

ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ  
กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร  
นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

บุศกร เรือศรีจันทร์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธีดี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์  
พ.ศ. 2558

**Theoretical Problems on Corporate Income Tax Levied on State Universities  
in Relation to Revenue Arising from the Affairs outside  
Their Principal Objectives**



**Boossakorn Ruesrichan**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws  
Department of Law  
Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University  
2015**

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาในทางทฤษฎีเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐกรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย
ชื่อผู้เขียน	บุศกร เรือศรีจันทร์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2557

### บทคัดย่อ

มหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทยเป็นสถาบันอุดมศึกษาประเภทหนึ่ง มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง และมีวัตถุประสงค์หลักคือ ให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการ แก่สังคม แต่ในปัจจุบันพบว่ามหาวิทยาลัยของรัฐนอกจากจะดำเนินกิจการตรงตามวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยแล้ว ยังมีกรณีที่มีมหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย อีกด้วย ซึ่งการดำเนินกิจการดังกล่าวมีลักษณะไม่ต่างกับการดำเนินกิจการแสวงหากำไร โดยผู้ประกอบการเอกชน แต่มหาวิทยาลัยของรัฐกลับไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกิจการดังกล่าว เนื่องจากมหาวิทยาลัยของรัฐมิใช่หน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาผู้วิจัยพบว่า กรณีดังกล่าวเป็นปัญหาในทางทฤษฎีเนื่องจากขัดกับหลักการทางภาษีอากรที่ดีคือ ขัดกับหลักความเป็นธรรม เนื่องจากผู้อยู่ในสถานการณ์ที่เหมือนหรือคล้ายคลึงกัน ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่า ๆ กัน แต่มหาวิทยาลัยของรัฐและผู้ประกอบการเอกชน ถูกปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันในทางภาษีอากร อีกทั้งยังขัดกับหลักความเป็นกลาง เนื่องจากอาจกระทบกระเทือนต่อการตัดสินใจลงทุนในการดำเนินธุรกิจ ในประเภทเดียวกัน เนื่องจากผู้ประกอบการเอกชนมองเห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และยังอาจเกิดปัญหาการใช้มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจแสวงหากำไรเพื่อจะได้หลบเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้กรณีดังกล่าวยังขัดกับหลักความแน่นอนและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยการบัญญัติให้มหาวิทยาลัยของรัฐ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย และให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปซึ่งจัดเก็บสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตลอดจนเสนอแนะรายจ่ายที่สามารถหักได้ตามกฎหมาย โดยคำนึงถึงความ เป็นธรรมและเพื่อมิให้เป็นการสร้างภาระแก่มหาวิทยาลัยของรัฐเกินสมควร ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้อง กับหลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากรซึ่งท้ายที่สุดย่อมส่งผลดีต่อระบบภาษีอากรอันเป็นรายได้ แหล่งสำคัญของรัฐที่จะนำมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศต่อไป

Thesis Topic	Theoretical Problems on Corporate Income Tax Levied on State Universities in Relation to Revenue Arising from the Affairs outside Their Principal Objectives
Author	Boossakorn Ruesrichan
Thesis Advisor	Associate Professor Jirasak Rodjan (PhD)
Department	Law
Academic Year	2014

### **ABSTRACT**

State universities in Thailand are categorized as a type of higher-education institutions. A status of juristic person has been given to state universities in accordance with the Act Establishing University for each university. The principal objectives of state universities include the provision of education, high-level academic and vocational support, teaching service, research, as well as academic service to the society. Currently, it was however found that state universities not only conduct activities within the scope of their principal objectives, but also earn revenue arising from affairs outside their principal objectives. Even though such activities of state universities are not different from the profit-making activities conducted by private entrepreneurs, state universities do not have the duty to pay tax on revenue arising from such affairs. This is because, under the Thai Revenue Code, state universities are not classified as tax units for corporate income tax.

According to the study, it was found that such cases concern theoretical problems since the basic principle of sound tax system is not conformed. In other words, it is against the principle of equity as those in the same or similar situations shall be deemed to equally have the ability to pay corporate income tax. Nevertheless, state universities and private entrepreneurs are not treated equally in taxation. This is also against the principle of neutrality, as it may affect the decision of investors when conduct businesses of the same type since these private entrepreneurs consider the tax collection system to be inequitable. Moreover, problems may occur where state universities are set up and exploited by private entrepreneurs to seek profits, leading to the

avoidance of pay corporate income tax. Furthermore, this is against the principle of certainty and the principle of economic efficiency.

Therefore, in order to find a solution to the aforementioned problems, it is recommended that relevant laws shall be amended to stipulate that state universities shall have the duty to pay corporate income tax, especially in cases of the revenue arising from the affairs outside the principal objectives of state universities. Nevertheless, the tax rate lower than ordinary rate of corporate income tax levied on corporations or registered partnerships should be offered to state universities. In addition, the expenses which are tax-deductible should be suggested by taking into account of the principle of equity and without creating too much burden on state universities. This is to conform to the principle of equity in taxation, eventually beneficial to the overall tax system which is the state's main source of income to be used for the administration and development of the country in the future.

### กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ ด้วยความช่วยเหลือและกำลังใจจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกท่าน จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จเป็นรูปเล่มได้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดามารดา ที่เลี้ยงดูอบรมสั่งสอน สนับสนุนทางด้านการศึกษาแก่ผู้วิจัยมาโดยตลอด

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ให้โอกาสแก่ผู้วิจัย ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งให้คำแนะนำในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้วิจัย ซึ่งท่านได้ให้ความเมตตาแก่ผู้วิจัยในการให้คำปรึกษาชี้แนะแนวทาง วิธีการ และวิธีการแก้ปัญหาในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมถึงติดตามและให้กำลังใจในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตลอดมา วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะสำเร็จลงมิได้เลยหากปราศจากความเมตตาจากท่าน

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.ลาวัณย์ ถนัดศิลปกุล และรองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี ที่ได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาให้คำแนะนำแก่ผู้วิจัยในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์

นอกจากนั้นผู้วิจัยขอขอบคุณเพื่อน ๆ ที่คอยให้กำลังใจแก่ผู้วิจัยเสมอ ไม่ว่าจะเป็นเพื่อน ๆ 6/2 กำแพงเพชรพิทยาคม เพื่อน ๆ สาขากฎหมายเอกชนและธุรกิจ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ เพื่อน ๆ นิติกรรมวิชาการเกษตร เพื่อน ๆ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติประจำจังหวัดสุโขทัย ขอบคุณคุณยศ บุญบานเย็น และคุณวิชุดา นาราทรัพย์ ที่สู้มาด้วยกัน และขอขอบคุณพันตำรวจตรีพีรพัทธ์ ชูช่วย บุคคลที่คอยให้กำลังใจ สนับสนุนช่วยเหลือเกื้อกูลผู้วิจัยในทุกเรื่องเสมอมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาไม่ว่าโดยทางใดก็ตาม ผู้วิจัยขอขอบคุณความคิดครั้งนี้แก่ครูบาอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้วิจัยตลอดจนผู้มีพระคุณของผู้วิจัยดังที่ได้กล่าวมาแล้วทุกท่าน แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

บุศกร เรือศรีจันทร์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง .....	๘
บทที่	
1. บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา .....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
2. แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ.....	8
2.1 ความนำ.....	8
2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ .....	8
2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	28
2.4 ความเป็นมาและวิวัฒนาการของมหาวิทยาลัยและภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง .....	34
3. มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ .....	49
3.1 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร .....	49
3.2 มาตรการในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทย .....	64
3.3 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศส.....	66
3.4 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐในสหรัฐอเมริกา .....	76



สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับ มหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะ เป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย.....	85
4.1 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ .....	85
4.2 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย.....	88
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	104
5.1 บทสรุป.....	104
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	107
บรรณานุกรม.....	113
ประวัติผู้เขียน .....	120

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส .....	71
3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามชนิดรูปแบบของธุรกิจในสหรัฐอเมริกา .....	78
3.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา.....	82
4.1 ภาพรวมรายจ่ายของประเทศไทย เปรียบเทียบปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2553 .....	87
4.2 ข้อมูลอัตราค่าที่พักและค่าบริการของโรงแรมของมหาวิทยาลัยของรัฐ และ โรงแรมของผู้ประกอบการเอกชน ที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครและ ปริมณฑล .....	94

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษี คือ การจัดเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาษี คือ เงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐ โดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้สิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ ซึ่งภาษีอาจแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทที่ 1 “ภาษีทางตรง” คือภาษีที่รัฐจัดเก็บโดยตรงจากบุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้เป็นผู้จ่ายหรือเป็นผู้รับภาระภาษี เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ประเภทที่ 2 “ภาษีทางอ้อม” คือภาษีที่ผู้แบกรับภาระเป็นบุคคลอื่นที่มีใช้บุคคลผู้ถูกจัดเก็บภาษีหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีสศุลกากร ภาษีศรัทธา

เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องหาเงินมาใช้จ่ายเพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ และดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐบาลที่ได้รับประชาชาติให้ทำการดูแลทำนุบำรุงสุขให้แก่มวลประชาราษฎร์ของประเทศ เช่น การจัดหาสินค้าสาธารณะ (Public Goods) และการจัดหาสินค้าที่มีประโยชน์ (Merit Goods) รัฐบาลสามารถหารายได้หรือเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่ายจากหลายแหล่ง เช่น สามารถหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร จากการเก็บค่าธรรมเนียม จากการขายสินค้า และจากการกู้ยืมเงิน เป็นต้น แต่แหล่งรายได้ที่สำคัญและใหญ่ที่สุดคือ แหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร<sup>2</sup> จึงอาจกล่าวโดยสรุปถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ ดังนี้

1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น ความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา กิจการสาธารณูปโภคต่าง ๆ

2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมกิจกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐสามารถใช้ระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค การผลิต หรือวิธีการดำเนินการทางธุรกิจบางชนิดมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจส่วนรวมได้ เช่น เก็บภาษีสินค้าที่มีความจำเป็นในอัตราที่ต่ำ เป็นต้น

<sup>1</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 4-5), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>2</sup> จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร,” โดย สราวุธ ภูษิตาภรณ์, *ศุลกากร*, 52 (3), น. 36.

3. เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม นอกจากรัฐจะใช้มาตรการด้านรายจ่าย เช่น การอุดหนุน การโอนเงินต่าง ๆ การสร้างงานในชนบท ฯลฯ การจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกระจายรายได้ด้วย เช่น ใช้วิธีอัตราภาษีก้าวหน้า เรียกเก็บภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง ๆ เป็นต้น

4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงานเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐก็เพิ่มภาษีต่าง ๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย หรือในยามเศรษฐกิจตกต่ำ รัฐอาจลดภาษีต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้มีการว่างงานน้อยลงเนื่องจากการจ้างงานสูงขึ้น<sup>3</sup>

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งซึ่งเรียกเก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรของนิติบุคคลประเภทที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ในบางครั้งจึงเรียกกันว่าภาษีกำไร (Profit Tax) ในประเทศไทยภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐมาก และนับเป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญในระบบภาษีอากรไทยมากขึ้นทุกขณะทั้งในแง่ของการเป็นแหล่งรายได้ และการเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรของรัฐ<sup>4</sup>

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดบทนิยามศัพท์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา (47)(7)(ข)

<sup>3</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16), โดย รองศาสตราจารย์สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: อักษรกราฟฟิค.

<sup>4</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 47), โดย คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, 2551: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”  
(ในปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดนิติบุคคลประเภทนี้แต่อย่างใด)

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้น จึงหมายถึง

- 1) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 3) บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 4) บริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เท่านั้น<sup>5</sup>

ดังนั้น จะเห็นได้ว่านิติบุคคลประเภทอื่น เช่น นิติบุคคลอาคารชุด เนติบัณฑิตยสภา สหกรณ์ หอการค้า วัดวาอาราม ฯลฯ รวมทั้งรัฐวิสาหกิจที่มีจัดตั้งในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น องค์การรับส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ องค์การอาหารสำเร็จรูป องค์การอุตสาหกรรมห้องเย็น องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ ฯลฯ แม้จะเป็นนิติบุคคลก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>6</sup>

มหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐประเภทหนึ่งที่ตั้งขึ้นเพื่อให้บริการสาธารณะด้านการศึกษาในระดับอุดมศึกษาแก่ประชาชนก็เช่นเดียวกัน ถึงแม้จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยนั้น ๆ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ มหาวิทยาลัยเรศวร แต่ก็ไม่อยู่ในความหมายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงไม่เป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ทั้งนี้ก็เนื่องมาจากว่ามหาวิทยาลัยของรัฐถือเป็นหน่วยงานของรัฐ ที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการให้บริการสาธารณะด้านการศึกษาแก่ประชาชนในระดับอุดมศึกษา ซึ่งจัดเป็นบริการขั้นพื้นฐานที่สำคัญของรัฐ มหาวิทยาลัยของรัฐจึงไม่ควรมีภาระทางภาษีสำหรับการดำเนินกิจการให้บริการด้านการศึกษาแก่ประชาชน

ในปัจจุบันมหาวิทยาลัยของรัฐหลายแห่งได้เปลี่ยนสถานะจากมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ ไปสู่การเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐตามพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ.2542 เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ ซึ่งมีแนวคิดให้มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐมีความเป็นอิสระในการดำเนินการ และการบริหารจัดการตนเองมากยิ่งขึ้นจากระบบบริหารราชการปกติ ส่งผลให้มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐมีความคล่องตัวในการบริหารงานบุคลากร วัสดุ ครุภัณฑ์ งานวิชาการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งด้านการบริหารเงิน

<sup>5</sup> จาก คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 4-5), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีราชธรรม ก, 2556, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>6</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 96). เล่มเดิม.

งบประมาณ และมีอำนาจในการดำเนินการหารายได้จากกิจการด้านต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยอย่างเป็นทางการเป็นอิสระมากขึ้น แต่ทั้งนี้ยังคงได้รับเงินอุดหนุนทั่วไปจากรัฐตามปกติ เพื่อใช้จ่ายตามความจำเป็นในการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย

เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ โดยพิจารณาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐในแต่ละแห่ง พบว่ามีวัตถุประสงค์ที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน พอสรุปสาระสำคัญได้ว่า มีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษ ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการวิจัยเพื่อความเป็นเลิศทางวิชาการและเกิดประโยชน์แก่สังคมเป็นส่วนรวม บริการทางวิชาการแก่สังคม ทะนุบำรุงและส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม และอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม<sup>7</sup> โดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการดำเนินการแสวงหากำไรก็ตาม แต่ในปัจจุบันพบว่ามหาวิทยาลัยของรัฐทั้งประเภทหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ รวมทั้งมหาวิทยาลัยที่กำลังอยู่ในขั้นตอนของการเปลี่ยนสถานะเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ มีการดำเนินการที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย และมีลักษณะเป็นการดำเนินการในเชิงพาณิชย์เช่นเดียวกับนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อีกทั้งกิจการดังกล่าวเป็นกิจการที่อาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่น การเปิดให้บริการโรงแรมเพื่อเป็นสถานที่ให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงานและในขณะเดียวกันก็เปิดให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปเข้าพักด้วย การพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ให้ภาคเอกชนเช่าพื้นที่สำหรับทำสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า หรือใช้เป็นที่พักอาศัย การเปิดร้านอาหารเพื่อขายอาหารหรือขนมให้แก่ประชาชนทั่วไป เป็นต้น

โดยที่รายได้ต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยของรัฐตามที่กล่าวข้างต้น ไม่ต้องนำมาคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อจ่ายเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเหตุผลที่ว่ามหาวิทยาลัยของรัฐมิใช่หน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างกับในต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา มหาวิทยาลัยของรัฐซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่กรณีวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยหากประกอบกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยและมีรายได้เกิดขึ้น วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ที่เกิดขึ้นดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากิจการที่หน่วยงานของรัฐได้ดำเนินการนั้นมีความสำคัญต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>8</sup> จึงเป็นปัญหาที่น่าคิดว่ารายได้จากมหาวิทยาลัยของรัฐกรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/

<sup>7</sup> คัดย่อมาจากวัตถุประสงค์ตามพระราชบัญญัติของมหาวิทยาลัยของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยนเรศวร เป็นต้น.

<sup>8</sup> จาก การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 3), โดย วรวรรณ ห่อภิรมย์สกุล, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่นเดียวกับผู้ประกอบการเอกชน ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ควรจะต้องมีมาตรการทางด้านภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องกับรายได้ในส่วนนี้หรือไม่ อย่างไร เพื่อมิให้เกิดการเอาเปรียบหรือก่อให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมแก่เอกชนรายอื่นที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกัน และเพื่อป้องกันมิให้มหาวิทยาลัยของรัฐถูกใช้เป็นเครื่องมือในการหากำไรจากรายได้นอกเหนือจากวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย และที่สำคัญที่สุดคือ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการทางด้านภาษีที่ดี เช่น หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามที่ N. Gregory Mankiw ได้กล่าวไว้ว่า “ความเป็นธรรมของระบบภาษีเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ว่าภาระภาษีได้ถูกแบ่งเฉลี่ยอย่างเป็นธรรมในหมู่ประชาชนหรือไม่”<sup>9</sup> และสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation) บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน<sup>10</sup> อีกทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐก็เป็นผู้หนึ่งที่ได้รับผลประโยชน์ด้านเงินอุดหนุนจากรัฐ ได้รับความคุ้มครองจากรัฐ เป็นผู้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรของรัฐ แต่กลับไม่มีภาระที่ต้องนำส่งเงินรายได้ใดๆ เข้าสู่รัฐเลย ตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลังและกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นว่า เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐมีความสามารถในการหารายได้ดังกล่าว จึงเป็นการสมควรอย่างยิ่งที่จะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่นเดียวกับนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล สำหรับการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
2. เพื่อศึกษามาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งในกรณีดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ และกรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐกรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

<sup>9</sup> ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา (น. 21). เล่มเดิม.

<sup>10</sup> แหล่งเดิม.

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

โดยที่มหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐประเภทส่วนราชการและมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย แต่มิใช่นิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงไม่เป็นหน่วยภาษีในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มหาวิทยาลัยของรัฐจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งที่มีความสามารถ ในการหารายได้จากกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เช่นเดียวกับผู้ประกอบการธุรกิจในภาคเอกชน อันส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกัน ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการของมหาวิทยาลัยของรัฐในกรณีดังกล่าว โดยการกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะจากกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เพื่อให้เกิดความเหมาะสม เป็นธรรม และควรมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งในท้ายที่สุดแล้วผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีก็คือรัฐนั่นเอง

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษาถึงปัญหาในทางทฤษฎี กรณีการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ โดยเฉพาะกรณีที่มีมหาวิทยาลัยฯ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย โดยเริ่มศึกษาจากความเป็นมาและวิวัฒนาการของมหาวิทยาลัย แนวคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายต่างประเทศ จากนั้นจึงวิเคราะห์ปัญหาของการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐกรณีรายได้จากกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ต่อหลักการทางภาษีอากรที่ดี พร้อมทั้งศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว



### 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากบทบัญญัติของกฎหมาย หนังสือ วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารต่าง ๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทย และ ภาษาต่างประเทศ เพื่อรวบรวมและนำมาวิเคราะห์หาข้อสรุปเพื่อให้ได้แนวทางในการแก้ปัญหา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
2. ทำให้ทราบถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งในกรณี ดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์หลัก และกรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็น การแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐกรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหา กำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

## บทที่ 2

### แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้และ หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

#### 2.1 ความนำ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่จัดเก็บจากนิติบุคคลประเภทบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นหลัก ซึ่งถือเป็นรายได้ของรัฐทางหนึ่ง และเป็นส่วนหนึ่งของระบบการคลังสาธารณะ โดยมีฐานภาษีโดยทั่วไปคือฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณจากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เช่น หลักความเป็นธรรมและหลักความเป็นกลาง เป็นต้น

มหาวิทยาลัยซึ่งเป็นสถาบันอุดมศึกษาประเภทหนึ่งในประเทศไทย แบ่งออกเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐ และมหาวิทยาลัยเอกชน มีแนวความคิดและวิวัฒนาการมาเป็นลำดับซึ่งในบทยี่สิบจะได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งมหาวิทยาลัย รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย ตลอดจนภาษีอากรที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานกิจการของมหาวิทยาลัย ถึงแม้ว่ามหาวิทยาลัยจะไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมีโชคนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในการดำเนินงานกิจการของมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งเป็นสมมติฐานในการศึกษาสำหรับการวิจัยครั้งนี้ ในบางกรณีอาจมีภาระทางภาษีอื่น ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องซึ่งจะได้ทำการศึกษาและพิจารณาต่อไป

#### 2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

##### 2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

##### 1. แนวความคิดดั้งเดิม

การจัดเก็บภาษีนี้นับว่ามีมาตั้งแต่ในสมัยจักรวรรดิโรมัน โดยมีความคิดว่า ภาษี คือเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐ ภาษีถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลางเพื่อครอบคลุม รายจ่าย

ต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐ และเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน<sup>1</sup>

ในสมัยศตวรรษที่ 13 อำนาจของกษัตริย์เริ่มแผ่ขยายมากขึ้น รายจ่ายของกษัตริย์มีมากขึ้น ทำให้รายรับมีไม่เพียงพอ แต่กษัตริย์เองก็ไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้บรรดาขุนนางทั้งหลายส่งส่วยให้แก่ตนได้ ภายใตุนั้นจึงอยู่ในรูปเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตน ต่อมา ในศตวรรษที่ 14 การขอบริจาคดังกล่าวมีมากขึ้นเรื่อย ๆ สร้างความไม่พอใจแก่ขุนนาง และประชาชนทั้งหลาย เป็นสาเหตุของการเกิดหลักความยินยอมของประชาชนในการเสียภาษี ในเวลาต่อมา<sup>2</sup>

ในศตวรรษที่ 17 มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน และแนวความคิดนี้ได้มีการพัฒนาขึ้นเรื่อย ๆ ในระหว่างศตวรรษที่ 18 และ 19<sup>3</sup>

โทมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยความสะดวกแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”<sup>4</sup>

มงเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”<sup>5</sup>

อดัม สมิท (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐ เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”<sup>6</sup>

จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรในยุคแรกนั้นอยู่ในฐานะที่เป็นราคาของความคุ้มครองที่รัฐบาลให้แก่ราษฎร ต่อมาเมื่อบทบาทของรัฐบาลเพิ่มขึ้นตามพัฒนาการทางเศรษฐกิจ รัฐบาลไม่ได้มีหน้าที่เฉพาะแต่การป้องกันประเทศหรือรักษาความสงบภายในประเทศเท่านั้น แต่ยังมีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะอื่น ๆ อีกด้วย คำนิยามของภาษีอากรจึงมิใช่แค่ราคาของความคุ้มครอง

<sup>1</sup> จาก “ภาษีสื่ออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, 2537, *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* (22) 1, น. 87.

<sup>2</sup> แหล่งเดิม.

<sup>3</sup> แหล่งเดิม.

<sup>4</sup> From *The Leviathan*, by Thomas Hobbes, 1651. (อ้างถึงใน “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ก, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, (31) 5, น. 93.

<sup>5</sup> From *L'Esprit des lois*, by Montesquieu, 1748. (อ้างถึงใน *ภาษีสื่ออะไร* (น. 88). เล่มเดิม.).

<sup>6</sup> From *Wealth of Nations*, by Adam Smith, 1776. (อ้างถึงใน *ภาษีสื่ออะไร* (น. 88). เล่มเดิม.).

ที่ราษฎรต้องจ่ายให้แก่รัฐเท่านั้น หากแต่เป็นราคาที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายเป็นต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ อีกด้วย<sup>7</sup>

ต่อมาแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างรัฐกับประชาชน ได้เปลี่ยนมาเป็นแนวคิดที่ว่า “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ” จากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นหน้าที่ตามความจำเป็นของสังคมนี้เองจึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เกี่ยวกับเงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีพ<sup>8</sup>

## 2. แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำจำกัดความของคำว่า ภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากรคือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม โดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”<sup>9</sup>

แกซตัน เจซ (Gaston Jeze) “ภาษี คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ”<sup>10</sup>

พอล – แมรี กอเดเม็ท (Paul – Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”<sup>11</sup>

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”<sup>12</sup>

<sup>7</sup> คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 95). เล่มเดิม.

<sup>8</sup> ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.

<sup>9</sup> From Essays in Taxation, by Edwin Robert Anderson Seligman, 1895. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 96). เล่มเดิม.).

<sup>10</sup> ภาษีคืออะไร (น. 89). เล่มเดิม.

<sup>11</sup> From Finances publiques, by Paul-Marie Gaudemet, 1970. (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 96). เล่มเดิม.).

<sup>12</sup> จาก The Economic of Taxation (p. 304), by Simonn James and Christopher Nobes, 2000. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.).

ซีเอ็ม อัลแลน (CM Allan) “ภาษีอากร คือ สิ่งที่ว่าไหลจากกระแสดเงินได้ไปสู่ภาครัฐ เว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐ และเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ”<sup>13</sup>

ลูเซียน เมห์ล และ ปีแอร์ เมลแตรึม (L. Mehl and P. Beltrame) “ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ”<sup>14</sup>

ดร. อรัญ ชรรณโน “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจ เช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”<sup>15</sup>

อาจารย์ทวี ตะเวทิกุล “ภาษี คือ เงินที่รัฐเก็บจากทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลโดยไม่มีอะไรตอบแทน ส่วน อากร เป็นเงินที่รัฐเก็บโดยมีการตอบแทนในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ซึ่งตรงกับคำว่าค่าธรรมเนียมมากกว่า”<sup>16</sup>

ศาลของประเทศออสเตรเลียให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร ไว้ว่า “เงินที่ถูกบังคับเรียกเก็บโดยพนักงานของรัฐเพื่อการสาธารณะซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เรียกเก็บ และไม่ใช่เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนบริการที่รัฐให้บริการ”<sup>17</sup>

นอกจากนี้นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรได้ให้คำจำกัดความของคำว่าภาษีอากรไว้แตกต่างกัน ดังนี้

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ และไม่ก่อให้เกิดภาระชำระคืนแก่รัฐบาล

<sup>13</sup> จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร”, โดย สราวุธ ภูฒยาภรณ์, 2548, ดุลพาห, (52) 3, 32.

<sup>14</sup> From Science et technique fiscales, by Lucien Mehl and Pierre Beltrame, 1984. (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 92). เล่มเดิม.).

<sup>15</sup> จาก การคลัง (น. 18), โดย อรัญ ชรรณโน, 2508. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 97). เล่มเดิม.).

<sup>16</sup> ภาษีคืออะไร (น. 86). เล่มเดิม.

<sup>17</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 31). เล่มเดิม.

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น

ภาษีอากร หมายถึง การโอนทรัพยากรใด ๆ อันมีลักษณะบังคับ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ<sup>18</sup>

จากคำจำกัดความข้างต้น ทำให้สรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้หลายประการ ดังนี้

1. ภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมีลักษณะบังคับเก็บ
2. ภาษีอากรโดยทั่วไปไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี
3. ภาษีอากรไม่เกิดภาระการชำระคืนของรัฐบาล
4. ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ
5. ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็น เงิน เสมอไป<sup>19</sup>

#### 2.2.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

มีคำถามเกิดขึ้นว่า เงินที่รัฐบาลต้องนำมาเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ และดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐบาล เช่น การจัดหาสินค้าสาธารณะ (Public Goods) และการจัดหาสินค้ามีประโยชน์ (Merit Goods) เช่น การสาธารณสุขและการศึกษา รัฐบาลหารายได้ดังกล่าวมาจากที่ใด คำตอบคือ รัฐบาลสามารถหารายได้หรือเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่ายจากหลายแห่ง เช่น จากการจัดเก็บภาษีอากร จากการเก็บค่าธรรมเนียม จากการขายสินค้า จากการกู้ยืมเงิน เป็นต้น แม้ที่มาของรายได้ของรัฐบาลจะมาจากหลายแห่ง แต่แหล่งรายได้ที่สำคัญและใหญ่ที่สุด คือ แหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร<sup>20</sup>

วัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล คือ การหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล และการจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกหลายประการ เช่น เพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น (Equity of Income Redistribution) และเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพเศรษฐกิจ (Economic Regulator)<sup>21</sup> เป็นต้น

<sup>18</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 15), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: อักษรกราฟฟิค.

<sup>19</sup> แหล่งเดิม.

<sup>20</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>21</sup> ท่านอาจารย์วิทย์ ตันตยกุล กล่าวว่า “รัฐบาลมีบทบาทในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยการพยายามรักษาระดับรายได้ของประชาชนทั้งประเทศเป็นส่วนรวมให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม..... การใช้จ่ายของรัฐบาลทำให้รายได้ของประชาชนโดยส่วนรวมเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ถ้าจะทำให้รายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น

เพื่อเป็นการง่ายต่อการทำความเข้าใจ เราสามารถจำแนกวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีได้ดังนี้

1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ กิจการส่วนใหญ่ของรัฐเป็นกิจการ เพื่อส่วนรวม เช่น ความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา กิจการสาธารณสุขประเภทต่าง ๆ
2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐบาลสามารถใช้ระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค การผลิต หรือวิธีการดำเนินการทางธุรกิจบางชนิดมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจส่วนรวมได้ เช่น ไม่ต้องการให้ประชาชนบริโภคสุรา บุหรี่ ก็เก็บภาษีสินค้าเหล่านี้ ในอัตราสูง ๆ เป็นต้น
3. เพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สินให้เป็นธรรม นอกจากรัฐบาลจะใช้มาตรการด้านรายจ่าย เช่น การอุดหนุน การโอนเงินต่าง ๆ ฯลฯ การจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการกระจายรายได้ด้วย เช่น ใช้วิธีอัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง ๆ เป็นต้น
4. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงานเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญ เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลก็เพิ่มภาษีต่าง ๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย เป็นต้น<sup>22</sup>

### 2.2.3 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรจำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ

การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่นั้น ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก และจำแนกได้หลายวิธี ดังนี้

---

รัฐบาลก็ใช้จ่ายไปให้มากกว่าภาษีอากรที่จัดเก็บ (งบประมาณขาดดุล) ถ้าจะให้รายได้ของประชาชนลดลง รัฐบาลก็เก็บภาษีอากรให้มากกว่ารายจ่าย (งบประมาณเกินดุล).....ในขณะนี้ [รัฐบาล] ต้องการจะแก้ไขปัญหาภาวะเงินเฟ้อ [inflation] หากจำเป็นต้องเลือกภาษีอากรที่จะใช้ ภาษีทางอ้อมจะมีผลดีกว่า เพราะลดการบริโภคและมีผลให้ลดรายได้ของประชาชนขึ้นต่อ ๆ ไปได้ดีกว่าภาษีทางตรง ในทางกลับกัน ในขณะนี้ [รัฐบาล] ต้องการแก้ไขปัญหาภาวะเงินฝืด [deflation] ซึ่งเป็นขณะที่ต้องการให้ประชาชนใช้จ่ายมากขึ้นด้วยกัน ภาษีทางตรงจะมีผลดีกว่า เพราะกระทบกระเทือนต่อการบริโภคน้อยกว่า” (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 6). เล่มเดิม.)

<sup>22</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16). เล่มเดิม.

1) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามฐานภาษี (Tax Base) สามารถแบ่งได้เป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการ ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินฯ<sup>23</sup>

2) การจำแนกภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์ จะให้รับภาระ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้เสียภาษีผลัดภาระไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ประเภทที่สอง ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระภาษีหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลัดภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต<sup>24</sup> เป็นต้น

3) การจำแนกประเภทของภาษีตามการใช้เงินภาษี สามารถแบ่งได้เป็น

1. ภาษีทั่วไป (General Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปเข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้ในกิจการทั่วไปไม่มีการระบุว่าต้องนำเงินภาษีนั้นไปใช้เพื่อการใดการหนึ่ง เป็นการโดยเฉพาะ<sup>25</sup>

2. ภาษีเพื่อการเฉพาะ (Earmarked Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำเงินไปใช้ในกิจการหนึ่งกิจการใดโดยเฉพาะ กล่าวคือ มีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อกิจการที่กำหนดให้เท่านั้น จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ภาษีสิ่งแวดล้อมซึ่งจัดเก็บจากกิจการที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อม เช่น โรงงานอุตสาหกรรมก็ต้องจ่ายภาษีมลพิษ หรือกิจการท่องเที่ยวก็จะเก็บภาษีการอนุรักษ์ทรัพยากรจากนักท่องเที่ยว<sup>26</sup> แล้วนำรายได้จากภาษี ที่จัดเก็บมาใช้ในกิจการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมหรือการอนุรักษ์ทรัพยากรโดยเฉพาะ

4) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของสื่อในการชำระ (Media of Payment) เช่น ภาษีที่ชำระในรูปแบบตัวเงิน ภาษีที่ชำระในรูปแบบสิ่งของ ภาษีที่ชำระในรูปแบบของแรงงาน เป็นต้น<sup>27</sup>

<sup>23</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 36). เล่มเดิม.

<sup>24</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 4), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ.

<sup>25</sup> จาก ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชา วิทยาการจัดการ) (น. 174), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>26</sup> มุลนิธิโลกสีเขียว. (ม.ป.ป.). *ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศไทย*. สืบค้น 25 มกราคม 2558, จาก <http://www.greenworld.or.Th>

<sup>27</sup> คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 102). เล่มเดิม.



5) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (Jurisdiction) เช่น ภาษีของรัฐบาลส่วนกลาง ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น<sup>28</sup>

6) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของเงินได้ เช่น ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง เงินได้ประเภทค่าเช่า เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและกำไร เป็นต้น<sup>29</sup>

7) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามโครงสร้างของอัตราภาษี (Tax Rate Structure) เช่น ภาษีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax) แบบตามสัดส่วน (Proportional Tax) และแบบถดถอย (Regressive Tax) เป็นต้น<sup>30</sup>

8) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามเกณฑ์การประเมิน อาจแยกได้เป็น

1. ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) คือ ภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายกันเป็นฐาน โดยมากกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่า โดยไม่คำนึงว่าจำนวนที่ซื้อขายกันจะเป็นเท่าไร เช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับร้อยละ 15 ของราคาขาย

2. ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) คือ ภาษีที่เก็บตามลักษณะสภาพของสินค้า เช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าราคาน้ำมันจะเป็นเท่าไร หรือเก็บภาษีเบียร์ขวดละ 20 บาท เก็บภาษีไฟสำหรับละ 8 บาท<sup>31</sup>

#### 2.2.4 หน่วยภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บมีทั้งภาษีที่เก็บจากรายได้ อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินได้แก่ ภาษีมรดกที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร

ในการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อมการกำหนดโครงสร้างหรือองค์ประกอบในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) ให้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าผู้เสียภาษีอากรเป็นใคร ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดผู้เสียภาษีให้แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมาย

<sup>28</sup> แหล่งเดิม.

<sup>29</sup> แหล่งเดิม.

<sup>30</sup> แหล่งเดิม.

<sup>31</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิทยาการจัดการ) (น. 176). เล่มเดิม.

ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง<sup>32</sup> สำหรับการกำหนดหรือแยกแยะตัวบุคคลในกฎหมายภาษีอากรเพื่อการเสียภาษีอากร อาจกำหนดได้ในลักษณะดังต่อไปนี้

#### 1. การแยกตามฐานะบุคคลตามกฎหมาย

ตามหลักการนี้ เป็นการกำหนดบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามสถานภาพการเป็นบุคคล ซึ่งกฎหมายภาษีอากรกำหนด ได้แก่ กรณีการเสียเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยบุคคล ซึ่งประกอบด้วยบุคคลธรรมดา รวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญและหน่วยที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ก่อให้เกิดเงินได้ เช่น คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นภาษีทางตรงอีกชนิดหนึ่ง ทำการจัดเก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งเป็นหน่วยภาษีนอกเหนือจากหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอื่น ๆ

ตามวิธีนี้การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเสียภาษีแบบหนึ่ง ส่วนนิติบุคคลเฉพาะที่เป็นบริษัทจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด หรือห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนจะเสียภาษีอีกแบบหนึ่ง สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่น ๆ ซึ่งจัดตั้งตามกฎหมายจัดตั้งโดยเฉพาะ เช่น กระทรวง ทบวง กรม วัฒนาอาราม นั้นไม่ต้องเสียภาษี<sup>33</sup>

#### 2. การแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา

ในกรณีที่การจัดเก็บภาษีอากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับต่างประเทศ เนื่องจากการที่มีประเทศสองประเทศหรือมากกว่าอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรเหนือเงินได้ประเภทเดียวกัน อันสืบเนื่องมาจากการอ้างการมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ กรณีนี้ประเทศต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องกำหนด ถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา เพื่อการจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้แน่นอน เพื่อกำหนดในขั้นต้นว่าในกรณีที่กฎหมายของแต่ละประเทศเก็บภาษีแตกต่างกันตามถิ่นที่อยู่ นั้น บุคคลใดควรจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดเพื่อการเสียภาษีอากรของประเทศนั้น<sup>34</sup>

การกำหนดเรื่องถิ่นที่อยู่มีความสำคัญมากสำหรับภาษีเงินได้ เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะเสียภาษีแตกต่างกัน

<sup>32</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 3). เล่มเดิม.

<sup>33</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 17), โดย วิทย์ ตันตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>34</sup> แหล่งเดิม.

### 3. การแยกตามวิธีอื่น

การแยกตามวิธีอื่น ได้แก่ การแยกตามสัญชาติหรือการแยกตามอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ที่มีอายุตั้งแต่ที่กฎหมายกำหนดต้องเสียภาษีตามที่กำหนด<sup>35</sup>

การกำหนดหน่วยภาษีอากร นอกจากทำให้ทราบตัวผู้เสียภาษีอากรที่แน่นอนแล้ว ยังทำให้รัฐบาลสามารถตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีต่าง ๆ ได้ โดยการกำหนดเป็นร้อยละ หรือคาดการณ์จากสถิติเดิม อีกทั้งผู้ประกอบการสามารถวางแผนภาษีอากรโดยการกำหนดรูปแบบหรือองค์กรธุรกิจ หรืออีกนัยหนึ่งหน่วยภาษีอากรที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนได้

#### 2.2.5 ฐานภาษี

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”<sup>36</sup>

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”<sup>37</sup>

ฐานภาษีจึงเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษี หรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ<sup>38</sup> ฐานภาษีโดยทั่วไปแยกออกเป็น

1) ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้นับว่าเป็นฐานภาษีที่นิยมใช้ฐานหนึ่ง เพราะรายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ได้ดี ผู้มีรายได้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาโดยอาศัยเงินได้เป็นฐาน และภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเก็บจากนิติบุคคลโดยอาศัยกำไรของนิติบุคคลเป็นฐาน<sup>39</sup>

2) ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax Base) การใช้จ่ายในการบริโภคถือเป็นฐานภาษีที่คืออย่างหนึ่ง ด้วยเหตุผล

<sup>35</sup> แหล่งเดิม.

<sup>36</sup> From *The Economics of Taxation* (p. 304), by Simon James and Christopher Nobes, 2000. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 105). เล่มเดิม.).

<sup>37</sup> From *Complete A-Z Economics Handbook* (p. 300), by Nancy Wall, 2003. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม.).

<sup>38</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 1066). เล่มเดิม.

<sup>39</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิทยาการจัดการ) (น. 166-167). เล่มเดิม.

สองประการคือ ประการแรก การบริโภคเป็นการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ผู้บริโภคจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการบริโภคของตน และประการที่สอง การบริโภคเป็นฐานภาษีที่ดีกว่าการใช้รายได้เป็นฐานภาษี ในแง่ที่ว่า การเก็บภาษีจากรายได้นั้นมิได้คำนึงถึงว่าผู้มีรายได้นำรายได้นั้นมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภคทันทีหรือไม่ หรือว่าเก็บรายได้นั้นเป็นเงินออมเพื่อการบริโภคในอนาคต การเก็บภาษีจากรายได้เป็นการเก็บจากรายได้ทั้งก่อนไม่ว่ารายได้นั้นจะใช้ในการบริโภคหรือเก็บออมไว้ ส่วนการเก็บภาษีจากการบริโภคถือหลักว่าผู้ใดได้รับความสุขจากการบริโภคซึ่งคือการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ก็ต้องเสียภาษีให้สังคม ผู้ใดบริโภคมากก็เสียภาษียิ่ง ผู้ใดบริโภคน้อยก็เสียภาษีน้อย อย่างไรก็ตามถ้ามองในแง่สัดส่วนของการใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้ได้นั้น มีความแตกต่างกันไปตามฐานะของคน กล่าวคือ คนจนมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ ส่วนคนรวยมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยของรายได้ การใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีก็จะทำให้ภาระภาษีตกแก่คนจนมากกว่าคนรวย เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนถูกจัดเก็บภาษี แต่สำหรับคนรวยรายได้เพียงส่วนน้อยเท่านั้นที่ถูกจัดเก็บ<sup>40</sup> ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีการขาย (Sales Tax) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) เป็นต้น

3) ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Tax Base) ความมั่งคั่งใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีอย่างหนึ่งเพราะความมั่งคั่งคือการสะสมของรายได้ที่เจ้าของสะสมไว้ในรอบระยะเวลาต่าง ๆ นอกจากนั้นความมั่งคั่งจากทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ยังใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ได้ด้วย ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น<sup>41</sup>

#### 2.2.6 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

อดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ ได้วางหลักการภาษีที่ดีไว้เมื่อปี ค.ศ. 1776 ในหนังสือหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ดังนี้<sup>42</sup>

<sup>40</sup> แหล่งเดิม.

<sup>41</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 34-35). เล่มเดิม.

<sup>42</sup> From The Wealth of Nations (p. 888-889), by Adam Smith, 2000. อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6-8). เล่มเดิม.

### 1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ<sup>43</sup>

### 2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไร ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ<sup>44</sup>

### 3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ตัวบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย<sup>45</sup>

### 4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะออกแบบมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของรัฐ<sup>46</sup>

หลักการทั้งสี่นี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง ต่อมาเมื่อเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ภาษีอากรทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม<sup>47</sup> ทำให้มีนักเศรษฐศาสตร์รวมถึงนักกฎหมายภาษีอากรในยุคปัจจุบันได้กำหนดหลักภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากที่ อัดัม สมิท ได้วางหลักไว้หลายประการ ซึ่งประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

<sup>43</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

<sup>44</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิทยาการ  
จัดการ) (น. 178). เล่มเดิม.

<sup>45</sup> แหล่งเดิม.

<sup>46</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

<sup>47</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16). เล่มเดิม.

### 1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ได้แก่ วัตถุประสงค์ความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน ซึ่งความเห็นนี้จะใช้ได้ดีในกรณีประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน<sup>48</sup> แต่ในความเป็นจริงประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน ความเห็นนี้จึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม<sup>49</sup> เนื่องจากมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนี้<sup>50</sup>

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มีได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละราย ซึ่งถูกกำหนดโดยปัจจัยหลายอย่าง เช่น รายได้ ทรัพย์สิน ฯลฯ ซึ่งในความเป็นจริงผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

ประการที่สอง เนื่องจากการเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีทุกรายในจำนวนที่เท่ากันอาจมีผลให้จำนวนภาษีสูงกว่ารายได้ของผู้เสียภาษีบางราย ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีและส่งผลให้ผู้มีรายได้ต่ำมีความเป็นอยู่ที่ยากลำบากมากขึ้นไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กันย่อมทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างจำนวนภาษีที่จ่าย ต่อรายได้ที่มีภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก

1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จัดเก็บภาษีภายใต้คำนิยามว่า “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและต่างกัน” ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ถือหลักว่า จำนวนภาษีที่จะต้องเสียให้แก่รัฐเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่จะได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งเป็น 2 หลักย่อย ดังนี้

<sup>48</sup> จาก คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 21), โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2547, กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

<sup>49</sup> จาก หลักกฎหมายภาษีอากร (น. 5), โดย ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, 2553, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

<sup>50</sup> จาก ทฤษฎีการภาษีอากร (42-43), โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ข, 2516, กรุงเทพฯ: เลิศไทย.

1.2.1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) มีแนวคิดที่ว่าผู้ได้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ เช่น ภาษีผ่านทาง ภาษีค่าใช้ถนน ค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม แนวคิดนี้มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติมาก สินค้าและการบริการของรัฐหลายอย่างไม่สามารถกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้ บริการพื้นฐานบางอย่าง คนมีรายได้น้อยก็จะถูกปิดกั้นและเสียเปรียบ เช่น การเก็บเงินค่าบำรุงการศึกษา เป็นต้น<sup>51</sup>

1.2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principle of Capacity) มีแนวคิดว่ามีผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อยตามสัดส่วน<sup>52</sup> ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจแยกพิจารณาได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

ลักษณะแรก หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity)

หลักการนี้เป็นหลักที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันของความสามารถในการเสียภาษี เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ดีที่สุด<sup>53</sup> โดยกำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งการพิจารณาความสามารถนี้อาจพิจารณาจากรายได้หรือรายจ่าย หรือจำนวนรายได้ที่ได้รับ นั่นคือ ผู้ที่มีรายได้มากกว่าย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย แต่หากมีรายได้เท่ากันก็ถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน (Equal Treatment of Equal)<sup>54</sup> โดยไม่พิจารณาจากหลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบ ดังนั้น หลักการดังกล่าวจึงเหมาะสมกับประเทศที่บุคคลในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ซึ่งในทางปฏิบัติบุคคลมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่าเทียมกัน หลักการนี้จึงไม่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

ลักษณะที่สอง หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักการนี้พิจารณาว่าบุคคลในสังคมมีสถานะและสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีอาจจริงไม่เท่ากัน บุคคลใดที่มีรายได้มากกว่าบุคคลอื่น รัฐก็ต้อง

<sup>51</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 17). เล่มเดิม.

<sup>52</sup> แหล่งเดิม.

<sup>53</sup> จาก ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ค่าซ้ำของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (เอกัตศึกษานิเทศกรรมหาบัณฑิต) (น. 11), โดย นางนุช มนุสิทธิพงษ์, 2553, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>54</sup> แหล่งเดิม.

เก็บภาษีมากกว่าตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้น ภาษีที่ยุติธรรมจึงต้องจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ผู้ที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน (Unequal Treatment of the Unequal)<sup>55</sup> ซึ่งหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งนี้ค่อนข้างได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลาย โดยจะเห็นได้จาก การจัดเก็บภาษีโดยอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax Rate)<sup>56</sup>

## 2) หลักความแน่นอน (Certainty)

ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจในระดับหนึ่งว่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด นั่นคือจะต้องชัดเจนในแง่มุมของผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาคิดคำนวณอัตราภาษีที่ต้องเสีย กำหนดเวลาที่ต้องเสีย และวิธีการชำระภาษี เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนดังกล่าวย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้<sup>57</sup> ส่งผลให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ลดการทุจริตของเจ้าพนักงาน และทำให้รัฐสามารถคาดการณ์รายได้ที่รัฐจะได้รับ ซึ่งส่งผลต่อการดำเนินงานที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีที่รัฐได้ตั้งไว้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องพิจารณาหลักความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งได้ เป็น 4 ประการ ดังนี้

### 2.1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence)

กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทต้องมีความแน่นอนว่ามีวัตถุประสงค์ให้ภาระภาษีแท้จริงตกแก่ผู้ใด โดยกฎหมายจะต้องกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้มีความชัดเจน ทำให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีไม่ต้องตีความกฎหมายอีก ซึ่งเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีจะมีความสะดวกมากขึ้น

### 2.2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability)

กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้โดยเฉพาะในด้านตัวบทกฎหมาย เช่น ใครคือผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะต้องเสียภาษีเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี การยื่นแบบชำระภาษี สามารถปฏิบัติให้ชัดเจนและสามารถที่จะวางแผนธุรกิจได้ เมื่อใดภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจน ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีและลดการทุจริตของเจ้าหน้าที่รัฐ ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

<sup>55</sup> แหล่งเดิม.

<sup>56</sup> แหล่งเดิม.

<sup>57</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 18). เล่มเดิม.



### 2.3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องมีการตีความ จึงควรมีหลักความแน่นอน มีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย กับการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และยังคงมีความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี

### 2.4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี

ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี หมายถึงกฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอน จนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่เก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ ทำให้รัฐบาลสามารถคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปี เพื่อนำมากำหนดนโยบายการคลัง เกี่ยวกับรายรับ รายได้ รายจ่ายของรัฐบาล ซึ่งเป็นเครื่องมือในการกำกับเศรษฐกิจและการใช้จ่ายเงินของภาครัฐบาล<sup>58</sup>

### 3) หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิต สินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใด ๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลของหลายประเทศสนใจใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลาง บางประเภท เป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่าง ๆ ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางอาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่น การบริโภค การออม และการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภค ภาษีที่กระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคน้อยที่สุด คือภาษีที่มีผลทำให้ราคาสินค้าเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด นั่นคือภาษีการขายทั่วไป ซึ่งเก็บจากอัตราสินค้าและบริการต่าง ๆ ในอัตราเท่ากัน แต่ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ รัฐบาลสนใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อจูงใจบิดเบือนรูปแบบของการบริโภค

<sup>58</sup> ปัญหาการพิจารณาอัตราภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอัตราตามประมวลรัษฎากร (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต) (น. 20). เล่มเดิม.

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุน การผลิต หรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและไม่จำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้<sup>59</sup>

#### 4) หลักอำนาจรายได้

บทบาทของรัฐบาลทางเศรษฐกิจทวีความสำคัญมากขึ้น จำเป็นต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้น ระบบภาษีอากรจึงควรเป็นระบบที่ทำรายได้สูงให้แก่รัฐบาล หากระบบภาษีอากรมีโครงสร้างอำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ประชาชนมักมองว่าสร้างความเดือดร้อนแก่ประชาชนเพิ่มขึ้น ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท แต่ภาษีแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้สูงทั้งในปัจจุบัน และเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ระบบภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้สูงให้แก่รัฐบาลควรมีลักษณะดังนี้

1. ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีแต่ละรายต้องมีขนาดใหญ่ด้วย เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีการขาย ซึ่งไม่จำเป็นต้องใช้อัตราสูง เพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ

2. ภาษีอากรที่มีอัตราภาษีก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะมีรายได้เพิ่มขึ้นในส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ดี การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะก้าวหน้าจนเกินไปอาจกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้ ภาษีที่น่าจะอำนาจรายได้ให้แก่รัฐบาลมากและตลอดไปคือ ภาษีมรดกและภาษีทรัพย์สิน แต่ยังไม่มีการนำมาใช้<sup>60</sup>

#### 5) หลักความสะดวก (Convenience)

การบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความสะดวกไม่ว่าในด้านการจัดเก็บโดยฝ่ายรัฐบาล หรือการปฏิบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความสะดวกในการจัดเก็บ และความสะดวกในการชำระภาษีอากรจะมีผลให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อย ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีผลให้ผู้เสียภาษีมีความยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งมีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

<sup>59</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 18). เล่มเดิม.

<sup>60</sup> แหล่งเดิม.

หลักความสะดวกนั้นจะเริ่มตั้งแต่ด้วยทกกฎหมายจะต้องมีความชัดเจนไม่คลุมเครือไม่ว่าจะเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษี การยื่นภาษี การประเมินภาษี รวมถึงการอุทธรณ์การประเมินต่าง ๆ ต้องมีความสะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติ<sup>61</sup>

#### 6) หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ<sup>62</sup> กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่าย<sup>63</sup> ในการจัดเก็บต่ำที่สุด และเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะนอกจากค่าภาษีที่ชำระแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าถ่ายเอกสาร ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ฯลฯ<sup>64</sup>

#### 7) หลักความยืดหยุ่น

ในการดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้นั้น ระบบการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความยืดหยุ่น เพื่อที่จะสามารถปรับให้เหมาะสมกับสภาวะทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้รัฐสามารถที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องมีการแก้ไขฐานภาษี หรืออัตราภาษี

ความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษีอากร โดยอัตโนมัติ (Automatic Flexibility) เป็นเรื่องที่สำคัญและจำเป็นในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีความยืดหยุ่นพอ หากเกิดความจำเป็นขึ้นมาในการที่จะดำเนินการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์ต่าง ๆ ก็อาจเกิดความล่าช้าไม่ทันต่อเหตุการณ์ เนื่องจากจะต้องผ่านขั้นตอนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือแม้ในบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจ เจ้าพนักงานหรือหน่วยงานของรัฐในการที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วนั้น ผลที่ได้รับในการปรับเพิ่มหรือลดภาษีในกรณีนี้อาจจะไม่ประสบความสำเร็จเท่ากับการเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยความยืดหยุ่นของระบบการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะในแง่ความรู้สึกของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาการไม่ยอมรับระบบการจัดเก็บภาษีอันจะส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษีโดยภาพรวม

<sup>61</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39). เล่มเดิม.

<sup>62</sup> คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 63). เล่มเดิม.

<sup>63</sup> ค่าใช้จ่ายของรัฐในการจัดเก็บภาษี เช่น ค่าจ้างเจ้าพนักงาน ค่าอุปกรณ์สำนักงาน ค่ายานพาหนะ ค่าการปฏิบัติตามกฎหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น กรณีรัฐออกหมายเรียกให้ผู้ที่เกี่ยวข้องส่งข้อมูลทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีให้รัฐทราบ เป็นต้น.

<sup>64</sup> หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law) (น. 6). เล่มเดิม.

นอกจากความยืดหยุ่นในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ควรจะนำหลักความยืดหยุ่น มาปรับใช้กับองค์ประกอบอื่น ๆ ด้วย โดยเฉพาะการบังคับใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ที่จะต้องยึดหลักความยืดหยุ่นตามสมควร เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานนั้นมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย<sup>65</sup>

#### 8) หลักความยอมรับ (Acceptability)

ในระบอบประชาธิปไตย การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้ก็ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐ เป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องให้ความเป็นธรรมทั้งแนวตั้งและแนวนอนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน จึงจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี<sup>66</sup>

#### 9) หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ ถือปฏิบัติได้ หมายความว่า เมื่อนำภาษีนั้น ๆ มาใช้แล้วจะต้องสามารถจัดเก็บได้ มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้ เพราะยากแก่การปฏิบัติ และจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย<sup>67</sup>

#### 10) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี ควรต้องต่ำที่สุด<sup>68</sup> เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะได้มีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี<sup>69</sup>

<sup>65</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39-40). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> จาก ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 61), โดย จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

<sup>67</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

<sup>68</sup> แหล่งเดิม.

<sup>69</sup> แหล่งเดิม.

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง อาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)<sup>70</sup> และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>71</sup>

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใด ผู้เสียภาษีก็น่าจะออมหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะเพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้งจากการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ ผลที่ตามมาคือ รายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุน ก็จะลดลงตามไปด้วย<sup>72</sup>

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ก็จะนำไปสู่การหลบหลีกหรือหนีภาษี<sup>73</sup>

สรุปได้ว่า หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูง และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จะต้องเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น<sup>74</sup>

<sup>70</sup> รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน.” (อ้างถึงใน *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์* (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาคนิ, 2542).

<sup>71</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>72</sup> แหล่งเดิม

<sup>73</sup> แหล่งเดิม

<sup>74</sup> แหล่งเดิม.

## 2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

### 2.3.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บแพร่หลายอยู่ในหลายประเทศ โดยส่วนมากจะจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>75</sup> โดยมีเหตุผลหรือแนวคิดที่ว่าบริษัทมีสภาพบุคคลตามกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยเป็นไปตามทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ซึ่งถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Artificial Legal Entity)<sup>76</sup> เป็นผลมาจากการจดทะเบียนทำให้นิติบุคคลนั้นมีสภาพบุคคลตามกฎหมาย มีสิทธิ หน้าที่ต่าง ๆ เสมือนบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจในการกระทำการใด ๆ เป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ผลกำไรของบริษัทในกรณีนี้จึงนับได้ว่าแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัทซึ่งแยกเป็นเอกเทศจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยใช้ผลกำไรนี้เป็นเครื่องวัดความสามารถด้วย<sup>77</sup>

นอกจากนี้สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะแยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด อีกทั้งการประกอบการในรูปนิติบุคคลมีลักษณะพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การประกอบการในรูปนิติบุคคล ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (Limited Liabilities) ตามจำนวนที่ลงทุน จนกล่าวได้ว่า นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง<sup>78</sup> แต่การประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดาความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัดอยู่เฉพาะหุ้นที่ลงทุนเท่านั้น แต่จะรวมถึงบรรดาทรัพย์สินส่วนตัวที่มีอยู่ทั้งหมดด้วย การเปลี่ยนมือ การเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทก็กระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดา เพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนในตลาดหุ้นได้ง่าย นอกจากนี้การเพิ่มทุนของกิจการในรูปบริษัทก็ยังทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดาโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้น เป็นต้น ดังนั้น เมื่อการประกอบกิจการ

<sup>75</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 47), โดย คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, 2551, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เล่มเดิม.

<sup>76</sup> จาก การนำมาตราการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย, โดย ภัทธา พุทธิวิโรดม, ปริญญาบัณฑิตศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543). (น. 35)

<sup>77</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 47). เล่มเดิม.

<sup>78</sup> จาก “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” โดย สุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล, 2527, *สรรพากรสาส์น* (31) 2, น. 33.

ในรูปบริษัทได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าการประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา เช่นนี้ บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ด้วยตามหลักผลประโยชน์<sup>79</sup>

ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า หากเปรียบเทียบนิติบุคคลเป็นเสมือนบุคคลธรรมดา นิติบุคคลนั้นก็ย่อมที่จะต้องอุปโภคบริการสาธารณะที่รัฐจัดไว้ให้ด้วย เช่น ถนนหนทาง ไฟฟ้า น้ำประปา เป็นต้น เมื่อนิติบุคคลมีความจำเป็นต้องอุปโภคบริการสาธารณะดังกล่าวแล้ว ก็สมควรต้องเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐในทำนองต่างตอบแทนกัน โดยจ่ายค่าตอบแทนในรูปภาษีเงินได้<sup>80</sup>

เหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียว ก็จะทำให้มีการเลี่ยงภาษีโดยการสะสมรายได้ไว้ในบริษัท แม้ว่ารายได้เหล่านี้เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษีก็ตาม แต่อย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่าได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไปแล้ว ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมา นอกจากนี้ หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้น หรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผล ก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเป็นเงินปันผลออกมาจะทำให้มูลค่าของหุ้นสูงขึ้น ขายได้กำไรมากขึ้น แต่จะเสียภาษีน้อยลงเมื่อเทียบกับกรณีที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ซึ่งนับเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีอีกรูปวิธีหนึ่ง ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ตลอดจนตามเหตุผลข้างต้น จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย<sup>81</sup>

### 2.3.2 ความสำคัญของภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่ง การเก็บภาษีเงินได้นั้นมีผลทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลลดลง เท่ากับภาษีที่รัฐบาลเก็บได้ ดังนั้นจึงเป็นเครื่องมือในการหารายได้ให้แก่รัฐบาลทางหนึ่ง ในกรณีที่รัฐบาลต้องการเงินจำนวนมากเพื่อใช้จ่าย รัฐบาลทำได้โดยอาศัยภาษีเงินได้ด้วยการตัดแปลงปรับองค์ประกอบบางส่วนของตัวภาษี เช่น ลดระดับค่ายกเว้นส่วนตัวและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ยกเว้นโครงสร้างของอัตรากำไร

<sup>79</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 48). เล่มเดิม.

<sup>80</sup> จาก ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 59), โดย ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, 2521, กรุงเทพฯ: ดวงกมล.

<sup>81</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 48). เล่มเดิม.

ทุกระดับหรือบางระดับที่ต้องการให้เสถียรภาพมากขึ้น รายได้ของรัฐบาลจะมากหรือน้อยนั้นก็ขึ้นอยู่กับความครอบคลุม (Coverage) ของภาษี

นอกจากจะเป็นเครื่องมือสร้างรายได้ของรัฐบาลแล้ว ภาษีเงินได้ก็เป็นเครื่องมือหนึ่งสำหรับรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจได้ด้วย เราสามารถกล่าวได้ว่า ยิ่งภาษีเงินได้เป็นแหล่งที่มาของรายได้ของรัฐบาลที่สำคัญมาก ประสิทธิภาพและศักยภาพในการรักษาเสถียรภาพเศรษฐกิจของภาษีเงินได้ก็ยิ่งมีมาก เช่น ในกรณีที่ต้องการแก้ภาวะเศรษฐกิจเงินเฟ้อ ก็เพิ่มภาษีเงินได้เพื่อตัดอำนาจซื้อ (Purchasing Power) และการลงทุนของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เป็นต้น

การรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจสามารถเกิดขึ้นเองได้โดยไม่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงลักษณะของภาษีเงินได้เลย ทำให้ภาษีเงินได้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ (Automatic Stabilizer) อำนาจทำนองนี้เกิดขึ้นได้ในกรณีที่ภาษีเงินได้ (ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล) มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า

นอกจากนี้ภาษีเงินได้อาจใช้เป็นเครื่องมือที่จะส่งเสริมอัตราความเจริญของระบบเศรษฐกิจโดยตรงได้ด้วย ลักษณะบางประการในภาษีเงินได้อาจถูกกำหนดขึ้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ เช่น มีบทบัญญัติที่ส่งเสริมสนับสนุนพฤติกรรมของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล นำไปสู่การพัฒนาประเทศ เช่น ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้บางประเภทซึ่งเกิดจากกิจกรรมที่ส่งเสริมการศึกษา การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย เช่น ค่าลดหย่อน ค่าเสื่อมราคาบางประเภท ที่นำไปใช้ในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์และเป็นการกระตุ้นความเจริญของสังคม เป็นต้น<sup>82</sup>

### 2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดขอบนิยามศัพท์ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา (47)(7)(ข)

<sup>82</sup> ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 73). เล่มเดิม.



(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”  
ประเทศไทย ได้แบ่งการปกครองในฝ่ายบริหารเป็น 3 รูปแบบใหญ่ ๆ คือ

(1) ส่วนราชการ ได้แก่ ราชการส่วนกลาง (กระทรวง ทบวง กรม) ราชการส่วนภูมิภาค (จังหวัด อำเภอ ตำบล) และราชการส่วนท้องถิ่น<sup>83</sup>

(2) รัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) คือ องค์กรของรัฐบาล หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50 อันเป็นความหมายทั่วไปตามกฎหมายวิธีการงบประมาณ<sup>84</sup> สาเหตุที่มักมีการอ้างอิงคำจำกัดความของรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายวิธีการงบประมาณก็เนื่องมาจากกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานกลางที่มีหน้าที่กำกับดูแลรัฐวิสาหกิจทุกแห่งในด้านการเงินการคลัง อย่างไรก็ตาม การจะพิจารณาว่าองค์กรใดมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจหรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาตามกฎหมายเฉพาะด้วย เช่น กฎหมายคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจ กฎหมายแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เป็นต้น<sup>85</sup>

รัฐวิสาหกิจ อาจแบ่งได้หลายรูปแบบ ดังนี้

1. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติ เช่น การรถไฟแห่งประเทศไทย (รฟท.) จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย (ททท.) จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติการท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522 การรถไฟฟ้ามหานครแห่งประเทศไทย (รฟม.) จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติการรถไฟฟ้ามหานครแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2543 เป็นต้น

2. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกา เช่น สถาบันการบิณฑบาตเรือ จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสถาบันการบิณฑบาตเรือ พ.ศ. 2533 องค์การตลาดเพื่อเกษตรกร จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์การตลาดเพื่อเกษตรกร พ.ศ. 2517 เป็นต้น

3. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งโดยระเบียบข้อบังคับ เช่น โรงงานยาสูบ จัดตั้งโดยระเบียบบริหาร โรงงานยาสูบ พ.ศ. 2516 โรงพิมพ์ตำรวจจัดตั้งโดยข้อบังคับโรงพิมพ์ตำรวจ กรมตำรวจ พ.ศ. 2508 เป็นต้น รัฐวิสาหกิจเหล่านี้ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล

<sup>83</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายปกครอง (น. 98), โดย, ชาญชัย แสงศักดิ์, 2523, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

<sup>84</sup> จาก พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502, มาตรา 4.

<sup>85</sup> วุฒิวรชย ดิประชา. (ม.ป.ป.). รัฐวิสาหกิจไทยมีภาระอย่างไร โดย สรรพภากรสาส์น. สืบค้น

4. รัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งในรูปบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 เช่น บริษัทวิทยุการบินแห่งประเทศไทยจำกัด บริษัทการบินไทยจำกัด (มหาชน) บริษัทธนาคารกรุงไทยจำกัด (มหาชน) เป็นต้น

5. รัฐวิสาหกิจที่เกิดจากการแปลงสภาพตามพระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 เช่น บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) แปลงสภาพมาจากการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย บริษัท อสมท จำกัด (มหาชน) แปลงสภาพมาจากองค์การสื่อสารมวลชนแห่งประเทศไทย เป็นต้น<sup>86</sup>

เฉพาะรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งขึ้นในรูปของ “องค์การของรัฐบาล” โดยพระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกา และที่จัดตั้งในรูปของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดเท่านั้น ที่ถือเป็นรูปแบบการปกครองในฝ่ายบริหาร

รัฐวิสาหกิจโดยทั่วไปมีสถานะเป็นนิติบุคคล แต่รัฐวิสาหกิจไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้หรือกำไร เนื่องจากรัฐวิสาหกิจไม่อยู่ในความหมายของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 จึงไม่ใช่ “หน่วยภาษี” ตามประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หากเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งในรูปบริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และรัฐวิสาหกิจที่เกิดจากการแปลงสภาพตามพระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 หากมีกำไรจากการดำเนินงานแล้วย่อมอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมีสถานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>87</sup> เช่น บริษัทการบินไทยจำกัด (มหาชน) เป็นต้น

(3) หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและมีใช้รัฐวิสาหกิจ ได้แก่ องค์การมหาชนที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติเฉพาะ และที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542<sup>88</sup>

ดังนั้น นิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของไทย จึงมีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น นิติบุคคลประเภทอื่นที่มีได้กล่าวถึงจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อีกทั้งในปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดโดยรัฐมนตรีให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

<sup>86</sup> แหล่งเดิม

<sup>87</sup> แหล่งเดิม

<sup>88</sup> คำอธิบายกฎหมายปกครอง (น. 98). เล่มเดิม.

### 2.3.4 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรของนิติบุคคลประเภทบริษัท หรือนิติบุคคลอื่นบางประเภท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ในบางครั้งจะถูกเรียกว่า ภาษีกำไร (Profit Tax) ฐานกำไรนี้สามารถคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) โดยการนำรายได้หักออกจากค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี<sup>89</sup> ผลต่างที่เกิดขึ้นจะออกมาในรูปของกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี ซึ่งจะต้องนำ “กำไรสุทธิทางบัญชี” มาปรับปรุงให้เป็น “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” เพื่อนำไปคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>90</sup> ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด<sup>91</sup>

นอกจากฐานกำไรแล้ว ในบางกรณีมีการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานอื่นด้วย เช่น ยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย หรือการจำหน่ายเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย<sup>92</sup> เป็นต้น

### 2.3.5 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะนำไปคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในที่นี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป มีอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามก็ยังมีกรณีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิ ตามรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

1. ร้อยละ 23 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2555
2. ร้อยละ 20 สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2557<sup>93</sup>
3. ร้อยละ 20 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558<sup>94</sup>

<sup>89</sup> จาก *กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล* (น. 99), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2547, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ.

<sup>90</sup> แหล่งเดิม.

<sup>91</sup> *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (น. 155), เล่มเดิม.

<sup>92</sup> จาก *กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล* (น. 99), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2547, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ, เล่มเดิม.

<sup>93</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554.

### 2.3.6 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีอยู่ด้วยกันหลายวิธี คือ การเสียภาษีโดยการยื่นรายการประเมินตนเอง การเสียภาษีโดยการถูกหัก ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีโดยการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป

## 2.4 ความเป็นมาและวิวัฒนาการของมหาวิทยาลัยและภาชีอากรที่เกี่ยวข้อง

### 2.4.1 แนวความคิดในการจัดตั้งมหาวิทยาลัยและวิวัฒนาการของมหาวิทยาลัย

การศึกษาแบบดั้งเดิมของไทยมีความผูกพันใกล้ชิดกับศาสนา เช่นเดียวกับการศึกษาของยุโรปในสมัยกลาง เมื่อมีการรับแบบแผนการศึกษาสมัยใหม่ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว บทบาทของ “วัด” ในการให้การศึกษาแก่กุลบุตร และในการจัดการศึกษาด้านปริยัติธรรม อันเป็นการศึกษาชั้นสูงของไทยสมัยก่อนการปฏิรูป ได้ค่อย ๆ ลดบทบาทลงไป มุ่งเน้นไปในทางโลก เพื่อสนองความต้องการบุคลากรที่มีความรู้ความชำนาญด้านต่าง ๆ มากขึ้น อุดมศึกษาไทยในช่วงแรกจึงเป็นการศึกษาชั้นสูงเพื่อสนองความต้องการดังกล่าวนั่นเอง<sup>95</sup>

ความคิดเรื่องการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษามีมาตั้งแต่ช่วงเริ่มต้นการปฏิรูปการศึกษาโดยมีการจัดการศึกษาชั้นสูงในด้านต่าง ๆ ตั้งแต่ยังไม่มี “มหาวิทยาลัย” ในความเข้าใจ ปัจจุบันอุดมศึกษาตามแนวทางการศึกษาสมัยใหม่ของไทยได้พัฒนาการมาเป็นลำดับ และถือว่าเริ่มต้นจากการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นในประเทศไทย โดยมหาวิทยาลัยแห่งแรกของประเทศไทย คือ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้รับการจัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2459 ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การศึกษาทางวิชาการรับสูงแก่ผู้เข้าศึกษา ในระดับนี้ และเพื่อเป็นการฝึกอบรมผู้สำเร็จการศึกษาให้มาทำงานกับหน่วยงานของรัฐประกอบกับ ในขณะนั้นได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดของประเทศตะวันตกในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาระดับมหาวิทยาลัยจึงได้ตั้งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยขึ้น<sup>96</sup>

<sup>94</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

<sup>95</sup> จาก *อดีตและปัจจุบันของสถาบันอุดมศึกษาไทย: ภาพรวมสถาบันอุดมศึกษาประเทศต่าง ๆ* (รายงานผลการวิจัย) (น. 5), โดย ชีระ นุชเปี่ยม, และวีรวัฒน์ งามสันติกุล, 2550, กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยนโยบายและแผนอุดมศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

<sup>96</sup> จาก *พัฒนาการด้านการศึกษาไทยในสมัยรัชการที่ 9: การอุดมศึกษาช่วงปีพุทธศักราช 2489-2539* (ผลงานวิจัยกาญจนาภิเษก เนื่องในวโรกาสที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงครองสิริราชสมบัติครบ 50 ปี) (น. 1), โดย วราภรณ์ บวรศิริ, 2539, กรุงเทพฯ: คณะครุศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ในปี พ.ศ. 2475 ประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข มหาวิทยาลัยแห่งที่สองของประเทศ คือ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง ได้รับการจัดตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2477 โดยมีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษาระดับสูงและความรู้ความเข้าใจในด้านการเมืองและการปกครองของประเทศในระบอบประชาธิปไตย<sup>97</sup>

ในปี พ.ศ. 2485 ได้มีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์ขึ้นในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งได้มีการตราพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์ขึ้นในปี พ.ศ. 2486 ทำให้มหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์มีฐานะเป็นมหาวิทยาลัยโดยสมบูรณ์ และในปี พ.ศ. 2486 นี้เอง ได้มีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นอีก 2 แห่ง คือมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ สังกัดกระทรวงเกษตรราธิการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและขยายการศึกษาทางด้านการเกษตร และมหาวิทยาลัยศิลปากร สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี ซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมการศึกษาด้านศิลปะและวัฒนธรรม เช่น ประติมากรรม ดนตรี นาฏศิลป์ โบราณคดี เป็นต้น<sup>98</sup>

การอุดมศึกษาของประเทศไทยได้มีการขยายตัวเป็นอย่างมากในช่วงปี พ.ศ. 2489 ถึงปี พ.ศ. 2539 ซึ่งอยู่ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดชมหาราช รัชกาลที่ 9 จากการที่ได้มีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ 5 แห่ง เพื่อให้การศึกษาในด้านต่าง ๆ ที่แตกต่างกันออกไป นอกจากนี้ยังมีการให้โอกาสแก่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับการจัดตั้งเพิ่มขึ้นใหม่ ซึ่งวิทยาลัยกรุงเทพเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งแรกของประเทศไทย ซึ่งได้รับอนุญาตให้จัดตั้งเป็นวิทยาลัยเอกชน เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2512 และได้เปลี่ยนสภาพเป็นมหาวิทยาลัยกรุงเทพฯ เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2527<sup>99</sup> ส่วนสถาบันอุดมศึกษาต่าง ๆ ในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ และกระทรวงอื่น ๆ ก็ได้มีการขยายตัวและเปลี่ยนสภาพเป็นมหาวิทยาลัยเพิ่มมากขึ้น<sup>100</sup> รวมทั้งมีการจัดตั้งวิทยาลัยครู ซึ่งจัดการศึกษาทั้งทางสายศึกษาศาสตร์ สายวิทยาศาสตร์ และสายศิลปศาสตร์ ต่อมาได้รับพระราชทานนามจากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวว่า “สถาบันราชภัฏ” เมื่อปี

<sup>97</sup> แหล่งเดิม.

<sup>98</sup> แหล่งเดิม.

<sup>99</sup> อดีตและปัจจุบันของสถาบันอุดมศึกษาไทย: ภาพรวมสถาบันอุดมศึกษาประเทศต่าง ๆ (รายงานผลการวิจัย) (น. 133). เล่มเดิม.

<sup>100</sup> จาก พัฒนาการด้านการศึกษาไทยในสมัยราชการที่ 9: การอุดมศึกษาช่วงปีพุทธศักราช 2489-2539 (น. 2). เล่มเดิม.

พ.ศ. 2535<sup>101</sup> ก่อนจะเปลี่ยนชื่อเป็น “มหาวิทยาลัยราชภัฏ” อย่างเป็นทางการตามพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ ในปี พ.ศ. 2547<sup>102</sup>

## 2.4.2 ประเภทของมหาวิทยาลัยในประเทศไทย

### 2.4.2.1 มหาวิทยาลัยของรัฐ

สถาบันอุดมศึกษาของรัฐในปัจจุบันประกอบด้วยมหาวิทยาลัยต่าง ๆ และรวมถึงมหาวิทยาลัยราชภัฏและมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ซึ่งเดิมไม่มีฐานะเป็นมหาวิทยาลัย แต่ได้มีพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ พ.ศ. 2547 และพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล พ.ศ. 2548 กำหนดฐานะให้เป็นมหาวิทยาลัย<sup>103</sup> มหาวิทยาลัยของรัฐมี 2 รูปแบบ คือ

#### (1) มหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ

การจัดตั้งมหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐ จะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย การดำเนินการหรือการบริหารต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยนั้น ๆ มหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐมีฐานะเป็นนิติบุคคล<sup>104</sup> เมื่อมีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นมาแล้ว การจัดตั้ง การรวม และการยุบเลิกหน่วยงานต่าง ๆ ในมหาวิทยาลัย เช่น สำนักงานวิทยาเขต บัณฑิตวิทยาลัย คณะ วิทยาลัย สถาบัน สำนัก ศูนย์ หรือหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ เป็นต้น ให้ทำโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา<sup>105</sup> หรือทำเป็นกฎกระทรวง<sup>106</sup> ส่วนการแบ่งส่วนราชการภายในมหาวิทยาลัยอาจทำเป็นประกาศทบวงมหาวิทยาลัย<sup>107</sup> ตามที่กฎหมายจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งจะกำหนด

โครงสร้างและการบริหารงานของมหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐ จะแตกต่างกันไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง โดยทั่วไปแล้วจะมีโครงสร้างและการบริหารพอสรุปได้ดังนี้

<sup>101</sup> แหล่งเดิม.

<sup>102</sup> วิกีพีเดีย. (ม.ป.ป.). *มหาวิทยาลัยราชภัฏ*. สืบค้น 10 มีนาคม 2558, จาก <http://th.m.wikipedia.org/wiki/มหาวิทยาลัยราชภัฏ>

<sup>103</sup> *รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา*. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก <http://61.19.241.70/rkj/uploadword/691416.doc>

<sup>104</sup> คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

<sup>105</sup> มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2541.

<sup>106</sup> มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ พ.ศ. 2547.

<sup>107</sup> มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2531.

1. สภามหาวิทยาลัย โดยทั่วไปแล้วสภามหาวิทยาลัยมีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมดูแลกิจการทั่วไปของมหาวิทยาลัย และมีอำนาจหน้าที่โดยเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง และสภามหาวิทยาลัยมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อให้คำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะแก่มหาวิทยาลัย รวมทั้งสนับสนุนการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัย เช่น ส่งเสริมกิจการของมหาวิทยาลัย เป็นต้น<sup>108</sup>

2. สำนักงานอธิการบดี มีอธิการบดีซึ่งได้รับพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งโดยคำแนะนำของสภามหาวิทยาลัย เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบการบริหารงานของมหาวิทยาลัย และอาจมีรองอธิการบดีหรือผู้ช่วยอธิการบดีเพื่อทำหน้าที่และรับผิดชอบตามที่อธิการบดีมอบหมายก็ได้<sup>109</sup>

3. สำนักวิชาเขต มีรองอธิการบดีคนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบงานของวิทยาเขตนั้นแทนอธิการบดีตามที่ได้รับมอบหมาย และจะให้มีผู้ช่วยอธิการบดีคนหนึ่งหรือหลายคนเพื่อทำหน้าที่และรับผิดชอบตามที่อธิการบดีมอบหมายก็ได้ ในแต่ละวิทยาเขตให้มีกรรมการประจำวิทยาเขตมีอำนาจหน้าที่ให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการดำเนินกิจการต่าง ๆ ของวิทยาเขตต่ออธิการบดี ตลอดจนอำนาจอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง<sup>110</sup>

4. บัณฑิตวิทยาลัย มีคณะบดีหนึ่งคนซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้ง เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบงานของบัณฑิตวิทยาลัย โดยบัณฑิตวิทยาลัยแต่ละแห่งจะมีคณะกรรมการประจำบัณฑิตวิทยาลัย โดยมีอำนาจหน้าที่ตามข้อบังคับของมหาวิทยาลัย<sup>111</sup>

5. คณะ มีคณบดีคนหนึ่งซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้งเป็นผู้บังคับบัญชา และรับผิดชอบงานของคณะ โดยแต่ละคณะจะมีคณะกรรมการซึ่งมีอำนาจหน้าที่วางนโยบายและแผนงานของคณะให้สอดคล้องกับนโยบายของสภามหาวิทยาลัย ตลอดจนงานอื่น ๆ ที่กำหนดในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยนั้น ๆ<sup>112</sup>

<sup>108</sup> มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2541.

<sup>109</sup> คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

<sup>110</sup> แหล่งเดิม.

<sup>111</sup> แหล่งเดิม.

<sup>112</sup> แหล่งเดิม.

6. วิทยาลัย มีคณะบดีคนหนึ่งซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้งเป็นผู้บังคับบัญชา และรับผิดชอบงานของวิทยาลัย โดยวิทยาลัยแต่ละแห่งให้มีคณะกรรมการประจำวิทยาลัย โดยมีอำนาจหน้าที่ตามข้อบังคับของมหาวิทยาลัย<sup>113</sup>

7. สถาบัน สำนัก ศูนย์ หรือหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ มีผู้อำนวยการสถาบัน ผู้อำนวยการสำนัก ผู้อำนวยการศูนย์ หรือหัวหน้าหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ คนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบ<sup>114</sup>

ตัวอย่างของมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการในปัจจุบัน เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น

#### (2) มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ

มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ บัญญัติว่า “ให้สถานศึกษาของรัฐที่จัดการศึกษาระดับปริญญาเป็นนิติบุคคล และอาจจัดเป็นส่วนราชการหรือหน่วยงานในกำกับ ของรัฐ ยกเว้นสถานศึกษาเฉพาะทางตามมาตรา 21

ให้สถานศึกษาดังกล่าว ดำเนินกิจการได้โดยอิสระ สามารถพัฒนาระบบบริหารและการจัดการที่เป็นของตนเอง มีความคล่องตัว มีเสรีภาพทางวิชาการ และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสภามหาวิทยาลัย ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งสถานศึกษานั้น ๆ”

โดยที่การบริหารมหาวิทยาลัยภายใต้ระบบราชการนั้น จะต้องดำเนินการทุกอย่างภายใต้กฎเกณฑ์ของทางราชการที่เป็นบรรทัดฐานเดียวกันทุกส่วนราชการ มีระบบการควบคุมตรวจสอบที่ตายตัว มีระบบการจัดสรรและบริหารงบประมาณที่กำหนดไว้สำหรับการใช้จ่ายเงินของราชการ โดยเฉพาะมีระบบการบริหารงานบุคคลที่เป็นระบบเดียวกันทั่วประเทศ จึงเกิดมีแนวคิดที่จะปรับเปลี่ยนมหาวิทยาลัยของรัฐในระบบราชการมาเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐที่ไม่ใช่ระบบราชการในการบริหารจัดการ จุดประสงค์หลักก็เพื่อให้อำนาจมหาวิทยาลัยมีระบบการบริหารจัดการที่คล่องตัว มากยิ่งขึ้น เพราะกฎเกณฑ์และระเบียบแบบแผนของทางราชการไทยที่ใช้ควบคุมและบังคับบัญชาทุกหน่วยงานราชการ อาจไม่เหมาะกับบริบทของพันธกิจมหาวิทยาลัย<sup>115</sup>

<sup>113</sup> รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

<http://61.19.241.70/rkj/uploadword/691416.doc>

<sup>114</sup> คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

<sup>115</sup> จาก “มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ปรัชญา หลักการ และนโยบายที่จำเป็น,” โดย วีระพร วีระถาวร, มติชน, (2549, 27 ธันวาคม).



จากเหตุผลดังที่ได้กล่าวมา และอาศัยอำนาจตามกฎหมาย มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 จึงเป็นที่มาของ “มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ” ซึ่งมีความหมายและการดำเนินการที่ต่างออกไป กล่าวคือ มหาวิทยาลัยจะมีความเป็นอิสระมากขึ้น โดยไม่มีการแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอก โดยเฉพาะเมื่อมหาวิทยาลัยเป็นองค์กรทางวิชาการที่มีหน้าที่สำคัญในการชี้นำสังคม ถ้ามหาวิทยาลัยถูกแทรกแซงโดยเฉพาะจากฝ่ายการเมืองก็อาจทำให้ประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์ของสาธารณะ (Public Interest) เบี่ยงเบนจากข้อเท็จจริงที่ควรจะเป็น<sup>116</sup> ดังนั้นการควบคุมและการกำกับของรัฐบาลจึงลดลง รัฐบาลจะกำกับเพียงด้านนโยบายการจัดสรรงบประมาณและคุณภาพเป็นหลัก แต่จะเน้นการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการดำเนินงาน<sup>117</sup>

โดยหลักการแล้วมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐจะมีสถานภาพเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐที่ไม่เป็นส่วนราชการและไม่เป็นรัฐวิสาหกิจ มีฐานะเป็นนิติบุคคลอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐโดยทบวงมหาวิทยาลัย (ปัจจุบันเปลี่ยนเป็น“สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา” สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ โดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกระทรวงศึกษาธิการ พ.ศ. 2546)<sup>118</sup> และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐยังคงได้รับการจัดสรรงบประมาณจากงบประมาณแผ่นดินตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ อย่างเพียงพอที่จะประกันคุณภาพการศึกษาไว้ได้<sup>119</sup>

การจัดตั้งมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ จัดตั้งขึ้นโดยตราเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย โดยมีฐานะเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐที่ไม่เป็นส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน และกฎหมายว่าด้วยการปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม และไม่เป็น รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและกฎหมายอื่น มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามที่ได้กล่าวมาแล้ว เมื่อมีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐขึ้นมาแล้ว การจัดตั้ง การรวม การยุบเลิก หน่วยงานต่าง ๆ ในมหาวิทยาลัย เช่น สำนักวิชา สถาบัน ศูนย์ หรือส่วนงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่ากับสำนักวิชา สถาบัน หรือศูนย์ ให้ทำเป็นข้อกำหนดของมหาวิทยาลัย โดยประกาศ

<sup>116</sup> แหล่งเดิม.

<sup>117</sup> จาก *มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบวกหรือลบกับอุดมศึกษาไทย* (น. 16), โดย กำชัย จงจักรพันธ์, 2546, กรุงเทพฯ: ดอกหญ้ากรู๊ป.

<sup>118</sup> วิกีพีเดีย. (ม.ป.ป.). *สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา*. สืบค้น 10 มีนาคม 2558, จาก <http://th.m.wikipedia.org/wiki/สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา>

<sup>119</sup> *มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบวกหรือลบกับอุดมศึกษาไทย* (น. 16). เล่มเดิม.

ในราชกิจจานุเบกษา ส่วนการแบ่งส่วนงานภายในมหาวิทยาลัยให้ทำเป็นประกาศของมหาวิทยาลัย โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา<sup>120</sup>

สำหรับโครงสร้างและการแบ่งส่วนมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐจะแตกต่างกันไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย โดยสรุปแล้วมีโครงสร้างไม่ต่างกับมหาวิทยาลัยของรัฐซึ่งเป็นส่วนราชการ

ตัวอย่างของมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยบูรพา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี เป็นต้น

#### 2.4.2.2 มหาวิทยาลัยเอกชน

การจัดตั้งมหาวิทยาลัยเอกชนซึ่งเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนประเภทหนึ่ง<sup>121</sup> ต้องได้รับใบอนุญาตจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงศึกษาธิการ โดยคำแนะนำของคณะกรรมการ อุดมศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ ตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550

สาระสำคัญของมหาวิทยาลัยเอกชน ถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550 ซึ่งบัญญัติว่า “สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุง ศิลปะและวัฒนธรรมของชาติ”

สำหรับโครงสร้างของมหาวิทยาลัยเอกชนซึ่งเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนประเภทหนึ่ง อาจกล่าวโดยสรุปได้ดังนี้

1. คณะกรรมการการอุดมศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ ทำหน้าที่เป็นคณะกรรมการตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ มีอำนาจในการให้ความเห็นชอบ และเป็นองค์กรที่มีอำนาจควบคุมดูแลการดำเนินงานของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยมีสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษาเป็นหน่วยงานธุรการ คณะกรรมการการอุดมศึกษามีอำนาจแต่งตั้ง

<sup>120</sup> รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

<http://61.19.241.70/rkj/uploadword/691416.doc>

<sup>121</sup> มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนพ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550 บัญญัติว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมี สามประเภท คือ

- (1) มหาวิทยาลัย
- (2) สถาบัน
- (3) วิทยาลัย

ลักษณะของมหาวิทยาลัย สถาบัน และวิทยาลัย ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง.

คณะกรรมการอื่นหรือคณะอนุกรรมการ เพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ คณะกรรมการฯ มอบหมายได้<sup>122</sup>

2. สถาสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีอำนาจหน้าที่ในการวางแผนนโยบายและควบคุมดูแล กิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และหน้าที่อื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ สถาสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแต่ละแห่งประกอบด้วย นายกสภาสถาบัน ซึ่งผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นผู้เสนอชื่อ มีอธิการบดีเป็นกรรมการสภา สถาบันโดยตำแหน่ง กรรมการสภาสถาบันผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งผู้รับใบอนุญาตฯ เป็นผู้เสนอชื่อ และ กรรมการสภาสถาบันผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีเลือกจากบัญชีรายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ ที่คณะกรรมการ การอุดมศึกษาเห็นชอบ<sup>123</sup>

3. คณะกรรมการพิจารณาดำเน่งทางวิชาการประจำสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ประกอบด้วย ประธานกรรมการซึ่งสภาสถาบันฯ แต่งตั้งจากกรรมการสภาสถาบัน และกรรมการ ผู้ทรงคุณวุฒิจากภายนอกสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาเกี่ยวกับตำแหน่ง ทางวิชาการของคณาจารย์ในสถาบันอุดมศึกษาเอกชน<sup>124</sup>

4. อธิการบดี เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบการบริหารงานของสถาบันอุดมศึกษา เอกชน โดยมีที่มาจากแต่งตั้งของสภาสถาบันฯ มีอำนาจหน้าที่ควบคุมดูแลกิจการของ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อกำหนด ระเบียบ และข้อบังคับของ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ<sup>125</sup>

ตัวอย่างของมหาวิทยาลัยเอกชน เช่น มหาวิทยาลัยรังสิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม มหาวิทยาลัยกรุงเทพ มหาวิทยาลัยหอการค้า เป็นต้น

#### 2.4.3 วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย

ในที่นี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทที่เป็นส่วนราชการและมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งเป็น สมมติฐานของการศึกษาในงานวิจัยฉบับนี้เท่านั้น

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2531 บัญญัติว่า “ให้มหาวิทยาลัยเป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษ ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพ

<sup>122</sup> รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก <http://61.19.241.70/rkj/uploadword/691416.doc>

<sup>123</sup> คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนพ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550.

<sup>124</sup> แหล่งเดิม.

<sup>125</sup> แหล่งเดิม.

ชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ของชาติ”

มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยนเรศวร พ.ศ. 2533 บัญญัติว่า “ให้จัดตั้ง มหาวิทยาลัยขึ้นมหาวิทยาลัยหนึ่ง เรียกว่า มหาวิทยาลัยนเรศวร เป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ให้มหาวิทยาลัยเป็นนิติบุคคล มีฐานะเป็นกรมในทบวงมหาวิทยาลัย”

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2551 บัญญัติว่า “มหาวิทยาลัย เป็นสถานศึกษาสมบูรณ์แบบทางวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษา ส่งเสริม วิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการวิจัยเพื่อความเป็นเลิศทางวิชาการและเกิดประโยชน์แก่สังคมเป็น ส่วนรวม บริการทางวิชาการแก่สังคม ทำนุบำรุงและส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม และอนุรักษ์ สิ่งแวดล้อม”

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2551 บัญญัติว่า “ให้มหาวิทยาลัยเป็นสถานศึกษาทางวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ซึ่งพระบาทสมเด็จพระปรเมนทรมหาอานันทมหิดลพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงประดิษฐานขึ้น เพื่อเป็นอนุสาวรีย์สมพระเกียรติแห่ง พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาจุฬาลงกรณ์พระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว มีวัตถุประสงค์ที่จะบุกเบิก แสวงหาและเป็นคลังความรู้ ให้การศึกษา ส่งเสริม ประยุกต์ และพัฒนาการวิชาการและวิชาชีพ ชั้นสูง สร้างบัณฑิต วิจัย เป็นแหล่งรวมสติปัญญา และบริการทางวิชาการแก่สังคม รวมทั้งสืบสาน ทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

มหาวิทยาลัยมุ่งหวังให้บัณฑิตของมหาวิทยาลัยมีคุณธรรมกับความรู้ เพียบพร้อมด้วย สติปัญญาและจริยธรรม ใฝ่รู้ กอปรด้วยวิจรรณญาณ จิตใจเสียสละ และความสำนึกรับผิดชอบต่อ ส่วนรวม”

ดังนั้น เมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ จากพระราชบัญญัติ จัดตั้งมหาวิทยาลัยต่าง ๆ จึงอาจสรุปได้ว่ามหาวิทยาลัยเป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ ให้ การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่ สังคม ทำนุบำรุงและส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม และอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม ซึ่งวัตถุประสงค์ดังกล่าว มุ่งเน้นในเรื่องการให้บริการด้านการศึกษาและทางวิชาการแก่สังคม อันถือเป็นวัตถุประสงค์หลัก ของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐแต่ละแห่ง เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สังคมในด้าน การศึกษานั้นเอง

เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งของมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นบุคคลประเภทหนึ่ง โดยมีสภาพบุคคลแยกออกจากบุคคลธรรมดา และมีความสามารถมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายได้<sup>126</sup> ตลอดจนมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น ในการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัยจึงต้องกระทำภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ มิเช่นนั้นย่อมไม่ผูกพันมหาวิทยาลัย เนื่องจากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 66 นิติบุคคลย่อมมีสิทธิและหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่นภายในขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ ดังที่บัญญัติหรือกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสารจัดตั้ง

สิทธิและหน้าที่ของนิติบุคคลที่มีอยู่ตามวัตถุประสงค์ หมายความว่า นอกจากจะมีกฎหมายกำหนดสิทธิและหน้าที่เป็นแนวทางในการดำเนินงานแล้ว นิติบุคคลยังต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์อีกด้วย ทั้งกฎหมายกำหนดหน้าที่และวัตถุประสงค์จึงเป็นแนวดำเนินงานของนิติบุคคลทั้งหมด บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการที่นิติบุคคลจะดำเนินงานได้นอกจากจะมีกฎหมายโดยเฉพาะแล้ว ยังต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสารจัดตั้งด้วย<sup>127</sup>

ในเรื่องดังกล่าว มีตัวอย่างของกระทรวง ทบวง กรม เช่น เดิมกองทัพบกมีหน้าที่เตรียมกำลังกองทัพบกและป้องกันราชอาณาจักร การตั้งร้านค้าสวัสดิการไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่และวัตถุประสงค์ ร้านค้าไม่ใช่ราชการของกองทัพบก นายทหารผู้จัดการต้องรับผิดชอบในราคาสินค้าที่สั่งซื้อมาขาย กองทัพบกไม่ต้องรับผิดชอบ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1076/2515) การกระทำของนิติบุคคลเรื่องนี้ ต่อมาได้มีความเห็นใหม่ว่า หากการตั้งร้านค้าสวัสดิการนั้น ทางนิติบุคคลรู้เห็นอยู่ด้วย ต้องถือว่าทำในวัตถุประสงค์ นิติบุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบด้วย (คำพิพากษาฎีกาที่ 306/2524 และคำพิพากษาฎีกาที่ 566/2524) หรือกระทรวงพาณิชย์เดิมวินิจฉัยว่า มีหน้าที่ส่งเสริมการค้าไม่ใช่ค้ากำไรเอง สำนักงานกลางจังหวัดจึงทำการค้าไม่ได้ อยู่นอกวัตถุประสงค์ (คำพิพากษาฎีกาที่ 950/2491) แต่ต่อมาประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 216 ลงวันที่ 29 กันยายน 2515 ให้มีอำนาจรวมตลอดถึงซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้า รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบวางระเบียบสำรองข้าว ให้ผู้ส่งออกขายข้าวสำรองแก่กรมการค้าระหว่างประเทศในสังกัดของกระทรวงได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 3488/2527)<sup>128</sup>

<sup>126</sup> จาก หลักกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคล สมาคม มูลนิธิ (น. 21), โดย รชฎ เจริญกล้า, 2540, กรุงเทพฯ: สำนักงานคดีอัยการสูงสุด.

<sup>127</sup> แหล่งเดิม.

<sup>128</sup> แหล่งเดิม.

การดำเนินกิจการภายใต้ขอบวัตถุประสงค์นี้ หากเป็นนิติบุคคลประเภทอื่นตามกฎหมายเอกชน เช่น บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะมีหลักการกระทำนอกเหนืออำนาจ (Ultra Vires Rule) หมายถึง การกระทำที่เกินอำนาจของบริษัท โดยกำหนดให้บริษัทดำเนินการภายใต้ขอบเขตและอำนาจของตน หลักการนี้เป็นหลักกฎหมายในระบบ Common Law อันมีแนวความคิดมาจากทฤษฎีสวมมติ (Fiction Theory) ตามทฤษฎีนี้เมื่อบริษัทเป็นบุคคลสมมติที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย บริษัทจึงอาจดำเนินการได้ตามวัตถุประสงค์ซึ่งได้รับอนุญาตตามกฎหมายเท่านั้น<sup>129</sup>

หลักการกระทำนอกเหนืออำนาจ (Ultra Vires Rule) นั้น ตามกฎหมายอังกฤษแต่เดิมถือว่าบริษัทไม่มีอำนาจทำได้ การกระทำนั้นจึงเป็น โฆษะ ไม่ผูกพันบริษัทและบริษัทจะเข้ารับกิจการนั้นไม่ได้ แต่ศาลไทยเราหาได้นำหลักนี้มาใช้โดยเคร่งครัดไม่ ทั้งนี้ได้เคยมีการวินิจฉัยว่าสัญญาที่อยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทเป็น โฆษะ เพียงแต่ว่าไม่มีผลผูกพันบริษัท โดยบริษัทอาจปฏิเสธไม่ยอมรับผิดตามสัญญานั้นได้ แต่ถ้าบริษัทเข้ารับเอาหรือปฏิบัติตามสัญญานั้นแล้ว ก็จะอ้างว่าสัญญานั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทโดยไม่ยอมรับผิดตามสัญญานั้นหาได้ไม่ และบุคคลผู้เป็นคู่สัญญากับบริษัท เมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญากันแล้ว จะมาอ้างว่าสัญญานั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทเพื่อว่าตนจะไม่ต้องรับผิดก็ไม่ได้<sup>130</sup>

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทย วางหลักเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ว่า การกระทำนอกวัตถุประสงค์ก็อาจให้สัตยาบันได้ แม้กิจการนั้นจะอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัท ถ้าบริษัทเข้ารับเอากิจการนั้น ๆ แล้ว บริษัทจะปฏิเสธความรับผิดในภายหลัง โดยอ้างว่ากิจการนั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ไม่ได้ ซึ่งแตกต่างไปจากหลักเดิมตามกฎหมายอังกฤษ ซึ่งถือว่าการกระทำนอกวัตถุประสงค์เป็น โฆษะ ไม่อาจให้สัตยาบันได้ แต่อย่างไรก็ดี ถ้าหากบริษัทปฏิเสธไม่ยอมรับเอากิจการซึ่งอยู่นอกวัตถุประสงค์มาแต่แรก บริษัทก็น่าจะไม่ต้องรับผิด เพราะบริษัทย่อมปฏิเสธไม่ยอมรับเอาการกระทำที่เกินอำนาจนั้นได้<sup>131</sup>

สำหรับกรณีที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการนอกวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น คือกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินการที่ไม่เกี่ยวข้องกับทำให้บริการด้านการศึกษา เช่น การที่มหาวิทยาลัยดำเนินการสร้างโรงแรมเพื่อใช้เป็นสถานที่ฝึกปฏิบัติแก่นักศึกษาและเปิดให้ประชาชนทั่วไปเข้าพัก โดยมีการจ้างบุคคลภายนอกมาดำเนินการด้วย หรือกรณีพัฒนา

<sup>129</sup> จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท (น. 347), โดย โสภณ รัตนาร, 2548, กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.

<sup>130</sup> แหล่งเดิม.

<sup>131</sup> แหล่งเดิม.

อสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เอกชนเช่าพื้นที่ทำเป็นสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดในบทที่ 4

#### 2.4.4 รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย

เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจสำหรับหัวข้อต่อไปนี้ ผู้วิจัยได้อธิบายความหมายและประเภทของเงินรายได้แผ่นดิน พอสังเขป ดังนี้

เงินรายได้แผ่นดิน หมายถึง เงินที่ส่วนราชการจัดเก็บหรือรับไว้เป็นกรณีพิเศษ ตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือจากนิติกรรมหรือนิติเหตุและกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ<sup>132</sup>

ประเภทของเงินรายได้แผ่นดิน

##### (1) รายได้แผ่นดินประเภทภาษีอากร

รายได้แผ่นดินประเภทภาษีอากร หมายถึง เงินภาษีอากรที่ส่วนราชการจัดเก็บหรือได้รับตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือจากนิติกรรมหรือนิติเหตุ โดยกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณบัญญัติไม่ให้นำไปใช้จ่าย หรือให้หักไว้และจะต้องนำเงินที่ได้รับนั้นส่งคลัง

รายได้แผ่นดินประเภทภาษีอากร จัดแบ่งได้เป็นประเภทต่าง ๆ 6 ประเภท ดังต่อไปนี้

(1.1) รายได้ภาษีทางตรง คือ รายได้แผ่นดินที่เกิดขึ้นจากภาษีเงินได้ประเภทที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ หรือผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และภาษีทางตรงประเภทอื่น เช่น ภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากสินทรัพย์ เป็นต้น

(1.2) รายได้ภาษีการขายทั่วไป คือ รายได้แผ่นดินที่เกิดขึ้นจากภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการ และการนำเข้าส่งออก เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ เป็นต้น

(1.3) รายได้ภาษีการขายเฉพาะ คือ รายได้แผ่นดินที่เกิดขึ้นจากภาษีที่จัดเก็บจากการผลิตและขายสินค้า และการให้บริการบางประเภทเป็นการเฉพาะ รวมทั้งค่าเช่าที่รัฐจัดเก็บจากกิจการที่เกี่ยวกับทรัพยากรธรรมชาติ ได้แก่ ภาษีโทภกณฑ์ภายใน ภาษีบริการเฉพาะ และภาษีทรัพยากรธรรมชาติ

<sup>132</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเงินรายได้แผ่นดิน. สืบค้น 23 มีนาคม 2558, จาก

(1.4) รายได้ภาษีสินค้าเข้าออก คือ รายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการที่นำเข้ามาในประเทศ เนื่องจากการนำเข้ามาโดยบุคคลที่มีถิ่นพำนักภายนอกประเทศให้แก่บุคคลที่มีถิ่นพำนักภายในประเทศ และรายได้จากภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าที่ได้ถูกขนส่ง ออกนอกประเทศ หรือบริการที่ส่งออกไปให้แก่บุคคลที่มีถิ่นพำนักภายนอกประเทศโดยบุคคลที่มีถิ่นพำนักภายในประเทศ

(1.5) รายได้ภาษีสถักษณะการอนุญาต คือ รายได้จากค่าใบอนุญาตให้ดำเนินการ และประกอบกิจการบางประเภท ตัวอย่างเช่น ค่าใบอนุญาตประมูลสุรา ค่าใบอนุญาตด้านป่าไม้ ค่าใบอนุญาตวิทยุคมนาคม เป็นต้น

(1.6) รายได้ภาษีสถักษณะอื่น คือ รายได้ที่หน่วยงานใช้อำนาจรัฐจัดเก็บในลักษณะภาษี และต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน รัฐไม่ต้องจัดบริการหรือดำเนินการใด ๆ เป็นการตอบแทนแก่ผู้ชำระเงินโดยตรง ซึ่งไม่เข้าลักษณะภาษีประเภทต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ข้างต้น และนับเป็นรายได้ภาษีสถักษณะอื่นตามการจัดประเภทรายได้แผ่นดินของกรมบัญชีกลาง

## (2) รายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษีอากร

รายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษีอากร หมายถึง รายได้อื่นที่นอกเหนือจากรายได้ประเภทภาษีอากรซึ่งหน่วยงานของรัฐได้รับและจะต้องนำส่งคลัง รายได้แผ่นดินที่ไม่ใช่ภาษีอากร ประกอบด้วย

(2.1) รายได้แผ่นดินจากการขายสินทรัพย์และบริการ คือ รายได้ที่เกิดจากการขายสินทรัพย์และการให้บริการที่ตามกฎหมายแล้วหน่วยงานไม่สามารถเก็บไว้ใช้ได้ ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ตัวอย่างเช่น รายได้จากการขายที่ดินและอาคารที่ราชพัสดุ รายได้จากกรจำหน่ายเงินลงทุนและหลักทรัพย์ของรัฐบาล รายได้จากการขายของกลาง รายได้ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เช่น ค่าธรรมเนียมที่ดินและค่าจดทะเบียนอสังหาริมทรัพย์ รายได้จากการให้เช่าที่ราชพัสดุ เป็นต้น

(2.2) รายได้แผ่นดินจากรัฐพาณิชย์ คือ รายได้ที่ เป็นผลตอบแทนให้แก่เจ้าของจากเงินลงทุนที่หน่วยงานของรัฐถือไว้ในองค์กรหรือบริษัทต่าง ๆ และต้องนำส่งเงินรายได้ที่ได้รับให้แก่รัฐบาลเป็นรายได้แผ่นดิน<sup>133</sup>

สำหรับรายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยนั้น ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งเป็นสมมติฐานของการศึกษาในงานวิจัยฉบับนี้เท่านั้น

พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐแต่ละแห่ง โดยทั่วไปจะกำหนดให้มหาวิทยาลัยมีรายได้จากงบประมาณแผ่นดินที่รัฐอุดหนุน และอาจมีรายได้ดังต่อไปนี้

<sup>133</sup> แหล่งเดิม.



- (1) เงินผลประโยชน์ ค่าธรรมเนียม ค่าปรับ และค่าบริการต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัย
- (2) เงินและทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้แก่มหาวิทยาลัย
- (3) รายได้หรือผลประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย
- (4) รายได้หรือผลประโยชน์ที่ได้มาจากการใช้ที่ราชพัสดุซึ่งมหาวิทยาลัยปกครองดูแล หรือใช้ประโยชน์

(5) รายได้หรือผลประโยชน์อื่น ๆ เช่น รายได้จากการลงทุนร่วมกับนิติบุคคลอื่น เพื่อดำเนินกิจการที่เกี่ยวกับหรือต่อเนื่องกับกิจการของมหาวิทยาลัย หรือนำผลการค้นคว้าและวิจัย ไปเผยแพร่หรือหาประโยชน์<sup>134</sup>

นอกจากนี้ มหาวิทยาลัยมีอำนาจในการปกครองดูแล บำรุงรักษา ใช้และจัดหา ผลประโยชน์จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย ทั้งที่เป็นที่ราชพัสดุตามกฎหมายว่าด้วยที่ราชพัสดุและ ที่เป็นทรัพย์สินอื่น โดยที่รายได้ของมหาวิทยาลัยตามที่ได้กล่าวมาแล้ว รวมถึงเบี้ยปรับที่เกิดจากการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลัง เพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน ตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ เว้นแต่ เบี้ยปรับที่เกิดจากการผิดสัญญาการศึกษา และเบี้ยปรับที่เกิดจากการผิดสัญญาซื้อทรัพย์สินหรือ สัญญาจ้างทำของที่ดำเนินการ โดยใช้เงินงบประมาณ<sup>135</sup> ซึ่งสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีการ งบประมาณ พ.ศ. 2502 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 24 วรรค 4 ซึ่งบัญญัติว่า “รัฐมนตรีจะอนุญาตให้ ส่วนราชการที่ได้รับเงินในกรณีต่อไปนี้ นำเงินไปใช้จ่ายโดยไม่ต้องนำส่งคลังก็ได้ คือ

...(2) เงินรายรับของส่วนราชการที่เป็นสถานพยาบาล สถานศึกษา หรือสถานอื่นใด ที่อำนวยความสะดวกอันเป็นสาธารณประโยชน์หรือประชาสงค์เคราะห์...”

อนึ่ง บรรดาอสังหาริมทรัพย์ที่มหาวิทยาลัยได้มาโดยมีผู้อุทิศให้ หรือได้มาโดยการซื้อ หรือแลกเปลี่ยนจากรายได้ของมหาวิทยาลัยตั้งแต่วันที่พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยใช้บังคับ ไม่ถือเป็นที่ราชพัสดุ และให้เป็นกรรมสิทธิ์ของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยจะต้องจัดการเกี่ยวกับ รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยเพื่อประโยชน์ภายในขอบวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย และ จะต้องจัดการเกี่ยวกับเงินและทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้ตามเงื่อนไขที่ผู้อุทิศให้กำหนดไว้ และต้อง เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยด้วย<sup>136</sup>

<sup>134</sup> คัดย้อมมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐแต่ละแห่ง.

<sup>135</sup> แห่หลังเดิม.

<sup>136</sup> รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

#### 2.4.5 ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับกิจการของมหาวิทยาลัยของรัฐ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงไม่มีภาระทางภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่อย่างไรก็ตาม หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม) /1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 กรณีมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงาน และเปิดให้บริการแก่บุคคลภายนอกด้วยนั้น แม้จะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่การประกอบกิจการโรงแรมสาธิตตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการให้ “บริการ” อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นหากเป็นกรณีที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินการในลักษณะดังกล่าว จึงอาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในบทต่อไป

## บทที่ 3

### มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

มหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทยมีสถานะเป็นหน่วยงานของรัฐประเภทหนึ่ง โดยหลักจะแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ มหาวิทยาลัยของรัฐที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยซึ่งไม่เป็นส่วนราชการแต่เป็นหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การกำกับของรัฐ หรือที่เรียกว่า มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ

ส่วนมหาวิทยาลัยของรัฐในต่างประเทศ จะมีอยู่ 2 รูปแบบ คือ มหาวิทยาลัยที่รัฐควบคุม (State Controlled Model) และมหาวิทยาลัยที่รัฐให้การสนับสนุน (State Supervised Model) ซึ่งเป็นการกำกับโดยที่รัฐมีอำนาจเพียงควบคุมคุณภาพการศึกษา<sup>1</sup> ซึ่งมีลักษณะเหมือนกับมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐในประเทศไทยนั่นเอง

เนื่องจากมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายที่จัดตั้งขึ้น ดังนั้น ภาษีอากรที่อาจเกี่ยวข้องกับมหาวิทยาลัยก็คือภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในบทนี้จะได้ศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ว่ามหาวิทยาลัยถือเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ ตลอดจนมีหลักเกณฑ์ในการเสียภาษีอย่างไร รวมทั้งกรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

#### 3.1 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

##### 3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้กำหนดบทนิยามศัพท์ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้หมายความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

<sup>1</sup> จาก การเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐ เพื่อเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับรัฐ (รายงานผลการวิจัย) (น. 20), โดย เทียนฉาย กิรินันท์, 2545, กรุงเทพฯ: กองทุนสนับสนุนการวิจัย สำนักงานปลัดทบวงมหาวิทยาลัย.

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือ นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่ รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา (47)(7)(ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”  
ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียเงินได้นิติบุคคล มีดังต่อไปนี้

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือกฎหมายต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ จึงต่างกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ที่คงนำเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยมาเสียภาษีเท่านั้น ส่วนเงินได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของสำนักงานในต่างประเทศซึ่งเป็นแหล่งนอกประเทศไทย ไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66<sup>2</sup>

การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีทั้งกรณีที่ต้องเสียเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย กล่าวคือ กรณีประกอบกิจการในประเทศไทย คือเข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทย ย่อมถือเป็นการประกอบกิจการในไทย เช่น กรณีของธนาคารพาณิชย์ของประเทศอื่น ๆ ในบางกรณีแม้จะมีได้มีสาขาอยู่ในประเทศไทย ประมวลรัษฎากรก็ให้ถือว่าเป็นการประกอบการในประเทศไทย หากเป็นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี...”

หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย กรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว<sup>3</sup> ตามมาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร<sup>4</sup>

สำหรับกรณีมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 และ 76 ทวิ แต่ถ้ามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) จากแหล่งในประเทศไทย ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย โดยผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามวิธีการและอัตราที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ต้องนำเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในต่างประเทศมารวมคำนวณกับเงินได้จากแหล่งในประเทศไทยเพื่อเสียภาษีนั้น ทำให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน เพราะเงินได้จากแหล่งในประเทศนั้น รัฐบาลของประเทศที่เงินได้ขึ้นก็เก็บภาษีเช่นเดียวกัน และในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย และต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศไทย ก็จะมีการเสียภาษีซ้ำซ้อนเช่นเดียวกัน เพราะเงินได้ดังกล่าวเมื่อได้เสียภาษีให้แก่ประเทศไทยแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวอีก เพื่อจัดภาษีซ้อนดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมการลงทุนตลอดจนเพื่อเชื่อมสัมพันธไมตรีอันดีระหว่างประเทศ จึงมีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น นับจนถึงปัจจุบันประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาดังกล่าวกับประเทศต่าง ๆ แล้วรวม 26 ประเทศ ได้แก่ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน ราชอาณาจักรเดนมาร์ก สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ญี่ปุ่น ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐสิงคโปร์ สาธารณรัฐเกาหลี(เกาหลีใต้) สาธารณรัฐอิตาลี ราชอาณาจักรเบลเยียม สาธารณรัฐอิสลาม

<sup>3</sup> จาก *รู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์* (น. 14), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข, 2538, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

<sup>4</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าวแล้ว.”

ปากีสถาน สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐอินโดนีเซีย มาเลเซีย สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐโปแลนด์ แคนาดา สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐอินเดีย สาธารณรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐประชาชนจีน สาธารณรัฐฮังการี เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐสังคมนิยมประชาธิปไตยศรีลังกา และสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม<sup>5</sup>

2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ในบางประเทศไม่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหมือนกับประเทศไทย เช่นประเทศสังคมนิยมในยุโรปตะวันออก มีแต่องค์การของรัฐบาลทำการค้าขายเหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนทั่วไป หรือบางประเทศมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่บางโอกาสรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ก็เป็นผู้ติดต่อค้าขายกับลูกค้าในประเทศไทยเสียเอง ถ้าเราไม่บัญญัติกฎหมายให้ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เราก็ไม่อาจจะเก็บภาษีได้ ดังนั้นจึงมีการบัญญัติกฎหมายให้ถือว่าเป็นกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่น ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตัวอย่างเช่น สายการบินแอโรฟลอต (Aeroflot) ของประเทศรัสเซีย ที่เข้ามาประกอบกิจการการบินระหว่างประเทศในประเทศไทย แม้จะมีได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังเช่น บริษัทการบินไทย จำกัด แต่ก็ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ประเทศไทย เพราะประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ให้ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล<sup>6</sup>

3) กิจการร่วมค้า (joint venture)

กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัท และ/หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

การจะเป็นกิจการร่วมค้าได้นั้น ฝ่ายหนึ่งจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบุคคลประเภทใดก็ได้ และแม้จะเป็นนิติบุคคลที่ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” หากเข้าร่วมค้ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ถือเป็นกิจการร่วมค้า

<sup>5</sup> รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 19). เล่มเดิม.

<sup>6</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 86). เล่มเดิม.

กิจการที่เข้าร่วมค้ำกันนั้น มักจะเป็นกิจการใหญ่ต้องใช้เงินทุนจำนวนมาก หรือใช้เทคโนโลยีระดับสูง เช่น การสร้างสะพานขนาดใหญ่ การสร้างถนนสายใหญ่ การขุดเจาะน้ำมัน หรือก๊าซธรรมชาติ ฝ่ายหนึ่งอาจมีเทคโนโลยีแต่ไม่มีเงินทุนในการประกอบการ ก็ร่วมกับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งมีเงินทุนมาก เป็นกิจการร่วมค้า ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้ถือว่าเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ที่ตกลงเข้าร่วมค้ำกัน<sup>7</sup>

กิจการร่วมค้าตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ต้องมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

1. มีการร่วมทุนกัน ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน แรงงานหรือเทคโนโลยี หรือร่วมกันในผลกำไรหรือขาดทุน อันจะพึงได้ตามสัญญาที่ร่วมกันทำกับบุคคลภายนอก หรือ
  2. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอกโดยระบุไว้ในสัญญาว่าเป็น “กิจการร่วมค้า” หรือ
  3. ได้ร่วมกันทำสัญญากับบุคคลภายนอก โดยสัญญานั้นกำหนดให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันในงานที่ทำไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน และต้องรับค่าตอบแทนตามสัญญาาร่วมกัน โดยสัญญานั้นไม่ได้แบ่งแยกงานและค่าตอบแทนระหว่างกันไว้อย่างชัดเจน<sup>8</sup>
- 4) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

เดิมมูลนิธิและสมาคมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เมื่อมีการใช้มูลนิธิหรือสมาคมเป็นเครื่องมือในการทำการค้าหรือหากำไร เช่น สร้างอาคารพาณิชย์ ให้เช่าเปิดร้านขายอาหาร ทำกิจการสระว่ายน้ำ ให้ใช้ที่จอดรถโดยเก็บค่าจอด ก็จำเป็นจะต้องเก็บภาษีโดยให้ถือว่ามูลนิธิและสมาคมเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 อย่างไรก็ตาม มูลนิธิและสมาคมที่จะต้องเสียภาษีนั้นก็จำกัดเฉพาะมูลนิธิหรือสมาคมที่มีได้มีการประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นองค์กรสาธารณกุศล อนึ่ง มูลนิธิใดประสงค์จะให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศว่าเป็นองค์กรสาธารณกุศลก็ให้ยื่นขอต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเสนอกระทรวงการคลัง แต่ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติตามที่กระทรวงการคลังกำหนดไว้ คุณสมบัติที่สำคัญก็คือ ต้องเป็นมูลนิธิที่จัดตั้งครบ 3 ปีแล้ว และมีวัตถุประสงค์เพื่อการสาธารณกุศลในประเทศไทยเท่านั้น และรายได้ของมูลนิธิจะต้องมิใช่เป็นการมาจากการซื้อหรือการให้บริการ

<sup>7</sup> รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 21-22). เล่มเดิม.

<sup>8</sup> จาก “ปัญหาภาษีสำหรับกิจการร่วมค้า,” โดย อภรณ์ นารดิลก, *สรรพากรศาสตร์*, 2553 (กันยายน), น. 168.

โดยมีค่าตอบแทนเป็นปกติธุระ เว้นแต่ การซื้อขายหรือให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับการศาสนา การศึกษา การสถานพยาบาล หรือการสังคมสงเคราะห์ และไม่นำรายได้ดังกล่าวไปจ่ายในทางอื่น<sup>9</sup>

5) นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

กรณีนี้หมายความว่าแม้นิติบุคคลนั้นจะไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ดังกล่าวข้างต้น แต่ถ้ามีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว นิติบุคคลนั้นก็จะเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในขณะนี้ยังไม่มีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องนี้แต่อย่างใด<sup>10</sup>

3.1.2 ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) นิติบุคคลนอกจากที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.1.1 เช่น กระทรวง ทบวง กรม องค์การของรัฐบาล วัด หอการค้าจังหวัด พรรคการเมือง สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ สหกรณ์ หรือสหภาพแรงงานและสภาองค์การนายจ้าง/ลูกจ้างตามกฎหมายแรงงาน มหาวิทยาลัย เอกชน โรงเรียนเอกชนในระบบ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>11</sup> นอกจากนั้นรัฐวิสาหกิจที่มีได้จัดตั้งในรูปบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น องค์การรับส่งสินค้าและพัสดุภัณฑ์ องค์การอาหารสำเร็จรูป องค์การอุตสาหกรรมท่องเที่ยว องค์การอุตสาหกรรมป่าไม้ ฯลฯ แม้จะเป็นนิติบุคคลก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่างกับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนเป็นบริษัท เช่น บริษัทขนส่ง จำกัด หรือธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) เป็นต้น<sup>12</sup>

(2) มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(3) นิติบุคคลบางประเภทแม้เข้าลักษณะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อาจได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรหรือบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ เช่น

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ

<sup>9</sup> ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535.

<sup>10</sup> รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 21-22). เล่มเดิม.

<sup>11</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 157). เล่มเดิม.

<sup>12</sup> รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 29). เล่มเดิม.



(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ ตามเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษี กับประเทศไทย ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีเงินได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด<sup>13</sup>

### 3.1.3 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น มีฐานที่ใช้ในการ คิดคำนวณ 4 ฐาน ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ฐานรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานภาษีกรณีเสียจากเงินได้ ที่ จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานภาษีกรณีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ซึ่งมี รายละเอียดดังต่อไปนี้

#### ฐานกำไรสุทธิ

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และ รายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) โดยการ นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี<sup>14</sup> ผลต่าง ที่เกิดขึ้นจะออกมาในรูปของกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี ซึ่งจะได้นำ “กำไรสุทธิทางบัญชี” มาปรับปรุงให้เป็น “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” เพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>15</sup> ถ้าขาดทุน ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด<sup>16</sup> ทั้งนี้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65

สำหรับความแตกต่างระหว่าง “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” และกำไรสุทธิทางบัญชี” อาจสรุปได้ ดังนี้

1. รายได้ รายได้บางอย่างได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในทางบัญชียังต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เงินปันผล ซึ่งบริษัทไทยได้รับ จากบริษัทตามกฎหมายไทย กิจการร่วมค้า หรือกองทุนรวม ประมวลรัษฎากรให้อำนาจ เจ้าพนักงานประเมินที่จะกำหนดรายได้ขึ้นมาในบางกรณี ซึ่งอาจจะมิใช่รายได้ที่ได้รับจริง ทำให้ รายได้ที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่ารายได้ทางบัญชี

<sup>13</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 157). เล่มเดิม.

<sup>14</sup> จาก กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 99), โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร, 2547, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ.

<sup>15</sup> แหล่งเดิม.

<sup>16</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 155). เล่มเดิม.

2. รายจ่าย รายจ่ายบางอย่างกฎหมายห้ามหักเป็นรายจ่าย แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้าม เช่น เงินบริจาคการกุศลสาธารณะ ประมวลรัษฎากรให้หักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้ามในการหักเป็นรายจ่ายสำหรับการบริจาคแต่อย่างใด<sup>17</sup>

สำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักรายจ่าย ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การตีราคาทรัพย์สินและสินค้าที่คงเหลือ การคำนวณค่าเงินตราต่างประเทศ การจำหน่ายหนี้สูญ การยกเว้นการคำนวณเป็นรายได้สำหรับดอกเบี้ยเงินปันผลและภาษีขายในบางกรณี เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ดังนี้

มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า

“การคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา

(3) ราคาทรัพย์สินอื่น นอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

(5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

<sup>17</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 167). เล่มเดิม.

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่าง อัตราซื้อและอัตรายขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่าย ไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาดตลาด ในวันที่ รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุน หรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับ รอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปใน ประเทศอื่นได้

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้นจะแลกเปลี่ยน ได้ในอัตราทางราชการ ก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลัง ก็มีให้นำมา คำนวณเป็นรายได้อีก

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัท จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศ ไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงิน ส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่ บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไร ที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดคนนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม...

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว...

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิก หรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือการให้โดยเสน่หาแล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้

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

นอกจากนั้นกฎหมายยังได้มีการกำหนดคร่าวๆ ที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้ นิติบุคคลมิได้ หรือถ้าหากจะนำมาหักได้ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ดังนี้

มาตรา 65 ตรี บัญญัติว่า

“รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจาก

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว...

(ข) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัยเพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่น ที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี หลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว และเงินสำรองที่กันไว้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ค) เงินสำรองที่กักไว้เป็นค่าเผื่อนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ได้กักไว้ ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มขึ้นจากเงินสำรองประเภทดังกล่าวที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน...

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่ รัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการศึกษา ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการ ส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6 ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การถอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีภาระจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(16) ค่าของทรัพย์สินธรรมดาที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ

(17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง ทั้งนี้ ภายได้บังคับมาตรา 65 ทวิ

(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

(19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว

(20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง กำหนดให้ต้องใช้ “เกณฑ์สิทธิ” หมายถึง เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชิตันั้น ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ถ้ากิจการขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อก็ถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้นแล้ว หรือถ้ากิจการได้รับชำระค่าสินค้าล่วงหน้า จะยังไม่ถือว่าเป็นรายได้ของกิจการจนกว่าจะมีการส่งมอบสินค้าไปให้แล้ว ทางด้านค่าใช้จ่ายก็เช่นเดียวกัน ถ้าเกิดขึ้นหรือให้ประโยชน์ในรอบระยะเวลาบัญชีใด โดยที่กิจการนั้นยังไม่ได้จ่ายเงิน ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชิตันั้นด้วย<sup>18</sup>

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. จำกัด มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มและสิ้นสุดตามปีปฏิทิน (1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม) เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม 2538 ได้ขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้บริษัท ข. จำกัด ในราคา 100,000 บาท กำหนดชำระราคาในวันที่ 15 มกราคม 2539 ปรากฏว่าเมื่อถึงวันนัดบริษัท ข. จำกัด ได้ชำระราคาค่าสินค้านี้ดังกล่าวให้แก่บริษัท ก. จำกัด ดังนี้ ในการคำนวณกำไรสุทธิ

<sup>18</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบัญชี หน่วยที่ 1-8 (น. 80), โดย ธนชัย ขมจินดา, 2525, กรุงเทพฯ: วิศตอริเพาเวอร์พอยท์.

เพื่อเสียภาษี ต้องถือว่าบริษัท ก. จำกัด มีรายได้ค่าสินค้าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2538 ซึ่งเป็นปีที่มีการซื้อขายและส่งมอบสินค้า ตามเกณฑ์สิทธิ<sup>19</sup>

ตามที่ได้กล่าวแล้วว่าฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปนั้น ได้แก่ กำไรสุทธิที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กำหนด แต่เพื่อความเป็นธรรมและเพื่ออุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงได้มีการบัญญัติจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้หรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน คือ เสียจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เสียจากเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย<sup>20</sup> ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย มีอยู่ 2 กรณี คือ

1) กรณีเป็นรายได้จากการขนส่งคนโดยสารหรือขนส่งของระหว่างประเทศ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67<sup>21</sup>

2) มูลนิธิหรือสมาคม

มูลนิธิหรือสมาคมที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ มูลนิธิซึ่งประกอบกิจการมีรายได้ และมีใช้มูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศให้เป็นองค์การ สาธารณกุศล ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เว้นแต่ เงินได้ที่ได้รับนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8)<sup>22</sup> จึงจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงร้อยละ 2 ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ<sup>23</sup>

<sup>19</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 133). เล่มเดิม.

<sup>20</sup> กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 99). เล่มเดิม.

<sup>21</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 บัญญัติว่า “การเสียภาษีตามความในหมวดนี้ให้เสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้ เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรคสองกระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ ให้เสียภาษีเฉพาะกิจการขนส่งตามเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีรับขนคนโดยสาร ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น

(2) ในกรณีรับขนของ ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกประเทศไทยก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนของออกจากประเทศไทยนั้น.”

<sup>22</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) บัญญัติว่า “เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว.”

<sup>23</sup> เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 1 41421 หน่วยที่ 8-15 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) (น. 134). เล่มเดิม.

มูลนิธิหรือสมาคมใดที่มีได้จดทะเบียนการจัดตั้งให้ถูกต้องตามกฎหมายก็จะมีฐานะเป็นเพียงคณะบุคคล ซึ่งอาจต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น บริษัทจัดตั้งสโมสรสำหรับพนักงานเพื่อดำเนินกิจกรรมสันทนาการสำหรับพนักงาน หรือนักศึกษาจัดตั้งสโมสรหรือชมรมต่าง ๆ โดยไม่ได้ผูกพันกับนิติบุคคลใดโดยเฉพาะ ย่อมมีฐานะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา แม้ว่าจะไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าหรือเพื่อที่จะแบ่งกำไรก็ตาม<sup>24</sup>

ฐานภาษีสำหรับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานนี้ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย การเสียภาษีกรณีนี้กฎหมายให้เสียโดยวิธี หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 คือ ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวจะต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามวิธีการและอัตราที่กำหนด โดยเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2, 3, 4, 5 และ 6 นอกจากเงินได้พึงประเมินประเภท 4 (ข) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 15 ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภท 4 (ข) ให้คำนวณหักภาษีในอัตราร้อยละ 10 ทั้งนี้ไม่ว่าใครจะเป็นผู้จ่ายเงินได้ก็ตาม<sup>25</sup>

ฐานภาษีกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานนี้ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่าย ทั้งนี้ เป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ สำหรับการเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศนี้ ให้เสียภาษีโดยหักจากจำนวนเงินที่จำหน่ายในอัตราร้อยละ 10<sup>26</sup>

### 3.1.4 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะนำไปคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในที่นี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป มีอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามก็มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิเป็นระยะเวลาสามารถระยะเวลาบัญชี ดังนี้

<sup>24</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 241). เล่มเดิม.

<sup>25</sup> แหล่งเดิม.

<sup>26</sup> แหล่งเดิม.



1. ร้อยละ 23 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2555
2. ร้อยละ 20 สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2557<sup>27</sup>
3. ร้อยละ 20 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558<sup>28</sup>

### 3.1.5 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้

#### 1) การเสียภาษีโดยยื่นรายการประเมินตนเอง

โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องคำนวณภาษีและยื่นแสดงรายการตามกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของนิติบุคคลและวิธีการคำนวณเสียภาษี<sup>29</sup> โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับการเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี<sup>30</sup>

#### 2) การเสียภาษีโดยการถูกหัก ณ ที่จ่าย

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นผู้จ่ายเงินได้ ไม่ว่าจะประเภทใดให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินที่จ่าย และนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ)

ในกรณีที่มีการจ่ายเงินค่าขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้จ่ายก็มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินที่จ่าย แล้วนำส่งพนักงาน

<sup>27</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554.

<sup>28</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

<sup>29</sup> กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 100). เล่มเดิม.

<sup>30</sup> การวางแผนภาษีหัก ณ ที่จ่าย (น. 48). เล่มเดิม.

เจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้จ่ายเงินจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ตาม (ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตริ)

นอกจากนี้ในกรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายไม่ว่าจะเป็นภาครัฐบาลหรือเอกชน ก็มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 70)<sup>31</sup>

### 3) การเสียภาษีโดยการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกตรวจสอบและประเมินเงินภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีได้ถูกต้อง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินได้จากการตรวจสอบ นอกจากนี้ในกรณีจำเป็นเจ้าพนักงานอาจประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการก็ได้<sup>32</sup>

## 3.2 มาตรการในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทย

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีภาระทางภาษีในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม) /1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 กรณีมหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐเปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงาน แม้จะไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แต่การประกอบกิจการ โรงแรมสาธิตตามข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นการให้ “บริการ” ตามมาตรา 77/1 (10)<sup>33</sup> แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสีย

<sup>31</sup> ผู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล ฉบับประยุกต์ (น. 49). เล่มเดิม.

<sup>32</sup> กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 100). เล่มเดิม.

<sup>33</sup> มาตรา 77/1 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

...(10) “บริการ” หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ ...

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1)<sup>34</sup> แห่งประมวลรัษฎากร หากมหาวิทยาลัย มีรายได้หรือฐานภาษีจากการประกอบกิจการดังกล่าวเกินกว่า 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี<sup>35</sup> จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายได้ก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 80/2 และมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร หากมีรายได้หรือมูลค่าของฐานภาษีเกิน 1,200,000 บาทต่อปี จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการประกอบกิจการดังกล่าวเปิดให้บริการแก่บุคคลภายนอกด้วย จึงไม่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการเกี่ยวกับการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นหากเป็นกรณีที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินการในลักษณะดังกล่าว จึงอาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นคือ ภาษีที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่าง ๆ คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” (Value Added) หมายถึง มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น<sup>36</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ<sup>37</sup> สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้ในประเทศไทยนั้น เริ่มแรกคาดว่าเป็นอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าสินค้าหรือบริการทุกชนิด ซึ่งอัตรานี้ได้รวมภาษีท้องถิ่นไว้แล้วด้วย แต่เมื่อประกาศใช้กฎหมายในปี 2534 ได้ลดลงมาเหลืออัตราร้อยละ 7 (เป็นอัตราที่รวมภาษีท้องถิ่นไว้ด้วย)

การใช้อัตราภาษีในอัตราเดี่ยวนี้อาจก่อให้เกิดความสะดวแก่การค้าขายและช่วยลดความพยายามหลีกเลี่ยงภาษีโดยใช้ประโยชน์จากความแตกต่างของอัตราภาษีได้<sup>38</sup>

<sup>34</sup> มาตรา 77/2 การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

... (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ....

<sup>35</sup> ขณะนี้มีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 กำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ใช้บังคับตั้งแต่ 1 เมษายน 2548 เป็นต้นไป.

<sup>36</sup> รัฐซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์ (น. 9). เล่มเดิม.

<sup>37</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 9-11), โดย สุกัลยา ปรีชา, 2551, กรุงเทพฯ: ทริปปริ้นท์.

<sup>38</sup> จาก รัฐซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์ (น. 20), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม ก., 2539, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

### 3.3 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การแบ่งประเภทของนิติบุคคลในสาธารณรัฐฝรั่งเศสสามารถแบ่งได้หลายวิธี ในที่นี้เป็นการพิจารณาตามประเภทของกฎหมายที่ใช้กับนิติบุคคลนั้น ๆ จะสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทแรก นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ได้แก่ กลุ่มบุคคลที่ใช้อำนาจรัฐ ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายปกครองรัฐ และการพิจารณาคดีของศาลคดีปกครอง เช่น รัฐ องค์การมหาชน เช่น มหาวิทยาลัยหรือ โรงพยาบาลของรัฐ นอกจากนี้แล้วยังรวมถึง กลุ่มของนิติบุคคลที่รวมกันตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไป อาจก่อตั้งขึ้นระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนกับนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน หรือระหว่างนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนด้วยตัวเอง มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายใหม่และมีระบบการเงินเป็นอิสระของตนเอง เพื่อทำกิจกรรมที่มีลักษณะพิเศษเป็นการบริการสาธารณะร่วมกันตามที่กฎหมายกำหนดในระยะเวลาที่กำหนด เช่น การทำวิจัย การพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี กีฬา วัฒนธรรม และเยาวชน เป็นต้น และเพื่อการสร้างหรือเพื่อจัดการเกี่ยวกับอุปกรณ์หรือการบริการที่สำคัญร่วมกันในกิจการบริการสาธารณะดังกล่าว<sup>39</sup>

ประเภทที่สอง ได้แก่ นิติบุคคลแบบผสม ได้แก่ กลุ่มบุคคลซึ่งประกอบจากองค์ประกอบของกฎหมายมหาชนและเอกชน ดังนี้

(1) นิติบุคคลมหาชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายแพ่ง โดยกิจกรรมของนิติบุคคลนี้ได้พัฒนาจากการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐตามปกติ มาปฏิบัติในทางเศรษฐกิจและการค้า เช่น กรณีที่รัฐมาทำธุรกรรมในทางอุตสาหกรรมหรือการค้า เช่น การไฟฟ้าและก๊าซแห่งประเทศฝรั่งเศส การรถไฟแห่งประเทศฝรั่งเศส เป็นต้น

(2) นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนที่อยู่ภายใต้กฎหมายมหาชน เช่น กลุ่มองค์กรทางวิชาชีพ เช่น ทนายความ หรือแพทย์ เป็นต้น ซึ่งเป็นกลุ่มวิชาชีพที่ต้องมีการขึ้นทะเบียนวิชาชีพเพื่อประโยชน์ของวงการวิชาชีพนั้น ๆ<sup>40</sup>

ประเภทที่สาม ได้แก่ นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งอยู่ภายใต้กฎหมายแพ่งและการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรม สามารถแยกได้เป็น

<sup>39</sup> จีรวัดน์ จงสงวนดี. (ม.ป.ป.). ระบบหุ้นส่วนบริษัทของประเทศฝรั่งเศส: การแบ่งประเภทหุ้นส่วนบริษัท. สืบค้น 6 เมษายน 2558, จาก <http://thaiaixois.online.fr/etc/aik-societe.htm>

<sup>40</sup> แหล่งเดิม.

(1) กลุ่มของบุคคล จะเป็นการรวมกันของบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ตั้งแต่สองคนขึ้นไป แยกเป็น

(1.1) กลุ่มที่ตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร ได้แก่ กลุ่มบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป นำทรัพย์สินมาร่วมกันหรือการทำงานร่วมกันเพื่อนำผลประโยชน์ที่ได้รับมาแบ่งปันกัน หรือเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจที่จะได้รับ แบ่งเป็น

(1.1.1) หุ้นส่วน บริษัทเอกชน ได้แก่ หุ้นส่วนหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ในทางแพ่ง ไม่ใช่เพื่อวัตถุประสงค์ในการทำการค้า เช่น ห้างหุ้นส่วนที่จัดตั้งเพื่อจัดการเกี่ยวกับกิจการเกษตรกรรม (เกษตรกรถือว่าเป็นผู้ผลิตแม้จะผลิตไปขายต่อก็ไม่ถือเป็นพ่อค้า เพราะการจะเป็นพ่อค้าต้องมีการกระทำในลักษณะทางการค้าบางอย่าง เช่น การซื้อมาเพื่อขายต่อ การธนาคาร การซื้อขายหุ้น การให้ประกัน และกิจการนายหน้า เป็นต้น) องค์กรใดที่หุ้นส่วนหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์ในทางแพ่งนี้อาจมีลักษณะของการแบ่งปันผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจระหว่างสมาชิกได้ โดยอาจจัดตั้งตามกฎหมายทั่วไป หรือเกิดจากกฎหมายพิเศษ ตัวอย่างเช่น บริษัทที่ร่วมลงทุนในการสร้างตึกโดยให้หุ้นส่วนมีผลประโยชน์ในตึกนั้น แม้จะควรจะเป็นเรื่องทางการค้าแต่เนื่องจากเป็นสิทธิเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์ที่โดยลักษณะแล้วถูกพิจารณาเป็นเรื่องทางแพ่งมาตลอด ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงถูกแยกไว้และนำมารวมกับสิทธิเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ด้วย

(1.1.2) หุ้นส่วน บริษัทการค้า ได้แก่ หุ้นส่วนหรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำการค้า บริษัทต่าง ๆ เหล่านี้เป็นบริษัทที่อยู่ในจำพวกบริษัทการค้า เป็นไปตามมาตรา 110-1 แห่งประมวลกฎหมายการค้า ซึ่งแยกได้เป็น

1. ห้างหุ้นส่วน เป็นกลุ่มทางการค้าที่ตัวหุ้นส่วนมีความสำคัญ เพราะเป็นกลุ่มทางการค้าที่บุคคลต้องรับผิดชอบในหนี้ร่วมกับห้าง

2. บริษัท ซึ่งเป็นการนำทุนมารวมกัน โดยบริษัทประเภทนี้คุณสมบัติของ ผู้ถือหุ้นจะไม่ใช่สาระสำคัญ และหุ้นส่วนไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทเกินกว่าหุ้นของตน

3. บริษัทแบบผสมเป็นทั้งการรวมของบุคคลและการรวมกันของทุน

(1.2) กลุ่มที่ตั้งขึ้นไม่แสวงหากำไร

(1.2.1) สมาคม จะกำหนดเรื่องเสรีภาพในการสมาคม โดยที่เนื้อหาเป็นการรวมกันของกลุ่มบุคคลธรรมดาที่มีลักษณะร่วมกันอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือมีกิจกรรมร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่เป็นการแสวงหากำไร

(1.2.2) สหภาพแรงงาน ตั้งขึ้นเพื่อพิทักษ์ผลประโยชน์ของคนในกลุ่ม เช่น กลุ่มลูกจ้าง เป็นต้น โดยจะยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายจนกว่าจะได้จดทะเบียน โดยกลไกการดำเนินการต่าง ๆ เป็นไปตามกฎหมายแรงงาน

(1.2.3) กลุ่มทางศาสนา จะมีสภาพเป็นนิติบุคคลได้ก็ต่อเมื่อสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐกำหนดให้มีสภาพนิติบุคคล<sup>41</sup>

(2) กลุ่มทางทรัพย์สิน เป็นกรณีที่เจ้าของผู้มียกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนำทรัพย์สินของตนไปมอบให้นิติบุคคลนั้นจัดการ ทั้งนี้อาจเป็นกรณีที่เจ้าของทรัพย์สินยังมีชีวิตอยู่ เช่น การตั้งมูลนิธิ เป็นต้น<sup>42</sup>

สรุปได้ว่าสำหรับนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นอาจมีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหรือไม่ก็ได้ เช่น บริษัท หรือไม่มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าก็ได้ เช่น สมาคม สหภาพ สหกรณ์ มูลนิธิ เป็นต้น

### 3.3.1 หลักการทั่วไปในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

#### 3.3.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการศึกษาระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส อาจสรุปได้ว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีดังนี้

1. นิติบุคคลในรูปแบบบริษัท อันได้แก่ บริษัทเอกชน , บริษัทร่วมทุนแบบง่าย บริษัทในรูปแบบผสม เช่น บริษัทมหาชนจำกัด

2. บริษัทที่บริหารแบบหุ้นส่วน เช่น บริษัทเอกชน บริษัทร่วมทุนแบบง่าย หรือบริษัทแบบผสมตามข้อ 1. ซึ่งจัดตั้งไม่ถึง 5 ปี รวมถึง บริษัทตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือบริษัทที่ไม่ได้ประกอบการค้า ซึ่งประกอบธุรกิจในด้านอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม และหน่วยงานตามกฎหมายทั่วไปซึ่งประกอบกิจการทางธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร ก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นกัน<sup>43</sup>

3. สหกรณ์

4. องค์กรที่ประกอบกิจการซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ

<sup>41</sup> แหล่งเดิม.

<sup>42</sup> แหล่งเดิม.

<sup>43</sup> Code General des Impots Article 206-1 อ้างถึงใน การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 57). เล่มเดิม.

5. นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กรมหาชน หรือองค์กรตามกฎหมายอื่น ๆ เป็นต้น<sup>44</sup>

จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ว่าจะนิติบุคคลนั้น จะประกอบกิจการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรหรือไม่แสวงหากำไรก็ตาม ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น รวมไปถึงนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยเช่นกัน แต่อาจจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งจะแตกต่างกับประเทศไทย เพราะนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น กระทรวง ทบวง กรม ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

### 3.3.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อนิติบุคคลในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ว่าจะจะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน ซึ่งดำเนินธุรกิจเพื่อแสวงหากำไร เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน เป็นต้น หรือดำเนินธุรกิจโดยไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น รวมถึงนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน เช่น องค์กรมหาชน องค์กรอื่น ๆ ของรัฐบาล เป็นต้น ต่างก็มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยกันทั้งสิ้น ดังนั้น จึงไม่มีนิติบุคคลใดที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เว้นแต่จะมีการยกเว้นให้นิติบุคคลใดไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการชั่วคราวหรือเป็นการถาวร หรือมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้บางประเภท หรือกิจกรรมบางกิจกรรม<sup>45</sup>

สำหรับนิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ใน Code General des Impot Article 206-5 ได้แก่ องค์กรมหาชน ด้านวิทยาศาสตร์ องค์กรมหาชนด้านการศึกษา หรือองค์กรมหาชนที่ให้ความช่วยเหลือประชาชน รวมถึงมูลนิธิเพื่อการสาธารณกุศล และกองทุนบริจาคด้วย<sup>46</sup>

นอกจากนิติบุคคลดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ยังมีนิติบุคคลอีกกลุ่มหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นการชั่วคราวเท่านั้น ซึ่งจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด นั่นคือ บริษัทที่จัดตั้งขึ้นในเขตที่ไม่ได้เป็นเขตเศรษฐกิจ และเขตที่ไม่ได้เปรียบทางสังคมของประเทศ เช่น เขตสนับสนุนการลงทุนของธุรกิจขนาดเล็ก (Small Business Investment Support Zones) , เขตให้ความช่วยเหลือทางภูมิภาค (Regional Assistance Zones) เขตฟื้นฟูในชนบท (Rural Revitalization Zones) , เขตพัฒนาเมือง (Priority Urban

<sup>44</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 57). เล่มเดิม.

<sup>45</sup> แหล่งเดิม (น. 58).

<sup>46</sup> Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from

Development Zones) เขตเมืองอิสระ (Urban Free Zones) , เขตฟื้นฟูการจ้างงาน (Employment Revitalization Zones) และเขตปรับปรุงพื้นที่ป้องกันการโจมตี (Defence Restructuring Zones)<sup>47</sup> เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม นอกจากจะมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่นิติบุคคลบางรูปแบบแล้ว ยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประเภทเงินได้ หรือตามกิจกรรมที่นิติบุคคลนั้นได้กระทำด้วย เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการนำผลประโยชน์ของทรัพย์สินขององค์กรที่ไม่แสวงหากำไรไปใช้ในกิจกรรมที่ไม่แสวงหากำไร เป็นต้น<sup>48</sup>

ดังนั้น ข้อยกเว้นของภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น จะมีทั้งกรณีที่ยกเว้นภาษีทั้งหมดของนิติบุคคลนั้น ๆ หรือยกเว้นเฉพาะเงินได้บางประเภท หรือยกเว้นเฉพาะกิจกรรมบางกิจกรรมก็ได้

### 3.3.1.3 ฐานภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะมีฐานในการจัดเก็บภาษีจากรายได้ทั้งหมดของนิติบุคคลที่หาได้ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในรอบปีปฏิทิน ซึ่งนอกจากสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะเก็บภาษีจากรายได้แล้ว ยังมีการเก็บภาษีจากส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายโอนความเป็นเจ้าของของบริษัท รวมถึงส่วนเกินทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์อีกด้วย<sup>49</sup>

### 3.3.1.4 อัตราภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น เป็นอัตราภาษีแบบคงที่เช่นเดียวกับประเทศไทย ซึ่งอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยทั่วไปคืออัตราร้อยละ 33.33 แต่อย่างไรก็ตาม มีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในหลายกรณีด้วยกัน ดังต่อไปนี้

1. อัตราร้อยละ 15 สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก ค่าสิทธิ และส่วนเกินทุนจากการจำหน่ายจ่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทที่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด
2. อัตราร้อยละ 19 สำหรับส่วนเกินทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ ในตลาดหลักทรัพย์
3. อัตราร้อยละ 24 ,15 และ 10 สำหรับองค์กรของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นองค์กรมหาชน องค์กรอิสระของรัฐ และองค์กรตามกฎหมายเอกชนที่ไม่แสวงหากำไร เช่น สมาคม มูลนิธิ เป็นต้น โดยที่อัตราร้อยละ 24 นั้นจะใช้สำหรับรายได้ที่เกิดจากการลงทุน ส่วนอัตราร้อยละ 15 จะใช้

<sup>47</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 58). เล่มเดิม.

<sup>48</sup> แหล่งเดิม.

<sup>49</sup> แหล่งเดิม.



สำหรับกรณีรายได้จากเงินปันผล และอัตราร้อยละ 10 ใช้สำหรับเงินได้จากพันธบัตร<sup>50</sup> ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 อัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (Corporate Income Tax Rate)

ฐานภาษี	อัตรากำไร (ร้อยละ)
กรณีทั่วไป	33.33
ธุรกิจขนาดเล็ก	15
ค่าสิทธิ	15
ส่วนเกินจากการจำหน่ายโอนความเป็นเจ้าของในบริษัทตามที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด	15
ส่วนเกินจากทุนจากการโอนหุ้นของบริษัทอสังหาริมทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์	19
องค์กรรัฐ องค์กรที่ไม่แสวงหากำไร	24,15,10

### 3.3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐ

ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสถือว่ารัฐเป็นนิติบุคคล โดยเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชน แต่กระทรวง ทบวง กรม ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคล<sup>51</sup> แต่มีฐานะเป็นเพียงหน่วยงานของนิติบุคคล ดังนั้น หน่วยงานทั้งหลายซึ่งจัดการศึกษาขั้นสูงและสังกัดกระทรวงศึกษาธิการจึงไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ในทางตรงกันข้ามมีกฎหมายรับรองว่า “มหาวิทยาลัย” ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดการศึกษาระดับสูง เป็นนิติบุคคลแห่งกฎหมายมหาชน<sup>52</sup>

ส่วนในประเทศไทยนั้น หน่วยงานของรัฐจะมีสถานะเป็นนิติบุคคลหรือไม่ย่อมเป็นไปตามที่กำหนดในกฎหมายจัดตั้งหน่วยงานของรัฐนั้น

<sup>50</sup> Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from [http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/pl/fichedescriptive\\_1006/fichedescriptive\\_1006.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/pl/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf)

<sup>51</sup> จาก “นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส,” โดย โภคิน พลกุล, 2530 (สิงหาคม), *วารสารกฎหมายปกครอง*, 6(2), น. 286.

<sup>52</sup> จาก *คำสอนวิชากฎหมายปกครองเปรียบเทียบ* (น. 86), โดย อิศระ นิติกันต์ประกาศ, กรุงเทพฯ.

สาธารณรัฐฝรั่งเศสมีนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนอยู่ 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ รัฐ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น และองค์กรมหาชน

1) รัฐ โดยเป็นที่ยอมรับในทางทฤษฎีว่า รัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นนิติบุคคล การกำหนดให้รัฐเป็นนิติบุคคลก็เพราะรัฐมีองค์ประกอบของนิติบุคคลครบถ้วน ไม่ว่าจะเป็นด้านทรัพย์สิน บุคลากรหรือผู้แทน การกำหนดให้รัฐเป็นนิติบุคคลนั้นเป็นความก้าวหน้าที่สำคัญของทฤษฎีว่าด้วยรัฐ เพราะทำให้เกิดความต่อเนื่องในการดำรงอยู่ของรัฐ แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงตัวผู้บริหารก็ตาม<sup>53</sup>

ในทางกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อรัฐเป็นนิติบุคคลก็ทำให้เกิดความเสมอภาคในรัฐต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นใหญ่หรือเล็ก นอกจากนี้ความเป็นนิติบุคคลยังทำให้รัฐสามารถมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน และใช้จ่ายเงินทองเพื่อการบริหารได้ เช่น กรณีกระทรวง ทบวง กรม หรือรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ มีที่ดิน สำนักงาน กิจการต่าง ๆ เป็นของตนเอง<sup>54</sup>

2) องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น โดยทั่วไปมี 3 รูปแบบ คือ

1. เทศบาล โดยสมัยศตวรรษที่ 12 มีการรวมกลุ่มของประชาชนเรียกว่า Commune ขึ้น เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของตนเองและชุมชน ต่อมามีการออกกฎหมายกำหนดให้ เทศบาลเป็นองค์กรกระจายอำนาจ

2. จังหวัด เกิดขึ้นอย่างเป็นทางการภายหลังการปฏิวัติครั้งใหญ่ในปี ค.ศ. 1789 โครงสร้างของตัวจังหวัดประกอบด้วย สภาจังหวัด โดยมีประธานสภาจังหวัดทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหาร และมีสำนักงานจังหวัดเป็นหน่วยธุรการ

3. ภาค เป็นการปกครองส่วนท้องถิ่นที่เกิดขึ้นล่าสุด ตามนโยบายการกระจายอำนาจ เป็นการรวมจังหวัดเข้าด้วยกัน<sup>55</sup> เพื่อแบ่งเบาภาระของส่วนกลางในการจัดทำบริการสาธารณะ ซึ่งแต่ละภาคจะประกอบด้วย สภาภาค ทำหน้าที่เป็นองค์กรฝ่ายสภา ประธานสภาภาค ทำหน้าที่ฝ่ายบริหาร และคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมทำหน้าที่เป็นองค์กรที่ปรึกษา<sup>56</sup>

<sup>53</sup> แหล่งเดิม.

<sup>54</sup> จาก *สภาพความเป็นนิติบุคคลของส่วนราชการไทย: รายงานการวิจัย เสนอต่อคณะกรรมการปฏิรูประบบราชการ* (น. 35-36), โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2539.

<sup>55</sup> กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 12 มีนาคม 2558, จาก <http://www.mfa.go.th>

<sup>56</sup> จาก *กฎหมายปกครอง* (น. 67-69), โดย นันทวัฒน์ บรมานันท์, 2553, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

3) องค์การมหาชน หรือที่เรียกว่าองค์การสาธารณะ<sup>57</sup> เป็นนิติบุคคลอีกประเภทหนึ่ง ที่ถูกจัดตั้งขึ้นมาเพื่อจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งแทนรัฐ เช่น โรงพยาบาล มหาวิทยาลัย เป็นต้น

องค์การมหาชนจะต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ถูกจัดตั้งขึ้นมา โดยการจัดตั้ง องค์การมหาชนนั้น รัฐอาจเป็นผู้จัดตั้ง เช่น มหาวิทยาลัย หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ จัดตั้ง เช่น ศูนย์ให้ความช่วยเหลือของเทศบาล เป็นต้น

เหตุผลในการจัดตั้งองค์การมหาชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มาจากเหตุผลสำคัญ

4 ประการ คือ

1. เหตุผลในแง่วัตถุประสงค์ของกิจกรรมที่จัดทำ กิจกรรมในทางวิชาการหรือศิลปะ มักมีความต้องการอิสระ หลักประกันในการเรียนการสอนที่รัฐจะไม่เข้าไปแทรกแซง เช่น มหาวิทยาลัย วิทยาลัย ศูนย์ภาษา เป็นต้น

2. เหตุผลในแง่ระบบบัญชีและงบประมาณ เพื่อให้องค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจัดทำภารกิจ สามารถใช้ระบบบัญชีและงบประมาณที่ยืดหยุ่น โดยไม่ต้องใช้ระบบเดียวกันกับส่วนราชการ ทั้งหลายที่เข้มงวด เพื่อให้สามารถปฏิบัติงานให้เหมาะสมและทันต่อสถานการณ์ต่าง ๆ

3. เหตุผลในแง่ความสัมพันธ์กับรัฐ เพื่อก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างองค์การ มหาชนกับรัฐในลักษณะผู้ถูกควบคุมกำกับกับผู้ควบคุมกำกับ มิใช่ผู้ได้บังคับบัญชา กับ ผู้บังคับบัญชา โดยการจัดให้มีสถานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากองค์กรอื่น ๆ ของรัฐ เป็นการ เปิดโอกาสให้มีเสรีภาพในการตัดสินใจในการปฏิบัติงานมากกว่าการอยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชา โดยตรงจากองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ

4. เหตุผลในแง่ประโยชน์ของบุคลากร เพื่อให้ได้บุคลากรผู้ปฏิบัติงานในองค์การ มหาชนที่มีความเหมาะสมกับภารกิจ ย่อมมีผลดีกว่าการได้บุคลากรที่เลื่อนมาตามระบบราชการ อีกทั้งยังสามารถกำหนดค่าตอบแทน สิทธิประโยชน์ของบุคลากร ตลอดจนเงื่อนไขในการทำงาน ต่าง ๆ ให้เหมาะสมสอดคล้องกับภารกิจได้โดยไม่ต้องอิงกับระบบราชการ<sup>58</sup>

องค์การมหาชนส่วนใหญ่มีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะแต่เพียงอย่างเดียวอย่าง หนึ่งที่มีความสำคัญ ซึ่งมีความแตกต่างจากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่มีหน้าที่ในการจัดทำ บริการสาธารณะหลายอย่างได้ในเขตพื้นที่ของตนเอง ในขณะที่วิสาหกิจมหาชนนั้น อาจเป็นได้ทั้ง นิติบุคคลในกฎหมายมหาชนหรือกฎหมายเอกชนที่ตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำกิจกรรม

<sup>57</sup> คำสอนวิชากฎหมายปกครองเปรียบเทียบ (น. 86). เล่มเดิม.

<sup>58</sup> จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์การมหาชนอิสระ (น. 62-63), โดย สมกิต เลิศไพฑูรย์ ข, ม.ป.ป.

ทางด้านอุตสาหกรรมและพาณิชย์กรรม และมีวิธีการดำเนินงานใกล้เคียงกับวิสาหกิจเอกชน รวมทั้งอยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐหรือของนิติบุคคลในกฎหมายมหาชน<sup>59</sup>

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เห็นความแตกต่างอันเป็นเหตุผลในการจัดระบบโครงสร้างทางกฎหมายที่แตกต่างกันสำหรับองค์การมหาชนแต่ละประเภท เราสามารถจำแนกประเภทขององค์การมหาชนในสาธารณรัฐฝรั่งเศสออกได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ ๆ ดังนี้

1) องค์การมหาชนทางปกครอง ซึ่งเป็นองค์การมหาชนรูปแบบแรกในสาธารณรัฐฝรั่งเศส และมีจำนวนมากที่สุด โดยองค์การมหาชนประเภทนี้จะรับผิดชอบภารกิจที่เคยเป็นส่วนหนึ่งของรัฐมาก่อน แล้วแบ่งภารกิจไปดำเนินการเพื่อให้เกิดความคล่องตัวและความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการ<sup>60</sup>

2) องค์การมหาชนทางวิทยาศาสตร์ วัฒนธรรมและวิชาชีพ ได้แก่ องค์การมหาชนที่พัฒนามาจากองค์การมหาชนทางปกครองที่มีมาแต่เดิม บนพื้นฐานของภารกิจเฉพาะด้าน โดยองค์การมหาชนประเภทนี้ได้รับมอบหมายภารกิจให้รับผิดชอบกิจกรรมในทางวิทยาศาสตร์ การวิจัย การศึกษา และการส่งเสริมวัฒนธรรมเป็นหลัก<sup>61</sup>

3) องค์การมหาชนที่มีลักษณะทางอุตสาหกรรมและการค้า เป็นองค์การมหาชนที่มีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะซึ่งสามารถหารายได้จากการจัดทำภารกิจนั้น ๆ โดยตรง และในหลายกรณีรายได้จากการประกอบกิจการก็เพียงพอสำหรับการดำรงอยู่ทางการเงินและงบประมาณขององค์กรนั้น ๆ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง องค์การมหาชนประเภทนี้ ก็คือรัฐวิสาหกิจที่ต้องการสิทธิพิเศษหรืออำนาจบังคับบางประการต่อประชาชน ซึ่งโดยปกติหน่วยธุรกิจเอกชนจะไม่มีสิทธิหรืออำนาจพิเศษดังกล่าว ดังนั้น จึงต้องมาจัดตั้งกิจการดังกล่าวขึ้นในรูปขององค์การมหาชนเพื่อให้กิจการที่มีสภาพเป็นรัฐวิสาหกิจนั้นสามารถมีสิทธิและอำนาจพิเศษในฐานะนิติบุคคลมหาชนได้นั่นเอง<sup>62</sup>

องค์การมหาชนถือเป็นหน่วยภายในหน่วยงานหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาธารณรัฐฝรั่งเศส แม้องค์การมหาชนจะถือเป็นหน่วยงานของรัฐก็ตาม เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นพื้นฐานของนิติบุคคลทุกประเภท สำหรับอัตราภาษีนั้น ในกรณีที่เป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จะจัดเก็บภาษีในอัตราพิเศษ

<sup>59</sup> กฎหมายปกครอง (น. 70). เล่มเดิม.

<sup>60</sup> จาก *ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน* (น. 113), โดย สุรพล นิติไกรพจน์, (ม.ป.ป.).

<sup>61</sup> แหล่งเดิม.

<sup>62</sup> แหล่งเดิม.

ทั้งนี้ ภายใต้ Code General des Import Article 206-5 นั้น จะพบว่าองค์การมหาชนและองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้บางประเภทเท่านั้น คือรายได้จากสินทรัพย์ (เช่น รายได้จากทรัพย์สินที่แท้จริงขององค์กร รายได้จากการเกษตรกรรม รายได้จากการลงทุน เป็นต้น) ซึ่งรายได้นี้จะต้องไม่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่เป็นการแสวงหากำไร จึงจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราพิเศษ แต่หากองค์การมหาชนดำเนินการเพื่อแสวงหากำไร ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราปกติทั่วไป<sup>63</sup>

จากการศึกษารูปแบบของนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยเฉพาะรูปแบบขององค์การมหาชน เพื่อใช้เป็นฐานในการพิจารณาเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ จะเห็นได้ว่ามหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีสถานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนประเภทองค์การมหาชน เนื่องจากเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่ตั้งขึ้นมาโดยมีกฎหมายรับรอง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำบริการสาธารณะอย่างใดอย่างหนึ่งแทนรัฐในที่นี้ก็คือบริการสาธารณะด้านการให้การศึกษาชั้นสูงนั่นเอง ซึ่งโดยปกติแล้วองค์การมหาชนซึ่งมีการดำเนินกิจการที่ไม่แสวงหากำไรนั้น จะถูกจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีทั่วไป (ร้อยละ 33.33) ที่ถูกกำหนดไว้สำหรับนิติบุคคลประเภทอื่น ๆ กล่าวคือ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 24, 15 และ 10 โดยที่อัตราร้อยละ 24 นั้นจะใช้สำหรับรายได้ที่เกิดจากการลงทุน ส่วนอัตราร้อยละ 15 จะใช้สำหรับกรณีรายได้จากเงินปันผล และอัตราร้อยละ 10 ใช้สำหรับเงินได้จากพันธบัตรตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

อย่างไรก็ตาม Code General des Impots Article 206-5 ได้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลบางประเภท ซึ่งรวมถึงองค์การมหาชนด้านการศึกษาด้วย ดังนั้น มหาวิทยาลัยของรัฐจึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

กล่าวโดยสรุป มหาวิทยาลัยของรัฐในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีลักษณะเป็นองค์การมหาชนที่จัดทำบริการสาธารณะด้านการศึกษา และมีลักษณะเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรซึ่งโดยปกติจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราพิเศษที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามปกติ แต่มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นองค์การมหาชนประเภทหนึ่งที่ได้รับยกเว้นไว้เป็นพิเศษไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>63</sup> Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from

### 3.4 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐในสหรัฐอเมริกา

#### 3.4.1 หลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ก่อนที่จะศึกษารณการการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา ผู้วิจัยขอกล่าวถึงรูปแบบองค์กรธุรกิจ在美国ซึ่งสภานิติบัญญัติหรือสภาองเกรสแห่งสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติเป็นกฎหมาย Uniform Partnership Act และ General Corporation Law ไว้สำหรับการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับองค์กรธุรกิจที่อาจมีความแตกต่างกันในแต่ละมลรัฐ ซึ่งมีเนื้อหาพอสังเขปดังนี้คือนอกเหนือไปจากการประกอบธุรกิจในลักษณะเจ้าของคนเดียว (Sole Proprietorship) ซึ่งผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบในหนี้ทั้งหมดแล้ว รูปแบบองค์กรธุรกิจที่สำคัญในระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกา มีอยู่ 5 รูปแบบ ได้แก่

##### 1) ห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership หรือที่เรียกโดยย่อว่า “GP”)

ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ การเข้าร่วมกันทำธุรกิจของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปเพื่อแสวงหากำไร โดยไม่มีการจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ผู้ถือหุ้นทุกคนมีส่วนในการบริหารกิจการและแบ่งปันผลกำไรและผลขาดทุนร่วมกัน ห้างหุ้นส่วนสามัญนี้ไม่ได้มีฐานะแยกออกเป็นบุคคลอีกคนหนึ่ง (Aggregate Theory of Partnership) ต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน เหมือนดังเช่นกรณีของบริษัทที่มีการแยกตัวบริษัทเป็นอีกหนึ่งหน่วยบุคคลในทางกฎหมาย (Entity Theory of Partnership) ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนมีความรับผิดชอบในหนี้ของกิจการอย่างไม่จำกัด (Unlimited Liability) กล่าวคือ เจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญ สามารถบังคับชำระหนี้เอากับทรัพย์สินส่วนตัวของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละรายได้ ไม่ใช่เฉพาะทรัพย์สินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละรายนำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนสามัญเท่านั้น

สำหรับในเรื่องภาษีนั้นก็ไม่มีภาระภาษีในระดับของห้างหุ้นส่วนสามัญ กล่าวคือแม้ห้างหุ้นส่วนสามัญจะต้องยื่นแบบแสดงภาษี แต่ก็เพียงการยื่นข้อมูลให้กับรัฐเท่านั้น ตัวห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนเอง (Pass-through Taxation) แต่ภาระภาษีนั้นจะเป็นเรื่องของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป<sup>64</sup>

##### 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด (Limited Partnership หรือเรียกโดยย่อว่า “LP” )

ห้างหุ้นส่วนจำกัด คือ การเข้าร่วมกันเพื่อทำธุรกิจของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป โดยอย่างน้อยหนึ่งคนเป็นหุ้นส่วนสามัญ (General Partner) ซึ่งมีอำนาจในการบริหารกิจการของห้าง และอย่างน้อยอีกหนึ่งคนเป็นหุ้นส่วนจำกัดความรับผิดชอบ (Limited Partner) ซึ่งไม่มีอำนาจในการ

<sup>64</sup> จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา (น. 145-148), โดย มานิตย์ จุมปา, 2552, กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

บริหารกิจการของห้าง ข้อตกลงในการก่อตั้งห้างต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ และในด้านภาษีนั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัดจะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ ผู้ถือหุ้นทั้งสองประเภท เป็นผู้มีการภาษี<sup>65</sup>

3) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่หุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดได้ (Limited Liability Partnership หรือที่เรียกโดยย่อว่า “LLP” )

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่หุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดได้ คือห้างหุ้นส่วนสามัญ (General Partnership) ที่มีการยื่นจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อกำหนดสถานะของห้างหุ้นส่วน ให้เป็นแบบ LLP โดยชื่อของห้างต้องมีคำว่า LLP ปรากฏอยู่ด้วย ซึ่งห้างประเภทนี้จะยินยอมให้หุ้นส่วนสามัญสามารถกำหนดการจำกัดความรับผิดส่วนตัวของตนเองได้<sup>66</sup>

#### 4) บริษัท (Corporation)

บริษัท คือ การที่ผู้ถือหุ้นก่อตั้งนิติบุคคลในรูปบริษัทขึ้น โดยการยื่นขอจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ ซึ่งส่งผลให้บริษัทมีฐานะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบจำกัดเพียงเงินลงทุนที่ลงไป在公司เท่านั้น สำหรับการเสียภาษีของบริษัทจะเป็นการเสียภาษีในลักษณะการเสียภาษีซ้อน (Double Taxation) กล่าวคือ บริษัทมีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีในนามของบริษัทเอง ในขณะที่เดียวกันเมื่อมีการแบ่งปันผลกำไรไปยังผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็ต้องมีการเสียภาษีในเงินปันผลนั้นด้วย<sup>67</sup>

5) บริษัทจำกัด หรือบริษัทที่สมาชิกมีส่วนในการบริหารงาน (Limited Liability Company หรือเรียกโดยย่อว่า “LLC” )

บริษัทจำกัด หรือบริษัทที่สมาชิกมีส่วนในการบริหารงาน คือ กิจการที่สมาชิก (Member) ร่วมกันประกอบธุรกิจหากำไร โดยมีการจัดทำข้อตกลงในการบริหารจัดการเรียกว่า “Operating Agreement” การก่อตั้งต้องจดทะเบียนต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐ และต้องมีคำว่า “LLC” ต่อท้ายชื่อบริษัท บริษัทประเภทนี้จัดได้ว่าเป็นการผสมผสานระหว่างห้างหุ้นส่วน (Partnership) กับบริษัท (Corporation) กล่าวคือ ในเรื่องการเสียภาษีบริษัทประเภทนี้จะถูกปฏิบัติเหมือนกับห้างหุ้นส่วน (สามารถนำผลกำไรขาดทุนของกิจการไปรวมคำนวณกับรายได้ส่วนบุคคลได้) แต่สมาชิกจำกัดความรับผิดเหมือนกับผู้ถือหุ้นในบริษัท<sup>68</sup>

<sup>65</sup> แหล่งเดิม.

<sup>66</sup> แหล่งเดิม.

<sup>67</sup> แหล่งเดิม.

<sup>68</sup> แหล่งเดิม.

ตารางที่ 3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามชนิดรูปแบบของธุรกิจในสหรัฐอเมริกา<sup>69</sup>

ชนิดของธุรกิจ	จำนวนครั้งของกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
เจ้าของเพียงคนเดียว (Proprietorship)	1	เจ้าของ
ชนิดของธุรกิจ	จำนวนครั้งของกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี	ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
ห้างหุ้นส่วน (Partnership)	1	เจ้าของ
บริษัท (Corporations) -ทั่วไป (General) - S-Corporate (Subchapter S)	2 1	บริษัทและเจ้าของ เจ้าของ

จากตารางด้านบนจะเห็นได้ว่าบริษัททั่วไปจะเสียภาษีทั้งสองระดับ คือระดับบริษัทจากกำไรสุทธิและระดับผู้ถือหุ้นในรูปแบบเงินปันผล แต่สำหรับบริษัท S-Corporate<sup>70</sup> จะเสียภาษีระดับผู้ถือหุ้นเพียงระดับเดียวเท่านั้น

#### 3.4.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคล

กฎหมายของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้ บริษัท (Corporation) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในนิติบุคคล<sup>71</sup> แต่ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code) มิได้ให้คำนิยามคำว่า “บริษัท” ไว้ อย่างไรก็ดี ในคดี *Morrissey V. Comm.*, 296 U.S.344, 16 AFTR 1274 (1935) ศาลได้วินิจฉัยว่าบริษัทต้องมีองค์ประกอบ 6 ข้อ ดังนี้

<sup>69</sup> Retrieved March 17, 2015, from [www.rurdev.usa.gov/rbs/pub/CIR23.html](http://www.rurdev.usa.gov/rbs/pub/CIR23.html)

<sup>70</sup> S-Corporate คือ บริษัทที่มีคุณลักษณะที่กำหนดไว้ใน Subchapter S ได้แก่ บริษัทสัญชาติสหรัฐอเมริกา (Domestic Corporation) กล่าวคือ

1. จะต้องจดทะเบียนในสหรัฐอเมริกา หรืออยู่ภายในกฎหมายสหรัฐอเมริกาหรือกฎหมายของมลรัฐใดมลรัฐหนึ่งในสหรัฐอเมริกา และ
2. ต้องเป็นบริษัทที่มีผู้ถือหุ้นไม่เกิน 100 คน (สมาชิกในครอบครัวที่ถือหุ้นในบริษัท S-Corporation นับรวมกันเป็นผู้ถือหุ้นคนเดียว)

(I.R.C Section 7701(a)(4)).

<sup>71</sup> I.R.C Section 11 to 12.



- 1) ต้องเป็นองค์กร
- 2) ต้องมีวัตถุประสงค์ในการประกอบการค้าหรือธุรกิจและแบ่งผลกำไรให้แก่สมาชิก
- 3) ต้องมีความดำรงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตายของสมาชิก การไร้ความสามารถของสมาชิก หรือการถอนตัวของสมาชิก
- 4) ต้องมีการบริหารโดยผู้แทนของสมาชิก
- 5) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 6) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากกิจการให้แก่ผู้ใดก็ได้ โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น<sup>72</sup>

หากไม่เข้าองค์ประกอบทั้ง 6 ข้อดังกล่าวก็ไม่ถือเป็นบริษัท ต่อมากรมสรรพากรได้ออกกฎ (Regulation) ว่า องค์กรที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล (Unincorporated Organization) ไม่ถือเป็นบริษัท เว้นแต่องค์กรนั้นจะมีคุณสมบัติของความเป็นบริษัท 4 ข้อ ดังนี้

- 1) มีความดำรงอยู่ตลอดไป โดยไม่คำนึงถึงความตายของสมาชิก การไร้ความสามารถของสมาชิก หรือการถอนตัวของสมาชิก
- 2) มีการบริหารโดยผู้แทนของสมาชิก
- 3) สมาชิกรับผิดชอบในหนี้สินขององค์กรโดยจำกัด และ
- 4) สมาชิกมีสิทธิที่จะโอนหุ้นหรือผลประโยชน์ที่ได้จากกิจการให้แก่ผู้ใดก็ได้ โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากสมาชิกอื่น

นอกจากคุณสมบัติ 4 ข้อดังกล่าวแล้วยังจะต้องปรากฏว่าองค์กรนั้นมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการเพื่อกำไรด้วย จึงจะถือว่าองค์กรนั้นเป็นบริษัท<sup>73</sup>

จากที่กล่าวไปข้างต้นสรุปได้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา นั้น มีทั้งองค์กรธุรกิจที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายในรูปของบริษัท และองค์กรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งองค์กรธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลนั้นจะมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ต่อเมื่อมีคุณสมบัติตรงกับกฎ (Regulation) ที่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา ได้ออกไว้ ซึ่งต่างกับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย โดยทั่วไปแล้วจะต้องเป็น

<sup>72</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 19-20), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ง, 2541, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

<sup>73</sup> From *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders* (pp. 2-2, 2-5, 2-6), by Boris I. Bittker, James S. Eustice, 1971, Massachusetts: Warren, Gortham & Lamont. (อ้างถึงใน คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 19-20). เล่มเดิม.).

วิสาหกิจหรือองค์กรธุรกิจที่ได้จดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือมูลนิธิสมาคม (ซึ่งไม่ได้มีประกาศยกเว้นจากอธิบดีกรมสรรพากร) เว้นแต่กิจการร่วมค้าเท่านั้น ที่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้จะมีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม

นิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา จะต้องมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ โดยจะต้องเสียภาษีเงินได้จากทั่วโลกของนิติบุคคลนั้น ซึ่งรวมถึงเงินได้จากสาขาในต่างประเทศด้วย โดยในการพิจารณาว่านิติบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ พิจารณาได้จากสถานที่ในการจดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศ ก็จะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ แต่ถ้านิติบุคคลใดจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นภายนอกประเทศ ก็ไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ตามที่บัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code 1986 (I.R.C) มาตรา 7701 (a)(4) มาตรา 11 และมาตรา 63(a) ส่วนอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล ในสหรัฐอเมริกา ก็จะเป็นไปตามอัตราที่กำหนด โดยไม่คำนึงแหล่งที่มาหรือชนิดของเงิน<sup>74</sup>

อย่างไรก็ดีนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในสหรัฐอเมริกาแต่มีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้

#### 3.4.1.2 ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่านิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกาโดยหลักแล้วคือนิติบุคคลประเภท “บริษัท” ดังนั้น องค์กรธุรกิจรูปแบบอื่น ไม่ว่าจะเป็นบริษัทรูปแบบเอส (S-Corporation) ห้างหุ้นส่วน (Partnership) บริษัทจำกัดความรับผิด (LLC) ต่างก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะเสียภาษีในระดับของผู้ถือหุ้น หรือเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน

นอกจากองค์กรธุรกิจดังกล่าวแล้ว ยังมีองค์กรอื่น ๆ ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งหนึ่งในองค์กรที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ หน่วยงานของรัฐ (Instrumentality of the United States) นอกจากนี้ยังรวมถึงมูลนิธิ กองทุน ที่จัดตั้งขึ้นและมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเกี่ยวกับด้านการศึกษา การศาสนา วิทยาศาสตร์ การรักษาความมั่นคงและความปลอดภัยของชาติ การป้องกันการทารุณกรรมแก่เด็กหรือสัตว์ และจะต้องไม่เป็นกิจการเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ไม่มีลักษณะเป็นการ โฆษณาชวนเชื่อเพื่อผลประโยชน์ทางการเมือง ฯลฯ และนอกจากจะเป็นองค์กรที่ถูกระบุไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 แล้ว

<sup>74</sup> จาก การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 72-73), โดย ปิยะนาถ เอื้ออริยะพานิชกุล, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

องค์กรที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวจะต้องไม่ดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์ในทางการค้ากำไร<sup>75</sup> หรืออาจกล่าวได้ว่าต้องเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรนั่นเอง

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรไม่แสวงหากำไร เช่น มูลนิธิ กองทุน นั้นจะต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์เริ่มแรกขององค์กรเป็นสำคัญ ว่าเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ กล่าวคือหากองค์กรไม่แสวงหากำไรมีวัตถุประสงค์ตรงตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด องค์กรไม่แสวงหากำไรนั้นก็จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หากว่าองค์กรไม่แสวงหากำไรนั้น ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้ เงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถือเป็นข้อยกเว้นของการไม่เสียภาษีเงินได้ขององค์กรไม่แสวงหากำไร<sup>76</sup>

#### 3.4.1.3 ฐานภาษี

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา นั้น ใช้ฐานภาษีเงินได้รวมทั้งหมด (Gross Income) มาหักออกจากค่าใช้จ่ายที่ได้รับอนุญาต (Allowable Deductions) แล้วจึงนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดต่อไป<sup>77</sup>

#### 3.4.1.4 อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา นั้น เป็นการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ในลักษณะของ Marginal Tax Rate<sup>78</sup> โดยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกา (Federal Tax Rate) นั้น จะเริ่มเก็บในอัตราร้อยละ 15 ไปจนถึงร้อยละ 39 โดยจะแบ่งช่วงของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี ซึ่งได้รวมภาษีของมลรัฐและภาษีของรัฐบาลท้องถิ่น (State and Local Income Tax) ไว้แล้ว ดังนั้น หากองค์กรธุรกิจใดได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่มลรัฐหรือท้องถิ่นไว้แล้ว ก็สามารถนำภาษีที่ได้เสียไปแล้วมาหักออกจากภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางได้

<sup>75</sup> Internal Revenue Code Section 501 “...An organization operated for primary purpose of carrying on a trade or business for profit shall not be exempt from taxation under section 501 ...”

<sup>76</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์กรมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 72). เล่มเดิม.

<sup>77</sup> แหล่งเดิม (น. 73).

<sup>78</sup> จาก หลักการจัดเก็บภาษีอากรในตราสารหนี้ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 130), โดย พรนภา ผดุงเกียรติวงศ์, 2539, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

### ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา<sup>79</sup>

เงินได้พึงประเมิน (US\$)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0-5,000	15
50,001-75,000	25
75,001-100,000	34
100,001-335,000	39
335,001-10,000,000	34
10,000,001-15,000,000	35
15,000,001-18,333,333	38
18,333,333 +	35

#### 3.4.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ปกครองในรูปแบบสหพันธรัฐ (Federal Republic) เนื่องจากประกอบไปด้วยรัฐต่าง ๆ หลายรัฐ แบ่งการปกครองหรือมีโครงสร้างภายนอกเป็นสามส่วน<sup>80</sup> คือ

##### 1. การปกครองส่วนกลาง (Federal Government)

มีรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลสหพันธรัฐเป็นศูนย์กลางการปกครองทั่วทั้งประเทศ มีฝ่ายบริหารซึ่งมีประธานาธิบดีเป็นผู้นำ มีรัฐสภาซึ่งประกอบด้วย วุฒิสภาหรือสภาสูง และสภาผู้แทนราษฎรหรือสภาล่าง

2. การปกครองระดับรัฐ (State Government) แต่ละรัฐจะมีรัฐธรรมนูญเป็นของตนเอง เพื่อกำหนดรูปแบบการปกครองหรือความสัมพันธ์ของอำนาจต่าง ๆ การปกครองแต่ละรัฐ จะแยกอำนาจในการปกครองออกเป็น 3 ฝ่ายเช่นเดียวกับรัฐบาลกลาง คือ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และฝ่ายตุลาการ

3. การปกครองท้องถิ่น (Local Government) เป็นหน่วยการปกครองในระดับล่างสุด และมีจำนวนหน่วยการปกครองและความหลากหลายมากที่สุด ในรัฐธรรมนูญของสหพันธรัฐ จะ

<sup>79</sup> I.R.C Section 11, Retrieved April 19, 2015, from [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

<sup>80</sup> จาก การปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบ อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส สหภาพโซเวียต (น. 110-111), โดย นิยม รัฐอมฤต, พรชัยเทพปัญญา, และชาญชัย ลวิตรังสิมา, 2520, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ไม่มีการบัญญัติเนื้อหาที่เกี่ยวกับการปกครองท้องถิ่น กฎหมายต่าง ๆ ที่บังคับใช้เกี่ยวกับการปกครองท้องถิ่นขึ้นอยู่กับแต่ละรัฐ<sup>81</sup> โดยรัฐจะเป็นผู้กำหนดขอบเขตอำนาจ รูปแบบของหน่วยการปกครองท้องถิ่น<sup>82</sup>

สหรัฐอเมริกาจะมีการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐขึ้นเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารงานของรัฐให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐนั้น สามารถจัดตั้งโดยรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น โดยหน่วยงานของรัฐจะถูกควบคุมดูแลโดยรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่นของแต่ละท้องถิ่นแล้วแต่กรณี ซึ่งหน่วยงานของรัฐนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

จากการพิจารณาหลักเกณฑ์การเสียเงินได้นิติบุคคลและรูปแบบนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาแล้วจะเห็นได้ว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ มิได้มีสถานะเป็นบริษัท จึงไม่มีการะทางภาษีเงินได้นิติบุคคล อีกทั้งเมื่อพิจารณาองค์กรที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหรัฐอเมริกา มหาวิทยาลัยของรัฐ ถือเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง ซึ่งหน่วยงานของรัฐนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งโดยปกติแล้วหน่วยงานของรัฐจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในทุกกรณี ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจะมาจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หรือไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ก็ตาม

อย่างไรก็ตามในกรณีของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานของรัฐบาลกลางหรือในรัฐบาลท้องถิ่นก็ตาม จะมีข้อยกเว้นเป็นพิเศษ กล่าวคือ หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล นั่นคือเพื่อความก้าวหน้าทางด้านการศึกษาแล้ว รายได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>83</sup> รายได้ที่ได้รับจากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น นอกจากจะเกิดจากการดำเนินกิจกรรมของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยเอง ยังรวมถึงกรณีที่วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยเป็นผู้ถือหุ้นในองค์กรอื่นซึ่งดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับ

<sup>81</sup> From *Comparative Public Administration* (p. 211), by Chandler, J. A, editor, Cambridge: United Kingdom at University Press, 2000.

<sup>82</sup> สืบค้น 19 เมษายน 2558, จาก <http://www.local.moi.go.th/document/%209.pdf>

<sup>83</sup> *Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations*. Retrieved April 20, 2015, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

วัตถุประสงค์ของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยด้วย<sup>84</sup> จึงอาจกล่าวได้ว่ากิจกรรมที่วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยของรัฐได้ดำเนินการนั้นมีความสำคัญต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในสหรัฐอเมริกา

อนึ่ง ลักษณะของเงินได้จากธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์นั้น จะมีลักษณะเป็นเงินได้จากการค้าหรือธุรกิจที่องค์กรนั้นเป็นผู้ดำเนินการ แต่จะเป็นเงินได้ที่ไม่เกี่ยวข้องอย่างเป็นทางการสำคัญต่อการปฏิบัติหน้าที่ขององค์กรตามวัตถุประสงค์<sup>85</sup> (วัตถุประสงค์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล)

กล่าวโดยสรุป การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งมีสถานะเป็นหน่วยงานของรัฐในสหรัฐอเมริกา มีความแตกต่างกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐในประเทศไทย กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมหาวิทยาลัยของรัฐไม่ถือเป็นหน่วยภาษีจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่สหรัฐอเมริกา นอกจากจะพิจารณาสถานะความเป็นหน่วยงานของรัฐแล้ว ในกรณีของมหาวิทยาลัยนั้นจะต้องพิจารณาถึงกิจกรรมที่ทางมหาวิทยาลัยดำเนินการด้วยว่าเป็นการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยหรือไม่ หากเป็นการดำเนินกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์เงินได้ในส่วนนี้ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

---

<sup>84</sup> การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 77). เล่มเดิม.

<sup>85</sup> *Unrelate Trade or Business*. Retrieved Retrieved April 20, 2015, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

## บทที่ 4

### ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

จากที่ได้ศึกษามาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง แต่มหาวิทยาลัย ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

วัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นองค์กรที่ให้บริการด้านการศึกษา ขั้นสูงให้กับประชาชน ก็คือ เพื่อใช้เป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ซึ่งถือเป็นบริการสาธารณะที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐ แต่หากว่ามหาวิทยาลัยได้ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย จึงมีปัญหาคิดต่อไปว่าการดำเนินกิจการดังกล่าวของมหาวิทยาลัยนั้นเหมาะสมหรือไม่ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในบทนี้ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัย ทั้งในกรณีที่มหาวิทยาลัย ดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้ง และกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยด้วย

#### 4.1 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 มหาวิทยาลัยจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่าจะมหาวิทยาลัยจะมีรายได้จากการดำเนินกิจการประเภทใดก็ตาม อีกทั้งรายได้ของมหาวิทยาลัย ก็ยังได้รับยกเว้นไม่ต้องนำส่งเงินดังกล่าวเป็นรายได้แผ่นดินอีกด้วย

การที่รัฐยกเว้นให้มหาวิทยาลัย ไม่ต้องมีหน้าที่ในการนำรายได้ส่งเข้ารัฐเป็นเงินรายได้แผ่นดิน รวมทั้งไม่มีภาระภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้มหาวิทยาลัย มีอำนาจในการบริหารจัดการเงินอุดหนุนจากภาครัฐและรายได้ของมหาวิทยาลัยเพื่อประโยชน์แก่กิจการของมหาวิทยาลัย เอง เนื่องจากว่า ภารกิจของรัฐในด้านการใช้อำนาจในการบริหารประเทศประการสำคัญประการหนึ่งที่รัฐจะต้องรับผิดชอบ ก็คือการจัดทำบริการสาธารณะ (Public service) ให้แก่ประชาชน ซึ่งบริการสาธารณะที่รัฐต้องจัดทำขึ้นมีอยู่หลายประการตามความต้องการของประชาชน ดังจะเห็นได้จาก กิจกรรมสาธารณูปโภคอันเป็นการสนองตอบความจำเป็นในการดำรงชีวิตขั้นพื้นฐานของประชาชน เมื่อประชาชนได้รับความสะดวกสบายในการดำรงชีวิตจากการให้บริการสาธารณูปโภคแล้ว สิ่งที่รัฐจะต้องจัดให้กับประชาชนควบคู่กันไปก็คือ การให้บริการสาธารณะทางด้านความรู้และวิชาการ เพื่อให้ประชาชนมีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพ อันเป็นปัจจัยสำคัญที่จะส่งผลให้ประเทศมีการพัฒนาโดยอาศัยกำลังคนที่มีความรู้ความสามารถเป็นพื้นฐาน<sup>1</sup>

มหาวิทยาลัย มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการสาธารณะด้านการศึกษาระดับสูงแก่ประชาชนทั่วไป ซึ่งนับเป็นบริการสาธารณะทางด้านความรู้และวิชาการ ที่มีความจำเป็นต่อการพัฒนาองค์ความรู้ให้แก่บุคคล เพื่อนำไปสู่การพัฒนาสังคมให้มีความเจริญก้าวหน้าในที่สุด รัฐจึงให้ความสำคัญกับบริการสาธารณะด้านการศึกษา ดังจะเห็นได้จากข้อมูลภาพรวมรายจ่ายของประเทศไทยสำหรับด้านการศึกษา รายจ่ายดังกล่าวจะอยู่ในอันดับต้น ๆ ของรายจ่ายที่รัฐต้องใช้ในการบริหารประเทศในแต่ละปี ดังข้อมูลต่อไปนี้

---

<sup>1</sup> จาก การเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐเพื่อเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบาล (รายงานผลการวิจัย) (น. 148), โดย อุทุมพร จามรมาน, กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.



ตารางที่ 4.1 ภาพรวมรายจ่ายของประเทศไทย เปรียบเทียบปี พ.ศ. 2543 และ พ.ศ. 2553<sup>2</sup>

ประเภทของรายจ่าย	ปี 2543	ปี 2553
ด้านเศรษฐกิจ	ร้อยละ 24	ร้อยละ 18
การเคหะและชุมชน	ร้อยละ 5	ร้อยละ 2
ประกันสังคม	ร้อยละ 6	ร้อยละ 7
สาธารณสุข	ร้อยละ 7	ร้อยละ 10
การศึกษา	ร้อยละ 23	ร้อยละ 21
ป้องกันประเทศ	ร้อยละ 15	ร้อยละ 14
หน่วยงานภาครัฐ	ร้อยละ 19	ร้อยละ 27
อื่น ๆ	ร้อยละ 1	ร้อยละ 1

การที่รัฐต้องลงทุนในด้านการศึกษาโดยเฉพาะอย่างยิ่งการศึกษาในระดับอุดมศึกษาก็เพื่อประโยชน์ของประเทศชาติส่วนรวม ดังเช่นการสร้างคนสำหรับระบบราชการเอง ตลอดจนเป็นการส่งเสริมประชาชนให้ได้รับการศึกษาสูง ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อบุคคลในการยกระดับการใช้ชีวิตและการประกอบอาชีพ แล้วยังส่งผลไปถึงส่วนรวม ทั้งในด้านความสามารถของบุคคลในการที่จะเสียภาษีได้สูงขึ้น และการทำประโยชน์อื่น ๆ ต่อส่วนรวมด้วย<sup>3</sup>

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการที่รัฐไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัย เนื่องจากมหาวิทยาลัยไม่ถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร จึงมีความเหมาะสมแล้ว ดังเหตุผลตามที่ได้กล่าวมา แต่ทั้งนี้การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว จะต้องไม่จัดเก็บเฉพาะรายได้ของมหาวิทยาลัยที่เกิดจากการดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยเท่านั้น แต่ถ้าหากว่ามหาวิทยาลัยได้ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของ

<sup>2</sup> From Key Indicators for Asia and the Pacific 2011, Asian Development Bank. (อ้างอิงใน การคลังประยุกต์กับเศรษฐกิจไทยที่เปลี่ยนแปลงไป (น. 161), โดย เอื้อมพร พิชัยสนิธิ, 2527, กรุงเทพฯ:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.).

<sup>3</sup> จาก ความเป็นอิสระของมหาวิทยาลัยไทย (น. 87), โดย จรัส สุวรรณเวลา, 2551, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

มหาวิทยาลัย กรณีดังกล่าวมหาวิทยาลัยควรต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากรที่ดี ซึ่งจะได้กล่าวถึงในหัวข้อต่อ ๆ ไป

#### 4.2 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

นอกจากมหาวิทยาลัยของรัฐ จะมีได้รายได้จากงบประมาณแผ่นดินที่รัฐอุดหนุนแล้ว ยังอาจมีรายได้หรือผลประโยชน์อื่น ๆ อีก เช่น รายได้จากการลงทุนร่วมกับนิติบุคคลอื่น ในกิจการที่เกี่ยวข้องกับมหาวิทยาลัย รายได้จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย เป็นต้น ดังนั้นมหาวิทยาลัยจึงอาจมีรายได้เกิดขึ้นจากการดำเนินการที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักคือ การให้บริการด้านการศึกษาคือ

กรณีศึกษา ตามตัวอย่างที่ได้เคยกล่าวมาแล้วว่ามีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม)/1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีเปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงาน ซึ่งมหาวิทยาลัยแห่งหนึ่งได้มีข้อหารือต่อกรมสรรพากรว่า กรณีที่มหาวิทยาลัยเปิดโรงแรมสาธิตเป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงาน โรงแรมเพื่อสนับสนุนการเรียนการสอนให้แก่นักศึกษา และเปิดให้บริการแก่บุคคลภายนอกด้วย กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า มหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ มีฐานะเป็นนิติบุคคลแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามบทนิยาม คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

นอกจากนี้ยังมี หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/2944 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555 ซึ่งมหาวิทยาลัยราชภัฏแห่งหนึ่งได้หารือในข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ มหาวิทยาลัยราชภัฏได้จัดตั้งโครงการอาคารอเนกประสงค์ปฏิบัติการวิชาชีพธุรกิจโรงแรม อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของสำนักกิจการพิเศษซึ่งเป็นหน่วยงานในมหาวิทยาลัย มีฐานะเทียบเท่าคณะ โดยได้ดำเนินงานโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้าน โรงแรม และมีการบริการแก่บุคคลภายนอกด้วย และหากรายรับสูงกว่ารายจ่ายมหาวิทยาลัยก็จะบริหารจัดการเพื่อประโยชน์ของทางมหาวิทยาลัยเอง ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้วินิจฉัยไปในแนวทางเดียวกันกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม)/1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 กล่าวคือ ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล วินิจฉัยว่ามหาวิทยาลัยราชภัฏ ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

อีกทั้งรายรับจากการประกอบกิจการดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนที่ได้รับ จากการให้บริการการศึกษาที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวล รัษฎากร และไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ท) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่ใช่การให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หัก รายจ่าย แต่กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพตามมาตรา 77/1 (5) และ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่ง ประมวลรัษฎากร

จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรทั้ง 2 ฉบับ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าว เป็นกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักนั้นคือการ ให้บริการด้านการศึกษาและส่งเสริมวิชาการ กล่าวคือ แม้ในส่วนของการดำเนินกิจการ โรงแรม เพื่อให้นักศึกษาใช้ฝึกปฏิบัติงานจะเป็นการดำเนินกิจการที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอน ในหลักสูตรด้านการท่องเที่ยวและการโรงแรม สำหรับมหาวิทยาลัยที่มีการเปิดการเรียนการสอน ในขณะดังกล่าว จึงถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยในการให้บริการด้านการศึกษา ก็ตาม แต่หากว่าในการดำเนินกิจการนั้นมหาวิทยาลัยได้จ้างบุคคลภายนอกหรือเอกชนเข้ามา ดำเนินการเพื่อกำไรด้วย กรณีดำเนินกิจการ โรงแรมดังกล่าวจึงมิได้เพียงแต่ใช้เป็นสถานที่ สำหรับนักศึกษาฝึกปฏิบัติงานเท่านั้น อีกทั้งการที่เปิดให้บุคคลทั่วไปเข้ารับบริการของ โรงแรมโดย คิดอัตราค่าบริการและค่าที่พักในอัตราที่ใกล้เคียงกันกับ โรงแรมที่ดำเนินกิจการ โดยผู้ประกอบการ เอกชน หากผลการประกอบการมีรายรับมากกว่ารายจ่ายย่อมมีกำไรเกิดขึ้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นการ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร โดยมหาวิทยาลัยก็สามารถ บริหารจัดการกำไรจากกิจการนั่นเอง โดยมีต้องนำส่งเงินรายได้เข้ารัฐเป็นรายได้แผ่นดินแต่อย่างใด กรณีดังกล่าวจึงมีลักษณะไม่ต่างกับการดำเนินกิจการของเอกชน เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจการโรงแรมในลักษณะเดียวกัน

ดังนั้น การที่มหาวิทยาลัยให้บุคลากรภายนอกหรือจ้างเอกชนเข้ามาดำเนินการนอกจาก นักศึกษาที่ฝึกภาคปฏิบัติ และการหากำไรจากกิจการ โรงแรมนี้เองจึงเป็นกรณีที่อยู่นอกเหนือ วัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เนื่องจากมหาวิทยาลัย มิได้จัดตั้งขึ้นเพื่อมีวัตถุประสงค์ในการ ดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไร สอดคล้องกับตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หน้าที่ 44

ส่วนการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นั้น อาจเทียบเคียงได้กับเรื่องหุ้นส่วนและบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่มีผู้ให้

คำอธิบายเกี่ยวกับการแบ่งปันกำไรของหุ้นส่วนและบริษัทไว้ว่า ความประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรของหุ้นส่วนและบริษัทนี้ย่อมหมายถึง ความประสงค์ที่จะแบ่งกำไรสุทธิ ซึ่งกำไรสุทธินี้สามารถคำนวณได้เป็นเงินจากการดำเนินกิจการซึ่งได้หักรายจ่ายออกเรียบร้อยแล้ว<sup>4</sup>

ตามกฎหมายอังกฤษ กิจการที่จะเป็นห้างหุ้นส่วนได้นั้น นอกจากจะต้องเป็นกิจการค้าแล้ว ยังต้องเป็นกิจการค้าที่มุ่งประสงค์กำไรด้วย ซึ่งกำไรนั้น หมายถึง “กำไรสุทธิ” กล่าวคือ รายได้ทั้งหมดซึ่งหักรายจ่ายแล้ว สำหรับกฎหมายไทย แม้ไม่มีบทบัญญัติหรือคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยว่ากำไรจะต้องเป็นกำไรสุทธิ กำไรก็ย่อมหมายถึงรายได้ที่เกินรายจ่ายอยู่นั่นเอง<sup>5</sup>

หรือการเทียบเคียงจาก หลักการเรื่องกำไรทางบัญชี ซึ่งกำไรทางบัญชานั้น คือ รายได้รวมหักค่าใช้จ่ายรวม อันเป็นการวัดผลการดำเนินงานที่มีผลลัพธ์เป็นตัวเลขอย่างชัดเจนตามหลักการบัญชีและมาตรฐานทางบัญชี โดยที่ยังไม่มีการคิดคำนวณถึงผลกระทบทางธุรกิจที่ไม่สามารถวัดค่าได้ อย่างเช่น ค่าเสียโอกาส เป็นต้น<sup>6</sup>

จากคำอธิบายดังกล่าวข้างต้น จึงอาจสรุปได้ว่า กำไร หมายถึง รายได้ที่ได้รับทั้งหมดหักค่าใช้จ่าย หรืออาจเรียกได้ว่ารายได้ที่เกินจากรายจ่ายนั่นเอง ดังนั้น การดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไรอันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ย่อมหมายถึง การดำเนินกิจการที่เมื่อนำรายรับมาหักค่าใช้จ่ายในการดำเนินการแล้วจะมีส่วนต่างเกิดขึ้น ก็คือกำไรนั่นเอง

ถึงแม้ว่าการดำเนินกิจการดังกล่าวของมหาวิทยาลัย จะอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย แต่หากพิจารณาตามหลักการกระทำนอกเหนืออำนาจ (Ultra Vires Rule) หากว่ามหาวิทยาลัย เข้ารับเอาประโยชน์จากกิจการดังกล่าวแล้ว มหาวิทยาลัยจะอ้างว่ากิจการดังกล่าวไม่ผูกพันมหาวิทยาลัย โดยอ้างว่ากิจการนั้นอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยไม่ได้ ประกอบกับตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งนั้น ส่วนใหญ่จะบัญญัติไว้อย่างกว้าง ๆ เปิดโอกาสให้มหาวิทยาลัย สามารถหารายได้หรือผลประโยชน์อื่น ๆ นอกจากเงินอุดหนุนจากรัฐบาล ค่าบำรุงการศึกษา ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ได้ด้วย ดังนั้นมหาวิทยาลัยจะปฏิเสธว่าการดำเนินกิจการดังกล่าวไม่ผูกพันมหาวิทยาลัย มิได้

<sup>4</sup> จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วน (น. 15), โดย วรฤดี เทพทอง: กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

<sup>5</sup> จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท (น. 33), โดย โสภณ รัตนการ, 2548, กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.

<sup>6</sup> กำไรทางบัญชี ต่างกับกำไรทางเศรษฐศาสตร์อย่างไร. สืบค้น 29 มิถุนายน 2558, จาก <http://www.challengemetutor.com/index.php?mo=3&art=42012514>

นอกจากนี้ยังมีตัวอย่างของการดำเนินกิจการ โดยมหาวิทยาลัย อันอาจก่อให้เกิดกำไร/ อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่น กรณีมหาวิทยาลัย บางแห่งที่มีการเปิดศูนย์ขายหนังสือ ทั้งประเภทตำราเรียน และหนังสือประเภททั่วไป ให้แก่นิสิตนักศึกษาและบุคคลทั่วไปซึ่งตาม วิสัยทัศน์ของศูนย์หนังสือดังกล่าวได้ระบุว่า ศูนย์หนังสือเป็นหน่วยงานของมหาวิทยาลัย ดำเนิน กิจการในรูปวิสาหกิจที่เลี้ยงตัวเอง และดำเนินงานคล้ายระบบธุรกิจเอกชน ที่มีได้แสวงหากำไร สูงสุด แต่เพื่อให้สามารถแข่งขันกับตลาดภายนอกได้ ซึ่งจากวิสัยทัศน์ดังกล่าว การดำเนินกิจการ ของมหาวิทยาลัย ก็ไม่ปฏิเสธว่ามีได้เป็นการแสวงหากำไร หากแต่มีได้แสวงหากำไรสูงสุดเท่านั้น<sup>7</sup> หรือกรณีพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ให้เอกชนเช่าพื้นที่ทำห้างสรรพสินค้าหรือสำนักงาน เป็นต้น

อนึ่ง การดำเนินกิจการ โรงแรมของมหาวิทยาลัยของรัฐนั้น จะแตกต่างกับการดำเนิน กิจการที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรและมีได้เป็นกิจการที่อาจก่อให้เกิดกำไร เช่น การ ออกร้านให้บริการตัดผมแก่ประชาชนทั่วไปเพื่อให้นักศึกษาฝึกฝนอาชีพโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย หรือ การที่นักศึกษาแพทย์ให้บริการออกตรวจสุขภาพแก่ประชาชนฟรีโดยไม่คิดค่าใช้จ่าย เป็นต้น เนื่องจากกิจการไม่แสวงหากำไร หมายถึง กิจการที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินงานอันเป็นประโยชน์ต่อ สังคมหรือมวลสมาชิก โดยมีได้มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหาผลประโยชน์หรือกำไรจากการ ดำเนินงานไปแบ่งปันให้กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเหมือนนักธุรกิจการค้าโดยทั่วไป<sup>8</sup> หรือ เป็นการให้บริการ หรือการมอบสินค้าเพื่อช่วยเหลือสังคมแบบให้เปล่าหรือฟรีโดยไม่เรียกเก็บ ค่าบริการหรือสินค้านั้น บางกรณีอาจเรียกเก็บค่าบริการหรือสินค้านั้นเพียงพอให้คุ้มกับต้นทุนที่ เกิดขึ้นเพื่อให้มีเงินทุนใช้ในการดำเนินกิจกรรมต่อไปได้ โดยที่การวัดผลสำเร็จของการดำเนินงาน ของกิจการจะมุ่งเน้นกิจกรรมที่มีประสิทธิภาพและการบรรลุผลตามวัตถุประสงค์ของกิจการที่ตั้งไว้<sup>9</sup>

แม้ว่าตามกรณีศึกษาจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร กรมสรรพากร จะตอบข้อหารือว่ากรณีเปิดโรงแรมสาธิตแก่นักศึกษาฝึกปฏิบัติ และเปิดให้บริการแก่ประชาชน ทั่วไป เข้าลักษณะของผู้ให้บริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็น ภาษีทางอ้อม กล่าวคือ เป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระทางภาษีไปให้กับผู้อื่นได้ ในที่นี้ก็คือ ผู้ที่มาใช้บริการของ โรงแรมนั่นเอง ดังนั้น แม้มหาวิทยาลัยจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจาก

<sup>7</sup> ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.chulabook.com/aboutus.asp](http://www.chulabook.com/aboutus.asp)

<sup>8</sup> จาก *การบัญชี 1* (น. 368), โดยอำนวยการ ศรีสุโข, 2544, กรุงเทพฯ: บุญศิริการพิมพ์.

<sup>9</sup> จาก *การบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่แสวงหากำไร* (เอกสารประกอบการสอนการบัญชีเฉพาะกิจการ), โดย รุจิรัตน์ ปาลีพัฒนสกุล ธนบุรี: มหาวิทยาลัยธนบุรี.

กิจการดังกล่าว แต่หากมีมูลค่าเพิ่มจะถูกบวกเข้าไปในราคาค่าบริการและค่าที่พักของโรงแรมแล้ว เพราะฉะนั้นผู้ที่ต้องแบกรับภาระทางภาษีที่แท้จริงก็คือผู้ที่มาใช้บริการของ โรงแรม มิใช่ มหาวิทยาลัยแต่อย่างใด

ตัวอย่างของ โรงแรมที่จัดตั้งขึ้น โดยมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งเปิดโรงแรมสาธิตเพื่อให้ นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้าน โรงแรม และมีการให้บริการแก่ บุคคลทั่วไป เช่น

ก) โรงแรมสวูเทล (Swutel hotel) เป็น โรงแรมระดับ 4 ดาว ที่จัดตั้งโดยมหาวิทยาลัย ศรีนครินทรวิโรฒ ตั้งอยู่ ณ อาคารบริการ ม.ล. ปิ่น มาลากุล ถนนอโศกมนตรี แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพมหานคร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการสถานที่พักสำหรับทุกท่านที่มีความ ต้องการพักภายในมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ เพื่อเป็นสถานที่ฝึกประสบการณ์วิชาชีพสำหรับ นิสิตสาขาการท่องเที่ยวและการ โรงแรม เพื่อเป็นศูนย์กลางการศึกษากิจการบริการจัดการธุรกิจด้าน การบริการ นำความรู้การปฏิบัติสำหรับการทำวิจัยเพิ่มเติมและการปรับปรุงหลักสูตร<sup>10</sup>

ข) โรงแรมศาลายาพาวิลเลียน (Salaya pavilion hotel) เป็น โรงแรมระดับ 4 ดาว ที่จัดตั้งขึ้นโดยมหาวิทยาลัยมหิดล ตั้งอยู่ภายในมหาวิทยาลัยมหิดล วิทยาเขตศาลายา จังหวัด นครปฐม โดยก่อตั้งขึ้นเมื่อ ปี พ.ศ. 2542 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นสถานที่ฝึกปฏิบัติงานด้านการ โรงแรมและการบริหารธุรกิจสำหรับนักศึกษาคณะอุตสาหกรรมการท่องเที่ยวและการบริหารธุรกิจ ซึ่งจะได้อบรมทั้งภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติ<sup>11</sup>

ค) โรงแรมเคยูโฮม (K-U home hotel) เป็น โรงแรมระดับ 3 ดาว ที่จัดตั้งขึ้นโดย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ตั้งอยู่ภายในมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (บางเขน) แขวงลาดยาว เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร<sup>12</sup>

จากกรณีศึกษา ผู้วิจัยจะได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยในกรณีดังกล่าว ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความเป็น กลาง หลักความแน่นอน และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังต่อไปนี้

<sup>10</sup> Swutelhotel. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.swutelhotel.com](http://www.swutelhotel.com)

<sup>11</sup> Salayapavilion. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.salayapavilion.com/websph/index.php](http://www.salayapavilion.com/websph/index.php)

<sup>12</sup> Agoda. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.agoda.com/th-th/ku-home-bangkok/hotel/bangkok-th.html](http://www.agoda.com/th-th/ku-home-bangkok/hotel/bangkok-th.html)

4.2.1 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ว่า หลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งเป็นหลักการสำคัญประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ประกอบไปด้วย

1. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ซึ่งวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่เท่ากัน หลักการนี้จะใช้ได้ดีในกรณีที่ประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน หลักการดังกล่าวจึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม

2. หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้คือจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐ เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ยังแบ่งออกเป็นหลักย่อยอีก 2 หลัก คือ หลักผลประโยชน์ ซึ่งมีแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนที่ตนได้รับผลประโยชน์ และหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งมีแนวคิดที่ว่า ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐบาลตามสัดส่วน ซึ่งหลักความสามารถในการเสียภาษีตามแนวตั้ง จะจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล โดยคำนึงถึงสถานการณ์ที่แตกต่างกันของแต่ละบุคคล ซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดการเสียภาษี หากบุคคลใดมีความสามารถในการเสียภาษีเท่า ๆ กัน และอยู่ในสถานการณ์ที่เหมือนกัน บุคคลดังกล่าวก็ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกัน

เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ปัญหาและแนวทางการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างประกอบการวิเคราะห์ เพื่อให้เห็นถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนี้

1) เปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างมหาวิทยาลัยของรัฐ กับผู้ประกอบการเอกชนกรณีดำเนินกิจการโรงแรม

ในการวิจัยครั้งนี้ ตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า การดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัยของรัฐ

โดยการเปิดโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้านโรงแรมและเปิดให้บริการแก่บุคคลทั่วไปด้วยนั้น เป็นการดำเนินกิจการอันอาจ

ก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรเช่นเดียวกับผู้ประกอบการเอกชน ดังเหตุผลที่ได้กล่าวมาแล้วในตอนต้น โดยจะได้ทำการยกตัวอย่างเปรียบเทียบอัตราค่าที่พักและค่าบริการของโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยมหาวิทยาลัย และโรงแรมของผู้ประกอบการเอกชนทั่วไป ที่มีที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล และมีระดับมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งธุรกิจโรงแรมนั้น จะมีการจัดระดับมาตรฐานของโรงแรม ตั้งแต่ระดับ 1 ดาว ถึงระดับ 5 ดาว โดยใช้ตัวชี้วัดต่าง ๆ เป็นตัวกำหนดระดับมาตรฐาน เช่น ขนาดของห้องพัก สิ่งอำนวยความสะดวก การรักษาความปลอดภัย เป็นต้น<sup>13</sup> และที่สำคัญการเปรียบเทียบอัตราค่าที่พักและบริการของแต่ละโรงแรมนั้น ใช้ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลเดียวกัน ตลอดจนข้อมูลวันที่ในการเข้าพักและจำนวนวันในการเข้าพักเป็นข้อมูลเดียวกัน โดยมีรายละเอียดดังนี้

**ตารางที่ 4.2** ข้อมูลอัตราค่าที่พักและค่าบริการของโรงแรมของมหาวิทยาลัยของรัฐ และโรงแรมของผู้ประกอบการเอกชน ที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครและปริมณฑล<sup>14</sup>

รายชื่อโรงแรม	ประเภทของโรงแรม	มาตรฐานของโรงแรม	ราคาค่าบริการห้องพักประเภท ดีลักซ์ (Deluxe room)	ราคาห้องพักประเภทซูพีเรีย (Superior room)
สวนเทด	โรงแรมของมหาวิทยาลัยรัฐ	4 ดาว	2,051.83 บาท	1,614.27 บาท
ศาลาขาววิลเลี่ยน	โรงแรมของมหาวิทยาลัยรัฐ	4 ดาว	2,209.01 บาท	1,444.35 บาท
แอมบาสเตอร์ กรุงเทพฯ	โรงแรมของเอกชน	4 ดาว	2,080 บาท	1,782 บาท
ไบหยกสกายประตูน้ำ	โรงแรมของเอกชน	4 ดาว	2,259 บาท	1,631 บาท
เอเชีย	โรงแรมของเอกชน	4 ดาว	-	1,954.19 บาท

หมายเหตุ. ราคาดังกล่าวเป็นราคาสำหรับการจองผ่าน [www.agoda.com](http://www.agoda.com) และยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 10 และค่าบริการร้อยละ 10

<sup>13</sup> มาตรฐาน โรงแรม-เล่มที่-2-ระดับ-1-4-ดาว-ฉบับประกาศ-2557. สืบค้น 25 เมษายน 2558, จาก [http://thaihotels.org/wp-content/uploads/2012/08/มาตรฐาน\\_โรงแรม-เล่มที่-2-ระดับ-1-4-ดาว-ฉบับประกาศ-2557.pdf](http://thaihotels.org/wp-content/uploads/2012/08/มาตรฐาน_โรงแรม-เล่มที่-2-ระดับ-1-4-ดาว-ฉบับประกาศ-2557.pdf)

<sup>14</sup> Agoda. สืบค้น 25 เมษายน 2558, จาก <http://www.agoda.com/th-th/>



จากข้อมูลดังกล่าวจะเห็นได้ว่า อัตราค่าที่พักและค่าบริการของโรงแรมซึ่งดำเนินการโดยมหาวิทยาลัย และ โรงแรมของผู้ประกอบการเอกชนทั่วไปนั้นมีอัตราที่ใกล้เคียงกัน แต่เมื่อพิจารณาถึงภาระทางภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีความต่างกัน กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ดำเนินการด้านการโรงแรมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 แต่ในทางตรงกันข้ามมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งดำเนินการโรงแรมเช่นเดียวกัน ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมหาวิทยาลัยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

จากกรณีดังกล่าว เมื่อวิเคราะห์ตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์โดยพิจารณาจากหลักความสามารถในการเสียภาษีตามแนวดิ่ง จะพบว่า การประกอบกิจการ โรงแรมดังกล่าว ทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐและผู้ประกอบการเอกชนต่างก็มีความสามารถในการหารายได้ที่ใกล้เคียงกัน โดยเปรียบเทียบจากอัตราค่าบริการและที่พักตามตารางที่ 4.2 ซึ่งมีอัตราที่ใกล้เคียงกัน และมีลักษณะเป็นการดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่นเดียวกัน อีกทั้งยังเป็นโรงแรมที่เปิดให้บริการอยู่ในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครและปริมณฑล เช่นเดียวกัน ดังนั้น ในส่วนของค่าบริการและค่าที่พักอันจะถือเป็นผลประโยชน์ในอนาคต ซึ่งก็คือรายได้ที่โรงแรมจะได้รับจากบุคคลทั่วไปผู้มาใช้บริการ ต้องถือว่าโรงแรมที่ประกอบกิจการโดยมหาวิทยาลัย กับโรงแรมที่ประกอบกิจการ โดยผู้ประกอบการเอกชนเป็นผู้อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่า ๆ กัน ดังนั้น ทั้งมหาวิทยาลัยและผู้ประกอบการเอกชน จึงควรถูกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในทางภาษีอากร กล่าวคือ ควรมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว นิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการ โรงแรมเท่านั้น มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการโรงแรม ทั้งที่กิจการดังกล่าวเป็นกิจการประเภทเดียวกัน และเป็นการดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรเช่นเดียวกัน รวมทั้งมีอัตราค่าบริการที่ใกล้เคียงกันด้วย

ดังนั้น การที่มหาวิทยาลัยของรัฐเปิดโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้านโรงแรมและให้บริการแก่บุคคลทั่วไปด้วยนั้น อันเป็นการดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย โดยที่มหาวิทยาลัย ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกรณีดังกล่าว จึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อันเป็นหลักการทางภาษีอากรที่ดี รัฐควรมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังกล่าวเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกตัวอย่างเช่นในสหรัฐอเมริกา มหาวิทยาลัย มีสถานะเป็นหน่วยงานของรัฐ

ซึ่งหน่วยงานของรัฐนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะมีข้อยกเว้นในกรณีของ วิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ ของตน กิจการดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จะเห็นได้ว่าสหรัฐอเมริกา ให้ความสำคัญกับกิจการที่มหาวิทยาลัย ดำเนินการ ในการที่จะพิจารณาว่ามหาวิทยาลัย จะต้องเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

นอกจากนี้ผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเพื่อเปรียบเทียบระหว่างมหาวิทยาลัยของรัฐ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการประเภทอื่น ๆ เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัย กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิด กำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ตามหลัก ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

2) เปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างมหาวิทยาลัยของรัฐกับรัฐวิสาหกิจ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า รัฐวิสาหกิจโดยทั่วไปมีสถานะเป็นนิติบุคคล แต่รัฐวิสาหกิจไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้หรือกำไร เนื่องจากรัฐวิสาหกิจ ไม่ อยู่ในความหมายของ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 จึงไม่ใช่ “หน่วยภาษี” ตามประมวลรัษฎากร แต่หากเป็นรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งในรูปบริษัทจำกัด ตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และรัฐวิสาหกิจที่เกิด จากการแปลงสภาพตามพระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 หากดำเนินกิจการแล้วมีกำไร ย่อมอยู่ในขอบข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมีสถานะเป็น “บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>15</sup> เช่น บริษัทการบินไทยจำกัด (มหาชน) บริษัท ปตท จำกัด (มหาชน) เป็นต้น

นอกจากนี้ รายได้ของรัฐวิสาหกิจนั้น โดยหลักเมื่อหักรายจ่ายแล้วส่วนที่เหลือย่อมอยู่ ในบังคับต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) มาตรา 20 บัญญัติว่า “รายได้เมื่อได้หักรายจ่ายตามมาตรา 19 แล้ว หากมี จำนวนเหลือหลังจัดสรรเป็นเงินสำรองเพื่อการขยายงานให้นำส่งเป็นรายได้ของรัฐในอัตราตามที่ รัฐมนตรีกำหนด...” เป็นต้น

ส่วนมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่ให้บริการสาธารณะด้านการศึกษา ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ว่าจะดำเนินกิจการในลักษณะใด ๆ เนื่องจากไม่ใช่หน่วย

<sup>15</sup> วุฒิวรรณ ดิประชา. (ม.ป.ป.). รัฐวิสาหกิจไทยมีภาระภาษีอย่างไร โดย สรรพภากรศาสน. สืบค้น 25 เมษายน 2558, จาก [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=182](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=182)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร และไม่ต้องนำส่งเงินเป็นรายได้แผ่นดิน ในขณะที่รัฐวิสาหกิจที่จัดทำบริการสาธารณะด้านสาธารณูปโภค เช่น บริษัท กสท โทรคมนาคม จำกัด (มหาชน) มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัท จึงเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

3) เปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและการนำส่งรายได้เพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดินระหว่างมหาวิทยาลัยของรัฐและหน่วยงานของรัฐประเภทส่วนราชการ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ มี 2 รูปแบบ คือ มหาวิทยาลัยที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐซึ่งไม่ถือเป็นส่วนราชการแต่เป็นหน่วยงานที่อยู่ภายในกำกับของรัฐ ซึ่งทั้งมหาวิทยาลัย และหน่วยงานราชการประเภทส่วนราชการอื่น ๆ เช่น กระทรวง ทบวง กรม ต่างก็ไม่ใช่หน่วยภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่มหาวิทยาลัย กับส่วนราชการอื่นที่แม้จะมีสถานะเป็นนิติบุคคลในทางกฎหมายมหาชนและเป็นหน่วยงานของรัฐเหมือนกัน มีข้อแตกต่างกันในเรื่องการนำส่งรายได้เข้ารัฐเพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดิน กล่าวคือ มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินรายได้เข้ารัฐ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งจะบัญญัติไว้เป็นไปในทิศทางเดียวกันว่า รายได้ของมหาวิทยาลัย รวมถึงเบี้ยปรับที่เกิดจากการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย ไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ<sup>16</sup> ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อรายได้ของมหาวิทยาลัย

สำหรับหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการนั้น พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) มาตรา 24 บัญญัติว่า “บรรดาเงินที่ส่วนราชการได้รับ เป็นกรรมสิทธิ์ ไม่ว่าจะได้รับตามกฎหมาย หรือระเบียบ ข้อบังคับ หรือได้รับชำระตามอำนาจหน้าที่ หรือสัญญา หรือได้รับจากการให้ใช้ทรัพย์สิน หรือเก็บดอกผลจากทรัพย์สินของราชการ ให้ส่วนราชการนั้นนำส่งคลัง ตามระเบียบหรือข้อบังคับที่ รัฐมนตรีกำหนด เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น...” ดังนั้น บรรดารายได้ต่าง ๆ ที่หน่วยงานราชการได้รับจึงต้องนำส่งเข้ารัฐ เป็นรายได้แผ่นดินทั้งสิ้น เว้นแต่จะมีกฎหมายยกเว้นไม่ต้องนำส่งในบางกรณี เช่น เงินที่ได้รับ ในลักษณะค่า

<sup>16</sup> พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 24 วรรค 4 บัญญัติว่า “รัฐมนตรีจะอนุญาตให้ส่วนราชการที่ได้รับเงินในกรณีต่อไปนี้ นำเงินไปใช้จ่ายโดยไม่ต้องนำส่งคลังก็ได้ คือ

...(2) เงินรายรับของส่วนราชการที่เป็นสถานพยาบาล สถานศึกษา หรือสถานอื่นใดที่อำนวยความสะดวกอันเป็นสาธารณประโยชน์หรือประชาสงเคราะห์...”

ชดใช้ความเสียหาย หรือสิ้นเปลืองแห่งทรัพย์สินและจำเป็นต้องจ่ายเพื่อบูรณะทรัพย์สินหรือจัดให้  
ได้ทรัพย์สินคืนมา เป็นต้น

อีกทั้งพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) ได้บัญญัติว่า

“ภายใต้บังคับ มาตรา 13 บรรดาเงินทั้งปวงที่พึงชำระให้แก่รัฐบาลไม่ว่าเป็นภาษีอากร  
ค่าธรรมเนียม ค่าปรับ เงินกู้ หรือเงินอื่นใด หัวหน้าส่วนราชการที่ได้จัดเก็บหรือรับเงินนั้น มีหน้าที่  
ควบคุมให้ส่งเข้าบัญชีที่ 1 หรือส่งคลังจังหวัด หรือคลังอำเภอ ตามกำหนดเวลา และข้อบังคับที่  
รัฐมนตรีกำหนด โดยไม่หักเงินไว้เพื่อการใด ๆ เลย

รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดข้อบังคับอนุญาตให้หัวหน้าส่วนราชการใด ๆ หักจ่ายจาก  
เงินที่จะต้องส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ 1 หรือส่งคลังจังหวัดหรือคลังอำเภอ ในกรณีดังนี้

- (1) รายจ่ายที่หักนั้นเป็นรายจ่ายที่มีกฎหมายอนุญาตให้จ่ายได้
- (2) รายจ่ายที่จำเป็นต้องจ่ายตามระเบียบที่ได้รับควบคุมจากกระทรวงการคลัง  
เพื่อเป็นค่าสินบนรางวัล หรือค่าใช้จ่ายในการจัดให้ได้มาซึ่งเงินอันพึงต้องชำระให้แก่รัฐบาล
- (3) รายจ่ายที่ต้องจ่ายคืนให้แก่บุคคลใด ๆ เพราะเป็นเงินอันไม่พึงต้องชำระให้แก่  
รัฐบาล”

จะเห็นได้ว่า โดยหลักแล้วมหาวิทยาลัยของรัฐไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินรายได้ของ  
มหาวิทยาลัย ให้กับรัฐ ไม่ว่าจะป็นรายได้ที่มหาวิทยาลัยได้รับจากการดำเนินการตามวัตถุประสงค์  
หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัยหรือไม่ แต่ในทางตรงกันข้ามหน่วยงานของรัฐประเภทส่วนราชการ  
มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินรายได้เข้ารัฐเพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น  
ในบางกรณี ทั้งนี้เป็นไปตามตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 (และที่แก้ไข  
เพิ่มเติม) มาตรา 24 และ พระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 (และที่แก้ไขเพิ่มเติม) มาตรา 4

จากตัวอย่างดังกล่าว เมื่อพิจารณาตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ โดยพิจารณาตาม  
หลักผลประโยชน์ จะเห็นได้ว่าทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐประเภท  
ส่วนราชการ ต่างก็เป็นองค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุนจากภาครัฐด้วยกันทั้งสิ้น โดยเฉพาะในกรณีของ  
มหาวิทยาลัย รัฐให้เงินอุดหนุนโดยไม่คำนึงว่ามหาวิทยาลัย จะนำเงินไปใช้ในกิจการใด แม้  
มหาวิทยาลัยนั้นอาจจะนำเงินอุดหนุนจากรัฐนี้ไปดำเนินการกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะ  
เป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยก็ตาม เงินอุดหนุน นี้เองจึงถือ  
เป็นผลประโยชน์ที่แต่ละองค์กรได้รับจากรัฐ ซึ่งตามหลักผลประโยชน์ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐ  
จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนผลประโยชน์ที่ตนได้รับ แต่ในความเป็น  
จริง มีเพียงรัฐวิสาหกิจที่จัดตั้งในรูปบริษัทจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ หรือบริษัท  
มหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535 และรัฐวิสาหกิจที่เกิดจากการ

แปลงสภาพตามพระราชบัญญัติทุนรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. 2542 เท่านั้นที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร แต่มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

กรณีดังกล่าวจึงขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อันเป็นหนึ่งในหลักการทางภาษีอากรที่ดี เนื่องจากทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐ และรัฐวิสาหกิจ ต่างก็ได้รับผลประโยชน์จากรัฐ ในรูปของเงินอุดหนุนเช่นเดียวกัน จึงควรมีภาระทางภาษีอากรที่เหมือนกันด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย รัฐควรมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีดังกล่าว เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนรายละเอียด เช่น ฐานที่ใช้ในการจัดเก็บ อัตราภาษี จะได้กล่าวถึงในบทต่อไป

สำหรับหน่วยงานของรัฐประเภทส่วนราชการอื่น ๆ เช่น กระทรวง ทบวง กรม ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐเช่นเดียวกับมหาวิทยาลัยของรัฐ ถึงแม้กระทรวง ทบวง กรม จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกับมหาวิทยาลัยก็ตาม แต่กระทรวง ทบวง กรม มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินให้กับกระทรวงการคลัง ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวถือเป็นรายได้แผ่นดินประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญไม่แพ้รายได้ประเภทภาษีอากร ในขณะที่มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินประเภทใด ๆ ให้กับรัฐเลย กรณีดังกล่าวจึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบการบริหารราชการไทยได้

4.2.2 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก ของมหาวิทยาลัย ตามหลักความแน่นอนและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 เรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ย่อมต้องการที่จะทราบว่าเขาคงเสียภาษีหรือไม่ ต้องเสียเมื่อใด เป็นจำนวนเท่าใด อันเป็นที่มาของหลักความแน่นอน (Certainty) และหลักความแน่นอนนี้ย่อมจะสร้างความชัดเจนในมุมมองของผู้เสียภาษี ทำให้สามารถวางแผนในการเสียภาษีได้ ก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีตามมา

ส่วนหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เพื่อให้รัฐบาลยังคงรักษารายได้จากภาษีอากรให้อยู่ในอัตราที่มากพอที่จะใช้ในการบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ต่อไป และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีก็ควรจะมีจำนวนที่ต่ำ เพราะค่าใช้จ่ายดังกล่าวถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีจำนวนที่สูงเกินไปอาจนำไปสู่ความไม่เต็มใจในการเสียภาษี อันจะนำไปสู่การหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในที่สุด

แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย จะมีได้กำหนดให้มหาวิทยาลัย เป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้มหาวิทยาลัย ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ว่ามหาวิทยาลัย จะดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยก็ตาม แต่ถึงกระนั้นก็ยังพบว่าเกิดความไม่ชัดเจนในมุมมองของผู้เสียภาษี กล่าวคือ พบว่านิติบุคคลประเภทอื่นที่มีใช้บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เช่น กระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น ที่ได้ประกอบกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก มักเกิดความสับสน เกิดความไม่แน่ใจว่าเมื่อการดำเนินกิจการดังกล่าวมีรายรับมากกว่ารายจ่ายแล้ว ตนเองอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการดังกล่าวหรือไม่ ดังจะเห็นได้จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหลายฉบับที่ต้องตอบข้อหารือ ในประเด็นเดิม ประเด็นเดียวกันจากคำถามของหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงาน เช่น-หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811-(กม)/1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/2944 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555 ที่เคยยกตัวอย่างไว้แล้วในตอนต้น ซึ่งตอบข้อหารือ ในประเด็นเดียวกันว่า มหาวิทยาลัย ที่เปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกงานและเปิดให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปด้วย มหาวิทยาลัยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการนั้นหรือไม่ หากว่าการดำเนินกิจการนั้นมีรายรับสูงกว่ารายจ่าย จากกรณีดังกล่าวแสดงถึงความไม่ชัดเจนแน่นอนแก่ฝ่ายผู้คิดว่า ตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี ว่าภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นตกแก่ผู้ใด ก่อให้เกิดความสับสนและอาจส่งผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษี อันขัดต่อหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี และความไม่ชัดเจนดังกล่าวยังขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจด้วย เนื่องจากอาจเป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ภาครัฐที่ต้องสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่าย ในการจ้างบุคลากรในกรมสรรพากร เพื่อคอยตอบข้อหารือว่านิติบุคคลใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการประเภทใดบ้าง นอกจากนั้นยังอาจเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับฝ่ายผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลด้วย เพราะเมื่อใดก็ตามที่มีการดำเนินกิจการ อันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก หน่วยงานของรัฐเหล่านั้น อาจต้องทำการหารือ ต่อกรมสรรพากร ทุกครั้งว่ากิจการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ นอกจากจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติแล้วยังมีผลต่อความสมัครใจในการเสียภาษีด้วย

ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงควรต้องกำหนดบทบัญญัติให้ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องตีความกฎหมายอีก ก่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่เจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษี เช่น ควรบัญญัติกำหนดให้มหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ

มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ให้เป็นไปในทิศทางเดียวกับสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่กำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทเป็นหน่วยภาษี แต่จะมีข้อยกเว้นสำหรับองค์การมหาชนด้านวิทยาศาสตร์ หรือด้านการศึกษา ฯลฯ ที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกิจการที่กระทำภายในวัตถุประสงค์และไม่ใช่กิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรเท่านั้น โดยจะต้องบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเพื่อป้องกันการสับสนที่อาจเกิดขึ้นได้

4.2.3 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ตามหลักความเป็นกลาง

หลักความเป็นกลางในทางภาษีอากร หมายถึง ระบบภาษีที่ดีควรมีโครงสร้างที่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด

จากกรณีศึกษา การที่มหาวิทยาลัยของรัฐ เปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกงานและเปิดให้บริการแก่นักศึกษานอกได้มาใช้บริการด้วยนั้น โดยมีอัตราค่าที่พักและบริการใกล้เคียงกับโรงแรมที่ประกอบกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน กรณีดังกล่าวจึงเป็นการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ดังเหตุผลที่ได้อธิบายไว้แล้ว แต่มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการดังกล่าว เนื่องจากมหาวิทยาลัยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาตามหลักความเป็นกลาง กรณีดังกล่าวย่อมขัดต่อหลักความเป็นกลาง เนื่องจากการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังกล่าว อาจกระทบกระเทือนรูปแบบการให้บริการของโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน โดยอาจส่งผลต่อการตัดสินใจลงทุนในการดำเนินธุรกิจ โรงแรมในระดับมาตรฐานเดียวกัน เนื่องจากมองเห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งที่มีอัตราค่าที่พักและค่าบริการใกล้เคียงกัน อันอาจหมายถึงความสามารถในการหารายได้ที่ใกล้เคียงกันด้วย เมื่อความสามารถในการเสียภาษีในกิจการดังกล่าวมีอยู่เท่า ๆ กัน ก็ควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน แต่ในความเป็นจริงพบว่าโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชนที่อยู่ในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เท่านั้นที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่มหาวิทยาลัยที่ดำเนินกิจการ โรงแรมไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากเหตุผลดังกล่าว ย่อมส่งผลต่อการตัดสินใจในการลงทุนของผู้ประกอบการเอกชน ในการตัดสินใจที่จะดำเนินธุรกิจแข่งขันกับมหาวิทยาลัยของรัฐ อันอาจส่งผลกระทบต่อความไม่เป็นธรรม ในการแข่งขันทางธุรกิจ ทำให้การแข่งขันทางธุรกิจประเภทดังกล่าวไม่เป็นไปอย่างเสรี ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การทำงานของกลไกตลาด เนื่องจากในอนาคตมหาวิทยาลัยอาจดำเนินการพัฒนาธุรกิจประเภท โรงแรมให้ทันสมัย ยิ่งใหญ่มากขึ้น หรือดำเนินธุรกิจประเภทอื่น เช่น การพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ เพื่อวัตถุประสงค์ให้ภาคเอกชนเช่าพื้นที่สำหรับทำสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า หรือใช้เป็นที่พัก อาศัย ซึ่งเป็นกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร โดยใช้งบประมาณ ของภาครัฐมาดำเนินกิจการแข่งขันกับภาคเอกชน จนเกิดการผูกขาดทางการค้า เช่น ลดราคาอัตรา ค่าที่พักให้ถูกลงเพื่อดึงดูดลูกค้า เนื่องจากมหาวิทยาลัย ไม่มีภาระทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ไม่จำเป็นต้องส่งเงินรายได้ให้รัฐเพื่อใช้เป็นงบประมาณแผ่นดิน

นอกจากนั้นการไม่จัดเก็บภาษีกรณีมหาวิทยาลัยของรัฐ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิด กำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ยังอาจเกิด ปัญหาการใช้มหาวิทยาลัย เป็นช่องทางหรือเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจแสวงหากำไรเพื่อจะ ได้หลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น ผู้ประกอบการภาคเอกชนขอเข้ามาลงทุนกับ มหาวิทยาลัย เพื่อดำเนินธุรกิจประเภทต่าง ๆ ที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้ง มหาวิทยาลัย ซึ่งธุรกิจดังกล่าวอาจไม่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการให้บริการด้านการศึกษาชั้นสูง แต่กิจการดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นการดำเนินการเพื่อแสวงหากำไรจากประชาชนทั่วไป โดยอาศัย ช่องว่างของกฎหมาย เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งที่เปิดโอกาสให้ มหาวิทยาลัย สามารถหารายได้ด้วยตนเอง โดยการร่วมทุนกับนิติบุคคลอื่น และสามารถบริหารจัดการ รายได้เหล่านั้นด้วยตนเอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งมหาวิทยาลัยในรูปแบบมหาวิทยาลัยในกำกับ ของรัฐ ที่มีความอิสระทางด้านการบริหารจัดการตนเองโดยเฉพาะการจัดการทรัพย์สินโดยไม่ต้อง ผ่านระบบราชการ โดยที่รัฐมีหน้าที่กำกับดูแลอย่างกว้างเท่านั้น เช่น การควบคุมคุณภาพหรือ มาตรฐานทางการศึกษา เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป กรณีที่รัฐไม่จัดเก็บภาษีกรณีมหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจ ก่อให้เกิดกำไร/มีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ย่อมขัดกับหลักความเป็นกลางทางภาษีอากร เนื่องจากจะทำให้มีผลกระทบต่อ การตัดสินใจทาง เศรษฐกิจของผู้ประกอบการเอกชน อันส่งผลกระทบต่อรูปแบบการแข่งขันในการดำเนินธุรกิจและการ ให้บริการของผู้ประกอบการเอกชนรายอื่น ก่อให้เกิดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรมในการดำเนินธุรกิจ กลไกการทำงานของตลาดปราศจากการแข่งขันอย่างเสรี ทำให้การพัฒนาธุรกิจเป็นไปได้ยาก ทั้งยัง อาจก่อให้เกิดปัญหาการใช้มหาวิทยาลัย เป็นช่องทางในการดำเนินธุรกิจเพื่อหลีกเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษี



ซึ่งนอกจากจะเป็นผลต่อการพัฒนาในทางเศรษฐกิจแล้ว ยังทำให้รัฐขาดรายได้จากภาษีอากรซึ่งนับเป็นรายได้แผ่นดินที่สำคัญที่สุดของรัฐ เนื่องจากรัฐบาลควรมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้รัฐบาลสามารถใช้จ่ายเงินในการดำเนินงานในการบริหารประเทศเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติได้อย่างราบรื่น อันจะก่อให้เกิดสภาพคล่อง และลดภาวะเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ<sup>17</sup>

ดังนั้น รัฐควรมีแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีมหาวิทยาลัย ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นกลางทางภาษีอากร ตลอดจนหลักการทางภาษีอากรที่ตีประการอื่นด้วย มิเช่นนั้นแล้วจะก่อให้เกิดปัญหาการดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย เพื่อแสวงหากำไรมากกว่า การดำเนินการให้บริการสาธารณะด้านการศึกษาตามมาในอนาคต

---

<sup>17</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 71). เล่มเดิม.

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

จากการที่ได้ศึกษาข้อมูลในบทที่ 1 ถึงบทที่ 4 ทำให้สามารถสรุปได้ว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ในประเทศไทยนั้นแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ มหาวิทยาลัยประเภทหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ ซึ่งอยู่ในสังกัดของสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา เช่น มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ เป็นต้น และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐซึ่งมีระบบการบริหารจัดการที่คล่องตัวมากยิ่งขึ้น รัฐบาลจะกำกับเพียงด้านนโยบาย การจัดสรรงบประมาณและคุณภาพเป็นหลัก เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นต้น<sup>1</sup> ซึ่งมหาวิทยาลัย จะมีสถานะเป็น นิติบุคคล ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง และมีวัตถุประสงค์หลักคือให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม

สำหรับรายได้ของมหาวิทยาลัยของรัฐนั้น นอกจากจะได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐแล้ว มหาวิทยาลัย ยังสามารถมีรายได้หรือผลประโยชน์ที่ได้จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย รวมถึงรายได้หรือผลประโยชน์อื่นๆ ที่พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งเปิดช่องไว้อีกด้วย ซึ่งรายได้ของมหาวิทยาลัยนั้น ไม่อยู่ในบังคับต้องนำส่งรัฐเพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดินแต่อย่างไร เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น เช่น กระทรวง ทบวง กรม ซึ่งได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐเช่นเดียวกับมหาวิทยาลัย แต่กระทรวง ทบวง กรม มีหน้าที่ต้องนำส่งเงินให้กับกระทรวงการคลังเพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 กำหนดนิยามศัพท์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไข หลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราที่กฎหมายกำหนด เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐมิได้ถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด แต่เนื่องจากการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัยนั้น มีทั้งการที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการไปตามวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย นั่นคือให้บริการด้านการศึกษา ส่งเสริมวิชาการ

<sup>1</sup> สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.mua.go.th](http://www.mua.go.th)

และวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม กรณีดังกล่าวย่อมเป็นการสมควรที่กฎหมายภาษีอากรมิได้กำหนดให้มหาวิทยาลัยเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล

แต่ในปัจจุบันพบว่า มหาวิทยาลัยของรัฐหลายแห่งได้ดำเนินกิจการนอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เช่น ตามกรณีศึกษามหาวิทยาลัยประกอบกิจการ โรงแรมเพื่อให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติและมีการจ้างบุคคลภายนอกเข้ามาดำเนินงานภายใน โรงแรม ขณะเดียวกันก็เปิดให้ประชาชนทั่วไปใช้บริการด้วย ซึ่งจากการศึกษาพบว่าลักษณะการดำเนินกิจการและจำนวนอัตราค่าบริการและค่าที่พักมีความใกล้เคียงกับโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน ทั้งนี้ โดยเปรียบเทียบกับ โรงแรมของผู้ประกอบการเอกชน ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่กรุงเทพมหานครและปริมณฑล ที่มีระดับมาตรฐานเดียวกัน และที่สำคัญคือมีลักษณะเป็นการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งกำไรจากการดำเนินกิจการดังกล่าว ก็คือการมีรายได้ที่เกินจากรายจ่าย<sup>2</sup> การแสวงหากำไรจากกิจการ โรงแรมนั้นเอง ถือเป็นกิจการที่อยู่ นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย เนื่องจากว่ามหาวิทยาลัยมิได้จัดตั้งขึ้นเพื่อดำเนิน กิจการแสวงหากำไร

นอกจากนั้นยังมีตัวอย่างของการที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิด กำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยในกรณี อื่นๆ อีก เช่น การพัฒนาอสังหาริมทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ให้ภาคเอกชนเช่าพื้นที่สำหรับ ทำสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า หรือใช้เป็นที่พักอาศัย ตลอดจนการเปิดร้านอาหารเพื่อขายอาหาร หรือขนมให้แก่ประชาชนทั่วไป เป็นต้น

สำหรับในต่างประเทศซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ พบว่าในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มหาวิทยาลัยมีลักษณะเป็นองค์กร มหาชนที่จัดทำบริการสาธารณะด้านการศึกษา และมีลักษณะเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรซึ่งโดย ปกติองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราพิเศษที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคลตามปกติ แต่มหาวิทยาลัยเป็นองค์กรมหาชนประเภทหนึ่งที่ได้รับยกเว้นไว้เป็นพิเศษ ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากเป็นองค์กรมหาชนด้านการศึกษา ตามที่กำหนดไว้ใน Code General des Impots Article 206-5

ส่วนในอเมริกา มหาวิทยาลัยของรัฐถือเป็นหน่วยงานของรัฐรูปแบบหนึ่ง ซึ่งหน่วยงาน ของรัฐนี้จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีตามที่กำหนดไว้ใน Internal Revenue Code Section 501 ซึ่งโดยปกติแล้วหน่วยงานของรัฐจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

<sup>2</sup> คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัท (น. 33). เล่มเดิม.

ในทุกกรณี ไม่ว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นจะมาจากธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หรือไม่เกี่ยวข้อง กับวัตถุประสงค์ก็ตาม

อย่างไรก็ตามในกรณีของวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย ไม่ว่าจะป็นหน่วยงานของรัฐบาล กลางหรือในรัฐบาลท้องถิ่นก็ตาม จะมีข้อยกเว้นเป็นพิเศษ กล่าวคือ หากวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัย ได้ดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกันกับวัตถุประสงค์หรือกิจการของมหาวิทยาลัย รายได้จากการดำเนิน ธุรกิจดังกล่าวจะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

จะเห็นได้ว่า เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐได้ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมี ลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย แต่มหาวิทยาลัยไม่มี หน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากมิได้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีดังกล่าวเมื่อพิจารณาและวิเคราะห์ตามหลักการทางภาษีอากรที่ดีจะพบว่าเป็นปัญหาในทาง ทฤษฎีเนื่องจากการดำเนินกิจการดังกล่าวขัดกับหลักการทางภาษีอากรที่ดี ดังนี้

1. ขัดกับหลักความเป็นธรรมในทางภาษีอากร เนื่องจากผู้อยู่ในสถานการณ์ที่ เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่าๆ กัน ดังนั้น กรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งมีลักษณะไม่ต่างกับการดำเนินกิจการโดย ผู้ประกอบการเอกชน ทั้งมหาวิทยาลัยและผู้ประกอบการเอกชนจึงควรถูกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ในทางภาษีอากร

2. ขัดกับหลักความแน่นอนและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจาก พบว่านิติบุคคลประเภทอื่นที่มีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตามที่กำหนดนิยามไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เช่น กระทรวง ทบวง กรม หรือหน่วยงานของรัฐประเภทอื่น ที่ได้ประกอบกิจการอันอาจ ก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก มักเกิดความ สับสน เกิดความไม่แน่ใจว่าเมื่อการดำเนินกิจการดังกล่าวมีรายรับมากกว่ารายจ่ายแล้ว ตนเองอยู่ใน ข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการดังกล่าวหรือไม่ หากต้องทำการหารือ มายังกรมสรรพากรทุกครั้งทีดำเนินกิจการดังกล่าว ย่อมเกิดความยุ่งยากและส่งผลต่อความสมัครใจ ในการเสียภาษี อันขัดต่อหลักความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี และความไม่ชัดเจนดังกล่าวยังขัดกับ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจด้วย เนื่องจากอาจเป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ ภาครัฐที่ต้องสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคลากรในกรมสรรพากร เพื่อคอยตอบ ข้อหารือว่านิติบุคคลใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกิจการประเภทใดบ้าง

3. ขัดกับหลักความเป็นกลาง เนื่องจากอาจกระทบกระเทือนรูปแบบการให้บริการของโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน โดยอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจลงทุนในการดำเนินธุรกิจ โรงแรมในระดับมาตรฐานเดียวกัน เนื่องจากมองเห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และยังอาจเกิดปัญหาการใช้มหาวิทยาลัย เป็นช่องทางหรือเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจแสวงหากำไร เพื่อจะได้หลบเลี่ยงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการปัญหาในทางทฤษฎีของกรณีดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทางภาษีอากรที่ดี และเพื่อความเป็นธรรมทางในทางภาษีอากร ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะตามที่กล่าวในหัวข้อต่อไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์มาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ รวมไปถึงหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ทั้งในกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการภายในวัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย และกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยพบว่าสำหรับในประเทศไทย กรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย กฎหมายทางด้านภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร ยังไม่ครอบคลุมกรณีดังกล่าว เนื่องจากมหาวิทยาลัยมิได้ถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ดังนั้น มหาวิทยาลัยจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการภาคเอกชนที่ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร เช่นเดียวกับการดำเนินกิจการ โดยมหาวิทยาลัย ซึ่งนอกจากจะเป็นการขัดต่อหลักการทางภาษีอากรที่ดี อันเป็นปัญหาในทางทฤษฎีแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อในด้านการจัดเก็บภาษีของรัฐ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรซึ่งนับเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ ที่จะนำมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศ ดังนั้น ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ดังต่อไปนี้

1. เห็นควรบัญญัติกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐ มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ซึ่งสอดคล้องกับในอเมริกาที่ให้ความสำคัญกับกิจการที่

มหาวิทยาลัยดำเนินการ ในการพิจารณาว่ามหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐควรได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ หากมหาวิทยาลัยดำเนินธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการของมหาวิทยาลัย ก็จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

โดยวิธีการที่จะกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะกรณี ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์ หลักของมหาวิทยาลัย นั้น อาจบัญญัติเพิ่มเติมในประมวลรัษฎากร ให้มหาวิทยาลัยของรัฐต้อง เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะในกรณีดังกล่าว หรือใช้วิธีการให้อธิบดีกรมสรรพากรประกาศ กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้มหาวิทยาลัยของรัฐเป็นนิติบุคคล อีกประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้เฉพาะในกิจการที่อาจก่อให้เกิดกำไร/มีลักษณะ เป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย และประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา ตามมาตรา 39 (4)

เมื่อกำหนดให้มหาวิทยาลัยของรัฐมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์ หลักของมหาวิทยาลัย ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับระบบภาษีอากรมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะใน มุมมองของผู้ประกอบการเอกชนที่ดำเนินกิจการในลักษณะเดียวกัน

นอกจากกรณีของมหาวิทยาลัยของรัฐแล้ว ยังควรบัญญัติรวมไปถึงนิติบุคคลประเภท อื่นด้วย เช่น หน่วยงานของรัฐทั้งที่เป็นส่วนราชการและมิใช่ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจประเภทที่ยัง มิได้มีการแปรสภาพเป็นบริษัทจำกัด เพื่อให้นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่ทั้งนี้เฉพาะ ในกรณีที่นิติบุคคลนั้นดำเนินกิจการนอกเหนือวัตถุประสงค์และมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งแนวทางนี้เป็นไปในทิศทางเดียวกับกฎหมายภาษีอากรในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งกำหนดให้ นิติบุคคลทุกประเภทเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะมีข้อยกเว้นที่ชัดเจน ถึงนิติบุคคลที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในบางกรณีเท่านั้น เช่น องค์การมหาชน ด้านการศึกษา หรือด้านวิทยาศาสตร์ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการจัดทำบริการสาธารณะที่จำเป็นต่อ สังคม และต้องเป็นกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อจัดทำบริการสาธารณะเท่านั้นจึงจะ ได้รับ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

2. เห็นควรให้ใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไป คือร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ (ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกากำหนดอัตราภาษีเงินได้ นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่

1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558)<sup>3</sup> ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่า แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น ยังคงตั้งอยู่บนพื้นฐานที่ว่ามหาวิทยาลัยเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งของมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง โดยแท้จริงแล้วมีวัตถุประสงค์หลักคือ การให้บริการด้านการศึกษา ส่งเสริมวิชาการ อันเป็นบริการสาธารณะพื้นฐานของรัฐที่รัฐให้ความสำคัญ

ดังนั้นวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการจัดตั้งย่อมแตกต่างต่างกับนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อันเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการเพื่อแสวงหากำไรมาแบ่งปันกันอย่างเห็นได้ชัด แต่กรณีมหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยก็ควรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคล เฉกเช่นเดียวกับผู้ประกอบการเอกชนประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ประกอบกิจการในลักษณะเดียวกัน แต่ทั้งนี้ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่าสถานะและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งแตกต่างกับบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพียงแต่มหาวิทยาลัยได้ดำเนินกิจการ บางกิจการที่อยู่ นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยเท่านั้น เมื่อต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลก็ควรจะเสีย ในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไป เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับมหาวิทยาลัย ในแง่ที่ว่ามหาวิทยาลัยเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีบทบาทสำคัญทางด้านการศึกษาและวิชาการที่เป็นพื้นฐานสำคัญ เพื่อให้ประชาชนมีความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพอันเป็นปัจจัยสำคัญที่จะส่งผลให้ประเทศมีการพัฒนาโดยอาศัยกำลังคนที่มีความรู้ความสามารถ อีกทั้งป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตหากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราทั่วไป อาจเป็นการสร้างภาระแก่มหาวิทยาลัยเกินสมควร เมื่อมหาวิทยาลัยต้องแบกรับภาระทางภาษีเกินสมควร อาจส่งผลให้มหาวิทยาลัยต้องแก้ปัญหาโดยการเพิ่มเงินค่าลงทะเบียน ค่าบำรุงการศึกษา ฯลฯ ซึ่งท้ายที่สุดผู้ที่ได้รับผลเสียก็คือนิสิตนักศึกษานั้นเอง

ดังเช่นในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ถึงแม้โดยหลักแล้วจะกำหนดให้นิติบุคคลทุกประเภทเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลหลายอัตรา ซึ่งจัดเก็บจากหลายกรณีที่แตกต่างกัน เช่น องค์กรของรัฐ และองค์กรตามกฎหมายเอกชนที่ไม่แสวงหากำไรนั้นจะถูกจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่าอัตราภาษีทั่วไป เป็นต้น

<sup>3</sup> จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

โดยสรุปก็คือ กรณีมหาวิทยาลัยดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร ซึ่งอยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่า มหาวิทยาลัย ควรต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ให้เสียในอัตราที่ต่ำกว่าอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าควรจัดเก็บในอัตรากิ่งหนึ่งของอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไป ไม่ว่าจะขณะนั้นอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปจะมีอัตราเท่าใดก็ตาม (เช่น ในขณะนั้นอาจมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตรากำไรออกมาใช้บังคับ)

3. ในเรื่องหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น ให้คำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี การคำนวณรายได้ดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ กล่าวคือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้มีการจ่ายจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย<sup>4</sup> ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวเหมือนกับ การคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65

การใช้ฐานกำไรเป็นฐานภาษีในการคิดคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐนั้น มาจากแนวคิดที่ว่ารัฐมิได้ต้องการเงินรายได้ทั้งหมดของการดำเนินการดังกล่าว มหาวิทยาลัยไม่ต้องนำส่งเงินรายได้ทั้งหมดนั้นเข้าสู่รัฐเพื่อเป็นเงินรายได้แผ่นดิน หากแต่เมื่อใดก็ตามที่มหาวิทยาลัยมีรายได้มากกว่ารายจ่าย หรือที่เรียกว่า “กำไร” จากกิจการดังกล่าว เมื่อนั้น มหาวิทยาลัยจึงจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากส่วนที่เป็นกำไรนั่นเอง ในทางตรงกันข้าม หากมหาวิทยาลัยดำเนินการแล้วปรากฏว่ามีรายรับน้อยกว่ารายจ่าย ไม่มีกำไรหรือประสบกับภาวะขาดทุน มหาวิทยาลัยก็ไม่ต้องดำเนินการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

ในส่วนของการหักรายจ่ายนั้น จะต้องเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ เพราะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ใช้คำว่า “รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้” เมื่อรายได้ที่นำมาใช้คิดคำนวณเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำ ดังนั้น รายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้ นั้น จึงต้องเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำด้วยเช่นกัน

นอกจากการจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำซึ่งสามารถหักออกได้ตามกฎหมายแล้ว ยังต้องพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ ที่กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการ

<sup>4</sup> กรมสรรพากร. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.rd.go.th/publish/829.0.html](http://www.rd.go.th/publish/829.0.html)



หักค่าสึกหรอ ค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อประโยชน์ในการคิดคำนวณกำไรสุทธิ นอกจากนั้นยังต้องคำนึงถึงรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ซึ่งกฎหมายกำหนดรายจ่ายที่จะนำมาหักในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมิได้ หรือถ้าหากจะนำมาหักได้ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ เช่น รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม คำว่า “รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน” ประมวลรัษฎากรมิได้มีคำวิเคราะห์ศัพท์ไว้ แต่ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509 ระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่า รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนขึ้นมา ลักษณะจะเป็นทุนรอนขึ้นมาก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือสร้างทางแยกและสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ดังนั้น จึงสรุปได้ว่ารายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน คือรายจ่ายที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนเป็นการถาวรต่อกิจการไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

ตัวอย่างของการหักรายจ่ายในการดำเนินกิจการ เช่น รายจ่ายจากการซื้ออุปกรณ์ที่ใช้ในกิจการของโรงแรม เช่น เครื่องปรับอากาศ เฟอร์นิเจอร์ ตลอดจนค่าไฟฟ้าและค่าน้ำประปา เป็นต้น ถือว่าเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการของโรงแรม จึงสามารถหักได้ตามกฎหมาย โดยใช้เกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ เมื่อมีรายจ่ายดังกล่าวอยู่ในปีภาษีใดก็ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายสำหรับปีภาษีนั้นได้ แม้จะยังมีได้มีการจ่ายไปจริง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ส่วนกรณีของตัวอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อใช้เป็นห้องพักหรือส่วนรับรองสำหรับผู้มาใช้บริการของโรงแรมนั้น สามารถหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา โดยหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ เป็นต้น

สำหรับในกรณีนี้ ผู้วิจัยเห็นว่ามหาวิทยาลัยของรัฐ ยังสามารถหักรายจ่ายที่เป็นต้นทุนในการดำเนินการ (Operating cost) สำหรับกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยได้อย่างเต็มจำนวน เช่น ตามกรณีศึกษา มหาวิทยาลัย ประกอบกิจการโรงแรมเพื่อให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติ และในขณะเดียวกันก็เปิดให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปด้วยนั้น มหาวิทยาลัย ย่อมมีรายจ่ายซึ่งเป็นต้นทุนในการดำเนินการที่เป็นรายจ่ายเกี่ยวกับหลักสูตรที่ให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติด้านการโรงแรม เช่น ค่าจ้างบุคลากรผู้เชี่ยวชาญในการให้คำแนะนำในการพัฒนาหลักสูตร รายจ่ายที่มหาวิทยาลัยต้องดูแลนิสิตนักศึกษาแต่ละคนสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการฝึกปฏิบัติ เป็นต้น ซึ่งรายจ่ายดังกล่าวจะไม่ปรากฏใน

การดำเนินกิจการ โรงแรม โดยผู้ประกอบการเอกชน ดังนั้น เมื่อรายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ และไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรีแล้ว มหาวิทยาลัย ย่อมมีสิทธิหักรายจ่ายดังกล่าวทั้งหมดออกจากรายได้ เพื่อใช้สำหรับเป็นฐานในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อมหาวิทยาลัย และท้ายที่สุดย่อมเกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีอากรอันเป็นรายได้แหล่งสำคัญของรัฐที่ใช้ในการพัฒนาประเทศอีกด้วย

สรุป

กรม  
การ  
การ  
การ

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.rd.go.th/publish/829.0.html](http://www.rd.go.th/publish/829.0.html)
- กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 12 มีนาคม 2558, จาก <http://www.mfa.go.th>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ.
- คำชัย จงจักรพันธ์. (2546). *มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบวกหรือลบกับอุดมศึกษาไทย*. กรุงเทพฯ: ดอกหญ้ากรู๊ป.
- กำไรทางบัญชี ต่างกับกำไรทางเศรษฐศาสตร์อย่างไร. สืบค้น 29 มิถุนายน 2558, จาก <http://www.challengemetutor.com/index.php?mo=3&art=42012514>
- ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกมล
- คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 Taxation Law 141421: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช*.
- ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเงินรายได้แผ่นดิน. สืบค้น 23 มีนาคม 2558, จาก [http://saraban-law.cgd.go.th/easinetimage/inetdoc?id=show\\_CGD.W.21336\\_1\\_BCS\\_1\\_pdf](http://saraban-law.cgd.go.th/easinetimage/inetdoc?id=show_CGD.W.21336_1_BCS_1_pdf)
- คำพิพากษาฎีกาที่ 1076/2515.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 306/2524.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 3488/2527.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 516/2524.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 950/2491.
- จรัส สุวรรณเวลา. (2551). *ความเป็นอิสระของมหาวิทยาลัยไทย*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- จาก พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502.
- จิรวัดน์ จงสงวนดี. (ม.ป.ป.). *ระบบหุ้นส่วนบริษัทของประเทศฝรั่งเศส: การแบ่งประเภทหุ้นส่วนบริษัท*. สืบค้น 6 เมษายน 2558, จาก <http://thaiaixois.online.fr/etc/aik-societe.htm>

- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2556). *คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2538). *รัฐซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลฉบับประยุกต์*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2539). *รัฐซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร: ภาษีเงินได้นิติบุคคล*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T. Training Center.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2553). *คำอธิบายกฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- คุณลักษณะ ตราชูธรรม. (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law)*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T. Training Center.
- เทียนฉาย กิรินันท์. (2545). *การเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐ เพื่อเป็นมหาวิทยาลัย ในกำกับรัฐ (รายงานผลการวิจัย)*. กรุงเทพฯ: กองทุนสนับสนุนการวิจัย สำนักงานปลัด ทบวงมหาวิทยาลัย.
- ชนชัย ยมจินดา. (2525). *เอกสารการสอนชุดวิชาหลักการบัญชี: หน่วยที่ 1-8*. สาขาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. กรุงเทพฯ: วิกตอรีเพาเวอร์พอยท์ จำกัด.
- ธีระ นุชเปี่ยมและวีรวัลย์ งามสันติกุล. (2550). *อดีตและปัจจุบันของสถาบันอุดมศึกษาไทย: ภาพรวมสถาบันอุดมศึกษาประเทศต่างๆ*. รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ สถาบันวิจัย นโยบายและ แผนอุดมศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ธีระพร วีระถาวร. (2549). “มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ประชญา หลักการ และนโยบายที่จำเป็น,” *มติชน*.
- นนุช มนุสิทธิพงศ์. (2553). *ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ค่าเช่าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (เอกัตศึกษาปริญญาโท)*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย.
- นันทวัฒน์ บรมานันท์. (2553). *กฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- นิยม รัฐอมฤต, พรชัยเทพปัญญา และชาญชัย ลิวติรังสีมา. (2520). *การปกครองท้องถิ่นเปรียบเทียบ อังกฤษ สหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น ฝรั่งเศส สหภาพโซเวียต*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย รามคำแหง.
- ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2535. *ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์*.

ประมวลรัษฎากร.

ปิยะนาค เอื้ออริยะพานิชกุล. (ม.ป.ป.). *การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกนอก*

*ประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

พรนภา ผดุงเกียรติวงศ์. (2539). *หลักการจัดเก็บภาษีอากรในตราสารหนี้* (วิทยานิพนธ์ปริญญา

มหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 530)

พ.ศ. 2554.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 577)

พ.ศ. 2557.

พระราชบัญญัติจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2551.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2541.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2551.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยนเรศวร พ.ศ. 2533.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยบูรพา พ.ศ. 2550.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยบูรพา พ.ศ. 2550.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยมหาวิทาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2531.

พระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ พ.ศ. 2547.

พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนพ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550

ภัทรา พุทธิวิโรดม. (2543). *การนำมาตรการ Controlled Foreign Company มาใช้ในประเทศไทย*

(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

โกคิน พลกุล. (2530). “นิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนของฝรั่งเศส,” *วารสารกฎหมายปกครอง*, 6(2).

มาตรฐานโรงแรม-เล่มที่-2-ระดับ-1-4-ดาว-ฉบับประกาศ-2557. สืบค้น 25 เมษายน 2558, จาก

<http://thaihotels.org/wp-content/uploads/2012/08/มาตรฐานโรงแรม-เล่มที่-2-ระดับ-1-4-ดาว-ฉบับประกาศ-2557.pdf>

มานิตย์ จุมปา. (2552). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกา*. กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

มูลนิธิโลกสีเขียว. (ม.ป.ป.). *ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศไทย*. สืบค้น 25 มกราคม 2558, จาก

<http://www.greenworld.or.Th>

รชฎ เจริญน้ำ. (2540). *หลักกฎหมายว่าด้วยนิติบุคคล สมาคม มูลนิธิ*. กรุงเทพฯ: สำนักงานคดี

อัยการสูงสุด.

รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.

รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” *สรรพากรสาส์น*, 31(5).  
 รุจิรัตน์ ปาลีพัฒนสกุล. (ม.ป.ป.). *การบัญชีสำหรับกิจการที่ไม่แสวงหากำไร* (เอกสารประกอบการ  
 สอนการบัญชีเฉพาะกิจการ). ชนบุรี: มหาวิทยาลัย.

*รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา*. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

<http://61.19.241.70/rkj/uploadword/691416.doc>

วภูวรัช ดีประชา. (ม.ป.ป.). *รัฐวิสาหกิจไทยมีภาระภาษีอย่างไร* โดย สรรพากรสาส์น.

สืบค้น 25 เมษายน 2558, จาก

[http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=182](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=182)

วรวรรณ ห่อภิรมย์สกุล. (2556). *การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน* (วิทยานิพนธ์  
 ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

วรวุฒิ เทพทอง. *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วน*. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

วารารณ บวรศิริ. (2539). *พัฒนาการด้านการศึกษาไทยในสมัยรัชการที่ 9: การอุดมศึกษาช่วงปี  
 พุทธศักราช 2489-2539*. ผลงานวิจัยกาญจนาภิเษก เนื่องในวโรกาสที่พระบาทสมเด็จพระ  
 พระเจ้าอยู่หัวทรงครองสิริราชสมบัติครบ 50 ปี. คณะครุศาสตร์ จุฬาลงกรณ์  
 มหาวิทยาลัย.

วิกิพีเดีย. (ม.ป.ป.). *มหาวิทยาลัยราชภัฏ*. สืบค้น 10 มีนาคม 2558, จาก

<http://th.m.wikipedia.org/wiki/มหาวิทยาลัยราชภัฏ>

วิกิพีเดีย. (ม.ป.ป.). *สำนักงานคณะกรรมการอุดมศึกษา*. สืบค้น 10 มีนาคม 2558, จาก

<http://th.m.wikipedia.org/wiki/สำนักงานคณะกรรมการอุดมศึกษา>

วิทย์ ต้นตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ  
 บัณฑิตยสภา.

ศุภรัตน์ กวพัฒน์กุล. (2527). “ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” *สรรพากรสาส์น*, 31(2).

ศุภลักษณ์ พิณใจกุล. (2547). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

ศูนย์หนังสือแห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก

[www.chulabook.com/aboutus.asp](http://www.chulabook.com/aboutus.asp)

สมคิด บางโม. (2537). *ภาษีอากรธุรกิจ*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์อักษรกราฟฟิค.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2539). *สภาพความเป็นนิติบุคคลของส่วนราชการไทย*.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับองค์การมหาชนอิสระ*.

สมชัย ถุฑ์พันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง สาขาวิชาวิทยาการการจัดการ). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร และคณะ. (2551). *การวางแผนภาษีหัก ณ ที่จ่าย*. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ

สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. (2547). *กลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้ในนิติบุคคล*. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร,” *วารสารคุณพาว*, 52(3).

สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา. สืบค้น 22 มิถุนายน 2558, จาก [www.mua.go.th](http://www.mua.go.th)

สืบค้น 19 เมษายน 2558, จาก <http://www.local.moi.go.th/document%209.pdf>

สุกัลยา ปรีชา. (2551). *ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพฯ: ทริปเปิ้ลกรุ๊ป.

สุรพล นิติไกรพจน์. (ม.ป.ป.). *ความเป็นไปได้และแนวทางการตรากฎหมายจัดตั้งองค์การมหาชน*.

โสภณ รัตนกร. (2548). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วย หุ้นส่วนและบริษัท*. กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.

หนังสือกรมสรรพากร ที่ 0811/1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541.

หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0702/2944 ลงวันที่ 11 เมษายน 2555.

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22(1). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อาภรณ์ นารณดิติก. (2553, กันยายน). “ปัญหาภาษีสำหรับกิจการร่วมค้า,” *สรรพากรสาส์น*.

อำนาจ ศรีสุโข. (2544). *การบัญชี 1*. กรุงเทพฯ: บุญศิริการพิมพ์.

อิสสระ นิตินันท์ประภาส. *คำสอนวิชากฎหมายปกครองเปรียบเทียบ*. กรุงเทพฯ.

อุทุมพร จามรมาน. (ม.ป.ป.). *การเตรียมความพร้อมของมหาวิทยาลัยของรัฐเพื่อเป็นมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบาล* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

เอี่ยมพร พิชัยสนิธ. (2557). *การคลังประยุกต์กับเศรษฐกิจไทยที่เปลี่ยนแปลงไป*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

Agoda. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.agoda.com/th-th/ku-home-bangkok/hotel/bangkok-th.html](http://www.agoda.com/th-th/ku-home-bangkok/hotel/bangkok-th.html)

Salayapavilion. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.salayapavilion.com/websph/index.php](http://www.salayapavilion.com/websph/index.php)

Swutelhotel. สืบค้น 23 เมษายน 2558, จาก [www.swutelhotel.com](http://www.swutelhotel.com)



## ภาษาต่างประเทศ

Chandler, J. A., editor. (2000). *Comparative Public Administration*. Cambridge: United Kingdom at University Press.

Code General des Impots

I.R.C Section 11, Retrieved April 19, 2015, from [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

Impots.gouv.fr. (n.d.). *The French Tax System*. Retrieved March 27, 2015, from

[http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/p1/fichedescriptive\\_1006/fichedescriptive\\_1006.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf)

Internal Revenue Code

*Internal Revenue Code Section 11*. Retrieved April 19, 2015, from [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

Retrieved March 17, 2015, from [www.rurdev.usa.gov/rbs/pub/CIR23.html](http://www.rurdev.usa.gov/rbs/pub/CIR23.html)

*Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations*. Retrieved April 20, 2015, from

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

*The French Tax System*. Retrieved from

[http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/p1/fichedescriptive\\_1006/fichedescriptive\\_1006.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deployment/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf)

*Unrelate Trade or Business*. Retrieved Retrieved April 20, 2015, from

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล	นางสาวบุศกร เรือศรีจันทร์
ประวัติการศึกษา	พ.ศ. 2549 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยนเรศวร พ.ศ. 2552 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 62
ตำแหน่งและสถานที่ทำงาน	มิถุนายน 2558 – ปัจจุบัน ผู้ช่วยพนักงานไต่สวนปฏิบัติการ สายงานปราบปรามการทุจริต สำนักงานคณะกรรมการ ป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ พ.ศ. 2555 นิติกร กรมวิชาการเกษตร พ.ศ. 2552 หนายความ สำนักงานหนายความองอาจหนายความและธุรกิจ