาเช่าที่ผู้ให้เช่ายินยอมเก็บค่าเช่าในอัตราที่ต่ำกว่าท้องตลาดในระยะเริ่มต้นของสัญญา และขอเพิ่มค่าเช่าขึ้นไปเรื่อย ๆ ตามลำดับ จนใกล้เคียงกับราคาตลาดหรือสูงกว่าราคาตลาดในที่สุด มักใช้กับผู้เช่าที่มีศักยภาพและฐานะทางการเงินเข้มแข็งในอนาคต การเก็บค่าเช่าวิธีนี้สามารถต่อสู้กับอัตราเงินเฟ้อได้

## ทฤษฎีอาคาร

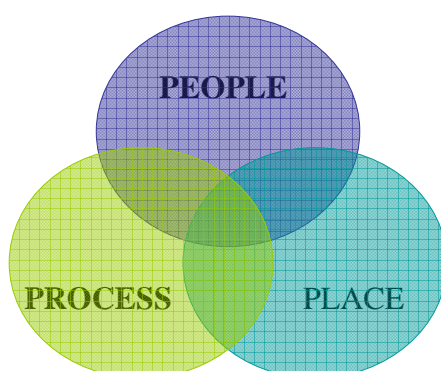
อาคาร หมายถึง สิ่งปลูกสร้างเพื่อเป็นที่อยู่อาศัย ประกอบกิจกรรมหรือทำงาน อาคารทำหน้าที่เพื่อป้องกันแดด ฝน ลม ฝุ่น เพื่อให้เกิดความสะอาดสบาย ปลอดภัย และประโยชน์แก่ผู้ใช้ อาคาร (เสรีชัย โชติพานิช, 2546, หน้า 30) อาคารสามารถแบ่งตามลักษณะการใช้งานได้เป็น 8 ประเภท คือ 1) อาคารสำนักงาน 2) อาคารพาณิชย์ 3) อาคารการศึกษา 4) อาคารพักอาศัย 5) อาคารสันตนาการ 6) อาคารอุตสาหกรรม 7) อาคารทางด้านสาธารณสุข 8) อาคารบริการและอาคารเอนกประสงค์ นอกจากนี้ ยังแบ่งอาคารตามวัตถุประสงค์ทางธุรกิจได้เป็น 1) อาคารเพื่อการพาณิชย์ ได้แก่ อาคารที่สร้างเพื่อหารายได้ ผลตอบแทน เช่น อาคารชุดพักอาศัยให้เช่า อาคารสำนักงานให้เช่า และอาคารห้างสรรพสินค้า 2) อาคารเพื่อการใช้งานขององค์กรเอง ได้แก่ อาคารที่สร้างขึ้นเพื่อตอบสนองและรองรับความต้องการพื้นที่อาคารในการดำเนินงานขององค์กรเอง เช่น อาคารสำนักงานใหญ่ อาคารราชการ เป็นต้น (เสรีชัย โชติพานิช, 2546, หน้า 30-31) อาคารมีลักษณะเฉพาะดังนี้ 1) มีอายุยาวนาน 2) เป็นการลงทุนขนาดใหญ่ 3) ไม่สามารถเคลื่อนย้ายได้ 4) ทрудโทรมลงตลอดเวลา 5) ไม่สามารถดูแลตนเองได้ 6) ถ้าสมัยลงตลอดเวลา 7) ยากต่อการเปลี่ยนแปลง (เสรีชัย โชติพานิช, 2546, หน้า 30)

## วัตถุประสงค์ของการบริหารอาคาร

วัตถุประสงค์ของการบริหารอาคาร จึงมิใช่มีจุดมุ่งหมายเพียงการดูแลอาคารเพื่อเหมาะสมกับการใช้งานเท่านั้น หากแต่ครอบคลุมถึงประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานและการลงทุน สภาพแวดล้อมที่เหมาะสมต่อชีวิตมนุษย์ (บัณฑิต จุลาสัย และ เสรีชัย โชติพานิช, 2547, หน้า 1)

เพราะเหตุว่าอาคารไม่ได้ถูกกำหนดโดยอิทธิพลของผู้ใช้แต่เพียงอย่างเดียว แต่ทว่าองค์ประกอบสำคัญที่ปฏิสัมพันธ์กันในการบริหารอาคาร ได้แก่ คน (people) กระบวนการ (process) และสถานที่ (place) (บัณฑิต จุลาสัย และ เสริชย์ โชติพานิช, 2547, หน้า 11)

แผนภาพที่ 2.1 องค์ประกอบของการบริหารอาคาร (3 P)



คน (People) หมายถึง ผู้ใช้อาคาร (User) ผู้เช่า พนักงาน ผู้มาติดต่อธุรกิจ ผู้รับรอง ชาวบ้านข้างเคียง

กระบวนการ (Process) หมายถึง กิจกรรม ธุรกิจ ธุรกิจ ที่เกิดขึ้นในอาคารนั้น

สถานที่ (Place) หมายถึง อาคาร พื้นที่ทำงาน พื้นที่ใช้สอย บริเวณ สิ่งแวดล้อม และ เครื่องใช้สำนักงาน

เกณฑ์การเช่า เมื่อสัญญาเช่าเป็นที่พอใจแก่ทั้งสองฝ่ายและได้ลงลายมือชื่อเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ทันทีที่ผู้เช่าได้ย้ายเข้ามาในอาคารที่เช่าแล้ว ผู้บริหารอาคารต้องใช้ทักษะด้านมนุษยสัมพันธ์ เพื่อที่จะเก็บรักษาผู้เช่านั้นไว้ ผู้เช่าส่วนใหญ่มักจะต่อสัญญาเช่าอีกและชอบที่จะอยู่ในอาคารที่เช่าเดิม ถ้าผู้เช่ารู้สึกว่าเขาได้รับการดูแลเอาใจใส่จากผู้ให้เช่า และความดูแลเอาใจใส่ขั้นพื้นฐานที่ผู้เช่าสามารถสัมผัสได้ โดยทั่วไปแล้ว ฝ่ายผู้ให้เช่าก็ต้องการค่าตอบแทนที่ยุติธรรมจากการลงทุน (Fair Return) บนพื้นฐานของสภาพตลาดปัจจุบัน ส่วนฝ่ายผู้เช่าก็ต้องการมูลค่าสูงสุด (Best Value) จากการเช่า และบริการหรือประโยชน์ (Interests) ทั้งหมดตามข้อตกลงการเช่า ผู้บริหารอาคารที่ประสบ

ความสำเร็จต้องสร้างความตระหนัก (Encourage) ให้ทั้งสองฝ่ายทำงานร่วมกันได้ เพราะผู้เช่าที่ดี ก็คือ สินทรัพย์ของผู้ให้เช่า (Good tenants are an asset) และการที่ผู้เช่าที่ดียังคงเช่าอาคารของเราอยู่นั้น ก็เป็นการประหยัดค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า ทั้งค่าบำรุงรักษาอาคาร และค่าเปลี่ยนผู้เช่าใหม่ ความประหยัดเหล่านี้ก็น่าจะโน้มน้าวผู้ให้เช่า เพื่อให้ผู้ให้เช่าจะได้จัดเตรียมบริการที่ดีให้แก่ผู้เช่า มากกว่ามุ่งทำกำไรระยะสั้นเท่านั้น อนึ่ง ความพึงพอใจของผู้เช่าย่อมเกิดจาก “มนุษยสัมพันธ์” ของผู้ให้เช่า และมนุษยสัมพันธ์นี้พิจารณาได้จาก การบำรุงรักษาอาคาร (Maintenance) การบริหารจัดการอาคาร (Management) การสื่อสารระหว่างกัน (Reciprocal Communication) (Floyd, Kyle & Wirsek, 1984, pp. 137)

### ความหมายของ “ภาษีอากร”

ความหมายของ “ภาษี” อาจแบ่งได้เป็น 2 แนว (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1)

**แนวที่หนึ่ง** อธิบายว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายได้และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

**แนวที่สอง** อธิบายว่า ภาษีอากรคือเงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

อนึ่ง ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม (2548, หน้า 257) ได้สรุปไว้ว่า ภาษีที่ผู้ประกอบธุรกิจต้องชำระมี ทรัพย์ประเภทธุรกิจให้เช่า ที่ต้องคำนึงถึงมี 4 ประเภทคือ 1) อากรแสตมป์ 2) ภาษีเงินได้ 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งเป็นขอบเขตของการศึกษาครั้งนี้

### วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากร

การเก็บภาษีอากร นอกจากมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้ เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล (เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร ) ด้วย (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1)

## ลักษณะของภาษีอากรที่ดี

รัฐธรรมนูญเกือบทุกฉบับมักบัญญัติให้ ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ตามที่ กฎหมายบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังนี้ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1-2)

1. มีความเป็นธรรม ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาล โดยพิจารณาถึงความ สามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับการพิจารณาถึง ผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนจะได้รับจากการดูแลคุ้มครองรัฐบาล
2. มีความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่าย และเป็น การป้องกัน มิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ
3. มีความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากร ควรต้องคำนึงถึงความ สะดวกของผู้เสียภาษีอากร
4. ประสิทธิภาพ ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำให้ จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด
5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อ การทำงานของกลไกตลาด หรือมีผลกระทบน้อยที่สุด
6. อำนวนรายได้ สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำ มีรายได้เพียงพอต่อ การใช้จ่าย เพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล
7. มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุง เพิ่ม หรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับ สถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว

## โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ หัวข้อสำคัญอันเป็นโครงสร้างของกฎหมายฉบับนั้น ๆ ซึ่ง อาจแบ่งได้เป็น 6 หัวข้อด้วยกัน คือ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1)

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากร จะเป็นใครบ้างย่อมแล้วแต่ กฎหมายนั้น ๆ จะกำหนด แต่โดยทั่วไปมักได้แก่ บุคคลธรรมดาและ หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้มี สิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย

(2) **ฐานภาษีอากร** ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือการใช้จ่าย เป็นต้น ในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษีอากร (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร X อัตราภาษีอากร)

(3) **อัตราภาษีอากร** แบ่งเป็น 3 แบบใหญ่ ๆ คือ แบบคงที่ แบบก้าวหน้า และแบบลดหย่อน ทั้งนี้โดยการพิจารณาว่า อัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร ในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ถ้าจำนวนของฐานภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้น หรือลดลง แต่อัตราภาษีอากรยังคงเท่าเดิม เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบคงที่ เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบันและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้น และอัตราภาษีอากรก็เพิ่มขึ้นด้วย เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบก้าวหน้า เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลง เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบลดหย่อน เช่น อัตราภาษีบำรุงท้องที่

(4) **การประเมินจัดเก็บภาษีอากร** ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ก็จะมีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน ซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย ในบางกรณีแม้ยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ในหลาย ๆ กรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงิน ได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงาน ภายในกำหนดเวลา ดังที่เรียกว่า การหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้นี้มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสามารถนำไปหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลา หรืออาจได้รับคืน ถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย อนึ่ง เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ ใ้ส่วนประเมินภาษีอากร และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร กฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้ที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่น การจดทะเบียน การมีและใช้เลขประจำตัว การจัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าพนักงาน มีอำนาจตรวจค้น ยึด หรืออายัดหลักฐานต่าง ๆ ในบางกรณีด้วย

(5) **การอุทธรณ์ภาษีอากร** ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่าง ผู้เสียภาษีอากรและผู้จัดการเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย หรืออำนาจ

การประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนด ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วน เสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ตัวอย่างเช่น การประเมิน เรียกเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บ ก็จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เสียก่อนภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันที ไม่ได้

(6) **เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ** ผู้ไม่ชำระภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ ไม่ชำระ พร้อมด้วยเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่ม เป็นจำนวนเงินเพิ่มขึ้นต่างหาก ถ้าฝ่าฝืนไม่ยอม ชำระ กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขาย ทอดตลาด เพื่อนำเงินไปชำระภาษีอากรที่ค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล นอกจากนี้ยังอาจต้องรับ โทษทางอาญาอีกโสดหนึ่ง เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุกอีกด้วย

### การจำแนกประเภทภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลนั้น จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ เหล่านี้ การจำแนกแยกแยะ ภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ที่ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก และ จำแนกได้หลายวิธี แต่วิธีที่ควรทราบคือ การจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะ การรับภาระภาษีอากร การจำแนกประเภทภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษี อากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1, ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2549, หน้า 15-16)

1. **ภาษีทางตรง** ได้แก่ ภาษีที่ภาระตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระ หรือ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

2. **ภาษีทางอ้อม** ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีไม่ว่า จะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะ ให้รับภาระหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต



การจำแนกประเภทภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทยในปัจจุบันมี 10 ประเภท ดังนี้ (ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, 2548, หน้า 28-43)

**1. ค่าธรรมเนียม** หากธุรกรรมใดมีกฎหมายกำหนดให้เสียค่าธรรมเนียมก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามที่กฎหมายกำหนดนั้น เช่น การจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 2 ของราคาประเมินของกรรมที่ดิน (ปัจจุบันถึงวันที่ 30 ธันวาคม 2546 เสียเพียงร้อยละ 0.01 ของราคาประเมินของกรรมที่ดิน เว้นแต่มีการขยายเวลาลดอัตราภาษีออกไปอีก) หรือการจดทะเบียนการเช่าที่มีกำหนดเวลาเช่าเกินกว่า 3 ปี ต้องเสียค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 1 ของค่าเช่าตลอดอายุการเช่า ก็ต้องมีการเสียค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนตามอัตรานั้น ค่าธรรมเนียมนี้ผู้ซื้อและผู้ขาย ผู้เช่าและผู้ให้เช่าต้องแบ่งกันออกฝ่ายละครึ่ง (ประมวลกฎหมายครั้งหนึ่งนั้นเป็นเงินได้ของผู้ขายหรือผู้ให้เช่าที่จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วย) ลดหย่อนที่หักได้ตามปกติ เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิให้เสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ภาษีที่ต้องเสียนี้มีให้เสียน้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน

**2. อากรแสตมป์** เป็นภาษีที่เก็บจากการทำตราสารลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน 28 ลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาค้นคว้า ได้แก่ สัญญาเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือ แพ (ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, 2548, หน้า 28-29, กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 317) และ ฐานภาษีนั้น ดูได้จาก “บัญชีอัตราอากรแสตมป์” ในภาคผนวก ซึ่งสรุปได้ว่า **ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแสตมป์** ได้แก่ บุคคลตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ช่องที่ 3 เช่น ผู้ให้เช่า ผู้โอน ผู้ให้กู้ ผู้รับประกันภัย ฯลฯ โดยทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือ เศษของ 1,000 บาทแห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่าหรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า และถ้าสัญญาเช่ามิได้กำหนดอายุการเช่า ให้ถือว่ามิกำหนด 3 ปี และถ้าสัญญาเช่าฉบับใดครบกำหนดอายุการเช่าหรือครบกำหนด 3 ปี แล้ว ผู้เช่ายังคงครอบครองทรัพย์สินอยู่และผู้ให้เช่ารู้ความนั้นแล้วไม่ทักท้วง ทั้งมิได้ทำสัญญาใหม่ ให้ถือว่าสัญญาเช่าเดิมนั้นได้เริ่มทำกันใหม่ โดยไม่มีกำหนดอายุการเช่า และต้องเสียอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่เริ่มทำสัญญาใหม่นั้น (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 311, 318) วิธีการเสียอากรแสตมป์ ให้เสียโดยการปิดแสตมป์ดังกล่าวทับกระดาษก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าเป็นอากรที่ต้องเสียและให้ขีดแสตมป์นั้นแล้ว (ประมวลรัษฎากร มาตรา 103) แต่ตราสารบางลักษณะ อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้ชำระเป็นตัวเงิน เช่น การออกไปรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งนิติใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกไปรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ก็ต้องชำระเป็นตัวเงิน (ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม, 2548, หน้า 28-32)

3. **ภาษีเงินได้** การเก็บภาษีเงินได้ของไทย แบ่งออกเป็น 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งการศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะกรณีศึกษา คือ อาคารมณูญผลนั้น บริหารจัดการอาคารโดยนิติบุคคล คือ บริษัท สหมณูญผล จำกัด จึงกำหนดขอบเขตของการศึกษาเพียงแค่ “ภาษีเงินได้นิติบุคคล” เท่านั้น ซึ่งมีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

3.1 **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา** คือ ภาษีที่เก็บจากเงินได้ของบุคคลธรรมดาตนเอง บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ไม่ว่าประเภทใด ชนิดใด ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นให้แล้วมักอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนี้ด้วย **ฐานภาษี**ของภาษีนี้ เรียกว่า “เงินได้สุทธิ” ซึ่งคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินตลอดทั้งปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ที่กฎหมายให้หัก เมื่อได้จำนวนเงินได้สุทธิเท่าใดแล้ว จึงคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิตามอัตรา และวิธีการที่กฎหมายกำหนด ถ้ามีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนด หรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น สำหรับวิธีการเสียภาษีนี้นั้น โดยทั่วไปกฎหมายให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเมินตนเอง ณ ที่ว่าการอำเภอ หรือสถานที่อื่นที่กฎหมายกำหนด ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้(ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี) นอกจากผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายปีแล้วบางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาด้วย การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี บางกรณีก็กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ ทำการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากร และบางกรณีก็กำหนดให้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตลอด จนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประเมินให้ชำระล่วงหน้านี้ ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละปี จึงอาจมีกรณีเสียภาษีเพิ่มเติม หรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ เช่น ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่จะต้องเสียเป็นต้น ผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษี อาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่ม ซึ่งอาจถูกดำเนินการอายัด หรือยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำเงินไปชำระภาษี ตลอดจนอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้ **ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา** คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น แบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ ประเภทที่หนึ่ง บุคคลธรรมดา ประเภทที่สอง ผู้ถึงแก่ความตาย ประเภทที่สาม กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และ

ประเภทที่สี่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 9) ซึ่งไม่ได้อยู่ในขอบเขตของการศึกษารั้งนี้

**3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax )** ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ประเภทหนึ่ง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ คือ ภาษีที่เก็บจากการมีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ถ้าผู้มีเงินได้เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งมีบทนิยามเป็นพิเศษ ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ที่นิยมเรียกกันว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลแทน หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับความหมายของเงินได้พึงประเมินและประเภทเงินได้พึงประเมินในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย แต่หลักเกณฑ์เรื่องอื่นๆ เช่น แหล่งเงินได้ การยกเว้นภาษี วิธีคำนวณภาษี ฯลฯ ในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นโดยทั่วไปไม่นำมาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล อนึ่งหลักเกณฑ์ในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ให้อนุโลมนำไปใช้กับเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็มีเช่นกัน ได้แก่ การคำนวณหากำไรสุทธิ หรือที่เรียกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1, ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2548, หน้า 30-34)

**ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล** ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย คือ ก)บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ข)ห้างหุ้นส่วนจำกัด ค)ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน **ฐานภาษี** ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีที่แตกต่างกันดังนี้

ตารางที่ 2.1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษีต่างๆ	อัตราภาษี (ร้อยละ)
ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มาตรา 65 ทวิ	15, 25, 30
ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)	10
ภาษีจากเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย มาตรา 70 ทวิ	10
ภาษีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ	15

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ (Net Profit) (มีฐานอื่นอีก) ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นไปตามนโยบายของรัฐ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี กฎหมายจึงมี

ข้อกำหนดบางประการเกี่ยวกับการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้จำเป็นต้องมีการปรับปรุงกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ก่อนนำกำไรสุทธิดังกล่าวไปคำนวณเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1, ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2548, หน้า 30-34) กรณีศึกษาครั้งนี้ คือ บริษัท สหมนูญผล จำกัด เลือกเสียโดยวิธี “กำไรสุทธิ”

#### ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ ได้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
  - (ก) บริษัทจำกัด และ บริษัทมหาชน จำกัด
  - (ข) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
  - (ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- (4) กิจการร่วมค้า

**อัตราภาษีเงินได้** สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป คือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ **วิธีการเสียภาษี** กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี และเพื่อป้องกันปัญหาภาษีอากรค้าง กฎหมายยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากฐานกำไรสุทธิ ต้องเสีย ภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา โดยเก็บรอบระยะเวลาบัญชี 2 ครั้ง เรียกว่า ภาษีเงินได้ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากรอีกด้วย ภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยทั่วไปถือเป็นเครดิตของผู้มีเงินได้ใน การคำนวณ ภาษีสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จึงอาจมีกรณีที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือบางกรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ ผู้ฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาอาจถูกบังคับให้ชำระหนี้ และถูกลงโทษในทำนองเดียวกับเรื่องภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 1, ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2548, หน้า 30-34)

**4. ภาษีมูลค่าเพิ่ม** เป็นภาษีที่นำมาใช้แทนภาษีการค้า ภาษีประเภทนี้เป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าและบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการ ฉะนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเก็บหลายทอด แต่ก็ไม่มีปัญหาภาษีซ้ำซ้อน และผลจากการที่

ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บหลายทอด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่งทุกทอด ผู้ขายปลีก ผู้นำเข้าและผู้ส่งออก ทั้งนี้ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท หรือนิติบุคคล ในรูปแบบใดก็ตาม ประมวลรัษฎากรเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มว่า “ผู้ประกอบการ” อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ดังนั้น ผู้รับภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงจึงได้แก่ ผู้รับบริโภคซึ่งไม่สามารถผลักภาระภาษีต่อไปให้ผู้อื่นได้ (ชัยสิทธิ์ ตรีราชธรรม, 2548, หน้า 35-37)

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ เป็นฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งอาจเป็นเงิน ทรัพย์สินค่าตอบแทนค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินก็ได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากรมีอัตราเดียว คือร้อยละ 10 (รวมภาษีส่วนท้องถิ่นไว้ด้วย) แต่เมื่อกฎหมายเริ่มใช้บังคับในปี 2535 ได้ลดลงมาเหลือเพียงร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่นไว้ด้วย) แต่ต่อมาในปี 2540 ได้กลับไปใช้ อัตราภาษีเดียวนี้จะก่อให้เกิดความสะดวกแก่การคำนวณภาษีและช่วยลดความพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ประโยชน์จากความแตกต่างของอัตรากำไรได้ อย่างไรก็ตาม สำหรับสินค้าและบริการบางประเภทที่มีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยหรือมีโทษต่อร่างกาย เช่น สุรา ยาสูบ ก็จะจัดเก็บเพิ่มเติมเป็นพิเศษในรูปของภาษีสรรพสามิตด้วย และสำหรับสินค้าส่งออกและบริการบางประเภทจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งนอกจากจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังจะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือวัตถุดิบที่ซื้อมาด้วย (ชัยสิทธิ์ ตรีราชธรรม, 2548, หน้า 35-37, กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2550, หน้า 247)

ผู้ประกอบการซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 7 จากผู้ซื้อสินค้าผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เรียกภาษีที่เรียกเก็บนี้ว่า “ภาษีขาย” (Output Tax) ขณะเดียวกันในตอนที่ยื่นสินค้าหรือบริการมาใช้ในการประกอบกิจการก็ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรเดียวกันให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ เรียกภาษีที่ชำระไปนี้ว่า “ภาษีซื้อ” (Input Tax) ผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการก็ต้องชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น แต่ถ้าภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายก็ถือเป็นเครดิตภาษี ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับคืนภาษีหรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนต่อไปได้

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี ถ้ามี ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี

สำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภาษีในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

นอกจากผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแล้ว ยังมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งมีหน้าที่จัดทำรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบด้วย อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการให้บริการไม่ต้องจัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบคงจัดทำรายงานภาษีขายและภาษีซื้อเท่านั้น

หากผู้ประกอบการมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือยื่นแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ออกใบกำกับภาษี หรือไม่จัดทำรายงานดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยกับการประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ receiving แจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งการศึกษาครั้งนี้ จำกัดขอบเขตของการศึกษาเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจาก “ค่าบริการตามสัญญาบริการ” เท่านั้น

**5. ภาษีธุรกิจเฉพาะ**ในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้านั้นจากการศึกษาพบว่า มีกิจการค้าหรือธุรกิจบางประเภทไม่อาจจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือแม้จะจัดเก็บได้ก็ก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการบริการ ทั้งเป็นกิจการหรือธุรกิจที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ในวงกว้าง รัฐบาลจึงจำเป็นต้องกำหนดให้กิจการค้าหรือธุรกิจดังกล่าวเสียภาษีในลักษณะเดียวกับภาษีการค้า โดยจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (Gross Receipts) และใช้ชื่อว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะ” (Specific Business Tax) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร คือผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ โดยการรวมค่าภาษีธุรกิจเฉพาะไว้ในราคาสินค้าหรือค่าบริการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทนี้ได้แก่ผู้ประกอบการประเภทใดประเภทหนึ่งใน 9 ประเภท (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2548, หน้า 37-40) ซึ่งมีได้อยู่ในขอบเขตของการศึกษาครั้งนี้

**6. ภาษีศุลกากร** เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เก็บจากการนำเข้าและส่งออกสินค้า แต่ส่วนใหญ่จะเก็บจากการนำเข้า ส่วนการส่งออกนั้นมีสินค้าไม่กี่ประเภทที่จะต้องเสียภาษีศุลกากร ทั้งนี้เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมการส่งออกจึงเก็บภาษีสำหรับสินค้าส่งออกบางประเภทเท่านั้น การเก็บภาษีศุลกากรจะเก็บตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรโดยกรม

ศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บ และถ้าสินค้าใดต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือ ภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรก็จะจัดเก็บภาษีดังกล่าวแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต แล้วแต่กรณี ในกรณีที่มีการประเมินให้ผู้นำของหรือผู้ส่งของออกชำระภาษีศุลกากร ผู้ถูกประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ, 112 อัญญาารส, ชัยสิทธิ์ ตราชุกรรรม, 2548, หน้า 40)

7. **ภาษีสรรพสามิต** เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการดังต่อไปนี้ 1)น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน 2)เครื่องดื่ม 3)เครื่องไฟฟ้า 4)แก้วเคลดคริสตัล และแก้วคริสตัลอื่น 5)รถยนต์ 6)เรือยอร์ค 7)น้ำหอมและหัวน้ำหอม 8)พรม 9)รถจักรยานยนต์ 10)แบตเตอรี่ 11)หินอ่อน หรือหินแกรนิต 12)สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ดของไฮโครคาร์บอน 13)กิจการบริการหรือหย่อยใจ เช่น สถานมหรสพ โรงภาพยนตร์ ในค้ลลับ ดิสโกเธค คาบาเรต์ สถานอาบน้ำหรืออบตัว หรือนวด 14) กิจการเลี้ยงโชค เช่น ค่าผ่านประตูของสนามแข่งม้า รายรับของการออกสลากกินแบ่ง 15) กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม คือ การประกอบกิจการที่มีผลกระทบต่อคุณภาพของสิ่งแวดล้อม เพื่อหารายได้เป็นธุรกิจ เช่น ค่าสมาชิก และค่าใช้จ่ายบริการของสนามกอล์ฟ 16) กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ คือ การประกอบกิจการใดๆ ในลักษณะที่เป็นการให้บริการแก่ประชาชนทั่วไป โดยได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐให้ดำเนินกิจการได้ เช่น รายรับจากการให้บริการโทรศัพท์ของกิจการโทรคมนาคม 17)สุรา 18)ยาสูบ 19)ไฟ (ชัยสิทธิ์ ตราชุกรรรม, 2548, หน้า 40)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้า และผู้ประกอบกิจการสถานบริการ การเสียภาษีสรรพสามิตจะเสียตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เมื่อนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วแต่กรณี โดยกรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษีประเภทนี้ และถ้าเป็นสินค้าหรือบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรมสรรพสามิตก็จะจัดเก็บภาษีดังกล่าวแทนกรมสรรพากร

ในการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีสรรพสามิต หากผู้ถูกประเมินไม่พอใจ ก็มีสิทธิคัดค้านการประเมินนั้นต่อกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีคำวินิจฉัยแล้วหากผู้คัดค้านไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่

พอใจ ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นโดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86 , 89, 96)

**8. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน** เป็นภาษีที่เก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินในอัตรา 12.5 ของค่าเช่ารายปี เว้นแต่จะได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย เจ้าของโรงเรือนและที่ดินที่ต้องเสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามแบบ ภ.ร.ด. 2 ภายในเดือนกุมภาพันธ์ทุกปี พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแล้วจะแจ้งไปยังพนักงานเก็บภาษี เพื่อแจ้งรายการประเมินทรัพย์สินให้ผู้รับประเมินในท้องที่ของตน ทราบโดยมิชักช้า หากผู้รับประเมินไม่พอใจการประเมินก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรืออุทธรณ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาและชี้ขาดอุทธรณ์ เช่น ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร หากเป็นการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้ภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับแบบแจ้งรายการประเมิน เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำชี้ขาดก็มีสิทธิฟ้องต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด (พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 24, 25, 26, 31)

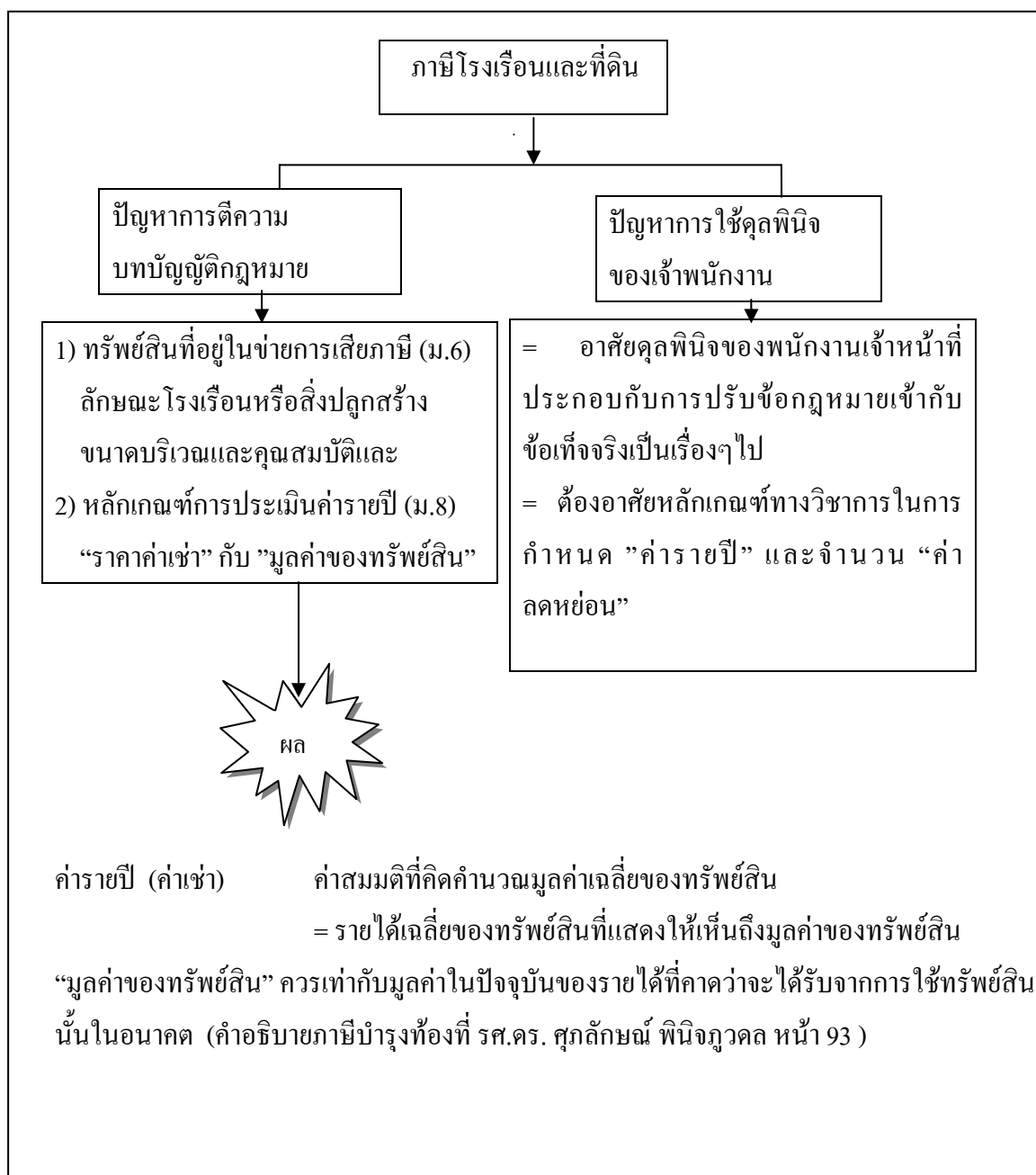
สืบเนื่องจากปัญหาการตีความกฎหมายและการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานมีผลต่อกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระโดยทั่วไปมักเกิดปัญหาข้อพิพาทในด้านการตีความทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน กับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปีที่สมควร

หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการประเมินค่ารายปีนั้น บทบัญญัติมาตรา 8 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้บัญญัติหลักเกณฑ์การประเมินไว้กว้างๆ กล่าวคือ “ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีเพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่งๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขา ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือเป็นกรณีที่หากเขาไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะทรัพย์สินขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ทำให้ต้องอาศัยการตีความหมายของ “ค่ารายปี” ว่ามีขอบเขตประการใด (ในระบบภาษีเงินได้นั้น “ค่ารายปี” เป็นฐานในการคิดคำนวณภาษี) เมื่อปรากฏคำว่า



“ค่ารายปี” ในกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินจะมีความหมายประการใด เพราะหากปรากฏว่าค่ารายปีถูกใช้เป็นฐานคิดคำนวณภาษีอีกก็หมายถึงมีการจัดเก็บซ้ำซ้อนกับฐานภาษีเงินได้ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองเป็นการจัดเก็บภาษีจากตัวทรัพย์สิน (มูลค่าของทรัพย์สิน) โดยมีค่ารายปี (ค่าเช่า) เป็นค่าสมมติที่คิดคำนวณมูลค่าเฉลี่ยของทรัพย์สิน ซึ่งความหลักการประเมินราคาแล้วมูลค่าทรัพย์สินควรเท่ากับมูลค่าในปัจจุบันของรายได้ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้ทรัพย์สินนั้นในอนาคต

แผนภาพที่ 2.2 ประเด็น: บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ใช้บังคับ



**9. ภาษีบำรุงท้องที่** เป็นภาษีที่เก็บจากเจ้าของที่ดิน โดยผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคापานกลางของที่ดินตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เว้นแต่จะได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนตามกฎหมาย เจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการที่ดิน (ภ.บ.ท.5) เป็นรายแปลงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดภายในเดือนมกราคมของปีแรกที่มีการตีราคาปานกลางของที่ดิน แบบแสดงรายการที่ดินที่ยื่นดังกล่าวให้ใช้ได้ทุกปีในรอบระยะเวลา 4 ปี เจ้าพนักงานประเมินจะคำนวณภาษีบำรุงท้องที่และแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคมแรกหลังจากการตีราคาปานกลางของที่ดินแล้ว การประเมินภาษีบำรุงท้องที่ที่เจ้าพนักงานประเมินได้กำหนดไว้ให้ใช้เป็น การประเมินสำหรับในปีต่อไปจนครบรอบ 4 ปีด้วย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ ต้องชำระภาษีบำรุงท้องที่ภายในเดือนเมษายนของทุกปี (พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 24, 30, 33, 34, 35)

เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้ว เห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณีได้ โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณี มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 49,52)

**10. ภาษีป้าย** เป็นภาษีที่เก็บจากเจ้าของป้าย โดยเจ้าของป้ายมีหน้าที่เสียภาษีป้ายเป็นรายปีตามขนาดและอักษรของป้าย เว้นแต่จะได้รับยกเว้นตามกฎหมาย การยื่นเสียภาษีนี้อำนาจของป้ายต้องยื่น แบบแสดงรายการภาษีป้ายในเดือนมีนาคม ของทุกปี และชำระภาษีป้ายภายใน 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งประเมิน เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วหากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 7, 12, 17, 30, 33)

## การบริหารจัดการ “ภาษี”

การบริหารจัดการภาษี หมายถึง การวางแผนและการนำแผนที่วางไว้ไปปฏิบัติ ทั้ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินจัดเก็บภาษี การอุทธรณ์ภาษี ให้บรรลุเป้าหมายตามแผนที่วางไว้ เช่นเดียวกับ ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม (2548, หน้า 27-28) ที่ว่า ผู้บริหารอาคารควรมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับ 1) ภาษีแต่ละประเภท 2) ระบบบัญชีและเอกสาร 3) ประเภทของกิจกรรมธุรกรรม และนิติกรรม 4) กลยุทธ์ในการวางแผนภาษี (Tax Planning Strategy) 5) การปฏิบัติตามแผน (Implementation) 6) การประเมินผลการปฏิบัติ (Evaluation) (ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, 2548, หน้า 27-28)

การวางแผนภาษีในการทำสัญญา สัญญาส่วนใหญ่ก่อให้เกิดภาระภาษีแก่คู่สัญญา ก่อนทำสัญญาคู่สัญญาจึงควรวางแผนภาษี หากคู่สัญญาทำสัญญาโดยไม่วางแผนภาษีแล้วผลประโยชน์ที่คู่สัญญาจะได้รับจากการทำสัญญาอาจน้อยกว่าที่ระบุไว้ในสัญญา เพราะต้องแบ่งไปเสียภาษีพร้อมเบี่ยปรับและเงินเพิ่มและในบางกรณีผลประโยชน์ที่ได้รับอาจไม่พอเสียภาษีทั้งเบี่ยปรับและเงินเพิ่มก็ได้ การวางแผนภาษีในการทำสัญญาควรจะดำเนินการดังนี้ (ชัยสิทธิ์ تراชูธรรม, 2548, หน้า 135-142)

1. ศึกษาว่าสัญญาที่จะทำนั้นมีภาระภาษีอะไรบ้าง ชำระโดยวิธีใด ภาระภาษีนั่นตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายใดหรือทั้งสองฝ่าย ภาษีที่คู่สัญญาจะต้องรับภาษะนั้นอาจจะเป็น

- 1) อากรแสดมปี
- 2) ค่าธรรมเนียม
- 3) ภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้

หัก ณ ที่จ่าย)

- 4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) ภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 6) ภาษีสรรพสามิต
- 7) ภาษีศุลกากร
- 8) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน
- 9) ภาษีบำรุงท้องที่ และ
- 10) ภาษีป้าย

คู่สัญญาจะต้องรับภาระภาษีทุกประเภทหรือบางประเภท แล้วแต่ชนิดของสัญญา และข้อตกลงในสัญญา คู่สัญญาจึงควรจะใช้ภาษีทั้ง 10 ประเภท เป็นเครื่องมือในการศึกษาว่า

สัญญาที่จะทำนั้นต้องเสียภาษีประเภทนั้น ๆ หรือไม่ เป็นจำนวนเงินเท่าใด ต้องชำระเมื่อใด ชำระโดยวิธีใด ภาระภาษีนั่นตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายใดหรือทั้งสองฝ่าย

2. ศึกษาว่ามีวิธีใดที่จะช่วยให้คู่สัญญาประหยัดภาษีได้

วิธีที่จะช่วยให้คู่สัญญาประหยัดภาษีได้นั้น มีดังนี้

- 1) เลือกทำสัญญาที่เงินได้หรือรายรับหรือธุรกรรมได้รับยกเว้นภาษี
- 2) เลือกทำสัญญาที่เสียภาษีในอัตราต่ำ ซึ่งสอดคล้องกับ เคล็ด (ไม่) ลับกับหมอภาษี #

3 ตอน วางแผนภาษีบุคคลและครอบครัว (อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, 2548 หน้า 114)

- 3) เลือกทำสัญญาที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้
- 4) เลือกทำสัญญาที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายหรือค่าเสื่อมราคาได้มากกว่า
- 5) เลือกทำสัญญาที่ช่วยให้ยืดยาวเวลาเสียภาษีออกไปได้
- 6) เลือกทำสัญญาที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีล่วงหน้า
- 7) เลือกแยกสัญญา
- 8) เลือกไม่แยกสัญญา
- 9) เลือกทำสัญญาที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) ได้

10) ไม่ทำสัญญาที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion)

3. ดำเนินการทำสัญญาตามที่ศึกษาไว้และเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน

เมื่อศึกษาว่าสัญญาที่ทำนั้นมีภาระภาษีอะไรบ้าง เป็นจำนวนเงินเท่าใด ชำระโดยวิธีใด ภาระภาษีนั่นตกเป็นของคู่สัญญาฝ่ายใดหรือทั้งสองฝ่าย มีวิธีการใดที่จะช่วยให้คู่สัญญาประหยัดภาษีได้แล้วก็ตามดำเนินการต่อไปดังนี้

- 1) ดำเนินการทำสัญญาตามที่ศึกษาไว้
- 2) ปิดอากรแสตมป์ให้ถูกต้องครบถ้วนและชัดเจน
- 3) ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมาย

กำหนด

- 4) หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน
- 5) เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนสอดคล้องกับ

แผนภาษีที่วางไว้

- 6) เก็บรักษาเอกสารและบัญชีต่าง ๆ ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันเปิดบัญชี

## การวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

ปัจจุบันธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ยังเป็นธุรกิจที่นำลงทุนอยู่ โดยเฉพาะในกรุงเทพมหานครที่การจราจรเป็นอัมพาต คนทำงานแม้จะมีบ้านเป็นของตนเองอยู่แล้วก็ยังมีจำนวนมากที่เช่าห้องพักอยู่ใกล้ที่ทำงานเพื่อจะได้เดินทางไปทำงานโดยสะดวกรวดเร็ววันเสาร์วันอาทิตย์วันหยุดค่อยกลับบ้าน นอกจากนี้ก็ยังมีคนอีกเป็นจำนวนมากที่ไม่สามารถหาซื้อบ้านเป็นของตนเองได้ ต้องอาศัยห้องเช่า และสำหรับผู้ประกอบธุรกิจที่ไม่มีสำนักงานหรือที่ทำการเป็นของตนเองก็มักจะอาศัยการเช่าห้องในอาคารสำนักงาน ธุรกิจห้องเช่าทั้งห้องพักและห้องสำนักงานนับวันจึงไม่ได้ชบเซาอย่างที่เคยมีคนคาดการณ์ไว้ตรงกันข้ามนับวันจะดีขึ้น

การทำธุรกิจห้องเช่าก็เช่นเดียวกับทำธุรกิจอื่น ๆ ก็ต้องวางแผนภาษีให้ดี มิฉะนั้นกิจการอาจกำไรน้อยหรือขาดทุนได้ และบางรายถึงขั้นล้มละลายก็มีให้เห็นได้ยิบกันบ่อย ๆ ภาษีที่ผู้ประกอบการห้องเช่าจะต้องคำนึงถึงก็คือ ค่าอากรแสตมป์ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีเหล่านี้ผู้ประกอบการห้องเช่าจะต้องเสียอย่างไร และสามารถวางแผนประหยัดได้หรือไม่ เพียงใด ขอให้ศึกษาจากตัวอย่างดังต่อไปนี้ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2548, หน้า 357-360)

### ตัวอย่าง

ก. ซึ่งเป็นคนโสดมีห้องให้เช่าทำเป็นสำนักงานรวม 10 ห้อง ค่าเช่าห้องละ 10,000 บาท ต่อเดือน ปีหนึ่งมีรายได้จากค่าเช่ารวม 1,200,000 บาท ทำสัญญาเช่ามีกำหนดอายุ 1 ปี ต่อห้อง ก. ไม่มีรายได้อื่นอีก ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีอย่างไร แยกพิจารณาได้ดังนี้

#### 1. ค่าอากรแสตมป์

ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 0.10% ของค่าเช่าตลอดอายุการเช่า 1 ปี เป็นเงิน  $1,200,000 \times 0.10\% = 1,200$  บาท โดยปิดอากรแสตมป์ในสัญญาเช่า

#### 2. ภาษีเงินได้

ก. ต้องเสียภาษีเงินได้ปีละ 2 ครั้ง ครั้งที่ 1 เสียระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ (ใช้แบบ ภ.ง.ด. 94) ส่วนครั้งที่ 2 เสียระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 (ใช้แบบ ภ.ง.ด.90)

**การเสียภาษีครั้งที่ 1**

1. ค่าเช่า 6 เดือนแรก	600,000	บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	180,000	บาท
3. หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัว	15,000	บาท
4. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	405,000	บาท
5. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า		
เงินได้สุทธิ 100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษี	$305,000 \times 10\% = 30,500$	บาท
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ $600,000 \times 0.5\% =$	3,000	บาท
ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีเงินได้		
อัตราก้าวหน้า	30,500	บาท

**การเสียภาษีครั้งที่ 2**

1. ค่าเช่าทั้งปี	1,200,000	บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	360,000	บาท
3. หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัว	30,000	บาท
4. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	810,000	บาท
5. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า		
เงินได้สุทธิ 100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษี		
$400,000 \times 10\% = 40,000$		
$310,000 \times 20\% = 62,000$ รวม	102,000	บาท
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ		
$1,200,000 \times 0.5\% =$	6,000	บาท
ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีเงินได้		
อัตราก้าวหน้า	102,000	บาท
6. หัก ภาษีที่เสียครั้งที่	130,500	บาท
7. คงเสียภาษีครั้งที่ 2 เพียง	71,500	บาท
รวมภาษีครั้งที่ 1 และครั้งที่ 2 เป็นเงิน	$30,500 + 71,500 = 102,000$	บาท

### 3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ก. ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81(1) (ค)

### 4. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ก. ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน 12.5% ของค่าเช่าทั้งปี 1,200,000 บาท เป็นเงิน 150,000 บาท

### สรุป

ก. ต้องเสียภาษีรวม  $1,200 + 102,000 + 150,000 = 253,200$  บาท

## วิธีประหยัดภาษี

สามารถทำได้โดยการแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วน ส่วนที่ 1 เป็นสัญญาให้เช่าห้องค่าเช่าห้องละ 5,000 บาทต่อเดือน ปีหนึ่งมีรายได้จากค่าเช่าห้องรวม 600,000 บาท ส่วนที่ 2 เป็นสัญญาให้เช่าเฟอร์นิเจอร์ ห้องละ 3,000 บาทต่อเดือน และบริการรักษาความปลอดภัยและทำความสะอาดอีกห้องละ 2,000 บาทต่อเดือน ปีหนึ่งมีรายได้ในส่วนนี้ รวม 600,000 บาท ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีดังนี้

### 1. ค่าอากรแสตมป์

ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ 0.10% ของค่าเช่าตลอดอายุการเช่า 1 ปี เป็นเงิน  $600,000 \times 0.10\% = 600$  บาท โดยปิดอากรแสตมป์ในสัญญาเช่า และเสียค่าอากรแสตมป์สำหรับค่าบริการรักษาความปลอดภัยและทำความสะอาดในอัตรา 0.10% เป็นเงิน  $240,000 \times 0.10\% = 240$  บาท ส่วนการให้เช่าเฟอร์นิเจอร์ไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เพราะการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เท่านั้นที่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์

ดังนั้น การทำสัญญาแยกเป็น 2 ส่วนดังนี้ จะประหยัดค่าอากรแสตมป์ได้มากกว่าเป็นเงิน  $1,200 - 600 - 240 = 360$  บาท

### 2. ภาษีเงินได้

ต้องเสียภาษีเงินได้ปีละ 2 ครั้ง โดยคำนวณเสียภาษีแต่ละครั้ง ดังนี้

**การเสียภาษีครั้งที่ 1**

1. ค่าเช่า 6 เดือนแรก	300,000	บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	90,000	บาท
3. เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	210,000	บาท
4. ค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์ 6 เดือนแรก	180,000	บาท
5. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 10%	18,000	บาท
6. เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย	162,000	บาท
7. ค่าบริการรักษาความปลอดภัย	120,000	บาท
8. หัก ค่าใช้จ่าย 70%	84,000	บาท
9. เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	36,000	บาท
10. รวมเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย(3+6+9)	408,000	บาท
11. หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัว	15,000	บาท
12. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	393,000	บาท
13. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า		
เงินได้สุทธิ 100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษี		
$293,000 \times 10\% = 29,300$	29,300	บาท
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ		
$393,000 \times 0.5\%$	1,965	บาท
ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า	29,300	บาท

**การเสียภาษีครั้งที่ 2**

1. ค่าเช่าห้องทั้งปี	600,000	บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	180,000	บาท
3. เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	420,000	บาท
4. ค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์ทั้งปี	360,000	บาท
5. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 10%	36,000	บาท
6. เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย	324,000	บาท
7. ค่าบริการรักษาความปลอดภัย	240,000	บาท
8. หัก ค่าใช้จ่าย 70%	168,000	บาท
9. เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	72,000	บาท



10. รวมเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย(3+6+9)	816,000	บาท
11. หัก ค่าลดหย่อนส่วนตัว	30,000	บาท
12. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	786,000	บาท
13. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า		
400,000 x 10% = 40,000		
286,000 x 20% = 57,200	รวม	97,200 บาท
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ		
786,000 x 0.5%	3,930	บาท
ดังนั้น ก. ต้องเสียภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า	97,200	บาท
14. หัก ภาษีที่เสียครั้งที่ 1	29,300	บาท
15. คงเหลือภาษีครั้งที่ 2 เพียง	67,900	บาท
รวมภาษีครั้งที่ 1 และครั้งที่ 2		
เป็นเงิน 29,300 + 67,900 = 97,200 บาท		

จะเห็นได้ว่าการแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วนดังกล่าวจะประหยัดภาษีเงินได้มากกว่า  
 $102,000 - 97,200 = 4,800$  บาท

### 3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าเช่าห้อง เพราะเป็นการให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์  
 ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ค)

ส่วนให้เช่าเฟอร์นิเจอร์และบริการต่าง ๆ จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ก็ได้รับยกเว้น  
 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 เพราะรายรับในส่วนนี้ไม่เกินปีละ 1,800,000  
 บาท แต่ ก.จะเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ เพราะมาตรา 81/3 (2) ให้สิทธิเลือกจดทะเบียน  
 ได้

ถ้า ก. เลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก. จะต้องคำนวณเสียภาษีเดือนละครั้งจากภาษี  
 ขายหักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 โดย ก. จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) 7% จากผู้  
 เช่าตามมาตรา 82/4 พร้อมออกใบกำกับภาษีให้ตามมาตรา 86 เมื่อมีการรับเงินค่าเช่าและค่าบริการ  
 (ประมวลรัษฎากรมาตรา 78/1 (1))

การเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลทำให้ ก. สามารถนำภาษีซื้อเข้ามาคำนวณหักออก  
 จากภาษีขายได้ ทำให้ไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็เพิ่มภาระให้ผู้เช่าที่จะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 7%  
 ของค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์และค่าบริการ อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้เช่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไปนั้นก็ได้รับคืนในรูปของภาษีช้อนนำไปหักออกจากภาษีขาย ทำให้ไม่มีภาระภาษี

#### 4. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ก. ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน 12.5% ของค่าห้องทั้งปี 600,000 บาท เป็นเงิน 75,000 บาท ก. จึงประหยัดภาษีได้  $150,000 - 75,000 = 75,000$  บาท ส่วนค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์และค่าบริการรักษาความปลอดภัยและทำความสะอาดรวมทั้งปี 600,000 บาทไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะมิใช่ค่าเช่าโรงเรือน

สรุป การแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วน สามารถประหยัดภาษีได้ดังนี้

1. ประหยัดค่าอากรแสตมป์	360 บาท
2. ประหยัดภาษีเงินได้	4,800 บาท
3. ประหยัดภาษีโรงเรือนและที่ดิน	75,000 บาท
รวมประหยัดภาษีได้ถึงปีละ	80,160 บาท

อย่างไรก็ดี การแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วนดังกล่าว จะต้องเป็นการทำสัญญากันจริง ๆ มีเฟอร์นิเจอร์ มีบริการรักษาความปลอดภัย และบริการทำความสะอาดตามสัญญาจริง ๆ หากเป็นการทำเพื่ออำพรางแล้วจะไม่ถือเป็น Tax Avoidance แต่จะเป็น Tax Evasion หรือการหนีภาษี อันเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและอาญา

แม้ตัวอย่างที่ยกมาดังกล่าวผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดา แต่ก็สามารถนำไปใช้กับกรณีผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ เพราะกรณีผู้ให้เช่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ภาษีที่จะต้องเสียมี 4 ประเภท คือ ค่าอากรแสตมป์ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีโรงเรือนและที่ดินเช่นเดียวกัน ภาษีที่จะประหยัดได้มากที่สุดคือภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกรณีผู้ให้เช่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล การแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วนก็ประหยัดภาษีได้เช่นเดียวกัน

การแยกทำสัญญาเป็น 2 ส่วน สามารถประหยัดภาษีได้ ไม่ว่าผู้ให้เช่าจะเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งภาษีที่จะประหยัดได้มากที่สุดคือภาษีโรงเรือนและที่ดิน อย่างไรก็ตามภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะประเมินค่าเช่าเพิ่มได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2534 ประกอบด้วยประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินลงวันที่ 30 มีนาคม พ.ศ. 2535 หากผู้ให้เช่าไม่เห็นด้วย ก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับ

หนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้อง เช่น ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีคำชี้ขาดแล้ว ผู้ให้เช่าไม่เห็นด้วย ก็มีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำชี้ขาดดังกล่าว แต่ก่อนยื่นฟ้อง ผู้ให้เช่าก็ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ได้รับแจ้งการประเมินและคำชี้ขาดให้เสร็จเรียบร้อยก่อน มิฉะนั้นไม่มีอำนาจฟ้อง อย่างไรก็ตาม เพื่อมิให้ถูกประเมินค่าเช่าเพิ่มและต้องเสียภาษีเพิ่ม ผู้เขียนขอแนะนำว่าสัญญาในส่วนที่เกี่ยวกับค่าเช่า ผู้ให้เช่าไม่ควรกำหนดให้ต่ำกว่าอัตราค่าเช่ารายปีที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีได้กำหนดไว้

### อาคารสำนักงานให้เช่า กรณีศึกษา “อาคารมณูผล-สำนักงานใหญ่”

“บริษัทมณูผลจำกัด” เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด จัดทะเบียนบริษัทจำกัดเมื่อ พ.ศ.2527 บริษัทฯ ได้ดำเนินธุรกิจประเภทหลักทรัพย์ ต่อมา ปี พ.ศ.2541 บริษัทฯ ได้เริ่มดำเนินธุรกิจอาคารสำนักงานให้เช่า โดยได้ก่อสร้าง “อาคารมณูผล” ที่ 115 บ้านเลขที่ ถนนนราธิวาสราชนครินทร์ แขวงทุ่งวัดดอน เขตยานนาวา กรุงเทพฯ 10120 โดยเป็นอาคารสำนักงานให้เช่า และผู้เช่ารายเดียว คือ “ บริษัท เอส แอนด์ เจ เอ็นเตอร์ไพรส์ จำกัด ” เช่าทั้งอาคาร การบริหารจัดการ “ภาษี” จึงไม่ยุ่งยากหรือสลับซับซ้อนแต่อย่างใด

ต่อมา ปี พ.ศ.2543 บริษัทฯ ได้ตกลงซื้ออาคารสำนักงาน เลขที่ 2884 – 2884 /1 ถนนเพชรบุรีตัดใหม่ แขวงบางกะปิ เขตห้วยขวาง กรุงเทพฯ 10320 ซึ่งประกอบด้วย 2 อาคาร คือ อาคาร 1 สูง 8 ชั้น เปิดใช้เมื่อ พ.ศ.2530 และ อาคาร 2 สูง 11 ชั้น เปิดใช้เมื่อ พ.ศ.2535 เดิมชื่อ อาคารรัตตไพฑูรย์ มีบริษัทเงินทุนเฟิสต์ซีดีอินเวสเมนต์ (FCI) ใช้เป็นที่ทำการของบริษัทฯ และบริษัทในเครือ ต่อมา ปี พ.ศ. 2538 กระทรวงการคลังได้เข้ามาดูแลและได้ว่าจ้างบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (IFCT) ให้เข้ามาเป็นผู้บริหารอาคาร

ต่อมา ปี พ.ศ. 2541 เกิดเศรษฐกิจฟองสบู่แตกธุรกิจเงินทุนสั้นคอนและประสบปัญหาบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทยจึงถูกควบรวมกับธนาคารไทยธนาคาร บริษัทในเครือจึงถูกปิดกิจการ อาคารทั้งสองจึงว่างลง ธนาคารไทยธนาคารซึ่งดูแลอาคารนี้อยู่จึงปล่อยให้เช่าเป็นสำนักงาน ซึ่งผู้มาเช่าได้แก่ หน่วยราชการ กรมสรรพากรภาค 2 เช่าอาคารด้านหลังอยู่จำนวน 5 ชั้น บริษัท วาย เค เค (ประเทศไทย) จำกัด เช่า 1 ชั้น ส่วนอาคารด้านหน้าซึ่งติดถนนใหญ่ ธนาคารไทยธนาคารได้มาเปิดสาขา 2 ชั้น และได้ดึงเอาบริษัทในเครือ คือ บริษัท หลักทรัพย์ บีที จำกัด เข้ามาเปิดห้องค้าหลักทรัพย์ ที่ชั้น 2 แอร์พื้นที่กับธนาคาร

ปี พ.ศ. 2546 ธนาคารไทยธนาคาร จำกัด ได้ขายอาคารทั้งสองหลัง ให้กับบริษัท สหมณูผล จำกัด เมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2546 พร้อมผู้เช่า (คือ โอนผู้เช่า ทั้งสิทธิและหน้าที่ทั้งหมดตาม สัญญาเช่าจากธนาคาร ให้กับบริษัท สหมณูผล จำกัด) ซึ่งอาคารทั้งสองหลังนี้ บริษัท สหมณูผล จำกัด ให้ชื่อว่า “อาคารมณูผล-สำนักงานใหญ่”

“อาคารมณูผล-สำนักงานใหญ่” นี้ มีความสลับซับซ้อนในการบริหารจัดการมากกว่า อาคารอื่นๆของบริษัทฯ เนื่องจากเป็นอาคารที่บริษัท สหมณูผล จำกัด ซื้ออาคารนี้มา และมีผู้เช่าติดมากับอาคารนี้ด้วย ในการบริหารจัดการ โดยเฉพาะด้านการจัดเก็บภาษีอากร ที่เกี่ยวข้องกับอาคาร สำนักงานให้เช่า เช่นการผลักภาระภาษีบางประเภทที่สามารถกระทำได้ โดยไม่ขัดต่อข้อบัญญัติ แต่บริษัทฯ ไม่สามารถจัดการได้กับลูกค้าทุกราย เพราะมีทั้งผู้เช่าเดิมและผู้เช่าใหม่ มีทั้งผู้เช่าที่เป็นราชการและเอกชน มีทั้งผู้เช่ารายใหญ่และผู้เช่ารายเล็ก อีกทั้งผู้เช่ารายใหญ่มีอำนาจต่อรองสูงกว่าผู้เช่ารายย่อย การศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งศึกษาการบริหารอาคารและการบริหารจัดการภาษีของ “อาคารมณูผล-สำนักงานใหญ่” เป็นสำคัญ เนื่องจาก เป็นการบริหารจัดการภาษีที่อยู่ใกล้ตัวผู้ศึกษา ฉะนั้นจึงเป็นแรงบันดาลใจให้ศึกษาเป็นอย่างยิ่ง ทั้งในด้านการชำระภาษีที่ถูกต้อง ประหยัด และไม่ผิดข้อบัญญัติแห่งกฎหมาย