

## บทที่ 4

### วิเคราะห์ปัญหาและข้อเสนอแนะ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นถึงมาตรการภาษีอากรกับการสาธารณสุขกุล ผู้เขียนมีความเห็นว่าในส่วนของมาตรการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับการประกอบกิจการขององค์กรการกุศลหรือมูลนิธิ สมาคมในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยกเว้นการนำรายได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการการกุศล เช่นรายได้จากค่าธรรมเนียมการเป็นสมาชิก รายได้จากการรับบริจาคไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเป็นมาตรการที่เป็นไปเพื่อประโยชน์ต่อองค์กรการกุศล ซึ่งมีสถานะเป็นมูลนิธิหรือสมาคมอย่างแท้จริงเนื่องจากรายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นล้วนเป็นรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมทางการกุศลอย่างแท้จริงจึงเป็นกรณีที่ไม่มีปัญหาให้พิจารณา โดยในส่วนของปัญหาที่เกิดขึ้นจากมาตรการภาษีอากรกับการสาธารณสุขกุลนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าปัญหาที่สำคัญประการแรกคือปัญหาเรื่องการขอมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณสุขกุลตามมาตรา 47 (7)(ข) เนื่องจากหลักเกณฑ์ในปัจจุบันยังไม่เอื้ออำนวยให้มูลนิธิ สมาคมหรือหน่วยงานอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลมีสถานะดังกล่าวได้อย่างเพียงพอ ปัญหาประการต่อมาคือปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคยังไม่เหมาะสมเพียงพอ เนื่องจากจะเห็นได้ว่าการที่กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ทำการบริจคนั้น เนื่องจากต้องการกระตุ้นและส่งเสริมให้มีการบริจคนมากขึ้น แต่เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้วมีข้อสังเกตว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นไปเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีที่ทำการบริจาคและเพื่อกระตุ้นหรือส่งเสริมให้มีการบริจคนเพิ่มขึ้นอย่างแท้จริงหรือไม่ เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังมีข้อจำกัดอยู่มาก รวมถึงปัญหาการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีป้ายขององค์กรสาธารณสุขกุลด้วย จากการศึกษามาตรการทางภาษีอากรกับการสาธารณสุขกุล ผู้เขียนพบว่ามีปัญหาใหญ่ ๆ ดังนี้

- 4.1 ปัญหาเรื่องการขอมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณสุขกุลตามมาตรา 47 (7) (ข)
- 4.2 ปัญหาการบริจาคที่อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี
- 4.3 ปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องของรูปแบบและเจตนารมณ์ของกฎหมายสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการบริจาค
- 4.4 ปัญหาเรื่องการจำกัดวิธีการบริจาค
- 4.5 ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มกับการขายสินค้าหรือการบริจาคเพื่อการสาธารณสุข

4.6 ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับองค์กรสาธารณกุศล

4.7 ปัญหาภาษีป้ายของมูลนิธิและสมาคม

ซึ่งจากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจะวิเคราะห์ปัญหาในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

#### 4.1 ปัญหาเรื่องการขอมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข)

การที่มูลนิธิ สมาคมหรือหน่วยงานใด ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ทางการกุศลจะสามารถมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข) ได้หรือไม่เป็นปัญหาสำคัญประการหนึ่งสำหรับการดำเนินกิจกรรมทางการกุศล ดังจะเห็นได้จากกฎหมายภาษีอากรที่มีข้อกำหนดให้การบริจาคที่ผู้บริจาคจะสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น ในบางกรณีจะต้องเป็นการบริจาคให้กับองค์กร สถานสาธารณกุศลตามมาตรา 47 (7)(ข) ที่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเท่านั้น ซึ่งอาจส่งผลให้มูลนิธิ สมาคมหรือหน่วยงานอื่นที่ไม่ได้รับการประกาศจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังไม่ได้รับความสนใจจากผู้บริจาคเพราะผู้บริจาคไม่สามารถนำการบริจาคไปใช้ประโยชน์ทางภาษีได้ นอกจากนี้การมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณกุศลยังช่วยบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับองค์กรด้วย ดังนั้นการที่องค์กรใดที่สามารถมีสถานะดังกล่าวได้ก็อาจจะได้เปรียบในการดำเนินงานมากกว่าองค์กรที่ไม่มีสถานะดังกล่าว ดังนั้นจึงควรมีหลักเกณฑ์การได้รับสถานะดังกล่าวที่มีความยืดหยุ่นและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่องค์กรมากเกินไป ทั้งนี้เพื่อเอื้ออำนวยให้องค์กรต่าง ๆ ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลสาธารณะได้มีสถานะดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานขององค์กรและเพื่อจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางกฎหมายภาษีอากรด้วย

ปัญหาการขอมีสถานะเป็นองค์กร สถานสาธารณกุศลดังกล่าวเคยมีการหารือระหว่างสมาคมสันนิบาตมูลนิธิแห่งประเทศไทยกับกระทรวงการคลังเนื่องจากมูลนิธิซึ่งเป็นสมาชิกของสมาคมสันนิบาตมูลนิธิแห่งประเทศไทยได้เรียกร้องให้สมาคมฯประสานงานกับทางรัฐบาล เพื่อขอให้ทางรัฐบาลพิจารณายกเว้นภาษีมูลนิธิ เนื่องจากมูลนิธิเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินงานการสาธารณกุศลโดยเฉพาะ ซึ่งสืบเนื่องจากว่าสมาคมฯได้มีหนังสือถึงกระทรวงการคลังเพื่อขอให้กระทรวงการคลังพิจารณาออกพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหรือวิธีการอื่นใดที่มีผลให้มูลนิธิที่มีเงินฝากธนาคารไม่เกิน 1 ล้านบาทไม่ต้องเสียภาษีจากดอกเบี้ยธนาคารซึ่งต่อมากกระทรวงการคลังได้มีหนังสือแจ้งให้สมาคมฯทราบว่ายังไม่สมควรยกเว้นภาษีดอกเบี้ยตามที่เสนอ และยังให้มูลนิธิต่าง ๆ สามารถยื่นขอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเพื่อพิจารณาประกาศกำหนดให้เป็นองค์กรสาธารณกุศลตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นราย ๆ ไปด้วย

ต่อมาที่ประชุมใหญ่ของสมาคมได้มีมติที่ประชุมว่าให้สมาคมฯเสนอ ฯพณ ฯ นายกรัฐมนตรีเพื่อขอได้โปรดมีบัญชาแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มูลนิธิไม่รวมอยู่ในประเภทเดียวกับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและไม่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด หรือพิจารณาลดหย่อนภาษี ให้แก่มูลนิธิตามจำนวนที่เห็นสมควรในฐานะที่มูลนิธิเป็นองค์กรที่ตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินงานการกุศล ช่วยเหลือประเทศชาติและประชาชนเพื่อเป็นขวัญและกำลังใจให้แก่บรรดามูลนิธิต่อไป ซึ่ง กระทรวงการคลังพิจารณาแล้วเห็นว่าหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในปัจจุบันมีความเหมาะสมแล้ว ประกอบกับเมื่อพิจารณาถึงสถานะการคลังของรัฐในปัจจุบันเห็นว่า ยังมีความไม่เหมาะสมในการที่จะยกเว้นภาษีให้ ต่อมาคณะกรรมการอำนวยการสมาคมสันนิบาตมูลนิธิแห่งประเทศไทยได้ พยายามใช้บทบาทในฐานะเป็นองค์กรสมาคมของมูลนิธิทั่วประเทศในการดำเนินการต่าง ๆ เพื่อ ขอให้กระทรวงการคลังพิจารณาประกาศกำหนดให้มูลนิธิต่าง ๆ เป็นองค์การสาธารณกุศลตาม มาตรา 47 (7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรอย่างต่อเนื่องและได้มีหนังสือถึงรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลัง ที่ 30/2543 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2543 เพื่อขอให้กระทรวงการคลังพิจารณาประกาศ กำหนดให้มูลนิธิที่อยู่ในพระบรมราชูปถัมภ์และมูลนิธิโรงพยาบาลทั่วประเทศเป็นองค์การสถาน สาธารณกุศล กระทรวงการคลังได้มีหนังสือที่ กค 0811/2541 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2543 เรื่องการ พิจารณาประกาศกำหนดให้มูลนิธิที่อยู่ในพระบรมราชูปถัมภ์และมูลนิธิโรงพยาบาลทั่วประเทศไทย เป็นองค์การ สถานสาธารณกุศล ถึงนายกสมาคมสันนิบาตแห่งประเทศไทยว่า “กระทรวงการคลังได้ พิจารณาแล้ว ขอเรียนว่า การประกาศกำหนดให้มูลนิธิดังกล่าวเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล โดยไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์หรือคุณสมบัติของประกาศกระทรวงการคลัง ฯ ลงวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2535 นั้นไม่อาจกระทำได้ เพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่มูลนิธิอื่น ๆ ที่ไม่เข้า หลักเกณฑ์ที่จะได้รับการประกาศดังกล่าวถือเป็นแบบอย่างในการขอให้ได้รับการประกาศเพื่อให้ได้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งจะต้องพิจารณาปัญหาเหล่านี้โดยไม่มีที่สิ้นสุดทำให้โครงสร้างภาษีมี ความซับซ้อนอันจะก่อให้เกิดปัญหาในด้านการบริหารภาษีอากร รวมทั้งมีผลกระทบต่อการจัดเก็บ รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลเป็นอย่างมาก ด้วยเหตุดังกล่าวมูลนิธิที่สมาคมสันนิบาตมูลนิธิแห่ง ประเทศไทยร้องขอจึงไม่อยู่ในข่ายได้รับการพิจารณาประกาศกำหนดให้”<sup>1</sup>

<sup>1</sup> สมาคมสันนิบาตมูลนิธิแห่งประเทศไทย, แนวทางการดำเนินงานของมูลนิธิเพื่อที่จะ ขอให้กระทรวงการคลังพิจารณาประกาศกำหนดเป็นองค์การสาธารณกุศลตามมาตรา 47(7)(ข) แห่ง ประมวลรัษฎากร, คู่มือการดำเนินงานมูลนิธิ เฉลิมพระเกียรติ 100 ปีสมเด็จย่า น.167 – 173 ,ไม่ ปรากฏปีที่พิมพ์.

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่ามีมูลนิธิหลายแห่งที่ต้องการมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลโดยเรียกร้องให้ไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงการคลัง ทั้งนี้อาจเป็นเพราะเนื่องจากหลักเกณฑ์ตามประกาศกระทรวงการคลังไม่เอื้ออำนวยให้หน่วยงานสาธารณกุศลต่าง ๆ ปฏิบัติตามได้โดยผู้เขียนมีความเห็นว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีข้อจำกัดที่ก่อให้เกิดปัญหา ดังนี้

1. หลักเกณฑ์ที่กำหนดให้หน่วยงานสาธารณกุศลต่าง ๆ ต้องดำเนินกิจการมาแล้วไม่ต่ำกว่า 3 ปีจึงจะขอมีสถานะเป็นองค์การ สถานสาธารณกุศลได้

2. หลักเกณฑ์การตรวจสอบบัญชีย้อนหลัง 3 ปี โดยต้องปรากฏว่ามูลนิธิจะต้องนำรายได้ไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งสิ้นในสามรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา และรายจ่ายของมูลนิธิต้องเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในสามรอบระยะเวลาบัญชีและรายจ่ายดังกล่าวได้นำไปเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะไม่น้อยกว่าร้อยละ 65 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี

จากหลักเกณฑ์ทั้งสองประการใหญ่ ๆ ข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดภาวะกับการดำเนินงานของหน่วยงานสาธารณกุศลมากเกินไป โดยหลักเกณฑ์ประการที่ 1 ซึ่งกำหนดระยะเวลาในการดำเนินงานเพื่อขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลที่กำหนดว่าต้องดำเนินงานมาแล้วไม่ต่ำกว่า 3 ปีจึงจะขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลได้ เป็นระยะเวลาที่นานเกินไปทำให้หน่วยงานการกุศลที่ก่อตั้งขึ้นใหม่ไม่สามารถขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลได้ และเมื่อไม่อาจมีสถานะดังกล่าวได้การดำเนินงานของหน่วยงานดังกล่าวอาจไม่สามารถเป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์การการกุศลสาธารณะได้อย่างเต็มที่เนื่องจากอาจไม่มีรายได้จากการรับบริจาคหรือมีน้อยกว่าหน่วยงานอื่นที่มีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลแล้วเนื่องจากผู้บริจาคก็ไม่เกิดแรงจูงใจที่จะบริจาคให้กับหน่วยงานที่ไม่ได้รับการประกาศให้มีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลเนื่องจากไม่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งหากเป็นเช่นที่กล่าวนี้หน่วยงานการกุศลที่ก่อตั้งขึ้นใหม่ก็อาจมีความจำเป็นต้องดำเนินกิจการเป็นทางค้าหรือหากำไรเพื่อให้หน่วยงานสามารถดำเนินงานต่อไปได้และเพื่อให้มีรายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในทางการกุศลสาธารณะให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่ารายได้ของมูลนิธิจะต้องมิใช่เป็นการได้มาจากการซื้อขายหรือให้บริการโดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระเว้นแต่

การซื้อขายหรือการให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับศาสนา การศึกษา การสถานพยาบาล หรือการสังคมสงเคราะห์<sup>2</sup>

ส่วนหลักเกณฑ์ในประการที่ 2 ซึ่งกำหนดให้กรมสรรพากรพิจารณารายได้รายจ่ายของมูลนิธิย้อนหลัง 3 ปีว่าเป็นไปตามร้อยละที่กำหนดหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่ยุ้งยากและซับซ้อน ดังนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการแก้ปัญหาดังกล่าวทั้ง 2 ประการข้างต้นจึงควรมีการแก้ไขหลักเกณฑ์การขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลให้เอื้อประโยชน์กับหน่วยงานการกุศลมากยิ่งขึ้น โดยเทียบเคียงกับหลักเกณฑ์การขอมีสถานะเป็นDeductible gift recipients (DGRs) ในประเทศออสเตรเลีย ดังนี้

1. ปัญหาเรื่องกำหนดระยะเวลา 3 ปีเพื่อขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลควรแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดยยกเลิกการกำหนดเวลาดังกล่าวและอนุญาตให้หน่วยงานการกุศลสามารถขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลได้ตั้งแต่ปีแรกที่มีการดำเนินงาน โดยใช้วิธีการประกาศกำหนดประเภทของหน่วยงานการกุศลไว้อย่างชัดเจน และกำหนดเงื่อนไขว่าหน่วยงานการกุศลที่มีสิทธิขอมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลได้จะต้องมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานเพื่อการสาธารณกุศลโดยเฉพาะ ซึ่งต้องกำหนดไว้โดยชัดแจ้งในประกาศว่าวัตถุประสงค์การดำเนินงานเพื่อการสาธารณกุศลคืออะไร เช่น เพื่อการช่วยเหลือผู้ยากไร้ ช่วยเหลือผู้ด้อยโอกาส ช่วยเหลือผู้ประสบภัยเพื่อส่งเสริมการศึกษา เป็นต้น และเมื่อมีการประกาศกำหนดประเภทของหน่วยงานการกุศลไว้อย่างชัดแจ้งแล้ว การพิจารณาว่าหน่วยงานการกุศลใดจะได้รับการประกาศให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศลได้ก็พิจารณาจากวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานของหน่วยงานดังกล่าว หากเป็นไปเพื่อการสาธารณกุศลตามที่ประกาศกำหนดก็จะได้รับการประกาศให้มีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศล หากมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินงานที่ไม่เป็นไปตามที่ประกาศกำหนดก็จะไม่ได้รับการประกาศให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศล

2. กำหนดให้มีการตรวจสอบสถานะของการเป็นองค์การสถานสาธารณกุศลทุกๆ ปีโดยกรมสรรพากรหลังจากที่องค์กรได้รับการประกาศให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศลแล้ว แทนการตรวจสอบสถานะย้อนหลัง 3 ปีก่อนจะได้รับการประกาศให้เป็นองค์การสถานสาธารณกุศล โดยพิจารณาจากงบดุลและบัญชีรายได้รายจ่ายที่องค์กรมีหน้าที่ต้องส่งให้กรมสรรพากรภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบดังนี้

---

<sup>2</sup> ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มเรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาประกาศกำหนดองค์การสถานสาธารณกุศล สถานพยาบาลและสถานศึกษาตามมาตรา 47(7)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 3

- องค์การจะต้องนำรายได้ไปเป็นรายจ่ายตามวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณกุศลไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา หากไม่เป็นไปตามข้อกำหนดจะต้องยกเลิกการมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศล

- รายจ่ายขององค์การต้องเป็นรายจ่ายตามวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณกุศลไม่น้อยกว่าร้อยละ 60 ของรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา หากไม่เป็นไปตามข้อกำหนดจะต้องยกเลิกการมีสถานะเป็นองค์การสถานสาธารณกุศล

หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดแล้วก็ให้มีสถานะดังกล่าวต่อไป

#### 4.2 ปัญหาการบริจาคที่อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

ปัญหาการบริจาคที่อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเกิดขึ้นในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทมีข้อกำหนดให้การบริจาคเป็นรายการที่ผู้เสียภาษีสามารถนำมาใช้ประโยชน์ทางภาษีได้เป็นลำดับสุดท้าย โดยกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องพิจารณาว่าเมื่อได้หักค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายรายการอื่น ๆ แล้ว ยังมีเงินได้พึงประเมินเหลืออยู่ที่จะหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคอีกหรือไม่ หากการหักลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายรายการอื่น ๆ ทำให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากมีจำนวนค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายมากกว่าจำนวนเงินได้พึงประเมินหรือทำให้จำนวนเงินได้พึงประเมินอยู่ในชั้นที่ได้รับยกเว้นภาษี ดังนั้นผู้บริจาคจึงไม่จำเป็นต้องนำจำนวนเงินบริจาคมามากเกินไปอีก ซึ่งจะเห็นได้ว่ากรณีดังกล่าวนี้ผู้บริจาคไม่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีได้เลยเนื่องจากไม่ต้องเสียภาษีในรอบปีภาษีนั้น

ส่วนในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลก็มีข้อกำหนดให้สิทธินิติบุคคลผู้บริจาคได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเป็นลำดับสุดท้ายหลังจากได้ทำการหักจ่ายอื่น ๆ แล้วและมีกำไรสุทธิ นิติบุคคลผู้บริจาคจึงสามารถนำจำนวนรายจ่ายที่บริจาคมาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยวิธีการหักเป็นรายจ่ายหรือยกเว้นภาษีได้ ซึ่งมีข้อสังเกตว่าหากนิติบุคคลใดไม่มีผลกำไรสุทธิทางภาษีในรอบปีภาษีที่ทำการบริจาค(หรือเกิดขาดทุนสุทธิ) ก็กิจการไม่สามารถนำเงินบริจาคมามากเป็นรายจ่ายได้แต่อย่างใด<sup>3</sup> กล่าวคือนิติบุคคลนั้นก็ไม่สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคเลย ไม่ว่าจะทำการบริจาคเป็นจำนวนมากเพียงใดก็ตาม

<sup>3</sup> ดร.สาธิต ผ่องธัญญา, "การบัญชีอากรเกี่ยวกับการบริจาค", สรรพากรสาส์น, เล่ม 5, ปีที่ 51, (พฤษภาคม 2547), น. 29-43.

แต่อย่างไรก็ตามการที่ประมวลรัฐฎากรมีข้อกำหนดให้การบริจาคได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นลำดับสุดท้ายเช่นนี้ก็เนื่องจากประมวลรัฐฎากรกำหนดเพดานของการหักค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายไว้โดยใช้จำนวนเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนและกำไรสุทธิมาเป็นฐานในการกำหนดเพดาน จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดการหักลดหย่อนหรือรายจ่ายการบริจาคไว้เป็นลำดับสุดท้ายเช่นนั้น ดังนั้นหากจะต้องมีการแก้ไขข้อกำหนดดังกล่าวก็จำเป็นต้องยกเลิกการจำกัดเพดานการหักลดหย่อนหรือรายจ่ายในลักษณะดังกล่าว หรือยกเลิกการจำกัดเพดานการหักลดหย่อนหรือรายจ่ายไปเลยซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าการกำหนดเพดานเป็นสิ่งสำคัญที่ยังคงต้องใช้อย่างน้อยไปเนื่องจากหากไม่กำหนดไว้เช่นนั้นผู้เสียภาษีก็อาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อประหยัดภาษีหรือทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยบริจาคเป็นจำนวนมากเพราะจะได้รับสิทธิประโยชน์เต็มจำนวนที่บริจาค ซึ่งอาจส่งผลให้รายได้ภาษีอากรของรัฐไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย แต่การกำหนดเพดานไว้ในลักษณะเช่นนี้อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับประโยชน์จากการบริจาคเลยตามที่กล่าวข้างต้น ดังนั้นจึงเป็นประเด็นที่ควรแก้ไขเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์กับทั้งผู้เสียภาษีและรัฐมากที่สุด

ในประเด็นปัญหาข้อนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติเรื่องค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายการบริจาคในอนาคตก็จะมีทางแก้ปัญหาได้เป็น 2 แนวทางโดยผู้เขียนได้ศึกษาเทียบเคียงกับประเทศออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์และประเทศแคนาดาพบว่าการจำกัดเพดานการบริจาคเช่นกันแต่ใช้วิธีการแตกต่างกันและโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศออสเตรเลียและแคนาดามีหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีนำมูลค่าที่บริจาคไปใช้ประโยชน์ในปีภาษีถัดไปได้ด้วย โดยผู้เขียนเห็นว่าแนวทางแก้ปัญหาข้อนี้

แนวทางที่ 1 หากจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติเรื่องค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายการบริจาคในอนาคตโดยยังคงใช้วิธีการหักค่าลดหย่อนหรือหักรายจ่ายสำหรับการบริจาคอยู่เช่นเดิมผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายจากการบริจาคได้ในปีภาษีถัดไปมาใช้บังคับด้วยโดยกำหนดให้ผู้บริจาคสามารถหักลดหย่อนหรือรายจ่ายการบริจาคได้เป็นกำหนดเวลาภายในไม่เกินสามปี โดยเทียบเคียงกับระยะเวลาการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายบุคคลธรรมดา<sup>4</sup> ซึ่งอาจแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่กำหนดเพดานการหักค่าลดหย่อนหรือหักรายจ่ายจากการบริจาค ดังนี้

กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเดิมกำหนดว่า “ เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1)(2)(3)(4)(5)หรือ(6) แล้วเหลือเท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น” แก้ไขเป็น “ เมื่อได้หักลดหย่อน

<sup>4</sup>ประมวลรัฐฎากร มาตรา 63

ตาม (1)(2)(3)(4)(5)หรือ(6) แล้วเหลือเท่าใดให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาคได้เท่าจำนวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินปีละร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้นและให้หักได้ภายในไม่เกิน 3 ปีภาษี”

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล จากเดิมกำหนดว่า “....รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิและรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ” แก้ไขเป็น “...รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ให้หักได้เท่ามูลค่าที่บริจาคแต่หักได้ปีละไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิและให้หักได้ภายในไม่เกิน 3 รอบระยะเวลาบัญชี และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกเท่ามูลค่าที่บริจาคแต่หักได้ไม่เกินปีละร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิและให้หักได้ภายในไม่เกิน 3 รอบระยะเวลาบัญชี”

ซึ่งผลจากการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวทำให้แก้ปัญหาการไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคได้ เนื่องจากหากในปีภาษีที่ทำการบริจาคผู้เสียภาษีมีเงินได้สุทธิ(ก่อนหักเงินบริจาค) ไม่อยู่ในชั้นที่ต้องเสียภาษีหรือนิติบุคคลเกิดขาดทุนสุทธิจึงไม่จำเป็นต้องนำการบริจาคมายใช้ลดหย่อนหรือหักรายจ่ายก็ตาม ผู้เสียภาษีก็สามารถนำการบริจาคมานั้นไปหักเป็นค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายในปีภาษีถัดไปได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าทำให้ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการบริจาคอย่างแท้จริงและยังทำให้รัฐไม่สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรด้วย

แนวทางที่ 2 เป็นแนวทางแก้ปัญหสำหรับภาษีเงินบุคคลธรรมดาโดยเฉพาะเนื่องจากการหักลดหย่อนทำให้เกิดปัญหาสำคัญประการหนึ่งคือความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี เนื่องจากการหักลดหย่อนเป็นหลักเกณฑ์ที่ให้ประโยชน์กับผู้ที่มีรายได้มากกว่าผู้มีรายได้น้อย เพราะค่าลดหย่อนเป็นการลดตัวเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษี จึงมีผลต่อการประหยัดภาษี (Tax Savings) ของผู้เสียภาษีที่มีเงินได้แตกต่างกัน ในกรณีที่มีการเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า ผู้มีเงินได้สูงจะประหยัดภาษีได้มากกว่าผู้มีเงินได้ต่ำยิ่งผู้มีเงินได้สูงได้หักค่าลดหย่อนมากก็ยิ่งประหยัดภาษีได้มากแต่จะประหยัดภาษีมากเพียงใดขึ้นอยู่กับโครงสร้างอัตราภาษี เพราะการประหยัดภาษีมีความสัมพันธ์กับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Tax Rate)<sup>5</sup> ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนรายได้หน่วยสุดท้ายของผู้เสียภาษี กล่าวคือยิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้สุทธิอยู่ในชั้นที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูงมากเท่าใดก็จะได้รับประโยชน์จากการหักค่าลดหย่อนมากขึ้นเท่านั้น ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สุทธิอยู่ในชั้นที่ต้อง

<sup>5</sup> สุรชัย สุรติเมธาพันธุ์, “ปัญหาการหักลดหย่อนภาษีเงินได้”, (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2547).น 12.

เสียภาษีในอัตราที่ต่างกันแต่มีจำนวนค่าลดหย่อนเท่ากันได้รับประโยชน์จากค่าลดหย่อนต่างกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เช่นผู้มีเงินได้สุทธิอยู่ในชั้นเสียภาษี 30 เปอร์เซนต์ ค่าลดหย่อน 100 หน่วยจะมีค่าในการลดภาษี 30 หน่วย ในขณะที่ผู้มีเงินได้สุทธิอยู่ในชั้นเสียภาษี 10 เปอร์เซนต์ ค่าลดหย่อน 100 หน่วยจะมีค่าในการลดภาษี 10 หน่วย

ปัญหาความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีดังกล่าวข้างต้นอาจแก้ไขได้หากนำระบบการเครดิตภาษีการบริจาคมเช่นเดียวกับในประเทศนิวซีแลนด์และประเทศแคนาดามาใช้บังคับแทน เนื่องจากการเครดิตภาษีเป็นการลดจำนวนภาษีที่จะต้องเสียลงซึ่งจะช่วยประหยัดภาษีให้กับผู้เสียภาษีทุกคนได้ในจำนวนที่เท่ากันไม่ว่าผู้มีรายได้มากหรือน้อยทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีซึ่งแตกต่างจากระบบการหักลดหย่อนเงินบริจาคมตามที่กล่าวมาข้างต้น ตัวอย่างเช่น

#### กรณีใช้ระบบการหักลดหย่อน

นาย ก มีเงินได้สุทธิ 150,000 บาท (ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาคม) หากไม่มีการบริจาคม นาย ก ต้องเสียภาษีเงินได้ 5,000 บาท (อัตราภาษี 10 เปอร์เซนต์) แต่หากนาย ก บริจาคม 10,000 บาท นาย ก สามารถลดหย่อนเงินได้สุทธิได้ 10,000 บาททำให้ต้องเสียภาษี 4,000 บาท เท่ากับประหยัดภาษีไป 1,000 บาท

นาย ข มีเงินได้สุทธิ 1,500,000 บาท (ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาคม) หากไม่มีการบริจาคม นาย ข ต้องเสียภาษีเงินได้ 290,000 บาท (อัตราภาษี 30 เปอร์เซนต์) แต่หากนาย ข บริจาคม 10,000 บาท นาย ข สามารถลดหย่อนเงินได้สุทธิได้ 10,000 บาททำให้ต้องเสียภาษี 287,000 บาท เท่ากับประหยัดภาษีไป 3,000 บาท

กรณีใช้ระบบการเครดิตภาษี โดยสมมติให้เครดิตภาษีเงินบริจาคมได้ไม่เกิน 10 เปอร์เซนต์ของจำนวนที่บริจาคม

นาย ก มีเงินได้สุทธิ 150,000 บาท หากไม่มีการบริจาคม นาย ก ต้องเสียภาษีเงินได้ 5,000 บาท (อัตราภาษี 10 เปอร์เซนต์) แต่หากนาย ก บริจาคม 10,000 บาท นาย ก สามารถเครดิตภาษีการบริจาคมได้ 1,000 บาททำให้ต้องเสียภาษี 4,000 บาท เท่ากับประหยัดภาษีไป 1,000 บาท

นาย ข มีเงินได้สุทธิ 1,500,000 บาท หากไม่มีการบริจาคม นาย ข ต้องเสียภาษีเงินได้ 290,000 บาท (อัตราภาษี 30 เปอร์เซนต์) แต่หากนาย ข บริจาคม 10,000 บาท นาย ข สามารถเครดิตภาษีการบริจาคมได้ 1,000 บาททำให้ต้องเสียภาษี 289,000 บาท เท่ากับประหยัดภาษีไป 1,000 บาท

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าหากใช้ระบบการหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคมจะทำให้ นาย ก ผู้มีรายได้น้อยประหยัดภาษีได้เพียง 1,000 บาทซึ่งน้อยกว่านาย ข ผู้มีรายได้มากที่ประหยัดภาษีได้ถึง 3,000 บาท แต่หากให้ระบบเครดิตภาษีทั้งนาย ก และนาย ข จะประหยัดภาษีในจำนวนเท่ากันคือ

1,000 บาท ทั้งนี้เพื่อให้เห็นความแตกต่างระหว่างระบบหักค่าลดหย่อนการเครดิตภาษีจากการบริจาคผู้เขียนจะเปรียบเทียบความประหยัดภาษีระหว่างทั้ง 2 ระบบเป็นตารางดังนี้

ตารางแสดงการประหยัดภาษีกรณีหักลดหย่อนเงินบริจาค

เงินได้สุทธิ	ภาษี	บริจาค	ภาษี	ประหยัดภาษี
150,000	5,000	10,000	4,000	1,000 (10%)
550,000	10,000	10,000	8,000	2,000 (20%)
1,500,000	290,000	10,000	287,000	3,000 (30%)
4,500,000	1,225,000	10,000	1,221,300	3,700 (37%)

ตารางแสดงการประหยัดภาษีกรณีเครดิตภาษีเงินบริจาค (หากมีการแปลงจากระบบหักค่าลดหย่อนเป็นระบบเครดิตโดยใช้อัตราที่แปลงเท่ากับอัตราภาษีขั้นต่ำในปัจจุบันคือ 10%)

เงินได้สุทธิ	ภาษี	บริจาค	ภาษี	ประหยัดภาษี
150,000	5,000	10,000	4,000	1,000 (10%)
550,000	10,000	10,000	9,000	1,000 (10%)
1,500,000	290,000	10,000	289,000	1,000 (10%)
4,500,000	1,225,000	10,000	1,224,000	1,000 (10%)

ดังนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าหากจะมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายเรื่องการหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคในอนาคตจึงควรยกเลิกระบบการหักค่าลดหย่อนและใช้วิธีเครดิตภาษีแทนโดยนำมาตรการเช่นเดียวกับในประเทศแคนาดาคือการใช้ระบบเครดิตภาษีโดยมีเพดานที่ผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนได้และสามารถใช้ประโยชน์จากการบริจาคในปีภาษีถัดไปได้มาใช้บังคับด้วย เนื่องจากการกำหนดเพดานเป็นสิ่งที่มีความจำเป็นตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นรวมทั้งการใช้ประโยชน์จากการบริจาคในปีภาษีถัดไปได้มาใช้นี้ยังสามารถทำให้ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิประโยชน์จากการบริจาคอย่างแท้จริงด้วย อีกทั้งระบบการเครดิตภาษียังก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน อย่างไรก็ตามการเครดิตภาษีการบริจาคในประเทศแคนาดาแบ่งเป็น 2 อัตรา คือ อัตรา 15 เปอร์เซ็นต์ ของ 200 ดอลลาร์แรก สำหรับการบริจาคที่เข้าหลักเกณฑ์ ส่วนที่เกินกว่า 200 ดอลลาร์ให้เครดิตอัตรา 29 เปอร์เซ็นต์ ซึ่งอัตราที่ต่ำกว่า (อัตรา 15 เปอร์เซ็นต์) เป็นอัตราภาษีขั้นต่ำสุดของบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนอัตราถัดไป (อัตรา 29 เปอร์เซ็นต์) เป็นอัตราภาษีสูงกว่าขั้นต่ำ 1 ขั้น โดยเหตุที่กำหนดไว้เช่นนี้เนื่องจาก หากกำหนดเป็นอัตราเดียวคืออัตราขั้นต่ำสุด ก็จะไม่เป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สูงและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าขั้นต่ำสุดบริจาคเพื่อการ

กฤษฎีกา ดังนั้นในกรณีของประเทศไทยหากจะมีเครดิตภาษีในกรณีนี้ก็ควรกำหนดเป็น 2 อัตราเช่นกัน โดยอาจกำหนดให้เครดิตภาษีเงินบริจาคในแต่ละปีได้ตามอัตราก้าวขั้นต่ำในปัจจุบันคืออัตรา 10 เปอร์เซ็นต์ ของเงินที่บริจาคส่วนที่ไม่เกิน 10,000 บาท และอัตรา 20 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนเงินที่บริจาคส่วนที่เกิน 10,000 บาท เพื่อจูงใจให้บริจาคเป็นจำนวนมากด้วย และให้เครดิตได้ภายในไม่เกิน 3 ปีภาษี โดยเงินบริจาคที่นำมาคำนวณเครดิตภาษีควรจะจำกัดเพดานไว้ทำนองเดียวกับประเทศแคนาดาที่จำกัดไว้ไม่เกินกว่า 75 เปอร์เซ็นต์ ของเงินได้สุทธิ (Net income) ซึ่งผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่าระบบการเครดิตภาษีเช่นที่กล่าวนี้มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้บังคับแทนการหักลดหย่อน

ส่วนการหักรายจ่ายการบริจาคกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะเห็นได้ว่าไม่ก่อให้เกิดปัญหาความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีเนื่องจากอัตราก้าวขั้นเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราคงที่ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีทุกคนประหยัดภาษีจากการบริจาคได้ในสัดส่วนที่เท่าเทียมกันตามอัตราก้าวขั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องเปลี่ยนมาใช้ระบบการเครดิตภาษีแทน

#### 4.3 ปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องของรูปแบบและเจตนารมณ์ของกฎหมายสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการบริจาค

ปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องของรูปแบบและเจตนารมณ์ของกฎหมายสำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้จากการบริจาคเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการบริจาคหลังจากหักลดหย่อนตามมาตรา 47(1)(2)(3)(4)(5)หรือ(6) แล้ว จึงก่อให้เกิดผลเช่นเดียวกับการหักค่าลดหย่อนตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น และในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้จากการบริจาคหลังจากนิติบุคคลหักรายจ่ายรายการอื่นๆ และมีกำไรสุทธิจึงมีผลเช่นเดียวกับการหักรายจ่าย

การกำหนดให้ยกเว้นเงินได้เช่นนี้เป็นปัญหาที่ว่าฝ่ายบริหารได้ออกกฎหมายให้ยกเว้นเงินได้แต่ในทางปฏิบัติให้นำมาหักเสมือนเป็นค่าลดหย่อน หรือเสมือนเป็นรายจ่าย เนื่องจากไม่ได้เป็นการให้ยกเว้นภาษีโดยการนำจำนวนเงินที่บริจาคมายกเว้นเงินได้พึงประเมินโดยตรง แต่ให้นำมายกเว้นออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าลดหย่อนและรายจ่ายรายการอื่น ๆ หรือยกเว้นออกจากกำไรสุทธิเช่นเดียวกับการหักค่าลดหย่อนเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) และการหักรายจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเห็นได้ว่ารูปแบบของกฎหมายไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการยกเว้นเงินได้ แต่วิธีปฏิบัติคือนำไปหักเป็นค่าลดหย่อนหรือรายจ่าย เหตุผลที่ฝ่ายบริหารใช้อำนาจออกกฎหมายโดยมีผลในทางปฏิบัติ

เช่นเดียวกับเป็นการแก้ไขพระราชบัญญัติ ซึ่งในที่นี้คือมาตรา 47 และมาตรา 65 ตีรแห่งประมวล  
 รัชฎากร เนื่องจากฝ่ายบริหารต้องการความรวดเร็วในการประกาศใช้กฎหมายและความแน่นอนใน  
 การกำหนดจำนวนค่าลดหย่อน เพราะหากฝ่ายบริหารใช้กระบวนการแก้ไขพระราชบัญญัติตามวิธี  
 ปรกติ ซึ่งต้องผ่านการพิจารณาหลายชั้นตอนจากรัฐสภาอาจใช้เวลานาน ซึ่งทำให้ออกกฎหมายไม่  
 ทันใช้กับสถานการณ์ที่ต้องการความเร่งด่วน รวมทั้งจำนวนเงินค่าลดหย่อนที่เสนอเข้าสู่การพิจารณา  
 ของรัฐสภา ก็อาจเป็นที่ถกเถียงกันว่าจำนวนเท่าใดจึงจะเหมาะสมซึ่งอาจหาข้อยุติได้ยาก ดังนั้นฝ่าย  
 บริหารจึงอาศัยช่องทางที่กฎหมายให้อำนาจในการออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ตาม  
 มาตรา 3 แห่งประมวลรัชฎากรที่มีผลเป็นการเพิ่มค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัชฎากร  
 โดยออกกฎหมายในรูปของพระราชกฤษฎีกาแต่มีผลเสมือนเป็นการแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องการหัก  
 ค่าลดหย่อนซึ่งมีสถานะเป็นพระราชบัญญัติซึ่งฝ่ายบริหารไม่สามารถกระทำได้นี้เนื่องจากเป็นการ  
 แก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายในทางอ้อม

เหตุผลอีกประการหนึ่งที่ฝ่ายบริหารออกกฎหมายในลักษณะเช่นนี้เนื่องจากจะเห็นได้ว่า  
 ประมวลรัชฎากรไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารตราพระราชกฤษฎีกากำหนดรายการหักค่า  
 ลดหย่อนหรือรายจ่ายเพิ่มเติมได้เช่นเดียวกับที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษี  
 เงินได้ ดังนั้นในกรณีที่รัฐบาลต้องการเพิ่มรายการหักค่าลดหย่อนหรือรายจ่ายฝ่ายบริหารจึงมีความ  
 จำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้ซึ่งมีผลเสมือนเป็นการหักค่าลดหย่อนหรือรายจ่าย  
 ดังกล่าว

ปัญหาในข้อนี้แม้จะเป็นประเด็นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการได้สิทธิประโยชน์ของผู้เสียภาษี  
 กล่าวคือไม่ว่ากฎหมายจะออกมาในรูปแบบใดก็เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีก็ตาม แต่ก็ไม่ควรมีการ  
 ออกกฎหมายของฝ่ายบริหารในลักษณะเช่นนี้เนื่องจากจุดประสงค์ของการยกเว้นภาษีตามพระราช  
 กฤษฎีกาคือต้องการเพิ่มรายการหักลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวของผู้เสียภาษี (personal  
 deduction) ดังนั้นหากจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นที่เกี่ยวกับค่าลดหย่อนและรายจ่ายต่อไปใน  
 อนาคตก็ควรจะใช้วิธีออกกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติจะเหมาะสมและถูกต้องมากกว่าและเห็น  
 ควรให้มีการจัดระบบให้ถูกต้องว่ารายการใดควรอยู่ในส่วนของค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายและ  
 รายการใดควรอยู่ในส่วนของรายการยกเว้นเงินได้ อย่างไรก็ตามการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายโดยวิธีการ  
 ออกเป็นพระราชบัญญัติอาจเกิดความล่าช้า ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติม  
 ประมวลรัชฎากรโดยเพิ่มเติมบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการตราพระราชกฤษฎีกาเพิ่ม  
 รายการหักค่าลดหย่อนและรายจ่ายเพื่อให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจตราพระราชกฤษฎีกาเพิ่มรายการหัก  
 ลดหย่อนและรายจ่ายมาใช้บังคับในทันทีและเพื่อความถูกต้องในการกำหนดรูปแบบของ  
 กฎหมายด้วย

#### 4.4. ปัญหาเรื่องการจำกัดวิธีการบริจาค

ปัญหาเรื่องการจำกัดวิธีการบริจาคเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากการบริจาคที่จะได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากร จำกัดเฉพาะการบริจาคเป็นเงินเท่านั้น หากเป็นการบริจาคทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งหากคิดคำนวณได้เป็นเงิน ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมูลค่าของทรัพย์สินมาลดหย่อนภาษีหรือยกเว้นภาษีได้ ซึ่งการจำกัดการบริจาคที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เฉพาะการบริจาคเป็นเงินเท่านั้น ยังไม่ยืดหยุ่นเพียงพอ เนื่องจากในบางกรณีผู้บริจาคอาจมีทรัพย์สินมากกว่ามีเงินจึงไม่อาจบริจาคเงินได้ อีกทั้งการบริจาคทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นอันอาจคำนวณได้เป็นเงินนั้นอาจทำให้ผู้รับบริจาคได้รับประโยชน์จากการบริจาคมากกว่าการบริจาคเป็นเงิน แต่กลับทำให้ผู้บริจาคไม่อาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่นการบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษาซึ่งมีกฎหมายกำหนดว่าต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบและเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับรายการดังต่อไปนี้เท่านั้น<sup>6</sup> กล่าวคือ

(1) จัดหาหรือสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือที่ดินให้แก่สถานศึกษาเพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษา

(2) จัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำรา หนังสือวิชาการ สื่อและเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาให้แก่สถานศึกษาตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่าหากผู้บริจาคทำการบริจาคสำหรับรายการดังกล่าวเป็นทรัพย์สิน กล่าวคือผู้บริจาคอาจเป็นเจ้าของที่ดิน อาคาร ต้องการบริจาคอาคารหรือที่ดินนั้นให้แก่สถานศึกษา หรืออาจต้องการบริจาคตำราเรียน ชุดคอมพิวเตอร์ โดยสถานศึกษาผู้รับบริจาคสามารถนำทรัพย์สินที่รับบริจาคมานั้นไปใช้ประโยชน์ได้ในทันทีน่าจะก่อให้เกิดประโยชน์กับผู้รับบริจาคมากกว่าได้รับบริจาคเป็นจำนวนเงิน เนื่องจากแม้บริจาคเป็นจำนวนเงินก็ต้องมีวัตถุประสงค์ในการบริจาคสำหรับรายการดังกล่าวเท่านั้นจึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนั้นการบริจาคทรัพย์สินที่มีมูลค่าหรืออาจคิดคำนวณได้เป็นเงินผู้บริจาคควรจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับการบริจาคเป็นเงิน

<sup>6</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) พ.ศ.2547 ข้อ 3

แต่อย่างไรก็ตามการบริจาคเป็นทรัพย์สินก็อาจก่อให้เกิดปัญหาได้ กล่าวคืออาจทำให้ต้นทุนของผู้บริจาคเพิ่มและต้นทุนการบริหารจัดการของกรมสรรพากรเพิ่มมากขึ้น รวมทั้งจะต้องมีกฎเกณฑ์เพื่อตีราคาทรัพย์สินที่บริจาคเป็นมูลค่าและทำให้เกิดการวางแผนภาษีเพิ่มมากขึ้น<sup>7</sup>

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าบางกรณีการบริจาคเป็นทรัพย์สินก็อาจเป็นประโยชน์กับผู้รับบริจาคมากกว่าแต่ทำให้ผู้บริจาคไม่ได้สิทธิประโยชน์ทางภาษี จึงควรแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อจำกัดนี้ให้รวมถึงการบริจาคทรัพย์สินโดยบุคคลธรรมดาที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยเพื่อให้กฎหมายมีความยืดหยุ่นมากขึ้น ซึ่งจากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าในต่างประเทศเช่นในประเทศออสเตรเลียก็ไม่ได้จำกัดการบริจาคของบุคคลธรรมดาว่าต้องบริจาคเป็นเงินเท่านั้น ซึ่งแม้การขยายขอบเขตให้การบริจาคเป็นทรัพย์สินได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนี้อาจทำให้ต้นทุนการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากการกำหนดกฎเกณฑ์การตีราคาทรัพย์สินก็ตาม ก็อาจมีทางแก้ไขโดยใช้กฎเกณฑ์การตีราคาทรัพย์สินเช่นเดียวกับการตีราคาทรัพย์สินสำหรับการบริจาคของนิติบุคคลได้ เนื่องจากการบริจาคของนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในปัจจุบันรวมถึงการบริจาคเป็นทรัพย์สินด้วย โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีแสดงหลักฐานความเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือใบเสร็จรับเงินที่ซื้อทรัพย์สินที่บริจาคเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการหักค่าลดหย่อนและการตีราคาทรัพย์สินด้วย

แต่อย่างไรก็ตามหากมีการกำหนดให้การบริจาคเป็นทรัพย์สินเป็นการบริจาคที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้ก็ควรกำหนดไว้เฉพาะการบริจาคทรัพย์สินใหม่ที่ซื้อมาเพื่อการบริจาคเท่านั้นเท่านั้นเพื่อความสะดวกและชัดเจนในการตีราคามูลค่าทรัพย์สินนั้นโดยอ้างอิงจากใบเสร็จรับเงินที่ผู้บริจาคซื้อทรัพย์สินมา เนื่องจากหากกำหนดให้การบริจาคทรัพย์สินทุกประเภทได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีแล้วก็จะเกิดปัญหาจากการบริจาคทรัพย์สินใช้แล้วทั้งในด้านของมูลนิธิหรือสมาคมผู้รับบริจาคที่จะต้องรับภาระจากสิ่งของใช้แล้วที่ได้รับบริจาคซึ่งในบางกรณีอาจไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้และปัญหาของการตีราคาทรัพย์สินใช้แล้วด้วยเนื่องจากผู้เสียภาษีอาจทำหลักฐานความเป็นเจ้าของหรือใบเสร็จรับเงินสูญหายซึ่งเป็นปัญหาในการกำหนดมูลค่าของทรัพย์สินด้วย

---

<sup>7</sup> Hon Dr Michael Cullen, Hon Paul Swain, John Wright MP, "Tax and charities" A government discussion document on taxation issues relating to charities and non profit bodies. p.50.

#### 4.5. ปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มกับการขายสินค้าหรือการบริจาคเพื่อการสาธารณกุศล

##### 4.5.1 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อการสาธารณกุศลตามมาตรา 81/1(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

การที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้กิจกรรมการขายสินค้าหรือให้บริการที่เป็นไปในทางสาธารณกุศลได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ในกรณีการประกอบกิจการของมูลนิธิหรือสมาคม มีผลให้กิจการอยู่บนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากผู้ประกอบการไม่สามารถขอลดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมัครใจได้เนื่องจากการยกเว้นโดยเด็ดขาด ซึ่งแม้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะสามารถบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการได้เนื่องจากผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นการปฏิบัติหน้าที่บางอย่างตามประมวลรัษฎากร<sup>8</sup> ซึ่งช่วยลดต้นทุนของกิจการได้ เช่นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องจัดทำรายงานภาษีซื้อภาษีขาย ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการให้ความช่วยเหลือหรือสนับสนุนการดำเนินกิจกรรมทางการสาธารณกุศลก็ตาม แต่เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการแล้วผู้ประกอบการก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเช่นกัน ซึ่งสำหรับมูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการแม้จะเป็นการขายสินค้าหรือบริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่นก็ตามก็ต้องมีต้นทุนในการจัดหาสินค้าหรือบริการเพื่อขายหรือให้บริการกับผู้บริโภคหากเป็นการซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียน มูลนิธิหรือสมาคมก็ไม่สามารถนำภาษีซื้อจำนวนดังกล่าวนี้มาหักออกจากภาษีขายหรือเครดิตภาษีได้ ภาษีซื้อจึงเป็นต้นทุนของสินค้าหรือต้นทุนในการให้บริการด้วย และเมื่อเป็นต้นทุนจึงต้องมีการผลัดภาระหรือบวกลงไปในราคาสินค้าหรือการให้บริการนั้น จึงทำให้กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีต้นทุนสูงกว่ากิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นเพราะยังคงมีภาษีซื้อที่ไม่สามารถเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีซื้อไม่ได้แอบแฝงอยู่ ซึ่งทำให้ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีซื้อของผู้ประกอบการจากการที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการบวกภาษีซื้อเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการเพื่อชดเชยภาษีซื้อที่ตนเองไม่สามารถขอคืนได้นั่นเอง

ตัวอย่างเช่น ก เป็นผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ขายสินค้าอย่างหนึ่งให้ ข ซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไปในราคา 100 บาท โดย ก ได้เรียกเก็บ

<sup>8</sup> มาตรา 81/2 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 7 บาท เมื่อ ข นำสินค้าที่ซื้อมาผลิตสินค้าขายต่อให้ ค ในราคา 200 บาท ข ไม่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีขายจาก ค เพราะ ข ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉะนั้น จึงเห็นได้ว่าสินค้าที่ขายให้ ค นั้นยังคงมีภาษีมูลค่าเพิ่มแฝงอยู่ 7 บาท เป็นต้น<sup>9</sup>

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อการสาธารณกุศลเป็นกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ยังคงเป็นมาตรการที่ทำให้ผู้ประกอบการยังคงต้องแบกรับภาระทางภาษีอยู่ และในบางกรณียังส่งผลไปถึงผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั้นด้วย

#### 4.5.2 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริจาค

กรณีของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบริจาคมก็เช่นเดียวกัน กล่าวคือผู้ประกอบการไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้ามาบริจาคมาหักออกจากภาษีขายได้โดยในกรณีของการยกเว้นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่าเป็นภาษีซื้อที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการจึงไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้เช่นเดียวกันและในกรณีเช่นนี้ผู้ประกอบการที่บริจาคมก็ไม่สามารถผลักภาระให้กับผู้บริโภคโดยการบวกภาษีซื้อเข้าไปในราคาสินค้าได้เนื่องจากการบริจาคมโดยไม่มีค่าตอบแทน ดังนั้นในกรณีเช่นนี้ผู้ประกอบการที่บริจาคมจึงเป็นผู้แบกรับภาระภาษีซื้อโดยตรงซึ่งอาจส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องการที่จะบริจาคมหรือไม่อาจสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการบริจาคมเพิ่มมากขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการยังคงต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อเป็นต้นทุนสำหรับการบริจาคมด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นประโยชน์กับผู้ประกอบการหากผู้ประกอบการซื้อสินค้าหรือบริการที่จะนำมาขายหรือบริจาคมให้กับการกุศลจากผู้ผลิตที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในกรณีนี้ ผู้ประกอบการจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายทำให้ไม่มีภาษีซื้อ ทำให้ผู้ประกอบการสามารถขายสินค้าให้กับการสาธารณกุศลได้ในราคาที่ไม่ใช่ภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่ ซึ่งทำให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือในกรณีของการบริจาคมให้กับการสาธารณกุศลก็ทำให้ผู้ประกอบการเองไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เช่นเดียวกันซึ่งอาจเป็นการจูงใจให้

<sup>9</sup> สาทิต รังคสิริ, เจาะลึกปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่ม, (กรุงเทพมหานคร:บริษัท สำนักพิมพ์ธรรมนิติ จำกัด, 2536), น.47-48.

ผู้ประกอบการบริจาคเพิ่มมากขึ้นได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าหากยังอยู่ในระบบที่ให้การยกเว้นก็อาจส่งผลให้ผู้ประกอบการหันไปซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายหรือให้บริการนอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนที่จะซื้อสินค้าและบริการจากผู้ประกอบการจดทะเบียน

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการที่กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยกำหนดให้การขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อการกุศลเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือยกเว้นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้ประกอบการอย่างแท้จริงและยังส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคด้วยเนื่องจากสาเหตุที่สำคัญคือระบบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถเครดิตภาษีซื้อได้ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จึงควรยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีสำหรับกิจการขายสินค้าหรือบริการเพื่อการกุศลและนำมาตรการที่เป็นประโยชน์กับผู้ประกอบกิจการอย่างแท้จริงมาใช้บังคับ ซึ่งจากการศึกษามาตรการภาษีมูลค่าเพิ่มกับองค์การการกุศลในประเทศออสเตรเลียใช้มาตรการภาษีสินค้าและบริการในอัตราศูนย์<sup>10</sup> (GST-free) ซึ่งนอกจากองค์การการกุศลจะไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการแล้วยังมีสิทธิเครดิตภาษีซื้อได้ด้วย จึงควรยกเลิกมาตรการยกเว้นภาษีและนำการเสียภาษีในอัตราศูนย์มาใช้กับการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการเพื่อการกุศลด้วย

#### 4.6 ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับองค์การสาธารณกุศล

ปัญหาการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกับองค์การสาธารณกุศลมีข้อพิจารณาในประเด็นที่ว่ากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ทรัพย์สิน 2 ประเภทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งเป็นขององค์การการกุศลเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน เช่นเดียวกับทรัพย์สินที่ถือครองโดยบุคคลอื่น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่ายังไม่เหมาะสม โดยจากการศึกษากฎหมายของประเทศออสเตรเลียในรัฐนิวเซาท์เวลส์ในส่วนของภาษีที่ดิน (Land Tax) มีการยกเว้นภาษีที่ดินให้กับที่ดินที่ถือครองโดยทรัสต์หรือรูปแบบทรัสต์เพื่อองค์การการกุศลถ้าองค์กร

<sup>10</sup> การเสียภาษีในอัตราร้อยละศูนย์ คือการที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต่างไม่มีภาระภาษีที่ต้องแบกรับ คือไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขาย และมีสิทธิในภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้ เจตนาของการใช้อัตราร้อยละ 0 ก็เพื่อเอื้ออำนวยประโยชน์ให้กิจการส่งออกสินค้าเป็นหลัก ทำให้สินค้าส่งออกไม่มีภาระภาษีแฝงอยู่จะได้มีต้นทุนถูก แข่งขันกับสินค้าของต่างประเทศได้ดีขึ้นโดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงทางการค้าระหว่างประเทศ

การกุศลนั้นประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลเพียงอย่างเดียวหรือเป็นหลักและไม่มุ่งหาประโยชน์เป็นตัวเงิน และที่ดินที่ถือครองโดยทรัสต์หรือรูปแบบทรัสต์เพื่อสมาคมศาสนาถ้าสมาคมศาสนานั้นประกอบกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการกุศลเพียงอย่างเดียวหรือเป็นหลักและไม่มุ่งหาประโยชน์เป็นตัวเงินซึ่งเป็นมาตรการที่ควรนำมาใช้ในประเทศไทยเพื่อเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้กับองค์กรการกุศลได้อีกทางหนึ่ง โดยกำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเป็นที่ดินของมูลนิธิหรือสมาคมหรือองค์กรสาธารณกุศลอื่นซึ่งได้ใช้ประโยชน์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการสาธารณกุศลโดยเฉพาะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งเป็นที่ดินของมูลนิธิหรือสมาคมหรือองค์กรสาธารณกุศลอื่นซึ่งไม่ได้ใช้ประโยชน์เพื่อวัตถุประสงค์ทางการสาธารณกุศลเพียงอย่างเดียว ควรเป็นทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเช่นเดิมทั้งนี้เพื่อป้องกันปัญหาการโอนกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนและที่ดินให้กับมูลนิธิหรือสมาคมหรือองค์กรสาธารณกุศลเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

#### 4.7 ปัญหาภาษีป้ายของมูลนิธิหรือสมาคม

แม้มูลนิธิและสมาคมจะได้รับการยกเว้นภาษีป้ายก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีป้ายของมูลนิธิสมาคมยังมีความไม่เหมาะสมบางประการคือเป็นการกำหนดข้อยกเว้นการจัดเก็บภาษีป้ายไว้กว้างขวางเกินไป เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ใช้คำว่า “ป้ายของ” ซึ่งพิจารณาจากเจ้าของป้ายเป็นสำคัญ ไม่ได้พิจารณาจากข้อความที่ปรากฏในป้ายว่าสมาคมหรือมูลนิธิมุ่งใช้เพื่อประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่น เพื่อหารายได้หรือไม่ซึ่งแตกต่างจากป้ายของวัดหรือผู้ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ ที่กำหนดลักษณะของป้ายไว้โดยเฉพาะว่าต้องเป็นป้ายเพื่อประโยชน์แก่ศาสนาหรือการสาธารณกุศลโดยเฉพาะเท่านั้น จึงจะได้รับยกเว้นภาษีป้าย

การกำหนดข้อยกเว้นในกรณีนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการอื่น ๆ ที่จัดตั้งรูปแบบทางธุรกิจของตนเป็นรูปแบบอื่น และก่อให้เกิดปัญหาสมาคมและมูลนิธิทำการโฆษณาสินค้าหรือบริการแทนผู้ประกอบการค้าหรือผู้ประกอบการรายอื่นเพื่อหารายได้ขึ้น ซึ่งจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีป้ายในป้ายดังกล่าว

ในการแก้ปัญหาดังกล่าวข้างต้นจึงควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ในส่วนของกรยกเว้นภาษีป้ายให้กับป้ายของมูลนิธิหรือสมาคม เป็นการให้ยกเว้นภาษีป้ายสำหรับป้ายของมูลนิธิหรือสมาคมที่ใช้ในการดำเนินกิจกรรมเพื่อประโยชน์แก่การกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ

เช่นเดียวกับการกำหนดชื่อยกเว้นภาษีป้ายในกรณีที่เป็นป้ายของวัด ซึ่งจะมีความหมายถึงป้ายของมูลนิธิหรือสมาคมที่ใช้ในการดำเนินกิจกรรมเพื่อประโยชน์แก่การสาธารณกุศลเท่านั้นที่จะได้รับการยกเว้นภาษีป้าย ส่วนป้ายของมูลนิธิหรือสมาคมที่ใช้ในการประกอบกิจการค้าหรือหารายได้แต่ไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์แก่การกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ ก็จะเป็นป้ายที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีป้าย