

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนเปรียบเทียบกับวิสาหกิจเพื่อสังคม

เพียงฉัตร รุ่งเฝ้าพันธุ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2559

**Income Taxation on Small and Micro Community Enterprise and  
Social Enterprise**

**Piangchat Rungpaophan**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements**

**for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2016**



## ใบรับรองวิทยานิพนธ์

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์      การจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนเปรียบเทียบกับวิสาหกิจ  
เพื่อสังคม

เสนอโดย                      นางสาวเพียงฉัตร รุ่งเผ่าพันธุ์

สาขาวิชา                      นิติศาสตร์

หมวดวิชา                      กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์      รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์)

.....กรรมการ

(รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี)

.....กรรมการ

(รองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพ่อคำ)

คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ รับรองแล้ว

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์

(รองศาสตราจารย์ ดร.เชษฐ โทณะวณิก)

วันที่ ..... 5 ..... เดือน ..... ๑๕ ..... พ.ศ. 2559

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนเปรียบเทียบกับวิสาหกิจเพื่อสังคม
ชื่อนักศึกษา	เพียงฉัตร รุ่งเผ่าพันธุ์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2558

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อทำการศึกษาลักษณะการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนเปรียบเทียบกับวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยวิสาหกิจชุมชนเป็นกิจการของชุมชนที่สร้างรายได้และก่อให้เกิดการจ้างงานในชุมชน วิสาหกิจชุมชนนั้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามรัฐบาลต้องการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจชุมชน จึงได้ออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินไม่เกินตามที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคมที่จัดตั้งขึ้นในรูปแบบของนิติบุคคล โดยมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก โดยหลักจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชน อย่างไรก็ตาม รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนการจัดตั้งกิจการที่ทำประโยชน์ให้แก่คนในชุมชน เช่น การสร้างงาน การช่วยเหลือสังคม โดยไม่มีการแบ่งปันผลกำไร โดยการประชุมคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 ได้มีมติเห็นชอบมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม และร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคม

จากการศึกษาพบว่า เมื่อวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่างได้รับความช่วยเหลือจากทางภาครัฐ โดยเฉพาะในเรื่องของมาตรการทางภาษีที่แตกต่างกันออกไปเพื่อสนับสนุนและลดภาระค่าใช้จ่ายทางภาษีของทั้งสองวิสาหกิจให้มีความมั่นคงและเจริญเติบโตขึ้น แม้จะได้รับการช่วยเหลือจากทางภาครัฐเช่นเดียวกันแต่ก็มีความแตกต่างซึ่งอาจเป็นมูลเหตุจูงใจอย่างยิ่งที่ทำให้เกิดการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ทำให้ไม่เกิดการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือมีการกระทำกิจกรรมอันเป็นการบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ และอาจทำให้มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เกิดจากการ

จัดเก็บภาษีและกระทบต่อการหารายได้และการแก้ไขปัญหาเพื่อการพัฒนาสังคมที่ยั่งยืนต่อไป จึงจำเป็นต้องมีการทบทวนมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวให้มีการจัดเก็บ ในอัตราร้อยละที่เหมาะสม ซึ่งหากมีการปรับปรุงอัตราร้อยละของการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับ ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จะส่งผลทำให้ภาครัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและ ได้พัฒนาและลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ด้วย โดยที่ธุรกิจนั้นก็ยังสามารถมีผลกำไรและ เจริญเติบโตไปได้

ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของวิสาหกิจชุมชนโดยจำแนกประเภทของวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกันและเสนอให้กำหนดนิยามคำว่า “วิสาหกิจ เพื่อสังคม” เพื่อให้เกิดความชัดเจนและแตกต่างและแก้ไขปรับปรุงอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมให้อยู่ในอัตราที่เหมาะสมและเป็นธรรม รวมไปถึงปรับปรุง มาตรการให้ครอบคลุมถึงวิสาหกิจชุมชนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ปัญหา พัฒนาชุมชน สังคม และ สิ่งแวดล้อม ซึ่งมีความคาบเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคมให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับ วิสาหกิจเพื่อสังคม ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและไม่ก่อให้เกิดการ บิดเบือนในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้น

Thesis title	Income Taxation on Small and Micro Community Enterprise and Social Enterprise
Author	Piangchat Rungpaophan
Thesis advisor	Associate professor Dr.Jirasak Rodjan
Department	Law
Academic year	2015

### ABSTRACT

The thesis aims to study about Income Taxation on Small and Micro Community Enterprise and Social Enterprise. Community Enterprise is a specialized form of community-based organization that has both commercial and social aims and objectives to increasing revenue and offering of employment within their community. Community Enterprise is subject to personal income tax in Thailand as body of Revenue Code. However, The Royal Thai Government legislate tax relief measure for Community Enterprise, which total income is not exceed as defined, to support and encourage their activities comprise of Community Enterprise established as corporation, which their main objective to solving and developing community and environment. In general, Social Enterprise established as corporation is subject to corporate income tax as same as Community Enterprise. Nevertheless, According to the cabinet resolution as Ministry of Finance proposed to support Social Enterprise and draft of royal decree issued under the revenue code on Mar 15, 2016 agreed with tax relief measure to exempt corporate income tax for Social Enterprise.

Regarding to the study, author noted that Thai Government legislate tax relief measure to encourage Community Enterprise and Social Enterprise by stating difference level of tax rate to reduce tax burden and support their sustainability and growth at the same time. Both of Community and Social Enterprise are perceived tax relief measure but difference level of tax rate enabled them to avoid subject to corporate income tax and distort economic system. Furthermore, conflict of equity principle and tax collection will effect to government revenue and solving problems in the future. Thai Government and Revenue Department should review tax relief measures, especially in the part of proper tax rate, to conform to good tax collection

principle which increasing ability of tax collection and reducing disparities. Besides, Community and Social Enterprise are able to make profit and growth.

Author proposed that personal income tax rate of Community Enterprise should be adjusted by classifying Community Enterprise as category of operation and collection as proper level of tax rate base on their objective. In addition, category of Social Enterprise should clear defined to proper adjustment of corporate income tax rate and impartial. Draft of royal decree issued under the revenue code should review measures to cover Community Enterprise which have objective to solving problems, develop community or social or environment and resemble with Social Enterprise. These recommendations are conform to equity principle, reduce distortion in economic activities, disparity and more justice.

### กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี โดยได้รับความกรุณาอย่างสูงจาก รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ายังรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา วิทยานิพนธ์ให้กับผู้วิจัย และให้คำแนะนำ ให้ความรู้เพิ่มเติม พร้อมทั้งแนะนำเอกสารทางวิชาการ และตำราต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่ง อันเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีเนื้อหา สาระครบถ้วนตามวัตถุประสงค์ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงในความเมตตากรุณาที่มี ให้แก่ผู้วิจัยเสมอมาและขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ท่านกรุณา รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้รวมตลอดถึง รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี และรองศาสตราจารย์กานทิณี กิจพอคำ ที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยให้คำแนะนำในการ เรียบเรียงเนื้อหาและแก้ไขปรับปรุงถ้อยคำที่เป็นประโยชน์ทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น ขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านมา ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ท่านพันตำรวจเอก ดร.ณรัชต์ เสวदनันทน์ อธิบดีกรมคุมประพฤติ กระทรวงยุติธรรมที่ได้สละเวลาแนะนำข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการ ทำวิทยานิพนธ์ และขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา น้องสาว และผู้เป็นที่รัก ที่ให้โอกาสใน การศึกษาและให้การสนับสนุน รวมทั้งให้กำลังใจผู้วิจัยตลอดมาจนวิทยานิพนธ์นี้เสร็จสมบูรณ์

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอแสดงความดีใจครั้งนี้แด่ครูบาอาจารย์ทุกท่านซึ่งได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ผู้แต่งตำรา ผู้เขียนบทความทุก ๆ ท่าน ซึ่งผู้วิจัยได้ใช้เป็นข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ตลอดจนผู้มีพระคุณของผู้วิจัยดังที่ได้กล่าวมาแล้วทุกท่าน แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อผิดพลาด และข้อบกพร่องเป็นประการใด ผู้วิจัยกราบขออภัยมา ณ โอกาสนี้ และขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

เพียงฉัตร รุ่งเฝ้าพันธุ์



## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง .....	ญ
สารบัญภาพ .....	ฎ
บทที่	
1. บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย .....	5
1.5 วิธีดำเนินการของการศึกษาวิจัย .....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	6
1.7 นิยามศัพท์เฉพาะ.....	6
2. วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษี .....	8
2.1 วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษีของ วิสาหกิจชุมชน .....	8
2.2 วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการของวิสาหกิจเพื่อสังคม.....	15
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี .....	26
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา .....	43
2.5 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	45
3. มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม ตามกฎหมายของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ .....	50
3.1 กฎหมายภาษีไทยในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม.....	50
3.2 กฎหมายภาษีต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชน.....	102
3.3 กฎหมายภาษีต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคม .....	107

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชน และวิสาหกิจเพื่อสังคม.....	113
4.1 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก วิสาหกิจชุมชนกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี .....	113
4.2 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก วิสาหกิจเพื่อสังคมกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.....	118
4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและ วิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศไทยกับต่างประเทศ .....	122
4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนกับวิสาหกิจเพื่อสังคม .....	124
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	131
5.1 บทสรุป.....	131
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	139
บรรณานุกรม.....	147
ประวัติผู้เขียน .....	153

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
2.1	สรุปเปรียบเทียบตัวอย่างกรณีศึกษา .....	17
3.1	อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน .....	98
3.2	อัตราภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการที่กำหนดโดยรัฐบาลจีน .....	106
4.1	เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนกับวิสาหกิจเพื่อสังคม .....	125



สารบัญภาพ

ภาพที่

หน้า

3.1 Where social enterprise fall on the sustainability spectrum ..... 110



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในโลกทุนนิยมที่กำลังเผชิญหน้ากับวิกฤติทางเศรษฐกิจและวิกฤตทางสังคม ทำให้ต้องกลับมาคิดทบทวนใหม่ว่าการดำเนินธุรกิจแบบมุ่งผลกำไรเป็นหลักอย่างที่เคยปฏิบัติกันมาช้านานนั้นยังเป็นวิธีที่เหมาะสมและสมควรได้รับการส่งเสริมสนับสนุนต่อไปหรือไม่ โดยมีทางเลือกหรือวิธีการอื่นใดในโลกธุรกิจที่นอกจากจะไม่ก่อให้เกิดวิกฤติทางเศรษฐกิจแล้ว ยังไม่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในสังคมด้วย โดยที่ธุรกิจนั้นก็ยังสามารถมีผลกำไรและเจริญเติบโตไปได้อย่างยั่งยืน<sup>1</sup> จากประเด็นดังกล่าวจึงได้ก่อให้เกิดแนวความคิดขึ้นเพื่อสร้างสมดุลให้กับสังคม นั่นก็คือวิสาหกิจชุมชน (SMCE หรือ Small and Micro Community Enterprise) และวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise)

วิสาหกิจชุมชน (SMCE หรือ Small and Micro Community Enterprise) คือ กิจการของชุมชนเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการหรือการอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพัน มีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวกันประกอบกิจการดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลหรือไม่เป็นนิติบุคคล เพื่อให้เกิดการพัฒนา แก้ไขปัญหาของชุมชน สร้างรายได้และการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชนและระหว่างชุมชนและเพื่อให้เกิดประโยชน์สุขของคนในชุมชน<sup>2</sup>

โดยหน้าที่การเสถียรภาพของวิสาหกิจชุมชน ซึ่งเป็นกิจการของชุมชนที่สร้างรายได้และก่อให้เกิดการจ้างงานในชุมชน จึงมีหน้าที่ต้องเสถียรภาพตามประมวลรัษฎากรซึ่งจะต้องเสถียรภาพประเภทใดขึ้นอยู่กับรูปแบบและธุรกรรมของวิสาหกิจชุมชนนั้นๆ ซึ่งโดยทั่วไปแล้ววิสาหกิจชุมชนจะต้องเสถียรภาพ ดังนี้

---

<sup>1</sup> จาก วิกฤติทุนนิยม สังคมมีโอกาสรายงานสุขภาพคนไทย, โดย ชื่นฤทัย กาญจนะจิตตรา, 2553, นครปฐม: สถาบันวิจัยประชากรและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล.

<sup>2</sup> กรมสรรพากร สำนักวิชาการแผนภาษี กลุ่มบริหารการเสถียรภาพธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. (2557). คู่มือภาษีสำหรับวิสาหกิจชุมชน. สืบค้นจาก [http://www.rd.go.th/counter/ebook/count\\_community.php](http://www.rd.go.th/counter/ebook/count_community.php)

- 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 5) อากรแสดมปี

อย่างไรก็ตามรัฐบาลได้มีมาตรการส่งเสริมสนับสนุนวิสาหกิจชุมชนซึ่งเป็นกลุ่มเศรษฐกิจพื้นฐานของชุมชนให้มีพัฒนาและเติบโตอย่างยั่งยืนและช่วยบรรเทาภาระอย่างต่อเนื่องตามนโยบายของรัฐบาล โดยที่ผ่านมาได้ออกกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนตั้งแต่ปีภาษี 2551-2559 ดังนี้

1. เงินได้ไม่เกิน 1,200,000 บาท สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2551
2. เงินได้ไม่เกิน 1,800,000 บาท สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2552 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2559

เงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชน

1. เป็นวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน ที่ต้องจดทะเบียนและได้รับใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนจากกรมการส่งเสริมการเกษตรตามพระราชบัญญัติกรมส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548 เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
2. วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(6)(7)(8) แห่งประมวลรัษฎากรต้องจัดทำรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวันหรือรายงานเงินสหรับ-จ่ายประจำวันเป็นภาษาไทยภายใน 3 วันนับแต่วันที่มียรายได้หรือรายจ่าย โดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้(ฉบับที่16)
3. วิสาหกิจชุมชนต้องเก็บรักษารายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวันหรือรายงานเงินสหรับจ่ายประจำวัน และใบสำคัญแสดงรายการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ณ ที่ตั้งของวิสาหกิจชุมชน

อย่างไรก็ตาม กรณีวิสาหกิจชุมชนใดที่มีเงินได้พึงประเมินเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี จะต้องนำเงินได้พึงประเมินตั้งแต่บาทแรกมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>3</sup>

ในส่วนของวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด จะต้องนำรายได้รายจ่ายที่เกิดในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิต้อง

<sup>3</sup> แหล่งเดิม.

เป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่นๆ โดยมุ่งส่งเสริมการจ้างงาน ในท้องถิ่นที่มีวิสาหกิจเพื่อสังคมตั้งอยู่หรือมีเป้าหมายชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่การสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ทั้งนี้ต้องนำกำไรไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 ไปลงทุนในกิจการหรือเพื่อใช้ผลประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาสหรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่นๆ<sup>4</sup>

วิสาหกิจเพื่อสังคมจึงเป็นองค์กรที่มีจุดประสงค์เพื่อสังคมที่ชัดเจน โดยทุกภาคส่วนในสังคมสามารถเข้ามามีส่วนร่วมในการพัฒนาสังคมที่ยั่งยืน ใช้กลไกและรูปแบบทางธุรกิจเข้ามาเป็นเครื่องมือ เพื่อใช้ตอบสนองความต้องการที่จะแก้ไขปัญหาสังคมอย่างมีประสิทธิภาพ

แต่เดิมวิสาหกิจเพื่อสังคม หากได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคลก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราตามที่กฎหมายกำหนดรวมถึงกิจการที่เข้าไปลงทุนหรือถือหุ้นในวิสาหกิจเพื่อสังคมด้วย ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย

อย่างไรก็ดี รัฐบาลในยุคปัจจุบันได้มีนโยบายสนับสนุนการจัดตั้งกิจการที่ทำประโยชน์ให้แก่คนในชุมชน เช่น การสร้างงาน การช่วยเหลือสังคม โดยไม่มีการแบ่งปันผลกำไร ซึ่งจากการประชุมคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 ได้มีมติเห็นชอบหลักการมาตรการภาษี เพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมและร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ<sup>5</sup> โดยจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคม ซึ่งมาตรการดังกล่าวยังให้สิทธิประโยชน์กับบริษัทที่ไปลงทุนตั้งกิจการเพื่อสังคม หรือไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วนร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่บริจาคเช่นกัน สำหรับหลักเกณฑ์ของกิจการที่เข้าข่ายกิจการเพื่อสังคมที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี จะต้องเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์หลัก

<sup>4</sup> กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). รัฐบาลไทย กระทรวงการคลัง. สืบค้นจาก <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/news-ministry>

<sup>5</sup> แหล่งเดิม.

ในการจ้างงานในท้องถิ่นที่วิสาหกิจเพื่อสังคมตั้งอยู่ หรือมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่ม ในการแก้ปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก โดยไม่ได้มุ่งหมายในการสร้าง ผลกำไรสูงสุด และจะต้องนำผลกำไรที่ได้จากการดำเนินงานไม่ต่ำกว่า ร้อยละ 70 ที่ได้ไปลงทุน ในกิจการของตนเอง หรือใช้เพื่อประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือ ใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ

นอกจากนี้ กิจการดังกล่าวจะต้องไม่จ่ายเงินปันผล หรือส่วนแบ่งของกำไร หรือเงินใด ๆ ให้แก่ผู้ถือหุ้น และต้องไม่เปลี่ยนแปลงประเภทของกิจการจากวิสาหกิจเพื่อสังคมไปเป็นกิจการ ประเภทอื่น ๆ ภายในระยะเวลา 10 รอบระยะเวลาบัญชีนับตั้งแต่วันแรกที่ได้รับอนุมัติให้ดำเนินการ<sup>6</sup> จากที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า ทั้งวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้นต่าง มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาและแก้ไขปัญหาในสังคมหรือชุมชนของตนเองให้มีการพัฒนาและ เจริญเติบโตต่อไปได้อย่างยั่งยืน ซึ่งจะส่งผลดีต่อระบบของประเทศอีกด้วย แต่การเสียภาษีของ วิสาหกิจทั้งสองที่กล่าวมานั้นแตกต่างกัน กล่าวคือ วิสาหกิจชุมชนจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาและนิติบุคคลแต่ได้รับการยกเว้นเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนวิสาหกิจเพื่อสังคม ซึ่งจะต้องเป็นนิติบุคคลเท่านั้นซึ่งโดยหลักแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อาจจะได้รับการ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในอนาคต ส่งผลให้ยังมีความเหลื่อมล้ำและไม่มีความเสมอภาคและ เป็นธรรมเท่าที่ควร ซึ่งอาจทำให้การจัดเก็บภาษีนี้นั้นไม่เป็นไปตาม หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency in Tax Administration and Compliance) และทำให้มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เกิด จากการจัดเก็บภาษีและกระทบต่อการหารายได้และการแก้ไขปัญหาเพื่อการพัฒนาสังคมที่ยั่งยืน ต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาให้เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมาย และหลักการในการจัดเก็บภาษี
2. เพื่อศึกษามาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม ตามกฎหมายของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จาก วิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม

<sup>6</sup> แหล่งเดิม.



4. เพื่อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม เพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด

### 1.3 สมมุติฐานของการศึกษาวิจัย

ปัจจุบันรัฐบาลได้ออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชน และจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อการค้าสินค้า ในการประกอบกิจการและเกิดการบิดเบือนการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ทำให้เกิดปรากฏการณ์ หลบหลีกภาษีหรือหนีภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จึงจำเป็นต้องมีการ ทบทวนมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวให้มีการจัดเก็บในอัตราร้อยละที่ เหมาะสม ซึ่งหากมีการปรับปรุงอัตราร้อยละของการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับตามหลักการ จัดเก็บภาษีที่ดี จะส่งผลทำให้ภาครัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและได้พัฒนา และลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ด้วย โดยที่ธุรกิจนั้นก็ยังสามารถมีผลกำไรและเจริญเติบโตไปได้

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาและเปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของ วิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยศึกษาปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษี เงินได้นิติบุคคลให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคม และยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชน ที่น่าจะก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและทำให้ไม่สามารถพัฒนาและ แก้ไขปัญหาในสังคมหรือชุมชนได้อย่างยั่งยืน ซึ่งควรจะต้องเก็บภาษีให้สอดคล้องตามหลักความ เป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในทาง เศรษฐกิจ อันเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร ทั้งศึกษาการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจ ชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศต่างๆ เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศแคนาดา เพื่อให้เกิด แนวความคิดริเริ่มในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจ เพื่อสังคมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

### 1.5 วิธีดำเนินการของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์นี้ได้ทำการศึกษาวิจัยและใช้วิธีการในลักษณะวิจัยเชิงเอกสาร (Document Research) และในเชิงการเก็บข้อมูล โดยค้นคว้าจากเอกสารทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ ในรูปแบบของตำรากฎหมาย บทความทางสาขานิติศาสตร์ ตำบกฎหมาย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเอกสารทั้งหมดนี้จะได้นำมาประมวลเป็นข้อมูลและวิเคราะห์หาข้อสรุป ข้อเสนอแนะ แนวทางที่ควรจะเป็นดำเนินต่อไปในอนาคต

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษี
2. ทำให้เกิดความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมตามกฎหมายของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม
4. ทำให้ทราบถึงข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม เพื่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดการจัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด

### 1.7 คำนิยามศัพท์สำคัญ

วิสาหกิจชุมชน (SMCE หรือ Small and Micro Community Enterprise) หมายถึง กิจกรรมของชุมชนเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพัน มีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวกันประกอบกิจการดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็คนติบุคคลในรูปแบบใดหรือไม่เป็นนิติบุคคล เพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชนและระหว่างชุมชน ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) หมายถึง นิติบุคคลซึ่งดำเนินกิจการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ ของภาคเอกชน โดยมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่เป็นการสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้นและเจ้าของเป็นสำคัญและมีลักษณะพิเศษดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดวัตถุประสงค์ทางสังคมเป็นเป้าหมายหลักของกิจการ
- (2) มีศักยภาพที่จะมีความยั่งยืนทางการเงินได้ด้วยตนเอง

(3) กระบวนการผลิต การดำเนินงาน รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือบริการ ไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อเนื่องในระยะยาวต่อสังคม สุขภาวะและสิ่งแวดล้อม

(4) ผลกำไรส่วนใหญ่ถูกนำไปเพื่อการลงทุนกลับไปใช้ในการขยายผลเพื่อการบรรลุเป้าหมายดังกล่าว หรือคืนผลประโยชน์ให้แก่สังคมหรือผู้ให้บริการ

(5) มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี



## บทที่ 2

### วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษี

ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงวิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชน และวิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการของวิสาหกิจเพื่อสังคม รวมถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และนิติบุคคล และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมอีกด้วย มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 2.1 วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชน

ระบบเศรษฐกิจและสังคมไทยได้มีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมมาจากระบบเศรษฐกิจที่มีภาคเกษตรเป็นภาคนำทั้งการผลิต รายได้ และการจ้างงาน มาสู่การพัฒนาอุตสาหกรรมการค้า และการบริการ แม้ว่าประชากรส่วนใหญ่จะยังคงทำงานอยู่ในภาคเกษตร แต่รายได้ภาคเกษตรพื้นฐาน ในปัจจุบันนี้เหลือเพียงประมาณร้อยละ 10 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเท่านั้น ความแตกต่างทางรายได้ ความร่ำรวยของคนกลุ่มน้อยและความยากจนของคนกลุ่มมาก ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ระหว่างคนรวยกับคนจนออกไปทุกที นโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจตั้งแต่เริ่มต้นคือการพัฒนาที่ไม่สมดุล เน้นการพัฒนาอุตสาหกรรมและละเลยภาคเกษตรกรรม จึงทำให้ผลผลิตภาคอุตสาหกรรมมีสัดส่วนเพิ่มขึ้น ขณะที่ผลผลิตภาคเกษตรกรรมมีสัดส่วนลดลงตามลำดับ

ในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ประเทศไทยได้เผชิญหน้ากับวิกฤติทางเศรษฐกิจและสังคมเรื่อยมา ส่งผลให้รัฐบาลในแต่ละยุคสมัยต่างก็มีนโยบายที่จะหาวิธีที่ทำให้ประเทศพัฒนาและมีความสามารถในการแข่งขันที่สูงขึ้น สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงกับสภาพเศรษฐกิจโลก โดยเน้นความสมดุลระหว่างการพัฒนาเศรษฐกิจระดับฐานราก และการสร้างความเชื่อมโยงเศรษฐกิจภายในประเทศกับเศรษฐกิจโลกอย่างรู้เท่าทันภายในระบบเศรษฐกิจแบบเสรี ด้วยความเชื่อมั่นที่ว่าสังคมไทยยังมีศักยภาพและสามารถพัฒนาขึ้นได้ รัฐบาลจึงหาทางที่จะสร้างรายได้ให้กับประชาชนและประเทศชาติ ทั้งนี้ต้องให้ความรู้ในชุมชน เปลี่ยนมุมมองให้ชุมชนตระหนักถึงทรัพยากรที่ตนมีอยู่นั้น คือ ทรัพยากรที่มีราคาสามารถเพิ่มรายได้ให้แก่ชุมชนได้ หากรู้จักจัดการกับทรัพยากรนั้นอย่างชาญฉลาดและคุ้มค่าที่สุด

### 2.1.1 วิวัฒนาการของวิสาหกิจชุมชน

วิสาหกิจชุมชนเกิดขึ้นหลังจากที่รัฐบาลได้ให้ความสำคัญกับเศรษฐกิจพอเพียงควบคู่กันไปกับเศรษฐกิจกระแสหลัก อันเนื่องมาจากว่าเศรษฐกิจกระแสหลักก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างรายได้ของประชาชนและก่อให้เกิดปัญหาสังคมตามมา<sup>1</sup>

วิสาหกิจชุมชนเกิดขึ้นจากการนำเอาแนวทางเศรษฐกิจชุมชนหรือแนวทางเศรษฐกิจพอเพียงมาพัฒนาอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบ คำว่า “วิสาหกิจชุมชน” นั้นสามารถใช้คำว่า “ธุรกิจชุมชน” แทนได้ อันเนื่องมาจากว่าชุมชนไม่ใช่รัฐ ดังนั้นสถานประกอบการที่ชุมชนเป็นเจ้าของก็ต้องจัดว่าเป็นของภาคเอกชนเช่นเดียวกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว ถ้าหากใช้คำว่าธุรกิจนั้นก็หมายถึงการแสวงหากำไรเป็นที่ตั้ง แต่สถานประกอบการที่ชุมชนเป็นเจ้าของนั้นก็กลับมีแนวคิดที่เน้นการพึ่งพาอาศัยกันมากกว่าการแสวงหากำไร ดังนั้นจึงควรใช้คำว่า “วิสาหกิจชุมชน” โดยวิสาหกิจชุมชนนั้นจัดเป็นกลุ่มกิจกรรมของชุมชนที่ชุมชนคิดได้จากการเรียนรู้ ไม่ใช่กิจกรรมเดี่ยว ๆ ที่ทำเพื่อมุ่งสู่ตลาดใหญ่ และไม่ใช้กิจกรรมที่ซับซ้อนอะไร ล้วนแล้วแต่เป็นการทำกินทำใช้ทดแทนการซื้อจากตลาดได้ และเป็นการจัดการระบบการผลิตและบริการที่มีอยู่ในชีวิตประจำวัน เช่น การจัดการเรื่องข้าว หมู เห็ด เป็ด ไก่ ผัก ผลไม้ น้ำยาสระผม สบู่ น้ำยาล้างจาน หรืออื่น ๆ ที่ชุมชนทำได้เองโดยไม่ยุ่งยากนัก การทำกินทำใช้ทดแทนการซื้อเป็นการลดรายจ่ายและยังช่วยให้ระบบเศรษฐกิจใหญ่เข้มแข็งขึ้น นอกจากนี้ยังเป็นการจัดระบบเศรษฐกิจใหม่ให้เป็นฐานที่เป็นจริงในชุมชน เพราะถ้าชุมชนเข้มแข็งพึ่งพาตนเองได้ กระแสพระราชดำรัสของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวได้ทรงเปรียบเศรษฐกิจพอเพียงเหมือนเสาเข็มของตึกที่ทำให้ตึกมั่นคงแข็งแรงเศรษฐกิจของประเทศก็จะเข้มแข็งและอยู่ได้ ที่ผ่านมาระบบเศรษฐกิจในประเทศเปรียบเหมือนการสร้างตึกที่มีฐานแคบ ถ้าฐานไม่แข็งแรง ตึกก็พังลงมา ดังนั้น วิสาหกิจชุมชนจึงมีความสำคัญในการสร้างฐานมั่นคงให้กับประเทศได้ โดยกระตุ้นเศรษฐกิจระดับรากหญ้าให้เข้มแข็งและกระจายโอกาสการประกอบอาชีพให้เกิดการสร้างงาน สร้างรายได้ และลดภาระค่าใช้จ่ายให้ประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศสามารถพึ่งตนเองได้มากขึ้น<sup>2</sup>

แนวทางการพัฒนาวิสาหกิจชุมชน จึงเป็นแนวทางหนึ่งที่จะช่วยแก้ปัญหาความยากจนของประชาชนและเป็นแนวทางในการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม และชุมชนให้มีความเจริญเติบโตต่อไปอย่างยั่งยืน เพราะเป็นการส่งเสริมให้ทุกคนรู้จักการใช้ทรัพยากรท้องถิ่นที่มีอยู่อย่างจำกัดให้คุ้มค่า และสามารถพึ่งพาตนเองได้ในระยะยาวได้อย่างยั่งยืน

<sup>1</sup> อานันท์ ตะนายศรี. (2555). *วิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก <http://ophbgo.blogspot.com/>

<sup>2</sup> แหล่งเดิม.

### 2.1.2 ความหมายของวิสาหกิจชุมชน

ในความหมายของต่างประเทศ หมายถึง การประกอบการหรือโครงการ กิจการของคนในชุมชน โดยมุ่งประโยชน์เชิงพาณิชย์และผลทางสังคมให้กับชุมชนเป็นตัวชี้วัด แสดงความยั่งยืนของชุมชน โดยมุ่งรักษาความสมดุลของสิ่งแวดล้อมและสวัสดิการภายในชุมชน

สำหรับในประเทศไทย “วิสาหกิจชุมชน” ได้ให้คำนิยามคำว่า วิสาหกิจชุมชน (Small and Micro community Enterprise--SMCE) หมายถึง “การประกอบการขนาดเล็กและขนาดจิ๋ว ซึ่งรวมถึงกระบวนการคิด การจัดการผลผลิต และทรัพยากรทุกขั้นตอน โดยมีภูมิปัญญาขององค์กรชุมชนหรือเครือข่ายขององค์กรชุมชน เพื่อจัดการทุนของชุมชนอย่างสร้างสรรค์ เพื่อการพึ่งพาตนเองและความเพียงพอของครอบครัวและชุมชน และเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจสังคมและการเรียนรู้ของชุมชน ซึ่งมีได้มีเป้าหมายเพียงเพื่อการสร้างกำไรทางการเงินเพียงอย่างเดียว แต่รวมถึงกำไรทางสังคม ได้แก่ ความเข้มแข็งของชุมชนและความสงบสุขของสังคมด้วย”<sup>3</sup>

“ทุน” ในที่นี้ไม่ได้หมายถึงแต่เพียงเงิน แต่รวมถึงทรัพยากร ผลผลิต ความรู้ ภูมิปัญญา ทุนทางวัฒนธรรม และทุนทางสังคม (กฎเกณฑ์ทางสังคมที่ร้อยรัดผู้คนให้อยู่ร่วมกันเป็นชุมชน เป็นพี่น้องไว้ใจกัน) ให้เกิดประสิทธิภาพและยั่งยืน ยังประโยชน์ให้ชุมชนผู้เป็นเจ้าของวิสาหกิจนั้นเป็นหลัก

วิสาหกิจชุมชน หมายถึง การประกอบการ ซึ่งรวมถึงกระบวนการคิด การจัดการผลผลิต และทรัพยากรทุกขั้นตอน โดยมีภูมิปัญญาขององค์กรชุมชนหรือเครือข่ายขององค์กรชุมชน เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจสังคมและการเรียนรู้ของชุมชน ซึ่งมีได้มีเป้าหมายเพียงเพื่อการสร้างกำไรทางการเงินเพียงอย่างเดียว แต่รวมถึงกำไรทางสังคม ได้แก่ ความเข้มแข็งของชุมชนและความสงบสุขของสังคมด้วย

วิสาหกิจชุมชน คือ การประกอบการโดยชุมชนที่มีสมาชิกในชุมชนเป็นเจ้าของปัจจัยการผลิตทั้งด้านการผลิต การค้า และการเงิน และต้องการใช้ปัจจัยการผลิตนี้ให้เกิดดอกผลทั้งทางเศรษฐกิจและสังคม ด้านเศรษฐกิจ คือ การสร้างรายได้และอาชีพ ด้านสังคม คือ การยึดโยงร้อยรัดความเป็นครอบครัวและชุมชนให้ร่วมคิด ร่วมทำ ร่วมรับผิดชอบ แบ่งทุกข์แบ่งสุขซึ่งกันและกัน โดยผ่านการประกอบกระบวนการของชุมชน

สำหรับความหมายของวิสาหกิจชุมชนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548 โดยมาตรา 3 บัญญัติไว้ว่า “ในพระราชบัญญัตินี้ “วิสาหกิจชุมชน” หมายความว่า กิจการของชุมชนเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพัน มีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวกันประกอบกิจการดังกล่าว ไม่ว่าจะป็นนิติบุคคลใน

<sup>3</sup> แหล่งเดิม.

รูปแบบใดหรือไม่เป็นนิติบุคคล เพื่อสร้างรายได้และเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชนและระหว่างชุมชน ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการประกาศกำหนด”

กรมพัฒนาชุมชน ได้ให้ความหมายของวิสาหกิจชุมชนไว้ว่า วิสาหกิจชุมชนนั้นไม่ใช่ธุรกิจ หากแต่วิสาหกิจชุมชนมีนิกกำลังหล่อหลอมความคิดความเป็นน้ำหนึ่งใจเดียวกัน สร้างสรรค์ประกอบกิจการโดยชุมชนจากพื้นฐานภูมิปัญญาเดิม ผสมผสานองค์ความรู้ใหม่และเทคโนโลยีที่เหมาะสม นำมาบริหารจัดการต้นทุนในชุมชนก่อให้เกิดผลผลิตที่มีประโยชน์สูงสุดต่อชุมชน ในการสร้างอาชีพที่ยั่งยืนและรายได้ที่มั่นคง<sup>4</sup>

กรมส่งเสริมการเกษตร ได้อธิบายความหมายของวิสาหกิจชุมชนไว้ว่า วิสาหกิจชุมชน (SMCE หรือ small and micro community enterprise) หมายถึง กิจการของชุมชนที่เกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการหรืออื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยคณะบุคคลที่มีความผูกพัน มีวิถีชีวิตร่วมกันและรวมตัวกันประกอบกิจการดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลในรูปแบบใด หรือไม่เป็นนิติบุคคล เพื่อสร้างรายได้และเพื่อพึ่งพาตนเอง ครอบครัว ชุมชน และระหว่างชุมชน กล่าวโดยสรุปคือการประกอบการเพื่อจัดการทุนของชุมชนอย่างสร้างสรรค์เพื่อการพึ่งตนเอง ซึ่งทุนของชุมชนนั้นหมายรวมถึงทรัพยากร ผลผลิตทางการเกษตร ความรู้ ภูมิปัญญา วัฒนธรรมประเพณีท้องถิ่นภายในชุมชนนั้นด้วย<sup>5</sup>

วิสาหกิจชุมชนจึงมีความแตกต่างจากวิสาหกิจอื่นตรงที่ธุรกิจอื่นส่วนใหญ่มุ่งแสวงหาผลกำไรเป็นหลักและอาจจะไม่ให้ความสำคัญต่อผลเสียที่อาจเกิดขึ้นกับสิ่งแวดล้อมและสังคมเท่าที่ควรแต่วิสาหกิจชุมชนเป็นกระบวนการสร้างสรรค์ทางเศรษฐกิจและสังคมของชุมชนเป็นการประกอบการบนพื้นฐานการใช้ความรู้ ภูมิปัญญา วัฒนธรรม และการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในชุมชนอย่างรู้คุณค่าเพื่อการพึ่งพาตนเองของครอบครัว ชุมชน และระหว่างชุมชน โดยมุ่งประโยชน์ทางสังคมแก่ชุมชนมากกว่าการแสวงหากำไรสูงสุด มุ่งต่อการอยู่ร่วมกันอย่างสงบ การมีสุขภาพอนามัยและคุณภาพชีวิตที่ดีของคนในชุมชนและมุ่งต่อการรักษาระบบนิเวศน์ของสังคมโดยรวม<sup>6</sup>

จากความหมายของวิสาหกิจชุมชน พอสรุปได้ว่า วิสาหกิจชุมชนคือ การประกอบการซึ่งรวมถึงกระบวนการคิดการจัดการผลิตและทรัพยากรที่มีอยู่ทุกชั้นตอน โดยภูมิปัญญาขององค์กรชุมชนหรือเครือข่ายชุมชนเพื่อจัดการทุนของชุมชนอย่างสร้างสรรค์ เพื่อการพึ่งพา

<sup>4</sup> วชิรวิชร งามละม่อม. (ม.ป.ป.). *แนวคิดวิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก [www.trdm.co.th](http://www.trdm.co.th)

<sup>5</sup> จาก *แนวทางการพัฒนาการดำเนินงานของวิสาหกิจชุมชนในเขตลุ่มทะเลสาบสงขลา* (น. 9), โดย ธงพล พรหมสาขา ณ สกลนคร, 2556, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.

<sup>6</sup> จาก *ข้อควรรู้เกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน* (น. 68), โดย เสรี พงศ์พิศ, และสุภาส จันท์หงษ์, 2548, กรุงเทพฯ: ชุมชนุสสทกรณการเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด กรมส่งเสริมการเกษตร.

ตนเองของครอบครัวหรือการพึ่งพาชุมชนระหว่างชุมชน โดยนำวัตถุประสงค์ ทรัพยากรและภูมิปัญญาของชุมชนมาสร้างสรรค์ผลผลิตเพื่อก่อให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคมและการเรียนรู้ของชุมชน

อย่างไรก็ตาม วิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน มีลักษณะสำคัญ ดังนี้

- 1) ชุมชนเป็นเจ้าของและเป็นผู้ดำเนินการเอง
- 2) ผลผลิตมาจากกระบวนการในชุมชน โดยใช้วัตถุประสงค์ ทรัพยากร ทุน แรงงานในชุมชนเป็นหลัก

- 3) ริเริ่มสร้างสรรค์เป็นนวัตกรรมของชุมชน
- 4) มีฐานภูมิปัญญาท้องถิ่น ผสมผสานภูมิปัญญาสากล
- 5) มีการดำเนินการแบบบูรณาการ เชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ
- 6) มีกระบวนการเรียนรู้เป็นหัวใจ
- 7) มีการพึ่งพาตนเองของครอบครัวและชุมชนเป็นเป้าหมาย

ทั้งนี้วิสาหกิจชุมชนจะต้องมีการจดทะเบียนเป็นวิสาหกิจชุมชน โดยบุคคลไม่น้อยกว่า 7 คน และไม่อยู่ในครอบครัวเดียวกัน ยื่นคำขอจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนกับกรมส่งเสริมการเกษตรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548

รูปแบบของวิสาหกิจชุมชน<sup>7</sup>

- 1) บุคคลธรรมดา ได้แก่
  - (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ
  - (2) คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อทำกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์แบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำ
- 2) นิติบุคคล ได้แก่
  - (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียนนิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกัน โดยหุ้นส่วนทุกคนไม่จำกัดความรับผิดชอบและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
  - (2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป มาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการร่วมกัน หุ้นส่วนมีทั้งจำกัดความรับผิดชอบและไม่จำกัดความรับผิดชอบและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>7</sup> กรมสรรพากร สำนักวิชาการแผนภาษี กลุ่มบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. (2557). คู่มือภาษีสำหรับวิสาหกิจชุมชน. สืบค้นจาก [http://www.rd.go.th/counter/ebook/count\\_community.php](http://www.rd.go.th/counter/ebook/count_community.php)



(3) บริษัทจำกัด หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 3 คนขึ้นไปมาลงทุนและเป็นเจ้าของกิจการ ผู้ถือหุ้นรับผิดชอบในหนี้ต่าง ๆ ไม่เกินจำนวนเงินที่ผู้ถือหุ้นแต่ละคนลงทุนและต้องจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(4) บริษัทมหาชนจำกัด หมายถึง บริษัทประเภทซึ่งตั้งขึ้นด้วยความประสงค์ที่จะเสนอขายหุ้นต่อประชาชนให้ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดไม่เกินจำนวนค่าหุ้นที่ต้องชำระ และบริษัทดังกล่าวได้ระบุนามประสงค์เช่นนั้นไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ

รูปแบบการดำเนินงานของวิสาหกิจชุมชน มี 2 รูปแบบ คือ<sup>8</sup>

รูปแบบที่ 1 คือ วิสาหกิจที่ประกอบกิจการเดี่ยว ได้แก่ วิสาหกิจที่ประกอบกิจการเพียงหนึ่งเดียว โดยคณะผู้บริหารในชุมชนชุดเดียวและไม่สร้างเครือข่ายกับวิสาหกิจอื่น ๆ โดยมีผลผลิตมากกว่าหนึ่งผลิตภัณฑ์หรือบริการได้

รูปแบบที่ 2 คือ วิสาหกิจที่ประกอบกิจการในรูปของเครือข่าย ได้แก่ วิสาหกิจที่มีปฏิสัมพันธ์กับกิจการอื่น ๆ โดยแต่ละวิสาหกิจต่างมีการประกอบการตามเป้าหมาย วัตถุประสงค์ของกิจการ หากแต่มีปฏิสัมพันธ์กันแบบพึ่งพา เกื้อกูล เชื่อมโยงกันในรูปแบบต่าง ๆ

ระดับวิสาหกิจชุมชน มี 3 ระดับ สอดคล้องกับหลักทฤษฎีใหม่ของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 9 คือ

1) วิสาหกิจชุมชนระดับพื้นฐาน ได้แก่ วิสาหกิจที่มีการประกอบการเพื่อให้เกิดผลผลิต มีพอที่จะนำไปกินไปใช้อย่างพออยู่พอกิน

2) วิสาหกิจชุมชนระดับพัฒนา ได้แก่ วิสาหกิจที่มีการประกอบการ เพื่อให้เกิดผลผลิตพอกินพอใช้ เพื่อลดค่าใช้จ่ายและมีส่วนเหลือสามารถนำไปแบ่งปัน แลกเปลี่ยนหรือจำหน่ายให้เกิดรายได้เพิ่ม นำไปสู่การอยู่ดีกินดีของครัวเรือน ชุมชน และระหว่างชุมชน

3) วิสาหกิจชุมชนระดับก้าวหน้า ได้แก่ วิสาหกิจที่มีการประกอบการมุ่งสู่การเพิ่มรายได้ไปสู่การขยายการลงทุน งดการนำเข้าเพื่อการส่งออกของผลิตภัณฑ์ ขยายกิจการ ขณะเดียวกันก็สามารถจัดสรรผลกำไรเพื่อสวัสดิการของชุมชนหรือเพื่อกิจการสาธารณประโยชน์ สร้างความมั่งมีศรีสุขของตัวเรือน ชุมชน ขยายไปถึงระหว่างชุมชนและนำไปสู่การเป็นวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมต่อไป<sup>9</sup>

หน้าที่ทางภาษีของวิสาหกิจชุมชน

วิสาหกิจชุมชนเป็นกิจการของชุมชนที่สร้างรายได้และก่อให้เกิดการจ้างงานในชุมชน วิสาหกิจชุมชนนั้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเสียภาษีประเภทใดขึ้นอยู่กับ

<sup>8</sup> แหล่งเดิม.

<sup>9</sup> แหล่งเดิม.

รูปแบบธุรกรรมของวิสาหกิจชุมชนนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปของ บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร ส่วนวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปของนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัด จะต้องนำกำไรสุทธิมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เป็นต้น

### 2.1.3 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจชุมชน

พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ได้ทรงพระราชทานพระราชดำริในการพัฒนาชุมชน เพื่อความยั่งยืน โดยหลักการ “ทฤษฎีใหม่” 3 ชั้น คือ

ขั้นที่ 1 มีความพอเพียง เลี้ยงตนเองได้ บนพื้นฐานของความประหยัด และจัดค่าใช้จ่าย

ขั้นที่ 2 รวมพลังกันในรูปแบบกลุ่ม เพื่อการผลิต การตลาด การจัดการ รวมทั้งด้านสวัสดิการเพื่อการศึกษาและการพัฒนาสังคม

ขั้นที่ 3 สร้างเครือข่าย กลุ่มอาชีพและการขยายกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่หลากหลาย โดยประสานความร่วมมือกับภาครัฐกิจ ภาคองค์กรพัฒนาเอกชนและภาคราชการในด้านเงินทุน การตลาด การผลิต การจัดการและข่าวสารข้อมูล

โดยการจัดตั้งวิสาหกิจชุมชนมีเจตนารมณ์ เพื่อให้มีการส่งเสริมความรู้และภูมิปัญญาท้องถิ่น การสร้างรายได้ การช่วยเหลือซึ่งกันและกัน การพัฒนาความสามารถในการจัดการ และการพัฒนารูปแบบของวิสาหกิจชุมชน มีผลให้ชุมชนพึ่งพาตนเองได้ และพัฒนาระบบเศรษฐกิจชุมชนให้มีความเข้มแข็ง พร้อมสำหรับการแข่งขันทางการค้าในอนาคตไม่ว่าในระดับใด รวมถึงการพัฒนาวิสาหกิจชุมชนไปสู่การเป็นผู้ประกอบกิจการในระดับสูงขึ้นไป ซึ่งสอดคล้องกับยุทธศาสตร์การพัฒนาประเทศที่มีจุดมุ่งหมายในการแก้ไขปัญหาความยากจนและยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในประเทศเพื่อให้เกิดการพัฒนาที่ยั่งยืนและความเจริญก้าวหน้าของประเทศชาติ ภายใต้แนวทางปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง จะเน้นการสร้างความเข้มแข็งของชุมชน และสังคมให้เป็นรากฐานที่สำคัญของประเทศ โดยให้ความสำคัญกับการสร้างความมั่นคงของเศรษฐกิจชุมชน ด้วยการพัฒนาการผลิตและเสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับชุมชนอย่างสมดุล เน้นการผลิตเพื่อการบริโภคอย่างพอเพียงภายในชุมชน รวมทั้งพัฒนาระบบการบ่มเพาะวิสาหกิจชุมชนควบคู่ไปกับการสร้างผู้ประกอบการรายใหม่เฉพาะถิ่น พัฒนามาตรฐานสินค้า การจัดการเรื่องทรัพย์สินทางปัญญา และการพัฒนาทักษะในการประกอบอาชีพของกลุ่มต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับความหลากหลายของชุมชนเพื่อลดความเสี่ยงทางเศรษฐกิจ

## 2.2 วิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการของวิสาหกิจเพื่อสังคม

เมื่อกล่าวถึงคำว่า “วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise)” นั้น มักจะพบว่าอาจมีคำเรียกอื่น ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กัน เช่น คำว่า “Social Entrepreneur” หรือ “Social Entrepreneurship” ทั้งนี้ อาจจะสามารถกล่าวได้ว่า Social Entrepreneurship เป็นกระบวนการที่ Social Entrepreneurs นำมาใช้ในการสร้าง Social Enterprise นั้นเอง

### 2.2.1 วิวัฒนาการของวิสาหกิจเพื่อสังคม

การดำเนินการขององค์กรภาคเอกชนเพื่อเพิ่มความรับผิดชอบต่อสังคมมีแนวโน้มเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ และมีรูปแบบที่แข็งแกร่งโตมากยิ่งขึ้น อันแสดงถึงเจตนาของผู้ประกอบการและองค์กรที่จะเข้ามาช่วยในการพัฒนาชุมชน สังคม ควบคู่ไปกับการประกอบธุรกิจ การดำเนินการในลักษณะดังกล่าว จะเริ่มด้วยกิจกรรมซึ่งอาจเรียกว่าเป็น “ความรับผิดชอบต่อสังคม หรือ Corporate Social Responsibility (CSR)” แล้วพัฒนาต่อมาเป็นการเข้าไปมีส่วนร่วมเพื่อพัฒนาสังคม (Corporate Social Engagement)” ซึ่งทั้งสองประการที่กล่าวมานี้ยังคงเป็นกิจกรรมหรือโครงการที่ทำเพื่อสังคมขององค์กรหรือธุรกิจที่ดำเนินการเพื่อแสวงหาผลกำไรเป็นหลัก ปัจจุบันได้มีการพัฒนาของการดำเนินการเพื่อพัฒนาสังคมอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งเรียกว่า “วิสาหกิจเพื่อสังคม หรือ Social Enterprise (SE)” ซึ่งตัวองค์กรหรือธุรกิจนั้น ๆ ดำเนินงานที่เกี่ยวข้องหรือผูกพันกับสินค้าและ/หรือบริการที่ช่วยแก้ปัญหาหรือพัฒนาสังคม ชุมชน สิ่งแวดล้อมเป็นหลัก อีกทั้งไม่มีเป้าหมายเพื่อแสวงหากำไรสูงสุด แต่ก็ยังคงดำเนินการตามหลักธุรกิจเพื่อให้กิจการเติบโต มีผลตอบแทนระยะหนึ่ง เพื่อให้เกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน โดยยังมีจุดยืนความรับผิดชอบต่อสังคมหรือการพัฒนาสังคมควบคู่ไปด้วย ดังนั้น ผลสัมฤทธิ์ของวิสาหกิจเพื่อสังคม จึงประกอบด้วยทั้งความสำเร็จของการประกอบธุรกิจและผลกระทบทางสังคมควบคู่กันไป

วิสาหกิจเพื่อสังคม หรือ Social Enterprise เป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้น เพื่อตอบสนองกับประเด็นคำถามที่มีต่อกระแสการพัฒนาในช่วงหลายทศวรรษหลัง โดยทั้งภาครัฐ เอกชน และประชาสังคม ต่างพยายามเข้ามามีส่วนในการพัฒนาสังคมที่ยั่งยืน โดยใช้รูปแบบวิธีการที่แตกต่างกันออกไป อย่างไรก็ตามพบว่าภายใต้โมเดลการดำเนินการที่มีอยู่ในปัจจุบันของทุกภาคส่วนกลับพบข้อจำกัดสำคัญที่ทำให้ไม่สามารถเปลี่ยนความพยายามดังกล่าวสู่ผลลัพธ์อันพึงพอใจได้ เช่น การขาดประสิทธิภาพและนวัตกรรมของภาครัฐ การพึ่งพาเงินบริจาคขององค์กรภาคสังคม หรือการสร้างปัญหาและขาดความรับผิดชอบต่อสังคมของภาคธุรกิจ ภายใต้ข้อจำกัดดังกล่าว วิสาหกิจเพื่อสังคม จึงได้ถูกพัฒนาขึ้นจากแนวความคิดสำคัญที่ว่า หากนำเอาจุดแข็งของกลไกการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพและพึ่งพาตนเองของภาคธุรกิจมาดำเนินการภายใต้การกำหนดโจทย์ทางสังคมเป็นเป้าหมายเหมือนองค์กรทางสังคม โดยมีกลไกรัฐใช้อำนาจหน้าที่เชิงนโยบายเข้ามา

สนับสนุนอย่างจริงจัง จะสามารถนำสู่ผลลัพธ์ที่แตกต่างและนำสู่การเปลี่ยนแปลงสังคมได้มากน้อยเพียงใด

แม้ว่าจะมีการใช้ชื่อและรูปแบบการดำเนินการที่แตกต่างกันไปบ้างในแต่ละที่ แต่ส่วนใหญ่วิสาหกิจเพื่อสังคมต่างมีหลักการสำคัญร่วมกันคือ การใช้กลไกและรูปแบบทางธุรกิจเข้ามาแก้ไขปัญหาสังคมอย่างมีประสิทธิภาพภายหลังจากการดำเนินการมาในช่วง 2-3 ทศวรรษ หลังพบว่าเกิดข้อมูลเชิงประจักษ์จำนวนมากทั่วโลกที่ยืนยันได้ถึงผลลัพธ์ตามสมมุติฐานดังกล่าวข้างต้น วิสาหกิจเพื่อสังคม (รวมไปถึงกระแสเรื่องการประกอบการสังคม) ได้ถูกพูดถึงและดำเนินการอย่างกว้างขวางทั้งจากภาครัฐ เอกชน และ ประชาสังคม ว่าเป็นหนึ่งในโมเดลทางเลือกสำคัญที่เป็นคำตอบสำหรับการพัฒนาอย่างยั่งยืนในศตวรรษหน้าดังจะเห็นได้อย่างชัดเจนในการประชุมสุดยอดผู้นำโลก หรือ G8 ในปี ค.ศ. 2013 ที่ประเด็นเรื่องระบบเศรษฐกิจใหม่ (Social Economy) และ ตลาดการลงทุนเพื่อสังคม (Social Impact Investment Market) เพื่อสนับสนุนให้เกิดวิสาหกิจเพื่อสังคมอย่างกว้างขวาง ได้กลายเป็นประเด็นหารือหลัก โดยผลจากการประชุมดังกล่าวทำให้เกิดรูปธรรมในการจัดตั้งกลไกขับเคลื่อนเชิงยุทธศาสตร์ระดับโลกขึ้นในนาม The Global Taskforce on Social Impact Investment รวมถึงแผนปฏิบัติการที่ทุกฝ่ายจะรับไปร่วมกันขับเคลื่อนอย่างจริงจัง<sup>10</sup>

ประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศที่มีการดำเนินการและสนับสนุนจากรัฐในเรื่องวิสาหกิจเพื่อสังคมอย่างเป็นรูปธรรมทั้งในส่วนของกรอบระเบียบสำนักงานรัฐมนตรี การจัดตั้งสำนักงานส่งเสริมกิจการเพื่อสังคม (สกส.) และ การจัดตั้งคณะกรรมการส่งเสริมกิจการเพื่อสังคมแห่งชาติ (คกส.) แม้จะยังอยู่เพียงในระยะเริ่มต้นแต่ผลจากการดำเนินการก็สามารถทำให้เกิดงานพื้นฐานเพื่อรองรับการเจริญเติบโตของวิสาหกิจเพื่อสังคมได้มากพอควร เช่น การมีระบบและทะเบียนวิสาหกิจเพื่อสังคมกว่า 400 กิจการ การเกิดขึ้นขององค์กรบ่มเพาะทั้งในรูปแบบหลักสูตรในสถาบันอุดมศึกษาหรือองค์กรตัวกลางรวมแล้วกว่า 10 แห่ง มีเครือข่ายผู้สนใจติดตามกิจกรรมต่าง ๆ ของสำนักงานมากกว่า 10,000 คน นอกจากนั้นแล้วประเทศไทยยังมีทุนเดิมที่เกิดจากความริเริ่มของผู้นำทางความคิดของสังคม เช่น ดร.มิชย์ วีระไวทยะ ที่ได้สร้างธุรกิจเพื่อสังคมหลากหลายกิจการที่เป็นที่รู้จักอย่างดีในระดับนานาชาติ รวมถึงองค์กรไม่แสวงหาผลกำไรของไทยอื่น ๆ ที่ได้ริเริ่มดำเนินการในหลักคิดของวิสาหกิจเพื่อสังคมจนประสบความสำเร็จอย่างมากมาย เช่น มูลนิธิแม่ฟ้าหลวง(ดอยตุง) มูลนิธิโรงพยาบาลอภัยภูเบศร์ ทั้งสององค์กรนอกจากสามารถสร้างผลกระทบทางสังคมได้อย่างมากมายแล้วยังพิสูจน์ให้เห็นว่าองค์กรทางสังคมของตนสามารถใช้

<sup>10</sup> แหล่งเดิม.

รูปแบบธุรกิจเข้ามาบริหารจัดการภายใต้ระบบตลาดปกติได้เป็นอย่างดี โดยมีรายได้ถึงปีละกว่า 400 ล้านบาทและไม่ต้องพึ่งพาเพียงเงินบริจาคเพื่อมาขับเคลื่อนงานทางสังคมเหมือนเช่นในอดีต

เมื่อพิจารณาความเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมผ่านคุณลักษณะที่ไม่ใช่รูปแบบทางกฎหมายแล้วจะพบว่า รูปแบบองค์กรของวิสาหกิจเพื่อสังคมมีความหลากหลายครอบคลุมและสามารถยกระดับได้จากทั้งในกรณีของหน่วยงานภาครัฐ บริษัทเอกชน องค์กรสาธารณะประโยชน์ องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร องค์กรพัฒนาสังคมที่ไม่ใช่ภาครัฐรวมถึง สหกรณ์/วิสาหกิจชุมชน แต่หากมองวิสาหกิจชุมชนไปที่โมเดลการดำเนินการที่มีลักษณะเป็นธุรกิจและการจัดการผลกำไรที่เน้นไปที่การสร้างประโยชน์ให้กับสังคมมากกว่าความมั่งคั่งส่วนตัวแล้วพบว่า ไม่ว่าจะกิจการนั้น ๆ จะอยู่ในรูปแบบหรือสถานภาพทางกฎหมายใดก็มีคุณลักษณะร่วมที่สำคัญดังกล่าวข้างต้นอย่างชัดเจนไม่แตกต่างกัน ดังรายละเอียดของกรณีศึกษาที่จะยกตัวอย่างเพิ่มเติม โดยใช้ตารางสรุปเปรียบเทียบตัวอย่างกรณีศึกษา ดังนี้

ตารางที่ 2.1 สรุปเปรียบเทียบตัวอย่างกรณีศึกษา

ชื่อ	รูปแบบองค์กร	วัตถุประสงค์ทางสังคม	โมเดลทางธุรกิจ
PDA	สมาคม (องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร)	สนับสนุนการพัฒนาเด็กเยาวชน และชนบท	ใช้เครือข่ายธุรกิจ เช่น ร้านอาหาร โรงงาน เพื่อนำรายได้มาให้กับองค์กรการกุศลในกลุ่ม
มูลนิธิโรงพยาบาลอภัยภูเบศร	มูลนิธิ	อนุรักษ์องค์ความรู้สมุนไพรเพื่อนำมาเป็นทางเลือกในการรักษาสุขภาพ และ สร้างสัมมาชีพให้ชุมชน	สร้างผลิตภัณฑ์จากสมุนไพรอินทรีย์ที่ผลิตโดยเครือข่ายชุมชน เพื่อแปรรูป เป็นยาและสินค้าอุปโภค โดยส่งต่อไปให้ผู้จำหน่ายรายย่อยต่าง ๆ เป็นคนกระจายสินค้า
สังคมสุขภาพ (เลมอนฟาร์ม)	บริษัทจำกัด (ยกระดับจากสหกรณ์)	ส่งเสริมผลิตภัณฑ์อินทรีย์และสินค้าสุขภาพที่ผลิตจากเครือข่ายชุมชนเพื่อให้ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย	จำหน่ายสินค้าผ่านเครือข่ายร้านค้าในรูปแบบ Modern Trade ในพื้นที่เมือง โดยนำผลกำไรที่เกิดขึ้นไปลงทุนซ้ำ และส่งเสริมการพัฒนาชุมชนเกษตรอย่างยั่งยืน

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ชื่อ	รูปแบบองค์กร	วัตถุประสงค์ทางสังคม	โมเดลทางธุรกิจ
นวัตกรรม ชาวบ้าน	บริษัทจำกัด	สร้างทางเลือกของโมเดลใน การประกอบอาชีพให้กับ เกษตรกรที่ยากจนในชนบท โดยเน้นไปที่ระบบเกษตร อินทรีย์ เช่น ข้าว มะนาว ไข่ ไก่	ใช้ระบบเกษตรกรรมพันธ สัญญาเชิงสังคม (Social contract farming) โดยให้ปัจจัยการผลิตอินทรีย์ กับเกษตรกรในเครือข่าย สมาชิกและรับซื้อผลผลิตใน ราคาเป็นธรรม (Fairtrade)
มูลนิธิ แม่ฟ้าหลวง (คอยตุง)	มูลนิธิ	แก้ปัญหาความยากจนของ ชุมชนชาวเขาที่เดิมทำอาชีพ ปลูกฝิ่นให้เกิดทางเลือก อาชีพที่มีรายได้ที่ดีและ มีความยั่งยืน	สร้างสินค้าเกษตรแปรรูป และ ผลิตภัณฑ์จากผ้าที่ผลิต โดยชุมชนชาวเขา โดยนำมา จำหน่ายผ่านเครือข่ายร้านค้า และห้างสรรพสินค้า

ดังนั้น เพื่อให้วิสาหกิจเพื่อสังคม และ วัฒนธรรมของการประกอบกิจการเพื่อสังคม  
เกิดขึ้น ได้อย่างมีคุณภาพ กว้างขวางและยั่งยืน จำเป็นที่จะต้องมีการออกนโยบาย มาตรการและ  
ความริเริ่มเชิงยุทธศาสตร์ต่าง ๆ เพื่อช่วยในการสร้างปัจจัยแวดล้อมสนับสนุนไม่ว่าจะเป็นทาง  
การเงิน และ การสนับสนุนที่ไม่ใช่การเงินที่แตกต่างกันไปรวม 9 เรื่องสำคัญ เพื่อนำไปสู่การสร้าง  
ระบบนิเวศของการเกิดวิสาหกิจเพื่อสังคม (Ecosystem for Social Enterprise) ได้แก่

1. การเรียนการสอนเรื่องการประกอบการสังคมในระบบการศึกษาทุกระดับชั้น  
(Social Entrepreneurship Education)
2. ระบบงานวิจัยนวัตกรรมสังคม (Social Innovation Research System)
3. ระบบสนับสนุนกิจการระยะเริ่มต้น (Se Start-up Grant programme)
4. ระบบทะเบียนเพื่อรับรองวิสาหกิจเพื่อสังคม (Se Certification System)
5. ระบบการจดทะเบียนพาณิชย์สำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมที่ไม่แสวงหาผลประโยชน์  
(Se Legal Form)
6. กองทุนสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมที่มาจากทรัพย์สินที่ไม่มีกำไรประกาศสิทธิ์ (SE  
FUND)
7. ระบบการจัดซื้อจัดจ้างที่ยั่งยืน (Sustainable Procurement Programme)

8. ระบบยกเว้นหรือลดภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมและนักลงทุนทางสังคม (Tax Relief for Social Enterprise and Social Investor)

9. กลไกขับเคลื่อนในทุกระดับทั้งภาครัฐ และ ภาคผู้ประกอบการ (Thai Social Enterprise Board/Office/Association)

มาตรการข้างต้นเหล่านี้จะต้องมีการพัฒนาสู่กฎระเบียบทางกฎหมายที่จำเป็นเพื่อนำไปสู่การบังคับใช้ภายใต้ พรบ.ส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยการดำเนินการทั้งหมดข้างต้นจะต้องควบคู่ไปกับการสร้างความชัดเจนถึงคุณค่าและความแตกต่างของวิสาหกิจเพื่อสังคมที่สามารถมีได้ทั้งในลักษณะนิยามแบบกว้าง เพื่อรองรับให้เกิดการเข้าร่วมเป็นเครือข่ายขับเคลื่อนอย่างกว้างขวาง และ นิยามแบบเข้มข้น ที่ระบุถึงนโยบายไม่ปันผลกับผู้ถือหุ้น (no-dividend) และการยกทรัพย์สินของกิจการให้กับสาธารณะประโยชน์ ซึ่งวิสาหกิจเพื่อสังคมในประเภทดังกล่าวควรจะได้รับสิทธิประโยชน์และการสนับสนุนจากรัฐในระดับสูงสุด

ความชัดเจนที่เกิดขึ้นข้างต้นดังกล่าวจะนำไปสู่การเกิดความเข้าใจและการสนับสนุนของสังคมซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการทำให้การเติบโตของวิสาหกิจเพื่อสังคมนี้เกิดได้อย่างรวดเร็วและมีความยั่งยืนต่อไปในอนาคต ทั้งในส่วนของความร่วมมือจากภาคเอกชน และการสร้างความเข้าใจถึงคุณค่าความแตกต่างของวิสาหกิจเพื่อสังคมของประชาชนผ่านกลไกสนับสนุนสื่อสาธารณะที่ภาครัฐควรจัดหาให้อย่างมีคุณภาพและเพียงพอ หากทำได้ตามที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้ววิสาหกิจเพื่อสังคม ก็สามารถเป็นอีกหนึ่งในเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยสร้างผลกระทบทางสังคม โดยเฉพาะกับกลุ่มคนด้อยโอกาสอย่างมีนัยยะสำคัญและแท้จริง และยังคงจะช่วยส่งผลให้เกิดกระแสของการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างขององค์กรทางสังคมอื่น ๆ ให้เริ่มปรับเปลี่ยนแนวคิดและร่วมกันดำเนินการ เพื่อนำไปสู่สังคมที่มีคุณภาพและเท่าเทียมเป็นธรรมสำหรับทุกคนในอนาคต

### 2.2.2 ความหมายของวิสาหกิจเพื่อสังคม

วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) ตามกฎหมายว่าด้วยร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม พ.ศ. .... หมายถึง นิติบุคคลซึ่งดำเนินกิจการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ ของภาคเอกชน โดยมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่เป็นการสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้น และเจ้าของเป็นสำคัญและมีลักษณะพิเศษดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดวัตถุประสงค์ทางสังคมเป็นเป้าหมายหลักของกิจการ
- (2) มีศักยภาพที่จะมีความยั่งยืนทางการเงินได้ด้วยตนเอง
- (3) กระบวนการผลิต การดำเนินกิจการ รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือบริการ ไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อเนื่องในระยะยาวต่อสังคม สุขภาวะและสิ่งแวดล้อม

(4) ผลกำไรส่วนใหญ่ถูกนำไปเพื่อการลงทุนกลับไปใช้ในการขยายผลเพื่อการบรรลุเป้าหมายดังกล่าว หรือคืนผลประโยชน์ให้แก่สังคมหรือผู้ใช้บริการ

(5) มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี

กล่าวโดยสรุป วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) หมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ โดยมุ่งส่งเสริมการจ้างงานในท้องถิ่นที่มีวิสาหกิจเพื่อสังคมตั้งอยู่หรือมีเป้าหมายชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่การสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ทั้งนี้จะต้องนำกำไรไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 ไปลงทุนในกิจการหรือเพื่อใช้ผลประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาสหรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ <sup>11</sup>

มุมมองทางฝั่งธุรกิจ

“วิสาหกิจเพื่อสังคม คือธุรกิจรูปแบบหนึ่งที่ถูกตั้งขึ้น โดยมีเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ทางสังคมเป็นหลัก และ มีการนำผลกำไรที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่กลับไปลงทุนซ้ำ เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ทางสังคมที่ตั้งไว้ไม่ใช่เพื่อการสร้างความมั่งคั่งและประโยชน์ส่วนบุคคล”<sup>12</sup>

มุมมองทางฝั่งองค์กรทางสังคมและรัฐ

“วิสาหกิจเพื่อสังคม คือ รูปแบบองค์กรในการแก้ปัญหาสังคมแบบใหม่ที่นำเอาระบบและรูปแบบโมเดลทางธุรกิจซึ่งมีการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและใช้กลไกตลาดมาเป็นหลักในการดำเนินการ โดยยังคงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้อยู่ และเชื่อว่าการใช้รูปแบบการจัดการใหม่นี้จะทำให้สามารถนำไปสู่การพึ่งพาตนเองได้ทางการเงิน (self-finance) และ ลดการพึ่งพาเงินสนับสนุนจากรัฐและเงินบริจาคซึ่งไม่มีความต่อเนื่องและแน่นอน อันส่งผลให้องค์กรไม่สามารถวางแผนดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจไว้ได้”<sup>13</sup>

นิยามข้างต้นสอดคล้องไปกันกับนิยามที่กำหนดโดยองค์กรในต่างประเทศ เช่น

Social enterprise: A business with primarily social objectives whose surpluses are principally reinvested for that purpose <sup>14</sup>

<sup>11</sup> จาก *สภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสวัสดิการสังคม 1: วิสาหกิจเพื่อสังคม*, โดย สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสวัสดิการสังคม, 2558, กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.

<sup>12</sup> แหล่งเดิม.

<sup>13</sup> แหล่งเดิม.

<sup>14</sup> Office of the Third Sector, UK



Social enterprise are businesses that trade to tackle social problems, improve communities, people's life chances, or the environment. They make their money from selling goods and services in the open market, but they reinvest their profits back into the business or the local community.<sup>15</sup>

นอกจากนี้ บทเรียนจากเครือข่ายธุรกิจเพื่อสังคม (Social Business) จำนวนมาก ของศาสตราจารย์ ดร. ยูเนส ที่สามารถช่วยเหลือคนยากจนในประเทศสหราชอาณาจักร ได้มากกว่าล้านสิบล้านคนตลอดช่วงกว่า 30 ปีที่ผ่านมา โดยไม่ต้องพึ่งพาเงินบริจาคหรือการสนับสนุนจากรัฐ และเครือข่ายวิสาหกิจเพื่อสังคมที่มีกว่า 70,000 แห่ง ในสหราชอาณาจักรที่ทำให้เกิดการจ้างกว่า 1 ล้านอัตรา โดยมีสัดส่วนเกือบครึ่งที่ว่าจ้างกลุ่มคนด้อยโอกาสที่ไม่เคยถูกจ้างงาน สามารถมีส่วนร่วมในเชิงมูลค่าทางเศรษฐกิจกว่า 1 ล้านล้านบาทต่อปีหรือประมาณร้อยละ 5 ของ GDP<sup>16</sup> ซึ่งผลสำเร็จดังกล่าวทำให้มีการผลักดันจนเกิดนโยบายและกฎหมายจำนวนมากเพื่อมาสนับสนุนอย่างจริงจังทั้งในเรื่องของการจัดตั้งธนาคารเพื่อปล่อยกู้ให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคมด้วยเงินทุนกว่า 30,000 ล้านบาทภายใต้ชื่อ Big Society Capital การออกกฎหมายเพื่อส่งเสริมให้เกิดการจัดซื้อจัดจ้างภาครัฐ

ในประเทศไทย วิสาหกิจเพื่อสังคม เริ่มพัฒนามากยิ่งขึ้นจากเดิม เช่น Local Alike ซึ่งดำเนินธุรกิจเชื่อมโยงนักท่องเที่ยวที่สนใจการท่องเที่ยวแบบยั่งยืน เข้ากับการพัฒนาชุมชนที่มีเอกลักษณ์วัฒนธรรมอันโดดเด่น โดยมีความเข้มแข็งและความสุขของชุมชนเป็นตัวชี้วัดความสำเร็จ POET Partnership on Eco-Textile องค์กรที่ส่งเสริมการผลิตสิ่งทอจากผ้าฝ้ายที่ปราศจากสารเคมี หรือพื้นอนุรักษ์พันธุ์ฝ้ายพื้นเมือง และซื้อเส้นฝ้ายในราคายุติธรรม รวมทั้งส่งเสริมการจัดตั้งกองทุนหมุนเวียนสนับสนุนการผลิตและดูแลสวัสดิการ ผู้สูงอายุ Aka Ama ร้านกาแฟที่เกิดจากความตั้งใจของคนรุ่นใหม่ในหมู่บ้านชาวเขา ผลิตกาแฟรสชาติ อร่อย กลมกล่อม ราคาไม่แพงจากชุมชน ออกสู่ตลาดทั้งในและต่างประเทศ จนเกิดกำไรคืนสู่ชุมชนผู้ผลิตอย่างยั่งยืน<sup>17</sup>

### 2.2.3 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของวิสาหกิจเพื่อสังคม

แนวคิดของวิสาหกิจเพื่อสังคมดังกล่าว ได้กำเนิดและพัฒนาขึ้นในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก เพื่อใช้เป็นเครื่องมือช่วยลดปัญหาทางสังคม ชุมชน โดยช่วยลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทำให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้น และยังช่วยลดปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมจากระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยมได้อย่างมีเหตุผลและยั่งยืน โดยเป็นกิจการที่มีรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่มีเป้าหมาย

<sup>15</sup> Social Enterprise UK (SEUK)

<sup>16</sup> *Social Enterprise: Market Trends, Cabinet Office UK (May 2013)*

<sup>17</sup> สถิติสัมพันธ์พันธุ์. (ม.ป.ป.). *วิสาหกิจเพื่อสังคม*. สืบค้นจาก [www.forbesthailand.com](http://www.forbesthailand.com)

เพื่อการแก้ไขปัญหา รวมถึงพัฒนาชุมชน สังคม และสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่ธุรกิจที่มีเป้าหมายหลักเพียงแต่กำไรสูงสุดให้แก่เจ้าของหรือผู้มีส่วนได้เสียเท่านั้น โดยผ่านกลไกการทำธุรกิจอย่างมีประสิทธิภาพ มีการวางแผนธุรกิจและการดำเนินการเพื่อการอยู่รอด และพัฒนาธุรกิจให้อยู่ได้อย่างมั่นคง มีฐานะทางการเงินที่เข้มแข็ง เพื่อนำกำไรไปสู่การแก้ปัญหาและพัฒนาสังคม และสิ่งแวดล้อมเพื่อให้เกิดความสมดุล ซึ่งตัวองค์กรหรือธุรกิจนั้น ๆ ดำเนินงานที่เกี่ยวข้องหรือผูกพันกับตัวสินค้าหรือบริการที่ช่วยแก้ปัญหาหรือพัฒนาสังคม ชุมชน สิ่งแวดล้อมเป็นหลัก เพื่อให้เกิดความสมดุลในทั้ง 3 ด้าน ตามหลัก “Triple Bottom Line”<sup>18</sup> กล่าวคือ

ประการแรก มุ่งให้เกิดผลการตอบแทนทางสังคมหรือคนในชุมชน เช่น การสร้างความเข้มแข็งของชุมชน ท้องถิ่น พัฒนาโครงสร้างพื้นฐานของชุมชน เกิดการจ้างงานในชุมชนมากขึ้น ชุมชนมีมาตรฐานความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น

ประการที่สอง เกิดผลตอบแทนทางด้านสิ่งแวดล้อม เช่น มีการอนุรักษ์ ดูแลรักษาฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม ลดการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและโลกน้อยที่สุด

ประการสุดท้ายคือ ต้องมีผลตอบแทนทางเศรษฐกิจหรือผลกำไรของกิจการ เพื่อความอยู่รอดของกิจการ และก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่ยั่งยืนต่อไป

วิสาหกิจเพื่อสังคมในต่างประเทศมีการดำเนินการอย่างแพร่หลายและเป็นจำนวนมาก เกิดผลกระทบต่อสังคมในวงกว้างและก่อให้เกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน ตัวอย่างเช่น ในสหราชอาณาจักรมีจำนวนวิสาหกิจเพื่อสังคมมากถึง 70,000 กว่าแห่ง ก่อให้เกิดรายได้รวมมากกว่า 18.5 พันล้านปอนด์ต่อปี ผู้ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ มีผู้ร่วมทำงานกับวิสาหกิจเพื่อสังคมเกือบ 1 ล้านคน ซึ่งเป็นการช่วยเหลือคนด้อยโอกาสให้มีความเป็นต้น วิสาหกิจเพื่อสังคมที่ประสบความสำเร็จในต่างประเทศมักจะมีโครงสร้างที่ชัดเจน มีการดำเนินการที่เข้มแข็ง ได้รับการสนับสนุนตั้งแต่ระดับนโยบายทางด้านธุรกิจที่มีความต่อเนื่อง การพัฒนาบุคลากร การรับรู้ทางสังคมและวัฒนธรรม และโดยเฉพาะอย่างยิ่งการช่วยเหลือเฉพาะแหล่งทุนที่ทำให้เกิดการขับเคลื่อนวิสาหกิจเพื่อสังคม ทำให้สามารถเริ่มต้นกิจการได้อย่างสะดวก และสามารถดำเนินกิจการได้อย่างยั่งยืน ผลการสำรวจการดำเนินงานวิสาหกิจเพื่อสังคมในประเทศที่ประสบความสำเร็จนั้น พบว่าวิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถเป็นปัจจัยหลักในการกู่ฐานะทางเศรษฐกิจและกู่คืนสภาพความเป็นอยู่ของสังคมได้เป็นอย่างดี

<sup>18</sup> Social Enterprise: Market Trends, Cabinet Office UK (May 2013).

จากแนวความคิดตามคำนิยามอย่างกว้างข้างต้น วิสาหกิจเพื่อสังคมมีคุณลักษณะสำคัญ 4 ประการที่มีความคล้ายคลึงกันในทุกบริบทได้แก่<sup>19</sup>

1) เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้น โดยมีโจทย์ทางสังคมเป็นเป้าหมายหลักขององค์กร (ไม่ใช่เพื่อผลกำไรและประโยชน์สูงสุดของผู้ถือหุ้น)

2) การใช้รูปแบบธุรกิจในการดำเนินการ กล่าวคือ รายได้หลักจะต้องมาจากการขายสินค้าหรือ บริการเป็นหลัก ไม่ใช่มาจากเงินได้เปล่าจากรัฐหรือเงินบริจาค

3) การจัดการผลกำไรที่จะต้องนำไปขยายผลตามวัตถุประสงค์ทางสังคม (Reinvestment) หรือประโยชน์สาธารณะ ไม่ใช่การนำไปปันผลเพื่อประโยชน์ส่วนตัว

4) การมีธรรมาภิบาลในกระบวนการบริหารจัดการทั้งกับผู้ร่วมงานในองค์กร สังคม และสิ่งแวดล้อม

แม้จะมีลักษณะร่วมที่สำคัญ 4 ประการข้างต้น แต่เมื่อมองลงไปรายละเอียดของคุณลักษณะพบว่าแต่ละแห่ง มีการกำหนดระดับรายละเอียดและความเข้มข้นของคุณลักษณะที่ต่างกันออกไป โดยเชื่อมโยงกับแนวคิดของ ผู้ก่อตั้งองค์กร หรือ สิทธิประโยชน์ของภาครัฐ ตัวอย่างเช่น<sup>20</sup>

1) กรณีของสหราชอาณาจักร มีการกำหนดนิยามค่อนข้างกว้างโดยไม่มีการกำหนดคุณลักษณะเชิงตัวเลขและยอมรับได้กับการที่จะใช้วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถปันผลได้แต่อยู่ในระดับที่ไม่มากไปกว่าการลงทุนซ้ำในกิจการยกเว้นในกรณีที่เป็นกรณีถือกรรมสิทธิ์ร่วมของคนจำนวนมาก (Co-ownership) เช่น กลุ่มสหกรณ์ หรือ Mutual ที่ยินยอมให้มีการปันผลได้มากเพราะนับเป็นส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ทางสังคมขององค์กรที่จะสร้างรายได้ให้กับกลุ่มสมาชิก อย่างไรก็ตามก็มีการออกระเบียบการจดทะเบียนพาณิชย์สำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมชื่อ Community Interest Company ขึ้นมารองรับเพื่อให้สัมพันธ์กับสิทธิประโยชน์จากรัฐซึ่งมีการกำหนดคุณลักษณะเพิ่มเติมที่เข้มงวดขึ้น

2) กรณีของศาสตราจารย์ ดร.ยูนูส และ ดร.มิชชี วีระไวทยะ ซึ่งใช้คำว่า ธุรกิจเพื่อสังคม หรือ Social Business กำหนดคุณสมบัติเรื่องการห้ามปันผลกำไรให้กับผู้ถือหุ้น ไว้อย่างชัดเจนและเคร่งครัดโดยมีเป้าหมายสำคัญคือการทำให้เกิดความชัดเจนของวัตถุประสงค์ในการดำเนินการที่แตกต่างจากธุรกิจปกติ

<sup>19</sup> สถาปปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปพิเศษ 1: วิสาหกิจเพื่อสังคม. เล่มเดิม.

<sup>20</sup> แหล่งเดิม.

3) กรณีของฟินแลนด์ และ เกาหลีใต้ ซึ่งมีสิทธิประโยชน์ของภาครัฐมาเกี่ยวข้องและต้องการให้เกิดความชัดเจนที่ตรวจวัดได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ของกฎหมาย (การจ้างงานผู้พิการและผู้ด้อยโอกาส) จึงมีการกำหนดตัวบ่งชี้ที่สะท้อนคุณลักษณะของเป้าหมายไว้ทางสังคมด้วย เช่น การกำหนดสัดส่วนของการจ้างงานว่าจะต้องไม่น้อยร้อยละ 30 ที่เป็นผู้พิการ/ผู้ด้อยโอกาส จึงจะสามารถเข้าเกณฑ์ในการได้รับการสนับสนุนทางการเงินและสิทธิประโยชน์จากรัฐ

ในประเทศไทย มีองค์กรที่มีลักษณะเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมอยู่บ้างแต่ยังไม่เป็นที่รู้จักแพร่หลายมากนัก ส่วนมากจะอยู่รูปแบบของสหกรณ์ หรือการรวมกลุ่มกันของวิสาหกิจชุมชน มีการกระจายตัวอยู่ตามจังหวัดต่าง ๆ ทั่วทุกภูมิภาค การลักษณะการดำเนินงานเพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นในชุมชน สังคม และเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจในท้องถิ่นให้มีความมั่นคง มั่นคงและเจริญเติบโตต่อไปได้อย่างยั่งยืน ทั้งนี้จะมีการแบ่งปันผลกำไรคืนสู่สมาชิกและชุมชนอย่างเป็นธรรมเน้นความซื่อสัตย์และการแบ่งปัน รวมถึงผู้ด้อยโอกาสในชุมชนจะได้รับประโยชน์ในรูปแบบต่าง ๆ ส่งผลให้ชุมชนในสังคมนั้น ๆ ดีขึ้น แต่ก็ยังไม่สามารถสร้างผลลัพธ์ในสังคมได้ในวงกว้างเนื่องจากกิจการส่วนใหญ่มีขนาดเล็ก เป็นธุรกิจที่อยู่ในระยะเริ่มต้น ยังต้องการสนับสนุนและการพัฒนา กลไกในการขับเคลื่อนกิจการให้มีความเข้มแข็งในการดำเนินงานของกิจการอีกมาก รวมถึงแนวทางในการบริหารจัดการและการรับมือกับปัญหาหรืออุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น และต้องการความช่วยเหลือจากภาครัฐเป็นอย่างมากตลอดจนการสนับสนุนให้มีการลงทุนในวิสาหกิจ เพื่อสังคมให้เพิ่มมากยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ของวิสาหกิจเพื่อสังคมมีเป้าหมายหลักในการแก้ไขปัญหาและพัฒนา สังคมและสิ่งแวดล้อม มีการดำเนินการที่ไม่ได้ถูกขับเคลื่อนโดยแรงจูงใจของเจ้าของหุ้นหรือผู้ถือหุ้นเพื่อจะสร้างกำไรสูงสุดเท่านั้น โดยที่กำไรส่วนใหญ่จะถูกนำไปลงทุนและขยายผลเพื่อ บรรลุเป้าหมายหลักของธุรกิจ

วิสาหกิจเพื่อสังคมในประเทศไทย รัฐบาลได้ดำเนินการจัดทำแผนแม่บทสร้างเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม พ.ศ. 2553-2557 โดยแผนแม่บทดังกล่าวได้ครอบคลุมยุทธศาสตร์ที่สำคัญ ได้แก่ ยุทธศาสตร์การสร้างการรับรู้และการเรียนรู้วิสาหกิจเพื่อสังคมในประเทศไทย ยุทธศาสตร์ การพัฒนารูปแบบและขีดความสามารถของวิสาหกิจเพื่อสังคม ตลอดจนยุทธศาสตร์การพัฒนา ช่องทางการเข้าถึงแหล่งเงินทุนและทรัพยากรและได้จัดตั้งสำนักงานสร้างเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม แห่งชาติ (สกส.) ขึ้นาระบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคมแห่งชาติ พ.ศ. 2554 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม 2554 โดยได้กล่าวถึงคุณลักษณะของวิสาหกิจ เพื่อสังคมไว้ 5 ประการคือ

ประการที่ 1 เป้าหมายเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม มิใช่ผลกำไรสูงสุด โดยจะมีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายทางสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ชัดเจนตั้งแต่แรก

ประการที่ 2 มีรูปแบบการดำเนินงานที่มีความยั่งยืนทางการเงิน โดยดำเนินการในรูปแบบธุรกิจ มีรายได้จากการขายมากกว่าส่วนที่ได้รับจากเงินบริจาคหรือการรับทุนสนับสนุน

ประการที่ 3 เป็นมิตรต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม โดยมีกระบวนการผลิตและดำเนินกิจการที่ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม และสิ่งแวดล้อมในระยะยาว

ประการที่ 4 มีผลกำไรกลับคืนสู่สังคมและเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยผลกำไรจากการดำเนินงานส่วนใหญ่มักจะถูกนำไปขยายเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในข้อ 1 หรือคืนกำไรส่วนนั้นให้แก่ชุมชนหรือสังคม โดยควรมีสัดส่วนมากกว่าส่วนที่นำมาปันหุ้นให้ผู้ถือหุ้น

ประการที่ 5 ดำเนินการอย่างโปร่งใส บริหารแบบธรรมาภิบาล โดยมีการจัดทำข้อมูลการดำเนินงานอย่างเป็นระบบและเปิดเผยต่อสาธารณะ แม้ประเทศไทยจะมีปัญหาสังคมที่มีความซับซ้อนและมีปริมาณไม่ได้ต่างไปจากที่อื่น ๆ แต่จากผลของการทำสำรวจวิจัยของ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติและ สำนักงานสถิติแห่งชาติ พบว่าสังคมไทยมีปัจจัยความพร้อมและศักยภาพสูงที่จะสามารถทำให้เกิดวิสาหกิจเพื่อสังคมที่มีคุณภาพและปริมาณมากได้ เช่น

1) ภาคประชาสังคม และ องค์กรไม่แสวงหาผลกำไร มีสัดส่วนเงินออมกว่า 70,000 ล้านบาทและมียอดรายรับกว่า 200,000 ล้านบาทต่อปี<sup>21</sup> ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเงินบริจาค

2) ภาครัฐมีโครงสร้างและนโยบายทางสังคมที่สนับสนุนอยู่แล้ว เช่น กองทุนพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการที่ปัจจุบันมีงบประมาณกว่า 6,000 ล้านบาท

3) ภาคเอกชนมีภาคเอกชนที่เริ่มสนใจอย่างจริงจังและมีปริมาณงบประมาณ CSR กว่า 10,000 ล้านบาทต่อปี<sup>22</sup>

4) ภาควิชาการ มีความต้องการในการที่จะสร้างความเชื่อมโยงงานวิจัยเพื่อพัฒนามาสู่การแก้ปัญหาสังคมในรูปแบบใหม่ หรือ แผนวิจัยแบบมุ่งเป้า ซึ่งได้รับทุน 4,569 ล้านบาท

<sup>21</sup> บัญชีองค์กรไม่แสวงหากำไรของประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.) พ.ศ. 2553 โดยดำเนินการร่วมกับมหาวิทยาลัย JOHNS HOPKINS และสำนักงานสถิติองค์การสหประชาชาติ.

<sup>22</sup> คาดการณ์จากอัตราการกำหนดงบประมาณร้อยละ 2 ของผลกำไรสุทธิของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2556.

ในปี พ.ศ. 2557<sup>23</sup> โดยมีความครอบคลุมประเด็นยุทธศาสตร์สำคัญของการพัฒนาประเทศ เช่น การเกษตรหรือนวัตกรรมสังคม เป็นต้น

## 2.3 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น มีขึ้นเพื่อเป็นแนวทางให้รัฐทราบว่าควรมีการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ได้อย่างไร จึงจะทำให้เกิดความเหมาะสมและเกิดประโยชน์สูงสุดแก่สังคมส่วนรวมมากที่สุด โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรหลายประการ ดังนี้

### 2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith)

นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงชาวอังกฤษ ซึ่งถือเป็นบิดาภาษีอากรได้กล่าวไว้ในหนังสือ *The Wealth of Nation* เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วย หลักเกณฑ์ 4 ประการ หรือที่เรียกว่า Adam Smith's Canons ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

ในปี ค.ศ. 1776 Adam Smith ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (Four canons of taxation) ไว้ 4 ประการในหนังสือ *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* ดังนี้<sup>24</sup>

#### 1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของรัฐควรจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงกันมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้<sup>25</sup> ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจะเกิดความเป็นธรรม เมื่อคนที่มีฐานะต่างกันจะเสียภาษีต่างกัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) คนที่มีฐานะเท่ากัน เสียภาษีเท่ากัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)<sup>26</sup> โดยมีส่วนช่วยรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้ หรือทรัพย์สินที่ได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ<sup>27</sup>

<sup>23</sup> สรุปภาพรวมงานวิจัยของหน่วยงานภาครัฐประจำปีงบประมาณ 2557 ตามมติ ครม. สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ.

<sup>24</sup> From *The Wealth of Nations* (pp. 888-889), by Adam Smith, 2000. (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 3), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>25</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 7). เล่มเดิม.

<sup>26</sup> จาก *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation* (น. 1), โดย บุญธรรม ราชรัศมี, 2552, กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น เพรส.

<sup>27</sup> จาก *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1* (น. 28), โดย ปรีดา นาคนาวทิม, 2525, กรุงเทพฯ: แสงจันทร์การพิมพ์.

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยากยิ่ง<sup>28</sup>

## 2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

การจัดเก็บภาษีต้องระบุให้ชัดเจน เช่น ใครเป็นผู้เสียภาษี (Tax Unit) อะไรคือฐานภาษี อัตราภาษีที่จัดเก็บ และกำหนดการชำระภาษี<sup>29</sup>

ภาษีที่ประชาชนแต่ละคนมีหน้าที่ต้องรับภาระในการจ่าย ควรที่จะต้องมีความแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหลายเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน<sup>30</sup> หากระบบการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้น<sup>31</sup> นอกจากนี้หลักความแน่นอนชัดเจนยังกินความไปถึงว่า รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษี คือ ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ เพื่อธุรกิจภาคเอกชนจะได้วางแผนของตนเองได้ซึ่งถ้าหากรัฐไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี มีการเปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ การวางแผนของธุรกิจเอกชนย่อมได้รับการกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงภาษี<sup>32</sup>

## 3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ความสะดวกในการเสียภาษีจะช่วยให้ผู้เสียภาษียินดีที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยความสะดวกของการจัดเก็บภาษี ได้แก่ การใช้ฟอร์มที่ไม่ยุ่งยาก มีช่องทางการชำระภาษีที่ทำได้หลายช่องทาง<sup>33</sup> ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลาหรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี<sup>34</sup> โดยหลักการนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่เสียภาษีอากรให้รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในทุก ๆ ด้าน โดยหลักความสะดวกนี้

<sup>28</sup> จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 124), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2541, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>29</sup> แหล่งเดิม.

<sup>30</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7), เล่มเดิม.

<sup>31</sup> การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 124), เล่มเดิม.

<sup>32</sup> จาก ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 178), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2538, กรุงเทพฯ.

<sup>33</sup> แหล่งเดิม.

<sup>34</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7), เล่มเดิม.

หากวางไว้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษีอากร ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีอากรได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น<sup>35</sup>

#### 4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

การจัดเก็บภาษีย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษี ฝ่ายรัฐบาลต้องมีสถานที่ บุคลากร ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ภาษีจำนวนหนึ่ง เรียกว่า ต้นทุนการบริหารการจัดเก็บ (Administrative Cost) ส่วนฝ่ายผู้เสียภาษีย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น เช่น ค่าเอกสาร การจัดทำบัญชี ค่าเดินทาง เรียกว่า ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Cost of Compliance)<sup>36</sup>

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนจะต้องทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่จะนำเข้าไปสู่คลังสาธารณะ<sup>37</sup>

ในระยะหลังนักการคลังหลายท่านได้มีแนวความคิด เรื่องหลักการเก็บภาษีที่ดี และเห็นควรให้เพิ่มหลักเกณฑ์อื่น ๆ อีก เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อ ๆ มา หลังจากที่ Adam Smith ได้วางหลักเกณฑ์ลักษณะการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ ตั้งแต่ คริสต์ศักราช 1776 และแม้จะผ่านมาเป็นเวลานานกว่า 200 ปีแล้วก็ตาม ได้แก่

1) หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) หมายถึง ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลง หรือกระทบกระเทือนต่อรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด<sup>38</sup>

2) หลักอำนาจรายได้หรือหลักการทำรายได้ (Productivity) ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้แก่รัฐ หากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้แก่รัฐต่ำ เมื่อรัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิม หรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความสะดวก รวดเร็วเพิ่มเติมให้กับตนเองจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรได้ ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้ควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละ

<sup>35</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 32). เล่มเดิม.

<sup>36</sup> แหล่งเดิม.

<sup>37</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

<sup>38</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 23), โดย วิทย์ ต้นตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.



ประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป<sup>39</sup>

3) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึงภาษีบางประเภทสามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่ายอันควรมานำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ<sup>40</sup>

4) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึงภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสิ่งสำคัญและจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ที่จะเป็นไปได้ในการบังคับใช้<sup>41</sup>

โดยในบทนี้ทางผู้วิจัยจะกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยละเอียดเฉพาะหลักความเป็นธรรม และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

### 2.3.2 หลักความเป็นธรรม

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษี (The Equity Principle of Taxation) ระบุว่าบุคคลสมควรเสียภาษีตามความต้องการของรัฐ ตามระดับความสามารถในการเสียภาษี หรือตามระดับฐานะประเภทอื่น ๆ แล้วแต่จะเลือกสรร เพื่อให้เกิดความชัดเจนและกระชับยิ่งขึ้น<sup>42</sup>

เนื่องจากระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ดังนั้นหลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดีเพราะประชาชนทุกคนต่างมีฐานะ โอกาสและความสามารถในการหารายได้แตกต่างกัน ดังนั้นประชาชนแต่ละคนก็ควรที่จะเสียภาษีอย่างแตกต่างกันตามความสามารถของแต่ละคน จะเห็นได้ว่าหลักความเป็นธรรมจึงมีความสำคัญยิ่ง ซึ่งถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมเสียแล้วความยินยอมในการเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยากอีกด้วย<sup>43</sup>

<sup>39</sup> การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 126). เล่มเดิม.

<sup>40</sup> แหล่งเดิม.

<sup>41</sup> แหล่งเดิม. (น. 125).

<sup>42</sup> จาก ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 8). โดย ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์, 2521, กรุงเทพฯ: ดวงกมล.

<sup>43</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 47), โดย สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547, นนทบุรี: ผู้แต่ง.

หลักความเป็นธรรมในการในการจัดเก็บภาษีเป็นแนวความคิดแบบอัตวิสัย (Subjective Concept) ที่ยังไม่มีคำจำกัดความที่สมบูรณ์ตายตัว และนิยามของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีไม่สามารถได้มาจากการชี้ขาดของนักเศรษฐศาสตร์ได้แต่เพียงลำพัง<sup>44</sup> นอกจากนี้ ยังมีความเห็นไม่ลงรอยกันเกี่ยวกับคำนิยามของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี<sup>45</sup>

การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรม ไม่ควรคำนึงถึงแต่เพียงรายได้ของบุคคล แต่ควรพิจารณาถึงทรัพย์สินหรือเงินทุนของบุคคลนั้นด้วย เพราะบางคนถึงแม้จะมีรายได้น้อย แต่อาจมีทรัพย์สินหรือเงินทุนมาก กรณีเช่นนี้ควรถือว่าบุคคลนั้นมีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วย นอกจากนี้แล้วการใช้จ่ายยังสามารถนำมาพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีได้อีกทางหนึ่งด้วย กล่าวคือ ผู้ที่มีเงินสำหรับใช้จ่ายมากก็ควรจะเป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีได้มากด้วยเช่นกัน

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะช่วยกระจายภาระภาษีออกไปทำให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมและลดความขัดแย้งหรือความตึงเครียดในสังคมได้อีกด้วย

การให้ความหมายของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้มีความคิดสอดคล้องกับ N.Gregory Mankiw ว่า “ความเป็นธรรมน่าจะหมายถึงการกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม”<sup>46</sup> ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการให้ความหมายที่ค่อนข้างรัดกุมและชัดเจนเช่นเดียวกัน

ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถจำแนกแนวความคิดออกได้เป็น 2 หลัก กล่าวคือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักนี้อธิบายว่า ภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมนั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการคือ ประการแรก ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ประการที่สอง ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปใช้เป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี<sup>47</sup>

<sup>44</sup> From *Public Finance* (p. 359), by David N. Hyman, 1993. (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 20). เล่มเดิม).

<sup>45</sup> From *Principle of Economics* (p. 10), by N.Gregory Mankiw, 1998. (อ้างถึงใน แหล่งเดิม).

<sup>46</sup> *Principle of Economics* (p. 10). Op.cit. (อ้างถึงใน แหล่งเดิม).

<sup>47</sup> *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1* (น. 29). เล่มเดิม.

ในการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์<sup>48</sup> มีข้อบกพร่องอยู่ 3 ประการ คือ<sup>48</sup>

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มีได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นกับสมรรถนะในการหารายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งในความเป็นจริงจะเห็น ได้อย่างชัดเจนว่าผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีได้สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระหรือที่เรียกว่า “หนี้ภาษี” (Tax Liability) มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางคนที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ บุคคลเหล่านี้จึงไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีและจะส่งผลกระทบต่อสถานะการครองชีพของผู้มีรายได้ต่ำให้มีความเป็นอยู่แย่ลงไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กันเช่นนี้ย่อมทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างจำนวนภาษีที่จ่ายต่อรายได้ที่มีภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำจะสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อบุคคลทุกคนในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกันอย่างมาก ซึ่งในทางความเป็นจริงแล้วย่อมเป็นไปได้ไม่ว่าจะในประเทศใดที่ประชาชนนั้นจะมีฐานะเท่าเทียมกัน เพราะความสามารถในทางเศรษฐกิจของแต่ละคนย่อมมีความแตกต่างกันอย่างแน่แท้ ดังนี้ การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จะทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องมีภาระภาษีที่สูงกว่าผู้มีรายได้สูง เพราะหลักการนี้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล จากข้อบกพร่องนี้หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงไม่อาจนำมาใช้ได้ในทางปฏิบัติ เป็นเพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น<sup>49</sup>

## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

สืบเนื่องจากการที่แนวความคิดตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั้นไม่อาจที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีได้จริงอันเนื่องจากปัญหาในความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนนั้น จึงเกิดแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่โดยมีหลักคิดว่า แม้ว่าจากรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาลได้รับทุนอุดหนุนส่วนใหญ่จากรายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษี แต่ประชาชนในสังคมอยู่ในสถานะแตกต่างกัน มีความสามารถและโอกาสที่แตกต่างกัน และต่างเข้ารับเอาผลประโยชน์สาธารณะที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุผลนี้ประชาชนควรที่จะจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันเพื่อที่ว่า “ผู้ที่ได้รับประโยชน์มากจากการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในระบบตลาด มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลมากกว่า

<sup>48</sup> ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 43). เล่มเดิม.

<sup>49</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร *Taxation Law* หน่วยที่ 1-7 (น. 47-48). เล่มเดิม.

ผู้อื่นเป็นการตอบแทน”<sup>50</sup> กล่าวคือหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้มิได้พิจารณาจากประเด็นที่ว่า ภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ แต่จะพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หรือพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในแต่ละรายตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)<sup>51</sup> ดังนั้น ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จะสามารถทำให้เกิดขึ้นหรือเข้าถึงได้ จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักผลประโยชน์ และหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

2.1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่าความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถเกิดขึ้นได้ เมื่อปัจเจกชนหรือกลุ่มบุคคลจ่ายภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ โดยหลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่จัดหาให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล<sup>52</sup> ซึ่งอาจอธิบายได้โดยละเอียด คือ ตามหลักผลประโยชน์ ผู้บริโภคต้องการได้ประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีโดยสมัครใจเหมือนกับการซื้อสินค้าและบริการที่ผลิตโดยเอกชน ดังนั้น ราคาสินค้าในรูปภาษีอากรที่ผู้บริโภคนั้นจะขึ้นอยู่กับประโยชน์ที่เขาได้รับ ซึ่งตามหลักการนี้ระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรมอย่างแท้จริงจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับโครงสร้างการใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จึงมิได้พิจารณา โยบายภาษีอย่างเดี๋ยวนั้นแต่ต้องพิจารณา โยบายการใช้จ่ายด้วยว่าการใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นเกิดประโยชน์แก่ใคร และควรที่จะเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างไร แสดงว่าจะต้องพิจารณา โยบายการจัดเก็บภาษีและนโยบายการใช้จ่ายไปพร้อม ๆ กัน<sup>53</sup>

หลักผลประโยชน์นี้สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกัน และแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ กล่าวคือ ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกัน ต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษี

<sup>50</sup> From *Paying for Progress: A New Politics of Tax for Public Spending* (p. 94), by The Commission on Taxation and Citizenship, 2000. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 21). เล่มเดิม.

<sup>51</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร *Taxation Law* หน่วยที่ 1-7 (น. 48). เล่มเดิม.

<sup>52</sup> From *Taxation its Incidence and Effects* (p. 69), by H.A. Silverman, 1931. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 21). เล่มเดิม).

<sup>53</sup> ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 44). เล่มเดิม.

มากกว่าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า<sup>54</sup> แต่อย่างไรก็ตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ภายใต้อรรถประโยชน์นี้มีข้อบกพร่องที่สำคัญอยู่ 4 ประการด้วยกัน กล่าวคือ

ประการแรก การคำนวณประโยชน์สินค้าและบริการบางอย่างซึ่งมีลักษณะเป็นสินค้าและบริการเพื่อสาธารณะ ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น และบางกรณีก็ไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่า ผู้ใดเป็นผู้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะจากรัฐ<sup>55</sup>

ประการที่สอง แม้ว่าจะสามารถวัดประโยชน์ที่ได้รับจากสินค้าหรือบริการที่รัฐจัดหาได้ก็ตาม แต่ในบางกรณีผู้รับบริการไม่สามารถที่จะเสียภาษีได้ เนื่องจากไม่มีเงินที่จะเสียแต่สังคมก็เห็นว่าผู้รับบริการนั้นควรที่จะได้รับบริการ เช่น คนไข้กำลังป่วยหนัก หากใช้หลักผลประโยชน์ โดยเคร่งครัดก็จะต้องไม่ให้บริการต่อคนป่วยคนนี้ เพราะเขาไม่มีเงินเสียค่าบริการ หากเป็นเช่นนั้น สังคมก็จะไม่เห็นด้วยที่จะใช้หลักการนี้<sup>56</sup>

ประการที่สาม ตามหลักผลประโยชน์นี้ ไม่ได้คำนึงถึงประเด็นการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะคนรวยกับคนจนอาจจ่ายภาษีเท่ากัน ในกรณีที่คนรวยและคนจนได้รับผลประโยชน์จากรัฐเท่ากันและคนจนอาจจะได้รับประโยชน์สาธารณะบางอย่างสูงกว่าคนรวย เช่น การศึกษา การสาธารณสุข ผลที่ตามมาคือคนจนจะจ่ายภาษีสูงกว่าคนรวยในการได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว<sup>57</sup>

ประการที่สี่ ถ้าประชาชนทราบว่าตนจะต้องมีส่วนในการออกค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าสาธารณะตามผลประโยชน์ที่ตนได้รับจะไม่มีประชาชนคนใดเปิดเผยผลประโยชน์ที่แท้จริงที่ตนได้รับ<sup>58</sup>

จากข้อบกพร่องดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ เป็นการจัดเก็บเพื่อผลิตสินค้าสาธารณะโดยแท้ (Pure Public Goods) ในสังคมขนาดใหญ่จึงมีความยุ่งยาก แนวความคิดจะนำไปใช้ได้ ก็ต่อเมื่อชุมชนนั้นมีขนาดเล็กและทราบถึงรสนิยมของปัจเจกชนในสังคมซึ่งผู้บริโภครายละคนมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคน

<sup>54</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22). เล่มเดิม.

<sup>55</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 48). เล่มเดิม.

<sup>56</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 183). เล่มเดิม.

<sup>57</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. เล่มเดิม.

<sup>58</sup> ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation (น. 45). เล่มเดิม.

จะถูกเก็บภาษีแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินอัตราประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น ส่วนในกรณีที่สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลเป็นสินค้าที่เกิดประโยชน์ โดยเฉพาะเจาะจง ในกรณีนี้รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเจาะจง (Earmarked Taxation) โดยเรียกเก็บภาษีต่อหน่วยเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการผลิตสินค้าและบริการนั้น ๆ<sup>59</sup>

2.2) หลักความสามารถ (Ability-To-Pay Principle) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่าความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นได้เมื่อบุคคลแต่ละคนจ่ายภาษีตามความสามารถในการจ่าย (Taxable Capacity) ของตน กล่าวคือหลักความสามารถในการจ่ายสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้เพราะตามหลักความสามารถในการจ่ายประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน แต่ถ้าประชาชนมีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันก็จะจ่ายภาษีแตกต่างกัน อันเป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า<sup>60</sup>

หลักความเป็นธรรมภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น สามารถแยกพิจารณาได้เป็น ความเป็นธรรมตามแนวนอนและความเป็นธรรมตามแนวตั้ง

ก) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า การเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากัน ซึ่งหลักการนี้เป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐานภายใต้บทกฎหมาย<sup>61</sup>

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น ก็อาจมีข้อโต้แย้งว่าเนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป ดังนั้น การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอนได้นั้นจำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานการณ์ของบุคคลควบคู่กันไปด้วย<sup>62</sup> ซึ่งปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีคือรายได้ การบริโภค และความมั่งคั่งของบุคคลแต่ละคน นอกจากนี้ยังรวมถึงลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล รายจ่าย อันเป็นที่มาของรายได้

<sup>59</sup> แหล่งเดิม.

<sup>60</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22-23). เล่มเดิม.

<sup>61</sup> ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

<sup>62</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร *Taxation Law* หน่วยที่ 1-7 (น. 126). เล่มเดิม.

ข) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หลักการนี้จะเกิดขึ้น เมื่อผู้เสียภาษีบุคคลหนึ่งที่มีความสามารถเสียภาษีมากกว่าอีกบุคคลหนึ่งก็ต้องเสียภาษีมากกว่า<sup>63</sup> หรือถือว่าผู้ที่อยู่ในสถานะการที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน

ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้งสองประการ ไปประยุกต์ใช้ จะต้องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งหมดที่บุคคลนั้นได้รับ ทั้งในปัจจุบันและในอนาคต รวมถึงควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensive) นั้นเอง แต่ในทางปฏิบัติเราไม่สามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้ เพราะในบางกรณีไม่สามารถวัดมูลค่าได้ เช่น มูลค่าทางจิตใจ การพักผ่อนของผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน จึงอาจใช้ดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการ คือ

1) การใช้ฐานรายได้ รายได้ในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทั้งสิ้นของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ๆ โดยสามารถวัดไว้ 3 ประการ คือ

ประการแรก รายได้ที่เป็นตัวเงิน เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน ดอกเบี้ย หรือเงินปันผล

ประการที่สอง เป็นรายได้ที่เกิดจากการประเมิน เช่น การประเมินค่าเช่า ทรัพย์สินอาศับบ้านของตนเอง

ประการที่สาม เป็นการประเมินจากราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น ไม่ว่าจะได้รับจริงหรือไม่

2) รายจ่าย เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการวัดปริมาณการใช้สิ่งของหรือบริการ และทรัพยากรของชาติโดยคนคนหนึ่งไปมากน้อยเพียงใด ผู้ที่ใช้สิ่งของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้สิ่งของและบริการไปน้อย บางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีในอัตราแบบก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้

3) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่ เป็นเครื่องวัดกำลังในการแสวงหาผลประโยชน์จากทรัพย์สินของบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น

### 2.3.3 หลักความมีประสิทธิภาพ

หลักความมีประสิทธิภาพนั้น ประกอบไปด้วย 2 หลักการดังนี้

1. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance) หรือเรียกสั้น ๆ ว่าหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี<sup>64</sup> เนื่องจากในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีผู้ที่เข้ามา

<sup>63</sup> แหล่งเดิม. (น. 52).

<sup>64</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 32). เล่มเดิม.

เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่าย คือเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีฝ่ายหนึ่งและผู้เสียภาษีอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก็จะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแก่ทั้ง 2 ฝ่าย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี<sup>65</sup>

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึงเงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีหรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งคือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บไม่เพียงแต่ครอบคลุมถึงค่าจ้าง เงินเดือนของเจ้าหน้าที่ ผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังครอบคลุมถึงอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือและค่าใช้จ่ายซึ่งให้ได้มาซึ่งบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ทั้งยังรวมถึงเวลาที่ต้องใช้ไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี การฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจกฎหมายและระเบียบเพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยี<sup>66</sup>

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีคือค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับเวลาและเงินที่เสียไปของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีกรอกรายการแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียไปในการจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามการเสียภาษีอย่างถูกต้อง<sup>67</sup>

ดังนั้น หากพิจารณาในแง่ของผู้จัดเก็บภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนี้นับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะว่าภาษีเป็นเพียงการ โอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ โดยมีได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด ซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน<sup>68</sup> ซึ่งมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาล ดังนั้น ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการเก็บภาษี ตามที่ Adam Smith ได้กล่าวขยายความไว้ว่า “เมื่อราษฎรเสียภาษีก็เสียประโยชน์และเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีรัฐบาลก็ได้ประโยชน์ ถ้าประโยชน์ที่ได้รับนั้นต่ำกว่าประโยชน์ที่เสียไปก็เกิดความเสียหาย”<sup>69</sup>

<sup>65</sup> แหล่งเดิม.

<sup>66</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

<sup>67</sup> แหล่งเดิม. (น. 37).

<sup>68</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 55). เล่มเดิม.

<sup>69</sup> จาก บันทึกรายการบรรยายวิชาการคลัง (น. 241), โดย ป้าย อึ้งภากรณ์, 2498, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.



ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บนี้อาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการ ดังต่อไปนี้<sup>70</sup>

(1) กฎและระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งเจ้าหน้าที่ยังต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎและระเบียบที่ซับซ้อน อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นของรัฐบาล

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้นรัฐบาลจึงจำต้องต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี โดยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติเพื่อปิดช่องโหว่เพื่อลดการสูญเสียรายได้ที่เกิดขึ้นจากการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐต้องเสียทรัพยากรเพิ่มขึ้นดังที่กล่าวข้างต้น และการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี ก็ทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกันเพราะการบังคับใช้กฎเกณฑ์ที่ซับซ้อน ความยากในการตรวจสอบในการหลบหลีกและหนีภาษีและ ความยากในการตรวจสอบการรับสินบนของเจ้าหน้าที่ในกรณีหนีภาษี

ส่วนในมิติของผู้เสียภาษีนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายใช้สอยและลดลงซึ่งความไม่เต็มใจในการเสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการกำจัดสาเหตุที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงให้ต่ำลง ส่วนสาเหตุที่ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมี่ดังนี้<sup>71</sup>

(1) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน มีผลเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เพราะเป็นการยากสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญหรือนักกฎหมายในการให้คำแนะนำในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งอาจทำให้เกิดผลต่อเนื่อง คือทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายใช้สอยลดลงและอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจในการเสียภาษีอีกด้วย

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี อาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ที่ไม่มีการหลบหลีกและหนีภาษีเพิ่มมากขึ้นเพราะพวกเขาต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้การหลบหลีกและหนีภาษียังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแต่ตัวผู้หลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งเรียกว่าค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-Compliance Costs) อีกด้วย

<sup>70</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35-36). เล่มเดิม.

<sup>71</sup> แหล่งเดิม. (น. 37-38).

2. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)<sup>72</sup>

หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า ภาษีที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ต้องไม่เข้าไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด<sup>73</sup> หรือกฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นกลางในทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค กฎหมายภาษีที่ดีไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้งหรือเลือกประเภทของกิจกรรมที่ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลง<sup>74</sup> และภาษีจะต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>75</sup>

การที่ภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด อันเนื่องมาจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นต้องเสียภาษีซึ่งจะก่อให้เกิดผลที่ตามมาคือผู้เสียภาษีจะเลือกกระทำการอย่างอื่นที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนหรือกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกเก็บภาษีสูง<sup>76</sup> ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่ส่งผลให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ กล่าวคือไม่มีแรงจูงใจในการทำงานหรือทำงานน้อยลงหรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะคำนึงถึงผลกระทบว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน<sup>77</sup>

หากภาษีมีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำการกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนอันเป็นผลให้ประชาชนเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่วนที่อาจจะเพิ่มได้ต่อไปหรือเลือกที่จะประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เสียภาษีในจำนวนที่น้อยก็อาจเกิดผลกระทบต่อไปคือปรากฏการณ์การยับยั้งการสร้างรายได้ (Earnings Restraining Phenomenon) กล่าวคือ ภาษีจะกลายเป็นตัวยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี เพราะว่าภาษีจะเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือทำงานหรือประกอบอาชีพหรือทำธุรกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้และจะนำไปสู่ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี (Revenue

<sup>72</sup> แหล่งเดิม. (น. 42).

<sup>73</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 179). เล่มเดิม.

<sup>74</sup> From *Australian Taxation Law* (p. 40), by Robin Woellner, Stephen Barkoczy, 2000. (อ้างถึงใน *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร*, โดย สราวุธ วัฒนากรณ์, 2548, *ศุลกากร*, 52 (3), น. 46).

<sup>75</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 40). เล่มเดิม.

<sup>76</sup> แหล่งเดิม.

<sup>77</sup> *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1* (น. 39). เล่มเดิม.

Reducing Phenomenon) เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีลดน้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษีการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ ในทางเศรษฐศาสตร์ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>78</sup>

Nicholas Gregory Mankiw กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”<sup>79</sup> ดังนั้น การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์เพราะไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทใด มักจะมีเรื่องเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ที่ประชาชนมักจะคำนึงถึงเสมอ

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีนั้น ต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำที่สุด เพื่อนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้ของรัฐบาล แนวทางที่จะตอบสนองต่อความต้องการของประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีได้ คือ “ภาษีจะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ” กล่าวคือรัฐบาลจะต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี<sup>80</sup>

อาจารย์ รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์ ได้กล่าวสนับสนุนว่า “ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามมิให้การเก็บภาษีอากรมีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบกระเทือนแต่เพียงเล็กน้อย ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพและภาษีอากรจะต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ กล่าวคือไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียไปและประโยชน์ที่ได้รับสูงต่ำกว่าความเป็นจริง”<sup>81</sup>

<sup>78</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 41-42). เล่มเดิม.

<sup>79</sup> From *Principle of Economic* (p. 7). Op.cit. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42-43). เล่มเดิม).

<sup>80</sup> From *Taxation Theory and Practice* (p. 8), by Kath Nightingale, 2000. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 53). เล่มเดิม).

<sup>81</sup> จาก คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้, โดย รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, 31 (5), น. 44-45.

แต่อย่างไรก็ตาม ท่านรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า “ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงนั้น เกิดขึ้นได้ยากมากในความเป็นจริง เพราะว่า

- (1) ประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจหรือในเรื่องส่วนตัว
- (2) ด้วยผลของการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้เพิ่มขึ้น ยิ่งทำให้

ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น

ดังนั้น จึงเป็นการยากในการที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้อาชีพทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ควรที่จะใช้แนวความคิดนี้เข้าไปแทรกแซง หรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง”<sup>82</sup>

#### 2.3.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องมีความแน่นอนและชัดเจนกล่าวคือกฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว<sup>83</sup>

โดยกฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย<sup>84</sup> สำหรับในเรื่องความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษีนั้นควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือการหลบหลีกภาษี<sup>85</sup> นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ<sup>86</sup>

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนชัดเจนย่อมจะเป็นช่องทางที่อาจนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษียรายที่มี

<sup>82</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 53). เล่มเดิม.

<sup>83</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 46-47). เล่มเดิม.

<sup>84</sup> แหล่งเดิม.

<sup>85</sup> แหล่งเดิม.

<sup>86</sup> แหล่งเดิม.

ฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริต เจ้าหน้าที่ที่อาจใช้วิจารณญาณที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น<sup>87</sup>

### 2.3.5 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย แต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เช่น ค่าทำบัญชี ค่าที่ปรึกษาด้านภาษีอากร ค่าเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการไปเสียภาษี ระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามภาษีที่ต่ำด้วย<sup>88</sup>

### 2.3.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่ายต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อน<sup>89</sup> การที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนแม้จะสอดคล้องกับหลักความยุติธรรมแต่ก็ทำให้กฎหมายภาษีก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงซึ่งขัดต่อหลักความเรียบง่าย

### 2.3.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

ในระบบประชาธิปไตย การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้ดีก็ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องให้ความเป็นธรรมทั้งแนวตั้งและแนวนอนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน จึงจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี<sup>90</sup>

<sup>87</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 127), โดย ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล, 2528, นนทบุรี: สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>88</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง* (น. 178-179).

<sup>89</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 44-45). เล่มเดิม.

<sup>90</sup> จาก *ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 61), โดย จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

### 2.3.8 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักภาษีอากรที่ดีควรมีความยืดหยุ่นปรับตัวได้ตามสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยน และการปรับเปลี่ยนก็ควรส่งผลอย่างรวดเร็วหรือทันทีต่อรายได้ของรัฐหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นเนื่องจากเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่าย และการเปลี่ยนแปลงส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคได้ทันที เนื่องจากเมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในทันที<sup>91</sup>

### 2.3.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ถือปฏิบัติได้ หมายความว่า เมื่อนำภาษีนั้น ๆ มาใช้แล้วจะต้องสามารถจัดเก็บได้ มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้ เพราะยากแก่การปฏิบัติ<sup>92</sup> และจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย<sup>93</sup>

### 2.3.10 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of social harm)

ระบบภาษีควรจะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีสุราจะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้นและอาจทำให้คนเลิกดื่มสุรา<sup>94</sup>

### 2.3.11 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรให้ความสะดวกทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีอากร เช่น ความสะดวกในการกรอกแบบฟอร์มหรือยื่นแบบในการเสียภาษีที่ออกแบบเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจง่าย เป็นต้น<sup>95</sup>

### 2.3.12 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีอากรที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาลหากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นต้องเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษี รัฐอาจต้องเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น ซึ่งอาจกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษี

<sup>91</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 47). เล่มเดิม.

<sup>92</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร.เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง (น. 180). เล่มเดิม.

<sup>93</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

<sup>94</sup> แหล่งเดิม.

<sup>95</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 69), โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, 2538, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงไม่ว่าจะในปัจจุบันหรือเมื่อสถานการณ์การเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป<sup>96</sup>

ภาษีอากรที่จะอำนวยรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ควรเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากและขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตรากำไรที่สูงเท่าใดนัก<sup>97</sup> เช่น ภาษีเงินได้ และอัตรากำไรที่ใช้ควรเป็นอัตรากำไรลักษณะก้าวหน้า เพราะเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายฐานภาษี อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตรากำไรในลักษณะที่ก้าวหน้ามากเกินไปก็อาจมีผลกระทบต่อระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนได้<sup>98</sup>

### 2.3.13 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

ภาษีที่ดีควรก่อให้เกิดความปรองดองและร่วมมือทางด้านภาษีระหว่างประเทศ ไม่ควรก่อให้เกิดการแข่งขันทางด้านภาษีอย่างรุนแรง<sup>99</sup>

## 2.4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมาก เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้<sup>100</sup>

### 2.4.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

โดยที่โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นโครงสร้างภาษีแบบอัตรากำหนดหน้า เพื่อให้สามารถใช้เป็นเครื่องมือที่มีศักยภาพซึ่งประกอบด้วยเครื่องมือที่เป็นพื้นฐานของนโยบายเศรษฐกิจ 3 ด้าน ได้แก่

1) เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Exemption) เป็นเครื่องมือที่สามารถป้องกันมิให้ผู้มีรายได้ในระดับต่ำต้องรับภาระภาษีและยังทำให้การจัดเก็บภาษีงายยิ่งขึ้น ซึ่งหากเงินที่ได้รับ

<sup>96</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น.53), โดย สุภรัตน์ ควัฒน์กุล, และชาติร์ ดันติวณิชกิจ, 2551, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

<sup>97</sup> แหล่งเดิม.

<sup>98</sup> แหล่งเดิม.

<sup>99</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น.8). เล่มเดิม.

<sup>100</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 9), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์.

ยกเว้นภาษีอยู่ในระดับต่ำเกินไป การบริหารจัดการเก็บภาษีก็จะทำได้ยากเนื่องจากครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีจำนวนมาก

2) การกำหนดอัตราขั้นแรก (The First Rate) การจัดเก็บภาษีอัตราขั้นแรกเป็นหลักนั้น ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จำเป็นต้องเสีย

3) การกำหนดอัตราที่สูงขึ้นในลักษณะอัตราก้าวหน้า (Progressive Higher Rates) มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อความเป็นธรรม โดยหากกำหนดอัตราที่สูงมาก ก็จะสามารถสร้างรายได้จำนวนมากขึ้นด้วยแต่การทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราก้าวหน้าเพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างประชาชนที่มีระดับรายได้แตกต่างกันให้มีความทัดเทียมกันมากขึ้น การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น จะต้องพิจารณาความเป็นธรรมทั้ง 2 ด้านคือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) โดยความเป็นธรรมในแนวนอนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีรายได้เท่ากัน มีภาระทางภาษีเท่ากัน ซึ่งจะต้องพิจารณาถึงสถานะของแต่ละบุคคลแตกต่างกันด้วย เช่น คนแต่งงานกับคนโสด ย่อมมีภาระที่แตกต่างกัน ดังนั้น ความเป็นธรรมในแนวนอนจึงต้องพิจารณาทั้งในระดับแนวนอนจึงต้องพิจารณาทั้งในระดับรายได้และสถานะของบุคคลควบคู่กันไป กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงยอมให้มีการหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของครอบครัวรวมอยู่ด้วย ส่วนความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยผู้ที่มีรายได้มากก็ควรที่จะมีภาระทางภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย

ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมี 2 ประการ คือ เพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐและเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ของประชาชน

#### 2.4.2 ความสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) เป็นการบรรเทาปัญหาการกระจายรายได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีผลักระไปให้ผู้อื่นได้ยาก ประกอบกับมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ผู้มีรายได้มากต้องมีการเสียภาษีให้แก่รัฐจำนวนมาก ส่วนผู้มีรายได้น้อยก็ต้องเสียภาษีให้รัฐน้อยตามสัดส่วนความสามารถของตน เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนในสังคม ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay Principle)<sup>101</sup>

2) เป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีแนวโน้มเพิ่มขึ้น เนื่องจาก

<sup>101</sup> แหล่งเดิม. (น. 35)



ระดับรายได้โดยเฉลี่ยของประชาชนสูงขึ้น และเพื่อชดเชยรายได้ในรัฐที่ต้องสูญเสียไปในอนาคตจากการเปิดเสรีทางการค้า<sup>102</sup>

3) รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในเครื่องมือทางการคลังที่รัฐบาลใช้ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ เช่น ในภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำ การออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้สุทธิส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก จะทำให้ผู้มีรายได้ต่ำมีภาระทางภาษีที่น้อยลง ทำให้ประชาชนมีกำลังใช้จ่ายมากขึ้น ทำให้ผู้ผลิตมีรายได้เพิ่มขึ้น ความต้องการแรงงานก็เพิ่มขึ้นนำไปสู่การฟื้นฟูของเศรษฐกิจในอนาคต<sup>103</sup> นอกจากนี้ ภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดายังมีคุณลักษณะในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ (Built-in Stabilization) เนื่องจากมีโครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบก้าวหน้าเมื่อระบบเศรษฐกิจอยู่ในภาวะขยายตัว ประชาชนมีรายได้สูงจึงต้องจ่ายภาษีในอัตราที่สูง เป็นการชะลอหรือลดการขยายตัวของกำลังซื้อลงในทางตรงข้าม เมื่อเศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอยประชาชนมีรายได้ลดลง ภาระภาษีก็จะลดลงตาม<sup>104</sup>

## 2.5 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีรายละเอียด ดังนี้

### 2.5.1 เหตุผลและขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บแพร่หลายอยู่ในหลายประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากบริษัทมีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นสภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาดผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการหรือฝ่ายบริหารงานบริษัทเอง บริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมาโดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง ผลกำไรของบริษัทแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัท โดยบริษัทประกอบการในรูปนิติบุคคลจะได้รับสิทธิพิเศษเหนือกว่าการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดาอยู่หลายประการ เช่น การประกอบกิจการในรูปบริษัทผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบ

<sup>102</sup> แหล่งเดิม. (น. 36)

<sup>103</sup> แหล่งเดิม. (หน้าเดิม).

<sup>104</sup> จาก ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 36), โดย ภัทรกร เปี่ยมทองคำ, 2556, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ในหนี้สินโดยจำกัดจำนวนตามจำนวนที่ลงทุนไว้การเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทสามารถกระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดาเพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนในตลาดหุ้นได้โดยง่ายการเพิ่มทุนของกิจการในรูปของบริษัทก็ทำได้โดยง่ายโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้นและการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>105</sup> โดยมีหลักเกณฑ์กำหนดขอบเขตของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลดังต่อไปนี้

หลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานที่กำหนดขอบเขตการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็คล้ายคลึงกับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือในการกำหนดให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศใดประเทศหนึ่งนั้นจำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลนั้นกับประเทศผู้จัดเก็บภาษี ความสัมพันธ์ดังกล่าวก่อให้เกิดหลักสำคัญสองประการคือ หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงหมายความว่า นิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นจากรายได้หรือผลกำไรทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั่วโลก ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้หมายความว่า นิติบุคคลที่มีรายได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

#### 2.5.2 การกำหนดฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญคือ ฐานกำไรสุทธิ โดยกำไรสุทธิทางบัญชี กับกำไรสุทธิตามกฎหมายภาษีอากร โดยทั่วไปจะไม่เท่ากัน อย่างไรก็ตามในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ยังคงต้องอาศัยหลักเกณฑ์ทางบัญชีเป็นสำคัญ แต่จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีต่าง ๆ เป็นไปโดยมีมาตรฐานเดียวกันกำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปจะเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี จะเห็นได้ว่า ความหมายของรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิจึงกว้างมาก

สำหรับหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่จะใช้ในการคำนวณกำไรสุทธินั้น ต้องเป็นหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป หลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป และนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกันแพร่หลายหลักเกณฑ์หนึ่งก็คือ เกณฑ์สิทธิ ซึ่งตามเกณฑ์สิทธินี้ ทางด้านรายได้จะถือว่าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการขายหรือการให้บริการเกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินกันแล้วหรือไม่ก็ตาม ส่วนทางด้านรายจ่ายนั้น ยึดหลักว่ารายจ่ายที่เป็นเหตุให้เกิดรายได้ขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดต้องถือว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น สำหรับรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ให้ถือหลักว่าภาระที่ต้อง

<sup>105</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น. 48). เล่มเดิม.

จ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต้องถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีเงินปันผลระหว่างบริษัท

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผลที่ผู้ถือหุ้นได้รับก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจขึ้น ทั้งนี้เพราะว่าเงินปันผลเคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของบริษัทผู้จ่ายซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้วครั้งหนึ่ง ดังนั้นเพื่อให้เกิดการปฏิบัติในลักษณะที่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาและผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคล ในกฎหมายภาษีอากรของหลาย ๆ ประเทศจึงกำหนดวิธีจัดการภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลระหว่างบริษัท (Intercorporate Dividend) นี้ไว้ด้วย การให้การจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลในรูปของวิธีเครดิตซึ่งใช้กับกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดา นั้น โดยทั่วไปก็สามารถนำมาใช้ได้กับกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนขนาดของการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลที่ให้นั้นจะเป็นเท่าใดจะขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ<sup>106</sup>

### 2.5.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับฐานกำไรสุทธิ เป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจลดอัตราลงได้ในกรณีตามมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปให้ลดอัตราภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 สำหรับสามรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2558<sup>107</sup>

### 2.5.4 การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญ แบ่งได้เป็น การชำระภาษีประจำปีและการชำระภาษีล่วงหน้า

#### 1. การชำระภาษีประจำปี

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีช่วงกำหนดเวลาในการชำระภาษีที่แน่นอน โดยทั่วไปจะถือกำหนดเวลานับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลเป็นเกณฑ์

ระบบนี้อาจเป็นระบบประเมินตนเองซึ่งนิติบุคคลที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมารวมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียพร้อมทั้งชำระภาษีในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว หรืออาจเป็นระบบ

<sup>106</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น.58-59). เล่มเดิม.

<sup>107</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 208). เล่มเดิม.

เจ้าพนักงานประเมินซึ่งนิติบุคคลที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเพียงแต่ยื่นแสดงรายการและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ อันจำเป็นสำหรับการประเมินภาษีให้เจ้าพนักงานเมื่อเจ้าพนักงานได้แจ้งการประเมินภาษีมาแล้วจึงนำเงินค่าภาษีอากรไปชำระตามกำหนดเวลาต่อไป

## 2. การชำระภาษีส่วงหน้า

สำหรับในบางประเทศ รายได้บางชนิดที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับมานั้น อาจถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้วก็ได้ ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนี้ก็นำมาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องชำระเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีได้เช่นเดียวกับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในหลาย ๆ ประเทศได้มีการกำหนดให้มีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้า (Advance Payment) ก่อนถึงกำหนดเวลาสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไว้ แม้ว่าระบบการชำระภาษีส่วงหน้าที่ใช้กันในแต่ละประเทศอาจมีวิธีการที่แตกต่างกันออกไป แต่ก็สามารถสรุปเหตุผลสำคัญของระบบนี้ได้ ดังนี้

2.1 การชำระภาษีส่วงหน้าจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายกับผู้ที่มีได้ถูกหักและเสียภาษีครั้งเดียวเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

2.2 ระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับการเกิดขึ้นของเงิน ได้มากที่สุดจะมีผลสำคัญต่อการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายการคลังเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศให้ได้ผล<sup>108</sup> ช่วยเสริมสร้างความมั่นคงทางด้านการคลังให้ดีขึ้น ซึ่งนับเป็นองค์ประกอบสำคัญของความสำเร็จในการดำเนินนโยบายการคลังเพื่อแก้ปัญหาเศรษฐกิจของประเทศชาติ

2.3 การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าจะช่วยทำให้รัฐมีรายได้จากภาษีนี้สม่ำเสมอขึ้นเพราะรายได้กระจายออกไปตลอดช่วงของปีแทนที่จะมากเฉพาะช่วงชำระภาษีประจำปีแต่เพียงช่วงเดียว

2.4 การหลบหลีกภาษีอากรน่าจะมีแนวโน้มลดลงเพราะการชำระภาษีส่วงหน้าเปรียบเสมือนการผ่อนชำระภาษี จำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละครั้งจึงไม่สูง ผู้เสียภาษีน่าจะมีความพร้อมที่จะเสียมากขึ้น

การชำระภาษีส่วงหน้ามีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาอยู่สองประการคือ การกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระและการกำหนดจำนวนงวดที่ต้องชำระ

การกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระ มีหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้อยู่ 3 วิธีด้วยกัน คือ

1) ใช้กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงของรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วเป็นฐานในการกำหนดภาษีส่วงหน้าที่ต้องชำระ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน วิธีนี้จะช่วยสร้างความแน่นอนในด้านการ

<sup>108</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น.74). เล่มเดิม.

ชำระภาษีได้เป็นอย่างดี อย่างไรก็ตามวิธีนี้ก็มีความเสี่ยงในแง่ที่ว่าหากมีความผันผวนทางด้านการดำเนินกิจการในระหว่างแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ภาษีที่ต้องชำระล่วงหน้าอาจมากเกินไปหรือน้อยเกินไปก็ได้

2) ใช้ผลการดำเนินงานที่ผ่านมาในช่วงแรกของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเป็นฐานในการกำหนดภาษีล่วงหน้าที่ต้องชำระ วิธีนี้มีความแน่นอนในเรื่องจำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละคราวอยู่พอสมควร แต่จะมีปัญหาทำนองเดียวกับวิธีแรกหากกิจการมิได้มีผลกำไรอย่างสม่ำเสมอตลอดรอบระยะเวลาบัญชี จะทำให้มีการชำระภาษีล่วงหน้ามากเกินไป และอาจส่งผลกระทบต่อภาวะการเงินของในช่วงหลังของรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการให้ทรุดหนักไปอีกก็ได้

3) ใช้วิธีการประมาณการผลกำไรสุทธิที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับทั้งรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเป็นเกณฑ์ ผู้เสียภาษีต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขึ้นมาวิธีนี้มีข้อดีที่สามารถจัดปัญหาอันเกิดจากความผันผวนทางธุรกิจที่เกิดขึ้นกับสองวิธีแรกได้ แต่จะมีปัญหาความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการประมาณการกำไรสุทธิซึ่งอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้จัดเก็บภาษีได้

การกำหนดจำนวนงวดของการชำระภาษिल่วงหน้า มีข้อสังเกตว่าหากกำหนดจำนวนงวดที่ต้องชำระมากก็จะทำให้การชำระภาษีมีลักษณะที่ใกล้เคียงกับระยะเวลาที่รายได้เกิดขึ้นมากขึ้นช่วยทำให้รัฐบาลได้เงินภาษีอากรเร็วขึ้น และจะมีส่วนช่วยลดแรงกดดันด้านการหลบหลีกภาษีได้บางส่วน แต่ขณะเดียวกันก็อาจนับได้ว่าเป็นภาระมากเกินไปสำหรับผู้เสียภาษีที่ต้องหาเงินมาชำระค่าภาษีอากรบ่อยครั้ง และอาจเป็นการสร้างภาระงานการบริหารการจัดเก็บโดยไม่จำเป็นอีกด้วยเช่นกัน<sup>109</sup>

<sup>109</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น.75-76). เล่มเดิม.

### บทที่ 3

## มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม ตามกฎหมายของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงมาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ ดังนี้

### 3.1 กฎหมายภาษีไทยในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม

เมื่อวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมมีการประกอบการเพื่อหารายได้ ซึ่งต่างก็มีภาษีเงินได้ที่จะต้องมีหน้าที่ชำระภาษีที่แตกต่างกัน อีกทั้งยังมีมาตรการของรัฐบาลที่ยกเว้นภาษีเงินได้ให้วิสาหกิจทั้งสองกรณีแตกต่างกันออกไป ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 3.1.1 กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่เสียเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งเป็น 4 ประเภท ได้แก่

##### (1) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาในที่นี้หมายถึง บุคคลที่มีชีวิตอยู่ในปีภาษีนั้น และมีเงินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นผู้มีเงินได้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว ประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้จำกัดอายุความสามารถ สัญชาติ ฯลฯ แต่อย่างใด<sup>1</sup>

##### (2) ผู้ถึงแก่ความตาย

ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี คือระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม และได้รับเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็เป็นผู้อยู่ในข่าย เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระหว่างปีภาษีนั้นด้วย เมื่อบุคคลนั้นสิ้นสภาพบุคคล ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือ

<sup>1</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 10). เล่มเดิม.

ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ของผู้ถึงแก่ความตายแล้วแต่กรณีเป็นบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย ตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 57 ทวิ)<sup>2</sup>

(3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาด ไม่ว่าจะด้วยสาเหตุใดก็ตาม และกองมรดกได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ กฎหมายก็ถือว่ากองมรดกดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย และเนื่องจากโดยสภาพแล้วกองมรดกไม่มีสภาพบุคคล ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทผู้ถึงแก่ความตาย ได้แก่ ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง)<sup>3</sup>

(4) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคล หรือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหุ้นนิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงกันร่วมกัน ไม่ว่าจะโดยการร่วมเป็น เงิน แรงงาน หรือทรัพย์สินอื่น ฯลฯ เพื่อกระทำการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไร ที่จะพึงได้แต่กิจกรรมที่ทำนั้น (ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนจะอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลต่างกับห้างหุ้นส่วนสามัญในด้านวัตถุประสงค์ คือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจกรรมที่ทำด้วยกัน เช่น การจัดการแสดง เพื่อหารายได้นำไปบริจาคให้แก่ผู้ทุกข์ยาก คณะผู้จัดการแสดงอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ (ตามมาตรา 56 วรรคสอง)<sup>4</sup>

3.1.1.2 ความหมายของเงินได้

การเรียกเก็บภาษีเงินได้ มีแนวคิดมาจากความคิดที่ว่า “เงินได้ เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Taxes) ที่ดีที่สุด” ดังนั้นเงินได้จึงเป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุดนี้ เพราะเงินได้ของบุคคลหนึ่งเป็นสิ่งที่ระบุว่า บุคคลนั้นมีหรือได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจไว้ในครอบครองของตนในระดับมากน้อยเพียงใด การที่มีเงินได้มาก ย่อมสามารถซื้อทรัพยากรต่าง ๆ มากครอบครองได้มาก<sup>5</sup>

<sup>2</sup> แหล่งเดิม.

<sup>3</sup> แหล่งเดิม.

<sup>4</sup> แหล่งเดิม. (น. 11).

<sup>5</sup> ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 2). เล่มเดิม.

คำว่า “เงินได้” มีการให้ความหมายไว้แตกต่างกัน 4 มุมมอง กล่าวคือ

(1) มุมมองด้านกฎหมายแพ่ง

หมายถึง เงินที่ได้มาจากแหล่งรายได้ในลักษณะเป็นครั้งคราว ในรูปของเงินตราที่ไหลเวียนจากแหล่งรายได้ที่มีลักษณะถาวร ในแต่ละช่วงเวลา ดังนั้น เงินได้ตามนัยดังกล่าวจึงประกอบด้วย 3 ลักษณะดังนี้

ลักษณะเป็นเงินตรา ซึ่งรวมถึงความมั่นคงที่สามารถตราเป็นเงินตราได้

ลักษณะเป็นความมั่นคงรำรวยที่มีที่มาจากแหล่งเฉพาะ ซึ่งอาจเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้ เช่นค่าเช่าที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งแรงงานของลูกจ้างที่ทำให้เกิดรายได้เงินได้ในส่วนเงินเดือน เป็นต้น

ลักษณะเป็นความมั่งคั่งที่ได้รับเป็นครั้งคราว เงินได้เป็นความมั่งคั่งที่เกิดการไหลเวียนในรอบระยะเวลาหนึ่งซึ่งไม่จำเป็นต้องผลิตขึ้นมาในช่วงระยะเวลาอย่างต่อเนื่องเพียงแต่เงินได้ต้องสามารถผลิตขึ้นใหม่ได้ トラบใดที่แหล่งกำเนิดเงินได้ยังไม่ได้ถูกทำลายลง<sup>6</sup>

(2) มุมมองทางด้านเศรษฐศาสตร์

ส่วนใหญ่มีความเห็นสอดคล้องกันดังนี้

เจอาร์ ฮิก (J.R.HICK) มีความเห็นว่า เงินได้เป็นความมั่งคั่งที่สามารถนำไปใช้จ่ายได้ภายในที่กำหนด หรือเป็นเงินได้ที่สมทบเข้ากับทรัพย์สินที่เป็นผลมาจากการออมทรัพย์โดยไม่ทำให้ความมั่นคงลดลง<sup>7</sup>

เฮก ไชมอน (HAIG-SIMNS) ได้ให้ความหมายว่า เงินได้ของแต่ละบุคคลเป็นจำนวนเงินหรือสิ่งอื่นใดที่สามารถวัดมูลค่าเป็นรูปตัวเงินที่สนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และเป็นส่วนเพิ่มหรือผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน<sup>8</sup>

เฮนรี ซี ไชมอน (Henry C. Simons) ให้ความหมายคำว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาหนึ่ง”<sup>9</sup>

<sup>6</sup> จาก กฎหมายภาษีอากร (น. 170), โดย ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, 2556, กรุงเทพฯ: สามัญจตุลักษ์ณ์.

<sup>7</sup> แหล่งเดิม.

<sup>8</sup> แหล่งเดิม.

<sup>9</sup> From The concept of income-Economic and Legal Aspect (p. 7), by Robert Merray Haig, 1959. (อ้างถึงใน ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 61). เล่มเดิม).



ลอเรนซ์ ฟิลลิป (Lawrence C. Phillips) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และหมายความรวมถึงความมั่นคง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย<sup>10</sup>

จอร์จ ไชน์ (George Schanz) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลรวมของการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น”<sup>11</sup>

จึงสามารถสรุปได้ว่า “เงินได้” ในมุมมองด้านเศรษฐศาสตร์ มีหลักใหญ่ 3 ประการ ดังนี้<sup>12</sup>

1. สิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอก ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบเงินหรือประโยชน์อื่นใด ๆ ที่ได้รับก็ควรถือเป็นเงินได้
2. การบริโภคที่ได้รับจากการบริการหรือทรัพย์สินของตนเอง เช่นอาศัยที่อยู่บ้านตนเอง โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สิ่งเหล่านี้จะทำให้ผู้รับมีความกินดีอยู่ดี มากกว่าผู้ซึ่งมีเงินได้รายการที่ (1) เท่านั้น แต่ไม่มีเงินรายได้ที่ (2)
3. มูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gain) ถ้าหากค่าของที่ดินและหุ้นที่ถืออยู่มีราคาเพิ่มขึ้น ก็น่าจะแสดงว่าผู้ที่มีที่ดินหรือหุ้นนั้นมีเงินได้ หรือความสามารถเหนือบุคคลอื่น

#### (3) มุมมองด้านบัญชี

วิถีทางการบัญชีได้ถูกนำมาใช้เพื่อสังเกตการณ์เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินที่อยู่ในหลายรูปแบบ ได้แก่ เงินสด หรือจากการดำเนินการทางธุรกิจ โดยการขาย การให้บริการที่เป็นผลจากการดำเนินการทางธุรกิจที่สำเร็จลงแล้ว ซึ่งนักบัญชีได้อธิบายหลักการเกิดของรายได้ (Realization) ตามหลักการบัญชีว่า “รายได้” คือ จำนวนเงินที่อธิบายได้จากราคารวมของสินค้าหรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้าภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง<sup>13</sup>

ตามความเห็นของนักบัญชีและสมาคมของนักบัญชีแห่งประเทศไทย “รายได้คือ การได้รับหรือเพิ่มพูนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้ของธุรกิจที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่งอันเนื่องจาก

<sup>10</sup> From Prentice Hall's Federal Taxation 1991 (Individuals), by Lawrence C. Phillips and other, 1990. (อ้างถึงใน ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 66). เล่มเดิม).

<sup>11</sup> From *An Introduction of Taxation* (p. 3), by Ray M. Sommerfeld, 1987. (อ้างถึงใน ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 66). เล่มเดิม).

<sup>12</sup> จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 94). เล่มเดิม.

<sup>13</sup> กฎหมายภาษีอากร (น. 173). เล่มเดิม.

การส่งมอบเพื่อการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลัก หรือ ศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำ”<sup>14</sup>

ดังนั้น รายได้ตามหลักการบัญชีแตกต่างจากรายได้ตามความหมายทางเศรษฐศาสตร์ อย่างเห็นได้ชัดในประเด็นที่สิ่งที่เป็นรายได้ตามความเห็นของนักเศรษฐศาสตร์ ขาดความแน่นอน เพราะอาศัยการกำหนดมูลค่าโดยใช้การประมาณการ ตรงกันข้ามกับนักบัญชี เมื่อทำการบันทึก รายการทางบัญชีในส่วนของรายได้ต้องบันทึกตัวเลขที่แน่นอนและยอมรับได้<sup>15</sup>

#### (4) มุมมองด้านกฎหมายภาษีอากร

“เงินได้” ในทางภาษีอากร หมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่เป็นฐานของภาษีอากร ซึ่งรัฐมีอำนาจ ในการจัดเก็บ ดังนั้น เงินได้ใด ๆ ที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจจัดเก็บจึงไม่ถือเป็นเงินได้ ในทางภาษีอากร<sup>16</sup> ความหมายของเงินได้ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นมี ความหมายทั้งอย่างกว้างที่สุด และความหมายอย่างแคบที่สุด<sup>17</sup> ดังต่อไปนี้

(ก) เงินได้ คือ การเพิ่มทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion) เป็นการพิจารณาการ เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในช่วงเวลาหนึ่ง (Increase Net Worth Plus Consumption) เงินได้จึงมีความหมายเป็นสองนัย คือ

เงินได้ หมายถึง จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้จากบุคคลอื่นในช่วงเวลาหนึ่งหลังจากหักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว บวกด้วยมูลค่าของการบริโภค โดยไม่ต้อง ใช้เงินซื้อ เช่น การได้อยู่บ้านตัวเอง บวกด้วยการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าขึ้น โดยไม่มีการซื้อขาย แลกเปลี่ยน

เงินได้ คือ ทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้นบวกด้วยการบริโภคหรือรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหาเงินได้<sup>18</sup>

(ข) เงินได้ ได้แก่ ผลได้อันเกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth) หมายความว่า เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินเท่านั้น ดังนั้น มูลค่าของการ บริโภคโดยไม่ต้องซื้อที่ดี หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนที่ดี

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> แหล่งเดิม.

<sup>16</sup> จาก การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของ ประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 15), โดย เอกรัฐ คงมี, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>17</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 56-58). เล่มเดิม.

<sup>18</sup> แหล่งเดิม.

ไม่ถือเป็นเงินได้ตามความหมายนี้ ซึ่งผลอันเกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท<sup>19</sup> คือ

ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตหรือซื้อมาเพื่อขายตามปกติ และเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ

ผลที่ได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ซึ่งได้แก่ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย

(ค) เงินได้ ได้แก่ ผลได้ซึ่งได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income) ตามความหมายนี้ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนไม่ถือเป็นเงินได้เนื่องจากผลได้ดังกล่าวไม่ได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น<sup>20</sup>

ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทย ถือเอาความหมายของเงินได้ตามความหมายที่สองเป็นหลัก โดยมีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งหากำไรบางชนิด

### 3.1.1.3 เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้ตามกฎหมายภาษีอากร

ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้ความหมาย “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้ให้หมายความตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้ โดยแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภท ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ

สรุปได้ว่า เงินได้พึงประเมิน สามารถแบ่งแยกได้ 5 ประเภท ได้แก่

(1) เงิน หมายถึง เงินตราไม่ว่าจะเป็นเงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศก็ตาม โดยถ้าเป็นเงินตราต่างประเทศนั้นทางผู้มีเงินได้ต้องทำการแปลงค่าเงินให้เป็นเงินตราไทยก่อนเพราะในทางภาษีและจะไม่รับรู้เงินได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยวิธีการแปลงค่าเงินจากต่างประเทศให้เป็นเงินไทยทำได้สองวิธี คือ

ก) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน<sup>21</sup>

<sup>19</sup> แหล่งเดิม.

<sup>20</sup> แหล่งเดิม.

<sup>21</sup> จาก การบริหารภาษีเงินได้ของผู้ด้วยตนเอง *Quality Tax Planning* (น. 155-156), 2550. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 41). เล่มเดิม).

ข) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการค้าเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

(2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ หมายถึง ทรัพย์สินทั้งที่เป็นทรัพย์สินมีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ได้ แต่ต้องเป็นทรัพย์สินที่มีราคาและอาจถือเอาได้ โดยทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้นั้นต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้รับระหว่างปีภาษี ไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วเพียงแต่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เช่น ซื้อที่ดินในปี 2550 ในราคา 5 ล้านบาท ต่อมาในปี 2554 ราคาที่ดินเพิ่มขึ้น เป็น 8 ล้านบาท เช่นนี้ในปีภาษี 2554 ไม่ถือว่าเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเป็นเงินได้พึงประเมินในส่วนของทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ เพราะทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว<sup>22</sup>

(3) ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ หมายถึง ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งไม่ใช่เงินหรือทรัพย์สินแต่เป็นประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องสวัสดิการต่าง ๆ ที่ทางนายจ้างได้ให้กับลูกจ้างของตน ซึ่งในทางกฎหมายถือว่าลูกจ้างได้รับเงินได้พึงประเมินจากสวัสดิการต่าง ๆ ดังกล่าว ซึ่งต้องคำนวณราคาแล้วนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้าง เช่น ในกรณีที่นายจ้างได้ทำประกันชีวิตให้กับลูกจ้าง โดยออกค่าเบี้ยประกันชีวิตให้กับลูกจ้าง เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างออกแทนให้นี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษี ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้นี้ยังรวมถึงการได้รับการปลดหนี้ด้วย<sup>23</sup>

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ในกรณีที่มิใช่ผู้ชำระภาษีแทนให้ไม่ว่าจะเป็นผู้ใดก็ตาม ภาษีที่ผู้อื่นชำระแทนให้นี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย

(5) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร เป็นเรื่องของการขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีเงินปันผล เพราะเงินปันผลนั้นมาจากกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว ครั้งหนึ่ง ต่อมาเมื่อนิติบุคคลนำเงินที่เสียภาษีไปแล้วมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้นถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก ซึ่งเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ดังนั้น เพื่อเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าว รัฐบาลจึงคืนภาษีบางส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน โดยเงินภาษีที่คืนให้นี้เรียกว่า “เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร” โดยให้นำเครดิตนี้มารวมเป็นเงินได้

<sup>22</sup> แหล่งเดิม.

<sup>23</sup> แหล่งเดิม.

พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อคำนวณภาษีที่ต้องเสียแล้วก็ให้เอาเครดิตภาษีมาหักออกจากรายได้ที่ต้องเสียอีกครั้ง<sup>24</sup>

แหล่งเงินได้พึงประเมิน

“แหล่งเงินได้” หมายถึง แหล่งที่มาของเงินได้ การที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใด รัฐต้องมีความสัมพันธ์กับบุคคลนั้นโดยประการใดประการหนึ่งตามหลักการ ดังนี้<sup>25</sup>

(1) ความสัมพันธ์เรื่องถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายความว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีเงินได้จากประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติใดก็ตาม

(2) ความสัมพันธ์เรื่องหลักแหล่งเงินได้ หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม

(3) ความสัมพันธ์เรื่องหลักสัญชาติ หมายความว่า ผู้ที่ถือสัญชาติของประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและนอกประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ในการนำมาคำนวณเงินได้ตามมาตรา 41 ประมวลรัษฎากรของไทย แหล่งที่มาของเงินได้แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและแหล่งนอกประเทศ ดังนี้<sup>26</sup>

(1) เงินได้ที่เกิดจากภายในประเทศ หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจาก

- ก) หน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ข) กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ค) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ
- ง) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศนี้ ไม่ว่าจะมิใช่สัญชาติไทยหรือไม่ก็ตามมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เสมอ เว้นแต่ จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศและไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

<sup>24</sup> แหล่งเดิม.

<sup>25</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 44), โดย ชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม, 2541. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 42). แหล่งเดิม).

<sup>26</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41.

(2) กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทย หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลมาจากการ

- ก) ทำหน้าที่การงานในต่างประเทศ หรือ
- ข) กิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ค) มีทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ผู้มีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีที่แล้วมาแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบทั้งสองประการ ดังต่อไปนี้

- ก) ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และ
- ข) ผู้มีภาษีนั้นด้วยเงินได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย

“ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายความว่า บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใดให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

“ปีภาษี” หมายความว่า ปีปฏิทิน คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ทุกปี

#### 3.1.1.4 ฐานภาษี

ความหมายของฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือได้รับผลประโยชน์เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น ๆ เป็นต้น<sup>27</sup>

ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี (ภาษีอากรที่ต้องเสีย= ฐานภาษี\*อัตราภาษีอากร)<sup>28</sup>

ฐานภาษี ถือเป็น 1 ใน 6 องค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบภาษี เป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ<sup>29</sup>

ฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

“ฐานภาษี” หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี<sup>30</sup> สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษี คือ “เงินได้สุทธิ” ที่ได้มาจากเงินได้พึงประเมิน หักด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ หักด้วยค่าลดหย่อน<sup>31</sup>

<sup>27</sup> ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศีกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 43). เล่มเดิม.

<sup>28</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 2). เล่มเดิม.

<sup>29</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 105). เล่มเดิม.

“เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้ทุกชนิดที่ได้รับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ เว้นแต่ที่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวหมายรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้<sup>32</sup>

“ค่าใช้จ่าย” หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ได้แก่ จำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้ต้องใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการหาเงินได้<sup>33</sup> ซึ่งมีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คือการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ตายตัวเป็นร้อยละซึ่งกำหนดไว้แตกต่างกันตามประเภทของเงินได้ และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร คือ การหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง ซึ่งต้องผู้มีเงินได้ต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่ายและต้องทำบัญชีและมีใบเสร็จรับเงิน<sup>34</sup>

“ค่าลดหย่อน” หมายถึง รายการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ให้สามารถหักออกจากเงินได้ เพิ่มขึ้นหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว โดยจำนวนค่าลดหย่อนที่กฎหมายกำหนดให้หักได้นี้ จะมีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งแบ่งออกเป็น ค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ และครอบครัว ค่าลดหย่อนเพื่อการออม ค่าลดหย่อนเพื่อการบริจาค ค่าลดหย่อนเพื่อที่อยู่อาศัย และค่าลดหย่อนอื่น ๆ ที่รัฐกำหนด<sup>35</sup>

<sup>30</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 13), โดย วิทย์ ต้นตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 44). เล่มเดิม).

<sup>31</sup> แหล่งเดิม.

<sup>32</sup> แหล่งเดิม.

<sup>33</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 147). เล่มเดิม.

<sup>34</sup> จาก ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector, โดย วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล, 2544, กรุงเทพฯ: บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 44). เล่มเดิม).

<sup>35</sup> บล็อกภาษีข้างถนน TaxBugnoms. (ม.ป.ป.). ว่าด้วยเรื่องของการออม การวางแผนภาษี และมนุษย์เงินเดือน ตอนที่ 4. สืบค้นจาก <http://tax.bugnoms.com/tax-saving-and-saving-plan-for-salaryman-4/>

### 3.1.1.5 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน<sup>36</sup>

กฎหมายกำหนดให้เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ เงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษี “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้คำนิยามไว้ว่า คือ เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ ได้แก่

- (1) เงินได้พึงประเมินตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร รวม 8 ประเภท
- (2) ทรัพย์สิน
- (3) ประโยชน์อย่างอื่นซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
- (4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) เกรดภาษี มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ทุกกรณีจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น จึงจะถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ถ้ายังไม่ได้รับหรือยังค้างชำระ จะไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

ดังนั้น ตามความหมายดังกล่าวข้างต้น เงินได้พึงประเมินจึงมีลักษณะสำคัญ 2 ประการ คือ<sup>37</sup>

(ก) โดยสภาพภาษีเงินได้พึงประเมิน อาจเป็นตัวเงินหรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ เช่น ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ และอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น เป็นข้าราชการพักอาศัยในบ้านพักราชการ มีรถของทางราชการและมีคนขับรถที่กินเงินเดือนของหน่วยงานราชการให้ใช้ เป็นต้น

(ข) ถือเอายอดเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายเป็นหลัก กล่าวคือ ถึงแม้ว่าได้เสียค่าใช้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้เหล่านั้น ก็จะนำมาหักออกเสียก่อนไม่ได้ หลักที่ว่า “เงินได้พึงประเมิน” จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้นจึงจะถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เว้นแต่ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้รับก็ถือว่าได้รับแล้ว กรณีตามมาตรา 40 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยและให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น

<sup>36</sup> จาก วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 28), โดย โกเมนทร์ สืบวิเศษ, 2548, กรุงเทพฯ.

<sup>37</sup> แหล่งเดิม.



ความในวรรคก่อน มิให้ใช้บังคับในกรณีที่ดินค้ำนั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

เหตุที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภาษีแบบแยกเงินได้แต่ละประเภท ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทได้แก่

- 1) เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น
  - ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
  - ข) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง
  - ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
  - ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และ
  - จ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น<sup>38</sup>

“เงินเดือน” หมายถึง เงินจ้างที่คำนวณจ่ายเป็นรายเดือน ปกติจะจ่ายในกรณีที่งานที่จ้างนั้นจะต้องทำเป็นประจำและมีลักษณะค่อนข้างถาวร การจ่ายเงินจ้างในรูปของเงินเดือนนี้จะต้องจ่ายให้ตามกำหนดระยะเวลา ไม่ว่างานที่ทำนั้นจะเสร็จหรือไม่ก็ตาม

“ค่าจ้าง” มีลักษณะคล้ายเงินเดือน แต่ว่างานที่ทำจะเป็นงานที่จ้างเป็นการชั่วคราวหรือทำให้เสร็จไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง เช่น แม่บ้านที่เป็นลูกจ้างในบริษัทรับทำความสะอาดได้รับค่าจ้างเป็นรายวัน

“เบี้ยเลี้ยง” เป็นเงินที่นายจ้างต้องจ่ายให้ เนื่องจากลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่

“โบนัส” เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างจ่ายให้เป็นพิเศษ นอกจากเงินจ้างตามปกติ เงิน โบนัส มักจะจ่ายตอนสิ้นปี

“เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ” เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากที่การงานนั้นสิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติงานมาด้วยดีตลอดเวลาที่ทำงานให้กับนายจ้าง บำเหน็จแตกต่างกับบำนาญตรงที่บำเหน็จเป็นเงินที่จ่ายให้คราวเดียวกันเป็นเงินก้อน ส่วนบำนาญแบ่งจ่าย

<sup>38</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1).

เป็นงวด ๆ ตามเวลาที่ตกลงกัน หรือจนกว่าลูกจ้างจะถึงแก่กรรม ส่วนเบี้ยหวัดเป็นเงินที่จ่ายให้แก่ข้าราชการทหาร<sup>39</sup>

2) เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับทำงานให้<sup>40</sup> ไม่ว่าจะเป็น

- ก) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด
- ข) เงินอุดหนุนในงานที่ทำเบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
- ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
- ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และ
- ฉ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวเงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากการทำงานให้ซึ่งคู่สัญญามิได้เป็นลูกจ้างและนายจ้างกันตามสัญญาจ้างแรงงาน อาจเป็นสัญญาจ้างทำของ หรือสัญญาตัวแทนนายหน้าก็ได้<sup>41</sup>

ข้อแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 2 และเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 1 ดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ผู้มีเงินได้จะได้รับเงินต่อเมื่อทำงานสำเร็จ แต่สำหรับเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 1 ไม่ว่างานจะสำเร็จหรือไม่ก็ตาม ผู้มีเงินได้จะได้รับเงินทุกเดือน หรือตามระยะเวลาที่จ้างงาน โดยจ่ายเป็นคราว ๆ แน่นนอน

(2) ผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 นั้น ไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้จ่ายเงิน กล่าวคือ มีอิสระในการทำงานไม่ได้เป็นลูกจ้างของผู้จ่ายเงิน

3) เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(3) เงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ได้แก่ ค่าแห่งกึ่งดิวลิสต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล<sup>42</sup>

<sup>39</sup> จาก ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 1-026-1-067), โดย ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ, 2553. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 46). เล่มเดิม).

<sup>40</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (2).

<sup>41</sup> จาก หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law) (น. 72), โดย ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, 2550. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 46). เล่มเดิม).

<sup>42</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (3).

ค่า goodwill (Goodwill) หมายถึง ค่าความนิยม หรือมูลค่าของธุรกิจที่สูงเกินกว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาได้ ทั้งนี้ เนื่องจากชื่อเสียงของธุรกิจนั้น หรือธุรกิจนั้น ได้สิทธิพิเศษกว่าธุรกิจอื่น ๆ

ค่าสิทธิ (Royalty) หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใด ๆ ที่ ๆ ได้รับเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนจากการถ่ายทอดความรู้ความชำนาญด้านเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตรหรือเครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง แผนผัง สูตรลับหรือกรรมวิธีลับ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตร หรือเครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนการให้ใช้สิทธิตามสัญญาการค้าและบริการ (Franchise) เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินปี อันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาลก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(3) ด้วย<sup>43</sup>

4) เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(4)<sup>44</sup> ได้แก่

ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะไม่มีหลักประกันหรือไม่ตาม

ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

<sup>43</sup> หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law) (น. 74). เล่มเดิม.. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 47). เล่มเดิม).

<sup>44</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

ค) เงิน โบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้เป็นส่วนแบ่งพิเศษแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนอกเหนือจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ถือเป็นโบนัสอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ค)

ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือการโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)<sup>45</sup> เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

ข) การค้ำสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

ค) การค้ำสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น สมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ(ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันค้ำสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการค้ำสัญญานั้น

กรณีสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาขายเงินผ่อน เงินได้ที่จะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5) จะต้องเป็นเงินได้จากการค้ำสัญญา หากเป็นค่าเช่าซื้อหรือเงินผ่อนที่ชำระกันตามสัญญาแล้วจะไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทนี้ แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)

<sup>45</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (5).

นอกจากนี้ ถ้าเป็นเงิน ได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ผู้ขายจะต้องได้รับเงินคืน ทรัพย์สินที่ซื้อขายโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว จึงจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)<sup>46</sup>

6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)<sup>47</sup>เงิน ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ คือวิชา กฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือ วิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

วิชากฎหมาย เช่น เงินได้จากค่าทนายความที่ความในศาล การรับทำสัญญาหรือ พิณัยกรรม หรือให้คำปรึกษากฎหมาย<sup>48</sup>หรือการเป็นที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทต่าง ๆ หากนัก กฎหมายผู้นั้นมิได้เป็นลูกจ้างหรือพนักงานบริษัท แต่บริษัทผู้ว่าจ้างกำหนดให้เป็นเงินจำนวนหนึ่ง ทุกเดือน หากมีปันหาจึงเรียกมาขอคำปรึกษา เงินที่ได้รับจำนวนเท่า ๆ กันทุกเดือน จะเป็นเงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้ จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6) เพราะการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ค่าตอบแทนที่ ได้รับจะขึ้นกับปริมาณงาน หรือความยากง่ายของงานที่ทำ มิใช่ได้เท่า ๆ กันทุกเดือน

การประกอบโรคศิลป์ ได้แก่ การประกอบวิชาชีพที่กระทำต่อร่างกายของมนุษย์ ในการ ตรวจโรค วินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริมและการฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ ในสาขาเวชกรรม ทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาล กายภาพบำบัด และเทคนิคการแพทย์ ไม่ว่าจะ เป็นการแพทย์แผนปัจจุบัน หรือแพทย์แผนไทย แต่การประกอบวิชาชีพดังกล่าวต้องเป็นลักษณะ ของการจ้างทำของ มิใช่จ้างแรงงาน หากแพทย์เป็นลูกจ้างโรงพยาบาล ได้รับเงินเดือนจาก โรงพยาบาล เงินที่ได้รับจะเป็นตามมาตรา 40(1)

การประกอบอาชีพสัตวแพทย์ ไม่ถือว่าเป็นการประกอบโรคศิลปะ เพราะมิได้กระทำ ต่อร่างกายมนุษย์ เงินที่สัตวแพทย์ได้รับจากการรักษาสัตว์จึงเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)

<sup>46</sup> หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law) (น. 79-80). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปัญหาการหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 49). เล่มเดิม).

<sup>47</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (6).

<sup>48</sup> จาก บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร, โดย อติเทพ ถิระวัฒน์, 2555, สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

สถาปัตยกรรม ได้แก่ งานวิชาการช่าง เช่น การวาดโครงการ วางผัง และการออกแบบ ทำรายการกำหนดราคาก่อสร้าง รวมถึงการให้คำปรึกษาทางด้านสถาปัตยกรรม หรือเกี่ยวเนื่องกับสถาปัตยกรรม แต่ไม่รวมถึงการรับเหมาก่อสร้าง รับพิมพ์แบบพิมพ์เขียว

วิศวกรรม ได้แก่ การนำความรู้ทางคณิตศาสตร์ และวิทยาศาสตร์ธรรมชาติมาประยุกต์ใช้ เป็นประโยชน์ในสาขาวิศวกรรม รวมถึงการให้คำปรึกษาทางด้านวิศวกรรม หรือเกี่ยวกับวิศวกรรม แต่ไม่รวมถึงการติดตั้ง ซ่อมแซม หรือการควบคุม

ประณีตศิลปกรรม ได้แก่ การกระทำใด ๆ ที่มีคุณค่าทางศิลปะ กรมสรรพากร ถือหลักว่า ถ้าวัสดุสิ่งของที่นำมาทำนั้นมีราคาน้อย แต่เมื่อทำเสร็จแล้วผลงานของงานมีมูลค่าหรือคุณค่าสูง ถือเป็นงานประณีตศิลปกรรม

การบัญชี ได้แก่ ศิลปะของการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และนำสรุปข้อมูล อันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน และการให้ข้อมูลทางการเงิน ซึ่งมีหลายสาขา ไม่ว่าจะเป็นการทำบัญชี วางระบบบัญชี การบัญชีการเงิน การบัญชีต้นทุน การตรวจสอบบัญชี เพื่อให้ความเห็นต่องบการเงิน

ส่วนวิชาชีพอื่น ขณะนี้ยังไม่มียกเว้นพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอื่นเป็นวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6) เพิ่มเติม

7) เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(7)<sup>49</sup> เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุน ด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนที่สำคัญนอกจากเครื่องมือ

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากสัญญาจ้างทำของที่เหมาะสมทั้งค่าของและค่าแรงด้วย แต่ถ้าเฉพาะค่าแรงแล้วสุดอุปกรณ์ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จ่ายเงินค่าแรงที่ได้ จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2)

8) เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8)<sup>50</sup> เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ครอบคลุมมากกว่าเงินได้ประเภทอื่น ๆ เพราะนอกจากจะหมายถึงเงินได้จากการประกอบธุรกิจพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม และการขนส่งแล้วยังหมายถึงเงินได้ที่ไม่เข้าลักษณะเงินได้ ตามมาตรา 40(1) ถึง (7) กฎหมายถือเป็นเงินได้ตามมาตรา นี้ด้วย<sup>51</sup>

<sup>49</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (7).

<sup>50</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8).

<sup>51</sup> หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law) (น. 86). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 51). เล่มเดิม).

### 3.1.1.6 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) หมายถึง ขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษี หรือ หมายถึงสัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือจากภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บ<sup>52</sup>

อัตราภาษีแบ่งออกเป็น อัตราภาษีเฉลี่ย และอัตราภาษีส่วนเพิ่ม

อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Rate of Tax) เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “อัตราภาษีที่เป็นผล” (Effective Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้ (หรือฐานภาษี) ที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง อัตราภาษีเฉลี่ยถูกนำมาใช้เริ่มแรกกับภาษีเงินได้ (Income Tax) เพื่อแสดงว่า อัตราภาษีเฉลี่ยมีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งผลกระทบดังกล่าวถูกเรียกว่า “ผลทางรายได้” (The Income Effect of Taxation)<sup>53</sup>

อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Rate of Tax) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้เก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล หรือหมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีเงินได้ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ที่รับเพิ่มขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากไปเปลี่ยนแปลงรางวัลที่เป็นตัวเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีจะได้รับเพิ่มขึ้นจากการทำงาน การออม การลงทุน และการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ อัตราภาษีส่วนเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่จะไปทำกิจกรรมอื่นทดแทนกิจกรรมที่จะได้รับเงินได้เพิ่มขึ้นและถูกจัดเก็บภาษี ซึ่งผลกระทบดังกล่าว ถูกเรียกว่า “ผลทดแทน” (The Substitution Effect of Taxation)<sup>54</sup>

อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีเพียง 1 อัตรา (เช่น อัตราร้อยละ 30) ในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่เป็นกำไรสุทธิ หรือรัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพียง 1 อัตรา ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำเงินได้ส่วนที่เหลือหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนต่าง ๆ จากฐานภาษีที่เป็นเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) แล้ว<sup>55</sup>

<sup>52</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม.

<sup>53</sup> แหล่งเดิม. (น. 74).

<sup>54</sup> แหล่งเดิม.

<sup>55</sup> แหล่งเดิม.

ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวน เท่ากันไม่ว่าเงินได้ (หรือฐานภาษี) จำนวนมากหรือจำนวนน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่ จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะ เปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง เรียกว่า “ภาษีแบบคงที่” (Proportional Tax)<sup>56</sup>

อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจาก ฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตรา ในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน<sup>57</sup>

ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวน สัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้นนี้ เรียกว่า “ภาษีแบบก้าวหน้า” (Progressive Tax)<sup>58</sup>

#### อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบรัฐฎากรได้กำหนดไว้ใน มาตรา 48(1) ว่าเงินได้พึงประเมิน (ฐานภาษี) เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากนั้นให้นำเงินได้สุทธิตามคำนวณเพื่อเสียภาษี ในอัตราที่กำหนดไว้บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

#### การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีแต่ละประเภทไว้แตกต่างกัน เช่น การจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว จัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ จัดเก็บภาษีจากรายรับหรือรายได้ก่อนหักรายจ่าย หรือกำหนดให้เสียอากร แสตมป์ในอัตราร้อยละของมูลค่าตราสาร หรือสัญญา เป็นต้น

#### (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี<sup>59</sup>

วิธีที่ 1 การคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิ ให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.- มิ.ย. มารวมกัน แล้วหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิ ให้นำ

<sup>56</sup> แหล่งเดิม. (น. 75).

<sup>57</sup> แหล่งเดิม.

<sup>58</sup> แหล่งเดิม.

<sup>59</sup> กรมสรรพากร. (2551). *สรุปวิธีการคำนวณภาษี*. สืบค้นจาก



เงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระครั้งปี และหักออกด้วยภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายก็จะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีที่ต้องชำระ

วิธีที่ 2 คำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมิน นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.- มิ.ย. ที่มียอดเงินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปคำนวณภาษี อัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้จะเป็นภาษีต้องชำระครั้งปี และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

(2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี<sup>60</sup>

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) – (8)

วิธีที่ 1 คำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.- ธ.ค. มารวมกัน แล้วหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระประจำปี สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระประจำปีภาษีได้

วิธีที่ 2 คำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.- ธ.ค. ตามมาตรา 40(2) – (8) รวมกัน หากมีเงินได้ตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปภาษีอัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้จะเป็นภาษีต้องชำระทั้งปี และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

ให้นำเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ได้รับตั้งแต่ ม.ค.- ธ.ค. ของปีที่ผ่านมา มารวมกัน หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิแล้วจึงนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระทั้งปี และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

### 3.1.1.7 การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางประเภท

<sup>60</sup> แหล่งเดิม.

ก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net/Taxable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้<sup>61</sup>

ค่าใช้จ่าย คือ รายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายหรือถือว่าได้จ่ายไปตามความจำเป็น และสมควร เพื่อหารายได้ของผู้มีเงินได้หรือกิจการของผู้มีเงินได้<sup>62</sup> ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดวิธีการหัก ค่าใช้จ่ายไว้ 2 วิธี คือ

1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่าย (Standard Deduction) เป็นการกำหนดให้หัก ค่าใช้จ่ายในอัตรายตัว โดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริง จะมีมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดให้ แต่เงินได้พึงประเมินบางประเภท เช่น เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1)(2) มีเพดานค่าใช้จ่ายจำกัดไว้ คือ เงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท<sup>63</sup>

2) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายไปจริง แต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน กับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักออกจากเงินได้ พึงประเมินจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร<sup>64</sup>

การที่กฎหมายใช้คำว่า “จำเป็นและสมควร” สำหรับรายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่าย ได้พึงแสดงให้เห็นเจตนาว่า รายจ่ายนั้น ๆ จะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการหารายได้ และเป็นกรณีจำเป็นที่จะต้องมียาจ่ายนั้น ๆ ทั้งรายจ่ายนั้นจะต้องมีจำนวนที่สมควรด้วย<sup>65</sup>

เงินได้พึงประเมินบางประเภทกฎหมายบังคับให้หักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็น และสมควร บางประเภทกฎหมายบังคับให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยวิธีเดียว ซึ่งบางประเภท กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ เลย เช่น เงินได้ประเภทค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ เป็นต้น แต่บางประเภทให้หักค่าใช้จ่ายได้โดยจะเลือกวิธีเหมา หรือจ่ายจริงตามความจำเป็น และสมควร จะต้องแสดงหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ ถ้าพิสูจน์ได้ น้อยกว่าจำนวนที่ขอหัก ก็หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าที่พิสูจน์ได้เท่านั้น จะกลับไปขอหักตามวิธีเหมา อีกไม่ได้<sup>66</sup>

<sup>61</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 147). เล่มเดิม.

<sup>62</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. เล่มเดิม.

<sup>63</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ.

<sup>64</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 ตี.

<sup>65</sup> คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-139). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> แหล่งเดิม. (น. 1-140).

โดยการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สามารถแยกย่อยได้เป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)<sup>67</sup> คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายจะเป็นค่าใช้จ่ายอะไร ซึ่งเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติ ได้แก่

(ก) ต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน รายจ่ายที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน โดยไม่จำเป็นต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ ได้แก่ รายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นครั้งคราว หากมีความสัมพันธ์กับเงินได้แล้วก็ยังเป็นรายจ่ายที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีได้ และไม่ต้องคำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะมีจำนวนมากกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับหรือไม่

รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับค่าจ้างไม่สามารถนำไปหักจากเงินได้จากการจ้างแรงงานได้ รายจ่ายที่สามารถนำไปหักออกจากเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่ใช่รายจ่ายในการเตรียมให้ได้มาซึ่งการจ้างแรงงาน เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายในการทำสัญญาจ้าง

(ข) รายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีจุดประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินรายจ่ายที่สามารถหักจากเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ก็สามารถนำไปหักได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะหยุดประกอบกิจการไปแล้ว

(ค) ต้องไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะการลงทุน หรือรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว หรือรายจ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) คือรายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในปีภาษีที่เกิดรายจ่ายและปีภาษีในอนาคต โคนรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้หักในการคำนวณภาษีเงินได้ เว้นแต่รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตไว้โดยเฉพาะให้หักค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

รายจ่ายเพื่อหารายได้ (Revenue Expenditure) คือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในแต่ละปีภาษีไป

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Private or Domestic Expenditure) คือรายจ่ายที่เกิดขึ้นในการดำรงชีวิตประจำวันของบุคคล ซึ่งต้องไม่ใช่รายจ่ายเกี่ยวกับการหารายได้จึงเป็น

<sup>67</sup> จาก ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2), โดย สราวุธ วุฒยาภรณ์, 2554, วารสารสถาบันอบรมวิจัย และพัฒนากฎหมายอากร ฉบับปฐมฤกษ์, น. 20.

รายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้นำไปหักออกจากเงินได้ในการคำนวณภาษี แต่รายจ่ายบางรายการมีปัญหาว่า อาจเป็นทั้งรายจ่ายส่วนตัวหรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ เช่น ค่าอาหาร จะถือว่าเป็น รายจ่ายที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตไม่ใช่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ ดังนั้น รายจ่ายค่าอาหาร จึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เว้นแต่ เป็นรายจ่ายค่าอาหารที่รวมอยู่กับรายจ่ายสำหรับเดินทางไป ประกอบกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ จะถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ ดังนั้น หากรายจ่าย ในการเดินทางไม่ต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย รายจ่ายค่าอาหารที่รวมอยู่ด้วยก็ไม่ต้องห้ามมิให้หัก เป็นเป็นรายจ่ายไปด้วย

รายจ่ายที่เกี่ยวกับบ้านที่ให้เป็นที่ทำงาน (Home office Expenses) ผู้เสียภาษี ไม่อาจนำรายจ่ายภายในบ้านไปหักออกจากเงินได้เพื่อคำนวณภาษีได้ เว้นแต่ สามารถพิสูจน์ได้ว่า ส่วนหนึ่งส่วนใดของบ้านได้จัดไว้เพื่อทำงานหรือเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจโดยเฉพาะ และมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการทำงานนั้น เช่น ค่าไฟฟ้า น้ำประปา ค่าเสื่อมราคาในอุปกรณ์ที่ใช้ทำงาน หรือประกอบธุรกิจ เป็นต้น ส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ ค่าเช่าที่เกี่ยวกับบ้าน ไม่สามารถนำไปหักใน การคำนวณภาษีได้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งแยกสัดส่วนระหว่างบ้านกับที่ทำงานได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ได้ทำงาน ที่บ้านรายจ่ายดังกล่าวก็ยังเกิดขึ้นอยู่นั่นเอง

รายจ่ายอันมีลักษณะส่วนตัวอื่น ๆ เช่น รายจ่ายในการเดินทาง (Travel Expenses) โดยหลักไม่สามารถหักได้ แต่หากเป็นรายจ่ายในการเดินทางไปทำงานนอกเวลาทำงานตามคำสั่ง นายจ้างไม่ใช่รายจ่ายต้องห้าม

รายจ่ายในการเลี้ยงดูบุตร (Child-Care Expenses) กรณีที่มารดาต้องออกไปทำงานนอก บ้านเป็นรายจ่ายลักษณะส่วนตัวไม่สามารถหักได้

รายจ่ายในกรณีศึกษาด้วยตนเอง (Self-Education Expenses) เป็นรายจ่ายที่ผู้เสียภาษี สามารถพิสูจน์ได้ว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนเกี่ยวข้องกับเงินได้ กล่าวคือ การศึกษาด้วยตนเอง ดังกล่าวช่วยให้ผู้เสียภาษีได้รับการเลื่อนตำแหน่งงานให้สูงขึ้น ซึ่งส่งผลให้มีเงินได้มากขึ้น รายจ่าย ดังกล่าวจะไม่เป็นรายจ่ายต้องห้าม และสามารถนำไปหักออกจากเงินได้เพื่อคำนวณภาษีได้ เช่น รายจ่ายในหลักสูตรการศึกษา รายจ่ายในการสัมมนา เป็นต้น

เครื่องแต่งกาย (Clothing) เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว เว้นแต่ เครื่องแต่ง กายที่เป็นเครื่องแบบ หรือเครื่องแต่งกายที่มีส่วนป้องกันอุบัติเหตุจากการทำงานซึ่งมีส่วนเกี่ยวกับ การหารายได้

## 2) การหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)

นอกจากผู้เสียภาษีมียกหักค่าใช้จ่ายทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษียังมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเฉพาะ หากผู้เสียภาษีมียกจ่ายตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติและกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร เช่น รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน (Repair) การซ่อมแซมต้องเป็นการทำทรัพย์สินให้กลับคืนสู่สภาพเดิม โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของทรัพย์สินนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใดของทรัพย์สินใหม่ การเปลี่ยนแปลงต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงเฉพาะส่วนที่ชำรุดหรือเสียหาย มิใช่การเปลี่ยนแปลงทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือปรับปรุงทรัพย์สินให้ดีขึ้น มิฉะนั้นจะกลายเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งต้องห้ามมิให้หักเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด แต่ต้องทยอยหักโดยตัดจากค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) รายจ่ายในการได้มาซึ่งทรัพย์สิน รวมถึงรายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สินก่อนที่ทรัพย์สินนั้นจะใช้งานได้ (Initial Repairs) เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenses) ไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ (Depreciating Assets) ผู้เสียภาษีมียกหักต้นทุนทรัพย์สินตามอายุการใช้งาน การทยอยหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเรียกว่า การหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ คือ ทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานจำกัด (Effective Life) และทรัพย์สินนั้น เสื่อมค่าหรือราคาตลอดเวลาที่ใช้งาน เช่น อาคาร เครื่องจักร เป็นต้น

ผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคา คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Owners) หมายถึง ผู้ที่ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น ซึ่งโดยปกติ คือ เจ้าของตามกฎหมาย (Legal Owners) แต่ในบางกรณี เช่น การเช่าซื้อทรัพย์สิน เจ้าของทางเศรษฐกิจ คือ ผู้เช่าซื้อซึ่งไม่ใช่เจ้าของตามกฎหมาย กรณีนี้ ผู้เช่าซื้อผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เช่าซื้อ ไม่ใช่ผู้ให้เช่าซื้อ

### 3.1.1.8 มาตรการต่าง ๆ เพื่อบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลกฎหมายรัชฎากรของประเทศไทย ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า เงิน ได้ ที่ต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และได้กำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีไว้ในความหมายอย่างกว้าง ซึ่งทำให้เกิดฐานภาษีเงินได้อย่างกว้าง แต่อย่างไรก็ตามฐานภาษีเงินได้อย่างกว้างขวางนั้นจะถูกทำให้แคบลงโดยบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี (Tax-Free Income) หรืออาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ตัวบรรเทาภาษี”(Tax Reliefs) หรือ “ตัวบรรเทาภาระภาษี”<sup>68</sup>

<sup>68</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 113). เล่มเดิม.

“ตัวบรรเทาภาษี” หมายถึง วิธีการที่กำหนดในการลดภาระภาษีเงินได้ เพื่อสร้างแรงจูงใจ ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีจะหมายความรวมถึง การเครดิตภาษี (Tax Credits) การยกเว้นภาษี (Tax Exemption) การหักต่าง ๆ (Tax Deductions) เช่น ค่าลดหย่อนภาษี (Tax Allowances) และการหักค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Deduction)<sup>69</sup> ซึ่งเหตุผลที่มีการกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาษี ในระบบกฎหมายภาษีเงินได้ เนื่องจาก ตัวบรรเทาภาษีจะมีขึ้นเพื่อสนับสนุนหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และวัตถุประสงค์หลักอีกอย่างหนึ่งของตัวบรรเทาภาระภาษี คือ ประโยชน์ของบุคคล หรือเพื่อสนับสนุนการทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งเป็นการเฉพาะ<sup>70</sup>

จากการศึกษาเรื่องแนวคิดในการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี สามารถแบ่งตัวบรรเทาภาระภาษี ออกเป็น 2 ประเภท คือ ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) และตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

1) ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง (Expenses of Earning Income)

ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Expenses of Earning Income) และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล (Personal Allowances) ซึ่งค่าลดหย่อนส่วนบุคคลดังกล่าว ได้แก่ ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนภาษีสำหรับผู้สมรสของผู้มีเงินได้ และค่าลดหย่อนภาษีสำหรับบุตรของผู้มีเงินได้<sup>71</sup>

ตัวบรรเทาภาษีในเชิงโครงสร้าง ถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ 3 ประการดังนี้

- (1) เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้
- (2) เพื่อสะท้อนถึงวัตถุประสงค์อย่างกว้างของภาษี เช่น ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
- (3) เพื่อให้การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือการบริหารจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น<sup>72</sup>

<sup>69</sup> แหล่งเดิม.

<sup>70</sup> แหล่งเดิม.

<sup>71</sup> แหล่งเดิม.

<sup>72</sup> แหล่งเดิม.

## 2) ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้าง นำมาใช้เพื่อประโยชน์ของบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท ซึ่งหมายความรวมถึง การยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Exemptions) และการหักค่าใช้จ่ายบางอย่างออกจากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งอาจเรียกได้อีกประการหนึ่งว่า “การหักค่าลดหย่อนตามรายการ” (Itemized Deduction)<sup>73</sup>

การกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษี ในทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์การคลัง ได้กำหนดตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ซึ่งได้กำหนดมาตรการทางภาษีไว้ในหลายรูปแบบ และบางกรณีควรมีโอกาสได้ปลดปล่อยภาระภาษีได้<sup>74</sup>

ตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นบางฉบับ ได้มีบทบัญญัติให้บุคคลและเงินได้พึงประเมินบางประเภท บางกรณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การยกเว้นดังกล่าวนี้มีเหตุผลที่สำคัญบางประการประกอบอยู่ เช่น ยกเว้นโดยเหตุผลทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และการบริหารจัดการ นอกจากการยกเว้นภาษีแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรก็ได้มีบทบัญญัติกำหนดให้หักค่าลดหย่อน (Personal Deductions or Exemptions)<sup>75</sup> และซึ่งเมื่อที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนต้องเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจ รายได้ไม่พอเพียงกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้น รัฐบาลก็อาจเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้น<sup>76</sup>

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่สามารถปรับให้เข้ากับสภาพแวดล้อมของผู้เสียภาษีและระบบเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี ดังนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีบทบัญญัติต่างๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีบางคนภายในสภาพแวดล้อมหนึ่ง หรือยกเว้นผู้เสียภาษีบางคนไม่ให้เสียภาษีเลย เมื่อความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเหล่านั้น ไม่สูงถึงขั้นเหมาะสม<sup>77</sup>

นักการคลังหลายท่าน<sup>78</sup> ได้แสดงความเห็นที่สอดคล้องและเป็นไปในทางเดียวกันว่า ภาษีเป็นส่วนแบ่งสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา

<sup>73</sup> แหล่งเดิม. (น. 116).

<sup>74</sup> ปิ่นฉัตร อนันตภิบุตร. (2555). การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า. สืบค้นจาก <http://v-reform.org/u-knowledges/taxreform/>

<sup>75</sup> จาก การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 21), โดย วาสนา สุขสมัย, 2555, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>76</sup> แหล่งเดิม.

<sup>77</sup> แหล่งเดิม. (น. 22).

<sup>78</sup> G.JEZE มีความเห็นว่า ภาษีที่เป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากปัจเจกชน อันมีลักษณะเป็นการบังคับอยู่ในรูปแบบของการใช้อำนาจรัฐ และมีลักษณะเรียกเก็บเป็นการถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อ

โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ ซึ่งจำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาะนั้น เป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล<sup>79</sup>

ความสามารถที่จะเสียภาษีที่เหมาะสมหรือแท้จริง จึงควรเป็นระดับเงินได้หลังจากได้หักภาระต่าง ๆ ในการครองชีพแล้ว กล่าวคือ การกำหนดให้จำนวนภาษีซึ่งผู้เสียภาษีต้องรับภาะนั้น เป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล นำไปสู่การกำหนดมาตรการทางภาษีในหลายรูปแบบ ได้แก่ การยกเว้นภาษี การหักค่าลดหย่อน และการเครดิตภาษี เป็นต้น<sup>80</sup>

ผู้วิจัยขอนำเสนอมาตรการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใน 3 รูปแบบดังต่อไปนี้

การหักค่าลดหย่อน (Personal Deductions or Exemptions)

แนวความคิดเกี่ยวกับค่าลดหย่อน<sup>81</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่เก็บจากรายได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) กล่าวคือ ผู้มีรายได้มากก็มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดังนั้น ก่อนที่บุคคลจะนำเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษีนั้นมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายของประเทศต่าง ๆ จึงยอมให้นำเงินได้พึงประเมินประเภทนั้น ๆ มาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในแต่ละประเทศก่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธิเท่าใดจึงนำไปคำนวณภาษีต่อไป ซึ่งเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมิน} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

ผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ. (อ้างถึงใน JEZE (G) Cours de Finances publiques, Girard, 1931).

M.BELTRAME มีความเห็นว่า ภาษีที่เป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธารณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐกำหนดไว้. (อ้างถึงใน BELTRAME. Science of the technique fiscale, P.U.F.1984).

<sup>79</sup> แหล่งเดิม.

<sup>80</sup> แหล่งเดิม.

<sup>81</sup> จาก ปัญหาการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 4-6), โดย สุรัชย์ สุรดิเมธาพันธุ์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (อ้างถึงใน การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 24). เล่มเดิม).



จึงเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนมีบทบาทต่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอย่างมาก

ความหมายของค่าลดหย่อน<sup>82</sup>

วิทย์ ตันตยกุล ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่า “ค่าลดหย่อนได้แก่ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินเป็นพิเศษ โดยไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้ แต่เป็นการกำหนดเพื่อความเป็นธรรม ตามความสามารถ หรือเพื่อส่งเสริมเงินได้ชนิดใด ๆ เป็นพิเศษ”

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่า “ค่าลดหย่อน” คือ จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละบุคคล”

นอกจากนี้ อาจารย์วิทย์ ตันตยกุล ยังได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายไว้ว่า “ค่าลดหย่อนที่กฎหมายยอมให้หักได้อีกหลังจากที่ได้จำนวนเงินที่เป็นเงินได้หักค่าใช้จ่ายแล้วนี้ แตกต่างจากค่าใช้จ่ายในลักษณะประการสำคัญตรงที่ว่า ค่าลดหย่อนนี้ไม่เป็นต้นทุนหรือเงินที่ต้องใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ โดยปกติค่าลดหย่อนจึงไม่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับจำนวนเงินได้พึงประเมิน หากแต่มีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษีเป็นประการสำคัญ

ชัยสิทธิ ตราชูธรรม ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงเปรียบเทียบกับค่าใช้จ่ายไว้ว่า ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่าย ในข้อที่ว่า ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนหาเป็นเช่นนั้นไม่ หากแต่เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีเสียน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้

ศุภรัตน์ กวีวัฒน์กุล ได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในเชิงวัตถุประสงค์ตามประเภทของค่าลดหย่อนว่า “ค่าลดหย่อนของไทยนอกจากจะให้ตามสถานะของบุคคลแล้ว ยังครอบคลุมถึงค่าลดหย่อนตามรายการบางประเภท... สำหรับค่าลดหย่อนตามสถานภาพของบุคคลมีวัตถุประสงค์ประการแรกเพื่อให้หักรายได้ส่วนที่จำเป็นแก่การครองชีพออกไป เพื่อให้เหลือเฉพาะเงินได้ส่วนที่แสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริงเท่านั้น วัตถุประสงค์ประการที่สอง ก็เพื่อให้มีการบรรเทาภาระภาษีตามขนาดของครอบครัวและวัตถุประสงค์ที่สามก็เพื่อเป็นการกำหนดจำนวนผู้เสียภาษีให้อยู่ในข่ายที่เหมาะสมกับอัตราค่าจ้างหน้าที

นอกจากนี้ แนวคิดของต่างประเทศ ได้แก่ Kevin E.Murphy & Mark Higgins ได้อธิบายความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Exemptions)

<sup>82</sup> การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 25-26). เล่มเดิม.

ว่า “เป็นสิ่งที่แสดงถึงจำนวนค่าใช้จ่ายขั้นพื้นฐานในการดำรงชีพขั้นต่ำของบุคคล ซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่สำหรับคนที่มีรายได้สูงแล้วค่าลดหย่อนประเภทนี้จะต้องถูกลดจำนวนลงตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Concept)”

Kevin E. Murphy & Mark Higgins ยังได้ให้ความหมายของค่าลดหย่อนในส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Deductions) ว่า “...เป็นรายจ่ายส่วนตัว (Personal Exemption) ที่กฎหมายยอมให้นำมาหักจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษี (Reduce the Amount Available to pay Taxes) โดยมีจำนวนขั้นต่ำที่เรียกว่า ค่าใช้จ่ายเหมา (Standard Deduction) แต่หากมีค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) มากกว่า ก็มีสิทธิเลือกหักได้ตามนั้น”

ดังนั้นจึงกล่าวสรุปได้ว่าความหมายของค่าลดหย่อน หมายถึง จำนวนเงินที่กฎหมายอนุญาตให้หักออกจากเงินได้ที่ไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้นั้น โดยเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้เสียภาษีและความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล

การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions)

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการยกเว้นภาษีไว้ตามบทบัญญัติมาตรา 42 ว่าเงินได้พึงประเมินตามที่ระบุไว้ในมาตราดังกล่าว ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้<sup>83</sup>

การยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions)<sup>84</sup>

1) การยกเว้นเงินได้ทั่วไป

โดยหลักแล้วเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่อาจมีเงินได้บางประเภทที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ไม่เข้านิยามของคำว่า “เงินได้” หรืออาจเป็นเพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นก็ได้เนื่องจากรัฐธรรมนูญได้กำหนดให้ยกเว้นไว้ หรืออาจยกเว้นเงินได้แตกต่างจากค่าใช้จ่าย ตรงที่ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น และค่าใช้จ่ายเป็นสิ่งที่นำออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income) เพื่อหาจำนวนเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี (Taxable Income)

วัตถุประสงค์ของการยกเว้นเงินได้ (Income Exclusions) มีหลายประการ เช่น เพื่อสร้างแรงจูงใจ (Incentives) ให้ผู้เสียภาษีมียุติกรรมตามที่ปรารถนา หรือเพื่อลดภาระภาษีซ้ำซ้อน (Double Taxation) หรือเพื่อเป็นสวัสดิการให้แก่สังคมในทางอ้อม (Indirect Welfare) เป็นต้น

<sup>83</sup> แหล่งเดิม. (น. 27).

<sup>84</sup> ปัญหาการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). เล่มเดิม).

ดังนั้น การยกเว้นเงินได้จึงเป็นเป็น 4 ประเภทหลักคือ

(1) การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการให้ (Donative Items) ผู้รับให้ไม่ว่าจะเป็นสิ่งของมรดก หรือได้รับเงินประกันชีวิต หรือทุนการศึกษาเป็นต้น ผู้รับให้จะได้รับยกเว้นเงินได้

(2) การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน (Employment Related Exclusions) เช่น ค่าประกันอุบัติเหตุ ค่าประกันชีวิตกลุ่ม และเงินที่นายจ้างจ่ายสมทบเข้ากองทุนบำนาญเอกชน เป็นต้น

(3) การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการชดใช้ (Returns of Human Capital) เช่น ค่ารักษาพยาบาล หรือเงินประกันอุบัติเหตุที่ได้รับจากนายจ้าง เป็นต้น

(4) การยกเว้นเงินได้เนื่องจากการลงทุน (Investment-Related Exclusions) เช่น ดอกเบี้ยพันธบัตร เงินปันผล เป็นต้น

2) การยกเว้นเงินได้สุทธิ

การยกเว้นเงินได้สุทธิเป็นการยกเว้นเงินได้เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว หากต้องการยกเว้นเงินได้สุทธิเท่าใด เงินได้สุทธิที่ได้รับยกเว้นนั้นก็ไม่ต้องนำมาคำนวณกับอัตราภาษี การยกเว้นเงินได้สุทธิจึงเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีวิธีหนึ่งที่ประเทศต่าง ๆ นำมาใช้ นอกเหนือจากค่าลดหย่อน

การยกเว้นเงินได้สุทธิสามารถแสดงเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} = (\text{เงินได้พึงประเมิน} - \text{ค่าใช้จ่าย} - \text{ค่าลดหย่อน}) - \text{จำนวนเงินยกเว้น}$$

การเครดิตภาษี (Tax Credits)

การเครดิตภาษี หมายความว่า สิทธิหรือประโยชน์อันมีมูลค่าเป็นเงินที่ผู้เสียภาษีได้รับ เนื่องจากได้เสียภาษिल่วงหน้าไว้แล้ว หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว หรือได้เสียภาษีไว้ในประเทศที่ทำสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย หรือได้รับเครดิตภาษีมา เนื่องจากกฎหมายกำหนด (เช่น กรณีได้รับเงินปันผลจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย) และสิทธิในเครดิตภาษีดังกล่าว ผู้เสียภาษีมีสิทธินำไปหักลบกับจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษียมีหน้าที่จะต้องชำระตามกฎหมาย และหากเครดิตภาษีมียมากกว่าจำนวนเงินภาษีจะต้องชำระแล้ว ผู้เสียภาษียมีสิทธิได้รับคืนเป็นเงินด้วย เว้นแต่จะถูกจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายความตกลงระหว่างประเทศ โดยวิธีการเครดิตภาษี มีสมการดังนี้

$$\text{เงินได้สุทธิ} \times \text{อัตราภาษี(อัตราก้าวหน้า)} = \text{ภาษีที่ต้องเสีย} - \text{เครดิตภาษี}$$

สำหรับเครดิตภาษีเหลือจากการหักภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีจะสามารถขอคืนจากรัฐได้ หรือโอนไปให้บุคคลอื่นใช้ได้หรือไม่ ขึ้นอยู่กับนโยบายเครดิตภาษีของแต่ละประเทศ หากเป็นเครดิตภาษีชนิดที่ขอคืนเป็นเงินได้ (Refundable Tax Credits) ผู้เสียภาษีที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่หลังจากนำไปหักภาษีที่ต้องเสียแล้ว มีสิทธิขอคืนเป็นเงินได้ แต่หากเป็นเครดิตภาษีชนิดที่ไม่สามารถขอคืนเงินได้ (Non- Refundable Tax Credits) ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำเครดิตภาษีส่วนเกินไปขอคืนจากรัฐได้ ซึ่งการเครดิตภาษีที่กล่าวนี้ จะพบเห็นในต่างประเทศเท่านั้น สำหรับในประเทศไทย จะพบเห็นในอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บเงินได้จากทั่วไป ข้อ 23 จะกำหนดให้ภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้ สามารถนำมาใช้เป็นเครดิต หักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียในประเทศที่ผู้เสียภาษีมียกเงินอยู่ ทั้งนี้เป็นการจัดปัญหาการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน หรือการให้เครดิตภาษีเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร ตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(4)(ข) ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย หารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ทั้งนี้ถือเป็นวิธีการที่มุ่งขจัดหรือลดภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ(Economic Double Taxation) อย่างหนึ่ง แสดงเป็นสมการได้ดังนี้

$$\text{จำนวนภาษี} = \frac{\text{อัตราเงินได้นิติบุคคล} \times \text{เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ}}{100 - \text{อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล}}$$

### 3.1.2 กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### 3.1.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ภาษีที่เก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยจะมีบทวิเคราะห์ศัพท์ทั่วไปในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>85</sup> ได้วางหลักไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน” หมายความว่า บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป ซึ่งมีความสัมพันธ์กันใน ลักษณะดังต่อไปนี้

1) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวนผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเกินกว่ากึ่งจำนวน ผู้ถือหุ้นเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่ง

<sup>85</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าเกินกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมดถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วน ในอีกนิติบุคคลหนึ่งมีมูลค่าหุ้นกว่าร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด

3) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งเกินกว่า ร้อยละห้าสิบของทุนทั้งหมด หรือ

4) บุคคลเกินกว่ากึ่งจำนวนกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจ จัดการในนิติบุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการใน อีกนิติบุคคลหนึ่ง

จากบทวิเคราะห์ที่สรุปดังกล่าว จะเห็นได้ว่า วิสาหกิจที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลมิได้จำกัดเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัท แต่ยังรวมถึงธุรกิจอีก 4 ประเภทด้วย ดังนั้น วิสาหกิจที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมีอยู่ 8 วิสาหกิจด้วยกัน คือ

- 1) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
- 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- 3) บริษัทจำกัด
- 4) บริษัทมหาชนจำกัด
- 5) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือกำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ
- 6) กิจการร่วมค้า (Joint Venture)
- 7) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีใช้องค์การสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และ
- 8) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

### 3.1.2.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง เงินได้ (Income) แต่ในความหมายอย่างแคบคือ กำไรสุทธิ (Not Profit)<sup>86</sup> เพราะกำไรสุทธินั้น จะนำไปรวมอัตราภาษีตามกฎหมาย

กำไรสุทธิ มีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย รายได้ที่มีมากกว่ารายจ่ายถือเป็นกำไรสุทธิ แต่หากรายได้น้อยกว่ารายจ่ายถือเป็นขาดทุนสุทธิ<sup>87</sup>

<sup>86</sup> จาก คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 412), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2558, กรุงเทพฯ: สถาบันที่ تهرانนี้.

<sup>87</sup> แหล่งเดิม.

รายได้จากกิจการ (Operating Revenue) หมายถึงรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า หรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รายได้ที่ได้รับการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ ถือเป็นรายได้จากกิจการ ทั้งนี้ รายได้ที่ได้รับนอกเหนือจากนี้ให้ถือเป็น รายได้เนื่องจากกิจการ เช่น รายได้จากดอกเบี้ยเงินปันผลกำไร จากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการ<sup>88</sup>

รายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด คือ รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นประโยชน์ในการ จัดเก็บภาษีและป้องกันการหนีภาษีมีรายได้บางอย่างที่แม้ไม่ได้เกิดขึ้นจริงแต่ประมวลรัษฎากรก็ถือเป็นรายได้ (Deemed Income) ที่จะต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษี ได้แก่ รายได้ที่กฎหมายและเจ้าพนักงานประเมินกำหนด ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะมีบทบัญญัติอยู่ 2 มาตรา คือ มาตรา 70 ตรี และมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>89</sup>

1) รายได้ที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 70 ตรี วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติไว้ว่า “บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาด ในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว แม้การส่ง สินค้าออกไปต่างประเทศ จะไม่ได้ส่งไปขาย หรือไม่ได้รับเงินจากการส่งสินค้าออกไปนอก ประเทศก็ตาม ก็ถือว่าผู้ส่งสินค้าออกไปนั้นได้ขายสินค้าแล้วและถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นเท่ากับราคา ตลาดในวันที่ส่งสินค้านั้นออกไปต่างประเทศ<sup>90</sup>

2) รายได้ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด<sup>91</sup> คือรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่ง ประมวลรัษฎากร เป็นรายได้ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด มาตรา 65 ทวิ (4) ได้บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีอินเทอร์เน็ตให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมิน ค่าตอบแทนค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ อินเทอร์เน็ตให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีอยู่ 3 กรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน

<sup>88</sup> แหล่งเดิม.

<sup>89</sup> แหล่งเดิม.

<sup>90</sup> แหล่งเดิม. (น. 418).

<sup>91</sup> แหล่งเดิม. (น. 412).

อำนาจประเมินรายได้ แม้ความจริงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นจะไม่ได้รับรายได้ก็ตาม ถือเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นโดยการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

รายได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี<sup>92</sup> คือ รายได้ที่แม้จะได้รับมาจริง แต่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี โดยการยกเว้นนั้นมีทั้งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกาและกฎหมายอื่น เช่น มาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “มูลนิธิ หรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุง ที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสนหาแล้วแต่กรณีมารวมคำนวณ เป็นรายได้”

รายจ่าย (Expense)<sup>93</sup> รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายคือต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ รายจ่ายที่จะสามารถนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจะต้องไม่ใช่รายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตริ (1)-(20) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

ก. เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วถือเป็นรายจ่ายได้

ในรอบระยะเวลาบัญชี ถ้ากิจการจำเป็นต้องใช้เงินตามจำนวนที่เอาประกัน สำหรับกรรมธรรม์ประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวน หรือบางส่วนเงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่เกินเงินสำรองที่ตั้งไว้ถือเป็นรายจ่ายได้ (ส่วนที่ไม่เกินถือเป็นรายจ่ายไม่ได้)

เมื่อกรรมธรรม์ประกันชีวิตสิ้นสุดลงโดยการเลิกสัญญากรรมธรรม์เงินสำรองที่ตั้งไว้สำหรับกรรมธรรม์รายที่เลิกต้องโอนกลับไปเป็นรายได้ ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกกรรมธรรม์นั้น

ข. เงินสำรองจากเบี้ยประกัน เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วถือเป็นรายจ่ายได้

เงินสำรองที่กันไว้นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

ค. เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเพื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ได้กันไว้ตาม

<sup>92</sup> แหล่งเดิม.

<sup>93</sup> แหล่งเดิม.

กฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าว ที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน

เงินสำรองส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิไปแล้วใน รอบระยะเวลาบัญชีใดต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ดั่งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดย กฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533)

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวการให้โดยเสน่หาหรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ตามประกาศกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) ดังนี้<sup>94</sup>

ข้อ 1 รายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ได้แก่ รายจ่ายที่จ่ายให้หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- 1) การส่งเสริม อนุรักษ์ และรักษาพันธุ์สัตว์ป่าสงวนและสัตว์คุ้มครองตามกฎหมายว่าด้วยการสงวนคุ้มครอง สัตว์ป่า
- 2) การคุ้มครองและดูแลรักษาอุทยานแห่งชาติตามกฎหมาย ว่าด้วยอุทยานแห่งชาติ
- 3) การคุ้มครองและรักษาป่าสงวนแห่งชาติตามกฎหมาย ว่าด้วยป่าสงวนแห่งชาติ
- 4) การส่งเสริม คุ้มครองและรักษาและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษา คุณภาพและสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ
- 5) การควบคุม ป้องกัน แก้ไข ตลอดจนการลดและขจัดอันตรายอันเกิดจากการแพร่กระจายของมลพิษ หรือภาวะมลพิษและของเสียอันตรายตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม
- 6) กองทุนสิ่งแวดล้อม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ
- 7) การบูรณะโบราณสถาน โบราณวัตถุ และศิลปวัตถุ ตามกฎหมายว่าด้วยโบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุ และพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ

<sup>94</sup> แหล่งเดิม.



8) การก่อสร้างถนนและได้โอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ส่วนราชการและองค์การของรัฐบาล โดยไม่มีค่าตอบแทน ทั้งนี้เฉพาะส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลผู้รับโอนได้ให้ประชาชนใช้ประโยชน์ในถนนดังกล่าว

ทั้งนี้ รายจ่ายตาม (1) ถึง (8) ต้องเป็นการจ่ายให้แก่กิจการตามโครงการพระราชดำริของทางราชการ หรือองค์การของรัฐบาล หรือองค์การกุศลสาธารณะที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 รายจ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการ ดังต่อไปนี้<sup>95</sup>

- 1) สถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุด หรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้เฉพาะของทางราชการ
- 2) การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษา เป็นการทั่วไป
- 3) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างสถานศึกษา หอสมุด หรือห้องสมุดของทางราชการ
- 4) สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นและสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

ข้อ 3 รายจ่ายเพื่อการกีฬา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- 1) การกีฬาแห่งประเทศไทย
  - 2) คณะกรรมการกีฬาจังหวัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทย เพื่อส่งเสริมกีฬาในจังหวัด
  - 3) กรมพลศึกษา เพื่อการจัดการแข่งขันกีฬานักเรียน
  - 4) สมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย
- (4) ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด โดยกฎกระทรวง ดังนั้น ค่ารับรองที่จะหัก เป็นรายจ่ายได้ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 143 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 222 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ใน 2542 เป็นต้นไป)

ก. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจ ทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับรองหรือรับบริการ ต้องมิใช่ลูกจ้างของบริษัท

<sup>95</sup> แหล่งเดิม.

หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าว จะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข. ค่ารับรองหรือค่าบริการต้อง<sup>96</sup>

1. เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยประโยชน์แก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคุมหรรศพ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

2. เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ 2,000 บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ค. จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนเท่าที่ต้องจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 0.3 ของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมหรือคำนวณกำไรสุทธิ ก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ทั้งนี้รายจ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีจำนวนสูงสุดไม่เกิน 10 ล้านบาท

ง. ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคล ดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือคำสั่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินแต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบ การจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีชื่อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม(ภาษีชื่อจากรายจ่ายเพื่อการรับรองหรือ ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันตามอธิบดีกำหนด) หรือภาษีชื่ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 243) พ.ศ.2543 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 42)

(7) การถอนเงิน โดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

<sup>96</sup> แหล่งเดิม.

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน สำหรับการนำผลขาดทุนสุทธิมาหักนี้ กรมสรรพากร ได้วางแนวทางได้ดังนี้

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

1. ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่ง ประมวลรัษฎากร

2. เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งย้อนหลังขึ้นไปได้ไม่เกินห้าปีนับจากปีปัจจุบัน

3.ให้นำผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อนหากปรากฏว่าเมื่อหักกลบลบกันแล้วยังมีผลขาดทุนสุทธิอยู่กิจการมีสิทธิจะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรปีต่อ ๆ ไปได้อีกแต่ต้องไม่เกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีหากเกินห้ารอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อ หรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดย ไม่มีเหตุผลอันสมควร

(16) ค่าของทรัพย์สินธรรมดาที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้งบบังคับมาตรา 65 ทวิ

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ซึ่งจะกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ฉบับที่ 315) พ.ศ. 2540 กำหนดว่ารายจ่ายต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ (ใช้บังคับสำหรับทรัพย์สินที่ได้มา หรือที่ได้ทำสัญญาเช่าเป็นหนังสือตั้งแต่วันที่ 29 พฤษภาคม 2539 เป็นต้นไป)<sup>97</sup>

1. มูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมาย ว่าด้วยพิภคอัตราภาษีสรรพสามิตเฉพาะส่วนที่เกินคันละหนึ่งล้านบาท ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่

ก. ผู้ประกอบธุรกิจซื้อขายหรือให้เช่าซื้อรถยนต์ มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวได้ เพื่อเป็นสินค้า หรือ

ข. ผู้ประกอบธุรกิจให้เช่ารถยนต์มีรถยนต์ประเภทดังกล่าวไว้ เพื่อการให้เช่าเฉพาะมูลค่าที่เหลือหลังจากหักค่า สีกหรือและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า "ทรัพย์สิน" หมายความรวมถึง ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการซื้อ รวมถึงการเช่าซื้อ หรือการซื้อขาย เงินผ่อนด้วย

2. ค่าเช่าทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิภค อัตราภาษีสรรพสามิต เฉพาะค่าเช่าส่วนที่เกินคันละสามหมื่นหกพันบาทต่อเดือนในกรณีที่เช่าเป็นรายเดือนหรือรายปี หรือค่าเช่าส่วนที่เกินคันละหนึ่งพันสองร้อยบาทต่อวัน ในกรณีที่เช่าเป็นรายวันเศษของเดือนให้คิดเป็นวัน หากเช่าไม่ถึงหนึ่งวัน ให้คำนวณค่าเช่าตามส่วนของระยะเวลาที่เช่า ทั้งนี้ โดยรวมภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย<sup>98</sup>

จากบทบัญญัติกฎหมายข้างต้นจะเห็นได้ว่า รายจ่ายนั้นแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

รายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) รายจ่ายประเภทนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ต่างกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ที่จะถือเป็นสินทรัพย์หรือทรัพย์สินของกิจการ ซึ่งจะยังไม่ถือว่าเป็นค่าใช้จ่าย แต่สามารถนำไปหักเป็นค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ อย่างไรก็ตามทรัพย์สินบางอย่าง เช่น หุ่น ที่ดิน ทองคำ สัตว์มีชีวิต ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาได้ ดังนั้น รายจ่ายเพื่อหากำไร จึงหมายถึง ต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่าย่าง ๆ ที่

<sup>97</sup> แหล่งเดิม.

<sup>98</sup> แหล่งเดิม.

กิจการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย<sup>99</sup>เพื่อหารายได้ ได้แก่ ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ และดอกเบี้ยจ่าย

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน รายจ่ายประเภทนี้เป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมเป็นเวลานานกว่า 1 รอบระยะเวลาบัญชี<sup>100</sup> เช่น ค่าก่อสร้างหรือซื้ออาคารสำนักงาน โรงงานยานพาหนะไว้ใช้ในกิจการ รายจ่ายประเภทนี้จำเป็นต้องปรากฏในงบดุลต่างกับรายจ่ายเพื่อหากำไรจะปรากฏในงบกำไรขาดทุน<sup>101</sup>

การรับรู้รายได้และรายจ่าย รายได้รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใด จะต้องนำรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะนำไปเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีอื่นไม่ได้ ตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง ว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณจากรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามที่เงื่อนไขระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ...”<sup>102</sup>

ดังนั้น รายได้และรายจ่ายจะถือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด มาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย<sup>103</sup>

หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องคำนวณจากรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน ตามหลักเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) จะใช้เกณฑ์อื่น เช่น เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยังจะต้องคำนวณตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 65 ทวิ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณ

<sup>99</sup> จาก การบัญชีภาษี (น. 73), โดย สมเดช โรจน์ศิริเสถียร, 2544, กรุงเทพฯ.

<sup>100</sup> จาก บัญชีภาษีอากร (น. 142), โดย วิโรจน์ เลหาพันธ์, 2522, กรุงเทพฯ.

<sup>101</sup> แหล่งเดิม.

<sup>102</sup> แหล่งเดิม.

<sup>103</sup> แหล่งเดิม.

กำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิไว้ดังนี้ “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้<sup>104</sup>

- (1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย
- (2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

“การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

- (3) ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

- (4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

- (5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

- (ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทย ตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

- (ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถั่วเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

<sup>104</sup> คำสอนวิชากฎหมายอากร. เล่มเดิม.

“เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สิน ซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น”<sup>105</sup>

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใด ตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไปเว้นแต่จะ ได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้นเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมาเว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้

<sup>105</sup> แหล่งเดิม.

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับ ในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือ เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายและไม่เข้าลักษณะตามให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียน หรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาค หรือจากการให้โดยเสนาหา แล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

(14) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับหรือพึงได้รับ และภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้

รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิ คือรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิซึ่งได้อธิบายไปข้างต้นแล้ว<sup>106</sup>

<sup>106</sup> แหล่งเดิม.



### 3.1.2.3 วิธีเสียภาษี<sup>107</sup>

วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 วิธี ดังต่อไปนี้<sup>108</sup>

- (1) วิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment Method)
  1. วิธีเสียจากฐานกำไรสุทธิ
  2. วิธีเสียจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ และ
  3. วิธีเสียจากฐานกำไรส่งออกหรือการจำหน่ายเงินกำไร
- (2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source Method) และ
- (3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment Method)

### 3.1.3 กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชน

วิสาหกิจชุมชนเป็นกิจการของชุมชนที่สร้างรายได้และก่อให้เกิดการจ้างงานในชุมชน วิสาหกิจชุมชนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเสียภาษีประเภทใดขึ้นอยู่กับรูปแบบและธุรกรรมของวิสาหกิจชุมชนนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ส่วนวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัด จะต้องนำกำไรสุทธิมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เป็นต้น<sup>109</sup>

#### 3.1.3.1 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิสาหกิจชุมชน

โดยทั่วไปแล้วบุคคลธรรมดาที่ประกอบการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล ที่มีเงินได้พึงประเมินเกิน 30,000 บาทต่อปี จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในเวลา ที่กฎหมายกำหนด ยกเว้นวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่ได้ประกอบการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคลที่มีเงินได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทสำหรับปีภาษีนั้น และจัดทำบัญชีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร จะได้รับ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่หาก วิสาหกิจชุมชนมีเงินได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี จะต้องยื่นแบบและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยนำเงินได้

<sup>107</sup> แหล่งเดิม.

<sup>108</sup> คำสอนวิชากฎหมายอากร (น. 490). เล่มเดิม.

<sup>109</sup> กรมสรรพากร สำนักวิชาการแผนภาษี กลุ่มบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็ก. (2557). คู่มือภาษีสำหรับวิสาหกิจชุมชน (น. 3). สืบค้นจาก

พึงประเมินตั้งแต่บาทแรกมาคำนวณภาษี และต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด<sup>110</sup>

วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ดังนี้<sup>111</sup>

1) ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี (ภ.ง.ด.94) วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5)(6)(7)(8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ไปยื่นเสียภาษีด้วยแบบ ภ.ง.ด.94 ตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงเดือนกันยายน ของปีนั้น โดยสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

2) ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี (ภ.ง.ด. 90) วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)(6)(7)(8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคม ไปยื่นเสียภาษีด้วยแบบ ภ.ง.ด.90 ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมีนาคมของปีถัดไป โดยสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

การคำนวณภาษีมี 2 วิธี ดังนี้

1) วิธีที่ 1 คำนวณจากเงินได้สุทธิ

เงินได้สุทธิ = เงินได้พึงประเมินหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

ภาษีต้องชำระ = เงินได้สุทธิ x อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2) วิธีที่ 2 คำนวณจากเงินได้พึงประเมิน

ภาษีต้องชำระ = เงินได้พึงประเมินเกินกว่า 1,000,000 บาท ขึ้นไป x ร้อยละ 0.5

เปรียบเทียบจำนวนภาษีที่คำนวณวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 วิธีใดคำนวณภาษีได้มากกว่าให้ชำระภาษีตามวิธีนั้น

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชน

รัฐบาลและกรมสรรพากรต้องการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจชุมชน จึงได้ออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินไม่เกินตามที่กฎหมายกำหนด

<sup>110</sup> แหล่งเดิม.

<sup>111</sup> แหล่งเดิม.

เงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชน มีดังนี้<sup>112</sup>

1) เป็นวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และ

2) วิสาหกิจชุมชนมีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 1,800,000 บาท สำหรับปีภาษีนั้น และ

3) วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5)(6)(7)(8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวัน หรือรายงานเงินสหรับ-จ่ายประจำวัน ตามที่กฎหมายกำหนด และ

4) วิสาหกิจชุมชนต้องเก็บรักษารายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวันหรือรายงานเงินสหรับ-จ่ายประจำวัน และใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ณ ที่ตั้งของวิสาหกิจชุมชน พร้อมทั้งจะให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรตรวจสอบได้ทันที ทั้งนี้ กรณีที่วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินมากกว่า 1,800,000 บาทต่อปีภาษี จะต้องนำเงินได้พึงประเมินมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่บาทแรก เช่น มีเงินได้พึงประเมิน 2,000,000 บาท ต่อปีภาษี จะต้องนำเงินได้พึงประเมิน 2,000,000 บาทมาคำนวณภาษี

มาตรการเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการของวิสาหกิจชุมชน มีดังต่อไปนี้<sup>113</sup>

1) ข้อ 2(78) แห่งกฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยกฎกระทรวง (ฉบับที่ 303) พ.ศ. 2557 ใช้นับ 12 มีนาคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป มีสาระสำคัญคือ เงินได้ของวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งมีเงินได้ไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาท สำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่แต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 221) ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2557 มีสาระสำคัญคือ วิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายเฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ต้องจดทะเบียนและได้รับใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนจากกรมส่งเสริมการเกษตรตาม พระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548 และต้องจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวันเป็นภาษาไทย ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่มียาได้หรือรายจ่ายโดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) ๗ ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2549 ทั้งนี้ให้เก็บรักษา

<sup>112</sup> แหล่งเดิม.

<sup>113</sup> แหล่งเดิม.

บัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวัน และใบสำคัญแสดงการจดทะเบียนไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ณ ที่ตั้ง ของวิสาหกิจชุมชน และพร้อมที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้ทันที

3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 161) ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2549 มีสาระสำคัญ คือ

ก. ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร จัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเป็นประจำวัน โดยต้องมีรายการและข้อความอย่างน้อยตามแบบที่แนบท้ายประกาศนี้

ข. การจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายประจำวัน ตามข้อ 2 ให้ทำเป็นภาษาไทย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศให้มีภาษาไทยกำกับ และให้ส่งรายการในบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่มียาได้หรือรายจ่าย

ค. ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติตามประกาศนี้ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นที่สุด

### 3.1.3.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชน<sup>114</sup>

วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด จะต้องนำรายได้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องยื่นเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

1) ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งแรกของรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) ภายใน 2 เดือน นับแต่สิ้น 6 เดือนแรก ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยประมาณการสุทธิทั้งรอบระยะเวลาบัญชี แล้วนำกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิตามคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

2) ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด. 50) ภายใน 150 วัน นับแต่สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยนำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

<sup>114</sup> แหล่งเดิม.

มาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจชุมชน มีดังต่อไปนี้<sup>115</sup>

1) พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) พ.ศ.2554 แก้ไขโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 583) พ.ศ.2558 มีสาระสำคัญว่า ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจชุมชนที่มี กำไรสุทธิตั้งแต่ 300,001 บาทขึ้นไป สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป ให้คงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้

(ก) ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท

(ข) ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท เพื่อบรรเทาภาระภาษีและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงินให้แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจให้เกิดการลงทุน

วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทในรอบระยะเวลาบัญชี จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) ด้วย

---

<sup>115</sup> แหล่งเดิม.

### ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปัจจุบัน

คำอธิบายการใช้อัตราในการคำนวณภาษี (กรณีลดอัตราภาษี)	กำไรสุทธิ	อัตราภาษี ร้อยละ
1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรวมถึงบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2558 ตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 577)	ทั้งจำนวน	20
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท ต่อเนื่องกันสำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี 2558 ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึงรอบระยะเวลาบัญชี 2559 ที่สิ้นสุดภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 ตามมติคณะรัฐมนตรี วันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2558	ไม่เกิน 300,000	ยกเว้น
	เกิน 300,000	
	แต่ไม่เกิน 3,000,000	10
	เกิน 3,000,000	20

#### 3.1.4 กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจเพื่อสังคม<sup>116</sup>

ระบบภาษีคือหนึ่งในมาตรการสำคัญที่ใช้ในการส่งเสริมการเติบโตของวิสาหกิจเพื่อสังคมได้อย่างรวดเร็วของภาครัฐ คือ การใช้กลไกทางภาษีเข้ามาช่วยสร้างแรงจูงใจ โดยมีตัวอย่างของการใช้กลไกภาษีที่แบ่งตามกลุ่มเป้าหมายเป็น 2 กลุ่มคือ

1. การลด/ยกเว้นภาษีให้กับนักลงทุนทางสังคม มาตรการนี้มีเพื่อสร้างการเข้าถึงเงินทุนผ่านการลงทุนของนักลงทุนซึ่งโดยส่วนใหญ่จะมีความรู้ทางด้านธุรกิจ ดังนั้น ผลประโยชน์สำคัญนอกเหนือไปจากการเข้าถึงเงินทุนของวิสาหกิจเพื่อสังคมแล้ว ยังจะได้ระบบการสนับสนุนเชิงการจัดการในรูปแบบของพี่เลี้ยงอันเนื่องมาจากพันธะและความผูกพันที่เกิดขึ้นจากการลงทุน

2. การลด/ยกเว้นภาษีให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคม มาตรการทางภาษีในอีกลักษณะหนึ่งที่มีการดำเนินการ คือ การให้ประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตรงกับตัววิสาหกิจเพื่อสังคม ซึ่งจะ

<sup>116</sup> จาก *สภาพัฒน์แห่งชาติ วาระปฏิรูปพิเศษ 1: วิสาหกิจเพื่อสังคม*, โดย สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาพัฒน์แห่งชาติ, 2558, กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.

เป็นการส่งผลโดยตรงทำให้บริษัทมีต้นทุนดำเนินการที่ต่ำลงและทำให้สามารถแข่งขันกับตลาดปกติได้มากขึ้น อย่างไรก็ตามมาตรการนี้ได้ถูกวิพากษ์อย่างมากว่าจะทำให้วิสาหกิจเพื่อสังคมอ่อนแอลงในระยะยาวอันเนื่องมาจากการไม่ดำเนินการบนต้นทุนที่แท้จริงและยังเป็นการทำให้กลไกตลาดบิดเบือนไม่เป็นจริง จึงมีแรงกระแสนต่อต้านจากกลุ่มธุรกิจปกติพอควร

#### 3.1.4.1 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิสาหกิจเพื่อสังคม

ในส่วนของวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้น ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้นจะต้องอยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น จึงมีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

#### 3.1.4.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจเพื่อสังคม<sup>117</sup>

วิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) ตามกฎตามกฎหมายว่าด้วยร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม พ.ศ. .... หมายถึง นิติบุคคลซึ่งดำเนินกิจการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่น ๆ ของภาคเอกชน โดยมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่เป็นการสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้น และเจ้าของเป็นสำคัญและมีลักษณะพิเศษดังต่อไปนี้

- (1) กำหนดวัตถุประสงค์ทางสังคมเป็นเป้าหมายหลักของกิจการ
- (2) มีศักยภาพที่จะมีความยั่งยืนทางการเงินได้ด้วยตนเอง
- (3) กระบวนการผลิต การดำเนินกิจการ รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือบริการ ไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อเนื่องในระยะยาวต่อสังคม สุขภาวะและสิ่งแวดล้อม
- (4) ผลกำไรส่วนใหญ่ถูกนำไปเพื่อการลงทุนกลับไปใช้ในการขยายผลเพื่อการบรรลุเป้าหมายดังกล่าว หรือคืนผลประโยชน์ให้แก่สังคมหรือผู้ให้บริการ

#### (5) มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ทั้งนี้ จะต้องนำผลกำไรไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 ไปลงทุนในกิจการ หรือใช้เพื่อผลประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ

จะเห็นได้ว่า จากคำนิยามดังกล่าวนี้ วิสาหกิจเพื่อสังคมจะต้องจัดตั้งขึ้นในรูปแบบของนิติบุคคล ซึ่งจะต้องนำรายได้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชน

แต่อย่างไรก็ดี รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนการจัดตั้งกิจการที่ทำประโยชน์ให้แก่คนในชุมชน เช่น การสร้างงาน การช่วยเหลือสังคม โดยไม่มีการแบ่งปันผลกำไร ดังนั้น การประชุม

<sup>117</sup> แหล่งเดิม.

คณะรัฐมนตรี(กรม.) เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 จึงได้มีมติเห็นชอบมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม และร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1) สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ เฉพาะวิสาหกิจเพื่อสังคมที่นำผลกำไรทั้งหมดไปลงทุนในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ โดยไม่มีการจ่ายเงินปันผล

2) สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับผู้สนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดย

ก. กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถหักรายจ่ายเงินลงทุนในหุ้นสามัญของวิสาหกิจเพื่อสังคมตามจำนวนที่ลงทุนจริง ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถือหุ้นสามัญของวิสาหกิจเพื่อสังคมไว้นานกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือวิสาหกิจเพื่อสังคมเล็กกิจการ

ข. กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถหักรายจ่ายเงินที่มอบให้หรือทรัพย์สินที่โอนให้วิสาหกิจเพื่อสังคมนำไปใช้ในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของสังคม โดยไม่มีค่าตอบแทนตามจำนวนที่จ่ายจริง มาตรการดังกล่าวยังให้สิทธิประโยชน์กับบริษัทที่ไปลงทุนตั้งกิจการเพื่อสังคม หรือไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่บริจาคเช่นกัน

ทั้งนี้ มาตรการดังกล่าวจะทำให้การประกอบกิจการเพื่อสังคมในประเทศไทยมีการเจริญเติบโตอย่างกว้างขวาง ส่งผลให้เกิดการยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชน ตลอดจนทำให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมในการดูแลร่วมกับรัฐบาลในการดูแลช่วยเหลือชุมชนและสังคม อันเป็นการลดภาระงบประมาณของรัฐ รวมถึง CSR ซึ่งเป็นคำย่อจากภาษาอังกฤษว่า Corporate Social Responsibility หรือ บรรษัทภิบาล หมายถึง การดำเนินกิจกรรมภายในและภายนอกองค์กรที่คำนึงถึงผลกระทบต่อสังคมทั้งในองค์กรและในระดับใกล้และไกล ด้วยการให้ทรัพยากรที่มีอยู่ในองค์กรหรือทรัพยากรจากภายนอกองค์กร ในอันที่จะทำให้อยู่ร่วมกันในสังคมได้อย่างเป็นปกติสุข



โดยมีความรับผิดชอบต่อสังคมและ สิ่งแวดล้อมขององค์กร ซึ่งคือการดำเนินกิจการภายใต้หลัก จริยธรรมและการจัดการที่ดี<sup>118</sup>ก็จะได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีนี้ด้วย

สิทธิประโยชน์ที่ให้ตามมาตรการนี้ แบ่งเป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้<sup>119</sup>

กรณีแรก วิชาหกิจที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ที่ดำเนินการในรูปแบบธุรกิจเพื่อสังคม คือ นำเงิน รายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 กลับมาทำประโยชน์ให้แก่ส่วนรวม ทั้งในด้านการเกษตร การศึกษา หรือด้านอื่น ๆ ซึ่งเป็นการกุศลทั้งหมด วิชาหกิจเพื่อสังคมดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้าน ภาษี โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เลย เนื่องจากเป็นกิจการที่นำรายได้ทั้งหมด (หรือส่วนใหญ่) ไปทำ ประโยชน์ให้แก่สังคม

กรณีที่สอง ผู้ลงทุนที่เป็นบริษัทใหญ่ซึ่งมีกำลัง ไปช่วยเหลือบริษัทเล็กที่เป็นวิชาหกิจ เพื่อสังคม โดยไปลงทุนในหุ้นของวิชาหกิจเพื่อสังคม หรือการที่บริษัทต่าง ๆ ระดมทุนเพื่อจัดตั้ง วิชาหกิจเพื่อสังคมร่วมกัน เงินที่นำไปลงทุนก้อนนี้ สามารถนำไปใช้คำนวณเพื่อหักภาษีในบริษัท ใหญ่ของตัวเองได้

กรณีที่สาม เงินสนับสนุนที่เป็นเงินให้เปล่าแก่วิชาหกิจหรือธุรกิจเพื่อสังคม ที่ไม่ใช่การลงทุน ซึ่งปกติจะไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ เนื่องจากไม่ได้เกี่ยวข้องกับการทำธุรกิจ แต่ด้วยมาตรการนี้ จะเปิดให้สามารถนำเงินสนับสนุนจำนวนดังกล่าว มาหักภาษีได้ด้วย<sup>120</sup>

ทั้งสามกรณี เป็นการออกแบบมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนกิจการที่ทำ CSR อย่างครบ วงจร ตั้งแต่การตั้งวิชาหกิจเพื่อสังคมขึ้นเอง การไปร่วมถือหุ้นหรือร่วมลงทุนในวิชาหกิจเพื่อสังคม อื่น และการสนับสนุนในรูปแบบของเงินให้เปล่าที่มีใช้การลงทุนแก่วิชาหกิจเพื่อสังคม โดยทาง กระทรวงการคลัง กรมสรรพากร จะได้ยกร่างเป็นพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร เพื่อประกาศบังคับใช้เป็นกฎหมายต่อไป

ความเคลื่อนไหวที่จะเกิดขึ้นด้วยมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนวิชาหกิจเพื่อสังคมชุดนี้ จะเปิดโอกาสให้บริษัทมีทางเลือกเพิ่มขึ้นในการทำวิชาหกิจเพื่อสังคม ในรูปของการลงทุนและการ สนับสนุนนิติบุคคลที่มีใช้มูลนิธิหรือองค์กรสาธารณกุศล และได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วย

แนวทางดังกล่าวนี้ สอดรับกับความเคลื่อนไหวหรือทิศทางการทำ CSR-after-process ในวิถีที่เน้นเรื่องความยั่งยืนมากขึ้น เนื่องจากการจัดตั้ง หรือการลงทุน หรือการให้เงินสนับสนุน วิชาหกิจเพื่อสังคม อยู่บนสมมติฐานที่วิชาหกิจนั้นจะมีการดำเนินงานต่อเนื่อง (Going Concern)

<sup>118</sup> มูลนิธิสถาบันไทยพัฒนา. (ม.ป.ป.). *Thai CSR Network*. สืบค้นจาก <http://www.thaicssr.com>

<sup>119</sup> แหล่งเดิม.

<sup>120</sup> พิพัฒน์ ยอดพฤติการ. (ม.ป.ป.). *นับหนึ่งธุรกิจเพื่อสังคม*. สืบค้นจาก

ด้วยการใช้ประโยชน์จากเงินทุนตั้งต้นหรือเงินสนับสนุนแรกเริ่มที่ได้รับไปดำเนินงานในรูปของธุรกิจที่เลี้ยงตัวเองได้ แตกต่างจากองค์กรการกุศล ที่ต้องอาศัยเม็ดเงินบริจาคเป็นรายงวด เพิ่มเติมสม่ำเสมอ เพื่อให้การดำเนินงานต่อเนื่อง ไม่หยุดชะงัก ซึ่งในความเป็นจริง บริษัทผู้ให้ความช่วยเหลืออาจทำได้เป็นครั้งคราวหรือในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ไม่สามารถจัดสรรงบบริจาคเพื่อให้ความช่วยเหลือแบบไม่สิ้นสุดได้

ในต่างประเทศ กลไกการส่งเสริมการช่วยเหลือสังคมในรูปแบบนี้ ก่อให้เกิดรูปแบบของกิจการพันธุ์ใหม่จำนวนมาก อาทิ Community Interest Company (CIC), Benefit Corporation (B-Corp), Low-profit Limited Liability Company (L3C), Social Purpose Corporation (SPC), Flexible Purpose Corporation (FPC) อีกทั้งยังนำไปสู่การปรับตัวขององค์กรพัฒนาเอกชน (NGO) ที่ต้องพัฒนาศักยภาพของตัวเอง และต้องยกระดับการดำเนินงานในทางที่ก่อให้เกิดผลิตภาพมากยิ่งขึ้น จากนี้ไป ด้วยมาตรการนี้ การพัฒนารูปแบบการช่วยเหลือสังคมของประเทศไทยจะไปในทิศทางใด สำหรับผมเชื่อว่า สิ่งหนึ่งที่จะเกิดขึ้น คือ เราจะได้เห็นการแก้ปัญหาสังคมด้วยนวัตกรรมที่ไม่ผูกติดกับเงื่อนไขเชิงพาณิชย์ สามารถสร้างทางเลือกให้แก่กลุ่มเป้าหมายจากผู้รับความช่วยเหลือเป็นผู้ที่มีกำลังซื้อในระดับราคาที่จับจ่ายได้ ด้วยการใช้จ่ายประโยชน์จากโมเดลธุรกิจในการส่งมอบผลลัพธ์ที่สืบเนื่องไม่สิ้นสุด เป็นการเพิ่มความคุ้มค่าของเม็ดเงินช่วยเหลือสังคมที่ให้ผลยั่งยืนกว่าการทำ CSR ในรูปการบริจาคอย่างแน่นอน<sup>121</sup>

### 3.2 กฎหมายภาษีต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชน

ตามที่ผู้วิจัยได้ค้นคว้าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนในต่างประเทศพบว่า สาธารณรัฐประชาชนจีนมีหลักการในการจัดเก็บภาษีที่มีความน่าสนใจ เนื่องจากเป็นประเทศที่มีผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ (Gross Domestic Product: GDP) สูงเป็นอันดับ 2 ของโลก รองจากประเทศสหรัฐอเมริกา อีกทั้งยังมีศักยภาพที่สามารถเติบโตได้อีกมาก สาธารณรัฐประชาชนจีนจึงเป็นประเทศที่น่าสนใจ โดยเฉพาะสำหรับนักธุรกิจและนักลงทุนจากทั่วโลก เนื่องจากมีระบบภาษีอัตราภาษี ที่มีการส่งเสริมทางด้านภาษีซึ่งเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีผลกระทบต่อต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ<sup>122</sup> ส่งผลให้เกิดแรงจูงใจในการลงทุน

<sup>121</sup> แหล่งเดิม.

<sup>122</sup> เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์. (ม.ป.ป.). การปฏิรูประบบภาษีเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการในประเทศจีนที่นักลงทุนไทยควรจับตามอง. ศูนย์ข้อมูลเพื่อธุรกิจไทยในจีน ณ นครกว่างโจว.

### 3.2.1 กฎหมายภาษีของสาธารณรัฐประชาชนจีน

สำหรับในสาธารณรัฐประชาชนจีน วิชาสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (Small and Medium-sized Enterprises: SMEs) มีบทบาทต่อระบบเศรษฐกิจจีนในปัจจุบันเป็นอย่างมาก โดยในปีพ.ศ. 2556 วิชาสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมในสาธารณรัฐประชาชนจีน ได้สร้างมูลค่าทางสินค้าและบริการเทียบเท่ากับร้อยละ 60 ของผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศทั้งจีน โดยมีการชำระภาษีคิดเป็นร้อยละ 50 ของรายได้ภาษีทั้งประเทศ ตลอดจนมีการจดทะเบียนนวัตกรรมและสิ่งประดิษฐ์คิดเป็นร้อยละ 65 จากทั้งหมดในสาธารณรัฐประชาชนจีน และได้สร้างสรรค์สินค้าใหม่มากกว่าร้อยละ 80 ของสินค้าใหม่ทั่วสาธารณรัฐประชาชนจีน<sup>123</sup>

อย่างไรก็ตาม ที่น่าจับตามองเป็นพิเศษ คือ กลุ่มวิชาสาหกิจชุมชนหรือวิชาสาหกิจขนาดเล็ก (Small and Micro-sized Enterprises) ของจีน ซึ่งจัดเป็นหนึ่งในกลุ่มวิชาสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมได้ช่วยสร้างอาชีพให้กับประชาชนจีนมากถึง 150 ล้านคน ซึ่งคิดเป็นสัดส่วนการสร้างตำแหน่งงานใหม่มากกว่าร้อยละ 70 ของตำแหน่งงานใหม่ทั้งหมดในจีน จนได้รับกล่าวขานว่าเป็น “สนามแม่เหล็ก” ดึงดูดงานใหม่ที่สำคัญของจีน<sup>124</sup> นอกจากนี้ กลุ่มวิชาสาหกิจขนาดเล็กยังถือเป็นกลุ่มธุรกิจหลักในระบบเศรษฐกิจจีน จากสถิติปี พ.ศ. 2556 พบว่า วิชาสาหกิจทุกประเภทในจีนมีจำนวนรวมประมาณ 15.28 ล้านราย แบ่งเป็นวิชาสาหกิจขนาดเล็กจำนวนกว่า 11.7 ล้านราย ซึ่งครองสัดส่วนร้อยละ 76.57 ของทั้งหมด ทำให้ตลอดช่วงระยะเวลาที่ผ่านมารัฐบาลจีนได้ให้ความสำคัญกับการสนับสนุนการดำเนินธุรกิจของวิชาสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมอย่างต่อเนื่องเป็นทุนอยู่เดิมแล้ว ประกอบกับวิชาสาหกิจขนาดเล็กมีบทบาทในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจจีนอย่างมาก นายกรัฐมนตรีหลี่ เค่อเฉียงจึงได้มอบนโยบายให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเร่งเพิ่มมามุ่งเน้นสนับสนุนการเติบโตของวิชาสาหกิจขนาดเล็กของจีนเป็นสำคัญ ซึ่งรัฐบาลท้องถิ่นแต่ละแห่งก็ล้วนส่งเสริมรองรับรัฐบาลกลางจีนกันเป็นอย่างดี<sup>125</sup>

นอกจากนี้ รัฐบาลจีนยังได้ออกนโยบายใหม่ล่าสุดที่สนับสนุนการเติบโตของวิชาสาหกิจขนาดเล็กในจีน ซึ่งเป็นเจตนารมณ์ตามมติในที่ประชุมสำนักนายกรัฐมนตรีจีนเมื่อวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2557 ที่ผ่านมา โดยสามารถสรุปได้ดังนี้<sup>126</sup>

<sup>123</sup> โอภาส เหลืองดาวเรือง. (2557). รัฐบาลจีนแน่จริงขนาดไหน? ทำไม SMEs จีนถึงมีอนาคตไกลขนาดนี้? (เจาะลึกนโยบายส่งเสริมวิชาสาหกิจขนาดเล็กของจีน). สืบค้นจาก [http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/misc/detail.php?SECTION\\_ID=521&ID=14866](http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/misc/detail.php?SECTION_ID=521&ID=14866)

<sup>124</sup> แหล่งเดิม.

<sup>125</sup> แหล่งเดิม.

<sup>126</sup> แหล่งเดิม.

นโยบายที่ 1 : ลดขั้นตอนการอนุมัติธุรกิจและขจัดระบบช่วยหรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่ไม่จำเป็น เพื่อลดภาระและป้องกันมิให้กลุ่มผู้ประกอบการวิสาหกิจขนาดเล็กลูกถูกเอาเปรียบจากเจ้าหน้าที่ภาครัฐในบางหน่วยงาน โดยในปัจจุบันมีหลายพื้นที่ในจีนได้ดำเนินการดังกล่าวแล้ว ตัวอย่างเช่น เขตปกครองตนเองมองโกเลียในได้ลดค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนธุรกิจของวิสาหกิจขนาดเล็กลง โดยนอกจากค่าจดทะเบียนและค่าดำเนินการทางเอกสารแล้ว หน่วยงานด้านทะเบียนห้ามเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอื่น ๆ จากวิสาหกิจขนาดเล็ที่มาทำการจดทะเบียน

นโยบายที่ 2 : วิสาหกิจขนาดเล็ที่มียอดฐานการค้ารวมภายในปีไม่เกิน 100,000 หยวน<sup>127</sup> โดยการนำยอดรวมดังกล่าวหารครึ่งหนึ่ง แล้วนำยอดที่เหลือไปคำนวณการชำระภาษีเงินได้ที่อัตราร้อยละ 20 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 โดยถือเป็นการให้สิทธิพิเศษลดภาษี 2 ต่อสำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก

นโยบายที่ 3 : กระตุ้นการปล่อยสินเชื่อ ช่วยเหลือด้านเงินทุน โดยรัฐบาลสนับสนุนเงินอุดหนุนให้กับวิสาหกิจขนาดเล็ในจีนซึ่งส่วนใหญ่ยังคงเป็นเงินทุนส่วนบุคคล (ร้อยละ 79.5) รองลงมาเป็นการกู้ยืมสถาบันการเงิน (ร้อยละ 35.9) และการกู้ยืมนอกระบบ (ร้อยละ 5.6) ซึ่งสะท้อนให้เห็นว่า วิสาหกิจขนาดเล็ยังจำเป็นต้องพึ่งพาตนเองเป็นสำคัญ และยังคงขาดแหล่งเงินกู้เพื่อมาดำเนินธุรกิจ

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจีนจึงมีนโยบายสนับสนุนให้สถาบันการเงินขยายโอกาสในการปล่อยสินเชื่อให้แก่วิสาหกิจขนาดเล็มากขึ้น โดยหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องจะมอบเงินอุดหนุนหรือเงินรางวัลให้แก่สถาบันการเงินที่ปล่อยสินเชื่อให้แก่วิสาหกิจขนาดเล็ ซึ่งขณะนี้ไม่มีมาตรการเชิงรุกและมาตรการอำนวยความสะดวกได้ดำเนินนโยบายดังกล่าวแล้ว

นโยบายที่ 4 : รัฐบาลสนับสนุนการจ้างงาน โดยจ่ายเงินอุดหนุนและลดต้นทุนให้วิสาหกิจ เนื่องจาก การว่างงาน ถือเป็นปัญหาที่รัฐบาลจีนให้ความสำคัญมาโดยตลอด โดยเฉพาะอย่างยิ่ง คือ การช่วยให้กลุ่มบัณฑิตที่เพิ่งสำเร็จการศึกษาและบุคคลพิเศษบางกลุ่มมีอาชีพที่สามารถหล่อเลี้ยงตนเองได้ ด้วยเหตุที่วิสาหกิจขนาดเล็มีส่วนมากกว่าร้อยละ 90 ของวิสาหกิจทุกประเภทในจีน และถือเป็นแหล่งสร้างงานใหม่ที่สำคัญให้กับประชาชนจีน ดังนั้น รัฐบาลจีนจึงได้มีนโยบายช่วยเหลือวิสาหกิจที่ให้โอกาสงานกับบุคคลบางกลุ่มด้วยการให้เงินอุดหนุน ซึ่งนอกจากจะเป็นการช่วยผ่อนภาระให้แก่วิสาหกิจแล้ว ยังเป็นการช่วยแก้ปัญหาการว่างงานอีกทางหนึ่งด้วย ขณะนี้มาตรการเชิงรุกและมาตรการอำนวยความสะดวกได้มีนโยบายสนับสนุนในลักษณะนี้แล้ว

นโยบายที่ 5 : จัดงบประมาณเฉพาะกิจ โดยให้สิทธิพิเศษสำหรับสาขาวิสาหกิจที่ส่งเสริม โดยมีการจัดสรรงบประมาณเฉพาะทางสำหรับการพัฒนาสาขาธุรกิจที่ต้องการส่งเสริม

<sup>127</sup> 1 หยวน เท่ากับ 5.4436 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559.

เป็นพิเศษ ตัวอย่างเช่น นครจางชิ่ง ได้ให้เงินอุดหนุนช่วยเหลือการก่อตั้งวิสาหกิจในสาขาที่ภาครัฐส่งเสริม อาทิ การสร้างสรรค์เทคโนโลยี การสร้างสรรค์ทางด้านวัฒนธรรม การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม ภาคเกษตรกรรมที่มีความโดดเด่น รวมถึงอุดหนุนให้เงินช่วยเหลือค่าเช่าสถานที่และดอกเบี้ยเงินกู้สำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก

นโยบายที่ 6 : วิสาหกิจขนาดเล็กมักจะยังไม่มีประสบการณ์ในการดำเนินธุรกิจ ข้อมูลต่าง ๆ จึงนับเป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยให้วิสาหกิจสามารถยืนหยัดอยู่ได้ ซึ่งรัฐบาลจีนเองก็ได้เห็นถึงความสำคัญในเรื่องดังกล่าว จึงได้มีนโยบายที่จะสร้างฐานข้อมูลเพื่อให้บริการข้อมูลและให้คำปรึกษากับวิสาหกิจรุ่นใหม่เป็นการเฉพาะ เพื่อส่งเสริมให้วิสาหกิจขนาดเล็กสามารถเติบโตได้อย่างยั่งยืน

จากนโยบายทั้ง 6 ข้อที่กล่าวมานี้ จึงเป็นคำตอบที่ดีว่าทำไมวิสาหกิจขนาดเล็กของจีนจึงสามารถเติบโตได้อย่างต่อเนื่อง สามารถพูดได้ว่า วิสาหกิจขนาดเล็ก และผู้ประกอบการรายย่อยในจีนได้รับการสนับสนุนอย่างเต็มที่จากรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นแต่ละมณฑล ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการจีนมีอนาคตที่ก้าวไกล และเติบโตไปพร้อมกับระบบเศรษฐกิจของจีน<sup>128</sup>

โดยหลักทั่วไปแล้ว ภาษีสำหรับผู้ประกอบการและบริษัทสัญชาติจีน (Local income tax) จะต้องเสียภาษีนิติบุคคลถึง ร้อยละ 33 ซึ่งภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศจีน หมายถึง “ภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้จากการผลิตหรือการประกอบกิจการหรือเงินได้อื่น ๆ ” ทั้งนี้ ได้มีกฎหมายใหม่ซึ่งผ่านมติเมื่อต้นปีพ.ศ. 2550 และประกาศบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 นั้น กำหนดให้วิสาหกิจทุนจีนและวิสาหกิจทุนต่างชาติชำระภาษีเงินได้ในอัตราเดียวกัน คือ ร้อยละ 25

อย่างไรก็ตาม เพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดเล็ก รัฐบาลจีนจึงได้กำหนดอัตราภาษีสำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก โดยให้สิทธิพิเศษในการลดหย่อนจะกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 15 และ 20 ตามตาราง ดังนี้<sup>129</sup>

<sup>128</sup> แหล่งเดิม.

<sup>129</sup> อภิญา สงค์ศักดิ์สกุล, และเจตนา เหล่ารักวงศ์. (ม.ป.ป.). *กฎระเบียบการค้าที่ต่างชาติควรรู้*. สืบค้น

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้จากการประกอบกิจการที่กำหนดโดยรัฐบาลจีน

อัตราภาษีเงินได้ จากการประกอบกิจการ	เงื่อนไข
อัตราร้อยละ 15	เป็นวิสาหกิจที่ดำเนินกิจการเกี่ยวกับเทคโนโลยีขั้นสูงและ เทคโนโลยีใหม่ที่อยู่ในเงื่อนไข
อัตราร้อยละ 20	เฉพาะวิสาหกิจรายย่อย (Micro Enterprises:MEs) ของจีน โดย แบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ (1) กลุ่มที่ทำการผลิต-มีกำไรที่นำมาคิดภาษี ตลอดปีไม่เกิน 300,000 หยวน มีพนักงานไม่เกิน 100 คน มี สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านหยวน (2) กลุ่มที่ไม่ได้ทำการผลิต มีกำไรที่นำมาคิดภาษีตลอดปีไม่เกิน 300,000 หยวน มีพนักงาน ไม่เกิน 80 คน มีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 10 ล้านหยวน ทั้งนี้ ทางการจีนได้ส่งเสริมวิสาหกิจรายย่อยของจีนโดยปรับลด เงื่อนไขที่สอดคล้องลง คือ เป็นวิสาหกิจที่มีกำไรที่นำมาคิดภาษี ตลอดปีไม่เกิน 300,000 หยวน มีผลบังคับใช้ในในวันที่ 1 ม.ค. 2555-31 ธ.ค. 2558และมาตรการนี้ได้ถูกขยายระยะเวลาออกไป จนถึงปีค.ศ. 2016

อย่างไรก็ตาม รัฐบาลจีนได้เล็งเห็นถึงความสำคัญและมุ่งส่งเสริมวิสาหกิจ ขนาดเล็ก จึงได้ออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก จากกองทุนของรัฐบาลจีนแผ่นดินใหญ่ ลงวันที่ 20 มกราคม ค.ศ. 2015 เพื่อเพิ่มการสนับสนุนสำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก โดยกระทรวงการคลังและสำนักงานบริหารภาษีได้ออกหนังสือเวียนเกี่ยวกับมาตรการยกเว้นภาษี สำหรับวิสาหกิจขนาดเล็ก โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้<sup>130</sup>

<sup>130</sup> Lee Tsai & Partners. (2015). *Circular on Exempting Small and Micro-sized Enterprises from the Levy of Relevant Government Funds (Mainland China)*. Retrieved from <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f453776b-806a-43e8-aa50-45bec31dcd90>

1. วิชาหกิจขนาดเล็ก ตามความหมายของมาตรา 92<sup>131</sup> แห่งพระราชกำหนดการบริหารราชการของสภาแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนรัฐ เลขที่ 512 เรื่องกฎระเบียบของสาธารณรัฐประชาชนจีนในการดำเนินการออกกฎหมายรายได้ขององค์กร ได้ให้ความหมายไว้ว่า วิชาหกิจขนาดเล็กที่ได้ดำเนินงานเกี่ยวกับภาคอุตสาหกรรมที่ไม่ต้องห้ามหรือขัดต่อระเบียบของรัฐบาลที่มีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวน<sup>132</sup> จำนวนพนักงานไม่เกิน 100 คนและสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านหยวน

(ข) สำหรับผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวน จำนวนพนักงานไม่เกิน 80 และมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 10 ล้านหยวน

2. ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2015 จนถึง 31 ธันวาคม ค.ศ.2017 วิชาหกิจขนาดเล็กที่เสียภาษีรายเดือนในอัตราไม่เกิน 30,000 หยวนหรือรายสามเดือนไม่เกิน 90,000 หยวน โดยเป็นวิชาหกิจชุมชนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการศึกษาท้องถิ่น กองทุนเพื่อการประหยัดน้ำ และกิจกรรมที่ส่งเสริมวัฒนธรรม ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

3. วิชาหกิจขนาดเล็กที่จ้างแรงงานผู้พิการภายในระยะเวลา 3 ปีแรกนับแต่วันจดทะเบียน ที่ได้จ้างแรงงานคนพิการไม่เกิน 20 คน ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้<sup>133</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ารัฐบาลจีนได้สนับสนุนและส่งเสริมวิชาหกิจขนาดเล็กและผู้ประกอบการรายย่อยในจีนให้ได้รับการสนับสนุนอย่างเต็มที่จากรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่นแต่ละมณฑล ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการจีนมีอนาคตที่ก้าวไกล และเติบโตไปพร้อมกับระบบเศรษฐกิจของจีนอีกด้วย

### 3.3 กฎหมายภาษีต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิชาหกิจเพื่อสังคม

การดำเนินงานของวิชาหกิจเพื่อสังคมในหลายประเทศ ได้แก่ อังกฤษ มีผลสัมฤทธิ์ที่ดีในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา วิชาหกิจเพื่อสังคมในประเทศเหล่านี้จึงมีเป็นที่แพร่หลาย และมีจำนวนหน่วยงานเพิ่มขึ้นอย่างมากรวมถึงประเทศในแถบเอเชียอีกด้วย ตัวอย่างเช่น ประเทศอินโดนีเซียที่แต่เดิมมีองค์กรลักษณะนี้เพียง 1 องค์กร แต่ปัจจุบันมีเพิ่มขึ้นถึง 2,000 องค์กร ประเทศอินเดียที่มีองค์กรภาคประชาชนมากกว่า 1 ล้านองค์กร ประเทศบังคลาเทศมีหน่วยงานภาคประชาชน

<sup>131</sup> Article 92: Decree of the State Council of the People's Republic of China No. 512: Regulations of the People's Republic of China on the Implementation of the Enterprise Income Tax Law.

<sup>132</sup> 1 หยวน เท่ากับ 5.4436 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559.

<sup>133</sup> แหล่งเดิม.

20,000 หน่วยงาน สำหรับประเทศในแถบตะวันตก อาทิ ประเทศแคนาดา หน่วยงานภาคประชาชนที่จดทะเบียนมีเพิ่มมากขึ้นประมาณร้อยละ 50 จากปี ค.ศ.1987 ปัจจุบันมีหน่วยงานภาคเอกชนถึง 200,000 หน่วยงาน หรือ ประเทศสหรัฐอเมริกา มีจำนวนองค์กรภาคประชาชนเพิ่มขึ้นจาก 464,000 องค์กร เป็น 734,000 องค์กร ฯลฯ เป็นต้น<sup>134</sup>

รัฐบาลของหลากหลายประเทศเล็งเห็นความสำคัญของการพัฒนาวิสาหกิจเพื่อสังคม และมีนโยบายในการสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ตัวอย่างเช่น ในประเทศอังกฤษมีการก่อตั้งหน่วยงานชื่อสำนักงานภาคที่สาม (Office of the Third Sector) ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักคณะรัฐมนตรี โดยหน่วยงานนี้มีนโยบายหลัก คือการผลักดันและสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม และยังช่วยเหลือในด้านการให้ข้อมูลและคำปรึกษาที่ดี การเข้าถึงแหล่งเงินทุน และลดอุปสรรคในการทำงานร่วมกับภาครัฐกิจเอกชน นอกจากนี้ ยังมีคณะทำงานเฉพาะกิจ (Social Investment Task Force) ซึ่งทำหน้าที่ให้คำแนะนำแก่รัฐบาลในเรื่องการขยายตัวของกองทุน Phoenix (กองทุนเพื่อเพิ่มศักยภาพของชุมชน โดยการกระตุ้นการลงทุนผ่านทางสังคมและธุรกิจ) การจัดตั้งการให้เครดิตทางภาษีของการลงทุนเพื่อชุมชน การให้ความช่วยเหลือของภาครัฐสู่กองทุนร่วมพัฒนาชุมชนและการสนับสนุนการพัฒนาทางการเงินแก่ชุมชน<sup>135</sup>

ระบบภาษีคือหนึ่งในมาตรการสำคัญที่ใช้ในการส่งเสริมการเติบโตของวิสาหกิจเพื่อสังคมได้อย่างรวดเร็วของภาครัฐ คือ การใช้กลไกทางภาษีเข้ามาช่วยสร้างแรงจูงใจ โดยมีตัวอย่างของการใช้กลไกภาษีที่แบ่งตามกลุ่มเป้าหมายเป็น 2 กลุ่มคือ

1. การลด/ยกเว้นภาษีให้กับนักลงทุนทางสังคม มาตรการนี้มีเพื่อสร้างการเข้าถึงเงินทุนผ่านการลงทุนของนักลงทุนซึ่งโดยส่วนใหญ่จะมีความรู้ทางด้านธุรกิจ ดังนั้น ผลประโยชน์สำคัญนอกเหนือไปจากการเข้าถึงเงินทุนของวิสาหกิจเพื่อสังคมแล้ว ยังจะได้ระบบการสนับสนุนเชิงการจัดการในรูปแบบของพี่เลี้ยงอันเนื่องมาจากพันธะและความผูกพันที่เกิดขึ้นจากการลงทุน

ตัวอย่างมาตรการที่ได้มีการดำเนินการในลักษณะนี้แล้วคือ กฎหมายลดหย่อนภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Investment Tax Relief) ของอังกฤษที่มีผลเริ่มบังคับใช้ในเดือนเมษายน ปี ค.ศ. 2014 โดยอนุญาตให้นำจำนวนเงินที่ได้ลงทุนกับวิสาหกิจเพื่อสังคมหรือ CIC ไปหักภาษีเงินได้มากถึงร้อยละ 30<sup>136</sup>

<sup>134</sup> วารสารสมาคมนักวิจัย, 20 (2), (2558, พฤษภาคม – สิงหาคม)

<sup>135</sup> แหล่งเดิม.

<sup>136</sup> Social Investment Tax Relief Guidance, HM Revenue and Customs, Cabinet Office UK.



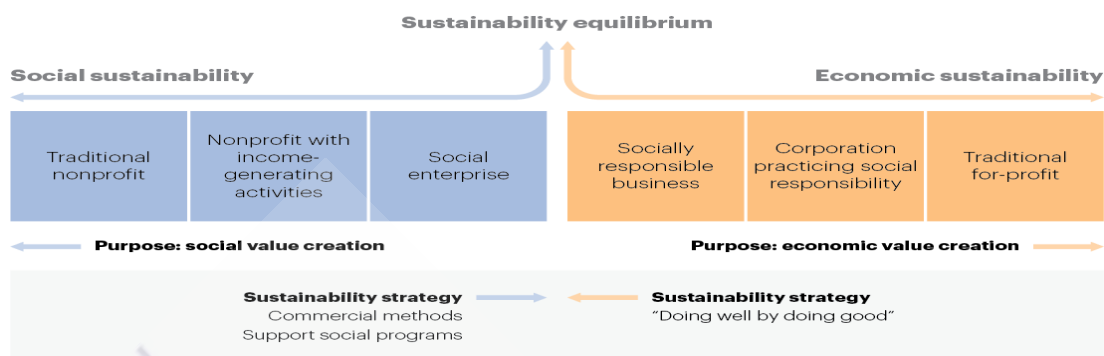
2. การลด/ยกเว้นภาษีให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคม มาตรการทางภาษีในอีกลักษณะหนึ่งที่มีการดำเนินการ คือ การให้ประโยชน์ทางภาษีเงินได้นิติบุคคลตรงกับตัววิสาหกิจเพื่อสังคม ซึ่งจะเป็นการส่งผลโดยตรงทำให้บริษัทมีต้นทุนดำเนินการที่ต่ำลงและทำให้สามารถแข่งขันกับตลาดปกติได้มากขึ้น อย่างไรก็ตามมาตรการนี้ได้ถูกวิพากษ์อย่างมากว่าจะทำให้วิสาหกิจเพื่อสังคมอ่อนแอลงในระยะยาวอันเนื่องมาจากการไม่ดำเนินการบนต้นทุนที่แท้จริงและยังเป็นการทำให้กลไกตลาดบิดเบือนไม่เป็นจริง จึงมีแรงกระแสด้านจากกลุ่มธุรกิจปกติพอควรในกรณีของประเทศที่มีระบบตลาดเสรี เช่น ที่อังกฤษ ทำให้ไม่มีการออกมาตรการนี้ มาตรการนี้ได้ถูกนำมาใช้ในประเทศเกาหลีใต้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม *Social Enterprise Promotion Act* โดยยกเว้นภาษีนิติบุคคลให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคมที่ได้รับการรับรองในอัตราร้อยละ 50 เป็นระยะเวลา 3 ปี<sup>137</sup>

### 3.3.1 กฎหมายภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคมของสหราชอาณาจักร

ประเทศสหราชอาณาจักรนับเป็นประเทศที่มีพัฒนาการและประสบความสำเร็จมากที่สุดในเรื่องของวิสาหกิจเพื่อสังคมเมื่อเทียบกับกลุ่มประเทศยุโรปทั้งหมด ในอังกฤษเรียกองค์กรที่เป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมว่าอยู่ในกลุ่มเศรษฐกิจสังคม โดยคำว่า วิสาหกิจเพื่อสังคมถือกำเนิดขึ้นในปี ค.ศ. 1978 โดย Freet Spreckley และในปี ค.ศ. 1997 มีการจัดตั้งองค์กรชื่อ Social Enterprise Partnership ขึ้น วิสาหกิจเพื่อสังคมที่สำคัญในอังกฤษ คือ Social Enterprise London ที่ก่อตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1998 โดยความร่วมมือระหว่างธุรกิจของสหกรณ์ต่าง ๆ กับองค์กรพัฒนาสนับสนุนสหกรณ์และองค์กรสนับสนุนโครงสร้างของสหกรณ์ ที่สำคัญ ในปี ค.ศ. 2012 รัฐบาลได้จัดตั้ง Big Society Capital เพื่อเป็นแหล่งเงินทุนในการส่งเสริมการสร้างตลาดการลงทุนเพื่อสังคมและสนับสนุนองค์กรตัวกลางทางด้านการเงินของวิสาหกิจเพื่อสังคม รวมทั้งมีการออกกฎหมายเฉพาะที่เรียกว่า “The Public Services (Social Value) Act” เพื่อให้องค์กรของรัฐให้ความสำคัญต่อคุณค่าทางสังคมและเปิดโอกาสให้ภาคเอกชนที่เป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถเข้าประมูลงานของภาครัฐได้ง่ายยิ่งขึ้น

<sup>137</sup> The Special Tax Treatment Control Law, Social Enterprise Promotion Act, SOUTH KOREA.

Figure 1  
Where social enterprises fall on the sustainability spectrum



Sources: The Four Lenses Strategic Framework, Virtue Ventures LLC, 2010; A.T. Kearney analysis

### ภาพที่ 3.1 Where social enterprise fall on the sustainability spectrum

จากรูปข้างต้นวิสาหกิจเพื่อสังคมมุ่งที่จะแก้ปัญหาสังคมและพัฒนาความเป็นอยู่ให้ดีขึ้น ยกกระดับสังคม โดยได้กำหนดค่านิยมของวิสาหกิจเพื่อสังคมไว้ เพื่อให้เป็นที่รู้จักในสังคมมากขึ้น นอกจากนี้ลักษณะทั่วไปของวิสาหกิจเพื่อสังคม คือการสนับสนุนทั้งทางด้านสังคม และเศรษฐกิจ จากรูปที่ 1 วิสาหกิจเพื่อสังคมได้รับการสนับสนุนน้อยลงเนื่องจากองค์กรโดยทั่วไป ได้บริหารจัดการให้การสนับสนุนระหว่างสังคมและเศรษฐกิจที่แตกต่างกันและการให้ความสำคัญที่ต่างกันในแต่ละองค์กร จึงไม่น่าแปลกใจที่วิสาหกิจเพื่อสังคมจะเพ่งความสนใจ ทางด้านการช่วยเหลือสังคมมากกว่าการสนับสนุนด้านเศรษฐกิจ แต่การสนับสนุนด้านเศรษฐกิจ คือสิ่งที่สำคัญกว่า

ปัจจุบันในสหราชอาณาจักร มีวิสาหกิจเพื่อสังคมกว่า 70,000 แห่ง เกิดการจ้างงานกว่า ล้านคน นำไปสู่การสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจกว่าล้านล้านบาทต่อปี นอกเหนือไปจากผลสำเร็จเชิง ปริมาณดังกล่าวแล้ว เมื่อพิจารณาเชิงคุณภาพพบว่ามีตัวบ่งชี้สำคัญหลายประการที่ยืนยันว่ารูปแบบ วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถนำไปสู่การแก้ปัญหาค่าความเหลื่อมล้ำและมีประสิทธิภาพที่เพิ่มขึ้นของ บริการสาธารณะได้อย่างแท้จริงดังเช่น ข้อมูลจากผลการสำรวจของวิสาหกิจเพื่อสังคมในปี ค.ศ. 2013<sup>138</sup> พบตัวเลขเชิงประจักษ์ยืนยันในมิติต่าง ๆ ที่สำคัญ เช่น

<sup>138</sup> The People's Business: State of Social Enterprise Survey 2013, Social Enterprise UK.

1) ความเท่าเทียมด้านรายได้และโอกาส ร้อยละ 52 มีการจ้างงานกลุ่มคนด้อยโอกาสอย่างมาก

2) ความเท่าเทียมด้านเพศและเชื้อชาติ ร้อยละ 38 มีผู้บริหารสูงสุดเป็นผู้หญิง เทียบกับร้อยละเพียง 19 ของกลุ่ม SME และ เพียงร้อยละ 3 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ นอกจากนั้นแล้วในกลุ่มผู้บริหารสูงสุดยังเป็นกลุ่มคนผิวสี คนเอเชีย หรือ ชนกลุ่มน้อย มากถึงสองเท่าขององค์กรธุรกิจปกติ

3) ความเฉพาเจาะจงในการเข้าแก้ปัญหาสำคัญในเชิงพื้นที่ ร้อยละ 39 ทำงานหลักในพื้นที่ที่ขาดโอกาสและเสื่อมโทรม (Deprived Area) เทียบกับเพียงร้อยละ 13 ของกลุ่ม SME ที่ทำงาน ในพื้นที่ดังกล่าว

4) ด้านการเจริญเติบโต วิสาหกิจเพื่อสังคมมีอัตราการเติบโตสูงสุดในกลุ่มองค์กรธุรกิจ หรือกว่าร้อยละ 58 มีการเจริญเติบโตในปี ค.ศ.2013 เทียบกับเพียงร้อยละ 28 ของ SME โดยร้อยละ 38 มีรายได้ที่เพิ่มขึ้นซึ่งมากกว่ากลุ่ม SME ที่มีเพียงร้อยละ 29 ที่มียอดขายได้เพิ่มขึ้นในช่วงเวลาเดียวกัน

ในประเทศสหราชอาณาจักร ได้มีมาตรการลดหย่อนภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม หรือ Social Investment Tax Relief (SITR) ซึ่งเป็นมาตรการลดหย่อนภาษีของรัฐบาลสำหรับการลงทุนเพื่อสังคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้กับบุคคลต่าง ๆ ให้การสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) และช่วยเหลือกิจการเหล่านี้ให้มีแหล่งทุน โดยบุคคลที่ช่วยเหลือวิสาหกิจเพื่อสังคมเหล่านี้จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ถึงร้อยละ 30 อย่างไรก็ตาม การลงทุนดังกล่าวจะต้องมีความต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปี

การลดหย่อนภาษีเงินได้ดังกล่าวนี้เป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับผู้ลงทุน ดังนั้นเพื่อให้แน่ใจว่าการลงทุนรายใหม่จะถูกนำไปใช้เพื่อกิจการของสังคมที่ขาดแคลนและมีความต้องการรวมทั้งสอดคล้องกับกฎระเบียบของสหภาพยุโรป (European Union Regulation) จึงจำเป็นที่จะต้องมีความชัดเจน อาทิเช่น องค์กรต่าง ๆ ที่จะเข้าร่วมในโครงการนี้จะต้องมีวัตถุประสงค์และกฎระเบียบในการดำเนินงานเพื่อสังคม มูลนิธิ บริษัท นิติบุคคลต่าง ๆ วิสาหกิจเพื่อสังคมที่จะเข้าข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้อาจต้องประกอบกิจการเพื่อสังคมตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยมีพนักงานหรือลูกจ้างไม่เกิน 500 คนและมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 15 ล้านปอนด์<sup>139</sup>

วิสาหกิจเพื่อสังคมต่าง ๆ จะต้องแจ้งความประสงค์และยื่นคำร้องไปที่กรมสรรพากร และศุลกากร(HM Revenue&Customs) เพื่อยืนยันตัวตนของบริษัทและลักษณะของการลงทุนของ

<sup>139</sup> 1 US\$ United Kingdom เท่ากับ 51.5199 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559.

คนเพื่อให้สอดคล้องกับเงื่อนไขของโครงการ ผู้ลงทุนจะได้รับประโยชน์จากมาตรการลดหย่อนภาษีนี้ก็ต่อเมื่อได้รับการยืนยันและคำรับรองจากทางการแล้วเท่านั้น

### 3.3.2 กฎหมายภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศแคนาดา<sup>140</sup>

ในปี ค.ศ. 2003 รัฐบาลท้องถิ่นแห่งมานิโตบา (Manitoba) ประเทศแคนาดา ได้ริเริ่มใช้ระบบมาตรการลดหย่อนภาษีแบบใหม่สำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม เรียกว่า Community Enterprise Development Tax Credit (CED) ซึ่งถูกออกแบบเพื่อเชิญชวนให้ประชาชนของมานิโตบาซึ่งเป็นนักลงทุนหรือเป็นนิติบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นในเมืองมานิโตบาให้เข้ามาลงทุนในโครงการพัฒนาวิสาหกิจเพื่อสังคม (Community Based Enterprise) ซึ่งรัฐบาลแห่งเมืองมานิโตบาได้ใช้โครงการดังกล่าวนี้เรื่อยมาจนถึงปีงบประมาณ 2014-2015 ด้วย เพื่อที่จะให้ได้รับการพิจารณาให้เป็นผู้ประกอบการในวิสาหกิจเพื่อสังคม

บุคคลหรือนิติบุคคลดังกล่าว จะต้องเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคม (Community Enterprise) หรือ กองทุนพัฒนาวิสาหกิจเพื่อสังคม (Community Development Investment Co-operation) ตามที่ระเบียบได้กำหนดไว้ แนวทางหรือมาตรฐานที่จะได้รับการพิจารณาให้เป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมหรือกองทุนพัฒนาวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้นค่อนข้างจะซับซ้อนและมีความละเอียดมาก รัฐบาลแห่งมานิโตบาได้ระบุคุณสมบัติไว้โดยทั่วไปว่า วิสาหกิจที่มีรายได้ต่ำกว่า 10,000 เหรียญ<sup>141</sup> สินทรัพย์ไม่ต่ำกว่า 25 ล้านดอลลาร์และมีลูกจ้างไม่เกินกว่า 200 คน

เป็นที่สังเกตว่าองค์กรต่าง ๆ ที่ไม่เข้าข่ายให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้ มีอาทิเช่นบริษัทที่เกี่ยวข้องกับภาคอุตสาหกรรม การค้นหาแร่ กิจกรรมสันตนาการ การพัฒนาที่ดินเพื่อการค้า เป็นต้น สำหรับผู้ประกอบการที่ได้รับการรับรองและเห็นชอบสำหรับ CED Credit และนิติบุคคลหรือวิสาหกิจเพื่อสังคมได้รับการอนุมัติให้ดำเนินการโดยกรมการเกษตร อาหารและพัฒนาท้องถิ่นของมานิโตบาแล้ว ผู้ประกอบการจะสามารถลดหย่อนภาษีได้ถึง ร้อยละ 45 ของภาษีเงินได้บนพื้นฐานของการลงทุนประจำปี ไม่เกิน 60,000 เหรียญ โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของการลดหย่อนภาษีไม่เกิน 27,000 เหรียญ<sup>142</sup>

ในปี ค.ศ. 2014 รัฐบาลท้องถิ่นแห่งมานิโตบา ได้ประกาศให้ใช้อัตรา ร้อยละ 45 สำหรับผู้ประกอบการที่มีคุณสมบัติตรงกับข้อกำหนดที่ประกาศหลังปี ค.ศ. 2014 และโครงการนี้ได้ถูกขยายเวลาออกไปอีกจนถึงปี ค.ศ. 2020

<sup>140</sup> Province of Manitoba. (n.d.). *Social Enterprise*. Retrieved from

[http://www.gov.mb.ca/jec/social\\_enterprise/programs.html](http://www.gov.mb.ca/jec/social_enterprise/programs.html)

<sup>141</sup> 1 US Canada เท่ากับ 27.5124 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 7 มิถุนายน 2559.

<sup>142</sup> แหล่งเดิม.

## บทที่ 4

### ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจ ชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม

ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ถึงปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี วิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคมกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีทั้งต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ และวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศไทยกับต่างประเทศ รวมไปถึงการวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนกับวิสาหกิจเพื่อสังคม ดังนี้

#### 4.1 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เมื่อวิสาหกิจชุมชนมีการประกอบการเพื่อให้เกิดรายได้ วิสาหกิจชุมชนนั้นก็จะมีภาระทางภาษีเงินได้ ถ้าวิสาหกิจมีการดำเนินการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ วิสาหกิจนั้นก็จะมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ถ้าวิสาหกิจชุมชนมีการดำเนินการในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล วิสาหกิจชุมชนนั้นก็จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่างได้รับความช่วยเหลือจากทางภาครัฐ โดยเฉพาะในเรื่องของมาตรการทางภาษีที่แตกต่างกันออกไปเพื่อสนับสนุนและลดภาระค่าใช้จ่ายทางภาษีของทั้งสองวิสาหกิจให้มีความมั่นคงและเจริญเติบโตขึ้น แม้จะได้รับการช่วยเหลือจากทางภาครัฐเช่นเดียวกันแต่ก็มีความแตกต่างซึ่งอาจเป็นมูลเหตุจูงใจอย่างยิ่งที่ทำให้เกิดการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ทำให้ไม่เกิดการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือมีการกระทำกิจกรรมอันเป็นการบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ และอาจทำให้มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีและกระทบต่อการหารายได้และการแก้ไขปัญหาเพื่อการพัฒนาสังคมที่ยั่งยืนต่อไป จึงจำเป็นต้องมีการทบทวนมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวให้มีการจัดเก็บในอัตราร้อยละที่เหมาะสม ซึ่งหากมีการปรับปรุง

อัตราร้อยละของการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จะส่งผลทำให้ภาครัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและได้พัฒนาและลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ด้วย โดยที่ธุรกิจนั้นก็ยังสามารถมีผลกำไรและเจริญเติบโตไปได้

#### 4.1.1 ผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนนั้นมี 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนที่กระทบต่อหลักความเป็นธรรม โดยแยกเป็นหัวข้อ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 4.1.1.1 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิสาหกิจชุมชนที่ดำเนินการในรูปแบบของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5)(6)(7)(8) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อย่างไรก็ตามรัฐบาลและกรมสรรพากรต้องการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจชุมชน จึงได้ออกกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 1,800,000 บาท สำหรับปีภาษีนั้น ให้ได้รับการยกเว้นภาษี จากมาตรการทางกฎหมายที่ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว ส่งผลกระทบให้ขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจาก บุคคลที่ประกอบกิจการต่างๆ แต่อาจมิใช่วิสาหกิจชุมชน แต่มีรายได้ในระดับเดียวกับวิสาหกิจชุมชน ผู้ประกอบการรายนั้นก็ไม่สามารถได้รับประโยชน์จากมาตรการทางกฎหมายนี้ จึงขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ คือ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation) ที่ว่าบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ควรถูกจัดเก็บภาษีที่เท่ากัน ตัวอย่างเช่น ถ้านาย ก เป็นบุคคลธรรมดาประกอบกิจการขายสินค้าพื้นเมือง นาย ก มีรายได้ 1,700,000 บาทต่อปี นาย ก มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นเงินได้จากการขายสินค้าพื้นเมืองเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 แต่ในขณะที่วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ ถ้ามีรายได้จากการขายสินค้าพื้นเมือง 1,700,000 บาท จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ เป็นต้น จะเห็นได้ว่า บุคคลที่มีรายได้เท่ากันแต่ต้องเสียภาษีต่างกัน ดังกรณีตัวอย่างนี้เป็นการจัดเก็บภาษีขัดต่อหลักความเป็นธรรม นอกจากนี้ยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation) ที่ว่าบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันก็ควรแบกรับภาษีแตกต่างกันหรือคนที่มียาได้สูงควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาได้ต่ำ กล่าวคือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน ตัวอย่างเช่น ถ้านาย ก เป็นบุคคลธรรมดาประกอบกิจการขายสินค้าพื้นเมือง นาย ก

มีรายได้ 1,300,000 บาทต่อปี นาย ก มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเนื่องจากเป็นเงิน ได้จากการขายสินค้าพื้นเมืองเป็นเงิน ได้พึงประเมินประเภทที่ 8 แต่ในขณะที่วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ ถ้ามีรายได้จากการขายสินค้าพื้นเมือง 1,700,000 บาท จะได้รับการยกเว้นภาษีเงิน ได้ ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น เมื่อบุคคลธรรมดาที่ประกอบการมีรายได้เท่ากับคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบการในรูปแบบของวิสาหกิจชุมชนแต่เสียภาษีแตกต่างกันหรือเมื่อบุคคลธรรมดามีรายได้น้อยกว่าคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบการในรูปแบบของวิสาหกิจชุมชนแต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในขณะที่วิสาหกิจชุมชนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราตามที่กฎหมายกำหนดย่อมส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาจากวิสาหกิจชุมชนขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีภายใต้หลักความเป็นธรรม อันอาจทำให้เกิดความไม่สมัครใจในการเสียภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีรู้สึกว่า การจัดเก็บภาษีมีความไม่เป็นธรรม อาจก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงหรือหนีภาษีซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายตามมาอีกด้วย

#### 4.1.1.2 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงิน ได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงิน ได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยนิติบุคคลใดที่มีรายได้มากก็ต้องแบกรับภาระภาษีที่มากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย โดยการจัดเก็บภาษีเงิน ได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนก็มีการจัดเก็บในอัตราเดียวกับนิติบุคคลทั่วไป จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นวิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ก็มีหน้าที่ต้องแบกรับภาษีในอัตราเดียวกัน ตัวอย่างเช่นนิติบุคคล ก ได้ประกอบการขายผลผลิตสินค้าทางการเกษตร มีกำไร 1,000,000 บาท จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับวิสาหกิจชุมชน ข ที่ได้จัดตั้งเป็นนิติบุคคล ประกอบการขายผลผลิตทางการเกษตร มีกำไรจากการขายสินค้าดังกล่าว 1,000,000 บาท จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกัน หรือ นิติบุคคล ก มีกำไรจากการขายผลผลิตทางการเกษตร 280,000 บาท ได้รับการยกเว้นภาษีเงิน ได้นิติบุคคล ในขณะที่วิสาหกิจชุมชน ข มีกำไรจากการขายผลผลิตทางการเกษตร 500,000 บาท จะต้องเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10

ดังนั้น จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็น ได้ว่า นิติบุคคลใดที่มีรายได้จากการประกอบกิจการเท่าๆกัน ก็จะเสียภาษีในอัตราเท่าๆ กัน ส่วนนิติบุคคลใดที่มีรายได้ต่างกัน นิติบุคคลที่มีรายได้สูงกว่าจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่านิติบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่า ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการจัดเก็บภาษีเงิน ได้นิติบุคคลดังกล่าวจึงไม่กระทบต่อหลักความเป็นธรรมทั้งทางแนวตั้งและแนวนอน

#### 4.1.2 ผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

##### 4.1.2.1 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หลักความมีประสิทธิภาพ ประกอบด้วย 2 หลักการที่สำคัญคือ

ก. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี มีค่าใช้จ่ายและต้นทุนต่ำที่สุด ซึ่งค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากวิสาหกิจชุมชนอาจจะมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่สูงเนื่องจาก มีกฎระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ ภาษีที่ต้องใช้เวลามากขึ้นในการตรวจสอบข้อมูลและบังคับใช้กฎระเบียบตามที่รัฐบาลได้ออก มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนอันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มขึ้น ของรัฐบาล อีกทั้งอาจก่อให้เกิดการหลบหลีกและหนีภาษีทำให้เกิดความสูญเสียทางด้านรายได้ใน การจัดเก็บภาษีจำนวนมากเนื่องจาก ผู้ประกอบการบางรายที่ไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการ ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้ จะมีการพยายามจัดตั้งเป็นวิสาหกิจชุมชนเพื่อให้ได้รับสิทธิ ประโยชน์ทางกฎหมายนี้ อาจส่งผลให้กระทบต่อเศรษฐกิจในภาพรวม โดยอาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่าย ที่เพิ่มขึ้นของผู้ประกอบการในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอีกด้วย ทำให้ขัดต่อหลักความมี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น เมื่อมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ วิสาหกิจชุมชนที่มีรายได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลา มากขึ้นในการตรวจสอบข้อมูล ก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นและอาจทำให้ วิสาหกิจชุมชนเกิดค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีเพิ่มมา กขึ้น เป็นต้น

ข. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ของภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนนั้นขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความ เป็นกลางทางเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก เนื่องจาก ภาษีที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงทางเศรษฐกิจและต้อง ไม่เข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาด ซึ่งควรมีความเป็นกลางในการให้ทางเลือกต่างๆ ในการ ประกอบธุรกิจ ซึ่งโดยหลักแล้ว การจัดเก็บภาษีที่ดีไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการจัดตั้งหรือ เลือกระเภทองค์กรธุรกิจที่ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงและภาษีจะต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อ การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ การออกมาตรการในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนส่งผลกระทบต่อให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจ ของผู้เสียภาษีนั่น ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ชอบและ ถนัด เนื่องจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นจะต้องเสียภาษี ผลที่ตามมาคือ ผู้เสียภาษีจะเลือก



ประกอบการ โดยจัดตั้งเป็นวิสาหกิจชุมชนเพื่อไม่ให้ถูกจัดเก็บภาษีแทนกิจกรรมที่ตนเองสนใจแต่ต้องเสียภาษีที่สูงกว่า ตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นบุคคลธรรมดาประกอบกิจการร้านค้าในชุมชน มีรายได้ 500,000 บาทต่อปี จึงต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนด ต่อมาผู้มีมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่วิสาหกิจชุมชน ทำให้เกิดความบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของนาย ก โดยนาย ก จึงได้ชวนกลุ่มเพื่อนบ้านมาจัดตั้งเป็นวิสาหกิจชุมชน มีรายได้ 1,000,000 บาทต่อปี เพื่อให้สามารถได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนส่งผลให้ผู้เสียภาษียรายอื่นๆ มีความสนใจในการประกอบอาชีพ กล่าวคือ ไม่มีแรงจูงใจในการทำงาน ส่งผลให้บรรดาธุรกิจต่างๆ หดความต้องการที่จะลงทุนเพราะคำนึงถึงผลกำไรหลังจากหักภาษีแล้วไม่มีความคุ้มค่ากับการเสี่ยงในการลงทุน ตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชน ก จัดตั้งในรูปแบบคณะบุคคลประกอบกิจการขายผ้าทอ มีรายได้ในการประกอบกิจการ 1,700,000 บาท ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 โดยหลักจะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนที่มีรายได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทในปีภาษีนั้น ในขณะที่นาย ข ประกอบกิจการขายผ้าทอเช่นเดียวกัน มีรายได้จากการขายผ้าทอ 1,700,000 บาท เท่ากับวิสาหกิจชุมชน ก แต่นาย ข มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนดเนื่องจากเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ด้วยเหตุนี้อาจส่งผลให้นาย ข ไม่มีแรงจูงใจในการประกอบกิจการขายผ้าทออีกต่อไป เป็นต้น การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

#### 4.1.2.2 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นในเรื่องของผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพใน ส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากวิสาหกิจชุมชนนั้น ในส่วนของผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เก็บจากวิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งรูปแบบของนิติบุคคลนั้นมีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ซึ่งประกอบด้วยหลักการที่สำคัญ 2 ประการคือ

ก. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมิต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชนมีลักษณะเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรายอื่นๆ กล่าวคือ วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทในรอบระยะเวลาบัญชี จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและ

ขนาดย่อมด้วย เมื่อการจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนที่อยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลไม่ได้ต่างไปจากนิติบุคคลอื่น เพราะไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคลอื่นหรือวิสาหกิจชุมชนก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีภายใต้อัตราการจัดเก็บภาษีเดียวกัน จึงไม่ค่อยส่งผลกระทบต่อต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ทำให้ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบในเรื่องของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเท่าใดนัก

ข. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี โดยการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักนี้จะต้องไม่มีความลำเอียงทางเศรษฐกิจและต้องไม่เข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาด ซึ่งควรมีความเป็นกลางในการให้ทางเลือกต่างๆ ในการประกอบธุรกิจ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนนั้นมีลักษณะและอัตราการจัดเก็บเช่นเดียวกับนิติบุคคลอื่น จึงไม่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือความลำเอียงทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการแทรกแซงของกลไกตลาด ทำให้ผู้ประกอบการสามารถมีอิสระในการประกอบกิจการโดยไม่ถูกปิดกั้นจากการจัดเก็บภาษี ผู้วิจัยจึงเห็นว่าไม่กระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเท่าใดนัก

#### 4.2 ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคมกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

การที่รัฐบาลมีนโยบายสนับสนุนการพัฒนาสังคมอย่างยั่งยืนทุกภาคส่วน โดยเฉพาะในภาคเอกชนให้มีส่วนร่วมในการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมอย่างเกื้อกูลกัน รวมทั้งสร้างความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) ที่ถูกต้องให้แก่ประชาชนทั่วไป โดยนำจุดแข็งของกลไกการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพและพึ่งพาตนเองของภาคธุรกิจ มาดำเนินการภายใต้การกำหนดเป้าหมายคือองค์กรทางสังคม และมีภาครัฐทำหน้าที่เชิงนโยบายเข้ามาสนับสนุน โดยมีหลักการสำคัญร่วมกันคือ การใช้กลไกหรือรูปแบบทางธุรกิจเข้ามาแก้ไขปัญหาทางสังคมอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ วิสาหกิจเพื่อสังคม ได้ถูกกล่าวถึง และดำเนินการอย่างกว้างขวางจากทั้งภาครัฐ เอกชน และประชาสังคม ที่จะทำให้เกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืนต่อไป

อย่างไรก็ตาม การที่รัฐบาลได้มีมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคมสำหรับสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ย่อมส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีทั้งในด้านของนักลงทุนทางสังคมและวิสาหกิจเพื่อสังคมเอง โดยมีผลกระทบต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ดังนี้

#### 4.2.1 ผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรม

ตามที่ได้มีมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 มีมติเห็นชอบมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคม โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ เฉพาะวิสาหกิจเพื่อสังคมที่นำผลกำไรทั้งหมดไปลงทุนในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่นๆ โดยไม่มีการจ่ายเงินปันผล และยังไม่ให้สิทธิประโยชน์กับบริษัทที่ไปลงทุนตั้งกิจการเพื่อสังคม หรือไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่บริจาคเช่นกัน จากมติดังกล่าว คณะรัฐมนตรีและกฎหมายที่ออกตามมติดังกล่าวดังกล่าวส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรม มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 4.2.1.1 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้น ไม่มีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้นจะต้องอยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น จึงมีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น จะเห็นได้ว่า การออกมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม เปิดโอกาสให้แก่ผู้ประกอบการที่จัดตั้งเป็นนิติบุคคลเท่านั้น สร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่บุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้เป็นนิติบุคคลจะไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการดังกล่าวนี้ หรือแม้แต่นักลงทุนที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีความประสงค์ที่จะสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม หากบุคคลดังกล่าวนำเงินไปลงทุนก็ไม่สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักลดหย่อนภาษีได้ แม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์ในการทำเพื่อสังคมก็ตาม จึงเห็นได้ว่า มาตรการทางภาษีดังกล่าวขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ คือ

1) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation) กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ควรถูกจัดเก็บภาษีที่เท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากัน ควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ขอยกตัวอย่างในกรณีของนักลงทุน เช่น นาย ก เป็นนักลงทุน มีความประสงค์อยากเข้าไปมีส่วนร่วมในการวิสาหกิจเพื่อสังคม นาย ก จึงนำเงินไปลงทุน จำนวน 100,000 บาท กรณีเช่นนี้ นาย ก ก็ไม่สามารถนำเงินจำนวนดังกล่าวมาหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียได้ ในขณะที่นิติบุคคล ค ที่มีวัตถุประสงค์นำเงินเข้าไปลงทุนในวิสาหกิจเพื่อสังคม จำนวน 100,000 บาท นิติบุคคล ค สามารถนำเงินหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป

คือ 100,000 บาท จากกรณีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า นาย ก และนิติบุคคล ค นำเงินไปลงทุนในวิสาหกิจเพื่อสังคมเช่นเดียวกัน แต่นาย ก มีหน้าที่ต้องเสียภาษีโดยไม่สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักลดหย่อนภาษีได้ ส่วนนิติบุคคล ค กลับสามารถนำเงินที่ไปลงทุนมาหักลดหย่อนภาษีได้ ส่งผลให้นาย ก ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษีและอาจไม่ยอมมีส่วนร่วมในการลงทุนเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ทำให้สังคมไม่ได้รับการพัฒนาและแก้ไขอย่างสมบูรณ์และยั่งยืน

2) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation) ที่ว่าบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันก็ควรแบกรับภาษีแตกต่างกัน หรือคนที่มียาวยได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาวยได้ต่ำ ดังนั้น แม้ว่าวิสาหกิจเพื่อสังคมใดที่มีวัตถุประสงค์เพื่อสังคมแต่มีใช้นิติบุคคลก็จะไม่ได้รับประโยชน์จากมาตรการนี้ ส่งผลให้ไม่มีแรงจูงใจในการทำกิจกรรมต่างๆ เพื่อสังคม ทำให้สังคมไม่ได้รับการแก้ไขและพัฒนาอย่างจริงจังและแท้จริง ตัวอย่างเช่น นาย ก ประกอบกิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า มีรายได้ 2,000,000 บาทต่อปี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีรายได้จากการประกอบกิจการ 3,000,000 บาท ซึ่งมีรายได้มากกว่านาย ก แต่กลับได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นได้ว่า วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีรายได้มากกว่า นาย ก แต่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี จึงส่งผลกระทบต่อ นาย ก ไม่มีแรงจูงใจในการทำประกอบกิจการ เนื่องจากไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษี จากกรณีนี้ การจัดเก็บภาษีดังกล่าว ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

#### 4.2.1.2 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมอย่างมาก เนื่องจากนิติบุคคลที่จัดตั้งในรูปแบบของวิสาหกิจเพื่อสังคมจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้รวมถึงบริษัทที่ไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 จะเห็นได้ว่า มาตรการทางภาษีดังกล่าวส่งผลให้นิติบุคคลที่จัดตั้งเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมหรือบริษัทที่ถือหุ้นหรือนำเงินมาลงทุน ได้รับประโยชน์ตามมาตรการทางภาษีนี้ ต่างจากนิติบุคคลรายอื่นที่อาจจะมีการจัดกิจกรรมเพื่อสังคมแต่ก็มิได้รับประโยชน์จากมาตรการนี้

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ามาตรการทางภาษีดังกล่าวจะมีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม แต่มีผลทำให้ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งทางแนวตั้งและแนวนอน กล่าวคือ นิติบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากัน ก็ควรจะแบกรับภาระทางภาษีที่เท่ากัน

ส่วนนิติบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่างกัน กล่าวคือ นิติบุคคลที่มีกำไรสุทธิสูงกว่าก็ควรจะต้องมีหน้าที่แบกรับภาระทางภาษีที่สูงกว่าด้วย ตัวอย่างเช่น ตัวอย่างเช่น นิติบุคคล ก ประกอบกิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า มีกำไรสุทธิ 2,000,000 บาทต่อปี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ 3,000,000 บาท ซึ่งมีรายได้มากกว่านิติบุคคล ก แต่กลับได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น จากกรณีตัวอย่างนี้ขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งที่ว่า นิติบุคคลที่มีรายได้สูงกว่าก็ควรจะต้องมีหน้าที่แบกรับภาระทางภาษีที่สูงกว่าด้วย หรือกรณีที่นิติบุคคล ก ประกอบกิจการขายเครื่องใช้ไฟฟ้า มีกำไรสุทธิ 2,000,000 บาทต่อปี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ 2,000,000 บาท เช่นเดียวกับนิติบุคคล ก แต่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอนที่ว่านิติบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากัน ก็ควรจะต้องแบกรับภาระทางภาษีที่เท่ากัน

จากมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อให้นิติบุคคลรายอื่นเบี่ยงเบนการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อรับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีนี้นี้ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่ดีและไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

#### 4.2.2 ผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม กระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 4.2.2.1 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในส่วนของวิสาหกิจเพื่อสังคมนั้น ไม่มีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงไม่มีต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี และไม่จึงไม่มีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

##### 4.2.2.2 ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมมีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ นิติบุคคลบางรายอาจใช้ประโยชน์จากมาตรการนี้ โดยบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อเข้ามาถือหุ้นหรือลงทุนในวิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งต้องการหลบหลีกหรือหนีภาษี โดยเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจในส่วนที่อาจจะทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ส่งผลกระทบบให้รัฐบาลได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากเกิดการลดลงของฐานภาษี เกิดการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือเกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ดังนั้นหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

นั้นต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับต่ำที่สุด เพื่อนำมาซึ่งการพัฒนาให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนรายได้ของรัฐบาล

ดังนั้น การที่ออกมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมจะส่งผลให้การตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนแปลงไป ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีในภาพรวมเป็นอย่างมาก

#### 4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศไทยกับต่างประเทศ

จากการศึกษาวิจัยกฎหมายภาษีในต่างประเทศเรื่องการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมในบทที่ 3 สามารถนำมาเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศไทยได้ ดังนี้

##### 4.3.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนของประเทศไทยกับต่างประเทศ

จากการศึกษาอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนทั้งของประเทศไทยและสาธารณรัฐประชาชนจีน พบว่า สาธารณรัฐประชาชนจีน มีการพัฒนาวิสาหกิจขนาดเล็ก ซึ่งทำให้ผู้ประกอบการจีนมีขนาดที่ก้าวไกล และเติบโตไปพร้อมกับระบบเศรษฐกิจของจีนได้อย่างมั่นคงและยั่งยืน ประกอบกับได้มีการออกนโยบาย และกำหนดเงื่อนไขต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่า สาธารณรัฐประชาชนจีน ได้กำหนดลักษณะของวิสาหกิจชุมชนที่จะได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษี ไว้ว่า

(ก) สำหรับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวน<sup>1</sup> จำนวนพนักงานไม่เกิน 100 คนและสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านหยวน

(ข) สำหรับผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวนจำนวนพนักงานไม่เกิน 80 และมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 10 ล้านหยวน

วิสาหกิจชุมชนตามลักษณะข้างต้นนี้ โดยปกติมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการประกอบกิจการในอัตราร้อยละ 25 แต่เนื่องจากเป็นวิสาหกิจที่เข้าเงื่อนไขจึงได้รับประโยชน์จากการออกมาตรการลดหย่อนภาษีให้กับวิสาหกิจชุมชน ส่งผลให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 เท่านั้น

นอกจากนี้วิสาหกิจขนาดเล็กที่เสียภาษีรายเดือนในอัตราร้อยละไม่เกิน 30,000 หยวนหรือรายสามเดือนไม่เกิน 90,000 หยวน โดยเป็นวิสาหกิจชุมชนที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการศึกษาท้องถิ่น

<sup>1</sup> 1 หยวน เท่ากับ 5.4436 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559.

กองทุนเพื่อการประหยัดน้ำ และกิจกรรมที่ส่งเสริมวัฒนธรรม ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ รวมถึงวิสาหกิจขนาดเล็กที่จ้างแรงงานผู้พิการภายในระยะเวลา 3 ปีแรกนับแต่วันจดทะเบียน ที่ได้จ้างแรงงานคนพิการไม่เกิน 20 คน ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เช่นเดียวกัน<sup>2</sup>

สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนในประเทศไทย ได้กำหนดเงื่อนไขของวิสาหกิจชุมชนไว้ว่าจะต้องเป็นวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลและมีเงินได้พึงประเมินไม่เกิน 1,800,000 บาท สำหรับปีภาษีนั้น จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีในปีภาษีนั้น

เมื่อนำการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนของประเทศไทยและสาธารณรัฐประชาชนจีนมาเปรียบเทียบกันพบว่า สาธารณรัฐประชาชนจีนได้มีการกำหนดเงื่อนไขที่รัดกุมกว่า เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นวิสาหกิจชุมชนที่มีขนาดเล็กจริงๆ จึงจะได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีนี้ นอกจากนี้แล้ว หากวิสาหกิจชุมชนใดที่เป็นวิสาหกิจขนาดเล็กเกี่ยวกับกิจกรรมทางการศึกษา ท้องถิ่น กองทุนเพื่อการประหยัดน้ำ และกิจกรรมที่ส่งเสริมวัฒนธรรม ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ รวมถึงวิสาหกิจขนาดเล็กที่จ้างแรงงานผู้พิการภายในระยะเวลา 3 ปีแรกนับแต่วันจดทะเบียน ที่ได้จ้างแรงงานคนพิการไม่เกิน 20 คน จะได้รับการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ เนื่องจากได้ประกอบกิจการที่มีส่วนช่วยพัฒนาสังคมอีกด้วย ซึ่งต่างจากของประเทศไทยที่ไม่ได้เปิดโอกาสให้วิสาหกิจที่ประกอบกิจการเช่นนี้ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้เช่นเดียวกับสาธารณรัฐประชาชนจีน

4.3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจเพื่อสังคมของประเทศไทยกับต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจเพื่อสังคมในประเทศไทย โดยหลักแล้ว เมื่อวิสาหกิจเพื่อสังคมมีสภาพเป็นนิติบุคคลก็จะมีต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อย่างไรก็ตามได้มีมติคณะรัฐมนตรีออกมาตรการทางภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยบริษัทนำเงินไปลงทุนหรือเข้าไปถือหุ้นในวิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถนำเงินที่ไปลงทุนดังกล่าวไปหักลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วนถึง ร้อยละ 100 ในปีภาษีนั้น ส่งผลให้เกิดการบิดเบือนในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

ในส่วนของ การจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนในประเทศไทยสหราชอาณาจักร ได้มีมาตรการลดหย่อนภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม หรือ Social Investment Tax Relief (SITR) ซึ่งเป็นมาตรการลดหย่อนภาษีของรัฐบาลสำหรับการลงทุนเพื่อสังคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้กับบุคคลต่างๆ ให้การสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) และช่วยเหลือกิจการเหล่านี้ให้มีแหล่งทุน โดยบุคคลที่ช่วยเหลือวิสาหกิจเพื่อสังคมเหล่านี้จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้

<sup>2</sup> แหล่งเดิม.

ถึงร้อยละ 30 อย่างไรก็ตาม มีเงื่อนไขสำคัญที่ว่า การลงทุนดังกล่าวจะต้องมีความต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปี โดยมีพนักงานหรือลูกจ้างไม่เกิน 500 คนและมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 15 ล้านปอนด์<sup>3</sup>

จะเห็นได้ว่าประเทศสหราชอาณาจักรได้มีการพัฒนาวิสาหกิจเพื่อสังคมที่มีอยู่จำนวนมากในประเทศจนประสบความสำเร็จทั้งทางด้านคุณภาพและปริมาณตามที่ได้กล่าวไปในบทที่ 3 แล้วนั้น การลดหย่อนภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมในอัตราและเงื่อนไขที่เหมาะสมและเป็นธรรมย่อมส่งผลให้วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถนำไปสู่การแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำและมีประสิทธิภาพที่เพิ่มขึ้นของบริการสาธารณะได้อย่างแท้จริง

สำหรับการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลท้องถิ่นแห่งมานิโตบา ประเทศแคนาดาได้ออกมาตรการให้วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถลดหย่อนภาษีได้ถึง ร้อยละ 45 ของภาษีเงินได้บนพื้นฐานของการลงทุนประจำปี แต่ไม่เกิน 60,000 เหรียญ โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของการลดหย่อนภาษีไม่เกิน 27,000 เหรียญ สำหรับผู้ประกอบการที่มีคุณสมบัติตรงกับข้อกำหนดที่ประกาศหลังปี 2014 และโครงการนี้ได้ถูกขยายเวลาออกไปอีกจนถึงปี 2020

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศทั้งสองประเทศนั้น มีมาตรการสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมอย่างจริงจังก็จริงอยู่ แต่สัดส่วนของการลดหย่อนภาษีนั้นมีอัตราไม่เกิน ร้อยละ 50 ซึ่งแตกต่างจากของไทยเป็นอย่างมากที่สนับสนุนให้วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและบริษัทที่นำเงินมาลงทุนก็สามารถนำไปลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ซึ่งมากกว่าในหลายๆประเทศที่พัฒนาแล้ว อีกทั้งทั้งสหราชอาณาจักรและแคนาดายังกำหนดเงื่อนไขต่างๆ ของวิสาหกิจเพื่อสังคมที่จะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้นี้ ซึ่งต่างจากประเทศไทยที่ได้กำหนดเงื่อนไข เช่น กำหนดเพดานขั้นสูงสุดดังเช่นประเทศแคนาดา หรือกำหนดจำนวนลูกจ้างหรือสินทรัพย์ดังเช่นสหราชอาณาจักร ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อวิสาหกิจเพื่อสังคมอ่อนแอหลงในระยะยาว อันเนื่องมาจากการไม่ดำเนินการบนต้นทุนที่แท้จริงและยังเป็นการทำให้กลไกตลาดบิดเบือนไม่เป็นจริง

#### 4.4 วิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนกับวิสาหกิจเพื่อสังคม

วิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่างได้รับความช่วยเหลือจากทางภาครัฐ โดยเฉพาะในเรื่องของมาตรการทางภาษีที่แตกต่างกันออกไปเพื่อสนับสนุนและลดภาระค่าใช้จ่ายทางภาษีของทั้งสองวิสาหกิจให้มีความมั่นคงและเจริญเติบโตขึ้น แม้จะได้รับการช่วยเหลือจากทาง

<sup>3</sup> 1 US\$ United Kingdom เท่ากับ 51.5199 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559.



ภาครัฐเช่นเดียวกันแต่ก็มีความแตกต่างทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำกันอยู่บ้าง เนื่องจากที่ไปที่มาที่มีความแตกต่างหลาย ๆ ประการ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนกับวิสาหกิจเพื่อสังคม

	วิสาหกิจชุมชน	วิสาหกิจเพื่อสังคม
รูปแบบกิจการ	1. บุคคลธรรมดา 2. นิติบุคคล	1. นิติบุคคล
การจัดตั้ง	บุคคลไม่น้อยกว่า 7 คนและไม่อยู่ในครอบครัวเดียวกัน ยื่นคำขอจดทะเบียนวิสาหกิจชุมชนกับกรมส่งเสริมการเกษตรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548	ยื่นคำขอจดทะเบียนต่อสำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคมแห่งชาติ
ลักษณะสำคัญ	วิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน มีลักษณะสำคัญ ดังนี้ 1. ชุมชนเป็นเจ้าของและผู้ดำเนินการ 2. ผลผลิตมาจากกระบวนการในชุมชน โดยใช้วัตถุดิบ ทรัพยากร ทู่น แรงงานในชุมชนเป็นหลัก 3. ริเริ่มสร้างสรรค์เป็นนวัตกรรมของชุมชน 4. มีฐานภูมิปัญญาท้องถิ่น ผสมผสานภูมิปัญญาสากล 5. มีการดำเนินการแบบบูรณาการเชื่อมโยงกิจกรรมต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ 6. มีกระบวนการเรียนรู้เป็นหัวใจ 7. มีการพึ่งพาตนเองของครอบครัวและชุมชนเป็นเป้าหมาย	วิสาหกิจเพื่อสังคมตามกฎหมายว่าด้วยร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม พ.ศ. .... มีลักษณะสำคัญดังนี้ 1. กำหนดวัตถุประสงค์ทางสังคมเป็นเป้าหมายหลักของกิจการ 2. มีศักยภาพที่จะมีความยั่งยืนทางการเงินได้ด้วยตนเอง 3. กระบวนการผลิต การดำเนินกิจการ รวมถึงผลิตภัณฑ์หรือบริการ ไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อเนื่องในระยะยาวต่อสังคม สุขภาวะและสิ่งแวดล้อม 4. ผลกำไรส่วนใหญ่ถูกนำไปเพื่อการลงทุนกลับไปใช้ในการขยายผลเพื่อการบรรลุเป้าหมายดังกล่าว หรือคืนผลประโยชน์ให้แก่สังคมหรือผู้ใช้บริการ 5. มีการกำกับดูแลกิจการที่ดี

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

	วิสาหกิจชุมชน	วิสาหกิจเพื่อสังคม
มาตรการทาง ภาษี	<p>1. วิสาหกิจชุมชนในรูปบุคคลธรรมดา มีเงินได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทสำหรับปีภาษีนั้นได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบรายการเสียภาษี</p> <p>2. วิสาหกิจชุมชนในรูปนิติบุคคลมีกำไรสุทธิไม่เกิน 300,000 บาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล</p>	<p>1. วิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ที่ดำเนินการในรูปแบบธุรกิจเพื่อสังคม คือ นำเงินรายได้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 กลับมาทำประโยชน์ให้แก่ส่วนรวม ทั้งในด้านการเกษตร การศึกษา หรือด้านอื่นๆ ซึ่งเป็นการกุศลทั้งหมด วิสาหกิจเพื่อสังคมดังกล่าวจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี โดยไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เลย เนื่องจากเป็นกิจการที่นำรายได้ทั้งหมด (หรือส่วนใหญ่) ไปทำประโยชน์ให้แก่สังคม</p> <p>2. ผู้ลงทุนที่เป็นบริษัทใหญ่ซึ่งมีกำลังไปช่วยเหลือบริษัทเล็กที่เป็นวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยไปลงทุนในหุ้นของวิสาหกิจเพื่อสังคม หรือการที่บริษัทต่างๆ ระดมทุนเพื่อจัดตั้งวิสาหกิจเพื่อสังคมร่วมกัน เงินที่นำไปลงทุนก้อนนี้ สามารถนำไปใช้คำนวณเพื่อหักภาษีในบริษัทใหญ่ของตัวเองได้</p> <p>3. เงินสนับสนุนที่เป็นเงินให้เปล่าแก่วิสาหกิจหรือธุรกิจเพื่อสังคมที่ไม่ใช่การลงทุน ซึ่งปกติจะไม่สามารถนำมาหักภาษีได้ เนื่องจากไม่ได้เกี่ยวข้องกับการทำธุรกิจ แต่ด้วยมาตรการนี้ จะเปิดให้สามารถนำเงินสนับสนุนจำนวนดังกล่าว มาหักภาษีได้ด้วย</p>

จากตารางข้างต้น ได้อธิบายถึงความแตกต่างระหว่างวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยจะเห็นได้ว่ามีที่ไปที่ไปแตกต่างกันทั้งในเรื่องของการจดทะเบียนจัดตั้งและลักษณะสำคัญพอสมควร ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลจึงได้ออกมาตรการทางภาษีที่แตกต่างกันมาเพื่อสนับสนุนทั้งสองวิสาหกิจให้มีความเจริญเติบโตและคล่องตัวเพื่อที่จะได้ไปพัฒนา แก้ไขปัญหา ชุมชน สังคมอย่างยั่งยืนต่อไป

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความเห็นว่า แม้ทั้งสองวิสาหกิจจะมีที่ไปที่ไปและวัตถุประสงค์แตกต่างกัน แต่ก็ยังมีบางจุดที่คาบเกี่ยวกันหรือมีแนวโน้มไปว่ามีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการคล้ายๆ กันแต่ได้รับการจัดเก็บภาษีที่ไม่เท่าเทียมกัน ซึ่งอาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำก่อให้เกิดการบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ ยกตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชน ก ประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคล จดทะเบียนจัดตั้งเป็นวิสาหกิจชุมชน ผลผลิตสินค้าจากผักตบชวา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาวะสิ่งแวดล้อมและนารายได้มาร่วมกันพัฒนาชุมชน หากวิสาหกิจชุมชน ก มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการเกิน 300,000 บาท มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิในปีภาษีนั้น ซึ่งกรณีดังกล่าว วิสาหกิจชุมชน ก มีการประกอบกิจการและวัตถุประสงค์ที่คาบเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคมเนื่องจากมีวัตถุประสงค์ ซึ่งหากเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมประกอบการในลักษณะเช่นนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นได้ว่า หากมีวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการมีวัตถุประสงค์ที่มีความคาบเกี่ยวกันกับวิสาหกิจเพื่อสังคม อาจไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษี

#### 4.4.1 วิเคราะห์ในประเด็นผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรม

การจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมมีความแตกต่างกัน ทั้งในเรื่องของอัตราการเสียภาษีและมาตรการทางกฎหมายเพื่อยกเว้นหรือลดหย่อนการเสียภาษี จึงส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีและขัดต่อหลักความเป็นธรรมทั้งแนวดิ่งและแนวนอน มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### ก. กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีเฉพาะในวิสาหกิจชุมชนนั้น เนื่องจากกฎหมายไม่เปิดโอกาสให้มีวิสาหกิจเพื่อสังคมในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะหากบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ มีความประสงค์อยากเข้ามาลงทุนหรือบริจาคให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคมก็ไม่สามารถที่จะนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีนั้น ซึ่งหากเป็นนิติบุคคลจะสามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีได้ถึง ร้อยละ 100 ในปีภาษีนั้น จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน

กรณีดังกล่าวส่งผลให้ผู้เสียหายที่มี채นิตบุคคล ไม่มีแรงจูงใจหรือรู้สึกไม่มีส่วนร่วมในการสนับสนุน แก้วไข พัฒนา สังคม ได้อย่างเต็มที่ เพราะตระหนักว่าการทำกิจกรรมเพื่อสังคมต่างๆ หากไม่ได้กระทำภายใต้รูปแบบของนิตบุคคลก็จะไม่สามารถได้รับประโยชน์จากมาตรการทางภาษีของวิสาหกิจเพื่อสังคมนี้ได้

#### ข. กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิตบุคคล

การที่วิสาหกิจเพื่อสังคมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิตบุคคลและบริษัทที่นำเงินไปลงทุนหรือเข้าไปถือหุ้นในวิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถนำเงินที่ไปลงทุนดังกล่าวไปหักลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 10 ในขณะที่วิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งในรูปแบบของนิตบุคคลเช่นกันยังมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในอัตราที่กฎหมายกำหนด แม้ว่าจะได้รับมาตรการลดหย่อนภาษีแล้วก็ตาม กรณีเช่นนี้ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักความเป็นธรรมในทางแนวนอน ตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชน ก เป็นนิตบุคคลประกอบกิจการขายผลิตภัณฑ์แปรรูปมีรายได้จากการขายสินค้า 500,000 บาทต่อปี จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคม ข ประกอบกิจการขายผลิตภัณฑ์แปรรูปเช่นเดียวกันเพื่อนำรายได้มาพัฒนาสังคม มีรายได้จากการขายสินค้า 500,000 บาทต่อปี วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคล ในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับวิสาหกิจชุมชน ก แต่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิตบุคคลจึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคล ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี เพราะบุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ควรจะต้องเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน และขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทางแนวดิ่งตัวอย่างเช่น ตัวอย่างเช่น วิสาหกิจชุมชน ก เป็นนิตบุคคลประกอบกิจการขายผลิตภัณฑ์แปรรูปมีรายได้จากการขายสินค้า 500,000 บาทต่อปี จึงต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคม ข ประกอบกิจการขายผลิตภัณฑ์แปรรูปเช่นเดียวกันเพื่อนำรายได้มาพัฒนาสังคม มีรายได้จากการขายสินค้า 1,000,000 บาทต่อปี วิสาหกิจเพื่อสังคม ข มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคล ในอัตราร้อยละ 10 เช่นเดียวกับวิสาหกิจชุมชน ก แต่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิตบุคคลจึงได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิตบุคคลแต่อย่างใด จะเห็นได้ว่าวิสาหกิจชุมชน ก มีรายได้น้อยกว่าวิสาหกิจเพื่อสังคม ข แต่ต้องแบกรับภาระทางภาษีที่มากกว่า จึงขัดกับหลักการความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดิ่ง

กรณีดังกล่าวจะส่งผลให้วิสาหกิจชุมชนไม่เต็มใจในการเสียภาษี อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็เป็นได้ อีกทั้ง หากวิสาหกิจชุมชนใดมีกำไรสุทธิน้อยกว่าวิสาหกิจเพื่อสังคม แต่มีภาระทางภาษีที่มากกว่า ย่อมก่อให้เกิดความเสียหายและทำให้วิสาหกิจชุมชนเกิดปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้ เนื่องจากต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าวิสาหกิจเพื่อสังคมนั่นเอง

#### 4.4.2 วิเคราะห์ในประเด็นผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

การจัดเก็บภาษีของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมยังมีความแตกต่างกันอยู่มาก ทั้งในเรื่องของอัตราภาษีและมาตรการทางกฎหมายเพื่อยกเว้นหรือลดหย่อนการเสียภาษี จึงส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีที่ดีและขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### ก. กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การที่มีมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนในขณะที่วิสาหกิจเพื่อสังคมไม่มีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแม้ว่าผู้ลงทุนซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญได้นำเงินไปจัดกิจกรรมเพื่อสังคมหรือนำเงินไปลงทุนหรือถือหุ้นในวิสาหกิจเพื่อสังคมก็ไม่สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่ให้การยกเว้นการจัดเก็บไว้ กรณีดังกล่าวทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพและอาจทำให้ประชาชนในสังคมไม่ยอมมีส่วนร่วมในการสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมเท่าที่ควร

##### ข. กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การที่วิสาหกิจชุมชนไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังเช่นวิสาหกิจเพื่อสังคมย่อมส่งผลกระทบต่อวิสาหกิจชุมชนไม่ยอมให้ความร่วมมือในการเสียภาษีทำให้ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทำให้ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ เมื่อมีการออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะวิสาหกิจเพื่อสังคม ก็ทำให้กฎระเบียบซับซ้อนมากขึ้น เป็นสิ่งที่ทำให้การจัดเก็บภาษีมียค่าใช้จ่ายที่เพิ่มสูงขึ้น อีกทั้ง เมื่อมีการจัดเก็บภาษีที่ต่างกันก็ย่อมส่งผลให้เกิดการหลบหลีกภาษี ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล โดยการออกมาตรการดังกล่าวเป็นการจูงใจให้บริษัทใหญ่ๆ เห็นช่องทางในการหลบหลีกภาษี อาจนำเงินมาลงทุนหรือถือหุ้นเพื่อนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีนั่นได้ หรือเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้งหรือเลือกประเภทองค์กรให้อยู่ในรูปแบบของวิสาหกิจเพื่อสังคม เพื่อส่งผลให้เสียภาษีน้อยลง กรณีเช่นนี้ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดี จะต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด

การที่มาตรการทางภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือทำให้มีการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีอาจจะเลือกไม่ประกอบการในสิ่งที่ตัวเองสนใจหรือถนัด เช่น บางชุมชนมีการสร้างรายได้พึ่งพาตนเอง ที่น่าจะจัดตั้งเป็นวิสาหกิจชุมชน แต่เมื่อมีมาตรการทางภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม อาจมีผลทำให้ชุมชนนั้นเลือก

ประกอบกิจการในรูปแบบของวิสาหกิจเพื่อสังคมเพื่อที่จะได้รับการยกเว้นภาษี เป็นต้น หรือการออกมาตรการดังกล่าว อาจส่งผลให้วิสาหกิจชุมชนเกิดความท้อใจในการประกอบการ ไม่มีแรงจูงใจในการทำงาน หมดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเมื่อคำนึงถึงผลกระทบว่ากำไรที่ได้รับหลังจากหักภาษีที่ต้องเสียสูงกว่าวิสาหกิจเพื่อสังคมแล้วจะ ไม่มีความคุ้มค้ำกับความเสี่ยงในการลงทุน มาตรการดังกล่าวจึงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ดี การออกมาตรการทางภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคมอาจส่งผลให้วิสาหกิจเพื่อสังคมมีความอ่อนแอลงในระยะยาว อันเนื่องมาจากการไม่ดำเนินการบนต้นทุนที่แท้จริงและยังเป็นการทำให้กลไกตลาดบิดเบือนต่อความเป็นจริงส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาวิวัฒนาการ แนวความคิด ความหมายและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมและหลักกฎหมายทั้งของไทยและต่างประเทศในบทที่ 2 และบทที่ 3 และได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่อหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในบทที่ 4 นั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอถึงบทสรุปของงานวิจัยชิ้นนี้และข้อเสนอแนะที่ควรแก้ไขเพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนากฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีต่อไป

ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอโดยแยกพิจารณาเป็น 2 ประเด็น กล่าวคือ

ประเด็นแรก บทสรุปแนวความคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้รวมถึงปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่อหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สอง ข้อเสนอแนะในการพัฒนาและปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี

#### 5.1 บทสรุป

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะกล่าวสรุปถึงแนวความคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งใช้บังคับอยู่ในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงสรุปปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่อหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์มาในบทที่ 4 หัวข้อที่ 4.1– 4.6

5.1.1 แนวความคิดและหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนวิสาหกิจชุมชนเกิดขึ้นจากการนำเอาแนวทางเศรษฐกิจชุมชนหรือเศรษฐกิจพอเพียงมาพัฒนาอย่างต่อเนื่องและเป็นระบบ ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 2 รูปแบบ คือ วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดาและวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของนิติบุคคล

#### 5.1.1.1 วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา

เมื่อมีรายได้จากการประกอบกิจการจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งโดยทั่วไปแล้วเงินหากมีเงินได้พึงประเมินเกิน 30,000 บาทต่อปี จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตามได้มีการยกเว้นวิสาหกิจชุมชนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่ได้ประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ไม่เกิน 1,800,000 บาทสำหรับปีภาษีนั้นจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่หากวิสาหกิจชุมชนมีเงินได้เกิน 1,800,000 บาทต่อปี มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำเงินได้พึงประเมินตั้งแต่บาทแรกมาคำนวณภาษี และต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

#### 5.1.1.2 วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบของนิติบุคคล

เมื่อมีรายได้จากการประกอบกิจการจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยจะต้องนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามได้มีการพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 แก้ไขโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 583) พ.ศ. 2558 มีสาระสำคัญว่า ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจชุมชนที่มีกำไรสุทธิตั้งแต่ 300,001 บาทขึ้นไปสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป ให้คงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้

(1) ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิสำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท

(2) ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท เพื่อบรรเทาภาระภาษีและเพิ่มสภาพคล่องทางการเงินให้แก่วิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม ตลอดจนเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของประเทศและจูงใจให้เกิดการลงทุน



### 5.1.2 แนวความคิดและหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจเพื่อสังคม

วิสาหกิจเพื่อสังคมตามกฎหมายว่าด้วยร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคม พ.ศ. .... จะต้องประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น ซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการผลิตสินค้า การให้บริการ หรือการอื่นๆ ของภาคเอกชน โดยมีเป้าหมายอย่างชัดเจนตั้งแต่แรกเริ่มในการแก้ไขปัญหาและพัฒนาชุมชน สังคม หรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลัก มิใช่เป็นการสร้างกำไรสูงสุดต่อผู้ถือหุ้นและเจ้าของเป็นสำคัญ ทั้งนี้ จะต้องนำผลกำไรไม่น้อยกว่าร้อยละ 70 ไปลงทุนในกิจการหรือใช้เพื่อผลประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ ซึ่งโดยหลักแล้ว เมื่อวิสาหกิจเพื่อสังคมประกอบกิจการในรูปแบบของนิติบุคคล จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยนำรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นไปตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดี ได้มีมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 เห็นชอบมาตรการภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม และร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... ตามที่กระทรวงการคลังเสนอ โดยจะยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคม ดังนี้

(1) วิสาหกิจเพื่อสังคมที่นำผลกำไรทั้งหมดไปลงทุนในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจนคนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่น ๆ โดยไม่มีการจ่ายเงินปันผลจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

(2) ผู้สนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมที่เป็นนิติบุคคล สามารถหักรายจ่ายเงินลงทุนในหุ้นสามัญของวิสาหกิจเพื่อสังคมตามจำนวนที่ลงทุนจริง ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ดินนิติบุคคลนั้นถือหุ้นสามัญของวิสาหกิจเพื่อสังคมไว้จนกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือวิสาหกิจเพื่อสังคมเลิกกิจการและสามารถหักรายจ่ายเงินที่มอบให้หรือทรัพย์สินที่โอนให้วิสาหกิจเพื่อสังคมนำไปใช้ในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของสังคม โดยไม่มีค่าตอบแทนตามจำนวนที่จ่ายจริง นอกจากนี้ มาตรการดังกล่าวยังให้สิทธิประโยชน์กับบริษัทที่ไปลงทุนตั้งกิจการเพื่อสังคม หรือไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาคมานั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่บริจาคเช่นกัน

5.1.3 แนวความคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนซึ่งใช้บังคับในต่างประเทศ

(1) สาธารณรัฐประชาชนจีน

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนของสาธารณรัฐประชาชนจีน ได้กำหนดให้วิสาหกิจชุมชนที่ได้ดำเนินงานเกี่ยวกับภาคอุตสาหกรรมที่ไม่ต้องห้ามหรือขัดต่อระเบียบของรัฐบาลที่มีเงื่อนไขดังต่อไปนี้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตรา ร้อยละ 20

(1.1) สำหรับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวน<sup>1</sup> จำนวนพนักงานไม่เกิน 100 คนและสินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านหยวน

(1.2) สำหรับผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่มีรายได้ที่ต้องเสียภาษีประจำปีไม่เกิน 300,000 หยวน จำนวนพนักงานไม่เกิน 80 คนและมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 10 ล้านหยวน

อย่างไรก็ตาม ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2015 จนถึง 31 ธันวาคม 2017 วิสาหกิจชุมชนที่เสียภาษีรายเดือนในอัตราไม่เกิน 30,000 หยวนหรือรายสามเดือนไม่เกิน 90,000 หยวน โดยเป็นวิสาหกิจชุมชนที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางการศึกษาท้องถิ่น กองทุนเพื่อการประหยัดน้ำ และกิจกรรมที่ส่งเสริมวัฒนธรรม ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ รวมถึงวิสาหกิจชุมชนที่จ้างแรงงานผู้พิการภายในระยะเวลา 3 ปีแรกนับแต่วันจดทะเบียน ที่ได้จ้างแรงงานคนพิการไม่เกิน 20 คน ให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

5.1.4 แนวความคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งใช้บังคับในต่างประเทศ

(1) สหราชอาณาจักร

ในประเทศสหราชอาณาจักร ได้มีมาตรการลดหย่อนภาษีสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Investment Tax Relief) ซึ่งเป็นมาตรการลดหย่อนภาษีของรัฐบาลสำหรับการลงทุนเพื่อสังคม โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจูงใจให้กับบุคคลต่างๆ ให้การสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม (Social Enterprise) และช่วยเหลือกิจการเหล่านี้ให้มีแหล่งทุน โดยบุคคลที่ช่วยเหลือวิสาหกิจเพื่อสังคมเหล่านี้จะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ถึงร้อยละ 30

อย่างไรก็ตาม การลงทุนดังกล่าวจะต้องมีความต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปี ซึ่งวิสาหกิจเพื่อสังคมที่จะเข้าข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้นี้จะต้องประกอบกิจการเพื่อสังคมตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น โดยมีพนักงานหรือลูกจ้างไม่เกิน 500 คนและมีสินทรัพย์รวมไม่เกิน 15 ล้านปอนด์<sup>2</sup>

<sup>1</sup> หยวน เท่ากับ 5.4436 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559

<sup>2</sup> 1 US United Kingdom เท่ากับ 51.5199 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 มิถุนายน 2559

(2) รัฐบาลท้องถิ่นแห่งมานิโตบา (Manitoba) ประเทศแคนาดา

การจัดตั้งวิสาหกิจเพื่อสังคมในรัฐบาลท้องถิ่นแห่งประเทศแคนาดา ค่อนข้างจะซับซ้อนและมีความละเอียดมาก รัฐบาลแห่งมานิโตบาได้ระบุคุณสมบัติไว้โดยทั่วไปว่า วิสาหกิจเพื่อสังคมจะต้องมีรายได้ต่ำกว่า 10,000 เหรียญ<sup>3</sup> สินทรัพย์ไม่ต่ำกว่า 25 ล้านเหรียญและมีลูกจ้างไม่เกินกว่า 200 คน ได้รับการอนุมัติให้ดำเนินการโดยกรมการเกษตร อาหารและพัฒนาท้องถิ่นของมานิโตบาแล้ว ผู้ประกอบการจะสามารถลดหย่อนภาษีได้ถึง ร้อยละ 45 ของภาษีเงินได้บนพื้นฐานของการลงทุนประจำปี ไม่เกิน 60,000 เหรียญ โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของการลดหย่อนภาษีไม่เกิน 27,000 เหรียญ

5.1.5 ปัญหาและผลกระทบของจัดเก็บของวิสาหกิจชุมชนต่อหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยผู้วิจัยจะกล่าวตามลำดับต่อไปนี้

(1) พิจารณาด้านความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมนั้นมีแนวคิดที่ว่าประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ประชาชนที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า และประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายเท่ากันจะต้องจ่ายภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน แต่ถ้าประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันก็ควรจะต้องจ่ายภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่แตกต่างกัน

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนนั้นมี 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะวิเคราะห์ปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีจากวิสาหกิจชุมชนที่กระทบต่อหลักความเป็นธรรม โดยแยกเป็นหัวข้อ ดังนี้

(1.1) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กับวิสาหกิจชุมชน เมื่อบุคคลธรรมดาที่มีได้ประกอบการรูปแบบของวิสาหกิจชุมชน แต่มีรายได้เท่ากับคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบการในรูปของวิสาหกิจชุมชนแต่เสียภาษีแตกต่างกันหรือเมื่อบุคคลธรรมดามีรายได้น้อยกว่าคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบการในรูปของวิสาหกิจชุมชนแต่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ในขณะที่วิสาหกิจชุมชนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราตามที่กฎหมายกำหนด ย่อมส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากวิสาหกิจชุมชนขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ตีความได้หลักความเป็นธรรม อันอาจทำให้เกิดความไม่สมัครใจในการเสียภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีสู้สึกว่าการจัดเก็บ

<sup>3</sup> 1 US Canada เท่ากับ 27.5124 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 7 มิถุนายน

ภาษีมีความไม่เป็นธรรม อาจก่อให้เกิดการหลบเลี่ยงหรือหนีภาษีซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายตามมา อีกด้วย

#### (1.2) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งในรูปแบบของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยนิติ บุคคลใดที่มีรายได้มากก็ต้องแบกรับภาระภาษีที่มากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนก็มีการจัดเก็บในอัตราเดียวกับนิติบุคคลทั่วไป จะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะ เป็นวิสาหกิจชุมชนที่จัดตั้งในรูปแบบของนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น ก็มีหน้าที่ต้องแบกรับภาษีใน อัตราเดียวกัน

นิติบุคคลใดที่มีรายได้จากการประกอบกิจการเท่าๆกัน ก็จะเสียภาษีในอัตราเท่า ๆ กัน ส่วนนิติบุคคลใดที่มีรายได้ต่างกัน นิติบุคคลที่มีรายได้สูงกว่าจะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า นิติบุคคลที่มีรายได้ต่ำกว่า ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการจัดเก็บภาษี เงินได้นิติบุคคลดังกล่าวจึงไม่กระทบต่อหลักความเป็นธรรมทั้งทางแนวดิ่งและแนวนอน

#### (2) พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance)

##### (2.1) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากวิสาหกิจชุมชนจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีมีค่าใช้จ่ายและต้นทุนต่ำที่สุดตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งค่าใช้จ่ายหรือ ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากวิสาหกิจชุมชนอาจจะมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่สูง เนื่องจาก มีกฎระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่ต้องใช้เวลามากขึ้นในการตรวจสอบข้อมูล และบังคับใช้กฎระเบียบตามที่รัฐบาลได้ออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ วิสาหกิจชุมชนอันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มขึ้นของรัฐบาลรวมถึงอาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้น ในด้านของผู้ประกอบการในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอีกด้วย ทำให้ขัดต่อหลักความมี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

##### (2.2) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมี่ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด เมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชนมีลักษณะ เดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรายอื่นๆ กล่าวคือ วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการในรูปแบบ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา

บัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาทในรอบระยะเวลาบัญชี จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมด้วย กล่าวคือ วิสาหกิจชุมชนที่มีกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท เสียภาษีในอัตรา ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ และจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท

### (3) พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์อยู่ว่าภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือภาษีนั้นต้องมีลักษณะของความเป็นกลางมากที่สุด โดยการจัดเก็บภาษีที่ดีตามหลักนี้จะต้องไม่มีความลำเอียงทางเศรษฐกิจและต้องไม่เข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาด ซึ่งควรมีความเป็นกลางในการให้ทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจชุมชนนั้นมีลักษณะและอัตราการจัดเก็บเช่นเดียวกับนิติบุคคลอื่น จึงไม่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือความลำเอียงทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการแทรกแซงของกลไกตลาด ทำให้ผู้ประกอบการสามารถมีอิสระในการประกอบกิจการโดยไม่ถูกปิดกั้นจากการจัดเก็บภาษี จึงไม่กระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

5.1.5 ปัญหาและผลกระทบของจัดเก็บของวิสาหกิจเพื่อสังคมต่อหลักความเป็นธรรมหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยผู้วิจัยจะกล่าวตามลำดับต่อไปนี้

#### (1) พิจารณาด้านความเป็นธรรม (Equity)

วิสาหกิจเพื่อสังคมได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของวิสาหกิจเพื่อสังคมในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ เฉพาะวิสาหกิจเพื่อสังคมที่นำผลกำไรทั้งหมดไปลงทุนในกิจการหรือใช้เพื่อประโยชน์ของเกษตรกร ผู้ยากจน คนพิการ ผู้ด้อยโอกาส หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมอื่นๆ โดยไม่มีการจ่ายเงินปันผล และยังไม่ให้สิทธิประโยชน์กับบริษัทที่ไปลงทุนตั้งกิจการเพื่อสังคม หรือไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้สามารถนำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้นในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป ขณะที่กิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่บริจาคเช่นกัน จากมติคณะรัฐมนตรีและกฎหมายที่ออกตามมติดังกล่าวดังกล่าวส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมดังต่อไปนี้

## (1.1) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิสาหกิจเพื่อสังคมนั้นจะต้องอยู่ในรูปแบบของนิติบุคคลเท่านั้น สร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่บุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้เป็นนิติบุคคลจะไม่ได้ได้รับประโยชน์จากมาตรการดังกล่าวนี้ หรือแม้แต่นักลงทุนที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีความประสงค์ที่จะสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม หากบุคคลดังกล่าวนำเงินไปลงทุนก็ไม่สามารถนำเงินดังกล่าวมาหักลดหย่อนภาษีได้ แม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์ในการทำเพื่อสังคมก็ตาม จึงเห็นได้ว่า มาตรการทางภาษีดังกล่าวขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation) และแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation) ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 4

## (1.2) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมอย่างมาก เนื่องจากนิติบุคคลที่จัดตั้งในรูปแบบของวิสาหกิจเพื่อสังคมจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้รวมถึงบริษัทที่ไปถือหุ้นในบริษัทที่เป็นกิจการเพื่อสังคมให้นำเงินลงทุนดังกล่าวไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการลดหย่อนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีนั้น ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ของเงินที่ได้ลงทุนไป รวมถึงกิจการที่บริจาคเงินให้เปล่า ให้แก่กิจการเพื่อสังคมสามารถนำเงินบริจาค่นั้นไปหักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดหย่อนภาษีได้ในสัดส่วน ร้อยละ 100 ได้อีกด้วย จะเห็นได้ว่า มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมส่งผลให้นิติบุคคลที่จัดตั้งเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมหรือบริษัทที่ถือหุ้นหรือนำเงินมาลงทุน ได้รับประโยชน์ตามมาตรการทางภาษีนี้นี้ ต่างจากนิติบุคคลรายอื่นที่อาจจะมี การจัดกิจกรรมเพื่อสังคมแต่ก็มิได้รับประโยชน์จากมาตรการนี้ ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

## (2) พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance)

## (2.1) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิสาหกิจเพื่อสังคม ไม่มีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงไม่มีต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี จึงไม่มีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

## (2.2) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม ทำให้ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากวิสาหกิจเพื่อสังคมอาจจะมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่สูงเนื่องจาก มีกฎระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ้งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่ต้องใช้เวลามากขึ้นในการตรวจสอบข้อมูลและบังคับใช้

กฎระเบียบตามที่รัฐบาลได้ออกมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่วิสาหกิจเพื่อสังคม อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มขึ้นของรัฐบาลรวมถึงอาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นในด้านของผู้ประกอบการในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอีกด้วย ทำให้ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

### (3) พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

#### (3.1) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา

วิสาหกิจเพื่อสังคม ไม่มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาทำให้ไม่มีความลำเอียงทางเศรษฐกิจอีกทั้งไม่เข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาด ซึ่งควรมีความเป็นกลางในการให้ทางเลือกต่างๆ ในการประกอบธุรกิจ จึงไม่มีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

#### (3.2) ผลกระทบในเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมส่งผลให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียและทำให้มีความลำเอียงทางเศรษฐกิจและเข้าไปแทรกแซงกลไกของตลาด ซึ่งแท้จริงแล้วควรมีความเป็นกลางในการให้ทางเลือกต่างๆ ในการประกอบธุรกิจ กล่าวคือ นิติบุคคลบางรายอาจใช้ประโยชน์จากมาตรการนี้ โดยบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อเข้ามาถือหุ้นหรือลงทุนในวิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งต้องการหลบหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี โดยเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจในส่วนที่อาจจะทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ส่งผลกระทบให้รัฐบาลได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาและผลกระทบของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมต่อหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ พบว่ายังพบสาเหตุอันเป็นช่องโหว่ที่ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคมมีความเหลื่อมล้ำและไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายประการ ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากวิสาหกิจชุมชนและวิสาหกิจเพื่อสังคม ดังต่อไปนี้

5.2.1 ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจชุมชน ผู้วิจัยขอเสนอการปรับปรุงอัตราภาษีในส่วนนี้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### 5.2.1.1 อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิสาหกิจชุมชน

รัฐบาลได้มีการออกมาตรการเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่วิสาหกิจชุมชนที่มีเงินได้จากการประกอบกิจการไม่เกิน 1,800,000 บาทสำหรับปีภาษี เพื่อสนับสนุนให้วิสาหกิจชุมชนมีความมั่นคง มีอนาคตที่ก้าวไกล และเติบโตไปพร้อมกับระบบเศรษฐกิจของประเทศจากการศึกษาพบว่า แม้ว่าจะเป็นการที่เหมาะสมกับสถานการณ์และสถานภาพทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้ดังกล่าวเป็นมูลเหตุจูงใจอย่างยิ่งที่ทำให้ไม่เกิดการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือมีการกระทำกิจกรรมอันเป็นการบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจ ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้มีการปรับปรุงอัตราภาษี ให้มีจัดเก็บภาษีเงินได้ในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และกำหนดเงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัดกุมมากขึ้น อย่างเช่น ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีแนวความคิดว่าควรจำแนกประเภทของวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในรูปแบบต่างๆ เช่นเดียวกับสาธารณรัฐประชาชนจีน เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่แตกต่างกัน โดยสามารถจำแนกได้ ดังต่อไปนี้

(1) วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์ในการแก้ไขปัญหา พัฒนาชุมชนหรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลักควบคู่ไปกับการสร้างงาน สร้างรายได้ให้กับคนในชุมชน เช่น วิสาหกิจชุมชนที่ผลิตสินค้าจากผักตบชวา เพื่อลดปัญหาผักตบชวาในลำคลอง ลมดลพิษ และรักษาสิ่งแวดล้อม หรือวิสาหกิจที่นำขยะมาแปรรูป เช่น การนำเอากระดาษที่ใช้แล้วทั้งสองหน้านำมาประดิษฐ์สร้างสรรค์เป็นงานชิ้นใหม่ ๆ ไม่ว่าจะเป็น ดอกไม้กระดาษหรือกล่องใส่ทิชชู เป็นต้น ซึ่งวิสาหกิจเหล่านี้ผู้วิจัยเห็นว่าควรได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีของรัฐบาลตามมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับวิสาหกิจชุมชน เนื่องจากมีได้ประกอบกิจการทั่วไปเหมือนกับผู้ประกอบการรายอื่น แต่ได้ประกอบกิจการโดยคำนึงถึงส่วนรวม สังคม และสิ่งแวดล้อมด้วย จึงควรได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนจากรัฐบาล

(2) สำหรับวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบการอื่น ๆ ในรูปของบุคคลธรรมดา ที่มีได้มีการมุ่งแก้ไขปัญหา พัฒนาชุมชนหรือสิ่งแวดล้อมเป็นหลักที่ผู้วิจัยเห็นว่า ควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราเดียวกับผู้ประกอบการรายอื่นที่ประกอบการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรภายในเวลาที่กำหนด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ วิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการตามปกติที่มีรายได้เท่ากับบุคคลธรรมดาควรมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราเดียวกันกับบุคคลธรรมดา รายอื่นที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกัน และหากวิสาหกิจชุมชนมีรายได้จากการ



ประกอบกิจการที่สูงกว่าก็ควรมีหน้าที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าบุคคลธรรมดา รายอื่นที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกันอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิสาหกิจชุมชนที่ประกอบกิจการในลักษณะดังกล่าวจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือไม่ได้รับการยกเว้นภาษี แต่ยังคงได้รับสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายในด้านอื่นๆ ที่มีอยู่ เช่น โครงการสินเชื่อดอกเบี้ยต่ำ เป็นต้น เพื่อเป็นการพัฒนาและสนับสนุนวิสาหกิจชุมชนให้มีความเข้มแข็ง สามารถเติบโตต่อไปได้อย่างมั่นคง

#### 5.2.1.2 อัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชน

ในปัจจุบันที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของวิสาหกิจชุมชนในอัตรา โดยจัดเก็บในอัตรา ร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท และ อัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท ซึ่งอัตราดังกล่าวนี้เป็นมาตรการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับผู้ประกอบการวิสาหกิจชุมชนในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและให้บริการ ไม่เกิน 30 ล้านบาทในรอบระยะเวลาบัญชี จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามมาตรการส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมนี้ด้วย ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า มาตรการดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยที่ผู้ประกอบการในรูปแบบนิติบุคคลที่มีกำไรเท่ากันก็ควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่เท่ากับที่จัดเก็บจากกำไรของผู้ประกอบการในรูปแบบนิติบุคคลรายอื่นเหมือนกัน ก็จะไม่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายหรือหรือต้นทุนที่สูงและไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังเป็นมาตรการที่ดีและเป็นการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชนให้มีรากฐานที่แข็งแรง

อย่างไรก็ตาม คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้ออกมาตรการสำหรับสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคม ในอัตราร้อยละ 10 จากมาตรการดังกล่าว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า จะก่อให้เกิดปัญหาและส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีในกรณีที่บางวิสาหกิจชุมชนมีวัตถุประสงค์ในการประกอบการมีความคาบเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคม เช่น วิสาหกิจชุมชนในรูปแบบนิติบุคคลมีการประกอบกิจการเกี่ยวกับผลิตสินค้าจากขยะมูลฝอยหรือขยะรีไซเคิลเพื่อลดภาวะสิ่งแวดล้อม หรือมีการจ้างแรงงานผู้พิการให้มีรายได้ อีกทั้งยังส่งเสริมให้คนในชุมชนมีรายได้จากการประกอบอาชีพ ทำให้ชุมชนและสังคมมีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น จะเห็นได้ว่าวิสาหกิจชุมชนดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับวิสาหกิจเพื่อสังคมเป็นอย่างมาก แต่ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่กฎหมายกำหนดไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้เช่นเดียวกับ

วิสาหกิจเพื่อสังคมแต่อย่างใด จึงอาจส่งผลทำให้วิสาหกิจชุมชนไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ ทั้งนี้ ผู้วิจัยมีแนวความคิดว่า เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม รัฐบาลควรออกมาตรการให้ครอบคลุมถึงวิสาหกิจชุมชนที่มีการประกอบการมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ปัญหา พัฒนาชุมชน สังคม และสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีความคาบเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคมให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่นเดียวกับวิสาหกิจเพื่อสังคม

5.2.2 ในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ของวิสาหกิจเพื่อสังคม ผู้วิจัยขอเสนอการปรับปรุงในส่วนนี้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

#### 5.2.2.1 กำหนดคำนิยามให้มีความชัดเจนและครอบคลุม

ผู้วิจัยขอเสนอให้กำหนดความเข้มข้นของนิยามคำว่า “วิสาหกิจเพื่อสังคม” เพื่อให้เกิดความชัดเจนและแตกต่างของวิสาหกิจเพื่อสังคมซึ่งถือเป็นเรื่องใหม่มากในสังคมไทย ซึ่งหากเกิดความไม่ชัดเจนก็จะเกิดความสับสนของประชาชน ทำให้ระบบการสนับสนุนจากภาครัฐไม่สามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพตรงกับกลุ่มเป้าหมายที่แท้จริง การกำหนดคำนิยามจึงมีความสำคัญและมีผลต่อการเติบโตของวิสาหกิจเพื่อสังคม กล่าวคือ หากนิยามมีความเคร่งครัดเจาะจงจนเกินไป เช่น การกำหนดไม่ให้มีการจ่ายเงินปันผล ฐานของผู้ประกอบการที่จะสนใจดำเนินการก็จะมีผลในเชิงปริมาณอันเนื่องมาจากการขาดแรงจูงใจและการมีข้อจำกัดที่ปฏิบัติไม่ได้ ทำให้ไม่สามารถขยายฐานวิสาหกิจเพื่อสังคมให้มีความแพร่หลายและยังไม่เป็นการตอบสนองนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมอีกด้วย ในทางตรงกันข้ามหากมีการกำหนดนิยามที่อ่อนหรือกว้างเกินไป ไม่รัดกุม ก็จะส่งผลให้ไม่มีความแตกต่างจากองค์กรสาธารณกุศลหรือองค์กรธุรกิจแบบเดิม อาจทำให้เป็นมูลเหตุจูงใจทำให้องค์กรต่างๆ มีความสนใจที่จะจดทะเบียนเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเลือกที่จะไม่ประกอบกิจการในรูปแบบขององค์กรที่ตนถนัด แต่มาเลือกประกอบกิจการในรูปแบบของวิสาหกิจเพื่อสังคมแทนเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ส่งผลให้ไม่เกิดการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือมีการกระทำกิจกรรมอันเป็นการบิดเบือนต่อระบบเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอเสนอเกณฑ์การรับรองเพื่อกำหนดคุณสมบัติของวิสาหกิจเพื่อสังคมให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น ดังนี้

(1) การกำหนดวัตถุประสงค์ทางสังคมที่เป็นเป้าหมายหลักของกิจการ โดยมีตัวบ่งชี้ที่สำคัญ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

(1.1) มีการจ้างงานกลุ่มผู้ด้อยโอกาส เช่น คนพิการ ผู้ผ่านการต้องขัง ผู้สูงอายุเกินกว่า 65 ปี เป็นต้น ไม่น้อยกว่าร้อยละ ของจำนวนพนักงานประจำ

(1.2) มีการประกอบการไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ในเรื่องของการส่งเสริมสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ดี เช่น เกษตรอินทรีย์ พลังงานทดแทน สินค้าหรือบริการที่มีราคาที่เหมาะสมกับกลุ่มคนด้อยโอกาส การอนุรักษ์ศิลปวัฒนธรรม หรือเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม เป็นต้น

(2) กระบวนการที่เป็นมิตรต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เช่น มีนโยบายและระบบการจ้างงานที่เป็นธรรม หรือมีกระบวนการจัดการ กระบวนการผลิตหรือบริการที่มีระบบได้มาตรฐานเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมและสังคม เช่น การลดการใช้สารเคมี ลดมลพิษ การจัดการของเสีย และไม่สร้างผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม

(3) มีการจัดการผลกำไรที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่มากกว่าร้อยละ 50 ไปลงทุนซ้ำตามวัตถุประสงค์ในข้อ (1) หรือนำไปสนับสนุนกิจกรรมทางสังคม

(4) มีธรรมาภิบาล โดยจะต้องมีการจดทะเบียนในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งตามกฎหมายและมีการจัดทำรายงานประจำปีส่งให้กับหน่วยงานของรัฐที่กำกับดูแลและพร้อมที่จะเปิดเผยสู่สาธารณะ

#### 5.2.2.2 ในด้านผู้ประกอบการ ผู้ลงทุนและผู้ถือหุ้นในวิสาหกิจเพื่อสังคม

ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการปรับปรุง ในเรื่องของมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมที่คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559 ซึ่งขณะนี้อยู่ในระหว่างการดำเนินการของคณะกรรมการกฤษฎีกา หากยังคงไว้ซึ่งมาตรการดังกล่าว ผู้วิจัยขอเสนอให้เพิ่มเงื่อนไขในการจัดตั้งเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมให้รัดกุมและชัดเจนยิ่งขึ้น รวมไปถึงให้ครอบคลุมถึงวิสาหกิจชุมชนที่มีวัตถุประสงค์มีความคาบเกี่ยวกับวิสาหกิจเพื่อสังคม ให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีและแบกรับภาระทางภาษีในระดับเดียวกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ โดยวิสาหกิจเพื่อสังคมที่จะเข้าข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้อาจต้องประกอบกิจการเพื่อสังคมตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น รวมไปถึงให้มีการกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของการลดหย่อนภาษีที่ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราการจัดเก็บภาษีและกำหนดเพดานตามแบบของแคนาดาเป็นรูปแบบและแนวทางในการปรับใช้ จึงควรปรับปรุงอัตราการจัดเก็บภาษีให้อยู่ในระดับที่ไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้น เช่น ประเทศแคนาดา ที่ได้

ระบุคุณสมบัติไว้โดยทั่วไปว่า วิสาหกิจเพื่อสังคมจะต้องมีรายได้ต่ำกว่า 10,000 เหรียญ<sup>4</sup> สินทรัพย์ไม่ต่ำกว่า 25 ล้านเหรียญและมีลูกจ้างไม่เกินกว่า 200 คน ได้รับการอนุมัติให้ดำเนินการโดยกรมการเกษตร อาหารและพัฒนาท้องถิ่นของมานิโตบาแล้ว ผู้ประกอบการจะสามารถลดหย่อนภาษีได้ถึง ร้อยละ 45 ของภาษีเงินได้บนพื้นฐานของการลงทุนประจำปี ไม่เกิน 60,000 เหรียญ โดยกำหนดเพดานขั้นสูงสุดของการลดหย่อนภาษีไม่เกิน 27,000 เหรียญหรือประมาณ 742,500 บาท

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นควรให้ใช้มาตรการทางภาษีนี้นี้เฉพาะกับวิสาหกิจเพื่อสังคมในระยะเริ่มต้นกิจการเท่านั้น เพื่อป้องกันมิให้วิสาหกิจเพื่อสังคมอ่อนแอลงระยะยาว เนื่องจากการไม่ดำเนินการบนต้นทุนที่แท้จริงและยังทำให้กลไกตลาดบิดเบือนไม่เป็นจริงอีกด้วย ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ นิติบุคคลที่จัดตั้งเป็นวิสาหกิจเพื่อสังคมเมื่อพ้นระยะเวลาในการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากรัฐบาลแล้วควรมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับนิติบุคคลรายอื่น ผู้วิจัยจึงขอเสนอว่า จากมาตรการยกเว้นภาษีเงินได้ให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคมเห็นควรให้เปลี่ยนแปลงเป็นการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ (ต่ำลงร้อยละ 3-10 เป็นขั้นบันไดตามระยะเวลา) ให้กับวิสาหกิจเพื่อสังคม โดยกำหนดระยะเวลาให้สิทธิประโยชน์และกำหนดขอยอดรายรับ เช่น กำหนดระยะเวลาให้สิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่เกิน 8 ปีหรือสิ้นสุดหลังจากที่กิจการมียอดรายรับมากกว่า 10 ล้านบาท เป็นต้น เพื่อลดต้นทุนการดำเนินการและสร้างขีดความสามารถในการแข่งขันกับระบบตลาดปกติได้ในระยะเริ่มต้นกิจการ ข้อเสนอดังกล่าวของผู้วิจัยมีลักษณะเช่นเดียวกับมาตรการที่ใช้ในสหราชอาณาจักร

5.2.2.3 ด้านผู้ให้เงินสนับสนุนที่เป็นเงินให้เปล่าแก่วิสาหกิจเพื่อสังคม ที่มีใช้การลงทุน โดยปกติผู้ให้เงินสนับสนุนที่เป็นเงินให้เปล่าแก่วิสาหกิจเพื่อสังคม ที่มีใช้การลงทุน จะไม่สามารถนำมาหักภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่ได้เกี่ยวข้องกับกิจการทำธุรกิจ แต่ด้วยมาตรการนี้ได้ให้โอกาสผู้สนับสนุนสามารถนำเงินจำนวนดังกล่าว มาหักภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตรา ร้อยละ 100 ได้ด้วย ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า เป็นมาตรการที่ดีที่เป็นการสร้างแรงจูงใจให้กับนิติบุคคลต่างๆ ให้การสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมและช่วยเหลือกิจการเหล่านี้ให้มีแหล่งทุน

อย่างไรก็ตาม มาตรการดังกล่าวยังมีข้อหว่ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม มีความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ เป็นการปิดกั้นและไม่เปิดโอกาสให้บุคคลธรรมดาที่มีความประสงค์สนับสนุนเงินให้เปล่าแก่วิสาหกิจเพื่อสังคมให้ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคล

<sup>4</sup> 1 US\$ Canada เท่ากับ 27.5124 บาท อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 7 มิถุนายน

ธรรมดา และยังไม่สามารถตอบสนองต่อนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้มีการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมจากทุกภาคส่วน

ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้มีการกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่สนับสนุนเงินให้เปล่าแก่วิสาหกิจเพื่อสังคมสามารถนำเงินจำนวนดังกล่าว มาหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ด้วยเช่นเดียวกับในสหราชอาณาจักรที่กำหนดให้บุคคลที่ช่วยเหลือวิสาหกิจเพื่อสังคมจะได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้ถึงร้อยละ 30 แต่การลงทุนดังกล่าวจะต้องมีความต่อเนื่องอย่างน้อย 3 ปี ซึ่งวิสาหกิจเพื่อสังคมที่จะเข้าข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้อาจต้องประกอบกิจการเพื่อสังคมตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่ามาตรการดังกล่าวจะทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้น้อยลงแต่ก็ทำให้ทุกภาคส่วนในสังคมได้ร่วมมือกันสนับสนุนและส่งเสริมวิสาหกิจเพื่อสังคมให้มีการพัฒนาและเจริญเติบโตต่อไปได้อย่างมั่นคง ส่งผลให้มีการพัฒนาและแก้ไขปัญหาชุมชน สังคม และสิ่งแวดล้อมได้อย่างยั่งยืน

#### 5.2.2.4 ให้การส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมในด้านอื่นๆ

เพื่อเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมให้มีการพัฒนาและเจริญเติบโต มีกำลังที่จะแก้ปัญหา พัฒนาชุมชน สังคมและสิ่งแวดล้อมได้ นอกจากมาตรการหรือสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้ว ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการสนับสนุนวิสาหกิจเพื่อสังคมในด้านอื่นๆ ควบคู่ไปด้วย เพื่อให้วิสาหกิจเพื่อสังคมมีคุณภาพ เติบโตได้อย่างยั่งยืนและมีความสามารถในการแข่งขันกับระบบตลาดปกติได้ ดังต่อไปนี้

(1) การจัดตั้งระบบสินเชื่อสำหรับวิสาหกิจเพื่อสังคม เพื่อทำให้เกิดเงินทุนหมุนเวียนของการดำเนินงานที่พึ่งพาตนเองได้ โดยไม่จำเป็นต้องรับเงินสนับสนุนจากภาครัฐเพิ่มเติมในอนาคต โดยระบบสินเชื่อดังกล่าวอาจจะมีคุณสมบัติ ดังนี้

(1.1) การกำหนดอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต่ำกว่าค่าเฉลี่ยอัตราเงินกู้ของตลาด ร้อยละ 1-2

(1.2) การกำหนดกฎเกณฑ์การพิจารณาการปล่อยเงินกู้ที่พิจารณาเรื่องผลกระทบต่อทางสังคม คุณค่าทางสังคม ไปพร้อมกับผลตอบแทนทางการเงิน

(1.3) สัดส่วนของมูลค่าสินทรัพย์ที่ค้ำประกันต่อยอดเงินกู้ รวมไปถึงการกำหนดระยะเวลาผ่อนชำระที่ยาวนานขึ้น เป็นต้น

โดยในระยะเริ่มต้น อาจใช้วิธีประสานไปยังธนาคารของรัฐเพื่อขอความร่วมมือ เช่น ธนาคารออมสิน ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร(ธกส.) ให้เป็นผู้ดำเนินการแทนในรูปแบบที่มีต้นทุนการบริหารจัดการต่ำ เช่น การออกสลากพิเศษเพื่อระดมทุน เป็นต้น

(2) การสนับสนุนการเรียนการสอนเรื่องการประกอบกิจการเพื่อสังคมในระบบการศึกษาทุกระดับ โดยเน้นให้มีการบูรณาการเรียนการสอนที่สอดคล้องไปกับบริบท ปัญหา

และทรัพยากรในพื้นที่ของตน เช่น การยกเว้นค่าเรียนหรือจัดเก็บในอัตราที่ต่ำให้กับผู้ที่สนใจศึกษา เรื่องการประกอบการเพื่อสังคม

(3) การสนับสนุนให้เกิดการทำวิจัยเพื่อการเปลี่ยนแปลงสังคม โดยเฉพาะในหัวข้อ นวัตกรรมทางสังคมและการประเมินผลกระทบทางสังคม ซึ่งเป็นพื้นฐานอย่างมากต่อการสร้าง ความสามารถในการแข่งขันของวิสาหกิจเพื่อสังคมผ่านกลไกและช่องทางต่างๆ เช่น การจัดบ สนับสนุนเฉพาะร่วมกับกองทุนที่มีการบริหารจัดการงานวิจัยที่มีอยู่แล้ว ทั้งในส่วนของทุนสำหรับ นักศึกษาปริญญาโทหรือเอก และนักวิจัยรุ่นใหม่ เป็นต้น





บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กรมสรรพากร สำนักวิชาการแผนภาษี กลุ่มบริหารการเสียภาษีธุรกิจขนาดกลางและขนาดเล็กร.  
(2557). *คู่มือภาษีสำหรับวิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก  
[http://www.rd.go.th/counter/ebook/count\\_community.php](http://www.rd.go.th/counter/ebook/count_community.php)
- กรมสรรพากร. (2551). *สรุปวิธีการคำนวณภาษี*. สืบค้นจาก  
[http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/porkor/pdf/cal.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/porkor/pdf/cal.pdf)
- กรุงเทพธุรกิจ. (ม.ป.ป.). *นับหนึ่งธุรกิจเพื่อสังคม*. สืบค้นจาก <http://www.bangkokbiznews.com>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กลุ่มสารนิเทศการคลัง สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). *รัฐบาลไทย.กระทรวงการคลัง*.  
สืบค้นจาก <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/news-ministry>
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2541). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย*. กรุงเทพฯ:  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2548). *วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*. กรุงเทพฯ.
- ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.
- ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2538). *แนวทางจัดเก็บภาษีจากรถยนต์: กรอบวิเคราะห์และข้อวิจารณ์*  
*การลดภาษีรถยนต์, สรรพากรสาส์น*, 38 (11).
- จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับ*  
*เงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย
- ธุรกิจบัณฑิตย์.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ:  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (พิมพ์ครั้งที่ 2)*.  
กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- เฉลิมพงศ์ ตั้งบริบูรณ์รัตน์. (ม.ป.ป.). *การปฏิรูประบบภาษีเพื่อส่งเสริมผู้ประกอบการในประเทศจีน*  
*ที่นักลงทุนไทยควรจับตามอง. ศูนย์ข้อมูลเพื่อธุรกิจไทยในจีน ณ นครกว่างโจว*.  
สืบค้นจาก [http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/interestingfacts/detail.php?](http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/interestingfacts/detail.php?SECTION_ID=507&ID=568)  
SECTION\_ID=507&ID=568



- ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2558). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สถาบันที่ทีเทรนนิ่ง.
- ชื่นฤทัย กาญจนะจิตรรา. (2553). *วิกฤติทูนนิยม สังคมมีโอกาส รายงานสุขภาพคนไทย*. นครปฐม: สถาบันวิจัยประชากรและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล.
- คุณลลิตกษณ์ ตรีชูธรรม. (2550). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)*. กรุงเทพฯ: สถาบันที่ทีเทรนนิ่งเซนเตอร์.
- ชงพล พรหมสาขา ณ สกลนคร. (2556). *แนวทางการพัฒนาการดำเนินงานของวิสาหกิจชุมชนในเขตลุ่มทะเลสาบสงขลา*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น เพรส. ประมวลรัษฎากร.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2525). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: แสงจันทร์การพิมพ์.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ปวย อึ้งภากรณ์. (2498). *บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปิ่นฉัตร อนันนภิบุตร. (2555). *การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า*. สืบค้นจาก <http://v-reform.org/u-knowledges/taxreform/>
- พิพัฒน์ ยอดพฤติการ. (ม.ป.ป.). *นับหนึ่งธุรกิจเพื่อสังคม*. สืบค้นจาก <http://www.bangkokbiznews.com>
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสน ไสย, และสาโรช ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพานิช.
- ภัทรภร เปี่ยมทองคำ. (2556). *ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 13 ตุลาคม พ.ศ. 2558.
- มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2559.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. (2547). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7*. นนทบุรี: ผู้แต่ง.
- มูลนิธิสถาบันไทยพัฒนา. (ม.ป.ป.). *Thai CSR Network*. สืบค้นจาก <http://www.thaicrs.com>
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้, *สรรพากรศาสตร์*, 31 (5).
- วชิรวัชร งามละม่อม. (ม.ป.ป.). *แนวคิดวิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก [www.trdm.co.th](http://www.trdm.co.th)
- วารสารสมาคมนักวิจัย*, 20 (2), (2558, พฤษภาคม – สิงหาคม).

- วาสนา สุขสมัย. (2555). *การนำระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักค่าลดหย่อน* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- วิโรจน์ เลหาพันธ์. (2522). *บัญชีภาษีอากร*. กรุงเทพฯ.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, และชาติร์ ตันติวานิชกิจ. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (พิมพ์ครั้งที่ 4)*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2528). *เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic*. นนทบุรี: สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. (2538). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาควิชาภาษีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สามัญจตุลลักษณ์.
- สถิตย์ ลิ่มพงศ์พันธุ์. (ม.ป.ป.). *วิสาหกิจเพื่อสังคม*. สืบค้นจาก [www.forbesthailand.com](http://www.forbesthailand.com)
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรฉบับปรับปรุง)*. กรุงเทพฯ.
- สมเดช ไรจน์ศิริเสถียร. (2544). *การบัญชีภาษี*. กรุงเทพฯ.
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร, คุณภาพ*, 52 (3).
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2554). *ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2). วารสารสถาบันอบรมวิจัย และพัฒนา กฎหมายภาษีอากร ฉบับปฐมฤกษ์*, น. 20.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาปฏิรูปแห่งชาติ. (2558). *สภาปฏิรูปแห่งชาติ วาระปฏิรูปพิเศษ 1: วิสาหกิจเพื่อสังคม*. กรุงเทพฯ: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.
- สุรัชย์ สุรติเมธาพันธุ์. (2547). *ปัญหาการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เสรี พงศ์พิศ, และ สุภาส จันทร์หงษ์. (2548). *ข้อควรรู้เกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน*. กรุงเทพฯ: ชุมชนมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด กรมส่งเสริมการเกษตร.
- อดิเทพ ธีระวัฒน์. (2555). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- อภิญา สกัศคีตสกุล, และเจตนา เหล่ารังวงศ์. (ม.ป.ป.). *กฎระเบียบการค้าที่ต่างชาติควรรู้*. สืบค้นจาก [http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/start/rule\\_tax.php](http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/start/rule_tax.php)

- อนันต์ ตะนัยศรี. (2555). *วิสาหกิจชุมชน*. สืบค้นจาก <http://ophbgo.blogspot.com/>
- เอกรัฐ คงมี. (2551). *การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โอภาส เหลืองดาวเรือง. (2557). *รัฐบาลจีนแท้จริงขนาดไหน? ทำไม SMEs จีนถึงมีขนาดโตขนาดนี้? (เจาะลึกนโยบายส่งเสริมวิสาหกิจขนาดเล็กรวมถึงของจีน)*. สืบค้นจาก [http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/misc/detail.php?SECTION\\_ID=521&ID=14866](http://www.thaibizchina.com/thaibizchina/th/misc/detail.php?SECTION_ID=521&ID=14866)

### ภาษาต่างประเทศ

- Adam Smith. (2000). *The Wealth of Nations*.
- Article 92: Decree of the State Council of the People's Republic of China No. 512: Regulations of the People's Republic of China on the Implementation of the Enterprise Income Tax Law Gov.uk. Retrieved from <https://www.gov.uk/government/publications/social-investment-tax-relief-factsheet/social-investment-tax-relief>
- H.A. Silverman. (1931). *Taxation its Incidence and Effects*.
- Kath Nightingale. (2000). *Taxation Theory and Practice*
- Lee Tsai & Partners. (2015). *Circular on Exempting Small and Micro-sized Enterprises from the Levy of Relevant Government Funds (Mainland China)*. Retrieved from <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f453776b-806a-43e8-aa50-45bec31dcd90>
- Lexology. (2015). *Extended investment period for community enterprise development tax credit*. Retrieved from <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a5286a83-7be6-418f-9de7-013ba5a56210>
- Nicholas Gregory Mankiw. (1998). *Principle of Economic*.
- Office of the Third Sector, UK.
- Province of Manitoba. (n.d.). *Social Enterprise*. Retrieved from [http://www.gov.mb.ca/jec/social\\_enterprise/programs.html](http://www.gov.mb.ca/jec/social_enterprise/programs.html)
- Robin Woellner, Stephen Barkoczy. (2000). *Australian Taxation Law*.

Social Enterprise UK (SEUK).

*Social Enterprise: Market Trends, Cabinet Office UK (May 2013).*

Social Investment Tax Relief Guidance, HM Revenue and Customs, Cabinet Office UK.

The Commission on Taxation and Citizenship. (2000). *Paying for Progress: A New Politics of Tax for Public Spending.*

The People's Business: State of Social Enterprise Survey 2013, Social Enterprise UK.

The Special Tax Treatment Control Law, Social Enterprise Promotion Act, SOUTH KOREA.



**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ นามสกุล

วุฒิการศึกษา

ประวัติการทำงาน

นางสาวเพียงฉัตร รุ่งเฝ้าพันธุ์

พ.ศ. 2552 นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง)

มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

พ.ศ. 2554 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 63

พ.ศ. 2554 – 2557 นิติกร

กรมคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ กระทรวงยุติธรรม

พ.ศ. 2557 – 2558 นักวิชาการยุติธรรม

กรมคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ กระทรวงยุติธรรม

พ.ศ. 2559 – ปัจจุบัน เจ้าพนักงานคุมประพฤติ

กรมคุมประพฤติ กระทรวงยุติธรรม