

## บทที่ 2

### ภาษีอากรกับการสาธารณสุขในประเทศไทย

#### 2.1 บททั่วไป

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีทางหนึ่งในการแสวงหารายได้ของรัฐ เนื่องจากรัฐมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาประเทศชาติจึงมีความจำเป็นต้องจัดหาเงินมาใช้เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาประเทศซึ่งนอกจากการจัดเก็บภาษีอากรแล้วยังสามารถทำได้หลายวิธี เช่น การหาประโยชน์จากทรัพย์สิน การกู้ยืมเงิน การพิมพ์ธนบัตร และวิธีการอื่น ๆ ที่มีลักษณะชั่วคราวและขึ้นอยู่กับสภาวะทางการเมืองระหว่างประเทศเป็นสำคัญ เช่น การขอรับเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ หรือองค์การระหว่างประเทศ เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามแม้รัฐจะมีวิธีการในการหารายได้มากมายตามที่กล่าวมาแล้ว แต่เราก็ไม่สามารถจะปฏิเสธได้ว่าวิธีการที่ดีที่สุด และเห็นผลได้รวดเร็วที่สุดในการหารายได้ให้กับรัฐบาลก็คือการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เนื่องจากเหตุ 2 ประการคือ<sup>1</sup>

ประการที่ 1 การจัดเก็บภาษีมีลักษณะบังคับ โดยจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ ถ้าเอกชนหรือผู้ใดเข้าลักษณะหรือกระทำการใด ๆ เข้าตามเงื่อนไขหรือกฎเกณฑ์นั้น ๆ จะต้องจ่ายเงินให้กับรัฐบาล

ประการที่ 2 การจัดเก็บภาษีมีลักษณะการขาดความสัมพันธ์ระหว่างเงินที่จ่ายกับผลตอบแทน ซึ่งยังคงมีความแตกต่างกันระหว่างภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ กัน ภาษีอากรในบางประเภท เช่น ภาษีเงินได้จะมีลักษณะบังคับไม่สัมพันธ์กับผลตอบแทนในรูปแบบบริการของรัฐที่ผู้เสียภาษีได้รับเลย เป็นต้น

อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีอากรนั้นนอกจากจะมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญคือการหารายได้แล้ว ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อการอย่างอื่นอีกคือ เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม หรือเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจก็ได้<sup>2</sup> และใน

<sup>1</sup> มณฑานต์ ธาราจันทร์, "ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ดอกเบียจากบริษัทต่างประเทศ". (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), น 6-13.

<sup>2</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์).

บางกรณีรัฐอาจออกกฎเกณฑ์ทางภาษีอากรเพื่อให้สิทธิประโยชน์บางประการแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจาก รัฐต้องการจะกระตุ้นหรือส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมบางอย่างตามที่รัฐต้องการโดยอาศัย อำนาจตามประมวลรัษฎากรตรากฎหมายลำดับรองเช่น ในเรื่องของการยกเว้นภาษีในกรณีการ บริจาคเงินของบุคคลธรรมดาฝ่ายบริหารจะออกพระราชกฤษฎีกากำหนดให้การบริจาคเงินเพื่อ ช่วยเหลือเหตุการณ์บางอย่างตามที่กำหนดให้ได้รับการยกเว้นภาษี เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ไม่ว่าจะวัตถุประสงค์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีจะเป็นเช่นไร การจัดเก็บภาษี ของรัฐก็ควรจะต้องเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีด้วย ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและก่อให้เกิด ประสิทธิภาพมากที่สุดนั้น สิ่งที่ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่จะต้องพิจารณา มีดังนี้<sup>3</sup>

### 1. หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องเป็นภาษีที่เป็นธรรม เพราะหากมีการจัดเก็บภาษีที่ไม่ เป็นธรรมแล้ว การหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีอากรก็จะมีมาก นอกจากนี้ยังอาจทำให้เกิดความ ขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้ แนวความคิดที่ว่าภาษีอากรนั้นเป็นธรรมหรือไม่ พิจารณาจาก 2 หลักการคือหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) คือหลักการที่ถือว่าภาษี อากรที่จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้น ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน ซึ่ง หลักนี้จะใช้ได้ดีต่อเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่เนื่องจากในความเป็นจริงแล้ว ประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน หลักนี้จึงไม่อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิด ความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relation Equity) คือหลักการที่ว่าภาษีอากรที่ จะได้ชื่อว่าเป็นธรรมนั้นต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการบริการ ของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี

### 2. หลักความเป็นกลาง (Neutrality)

ภาษีอากรที่ดีควรมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือไม่ควรจะมีผลกระทบต่อ การทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบกระเทือนน้อยที่สุด เพื่อให้กลไกตลาดจัดสรรทรัพยากรได้ อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะโดยปกติแล้วการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ ซึ่งได้แก่การซื้อสินค้าและการ บริการ การผ่อน และการออมเป็นต้นมักเป็นการเปรียบเทียบต้นทุนที่เสียกับประโยชน์ที่ได้รับ เช่นถ้า รัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าโดยทั่วไปโดยไม่มีกรยกเว้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะไม่ส่งผลกระทบต่อ

<sup>3</sup> วิทย์ ตันตียกุล และเจริญ ธฤติमानนท์,กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร,(กรุงเทพมหานคร ,2542)น.31.

กระเทือนต่อผลการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษีหรือกระทบกระเทือนแต่น้อยที่สุด การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงมีความเป็นกลาง แต่ในกรณีรัฐบาลเก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งเพียงประเภทเดียวโดยเฉพาะ การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะมีผลกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจบริโภคของผู้เสียภาษี การเก็บภาษีในลักษณะนี้จึงไม่มีความเป็นกลาง

### 3. หลักความเสมอภาค (Equality)

ภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีความสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคและหลักความเป็นธรรม การบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะต้องให้เกิดความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ต่อประชาชนจะต้องไม่เป็นการเลือกปฏิบัติ ประชาชนต้องการความเสมอภาคทางภาษีอากรเช่นเดียวกันทุกคน กล่าวคือ หากมีการส่งเสริมภาษีอากรให้กับบุคคลใดบุคคลทุกคนที่มีสภาพแวดล้อมเช่นเดียวกันย่อมต้องได้รับการส่งเสริมเช่นเดียวกันด้วย แต่หากจะมีการลงโทษบุคคลใดในทางภาษีอากรแล้ว บุคคลทุกคนย่อมต้องได้รับโทษเช่นเดียวกันด้วย ดังนี้แล้ว การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเสมอภาคนี้ จึงสร้างความเป็นธรรมและให้โอกาสทุกคนเท่าเทียมกัน<sup>4</sup>

### 4. หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Efficiency)

การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพงานเพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรเป็นไปได้ด้วยดีและมีประสิทธิภาพ และได้รับเงินภาษีอากรจากประชาชนด้วยความสมัครใจ ภาษีอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพควรเป็นภาษีที่จะต้องเสียจากต้นทุนในการจัดเก็บต่ำ ประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษี จะพิจารณาจากต้นทุนการจัดเก็บภาษีอย่างเดียวไม่ได้ หากแต่ต้องคำนึงถึงต้นทุนของผู้เสียภาษีด้วย เช่นค่าเดินทางไปชำระภาษี การกรอกแบบฟอร์มต่าง ๆ เป็นต้น ซึ่งต้นทุนการบริหารจัดเก็บภาษีอากรนี้ ไม่ว่าจะเสียโดยรัฐบาลหรือเอกชน ไม่เพียงแต่จะเป็นตัวชี้ให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หากแต่ยังมีส่วนในการชี้ให้เห็นถึงประสิทธิผลของภาษีอากรที่เรียกเก็บในการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะเรื่องการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจด้วย<sup>5</sup>

<sup>4</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของคนไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล, 2549) น.222.

<sup>5</sup> รั้งสรรพ ธนพรพันธุ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516) น.

#### 5. หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีต้องสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษี กฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำ ความเข้าใจและกรอกรายการ ไม่เป็นการสร้างภาระให้กับผู้เสียภาษี

#### 6. หลักประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีและรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีและจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด เพื่อให้ได้ผลประโยชน์จากรายได้ภาษีอากรมากที่สุด เพราะ ถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากก็หมายความว่ารายได้ที่รายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ต้องลดน้อยลงตามส่วน ส่วนเหตุที่ต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะในการเสียภาษี นอกจากค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษียังอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อีก เช่น ค่าเก็บ เอกสาร ค่าทำบัญชี ตรวจสอบบัญชี ค่าคำปรึกษากฎหมายภาษีอากร ฯลฯ หากภาษีใดทำให้ผู้เสีย ภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวมากก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบเลี่ยงหรือหนีภาษีก็ได้

#### 7. หลักทำรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดี ควรเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างดี คือเป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานภาษีขยายตัวอย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการเก็บภาษีอากรมาก<sup>6</sup>

#### 8. หลักความแน่นอน

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความแน่นอน กล่าวคือรัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษีอากร ไม่เปลี่ยนแปลงนโยบายบ่อย ๆ เพราะการมีนโยบายที่ไม่แน่นอนหรือเปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ ย่อม ทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เปื่อหน่ายและไม่มั่นใจในการลงทุน นอกจากจะต้องมี นโยบายที่แน่นอนแล้ว ตัวบทกฎหมายที่ใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีอากรต้องมีความแจ่มชัด ไม่กำกวม รู้ว่าผู้ใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เสียเมื่อใด เสียจากฐานอะไร ในอัตราเท่าใด และวิธีการ เสียเป็นอย่างไร

---

<sup>6</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจายรายได้ (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), น.126.

## 2.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับการสาธารณสุข

### 2.2.1 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี เงินได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบรายการเสียภาษีครั้งปี โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นดังนี้

#### (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 และ 57 ทวิ ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

- 1) บุคคลธรรมดา
- 2) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- 3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

#### (2) ฐานภาษี

##### (2.1) เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)

ตามกฎหมายภาษีอากร ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในความหมายอย่างกว้าง คือเงินได้หรือที่ในประมวลรัษฎากรเรียกว่า "เงินได้พึงประเมิน" หมายถึง เงินได้ของบุคคลใดๆ หรือหน่วยภาษีใดข้างต้นที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีใดๆ หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี ซึ่งเป็นฐานภาษีที่ยังไม่ได้รับการปรุงแต่ง ส่วนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในความหมายอย่างแคบคือ "เงินได้สุทธิ" ซึ่งเป็นฐานที่ได้รับการปรุงแต่งแล้ว คือมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมินแล้ว

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

- 1.เงิน
- 2.ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
- 3.ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
- 4.เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้
- 5.เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิหรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร

เนื่องจากผู้มีเงินได้ประกอบอาชีพแตกต่างกัน มีความยากง่ายหรือต้นทุนที่แตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรมในกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 จึงได้แบ่งลักษณะเงินได้พึงประเมิน ออกเป็น 8 ประเภท ตามความเหมาะสมเพื่อกำหนด วิธีคำนวณภาษีให้ เกิดความเป็นธรรมมากที่สุดโดยจะกำหนดให้ผู้มีเงินได้แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นได้แตกต่างกันตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตรี มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 โดยแบ่งวิธีการหักค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 วิธีคือการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งเงินได้พึงประเมินบางประเภทหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว เงินได้บางประเภทหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ บางประเภทสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี

ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทดังนี้

เงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้จากการจ้างแรงงาน

เงินได้ประเภทที่ 2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำกรให้

เงินได้ประเภทที่ 3 เงินได้จากค่าแห่งกึ่งดิวิลล์ ค่าสิทธิ (Royalty) และเงินปี

เงินได้ประเภทที่ 4 เงินได้จากการลงทุน

เงินได้ประเภทที่ 5 เงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขาย

เงินผ่อน

เงินได้ประเภทที่ 6 เงินได้จากวิชาชีพอิสระ

เงินได้ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาทั้งแรงงานและค่าของ

เงินได้ประเภทที่ 8 เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่น ๆ นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึง 7

(2.2) ค่าใช้จ่าย (Deduction) เป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ เงินได้พึงประเมินที่จะนำไปคำนวณภาษีในเบื้องต้นนั้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อน เว้นแต่เป็นเงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายไม่ได้ เงินได้พึงประเมินประเภทใดหักค่าใช้จ่ายได้และหักได้มากน้อยเพียงใด ตลอดจนวิธีการในการหักเป็นอย่างไร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 โดยการหักค่าใช้จ่ายแบ่งออกเป็น 2 วิธีคือ

1. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

วิธีนี้เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัวโดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดให้ อนึ่งเงินได้พึงประเมินบาง

ประเภทซึ่งได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) มีเพดานค่าใช้จ่ายจำกัดไว้คือเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทรวมกันแล้วจะหักได้ไม่เกิน 60,000 บาท

2. การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) วิธีนี้เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายไปจริง แต่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่นค่าใช้จ่ายที่นำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินจะต้องไม่ใช่ค่าใช้จ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี เป็นต้น

### (2.3) ค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemption)

เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก่อนนำเงินได้ที่เหลือซึ่งเรียกว่าเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายภาษีอากรได้กำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อน กล่าวคือกำหนดให้มี รายการต่างๆ ที่ให้หักได้เพิ่มขึ้นหลังจากได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 กำหนดรายการหักลดหย่อนไว้ใน (1) ถึง (7) ค่าลดหย่อนนี้แตกต่างจากค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ และยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ส่งเสริมการศึกษาและการช่วยเหลือเกื้อกูลกัน จากเหตุดังกล่าวค่าลดหย่อนจึงแบ่งออกเป็น 7 ประเภท คือ

1. ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล
2. ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร
3. ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต
4. ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
5. ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม
6. ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย
7. ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา
8. ค่าลดหย่อนเงินบริจาค

### (3) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันเป็นแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือมีการเสียภาษีหลายอัตรา ฐานภาษีหรือเงินได้สุทธิตั้งแต่สูง ยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูง ในปัจจุบันอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเก็บในอัตราตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 37 ดังนี้

บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษี	ภาษีในแต่ละขั้น	ภาษีสะสม
ส่วนที่เกิน 0 – 100,000	100,000	0	0	0
ส่วนที่เกิน 100,000 – 500,000	400,000	10	40,000	40,000
ส่วนที่เกิน 500,000 – 1,000,000	500,000	20	100,000	140,000
ส่วนที่เกิน 1,000,000 – 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,040,000
ส่วนที่เกิน 4,000,000 ขึ้นไป		37		

นอกจากนี้ กรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง (8) นอกจากจะต้องคำนวณภาษีจากฐานเงินได้สุทธิในอัตราที่กำหนดแล้ว ยังต้องคำนวณภาษีจากฐานเงินได้พึงประเมินในอัตราราคี 0.5% ถ้าหากมีเงินได้พึงประเมินถึง 60,000 บาทด้วย คำนวณแล้ววิธีใดได้ภาษีมากกว่าก็ต้องเสียภาษีตามวิธีนั้น

(4) วิธีเสียภาษี

วิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกได้เป็น 3 วิธี คือ

1. วิธีประเมินตนเอง (Self- assessment method)

การเสียภาษีโดยวิธีนี้ ผู้เสียภาษีมี่หน้าที่คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียแล้วยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีตามที่คำนวณได้นั้น ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด วิธีนี้ค่าภาษีอากรจึงถึงกำหนดชำระในวันเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ มิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระ

2. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การเสียภาษีโดยวิธีนี้เป็นการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แล้วหักภาษีจำนวนนั้นไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ เสร็จแล้วนำส่งอำเภอหรือเขตท้องที่ภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น ทำให้เก็บภาษีได้สม่ำเสมอ เต็มเม็ดเต็มหน่วยและทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับภาระหนักเมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นรายการ ซึ่งจะช่วยให้การหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีน้อยลงได้ อย่างไรก็ตาม การหักภาษีโดยวิธีนี้ไม่เป็นเหตุทำให้ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีประจำปีและกลางปีตามปกติ ดังนั้นภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจึงไม่

ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) แต่ถือเป็นภาษีที่ชำระล่วงหน้า (Advance Tax) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีประจำปีและกลางปีตามปกติ โดยนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้นมาเป็นเครดิตภาษี

### 3. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment method)

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานอกจากจะต้องเสียโดยวิธีดังกล่าวข้างต้น อาจจะต้องเสียภาษีโดยวิธีประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ ซึ่งอาจเป็นการประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิแล้วแต่กรณี หรือเป็นการประเมินภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการในกรณีที่มีการยื่นรายการตามกำหนดเวลาแล้วแต่มีเหตุอันควรเชื่อว่าแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ หรือกรณีไม่ได้ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ หรือเป็นการประเมินโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิตามมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 หรือเป็นการประเมินจากหนังสือสำคัญที่แสดงว่าเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือเป็นผู้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นนั้น

## 2.2.2 มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับการสาธารณสุข

### 2.2.2.1 มาตรการทางภาษีอากรสำหรับผู้บริจาค

#### 2.2.2.1.1 มาตรการหักลดหย่อนเงินบริจาค

การที่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำการบริจาคให้กับการสาธารณสุขนั้น หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยการหักค่าลดหย่อนซึ่งเป็นการลดหย่อนภาษีเพื่อเป็นมาตรการส่งเสริมการบริจาคและมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมสนับสนุนให้ผู้มีกำลังทรัพย์เหลือเพียงพอได้ช่วยกันบริจาคเพื่อสาธารณสุขประโยชน์ของสังคมโดยรวม<sup>7</sup> โดยในประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

ประมวลรัษฎากรมาตรา มาตรา 47 (7) กำหนดให้มีรายการหักลดหย่อนสำหรับการบริจาคไว้ดังนี้

(7) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1)(2)(3)(4)(5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

<sup>7</sup> ศุภรัตน์ คุ้มฉวีกุล, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร หน่วยที่ 10, พิมพ์ครั้งที่ 5, (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541), น.69

(ก) เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์กรหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

จากบทบัญญัติในมาตรา 47 (7) ข้างต้น สามารถแบ่งแยกหลักเกณฑ์ที่ของการลดหย่อนเงินบริจาคได้ดังนี้

1. ผู้บริจาคต้องเป็นบุคคลธรรมดาผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. การบริจาคที่ผู้บริจาคจะได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดหย่อนตามกฎหมาย จะต้องเป็นการบริจาคเงินเท่านั้น หากเป็นการบริจาคทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งหากคิดคำนวณได้เป็นเงิน ผู้บริจาคไม่สามารถนำมูลค่าของทรัพย์สินมาลดหย่อนภาษีได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/6731 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2527 การสร้างพระประธานถวายวัด มิใช่บริจาคเงินให้วัดจึงไม่สามารถนำเงินที่ใช้ในการสร้างพระประธานหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/08741 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2538 การหักลดหย่อนตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นการบริจาคเงินเท่านั้นที่จะมีสิทธิหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ การบริจาคเป็นทรัพย์สินสิ่งของอย่างอื่น ผู้บริจาคไม่มีสิทธิหักลดหย่อน

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/12202 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2542 บริจาคเงินให้แก่โรงเรียนเพื่อนำไปจัดซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์ โดยโรงเรียนได้มอบใบประกาศเกียรติคุณระบุว่าได้บริจาคครุภัณฑ์ ถือว่าเป็นการบริจาคเงิน ผู้บริจาคมีสิทธิหักลดหย่อนได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/012 ลงวันที่ 3 มกราคม 2537 การซื้อหนังสือเพื่อบริจาคให้ห้องสมุดของโรงเรียนของทางราชการ ผู้บริจาคไม่สามารถหักลดหย่อนได้

3. การบริจาคที่จะได้รับการลดหย่อนตามกฎหมายจะต้องเป็นการบริจาคให้กับหน่วยงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น กล่าวคือต้องเป็นการบริจาคให้แก่หน่วยงานดังต่อไปนี้

3.1 สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ เช่น โรงพยาบาลของทางราชการทุกแห่ง สถานีอนามัย โรงเรียนของทางราชการ มหาวิทยาลัยต่าง ๆ ของรัฐ แต่ถ้าบริจาคให้แก่กระทรวง ทบวง กรม ศาลากลางจังหวัด อำเภอ จะนำมาหักลดหย่อนเงินบริจาคไม่ได้ เนื่องจากไม่ใช่สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาของทางราชการ

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5701 ลงวันที่ 10 เมษายน 2539 กรมพัฒนาฝีมือแรงงาน เป็นส่วนราชการในสังกัดกระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม ไม่เข้าลักษณะเป็นวัดวา

อาราม สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาและองค์การกุศลอื่นตามมาตรา 47(7)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้บริจาคเงินจึงไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/1046 ลงวันที่ 27 มกราคม 2531 บริจาคเงินให้กับสถานีนอนามัยเพื่อสร้างบ่อน้ำบาดาล เป็นการบริจาคเงินให้กับสถานีนอนามัย ถือว่าเป็นการบริจาคเงินให้กับสถานพยาบาลของทางราชการ ผู้บริจาคมีสิทธิหักค่าลดหย่อน

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/พ.4310 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2535 สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ เป็นส่วนราชการในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ ไม่เข้าลักษณะเป็นองค์การการกุศลต่างๆ ตามมาตรา 47(7)(ก) และ(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้บริจาคเงินให้สำนักงานฯ จึงไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/01990 ลงวันที่ 28 มกราคม 2535 บริจาคให้แก่สำนักงานสาธารณสุขจังหวัด ผู้บริจาคไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/8329 ลงวันที่ 7 กันยายน 2547 ศูนย์มานุษยวิทยาสิรินธร(องค์การมหาชน) จัดตั้งขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งศูนย์มานุษยวิทยาสิรินธร(องค์การมหาชน) พ.ศ.2543 มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐและเข้าลักษณะเป็นสถานศึกษาขององค์กรของรัฐบาล ผู้บริจาคเงินให้แก่ศูนย์ฯ จึงมีสิทธินำเงินบริจาคมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

### 3.2 องค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

การพิจารณาว่าหน่วยงานใดเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7)(ข) นั้น เป็นไปตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3(4)(ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535 ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

ก. องค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่ประกาศกำหนดไว้เป็นการถาวร ได้แก่

1. สภาการศึกษาไทย วัดวาอาราม และสถานพยาบาล หรือสถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล<sup>8</sup>

2. สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน<sup>9</sup>

3. หอสมุด ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ หอศิลป์ของเอกชนที่เปิดให้ใช้เป็นการสาธารณะโดยไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใด ๆ และหอสมุด ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ หอศิลป์ของทางราชการ<sup>10</sup>

4. กองทุนผู้สูงอายุตามกฎหมายว่าด้วยผู้สูงอายุ และ สถานพักฟื้น บำบัดและฟื้นฟูเด็ก คนชรา ผู้พิการของเอกชนที่ไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใด ๆ หรือสถานพักฟื้น บำบัด ฟื้นฟูเด็ก คนชรา ผู้พิการของทางราชการ<sup>11</sup>

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/8428 ลงวันที่ 10 กันยายน 2547 กรณีบุคคลธรรมดาบริจาคเงินให้แก่โรงเรียนซึ่งจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2525 ผู้บริจาคมีสิทธินำเงินบริจาคมาหักเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ข. องค์การหรือสถานสาธารณกุศลที่ประกาศกำหนดเป็นการเฉพาะราย ได้แก่องค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ที่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2535 ซึ่งอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีที่มูลนิธิต้องการให้พิจารณาประกาศเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1.1) มูลนิธิต้องมีฐานะเป็นนิติบุคคล

(1.2) มูลนิธิต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะในประเทศไทยเท่านั้น และต้องไม่มีรายได้จากการซื้อขายหรือการให้บริการโดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระ

<sup>8</sup> ข้อ 2 ของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2)ฯ

<sup>9</sup> ข้อ 2 ทวิของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2)ฯ

<sup>10</sup> ข้อ 2 ตรีของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2)ฯ

ฯ

<sup>11</sup> ข้อ 2 จัตวาของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2)ฯ

(1.3) ชื่อของมูลนิธิจะต้องไม่เป็นชื่อการค้าหรือเครื่องหมายการค้า

(1.4) มูลนิธินั้นได้จัดตั้งมาเป็นระยะเวลา 3 ปี

นอกจากนี้มูลนิธิที่ต้องการได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล จะต้องยื่นคำขอเป็นลายลักษณ์อักษรต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเสนอกระทรวงการคลังพร้อมทั้งแนบหลักฐานดังต่อไปนี้ไปยังกรมสรรพากร<sup>12</sup>

- 1) ตราสารมูลนิธิหรือข้อบังคับของสมาคมแล้วแต่กรณี
- 2) ใบอนุญาตจัดตั้งสมาคมหรือองค์การจากสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ
- 3) บัญชีมูลนิธิหรือหนังสือให้อำนาจจัดตั้งเปลี่ยนแปลงมูลนิธิ (แบบ ม.น.2)
- 4) งบดุล บัญชีรายได้-รายจ่าย โดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองย้อนหลัง 3 ปี
- 5) รายงานการประชุมย้อนหลัง 3 ปี และปีปัจจุบัน (ถ้ามี)
- 6) หลักฐานตาม (1)-(3) ให้ใช้ฉบับแรก เว้นแต่กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงชื่อหรือวัตถุประสงค์ให้ส่งฉบับแก้ไขด้วย

เมื่อมูลนิธิได้แสดงหลักฐานตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว กรมสรรพากรจะตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการดำเนินงานของมูลนิธินั้น เช่น งบดุลและบัญชีรายได้ รายจ่าย ซึ่งมีผู้สอบบัญชีรับรองแล้วโดยจะตรวจสอบย้อนหลังไปไม่ต่ำกว่า 3 ปี ถ้าปรากฏดังต่อไปนี้จะไม่ประกาศให้<sup>13</sup>

- 1) การดำเนินงานของมูลนิธิไม่ตรงตามวัตถุประสงค์หรือมีการใช้ชื่อมูลนิธิดำเนินงานเพื่อหาประโยชน์ส่วนตัว
- 2) รายได้ของมูลนิธิได้นำไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งสิ้นในสามรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา เว้นแต่
  - 2.1) ตราสารจัดตั้งระบุว่า ให้นำดอกผลมาเป็นรายได้เท่านั้นหรือให้นำดอกผลมาใช้จ่ายเท่านั้น
  - 2.2) กรณีมีเหตุจำเป็นต้องเก็บสะสมรายได้เพื่อดำเนินการตามโครงการตามวัตถุประสงค์ของมูลนิธิ

<sup>12</sup> จีระภา สุชีประเสริฐ, "ภาระหน้าที่การเสียภาษีของมูลนิธิหรือสมาคม", สรรพากรศาสตร์, เล่ม 12, ปีที่ 45, 12 (ธันวาคม 2541), น. 47-48.

<sup>13</sup> ข้อ 5 ของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม เรื่อง หลักเกณฑ์การพิจารณาประกาศกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศลฯ ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร.

3) รายละเอียดของมูลนิธิต่างๆเป็นรายละเอียดเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายละเอียดทั้งสิ้นในสามรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วมา และรายละเอียดดังกล่าวได้นำไปเป็นรายละเอียดเพื่อการกุศลสาธารณะน้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายละเอียดทั้งสิ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

4) รายละเอียดเพื่อการกุศลสาธารณะของมูลนิธิควรจะกระจายเป็นการทั่วไป ตามวัตถุประสงค์ที่ได้จัดแจ้งไว้และต้องมิใช่เพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งที่จะให้ประโยชน์เฉพาะแก่บุคคล คณะบุคคล หรือหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งหรือเป็นส่วนใหญ่

(2) กรณีองค์การสถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาใดที่มีได้มีฐานะเป็นมูลนิธิ หน่วยงานนั้นจะต้องมีวัตถุประสงค์และการดำเนินงานเช่นเดียวกับมูลนิธิโดยใช้หลักเกณฑ์ในการประกาศเช่นเดียวกับกรณีของมูลนิธิตามที่กล่าวข้างต้น

ส่วนมูลนิธิหรือหน่วยงานใดจะได้รับการประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลหรือไม่ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์และการดำเนินงานของมูลนิธิหรือหน่วยงานนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มฯ ลงวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ.2535 ซึ่งในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งผลการอนุมัติเป็นองค์การสถานสาธารณกุศล ให้มูลนิธิหรือสมาคมทราบ ในปัจจุบัน<sup>14</sup>มีมูลนิธิ สมาคม สถานสาธารณกุศลที่ได้รับการประกาศกว่า 600 แห่ง เช่นมูลนิธิ 5 ธันวาคมหาราช ,มูลนิธิวิชิรพยาบาล,มูลนิธิส่งเสริมและพัฒนาคนพิการ ,มูลนิธิสิรินธร มูลนิธิโรงพยาบาลบำรุงราษฎร์ ,สมาคมแพทย์ทหารแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์,กองทุนพัชรกิติยาภาเพื่อการศึกษากฎหมาย ,มูลนิธิมหาจักรีสิรินธรเพื่อคณะอักษรศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ เป็นต้น

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/3489 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2531 สมาคมแม่บ้านกองบัญชาการทหารสูงสุด มิใช่เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ผู้บริจาคเงินให้สมาคมฯ จึงไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/5470 ลงวันที่ 5 เมษายน 2539 การบริจาคเงินให้แก่โบสถ์ทางคริสต์ศาสนา หากมีหลักฐานว่าเป็นโบสถ์หรือวัดวาอารามในคริสต์ศาสนา และผู้ออกหนังสือรับรองหรือออกใบเสร็จรับเงินให้กับผู้บริจาคมานั้นเป็นหัวหน้าหรือเป็นผู้มีอำนาจทำการ

<sup>14</sup> ข้อ 3 ของประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาประกาศกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศลฯ ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

แทน มีการมอบหมายเป็นลายลักษณ์อักษรของโบสถ์หรือวัดวาอารามในคริสต์ศาสนาดังกล่าว ผู้บริจาคก็มีสิทธินำมาหักลดหย่อนเงินบริจาคได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/3464 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2539 การบริจาคเงินให้มัสยิด ถ้าเป็นมัสยิดที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติมัสยิดอิสลาม พ.ศ. 2490 ถือเป็น การบริจาคเพื่อสถานสาธารณกุศลนำมาหักลดหย่อนเงินบริจาคได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/08741 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2538 การบริจาคให้วัดในพุทธศาสนา วัดดังกล่าวจะต้องจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 การบริจาคให้วัดที่ก่อตั้งขึ้นในต่างประเทศตามข้อบังคับของประเทศนั้น ผู้บริจาคไม่มีสิทธิที่จะนำใบอนุโมทนาบัตรที่ทางวัดออกให้มาใช้เป็นหลักฐานในการหักค่าลดหย่อนเงินบริจาค

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/2826 ลงวันที่ 10 เมษายน 2543 สถาบันพระปกเกล้าเป็นสถานศึกษาขององค์การรัฐบาล ผู้บริจาคให้เงินแก่สถาบันฯ จึงมีสิทธินำเงินบริจาคมาหักค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/03752 ลงวันที่ 21 กุมภาพันธ์ 2535 ผู้มีเงินได้ซึ่งบริจาคเงินให้แก่มูลนิธิสงเคราะห์เด็กของสภากาชาดไทย ซึ่งได้รับการประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงนำเงินที่บริจาคไปหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้ มาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/26186 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2538 มูลนิธิฯ ยังไม่ได้รับการประกาศเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้มีเงินได้ซึ่งบริจาคเงินให้มูลนิธิฯ จึงไม่มีสิทธินำเงินที่บริจาคไปหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/10109 ลงวันที่ 26 มิถุนายน 2539 การบริจาคเงินให้แก่สมาคมฯ ซึ่งไม่ใช่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล ตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้บริจาคจึงไม่มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับเงินบริจาดดังกล่าว

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/5506 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2539 สมาคมศิษย์เก่า เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่เข้าลักษณะเป็นสถานพยาบาลหรือสถานศึกษาหรือองค์การกุศลสาธารณะตามมาตรา 47 (7)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบุคคลธรรมดาที่บริจาคเงินให้สมาคมฯ ไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักเป็นค่าลดหย่อน ในการคำนวณภาษีเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 47 (7) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6089 ลงวันที่ 19 กรกฎาคม 2549 มูลนิธิฯ ไม่ได้รับการประกาศกำหนดเป็นองค์การ หรือสถานสาธารณกุศล ตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2 ) เรื่องกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา ตามมาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3(4)(ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535 ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535 ดังนั้น กรณีบุคคลธรรมดาบริจาคเงินให้แก่มูลนิธิฯ บุคคลธรรมดาที่บริจาคเงินนั้นไม่มีสิทธินำเงินบริจาดดังกล่าว มาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่2)ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535

4. จำนวนเงินบริจาคที่นำมาหักลดหย่อนได้ ต้องหักตามจำนวนที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือจากการหักลดหย่อนรายการอื่นๆแล้ว

5. ต้องมีหลักฐานการบริจาค เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่าจะต้องใช้หลักฐานใดในการหักลดหย่อนเงินบริจาค ดังนั้นเพียงแต่มีบันทึกหรือหนังสือใดๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าได้มีการบริจาคเงินให้แก่ผู้ใด จำนวนเท่าใดและเมื่อใดก็สามารถใช้เป็นหลักฐานในการหักลดหย่อนเงินบริจาคได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/6948 ลงวันที่ 10 กันยายน 2547 หนังสือขอขอบคุณของโรงเรียนรัฐบาลที่แสดงว่ามีการรับเงินบริจาคจากใคร จำนวนเท่าใด และเมื่อใด ที่ออกให้แก่ผู้บริจาค ใช้เป็นหลักฐานหักลดหย่อนเงินบริจาคได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.)/1626 ลงวันที่ 3 กันยายน 2541 การบริจาคเงินให้โรงเรียนของรัฐบาล โดยโรงเรียนได้ออกใบประกาศเกียรติคุณแสดงรายละเอียดการบริจาค จำนวนเงิน วัน เดือน ปีที่บริจาค และลงชื่อผู้มีอำนาจลงนาม ผู้บริจาคมีสิทธินำไปหักลดหย่อนเงินบริจาคได้

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่า “เงินบริจาค” ที่จะสามารถนำมาใช้หักเป็นค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้ได้นั้น จะต้องเป็นการบริจาคให้แก่หน่วยงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ดังนั้นการบริจาคเงินเพื่อการกุศลทั่วไปซึ่งเป็นการช่วยเหลือผู้อื่นตามธรรมเนียมประเพณีไม่ว่าจะมีหลักฐานการบริจาคที่ออกโดยผู้รับหรือไม่ก็ตาม ก็ไม่สามารถนำจำนวนเงินที่บริจาดนั้นมาหักลดหย่อนภาษีได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าการบริจาคที่เป็นการส่วนตัวคือไม่ได้ เป็นไปเพื่อการสาธารณกุศล ไม่สามารถนำมาใช้ลดหย่อนภาษีได้

### 2.2.2.1.2 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้

การบริจาคเงินของบุคคลธรรมดา นอกจากจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47(7) ข้างต้นแล้ว การบริจาคในบางกรณี ผู้บริจาคอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากจำนวนเงินบริจาค่นั้นด้วย เนื่องด้วยเหตุผลในด้านเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองในปัจจุบันรัฐต้องการส่งเสริมให้มีการบริจาค จึงได้มีการกำหนดให้ยกเว้นภาษีเพื่อเป็นมาตรการส่งเสริมการบริจาค ซึ่งเสมือนหนึ่งเป็นการหักลดหย่อนได้อีกหลายกรณีโดยการตราพระราชกฤษฎีกา ให้นำเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาคไปยกเว้นภาษีเงินได้โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ การหักลดหย่อนสำหรับบุคคลธรรมดาหรือการหักค่าใช้จ่ายสำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเช่นเดียวกันกับที่บัญญัติไว้ในมาตรา 47(7) และมาตรา 65ตรี(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาอาจเป็นการยกเว้นให้เป็นการเฉพาะการหรือเป็นการยกเว้นให้เป็นการทั่วไปก็ได้<sup>15</sup> จึงอาจแบ่งการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบริจาคได้เป็น 2 ประเภท คือการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไปและการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการเฉพาะการ

#### (1) การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไป

การยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้ เป็นกรณีที่ฝ่ายบริหารอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นโดยให้มีผลใช้บังคับนับแต่วันถัดจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้น ซึ่งมีผลให้การบริจาคของบุคคลธรรมดาตามกรณีที่บัญญัติในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ฉบับต่าง ๆ ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ในปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไปหลายฉบับ ทั้งนี้เป็นไปตามเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นและนโยบายสนับสนุนของรัฐ ตัวอย่างของพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ในปัจจุบัน เช่น

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ.2547 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการสนับสนุนการศึกษา ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

<sup>15</sup> มงคล ขนาดนิต “บริจาคแล้วได้อะไร?”, สรรพากรสาส์น, เล่ม 5, ปีที่ 51, ( พฤษภาคม 2547), น.55-61.

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การบริหารส่วนตำบล โรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

(2) ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาต้องเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ และเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับรายการดังนี้

(2.1) จัดหาหรือจัดสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดินหรือที่ดินให้แก่สถานศึกษา เพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษา

(2.2) จัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำรา หนังสือทางวิชาการ สื่อและเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาให้แก่สถานศึกษาตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

โครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548 ดังนี้

ข้อ 5 โครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบมีดังนี้

(1) สถานศึกษาตามโครงการพระราชดำริ

(2) สถานศึกษาตามนโยบายที่จะระดมพลังเพื่อเร่งรัดปรับปรุงคุณภาพ

(3) สถานศึกษาที่รองรับพัฒนาเด็กด้อยโอกาส เด็กพิการ

สถานศึกษาตามโครงการตามวรรคหนึ่งเป็นไปตามรายชื่อสถานศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการประกาศกำหนด

(3) การบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาดังกล่าว ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนสองเท่าของจำนวนที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว

(4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องไม่นำค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นี้ไปหักเป็น ค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค ตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>16</sup>

(5) ผู้บริจาคต้องมีหลักฐานจากสถานศึกษาที่พิสูจน์ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาตามโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ

<sup>16</sup> ข้อ 7 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อกำหนดยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษา ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค0706/6205 ลงวันที่ 28 กรกฎาคม 2548 กรณีมหาวิทยาลัยฯ ประสงค์จะให้ผู้สนับสนุนการศึกษาแก่มหาวิทยาลัยฯ ให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 มหาวิทยาลัยฯ จะต้องให้กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบในโครงการเพื่อการสนับสนุนการศึกษา โดยจะต้องยื่นคำขอต่อกระทรวงศึกษาธิการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กระทรวงศึกษาธิการกำหนด ทั้งนี้ ตามข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค0706/1872 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2550 มหาวิทยาลัยฯ เป็นองค์กรของรัฐ สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ เป็นหน่วยงานที่บริหารจัดการ ด้านการเรียน การสอน การวิจัย การรักษาพยาบาล จะต้องระดมทุนในการจัดหาเงินโดยการรับ บริจาคเงิน เพื่อสมทบเป็นค่าใช้จ่ายสนับสนุนการศึกษา การจัดหาอุปกรณ์ แบบเรียน ตำรา หนังสือ และเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดหาหรือการสร้างอาคารพร้อมที่ดิน เพื่อเป็นสถานการศึกษา มหาวิทยาลัยฯ จึงขอทราบ ว่า กรณีผู้บริจาคเงินสนับสนุนตามโครงการดังกล่าว จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 หรือไม่

การบริจาคเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายสนับสนุนการศึกษาให้แก่มหาวิทยาลัยฯ ดังกล่าว เข้าลักษณะ เป็นการจัดหาหรือจัดสร้างอาคารและจัดหาอุปกรณ์เพื่อการศึกษา ให้แก่สถานศึกษาตามโครงการที่ กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ ดังนั้น หากบุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริจาคเงินให้แก่มหาวิทยาลัยฯ เพื่อก่อสร้างอาคารปฏิบัติการพร้อมทั้งจัดหาอุปกรณ์การเรียนการสอน ก็จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อ การสนับสนุนการศึกษา ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 428) พ.ศ.2548 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการ กองทุนส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคม กองทุนคุ้มครองเด็กตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็ก หรือกองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติที่จัดตั้งขึ้นตามมติคณะรัฐมนตรี

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 274) พ.ศ. 2537 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษาตามพระราชบัญญัติกองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษา พ.ศ. 2535 เพื่อช่วยเหลือส่งเสริม พัฒนาและลดภาวะทุพโภชนาการของเด็กนักเรียนในโรงเรียนประถมศึกษาของทางราชการ ในการนี้จำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวน ดังนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้เอกชนให้เอกชนร่วมมือในการบริจาคเงินและทรัพย์สินแก่กองทุนดังกล่าว

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีพ.ศ. 2537 เป็นต้นไป

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 346) พ.ศ. 2542 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการร้อยใจเยาวชนไทยในภาวะวิกฤติ

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 424) พ.ศ. 2547 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนสวัสดิการที่จัดตั้งขึ้นตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปีพ.ศ. 2547 เป็นต้นไป

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามกฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 248) พ.ศ. 2547 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อการกีฬาให้กับการกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมการกีฬาคณะกรรมการกีฬาจังหวัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการกีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมการกีฬาในจังหวัด สำนักงานพัฒนาการกีฬาและนันทนาการเพื่อการจัดการแข่งขันกีฬานักเรียน หรือสมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการเฉพาะการ

การยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้เป็นการยกเว้นภาษีเนื่องจากรัฐต้องการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีบริจาคเพื่อช่วยเหลือหรือสนับสนุนเหตุการณ์หรือนโยบายของรัฐอย่างใดอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นเป็นการเฉพาะ ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีจะเป็นการยกเว้นภายในช่วงระยะเวลาหนึ่งตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาเท่านั้น ตัวอย่างของการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้เช่น

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามกฎหมายกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 255) พ.ศ. 2548 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 141) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้เท่าจำนวนเงินที่บริจาคให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น เพื่อช่วยเหลือผู้ได้รับความเสียหายจากธรณีพิบัติภัยเมื่อวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2547 ในพื้นที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล

(2) ผู้รับบริจาคต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น

(3) ผู้รับบริจาคต้องดำเนินการในลักษณะเป็นสื่อกลางในการรับบริจาคอย่างเปิดเผยเพื่อช่วยเหลือผู้ได้รับความเสียหายจากธรณีพิบัติภัยในพื้นที่จังหวัดกระบี่ จังหวัดตรัง จังหวัดพังงา จังหวัดภูเก็ต จังหวัดระนอง และจังหวัดสตูล ตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2547 จนถึงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2548

(4) ผู้รับบริจาคต้องนำเงินที่ได้รับบริจาคไปช่วยเหลือผู้ได้รับความเสียหายจากธรณีพิบัติภัยดังกล่าวโดยตรง

(5) ผู้รับบริจาคต้องจัดส่งเอกสารหลักฐานให้แก่กรมสรรพากร ได้แก่ สำเนาบัญชีการรับเงินบริจาคซึ่งต้องแยกออกจากบัญชีการดำเนินงานตามปกติ สำเนาบัญชีแสดงรายการจ่าย

ค่าใช้จ่ายในการช่วยเหลือผู้ประสบเหตุธรณีพิบัติภัย สำเนารายชื่อผู้บริจาค และสำเนาใบนำฝากหรือใบรับเงินชั่วคราวที่ออกให้แก่ผู้บริจาค โดยให้จัดส่งภายในวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2548

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 312) พ.ศ.2540 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือทรัพย์สินที่บริจาคให้แก่ศูนย์ช่วยเหลือน้ำท่วมเฉพาะกิจ สำนักเลขาธิการนายกรัฐมนตรี โดยให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินเท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค มีผลใช้บังคับสำหรับการบริจาคตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ.2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2540

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 317) พ.ศ.2541 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินการบริจาคหรือเข้าร่วมโครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในวโรกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50 ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2540 ถึงพ.ศ.2545 สำหรับเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2)(3)(4)(5)หรือ(6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่ากับจำนวนเงินที่บริจาคให้กองทุน แต่เมื่อรวมเงินบริจาค่นั้นกับเงินบริจาคตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนดังกล่าว

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 318) พ.ศ.2541ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือทรัพย์สินที่บริจาคในการจัดสร้างเครื่องทรงพระพุทธรูปมหามณีรัตนปฏิมากรสำหรับเงินได้พึงประเมินเท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค มีผลใช้บังคับสำหรับการบริจาคที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2540 เป็นต้นไป จนกว่าการจัดสร้างเครื่องทรงพระพุทธรูปมหามณีรัตนปฏิมากรจะแล้วเสร็จ

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 363) พ.ศ. 2542 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการโพธิ์ทองของชาวไทยเพื่อเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 6 รอบ 5 ธันวาคม 2542

(2) การบริจาคตามข้อ (1) ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้ว

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 423) พ.ศ.2547 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินการบริจาคหรือเข้าร่วมโครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในวโรกาสทรงครองราชย์ปีที่

ที่ 50 ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2546 ถึงพ.ศ.2550 สำหรับเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1)(2)(3)(4)(5)หรือ(6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่ากับจำนวนเงินที่บริจาคให้กองทุน แต่เมื่อรวมเงินบริจาค่นั้นกับเงินบริจาคตามมาตรา 47(7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนดังกล่าวไว้

#### 2.2.2.2 มาตรการทางภาษีอากรสำหรับผู้รับบริจาค

ในส่วนของผู้รับบริจาคผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะกรณีผู้รับบริจาคที่เป็นนิติบุคคล กล่าวคือ มูลนิธิ สมาคม หรือองค์การสาธารณกุศลเท่านั้นซึ่งมีรายละเอียดอยู่ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงขอกล่าวในหัวข้อที่ 2

### 2.3 ภาษีเงินได้นิติบุคคลกับการสาธารณกุศล

#### 2.3.1 โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ โดยทั่วไปจะจัดเก็บฐานกำไรสุทธิ โดยเก็บรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้งเว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศและมูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การหรือสถานสาธารณกุศลจะเก็บรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง

##### (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ และหมายความรวมถึงนิติบุคคลอื่นๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย ดังนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีดังนี้

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
  - ก. บริษัท จำกัด
  - ข. บริษัทมหาชน จำกัด
  - ค. ห้างหุ้นส่วนจำกัด
  - ง. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ก็ต่อเมื่อเข้าเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

ก. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น เข้ามากระทำการกิจการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

ข. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการกิจการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)

ค. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการกิจการอื่นๆรวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร)

ง. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70)

จ. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย(มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

ฉ. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ)

(3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไร โดย

ก. รัฐบาลต่างประเทศ

ข. องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ

ค. นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไร ระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้คือ

ก. บริษัทกับบริษัท

ข. บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ค. ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ง. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา

จ. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่ไม่มีนิติบุคคล

ฉ. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ

ช. บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

(5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

(6) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

## (2) ฐานภาษี

ในแง่ของฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างคือเงินได้ ส่วนในความหมายอย่างแคบคือกำไรสุทธิ เพราะกำไรสุทธินั้นจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษี

กำไรสุทธิมีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย รายได้มากกว่ารายจ่ายถือเป็นกำไรสุทธิ ถ้ารายได้น้อยกว่ารายจ่ายถือเป็นขาดทุนสุทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

### (2.1) รายได้ (Income)

รายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีทั้งรายได้จากกิจการคือรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และรายได้เนื่องจากกิจการคือรายได้นอกจากที่เกิดจากกิจการ เช่นรายได้จากดอกเบี้ย กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

### (2.2) รายจ่าย (Expense)

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายคือต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ รายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีจะต้องไม่ใช่รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (1) ถึง (20) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภทคือรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ได้แก่ต้นทุนขาย คือต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร เช่นเงินเดือนลูกจ้าง พนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด ส่วนรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) ต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่ายแต่จะนำไปหักค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคา

### (3) วิธีเสียภาษี

วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแบ่งออกได้เป็น 3 วิธี คือ

#### 1. วิธีประเมินตนเอง (Self-assessment method)

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีประเมินตนเองนั้น อาจแบ่งออกเป็น 3 วิธีด้วยกัน คือ วิธีเสียจากฐานกำไรสุทธิ วิธีเสียจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ และวิธีเสียจากฐานกำไรสุทธิ

### 1.1 วิธีเสียจากฐานกำไรสุทธิ

การยื่นรายการและเสียภาษีจากกำไรสุทธินั้นต้องกระทำรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกกระทำภายใน 2 เดือนหลังจากปิดบัญชี 6 เดือนแรก โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 51 และครั้งที่สองภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีโดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 50 ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ นั้นจะมีกำหนด 12 เดือน จะเริ่มเมื่อใดก็ได้ไม่จำเป็นต้องเริ่มตามปีปฏิทิน โดยกำไรสุทธินั้นมีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย โดยรายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้นั้นจะต้องไม่เป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตี

### 1.2 วิธีเสียภาษีจากฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามวิธีนี้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ และมลนิธิหรือสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้และมีโครงการหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยใช้แบบ ภ.ง.ด 55 เพื่อเสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้งภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่ว่าจะมีรายได้หรือไม่

### 1.3 วิธีเสียภาษีจากฐานกำไรส่งออก

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากจะต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิแล้ว หากจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไรออกไปจากประเทศไทย ยังจะต้องเสียภาษีอีกต่างหาก โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นในอัตราร้อยละ 10 และนำส่งอำเภอหรือเขตท้องที่พร้อมกับการยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 54 ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จำหน่ายเงินกำไร

## 2. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การหักภาษีนิติบุคคล ณ ที่จ่ายแบ่งออกเป็นกรหักภาษี ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร และการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร

การหักภาษีนิติบุคคล ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร

(1) การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ คือกรณีที่ส่วนราชการ องค์การของรัฐบาล หรือราชการส่วนท้องถิ่นจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมินที่จ่าย

(2) การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตี คือกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์

(3) การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 คือกรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เว้นแต่การจ่ายเงินปันผลตามมาตรา 40 (4) (ข) หักเพียงร้อยละ 10

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ท.ป. 4/2538 ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรสแห่งประมวลรัษฎากร

### 3. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment method)

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการประเมินของเจ้าพนักงานอาจเป็นการประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ การประเมินภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการหรือเป็นการประเมินจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือการประเมินกรณีไม่ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงตามบัญชี แล้วแต่กรณี

## 2.3.2 มาตรการทางภาษีเงินได้นิติบุคคลกับการสาธารณสุข

### 2.3.2.1 มาตรการทางภาษีอากรสำหรับผู้บริจาค

การดำเนินธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลเป็นการดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไร แต่นอกจากจะมีการแสวงหากำไรให้กับกิจการแล้ว ธุรกิจหลายแห่งมักจะนำกำไรหรือเงินส่วนหนึ่งคืนให้แก่สังคมในรูปแบบของการบริจาค ซึ่งการบริจาคของนิติบุคคลที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด นอกจากจะช่วยให้นิติบุคคลสามารถคืนกำไรให้กับสังคมแล้ว ยังสามารถช่วยบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ด้วย มาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้แก่นิติบุคคลในปัจจุบันแบ่งเป็น 2 มาตรการใหญ่ ๆ คือ การให้หักรายจ่ายจากการบริจาคและการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

#### 2.3.2.1.1 มาตรการหักรายจ่าย

การให้หรือการบริจาคเพื่อการสาธารณสุขของนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นั้น นิติบุคคลอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรหากเป็นการให้หรือการบริจาคที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดโดยประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่นิติบุคคลผู้ทำการบริจาคไว้โดยตรง แต่ได้กำหนดไว้เป็นข้อยกเว้นบางประการในกลุ่มรายจ่ายต้องห้ามเพื่อให้สิทธิที่จะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรึ ซึ่งกำหนดว่า

รายการต่อไปนี้เป็นรายชื่อรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหาหรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

รายจ่ายเพื่อการกุศลทั่วไปหรือที่ในมาตรา 65 ตรี (3) กำหนดว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวโดยเสนหาหรือโดยการกุศลอันเป็นรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งได้แก่รายจ่ายที่จ่ายเป็นค่าการกุศลหรือการบริจาคทั่วไปที่ไม่มีหลักฐานเป็นหนังสือหรือมีหลักฐานไม่ใช่หลักฐานที่ออกโดยองค์การกุศลสาธารณะประโยชน์ที่กฎหมายกำหนด และรายจ่ายที่ให้เพื่อช่วยเหลือแก่บุคคลตามธรรมเนียมประเพณี เช่นเงินร่วมถวายสังฆทาน แบ่งปันทำบุญ งานบวช เป็นเจ้าภาพงานศพ จ่ายสมทบทุนการศึกษาลูกหลาน ช่วยค่าพยาบาลคนเจ็บ เป็นต้น ซึ่งการให้หรือบริจาคในกรณีเหล่านี้ไม่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทางภาษีได้ ส่วนรายจ่ายเพื่อการกุศลที่สามารถหักเป็นรายจ่ายได้สามารถจำแนกได้เป็น 2 ประเภทคือ

(1) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์

(1.1) รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะที่ผู้บริจาคสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ จะต้องเป็นการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่องค์กรที่กฎหมายกำหนด<sup>17</sup> ดังนี้

1. สภากาชาดไทย
2. วัดวาอาราม
3. สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล
4. สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น
5. สถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน
6. องค์กรสถานสาธารณกุศลที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามมาตรา 47 (7)(ข)

(1.2) รายจ่ายเพื่อการสาธารณะประโยชน์

<sup>17</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดองค์กร สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา

รายจ่ายเพื่อการสาธารณะประโยชน์ที่ผู้บริจาคสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้จะต้องเป็นการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินเพื่อกิจการดังต่อไปนี้<sup>18</sup>

1. การส่งเสริม ค้ำครอง หรือรักษาความหลากหลายทางธรรมชาติตามกฎหมายเช่น

- (1) สัตว์ป่าสงวน และสัตว์ป่าคุ้มครอง
- (2) อุทยานแห่งชาติ
- (3) ป่าสงวนแห่งชาติ

2. การส่งเสริม ค้ำครองและรักษาคุณภาพแวดล้อม รวมทั้งการควบคุมป้องกันหรือลด ขจัดอันตรายของการแพร่กระจายมลพิษ ภาวะมลพิษและของเสียอันตรายตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

3. กองทุนสิ่งแวดล้อม ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ

1.2.4 การบูรณะและการก่อสร้างเพื่อประโยชน์สาธารณะ เช่น

- (1) โบราณสถาน โบราณวัตถุ ศิลปวัตถุที่ขึ้นทะเบียนตามกฎหมาย
- (2) พิพิธภัณฑสถานแห่งชาติ
- (3) สร้างถนน ที่เมื่อสร้างเสร็จมอบกรรมสิทธิ์ให้แก่ราชการหรือ

องค์การของรัฐบาล เพื่อให้ประชาชนได้ใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม

1.2.5 การบริจาคให้แก่หน่วยงานราชการเพื่อบรรเทาสาธารณภัย ภัยธรรมชาติ เช่นวาตภัย อัคคีภัย แผ่นดินไหว โคลนถล่ม เป็นต้น

1.2.6 การบริจาคทรัพย์สินหรือสินค้าแก่ส่วนราชการ เพื่อบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมาย และโรงเรียนเอกชนตามกฎหมาย

(2) รายจ่ายเพื่อการศึกษหรือเพื่อการกีฬา

2.1 รายจ่ายเพื่อการศึกษ<sup>19</sup> ได้แก่รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่กิจการดังต่อไปนี้

<sup>18</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44) ข้อ 1

<sup>19</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44) ข้อ 2

- (1) สถานศึกษาของทางราชการ หอสมุด ห้องสมุดหรือสถาบันวิจัย  
ของทางราชการ
- (2) การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษาเป็นการทั่วไป
- (3) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหาร  
ราชการส่วนท้องถิ่นอื่นเพื่อสร้างสถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุดของทางราชการ
- (4) สถานศึกษาเอกชนตามกฎหมายและสถาบันอุดมศึกษาเอกชน  
ตามกฎหมาย

2.2 รายจ่ายเพื่อการกีฬา<sup>20</sup> ได้แก่รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สิน  
ให้แก่กิจการดังต่อไปนี้

- (1) กีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมการกีฬา
- (2) คณะกรรมการกีฬาจังหวัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการ  
กีฬาแห่งประเทศไทยเพื่อส่งเสริมกีฬาจังหวัด
- (3) กรมพลศึกษาการเพื่อจัดการแข่งขันกีฬานักเรียน
- (4) สมาคมกีฬาสมัครเล่นที่ได้รับอนุญาตจากการกีฬาแห่งประเทศไทย

ดังนั้น หากการบริจาคของนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการบริจาคเพื่อ  
การกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนด หรือเป็นการบริจาคเพื่อ  
การศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีแล้ว นิติบุคคลผู้บริจาคสามารถนำ  
จำนวนเงินที่บริจาคมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ โดยในมาตรา 65 ตรี  
(3) กำหนดให้การบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนด  
โดยอนุมัติรัฐมนตรี หักเป็นรายจ่ายได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อ  
การศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีหักได้อีกร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ  
โดยหลักเกณฑ์ในการคำนวณหักรายจ่ายจากการบริจาคนี้เป็นไปตามแนวทางตามคำสั่ง  
กรมสรรพากรที่ ป.52/ 2537 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2537 ดังนี้

1. หากมีรายจ่ายการกุศลสาธารณะ สาธารณะประโยชน์หรือรายจ่ายเพื่อการศึกษา เพื่อ  
การกีฬา แต่เพียงอย่างใดอย่างหนึ่งให้หักได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ดังนี้

<sup>20</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 44) ข้อ 3

รายจ่ายที่หักได้ = กำไรก่อนหักรายจ่ายค่าการกุศล  $\times$  2/102

2. หากมีรายจ่ายการกุศลสาธารณะ สาธารณะประโยชน์ หรือรายจ่ายเพื่อการศึกษา เพื่อการกีฬา ทั้งสองประเภทให้หักได้ตามอัตราส่วนดังต่อไปนี้

รายจ่ายการกุศลสาธารณะ/สาธารณะประโยชน์ = กำไรก่อนหักค่าบริจาคทั้ง 2 ส่วน  $\times$  2/104

รายจ่ายเพื่อการศึกษา/การกีฬา = กำไรก่อนหักค่าบริจาคทั้ง 2 ส่วน  $\times$  2/104

รายจ่ายทั้ง 2 ยอดหากไม่เกินกว่าเพดานรายจ่ายที่หักได้ตามที่กฎหมายกำหนดให้หักเป็นรายจ่ายได้เต็มตามยอดที่จ่ายจริงทั้ง 2 จำนวน

กรณีมีรายจ่ายยอดโดยยอดหนึ่งสูงเกินกว่าเพดานรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมาย ให้นำส่วนที่น้อยกว่ามาหักเต็มตามจำนวนก่อนแล้วจึงนำยอดส่วนที่เกินมาหักได้แต่ต้องไม่เกินกำไรสุทธิ  $\times$  2/102 หากยังมียอดเหลือเกินกว่าอีกจึงถือยอดคงเหลือนั้นเป็นรายจ่ายต้องห้าม

กรณียอดบริจาคทั้ง 2 ยอดเกินเพดานรายจ่ายสูงสุดที่อนุญาตให้หักได้ ให้หักได้ในแต่ละรายการในอัตรา 2/104 ของกำไรสุทธิหลังหักรายจ่ายดำเนินการแล้ว

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.792 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2545 คณะลูกเสือแห่งชาติได้รับการประกาศกำหนดเป็นองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา ในลำดับที่ 115 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3(4)(ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 .... กรณีผู้บริจาคเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็สามารถนำเงินบริจาคตกลงไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้คณะลูกเสือแห่งชาติต้องออกใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้บริจาคในนามของคณะลูกเสือแห่งชาติเอง

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/10836 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2546 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแห่งหนึ่งบริจาคเงินให้กับสำนักงานแห่งหนึ่งซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ตามพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสำนักงานฯ พ.ศ. 2543 ได้ดำเนินการจัดทำหนังสือเพื่อเป็นการเฉลิมพระเกียรติเนื่องในวโรกาสที่สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี ทรงเจริญพระชนมายุ 48 พรรษา วันที่ 2 เมษายน 2546 โดยบริษัทฯ ให้การสนับสนุนการจัดพิมพ์หนังสือครั้งนี้ บริษัทจะนำเงินสนับสนุนนี้หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่ กรมสรรพากรตอบว่าเนื่องจากสำนักงานฯ เป็นนิติบุคคลและเป็นหน่วยงานของรัฐไม่เข้าลักษณะเป็น

องค์การ หรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรและกระทรวงการคลังฯ ดังนั้นเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบริจาคเงินแก่สำนักงานฯ จึงไม่มีสิทธินำเงินบริจาคมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะไม่ใช่การบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตี(3) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/6729 ลงวันที่ 22 กรกฎาคม 2546 โรงเรียนนานาชาติเป็นโรงเรียนเอกชนจัดตั้งขึ้นโดยมูลนิธิการศึกษานานาชาติ เข้าลักษณะเป็นสถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นตามข้อ 2 ทวิ แห่งประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 2) เรื่องกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 3(4) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ดังนั้น กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่โรงเรียนฯ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตี(3) แห่งประมวลรัษฎากร

#### 2.3.2.1.2 มาตรการยกเว้นภาษีเงินได้

การบริจาคของนิติบุคคลบุคคลนอกจากจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการหักเป็นรายจ่ายได้ตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว การบริจาคในบางกรณี ผู้บริจาคอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้จากจำนวนเงินบริจาคมูลค่าด้วย ซึ่งเสมือนหนึ่งเป็นการหักรายจ่ายได้อีกหลายกรณีโดยการตราพระราชกฤษฎีกาเช่นเดียวกับกรณีการบริจาคของบุคคลธรรมดา ซึ่งอาจแบ่งการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบริจาคได้เป็น 2 ประเภทเช่นกัน คือการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไปและการยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการเฉพาะการ

##### (1) การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไป

เป็นกรณีที่ฝ่ายบริหารอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นโดยให้มีผลใช้บังคับนับแต่วันถัดจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้น ซึ่งมีผลให้การบริจาคของนิติบุคคลตามกรณีที่บัญญัติในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ฉบับต่าง ๆ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ในปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้เป็นการทั่วไปหลายฉบับ ทั้งนี้เป็นไปตามเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้นและนโยบายสนับสนุนของรัฐ ตัวอย่างของพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ในปัจจุบัน เช่น

- กรณีบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 420) พ.ศ. 2547 ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข เพื่อการยกเว้น

ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการสนับสนุนการศึกษา ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การบริหารส่วนตำบล โรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

(2) ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาต้องเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ และเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับรายการดังนี้

(2.1) จัดหาหรือจัดสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดินหรือที่ดินให้แก่สถานศึกษา เพื่อประโยชน์ทางการศึกษา

(2.2) จัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำรา หนังสือทางวิชาการ สื่อและเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาให้แก่สถานศึกษาตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

โครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 5 มกราคม พ.ศ. 2548 ดังนี้

ข้อ 5 โครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบมีดังนี้

- (1) สถานศึกษาตามโครงการพระราชดำริ
- (2) สถานศึกษาตามนโยบายที่จะระดมพลังเพื่อเร่งรัดปรับปรุงคุณภาพ
- (3) สถานศึกษาที่รองรับพัฒนาเด็กด้อยโอกาส เด็กพิการ

สถานศึกษาตามโครงการตามวรรคหนึ่งเป็นไปตามรายชื่อสถานศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการประกาศกำหนด

(3) การบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาดังกล่าว ผู้บริจาคจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนสองเท่าของจำนวนที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หรือเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) ผู้บริจาคต้องไม่นำค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาที่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้นี้ไปหักเป็นรายจ่ายเพื่อการศึกษิตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(5) ผู้บริจาคต้องมีหลักฐานจากสถานศึกษาที่พิสูจน์ได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาตามโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ

- กรณีบริจาคตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 428) มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสร้างและการบำรุงรักษาสนามเด็กเล่น สวนสาธารณะหรือสนามเด็กเล่นหรือสนามกีฬาของเอกชนที่เปิดให้ประชาชนใช้เป็น การทั่วไปโดยไม่เรียกเก็บค่าบริการ

(2) การบริจาคตาม (1) เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาสำหรับโครงการที่ กระทบวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบแล้วต้องไม่เกินร้อยละสิบของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อ การกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตาม มาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร

(3) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนฟื้นฟูสมรรถภาพคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการฟื้นฟู สมรรถภาพคนพิการ กองทุนส่งเสริมการจัดสวัสดิการสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการจัด สวัสดิการสังคม กองทุนคุ้มครองเด็กตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็ก หรือกองทุนพัฒนาเด็ก ตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองเด็ก หรือกองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติที่จัดตั้งขึ้นตามมติ คณะรัฐมนตรี

(4) การบริจาคตาม (3) เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสองของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ 346) มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการร้อยใจเยาวชนไทยในภาวะวิกฤติ

(2) การบริจาคตามข้อ (1) นิติบุคคลผู้บริจาค จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเงิน เท่าที่บริจาค แต่เมื่อกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วต้องไม่เกินร้อยละสองของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 363) พ.ศ. 2542 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคเพื่อสมทบทุนโครงการโพธิ์ทองของชาวไทยเพื่อเฉลิมพระเกียรติ พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 6 รอบ 5 ธันวาคม พ.ศ.2542

(2) การบริจาคตามข้อ (1) นิติบุคคลผู้บริจาค จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเงิน เท่าที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวล รัษฎากรแล้วต้องไม่เกินร้อยละสองของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 424) พ.ศ. 2547 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนสวัสดิการที่จัดตั้งขึ้นตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ

(2) การบริจาคตามข้อ (1) นิติบุคคลผู้บริจาค จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเงิน เท่าที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวล รัชฎาการแล้วต้องไม่เกินร้อยละสองของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

- การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัชฎาการว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 274) พ.ศ. 2537 มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) เป็นการบริจาคให้แก่กองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษาตาม พระราชบัญญัติกองทุนเพื่อโครงการอาหารกลางวันในโรงเรียนประถมศึกษา พ.ศ. 2535 เพื่อ ช่วยเหลือส่งเสริม พัฒนาและลดภาวะทุพโภชนาการของเด็กนักเรียนในโรงเรียนประถมศึกษาของ ทางราชการ ในการนี้จำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวน ดังนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้เอกชนให้ เอกชนร่วมมือในการบริจาคเงินและทรัพย์สินแก่กองทุนดังกล่าว

(2) การบริจาคตามข้อ (1) นิติบุคคลผู้บริจาค จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้เป็นจำนวนเงิน เท่าที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวล รัชฎาการแล้วต้องไม่เกินร้อยละสองของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้เป็นการเฉพาะการ

การยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้เป็นการยกเว้นภาษีเนื่องจากรัฐต้องการกระตุ้นให้ผู้เสีย ภาษีบริจาคเพื่อช่วยเหลือหรือสนับสนุนเหตุการณ์หรือนโยบายของรัฐอย่างใดอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นเป็น การเฉพาะ ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีจะเป็นการยกเว้นภายในช่วงระยะเวลาหนึ่งตามที่กำหนด ในพระราชกฤษฎีกาเท่านั้น ตัวอย่างของการยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีนี้เช่น

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาการว่าด้วย การยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 312) พ.ศ.2540 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือทรัพย์สินที่บริจาค ให้แก่ศูนย์ช่วยเหลือน้ำท่วมเฉพาะกิจ สำนักเลขาธิการนายกรัฐมนตรี โดยให้ยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับเงินได้เป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าทรัพย์สินที่บริจาค มีผลใช้บังคับสำหรับการบริจาคตั้งแต่วันที่ 1 กันยายน พ.ศ.2540 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2540

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาการว่าด้วย การยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 317) พ.ศ.2541 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินการบริจาคหรือเข้าร่วม โครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในวโรกาสทรงครองราชย์ปี ที่ 50 ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2540 ถึงพ.ศ.2545 สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่บริจาค ให้กองทุนปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในวโรกาสทรงครองราชย์

ปีที่ 50 หรือจำนวนเท่ากับค่าใช้จ่ายในการปลูกป่าตามโครงการฯ และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรายได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาคให้กองทุนปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 318) พ.ศ.2541 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินหรือทรัพย์สินที่บริจาคในการจัดสร้างเครื่องทรงพระพุทธรูปมหามณีรัตนปฏิมากรสำหรับเงินได้เท่ากับจำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินที่บริจาค มีผลใช้บังคับสำหรับการบริจาคที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2540 เป็นต้นไปจนกว่าการจัดสร้างเครื่องทรงพระพุทธรูปมหามณีรัตนปฏิมากรจะแล้วเสร็จ

- การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 423) พ.ศ.2547 ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินการบริจาคหรือเข้าร่วมโครงการปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50 ตั้งแต่ปีพ.ศ. 2546 ถึงพ.ศ.2550 สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่บริจาคให้กองทุนปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50 หรือจำนวนเท่ากับค่าใช้จ่ายในการปลูกป่าตามโครงการฯ และยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรายได้ของมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้เท่ากับจำนวนเงินที่บริจาคให้กองทุนปลูกป่าถาวรเฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสทรงครองราชย์ปีที่ 50

### 2.3.2.2 มาตรการทางภาษีอากรสำหรับผู้รับบริจาค

#### 2.3.2.2.1 กรณีมูลนิธิ สมาคมหรือนิติบุคคลทั่วไปเป็นผู้รับบริจาค

มาตรการทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อสนับสนุนการบริจาคในกรณีนี้ เป็นการกำหนดให้ผู้รับบริจาคได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในจำนวนที่รับบริจาค กล่าวคือไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งแม้ในทางบัญชีการเงินจะถือเป็นรายได้ก็ตาม แต่ไม่ถือเป็นรายได้ตามหลักบัญชีภาษีอากร โดยกำหนดไว้ในกรณีที่ผู้รับบริจาคเป็นนิติบุคคลประเภทมูลนิธิหรือสมาคม เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการเพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนการดำเนินงานของมูลนิธิหรือสมาคมไว้ โดยกำหนดให้รายได้บางประเภทของมูลนิธิหรือสมาคมเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นรายได้จากการรับบริจาคจึงถือเป็นรายได้ที่ต้องรับรู้ตามหลักบัญชีการเงิน แต่ไม่ถือเป็นรายได้ตามหลักบัญชีภาษีอากร มูลนิธิหรือสมาคมจึงไม่ต้องนำรายได้จากการรับบริจาคมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย จึงเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้เท่ากับจำนวนที่ได้รับบริจาคเท่านั้น เนื่องจากมูลนิธิหรือสมาคมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหากมีรายได้ประเภทอื่น ๆ ที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษี เช่นรายได้

จากการจำหน่ายบัตรเข้าชมงานเป็นต้น โดยมูลนิธิหรือสมาคมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

(1) การขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

มูลนิธิหรือสมาคมซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรภายใน 60 วันนับแต่วันได้รับจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือวันที่เริ่มประกอบกิจการในประเทศไทยแล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ซึ่งเป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง การกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นหากมูลนิธิหรือสมาคมใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามก็จะต้องระวางโทษเช่นเดียวกับนิติบุคคลทั่วไป

(2) การยื่นแบบแสดงรายการ

มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชี ต้องยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการยื่นแบบแสดงรายการนี้มูลนิธิหรือสมาคมไม่ต้องยื่นบัญชีบุคคล บัญชีทำการ บัญชีรายรับรายจ่ายแต่อย่างใด

(3) ฐานภาษี

มูลนิธิหรือสมาคมจะต้องเสียภาษีจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ซึ่งรายได้ที่มูลนิธิหรือสมาคมจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ ได้แก่ รายได้จากประกอบกิจการของมูลนิธิหรือสมาคม เช่น รายได้จากดอกเบี้ย ค่าเช่า หรือรายได้จากการจำหน่ายสินค้าและบริการซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8)

แต่อย่างไรก็ตาม รายได้บางประเภทจากกิจการของมูลนิธิหรือสมาคมก็เป็นรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการเพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนการดำเนินงานไว้ โดยกำหนดให้รายได้บางประเภทของมูลนิธิหรือสมาคมเป็นรายได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (13) ได้แก่

- (1) รายได้จากเงินค้ำลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก
- (2) เงิน หรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการบริจาค
- (3) เงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา

ดังนั้นมูลนิธิหรือสมาคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่ต้องนำรายได้จำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ซึ่งจะเห็นได้ว่ารายได้ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้นี้ เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของการเป็นมูลนิธิหรือสมาคมโดยแท้จริง กล่าวคือเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการเป็น

สภาพของการเป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่กฎหมายกำหนดว่าต้องเป็นไปเพื่อการสาธารณกุศลหรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่น โดยมีได้หวังผลกำไรตอบแทน ดังนั้นรายได้ที่ได้มาจากการดำเนินงานที่ไม่ใช่เป็นไปทางการค้าหรือการลงทุนเพื่อหวังผลตอบแทน เช่นรายได้จากการลงทะเบียนหรือจากการบริจาคจึงเป็นรายได้ที่สมควรได้รับการยกเว้นภาษี มาตรการทางภาษีอากรในลักษณะนี้จึงเป็นไปเพื่อประโยชน์ต่อมูลนิธิหรือสมาคมอย่างแท้จริง

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802(ก)/พ.8463 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2535 การรับบริจาคเงินจากผู้มีจิตศรัทธา เพื่อเป็นทุนก่อตั้งมูลนิธิ ตามข้อเท็จจริงมูลนิธิ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด ตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/6567 ลงวันที่ 30 เมษายน 2539 ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีมูลนิธิสมาคมฯ ได้รับเงินค่าสมาชิกและเงินบริจาคจากสมาชิกและมีผู้มีจิตศรัทธาโดยสมาคมฯ ไม่ได้ให้บริการอย่างอื่นตอบแทน เงินดังกล่าวสมาคมฯ ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรณีบริษัท ห้างร้าน บริจาคเงินแก่สมาคมฯ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดการจัดสถานที่แสดงนิทรรศการ เข้าลักษณะเป็นเงินที่สมาคมฯ ได้รับเนื่องจากการให้บริการ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 2.0 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/6655 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2544 สมาคมไทย-ญี่ปุ่น เป็นเจ้าของโรงเรียนสมาคมไทย-ญี่ปุ่น ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนราษฎร์ โรงเรียนนี้มีรายได้ส่วนหนึ่งมาจากเงินที่ได้รับบริจาคจากผู้ปกครองนักเรียนและนักธุรกิจ เงินได้ที่ได้รับบริจาคจึงถือเป็นรายได้ของสมาคมฯ ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

#### (4) อัตรากาชี

มูลนิธิหรือสมาคมที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องเสียภาษีจากยอดเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ตามอัตราดังนี้

(ก) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ<sup>21</sup>

<sup>21</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 250) พ.ศ. 2523

(ข) เงินได้อื่นนอกจาก (ก) ต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหัก รายจ่ายใด ๆ

นอกจากนี้มูลนิธินิติบุคคลที่สร้างขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีรายได้จาก ประเทศไทยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน อย่างไรก็ตาม หากการเข้ามาประกอบกิจการ ในประเทศไทยนั้นเป็นการประกอบกิจการในทางการค้าหรือหากำไร การประกอบกิจการนั้นย่อมถือเป็น กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยนิติบุคคลที่สร้างขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรคสอง หรือมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร รอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้งจะเสียภาษีจาก รายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ รอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้งเช่นเดียวกับมูลนิธินิติบุคคลที่สร้างขึ้นตาม กฎหมายไทยไม่ได้

สำหรับกรณีที่ได้รับบริจาคไม่ใช่มูลนิธินิติบุคคล แต่มีสถานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยไม่ได้รับ การยกเว้นเงินได้จากการบริจาคแต่อย่างใด

#### 2.3.2.2.2 กรณีมูลนิธินิติบุคคลที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังเป็นผู้รับบริจาค

มาตรการตามกฎหมายภาษีอากรเพื่อสนับสนุนการบริจาคในกรณีนี้ เป็นการกำหนดให้ ผู้รับบริจาคบางประเภทไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวโดยเฉพาะคือในกรณีที่ผู้รับ บริจาคเป็นองค์การสถานสาธารณะกุศลที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่ง แม้นประมวลรัษฎากรจะไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรงว่าเป็นหน่วยงานที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็ตาม แต่หากพิจารณาถึงนิยามคำว่า “นิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่า ไม่ได้หมายความรวมถึงหน่วยงานดังกล่าวนี้ด้วย โดยในมาตรา 39 กำหนดนิยามคำว่า “บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไว้ว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สร้างขึ้น ตามกฎหมายไทย หรือที่สร้างขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

.....

(3) มูลนิธินิติบุคคลที่ประกอบกิจการมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธินิติบุคคลที่รัฐมนตรี ประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข)

ดังนั้นมูลนิธิหรือสมาคมที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การ หรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535 จึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้จะมีรายได้จากการรับบริจาคก็ตาม แต่อย่างไรก็ตามมูลนิธิสมาคมที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์การ หรือสถานสาธารณกุศลเว้นแต่สภากาชาดไทย วัดวาอารามและสถานพยาบาล หรือสถานศึกษาขององค์การของรัฐบาลยังคงมีหน้าที่ต้องส่งรายการประชุมใหญ่ งบดุลและบัญชีรายได้รายจ่าย พร้อมทั้งรายงานการดำเนินงานของกิจการสำหรับรอบปีที่ผ่านไปให้กรมสรรพากรทราบภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีด้วย<sup>22</sup>

## 2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกับการสาธารณกุศล

### 2.4.1. โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคคือเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดกิจการ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร กิจการให้บริการในราชอาณาจักรและกิจการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร

#### (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ผู้ประกอบการ
2. ผู้นำเข้า

#### (2) ฐานภาษี

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 79 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) ซึ่งมูลค่าของฐานภาษีหมายความว่าถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้

#### (3) อัตราภาษี

<sup>22</sup> ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มเรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาประกาศกำหนดองค์กรสถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษาตามมาตรา 47(7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 9

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมี 2 อัตราคืออัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวล รัชฎากร และอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัชฎากร โดยอัตราร้อยละ 10 นั้น ปัจจุบันลดลงเหลือเพียงร้อยละ 7 โดยการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการทั่วไปใช้ ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ส่วนอัตราร้อยละ 0 ใช้สำหรับกิจการบางประเภทที่กำหนดไว้เท่านั้น เช่นการส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3) การ ให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานและหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่ เป็นนิติบุคคล เป็นต้น

#### (4) วิธีเสียภาษี

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

(1) เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัชฎากร โดยคำนวณจาก ฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 7 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บ จากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการดังกล่าวถือเป็นภาษีขาย (Output Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกผู้ประกอบการจด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นเรียกเก็บ เนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบ กิจการของตน ถือเป็นภาษีซื้อ (Output Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ซื้อ สินค้าหรือผู้รับบริการนั้น

(2) จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดชอบในการ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 แห่งประมวลรัชฎากร

(3) จัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามที่ กำหนดไว้ในมาตรา 87 แห่งประมวลรัชฎากร

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบ ภ.พ. 30 พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการหรือไม่ก็ตามทั้งนี้เป็นไปตามมา ตรา 83 แห่งประมวลรัชฎากร โดยมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัชฎากรกำหนดให้คำนวณภาษีจากภาษี ขายหักด้วยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีเดียวกัน หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการ ชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษีที่ผู้ประกอบการมี สิทธิที่จะได้รับคืนภาษีจากกรมสรรพากร หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนต่อ ๆ ไปได้

#### 2.4.2. มาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มกับการสาธารณสุข

#### 2.4.2.1 กรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการสาธารณสุขกุล

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการโดยมูลนิธิ สมาคมหรือองค์การสถานสาธารณกุศลอื่น

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งในประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามของคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ในมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร ว่าหมายถึง “บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะทำการกระทำความผิดจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่” ดังนั้นในการพิจารณาว่าหน่วยงานการกุศลโดยเฉพาะอย่างยิ่งมูลนิธิหรือสมาคมใดเป็นผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ จึงมีข้อควรพิจารณาดังนี้

1. มูลนิธิหรือสมาคมต้องเป็นบุคคล

จากนิยามของคำว่าผู้ประกอบการตามมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดว่าผู้ประกอบการหมายถึงบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพนั้น คำว่า “บุคคล” ตามที่กำหนดในมาตราดังกล่าวหมายถึง “บุคคล” ตามมาตรา 77/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า “บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หรือนิติบุคคล”

ดังนั้น “บุคคล” ที่สามารถเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้จึงมี 3 ประเภท คือ 1. บุคคลธรรมดา 2. คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและ 3. นิติบุคคล ซึ่งในกรณีของนิติบุคคลนั้นหมายความถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 77/1(4) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ในกรณีของหน่วยงานการกุศลโดยเฉพาะอย่างยิ่งมูลนิธิหรือสมาคม ถือเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(3) มูลนิธิ หรือสมาคมซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข)

อย่างไรก็ตามแม้มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47(7)(ข) จะไม่เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ตาม แต่หากมูลนิธิหรือสมาคมดังกล่าวมีการดำเนินกิจกรรมขายสินค้าหรือให้บริการแล้วก็ถือว่าเป็นหน่วยภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนึงถึงกิจกรรมที่ทำว่าเป็นการขายสินค้าหรือเป็นการให้บริการหรือเป็นการนำเข้าสู่สินค้าตามความหมายแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ดังนั้นมูลนิธิหรือสมาคมซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีวัตถุประสงค์

เพื่อการสาธารณกุศล จึงเป็น “บุคคล” ซึ่งสามารถเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากมีการดำเนินกิจกรรมขายสินค้าหรือให้บริการ

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/9371 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2545 มุลนิธิฯ ได้รับการประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลังว่า ด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่2)ฯ ลงวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ.2535 ไม่เข้าลักษณะเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มรายรับจากการจัดการแข่งม้าเพื่อการกุศล หากมูลนิธิฯ ไม่นำผลกำไรไปใช้จ่ายในทางอื่นนอกจากเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศล ภายในประเทศ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลภายในประเทศซึ่งไม่นำผลกำไรไปใช้จ่ายในทางอื่น มูลนิธิฯจึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2. มูลนิธิหรือสมาคมต้องประกอบกิจการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ

ซึ่งการขายสินค้าหรือการให้บริการในลักษณะอย่างไร จะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ” นั้น มิได้มีนิยามไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะ แต่พิจารณาตามพฤติกรรมของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ กล่าวโดยความหมายทั่วไป การขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะต่าง ๆ จึงอาจเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพได้ทั้งสิ้น แม้จะไม่ได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนจากการนั้น บางกรณีแม้จะเป็นการขายสินค้าแต่มีลักษณะไม่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ขายสินค้าก็ไม่ใช่ผู้ประกอบการ<sup>23</sup>

อย่างไรก็ตามในกรณีของมูลนิธิหรือสมาคมแม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณกุศลซึ่งจะต้องไม่เป็นไปในทางค้าหรือหากำไรตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่การพิจารณาว่าบุคคลผู้ทำกิจกรรมการขายสินค้าหรือให้บริการรายใดเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่จะคำนึงถึงกิจกรรมที่ทำว่าเป็นการขายสินค้าหรือเป็นการให้บริการหรือเป็นการนำเข้าสินค้าตามความหมายแห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ โดยมิได้พิจารณาว่ากิจกรรมดังกล่าวก่อให้เกิดผลกำไรหรือไม่<sup>24</sup> ซึ่งในกรณีของมูลนิธิหรือสมาคมที่มีการขายสินค้าหรือ

<sup>23</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2546).

<sup>24</sup> สมเดช โรจน์ครีเสถียร, “การจัดทำบัญชีและภาษีอากรของมูลนิธิและสมาคม” เอกสารภาษีอากร, เล่ม 206, ปีที่ 18, พฤศจิกายน 2541, น 34.

ให้บริการแม้ว่าจะกระทำโดยไม่ได้มุ่งหวังกำไรหรือผลประโยชน์เพื่อมาแบ่งปันกันในระหว่างสมาชิกก็ตามหากการขายสินค้าหรือการให้บริการก่อให้เกิดรายได้แล้ว มูลนิธิหรือสมาคมก็สามารถเป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้

แต่อย่างไรก็ตามแม้การดำเนินกิจกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีของมูลนิธิหรือสมาคมแม้จะเป็นผู้ประกอบการตามความหมายในประมวลรัษฎากรตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นก็ตาม แต่กฎหมายภาษีอากรก็กำหนดมาตรการเพื่อช่วยเหลือและสนับสนุนการดำเนินงานของมูลนิธิหรือสมาคมไว้บางประการกล่าวคือการกำหนดให้การดำเนินงานของผู้ประกอบการที่เป็นไปเพื่อการสาธารณกุศลที่เป็นไปตามมาตรา 81/1(๕) แห่งประมวลรัษฎากรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น เป็นกิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.989 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2545 มูลนิธิฯ ได้รับความอนุเคราะห์จากราชตฤณมัยสมาคมแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์ ให้ความสนับสนุนการจัดการแข่งม้าการกุศล โดยมีวัตถุประสงค์หลักต่อการให้ทุนการศึกษาแก่เยาวชนทั่วประเทศ 2545 มูลนิธิฯ จึงขอให้พิจารณายกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจัดการแข่งม้าการกุศลในครั้งนี้ด้วย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม รายรับจากการจัดการแข่งม้าการกุศลดังกล่าว หากมูลนิธิฯ ไม่นำผลกำไรไปใช้จ่ายในทางอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลภายในประเทศ เข้าลักษณะเป็นการ ให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(๕) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./3440 ลงวันที่ 28 เมษายน 2548 มูลนิธิ ก จะจัดงานการกุศลแข่งม้าร่วมกับราชตฤณมัยสมาคมแห่งประเทศไทย ในพระบรมราชูปถัมภ์ เพื่อนำรายรับไปใช้ในการช่วยเหลือสาธารณกุศลของกรุงเทพมหานคร มูลนิธิฯ จึงขอให้พิจารณายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับรายรับจากการจัดงานดังกล่าว

การจัดให้มีการแข่งม้า เข้าลักษณะเป็นการให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากมูลนิธิฯ นำรายรับทั้งหมดจากการจัดงานการกุศลแข่งม้าไปใช้ในการช่วยเหลือสาธารณกุศล โดยไม่ได้นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น มูลนิธิฯ จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(๕) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0706/พ./3440 ลงวันที่ 28 เมษายน 2548การ ให้บริการจอตถยนต์ของวัด โดยนำรายได้เข้าบัญชีเงินฝากของวัด และนำไปใช้เป็นค่าใช้จ่ายดูแลรักษาศาสนสมบัติต่าง ๆ ภายในบริเวณวัด โดยมีได้นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลภายในประเทศ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(จ)แห่งประมวลรัษฎากร

ผลของการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(จ) ในกรณีของการขายหรือให้บริการโดยมูลนิธิหรือสมาคมหรือองค์การสถานสาธารณกุศลทำให้มูลนิธิหรือสมาคมหรือองค์การสถานสาธารณกุศลต่าง ๆ ไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้เนื่องจากเป็นกิจการ ที่อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมัครใจได้

(2) กรณีขายสินค้าหรือบริการให้กับการสาธารณกุศลโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นนอกจากมูลนิธิ สมาคมหรือองค์การสถานสาธารณกุศล

การขายสินค้าหรือบริการให้หน่วยงานการกุศลโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าหรือบริการให้กับหน่วยงานการกุศลทั่วไปที่ยังไม่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีให้เป็นองค์การ สถานสาธารณกุศลหรือหน่วยงานการกุศลที่ได้รับการประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลแล้ว ดังนั้นในกรณีนี้ หน่วยงานการกุศลจึงยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บด้วย เช่นเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการของบุคคลทั่วไป

#### 2.4.2.2 กรณีบริจาคสินค้าให้กับหน่วยงานการกุศล

##### (1) การบริจาคสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยทั่วไปการบริจาคถือเป็นการขายอย่างหนึ่งตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะนิยามของคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 77/1 (8) นั้นมีความหมายที่กว้าง โดยคำว่า “ขาย” หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการ มีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการ ซึ่งได้ควบเข้ากัน หรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากัน หรือ ผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

เมื่อนิยามของคำว่า “ขาย” ตามบทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นขยายครอบคลุมกว้าง ดังนั้นการบริจาคสินค้าจึงถือว่าเป็นการขายด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าการบริจาคมานั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด เว้นแต่มีพระราชกฤษฎีกายกเว้นให้

การบริจาคสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) ออกตามความในมาตรา 81/1(น) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการบริจาคสินค้าให้กับหน่วยงานการกุศลใดจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จัดแบ่งตามเกณฑ์ ผู้รับบริจาค<sup>25</sup> ว่าเป็นหน่วยงานตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาหรือไม่ กล่าวคือจะต้องเป็นการบริจาคให้กับหน่วยงานสาธารณกุศลตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ผู้ประกอบการผู้บริจาคจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจแยกการบริจาคออกเป็น 2 กรณีคือ

1. การบริจาคสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การบริจาคสินค้าให้แก่องค์กรหรือสถานสาธารณกุศลดังต่อไปนี้<sup>26</sup>

<sup>25</sup> เกียรติศักดิ์ ว่องพาณิชย์, “ค่าการกุศล....ที่ให้ผลบุญทางภาษี”, สรรพากรสาส์น, เล่ม 5, ปีที่ 51, (พฤษภาคม 2547), น.12-27.

<sup>26</sup> มาตรา 3 (4) แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) ประกอบกับ ประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดองค์กร สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และมาตรา 3(4)(ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 254) พ.ศ. 2535

2. สภากาชาดไทย วัดวาอาราม และสถานพยาบาล หรือสถานศึกษาขององค์การของรัฐบาลเป็นองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา

3. สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น และสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

4. หอสมุด ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ หอศิลป์ของเอกชนที่เปิดให้ใช้เป็นการสาธารณะโดยไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใด ๆ และหอสมุด ห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ หอศิลป์ของทางราชการ

5. กองทุนผู้สูงอายุตามกฎหมายว่าด้วยผู้สูงอายุ และ สถานพักฟื้น บำบัดและฟื้นฟูเด็ก คนชรา ผู้พิการของเอกชนที่ไม่เก็บค่าใช้จ่าย ค่าทำนุบำรุงหรือเงินสนับสนุนใด ๆ หรือสถานพักฟื้น บำบัด ฟื้นฟูเด็ก คนชรา ผู้พิการของทางราชการ

6. องค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา อื่น ๆ ที่รัฐมนตรีประกาศให้เป็นองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งผลจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การบริจาดทรัพย์สินหรือสินค้าแก่องค์กรเหล่านี้ถือเป็นการขายแต่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในส่วนของภาษีซื้อเนื่องจากได้ใช้ทรัพย์สินหรือสินค้าไปในกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการจึงทำให้ไม่ได้สิทธินำไปเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>27</sup>

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.7560 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2543 มูลนิธิฯ ได้รับการประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศลตามประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 52) เรื่องกำหนดองค์การ สถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47(7) (ข) และมาตรา 79 ตี (8)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 8

<sup>27</sup> ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการหมายถึงภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของผู้ประกอบการ ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการได้ ส่วนภาษีซื้อใดบ้างที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดรายได้โดยตรงของกิจการนั้น กรมสรรพากรจะยึดถือแนวการตีความในเรื่องรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 (ตรี) (13) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นรายจ่ายเกี่ยวกับการให้โดยเสน่หาเป็นรายจ่ายต้องห้ามภาษีซื้ออันเกิดจากรายจ่ายดังกล่าวจึงเป็นภาษีซื้อต้องห้าม

กันยายน พ.ศ. 2531 กรณีมูลนิธิบริจาคครุภัณฑ์ อุปกรณ์การแพทย์ให้คณะแพทยศาสตร์ โรงพยาบาล การบริจาคสิ่งของถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้บริจาคสินค้าให้แก่สถานพยาบาลของทางราชการ ซึ่งเป็นการบริจาคสินค้าตามมาตรา 3(4)(ก) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ.2534 จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้า

(2) การบริจาคสินค้าที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ได้แก่การบริจาคสินค้าหรือทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ให้แก่หน่วยงานอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวไว้ในข้อ (1) ตัวอย่างเช่นรัฐบาล ส่วนราชการต่าง ๆ ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา องค์การบริหารส่วนตำบล องค์การบริหารส่วนจังหวัด รัฐวิสาหกิจ สถานพยาบาลและโรงพยาบาลเอกชนสำนักสงฆ์ที่ยังไม่ได้ประกาศเป็นวัดวาอาราม มูลนิธิ สมาคม หรือกองทุนที่ไม่อยู่ในรายชื่อประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง คณะบุคคลอื่นๆ ที่ตั้งขึ้นชั่วคราวโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบกิจกรรมด้านสาธารณกุศล เป็นต้น

โดยการบริจาคสินค้าหรือทรัพย์สินให้กับองค์กรต่าง ๆ เหล่านี้ถือว่าการขายที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการที่บริจาคต้องนำส่งภาษีขายเสมือนหนึ่งว่าได้จำหน่ายจ่ายโอนทางการค้าปกติ ส่วนภาษีที่ถือถือเป็นภาษีที่เกี่ยวเนื่องกับกิจการ ผู้ประกอบการที่บริจาคจึงสามารถนำภาษีที่ถือดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0811/พ.02730 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2542 พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 ระบุข้อกำหนดซึ่งสามารถสรุปได้ว่า การบริจาคสินค้าต่อไปนี้ให้กับ 1.สถานพยาบาล และสถานศึกษาของทางราชการ 2.องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือสถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดฯบริจาคให้แก่จะหมดอายุการใช้งานแล้วให้กับกองทัพภาค ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใดเนื่องจากกรณีของห้างฯไม่ใช่การบริจาคสินค้าตามมาตรา 3(4)(ก) และ (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534

(3) การบริจาคสินค้าที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

การบริจาคสินค้าที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึงเป็นบริจาคทรัพย์สินหรือสินค้าโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ ซึ่งเป็นกรณีที่ไม่ต้องนำมารวมเป็นมูลค่าฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการตามมาตรา 79(4) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) โดยกำหนดให้

การบริจาคโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนดังนี้ไม่ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินหรือสินค้าที่บริจาคมาเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. มูลค่าของทรัพย์สินหรือสินค้าซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนบริจาคให้แก่ส่วนราชการ ตามโครงการของทางราชการ เพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติในลักษณะทำนองเดียวกัน

2. มูลค่าของทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนบริจาคให้แก่ส่วนราชการตามโครงการของทางราชการ เพื่อให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาหรือสถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

ดังนั้นหากผู้ประกอบการจดทะเบียนบริจาคสินค้าหรือทรัพย์สินในกรณีดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินหรือสินค้ามาเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการและไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการซื้อทรัพย์สินหรือสินค้านั้นมาหักออกจากภาษีขายได้เนื่องจากเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการจึงทำให้ไม่ได้สิทธินำไปเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/2861 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2539 บริษัท บริจาครถยนต์พร้อมอุปกรณ์ให้กรมตำรวจเพื่อปฏิบัติหน้าที่ดูแลรักษาความปลอดภัยให้แก่พนักงานของบริษัทเนื่องจากสถานีตำรวจคลาดแคลนรถจักรยานยนต์เพื่อใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ ภาษีซื้ออันเกิดจากการซื้อรถจักรยานยนต์และอุปกรณ์ดังกล่าวถือเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวกับกิจการโดยตรง แต่เป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ มิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ภาษีซื้อดังกล่าวจึงเป็นภาษีซื้อต้องห้ามนำมาหักออกจากภาษีขายไม่ได้ตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.5 ภาษีโรงเรือนและที่ดินกับการสาธารณสุข

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บเนื่องจากความเป็นเจ้าของในโรงเรือนและที่ดินโดยการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้รับประเมินหรือเจ้าของโรงเรือนและที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น โดยในพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดินพ.ศ. 2475 กำหนดให้จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับทรัพย์สิน 2 ประเภทคือ

โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้าง<sup>28</sup> และในปีที่ผ่านมาได้มีการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินนั้น เช่น ให้เช่า ใช้เป็นที่ทำการค้าขาย ที่ไว้สินค้า ที่ประกอบอุตสาหกรรม ให้ญาติ บิดา มารดา บุตร หรือผู้อื่นอยู่อาศัย หรือใช้ประกอบกิจการอื่น ๆ เพื่อหารายได้ และไม่เข้าข่ายยกเว้นตามกฎหมาย โดยในการศึกษากฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินที่เกี่ยวข้องกับการสาธารณกุศลนี้ผู้เขียนจะศึกษาเฉพาะประเด็นการเสียภาษีโรงเรียนและที่ดินขององค์กรการกุศลเนื่องจากการเป็นเจ้าของทรัพย์สินดังกล่าวเท่านั้น

ภาษีโรงเรียนและที่ดินที่จัดเก็บจากโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตามมาตรา 9 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 กำหนดว่าให้ทรัพย์สินบางประเภทได้รับยกเว้นจากภาษีโรงเรียนและที่ดินคือ

- (1) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน
- (2) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง
- (3) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- (4) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดี่ยวหรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์
- (5) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้าในโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน
- (6) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอยู่อาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้
- (7) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

กรณีโรงเรียนที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยที่จะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้นต้องปรากฏว่าเจ้าของโรงเรียนเป็นผู้อยู่อาศัยเอง หากเจ้าของเป็นนิติบุคคลเช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคมหรือสโมสร เป็นต้น นิติบุคคลเหล่านี้จะอยู่ในความหมายของ "เจ้าของอยู่เอง" ตามมาตรา 10 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรียนและที่ดิน ซึ่งจะได้รับการงดเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินหรือไม่ นั้น ได้มีคดีขึ้นมาสู่ศาลหลายคดี ในระยะแรกศาลฎีกาเห็นว่านิติบุคคลโดยสภาพไม่สามารถอาศัย

<sup>28</sup> มาตรา 6 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475

อยู่เองแต่อาจจะให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา แต่ทั้งนี้โรงเรือนนั้นจะต้องมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือ ประกอบการอุตสาหกรรม จึงจะได้รับทรงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาฎีกา ที่ 321/2518, คำพิพากษาฎีกาที่ 2861/2519 และคำพิพากษาฎีกาที่ 660/2520)<sup>29</sup> แต่อย่างไรก็ดีในเวลาต่อมาศาลฎีกาได้วินิจฉัยให้นิติบุคคลไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 4005/2528)<sup>30</sup> และศาลฎีกายังได้วินิจฉัยยืนยันหลักเกณฑ์ไว้ในคำพิพากษาฎีกาต่อ ๆ มา (คำพิพากษาฎีกาที่ 336/2529 และคำพิพากษาฎีกาที่ 23/2537)<sup>31</sup> ดังนั้นกรณีนิติบุคคลใช้โรงเรือนหรือสิ่ง

---

<sup>29</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 321/2518 (เนติ) น.24 “แม้หอการค้าโจทก์จะเป็นนิติบุคคล การเข้าอยู่ของนิติบุคคลมีอาจจะพึงเป็นได้เช่นบุคคลธรรมดาก็ตาม การที่โจทก์มีคณะกรรมการบริหารดำเนินกิจการแทนและโจทก์ได้ใช้โรงเรือนเป็นสำนักงานและให้คนเฝ้ารักษา ย่อมอยู่ในความหมายของคำว่า เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา”

คำพิพากษาฎีกาที่ 2861/2519 (เนติ) น. 1538 “โจทก์ค้ำน้ำมันและผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ใช้ตึก 7 ชั้น เป็นสำนักงานไม่ได้ใช้อยู่เอง ที่เก็บสินค้าของโจทก์อยู่ที่อื่น ถือว่าโจทก์ใช้ตึกนี้ดำเนินธุรกิจการค้าจากโรงงานอุตสาหกรรมของโจทก์ ไม่ยกเว้นภาษีโรงเรือน”

คำพิพากษาฎีกาที่ 660/2520 (เนติ) น.383 “โจทก์ค้ำน้ำมันและผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมโจทก์ใช้อาคารที่ดินเป็นที่จอดรถของพนักงาน เป็นสำนักงานธุรกิจ มีคนเฝ้ารักษาประจำตลอดวันตลอดคืน มิได้ใช้เก็บสินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรม ถือเป็นเจ้าของอยู่เองได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือน”

<sup>30</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 4005/2528 (เนติ) น.2145 “โจทก์จดทะเบียนเป็นบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการค้า ผลิต ซื้อมาขายซีเมนต์ โจทก์เป็นเจ้าของโรงเรือนพิพาท การที่โจทก์ใช้โรงเรือนพิพาทบางหลังเป็นที่ทำงานฝ่ายบริหารติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่ และทำนิติกรรมสัญญา บางหลังเป็นห้องรับประทานอาหารของพนักงานโจทก์ บางหลังเป็นที่ติดตั้งทำความเย็นสำหรับอาคารต่าง ๆ ของโจทก์ และบางหลังเป็นโรงจอดรถของพนักงานของโจทก์นั้น ถือไม่ได้ว่าโจทก์อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา โจทก์จึงมิได้รับทรงดเว้นการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน”

<sup>31</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 336/2529 (เนติ) น.138 “บ้านพักคนงาน ห้องน้ำ ห้องส้วม เป็นโรงเรือนที่โจทก์ให้คนงานเข้าพักอาศัยเมื่อเลิกงานแล้วกลับบ้านไม่ได้ ก็เพื่อประโยชน์ในการประกอบอุตสาหกรรมของโจทก์ มิใช่เป็นการเข้าอยู่เพื่อเฝ้ารักษาโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา อันจะได้รับทรงดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน”

คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2537 (เนติ) น.16 “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น เจ้าของต้องอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม เมื่อบริษัทโจทก์มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการค้าแลพะอุตสาหกรรมและอาคารของ

ปลูกสร้างอย่างอื่นของตนเป็นสำนักงานหรือที่ทำการหรือที่ประกอบธุรกิจการค้าหรืออุตสาหกรรมไม่ อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีเพราะไม่ถือว่าเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา<sup>32</sup> จาก บทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินทั้ง 2 มาตราดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ได้รับ ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่รวมถึงทรัพย์สินทั้ง 2 ประเภท กล่าวคือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างและ ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นขององค์กรสาธารณกุศลด้วย เว้นแต่องค์กรสา ธารณกุศลที่เป็นโรงพยาบาลหรือโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วน บุคคลและใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษาเท่านั้น ดังนั้นหากองค์กรสาธารณกุศล นอกจากโรงพยาบาลหรือโรงเรียนสาธารณะเป็นเจ้าของในทรัพย์สินทั้ง 2 ประเภทจึงต้องเสียภาษี โรงเรือนและที่ดินตามค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น ๆ ด้วย

## 2.6 ภาษีบำรุงท้องที่กับการสาธารณกุศล

ภาษีบำรุงท้องที่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเจ้าของที่ดิน ตามราคาปานกลางที่ดินและตาม บัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งที่ดินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ ที่ดินที่เป็นของบุคคลหรือคณะ บุคคล ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือมีสิทธิครอบครองอยู่ใน ที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชน<sup>33</sup> ที่ดินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ได้แก่ พื้นที่ดิน และพื้นที่ที่เป็น ภูเขาหรือที่มีน้ำด้วย โดยไม่เป็นที่ดินที่เจ้าของที่ดินได้รับการยกเว้นภาษีหรืออยู่ในเกณฑ์ลดหย่อน ภาษี โดยในการศึกษากฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ที่เกี่ยวข้องกับกิจการสาธารณกุศลนี้ผู้เขียนจะศึกษา เฉพาะประเด็นการเสียภาษีบำรุงท้องที่ขององค์กรการกุศลเนื่องจากความเป็นเจ้าของหรือ ครอบครองที่ดินเท่านั้น

ภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งจัดเก็บจากการมีกรรมสิทธิ์หรือมีสิทธิครอบครองในที่ดินนั้นตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดว่าที่ดินบางประเภทที่เจ้าของจะได้รับ ยกเว้นจากภาษีบำรุงท้องที่คือ

---

โฉกที่มีโรงเรือนที่เป็นโรงงานและสำนักงานปะปนกัน ย่อมถือได้ว่าโฉกที่ได้ใช้โรงเรือนที่เป็นสำนักงาน เพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมของโฉกก็ให้ลุล่วงไปด้วยดี มิใช่โฉกที่อยู่เองหรือผู้แทน อยู่เฝ้ารักษา โรงเรือนทั้งหมดของโฉกก็จึงมิได้รับงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน”

<sup>32</sup> สุณี อาคเนย์เดโช, "กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง", (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545). น. 54-56.

<sup>33</sup> พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 6

1. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน
2. ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์
3. ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะโดยมิได้หาผลประโยชน์
4. ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือกุศลสาธารณะ
5. ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาผลประโยชน์
6. ที่ดินที่ใช้เป็นสุสาน หรือฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน
7. ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้า หรือการทำเรือของรัฐ หรือใช้เป็นสนามบินของรัฐ
8. ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้ว
9. ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการใช้เพื่อสาธารณะประโยชน์
10. ที่ดินที่ตั้งขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติหรือองค์การระหว่างประเทศอื่นในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง
11. ที่ดินที่เป็นที่ตั้งของสถานทูตหรือสถานกงสุล ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน
12. ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

จากข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ข้างต้นจะเห็นได้ว่าในส่วนของภาษีบำรุงท้องที่เกี่ยวข้องกับกิจการสาธารณกุศลได้รับการยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ใน 2 กรณีคือ กรณีแรกที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษา หรือกุศลสาธารณะ ตัวอย่างเช่นที่ดินที่ตั้งโรงพยาบาลของรัฐหรือใช้เป็นโรงเรียนรัฐบาล เป็นต้นแม้ที่ดินนั้นจะเป็นที่ดินของเอกชนก็ตาม หรือที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง กรณีที่สองที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาผลประโยชน์เช่นที่ดินที่ใช้เป็นที่ตั้งวัด สุเหร่า โบสถ์คริสต์ เป็นต้น

## 2.7 ภาษีป้ายกับการสาธารณสุข

การจัดเก็บภาษีป้ายจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 โดยป้ายที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ได้แก่ ป้ายแสดงชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่น เพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใดๆ ด้วยอักษรภาพ หรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลักจารึก หรือทำ ให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น<sup>34</sup> โดยจัดเก็บเป็นรายปีจากความเป็นเจ้าของป้ายดังกล่าวตามขนาดและพื้นที่ของป้าย และมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีป้ายในกรณีดังต่อไปนี้<sup>35</sup>

1. ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงแรมหรือสถานบริการและบริเวณของโรงแรมหรือสถานบริการนั้น เพื่อโฆษณามหาวิทยาลัย
2. ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้า หรือที่สิ่งห่อหุ้มหรือบรรจุสินค้า
3. ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว
4. ป้ายที่แสดงไว้ที่คนหรือสัตว์
5. ป้ายที่แสดงไว้ในอาคารที่ใช้ประกอบการค้า หรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐาน ทั้งนี้เพื่อหารายได้ และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกินที่กำหนดในกฎกระทรวง (กฎกระทรวง ฉบับที่ 8 (พ.ศ. 2542) กำหนดว่าต้องเป็นป้ายที่มีพื้นที่ไม่เกินสามตารางเมตร มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 21 พฤษภาคม 2542) แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์
6. ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค หรือราชการส่วนท้องถิ่น ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน
7. ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาล หรือตามกฎหมายว่าด้วยการนั้นๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ
8. ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์ และบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
9. ป้ายของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชน หรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น
10. ป้ายของผู้ประกอบการเกษตร ซึ่งค่าผลผลิตอันเกิดจากการเกษตรของตน

<sup>34</sup> พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 6

<sup>35</sup> พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 8

11. ป้ายของวัด หรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการกุศล สาธารณะโดยเฉพาะ

12. ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ

13. ป้ายที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดป้ายที่ได้รับการยกเว้นภาษีป้ายคือ

(1) ป้ายที่แสดงหรือติดตั้งไว้ที่รถยนต์ส่วนบุคคล รถจักรยานยนต์ รถบดถนน หรือรถแทรกเตอร์

(2) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ล้อเลื่อน

(3) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ยานพาหนะนอกเหนือจาก (1) และ (2) โดยมีพื้นที่ไม่เกินห้าร้อยตารางเซนติเมตร

จากข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษีป้ายข้างต้นจะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีป้ายสำหรับกิจการสาธารณกุศลไว้ 2 กรณีคือกรณีป้ายของวัด หรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ และกรณีป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

(1) ป้ายของวัด หรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการกุศลสาธารณะ โดยเฉพาะ

ป้ายประเภทนี้จะหมายถึงป้ายของวัดหรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ เพราะหากเป็นเพียงป้ายชื่อ ยี่ห้อ เครื่องหมายหรือป้ายโฆษณาของวัดหรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลโดยไม่มีข้อความอื่นอันมีลักษณะไปในทางประกอบการค้าหรือหารายได้แล้ว เช่น ป้ายชื่อวัดเขียนว่า “วัดธาตุทอง” ป้ายนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษีอยู่แล้วทั้งนี้เนื่องจากไม่ใช่ป้ายตามความหมายของพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

ในทางกลับกัน หากเป็นป้ายของวัดซึ่งใช้ในการประกอบการค้าหรือหารายได้แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลโดยเฉพาะ ป้ายนั้นก็มิได้รับยกเว้นภาษีป้าย เช่นป้ายของวัดแต่ใช้ในการโฆษณายาสินค้าหรือให้บริการซึ่งเป็นของเอกชน เป็นต้นดังนั้นป้ายที่ได้รับยกเว้นภาษีป้ายตามข้อนี้คือ

กรณีป้ายของวัดได้แก่ ป้ายแสดงกิจกรรมของวัดหรือป้ายหารายได้ของวัดเพื่อบูรณะซ่อมแซมวัด เพื่อสร้างโบสถ์วิหาร เพื่อทำบุญประจำปีของวัด

กรณีป้ายของผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา ซึ่งผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่ศาสนาในที่นี้ กฎหมายมิได้จำกัดว่าผู้ดำเนินการนั้นจะต้องเป็นพระภิกษุหรือเป็นวัด ฉะนั้นผู้

ดำเนินกิจการอาจเป็นใครก็ได้เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ จะเป็นผู้นับถือศาสนาใดหรือไม่ก็ได้ กฎหมายมิได้จำกัด ข้อสำคัญก็คือต้องเป็นการดำเนินการหรือกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา เช่น ปล่อยหรือบริจาคเงินเพื่อเป็นทุนในการเผยแพร่ศาสนาหรือเชิญชวนให้บริจาคเงินในการสร้างโรงเรียนเพื่อสอนศาสนาในวัด หรือปล่อยโฆษณาเพื่อจัดสร้างพระพุทธรูปเพื่อหารายได้ในการปฏิสังขรณ์ โบสถ์ วิหาร เป็นต้น

กรณีปล่อยของผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่การกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ ซึ่งปล่อยประเภทนี้มุ่งไปเรื่องของกิจการกุศลสาธารณะเป็นสำคัญ ซึ่งไม่จำเป็นจะต้องเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับทางศาสนาแต่อย่างใด เช่น ปล่อยเชิญชวนบริจาคเงินหรือสิ่งของเครื่องใช้แก่ผู้ประสบอุทกภัย วาดภัยหรือ อัคคีภัย ตัวอย่างเช่น ปล่อยที่มีข้อความว่า “ขอเชิญชวนพี่น้องชาวไทยร่วมกันบริจาคเงินสิ่งของเครื่องใช้และเครื่องอุปโภคบริโภคแก่ผู้ประสบอุทกภัยได้ เชิญร่วมบริจาคได้ที่ศูนย์รับบริจาคของบริหารการกุศลจำกัด” เป็นต้น

ในกรณีที่ปล่อยของผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการกุศลสาธารณะ โดยเฉพาะที่ได้รับยกเว้นภาษีปล่อยนี้มักมีปัญหาเกิดขึ้นอยู่เสมอคือผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการกุศลสาธารณะ ได้ขอให้บุคคลอื่นออกค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยให้ ซึ่งมักจะเป็นบริษัทนิติบุคคลต่างๆที่มีกิจการหรือธุรกิจกว้างขวางมีทุนทรัพย์มากก็ยินดีที่จะออกค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยให้ ซึ่งค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยนั้นบางครั้งมีราคาสูงเพราะนอกจากจะเป็นค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยเขียนปล่อยโดยตรงแล้วยังอาจต้องเสียค่าเช่าสถานที่ปักปล่อยด้วยหากจำเป็นต้องไปติดตั้งปล่อยไว้ในสถานที่ของเอกชนและแน่นอนที่สุดที่ผู้สนับสนุนค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยก็มุ่งหวังอยากจะให้คนอื่นหรือบุคคลต่างๆรู้ว่าตนเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยก็จะระบุชื่อบริษัทห้างร้านของตนไว้หรือระบุกิจการกิจการของตนไว้ในปล่อยนั้นด้วย ปัญหาที่ตามมาก็คือว่าปล่อยดังกล่าวนี้จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีปล่อยหรือไม่ ในการตีความของผู้ปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องนี้นั้นถ้าหากมีข้อความโฆษณาการค้าหรือเพื่อหารายได้ไว้ด้วยย่อมถือว่าเป็นปล่อยที่ต้องเสียภาษีปล่อย ไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 8 (11) จึงนับว่าเป็นปัญหาแก่ผู้สนับสนุนออกค่าใช้จ่ายในการทำปล่อยนั้นไปด้วย ผลก็คือบริษัทห้างร้านนิติบุคคลหรือเอกชนทั้งหลายก็ไม่อยากสนับสนุนในการที่จะทำปล่อยให้เพราะต้องเสียภาษีปล่อยด้วย<sup>36</sup>

## (2) ปล่อยของสมาคมหรือมูลนิธิ

ปล่อยประเภทนี้อาจเป็นปล่อยชื่อหรือปล่อยกิจกรรมของสมาคมหรือมูลนิธิ เช่น ปล่อยชื่อสมาคมนักเรียนเก่าโรงเรียนมัธยมต่าง ๆ ปล่อยชื่อสมาคมอื่นๆ หรือปล่อยชื่อของมูลนิธิแห่งหนึ่งที่เขียน

<sup>36</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีปล่อย ภาษีบำรุงท้องที่, (กรุงเทพฯ: มหานคร : โรงพิมพ์สหมิตรออฟเซต, 2548).

ว่า “มูลนิธิช่วยเหลือคนตาบอด” หรือป้ายที่มีข้อความอย่างอื่น แต่เป็นป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิก็ได้รับการยกเว้นภาษี<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> หนู่ย คำเผ่า, “ปัญหาภาษีป้าย”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น.137-138.