

ปัญหาการควบรวมกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรายการ¹

ณัฐภา โสภาธนธร²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการควบรวมกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรายการ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี และหลักเกณฑ์การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากการควบรวมกิจการ (Merger & Acquisition: M&A) ในรูปแบบการโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer: EBT) ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่าการปรับโครงสร้างองค์กร (Reorganization) เป็นทางเลือกหนึ่งของผู้ประกอบการที่ต้องการเพิ่มมูลค่าธุรกิจ ความเจริญเติบโต ศักยภาพ ความสามารถในการแข่งขันทางการค้า และความอยู่รอด ด้วยการอาศัยปัจจัยภายนอกเป็นเครื่องมือขับเคลื่อนธุรกิจ มิใช่ความสามารถในการบริหารจัดการและจัดสรรทรัพยากรขององค์กรอย่างแท้จริง เรียกว่า “การเติบโตแบบก้าวกระโดด” (Inorganic Growth) และเป็นการขยายการดำเนินธุรกิจจากภายนอก (External Expansion) ที่เรียกว่า “การรวมธุรกิจ” (Business Combination) คือการนำกิจการตั้งแต่สองกิจการขึ้นไปที่แตกต่างกันหากหากกันรวมเป็นหน่วยธุรกิจใหม่ เพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ อำนาจการควบคุมและการบริหาร การรวมธุรกิจมีหลายรูปแบบ ได้แก่ การซื้อหุ้น (Share Acquisition) การซื้อขายหรือโอนหน่วยธุรกิจ (Business Acquisition) การควบรวมหรือผนวกกิจการ (Amalgamation) การโอนกิจการบางส่วน (Partial Business Transfer) และการโอนกิจการทั้งหมด (Entire Business Transfer) ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการ และข้อจำกัดย่อมแตกต่างกัน รวมถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ถือเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการรวมธุรกิจประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติขึ้นตอนและวิธีการรวมธุรกิจเพียงรูปแบบเดียวตรงกับความหมายการควบรวมบริษัท ในบรรพ 3 ลักษณะ 22 หมวด 4 ส่วนที่ 9 การควบบริษัทจำกัดเข้ากัน มาตรา 1238 ซึ่งมี 2 ลักษณะ คือ 1) บริษัทตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปควบรวมกันเป็นบริษัทใหม่ และบริษัทที่มาควบรวมกันทั้งหมดสภาพการเป็นนิติบุคคล กล่าวคือ เมื่อบริษัท A ควบเข้ากับบริษัท B จะเกิดเป็นบริษัท C แสดงให้เห็นด้วยการแทนสูตร $A + B = C$ ซึ่งรูปแบบดังกล่าวเรียกว่า “การควบบริษัท” และ 2) บริษัทตั้งแต่สองบริษัทขึ้นไปควบรวมกันโดยบริษัทหนึ่งบริษัทใดยังคงมีสภาพเป็นนิติบุคคล และบริษัทอื่นที่ควบรวมกันหมดสภาพจากการเป็นนิติบุคคล กล่าวคือ เมื่อบริษัท A ควบเข้ากับบริษัท B บริษัทใดบริษัทหนึ่งระหว่าง A หรือ B จะสิ้นสภาพไปเหลือแต่บริษัท B หรือ A แล้วแต่กรณี แสดงให้เห็นด้วยการแทนสูตร $A + B = A$

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการควบรวมกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรายการ โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รดทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หรือ B ซึ่งรูปแบบดังกล่าวเรียกว่า “การผนวกบริษัท” นอกจากนี้การควบรวมกิจการรูปแบบอื่น ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติรองรับโดยตรง ในทางภาษีของการควบรวมกิจการ ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในส่วน 3 หมวด 3 ลักษณะ 2 มาตรา 72 ถึงมาตรา 74 ทั้งการควบกิจการและการโอนกิจการ ซึ่งในที่นี้ศึกษาเฉพาะการโอนกิจการทั้งหมด กล่าวคือ การที่บริษัทหนึ่งโอนกิจการในบรรดาทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบให้แก่บริษัทหนึ่ง ผู้โอนมีหน้าที่เลิกกิจการและชำระบัญชี ผู้รับโอนมีหน้าที่ออกหุ้นเพิ่มทุนให้แก่ผู้โอน ฉะนั้น การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ต้องเข้าเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรัษฎากร

จากการศึกษาทำให้ทราบถึงปัญหาในทางปฏิบัติเรื่องการตีความและการนำมาปรับใช้เพื่อยกเว้นภาษีอากรของประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 จึงเกิดความไม่สอดคล้องกันหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหาการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้โอนและผู้รับโอน การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ผู้โอนและผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทมหาชนจำกัดและบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้น ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรัษฎากร และสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้โอนและผู้รับโอนต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน จึงจะเป็นผู้มีสิทธิดำเนินการโอนกิจการทั้งหมดได้ ในทางปฏิบัติจึงเกิดความไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการจดทะเบียน ต้องมีรายรับเกินกว่าหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี จึงมีสิทธิยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ฉะนั้นหากผู้โอนและผู้รับโอนมีรายรับไม่ถึงหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี อาจกล่าวได้ว่าผู้โอนและผู้รับโอนจำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก่อน ซึ่งเป็นการเพิ่มขึ้นตอนและขยายระยะเวลาการโอนกิจการทั้งหมดตามที่ตกลงกัน

ประเด็นปัญหาที่สองการโอนกิจการทั้งหมดกรณีบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเรื่องบริษัทโฮลดิ้งเป็นการเฉพาะ จึงนำบทบัญญัติเรื่องหุ้นส่วนและบริษัทมาใช้บังคับโดยอนุโลม ในทางธุรกิจบริษัทโฮลดิ้งมีรายได้จากการถือหุ้นในบริษัทอื่นเป็นหลัก ไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างมีนัยสำคัญเป็นของตนเอง ผลตอบแทนจึงอยู่ในรูปของเงินปันผล (Dividend) ซึ่งเป็นรายได้ทางอ้อมเนื่องจากการประกอบกิจการ (Passive Income) การได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีการโอนกิจการทั้งหมดย่อมเป็นประโยชน์แก่บริษัทมหาชนและบริษัทจำกัดทั่วไปต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรัษฎากร ซึ่งสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการของผู้ประกอบการซึ่งโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ไม่ถือเป็นการขาย ตามมาตรา 77/1 (8) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อเป็นบริษัทโฮลดิ้งการโอนกิจการทั้งหมดอาจเป็นหนึ่งในวิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) จากการขายหุ้นตามปกติ ซึ่งการโอน

ทรัพย์สินดังกล่าว ถือเป็นการขาย ตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเด็นปัญหาที่สามารถระยะเวลาการยื่นแบบการโอนกิจการทั้งหมดต่อกรมสรรพากร ในการขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรสำหรับการโอนกิจการทั้งหมดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรัษฎากร กำหนดให้ผู้รับโอนต้องแจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้น ทั้งของผู้โอนและผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ตามแบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ค.อ.1-4 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นที่ตั้งผู้รับโอน แต่ในทางปฏิบัติขั้นตอนการโอนกิจการสามารถทำได้โดยตกลงตามสัญญาโอนระหว่างผู้โอนและผู้รับโอน ย่อมมีผลผูกพันคู่สัญญา ณ วันทำสัญญาแล้ว ไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนการโอนกิจการต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ฉะนั้น ขั้นตอนการจดทะเบียนจึงมี 2 กรณี คือ 1) การจดทะเบียนเลิกกิจการและชำระบัญชีของผู้โอน และ 2) การจดทะเบียนเพิ่มทุนของผู้รับโอน ระยะเวลาการยื่นแบบแจ้งรายละเอียด (แบบ ค.อ.1-4) อันเป็นหน้าที่ของผู้รับโอนต้องยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ซึ่งในทางปฏิบัติคำว่า “การจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน” อาจตีความได้ว่า หมายถึง วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกกิจการของผู้โอน แม้ยังไม่มีชำระบัญชีก็ตาม

ประเด็นปัญหาที่สร้างความสับสนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกรณีการโอนทรัพย์สินประเภท อสังหาริมทรัพย์ ประกอบด้วย กรมสรรพากร (The Revenue Department) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า (Department of Business Development) และกรมที่ดิน (Department of Land) ซึ่งขั้นตอนการโอนกิจการ ผู้โอนและผู้รับโอนไม่ต้องจดทะเบียนโอนกิจการต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ดังเช่นการควบกิจการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้นรัษฎากร กล่าวคือ ผู้รับโอนมีหน้าที่ยื่นแบบแจ้งรายละเอียดตามที่อธิบดีกำหนด คือ แบบสำหรับการแจ้งรายการกรณีความเข้ากัน เพื่อยกเว้นรัษฎากร (แบบ ค.อ.1-4) ภายใน 30 วันนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ในที่นี้ทรัพย์สินที่โอนกิจการเป็นอสังหาริมทรัพย์ ย่อมถือหลักการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนเป็นสาระสำคัญ เมื่อผู้รับโอนดำเนินการภายในกำหนดเวลา กรมสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งการโอนกิจการทั้งหมด (แบบ ค.อ.6) ไปยังกรมที่ดินเพื่อยกเว้นภาษี

ระยะเวลาสำหรับการโอนทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ ผู้รับโอนไม่อาจจดทะเบียนเพิ่มทุน โดยการออกหุ้นให้แก่ผู้โอนได้ทันทีในวันโอนกิจการ เนื่องจากการจดทะเบียนเพิ่มทุนต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรณีชำระค่าหุ้นเพิ่มทุนด้วยทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินที่มีทะเบียน ต้องนำเสนอหลักฐานแสดงความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นประกอบการพิจารณา นายทะเบียนจึงสามารถรับจดทะเบียนเพิ่มทุนได้ กรณีเทียบได้กับการชำระค่าหุ้นเพิ่มทุนด้วยทรัพย์สินอื่นนอกจากตัวเงิน ซึ่งระยะเวลาดำเนินการไม่สอดคล้องกับการยื่นแบบ ค.อ.1-4 ที่กำหนดให้ระบุชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และ

มูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้น (แบบ บอจ.5) ยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ในทางปฏิบัติการจดทะเบียนเพิ่มทุนยังไม่เกิดขึ้น หากผู้โอนดำเนินการโอน อสังหาริมทรัพย์โดยการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนก่อน ได้รับอนุมัติสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจาก กรมสรรพากรไปยังกรมที่ดิน ผู้โอนจะต้องเสียภาษีเหมือนกรณีโอนทรัพย์สินปกติตามที่กฎหมายกำหนด

จากการศึกษาค้นคว้าการควบคุมกิจการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับที่ 3) เพื่อยกเว้น รัชฎากร ผู้ศึกษาพบว่ามิข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้โอนและผู้รับโอน ผู้ศึกษาพบว่า การเข้าสู่ระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม พิจารณาจากรายรับของกิจการเกินกว่าหนึ่งล้านแปดแสน บาทต่อปี หากผู้โอนและผู้รับโอนฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีรายรับไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปีตามที่ กฎหมายกำหนด การเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อยกเว้นรัชฎากร ย่อมไม่ก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ทางภาษี และเพิ่มขึ้นตอนให้แก่ผู้ประกอบการเกินสมควร จึงมีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากรจัดทำแนวปฏิบัติการ ขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรกรณีโอนกิจการทั้งหมดอย่างชัดเจนและเผยแพร่ทั่วไป เพื่อให้เป็น มาตรฐานเดียวกันและเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีต่อไป

2. ปัญหาเกี่ยวกับการโอนกิจการทั้งหมดกรณีบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) ผู้ศึกษาพบว่ากรณี ผู้โอนเป็นบริษัทโฮลดิ้ง อาจใช้ช่องว่างทางกฎหมายด้วยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) จากการขาย หุ้นตามปกติ ซึ่งการโอนหุ้นถือเป็นการขาย ตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัชฎากร อยู่ในบังคับต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นรูปแบบการโอนกิจการทั้งหมดเพื่อยกเว้นรัชฎากร จึงมีข้อเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติม หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการ ควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัชฎากร ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 โดยกำหนดเป็นข้อยกเว้นห้ามบริษัทโฮลดิ้งโอนกิจการทั้งหมด เพื่อให้ได้รับ สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร อันเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายอย่างหนึ่ง

3. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการยื่นแบบการ โอนกิจการทั้งหมดต่อกรมสรรพากร ผู้ศึกษาพบว่า ระยะเวลาการยื่นแบบ ก.อ.1-4 อันเป็นหน้าที่ของผู้รับโอนต้องยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วัน จดทะเบียนเปลี่ยนแปลง ในทางปฏิบัติมีปัญหาเรื่องการตีความคำว่า “นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลง” จากการศึกษาค้นคว้าข้อความดังกล่าวอาจตีความเพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีว่า หมายถึง วันที่นาย ทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกกิจการของผู้โอน แม้ยังไม่มีการชำระบัญชีก็ตาม

4. ปัญหาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกรณีการ โอนทรัพย์สินประเภท อสังหาริมทรัพย์ ผู้ศึกษาพบว่าในขั้นตอนการจดทะเบียนเพิ่มทุนของผู้รับโอนต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า การชำระค่าหุ้นเพิ่มทุนด้วยทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินมีทะเบียน ต้องนำส่งสำเนา หลักฐานแสดงความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่โอนประกอบการพิจารณา นายทะเบียนจึงสามารถ รับจดทะเบียนได้ กรณีเทียบได้กับการชำระค่าหุ้นเพิ่มทุนด้วยทรัพย์สินอื่นนอกจากตัวเงิน อีกทั้งต้องยื่น

แบบ ค.อ.1-4 ต่อกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอน ซึ่งในทางปฏิบัติการจัดทะเบียนเพิ่มทุนยังไม่เกิดขึ้น เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จึงมีข้อเสนอแนะให้กรมสรรพากรแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัด หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรายการ ลงวันที่ 19 ตุลาคม พ.ศ. 2555 ข้อ 4 โดยออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ (ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม) แยกรายละเอียดในแบบ ค.อ.3 ผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้นตามทะเบียนหุ้น ขึ้นภายหลังการจัดทะเบียนเพิ่มทุน เพื่อความถูกต้องและสะดวกต่อการตรวจสอบ ขณะที่แบบ ค.อ.1, 2 และ 4 ผู้รับโอน ยังคงมีหน้าที่ขึ้นภายในระยะเวลาเดิมที่กฎหมายกำหนด เพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรต่อไป

เอกสารอ้างอิง

“การรวมธุรกิจ (Business Combination)”. กรุงเทพมหานคร.

ปิ่นอนงค์ พิษมงคล, รายงานวิจัย เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการควบรวมกิจการในการประกอบธุรกิจ (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559).

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, “M&A : Mergers and Acquisitions ทางเลือกสู่ความสำเร็จธุรกิจไทย กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2555.

สุพิรณัฐ จรัสวัฒนาวรรณ, รายงานวิจัย เรื่อง ความสัมพันธ์ระหว่างค่าความนิยมจากการรวมธุรกิจ กำไรเกินปกติและราคาหลักทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2564).