

บทที่ 2

แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้และ หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

2.1 ความนำ

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

มหาวิทยาลัยซึ่งเป็นสถาบันอุดมศึกษาประเภทหนึ่งในประเทศไทย แบ่งออกเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐ และมหาวิทยาลัยเอกชน มีแนวความคิดและวิวัฒนาการมาเป็นลำดับซึ่งในบทนี้จะได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งมหาวิทยาลัย รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย ตลอดจนภาษีอากรที่เกี่ยวข้องในการดำเนินงานกิจการของมหาวิทยาลัย ถึงแม้ว่ามหาวิทยาลัยจะไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมิใช่นิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ในการดำเนินงานกิจการของมหาวิทยาลัยของรัฐ ซึ่งเป็นสมมติฐานในการศึกษาสำหรับการวิจัยครั้งนี้ ในบางกรณีอาจมีภาระทางภาษีอื่น ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องซึ่งจะได้ทำการศึกษาและพิจารณาต่อไป

2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

1. แนวความคิดดั้งเดิม

การจัดเก็บภาษีนั้นมีมาตั้งแต่ในสมัยจักรวรรดิโรมัน โดยมีความคิดว่า ภาษี คือเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐ ภาษีถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลางเพื่อครอบคลุม รายจ่าย

ต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐ และเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน¹

ในสมัยศตวรรษที่ 13 อำนาจของกษัตริย์เริ่มแผ่ขยายมากขึ้น รายจ่ายของกษัตริย์มีมากขึ้น ทำให้รายรับมีไม่เพียงพอ แต่กษัตริย์เองก็ไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้บรรดาขุนนางทั้งหลายส่งส่วยให้แก่ตนได้ ภายใตุนั้นจึงอยู่ในรูปเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตน ต่อมา ในศตวรรษที่ 14 การขอบริจาคดังกล่าวมีมากขึ้นเรื่อย ๆ สร้างความไม่พอใจแก่ขุนนาง และประชาชนทั้งหลาย เป็นสาเหตุของการเกิดหลักความยินยอมของประชาชนในการเสียภาษี ในเวลาต่อมา²

ในศตวรรษที่ 17 มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน และแนวความคิดนี้ได้มีการพัฒนาขึ้นเรื่อย ๆ ในระหว่างศตวรรษที่ 18 และ 19³

โทมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยความสะดวกแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”⁴

มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”⁵

อดัม สมิท (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐ เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”⁶

จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรในยุคแรกนั้นอยู่ในฐานะที่เป็นราคาของความคุ้มครองที่รัฐบาลให้แก่ราษฎร ต่อมาเมื่อบทบาทของรัฐบาลเพิ่มขึ้นตามพัฒนาการทางเศรษฐกิจ รัฐบาลไม่ได้มีหน้าที่เฉพาะแต่การป้องกันประเทศหรือรักษาความสงบภายในประเทศเท่านั้น แต่ยังมีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะอื่น ๆ อีกด้วย คำนิยามของภาษีอากรจึงมิใช่แค่ราคาของความคุ้มครอง

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

² แหล่งเดิม.

³ แหล่งเดิม.

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

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

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

ที่ราษฎรต้องจ่ายให้แก่รัฐเท่านั้น หากแต่เป็นราคาที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายเป็นต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ อีกด้วย⁷

ต่อมาแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างรัฐกับประชาชน ได้เปลี่ยนมาเป็นแนวคิดที่ว่า “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ” จากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นหน้าที่ตามความจำเป็นของสังคมนี้เองจึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เกี่ยวกับเงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีพ⁸

2. แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำจำกัดความของคำว่า ภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

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

แกซตัน เจซ (Gaston Jeze) “ภาษี คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ”¹⁰

พอล – แมรี กอเดเม็ช (Paul – Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”¹¹

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

⁷ คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 95). เล่มเดิม.

⁸ ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.

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

¹⁰ ภาษีคืออะไร (น. 89). เล่มเดิม.

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

¹² 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”¹³

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

ดร.อรัญ ธรรมโน “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจ เช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹⁵

อาจารย์ทวี ตะเวทีกุล “ภาษี คือ เงินที่รัฐเก็บจากทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลโดยไม่มีอะไรตอบแทน ส่วน อากร เป็นเงินที่รัฐเก็บโดยมีการตอบแทนในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ซึ่งตรงกับคำว่าค่าธรรมเนียมมากกว่า”¹⁶

ศาลของประเทศออสเตรเลียให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร ไว้ว่า “เงินที่ถูกบังคับเรียกเก็บโดยพนักงานของรัฐเพื่อการสาธารณะซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เรียกเก็บ และไม่ใช่เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนบริการที่รัฐให้บริการ”¹⁷

นอกจากนี้นักเศรษฐศาสตร์และนักภาษีอากรได้ให้คำจำกัดความของคำว่าภาษีอากรไว้แตกต่างกัน ดังนี้

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐและไม่ก่อให้เกิดภาระชำระคืนแก่รัฐบาล

¹³ จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร”, โดย สราวุธ ภูษยาภรณ์, 2548, ดุลพาห, (52) 3, 32.

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

¹⁵ จาก การคลัง (น. 18), โดย อรัญ ธรรมโน, 2508. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 97). เล่มเดิม.).

¹⁶ ภาษีคืออะไร (น. 86). เล่มเดิม.

¹⁷ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 31). เล่มเดิม.

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่เรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อการสนับสนุนรัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น

ภาษีอากร หมายถึง การโอนทรัพยากรใด ๆ อันมีลักษณะบังคับ โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ล่วงหน้า และไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับโดยเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติบางประการ¹⁸

จากคำจำกัดความข้างต้น ทำให้สรุปลักษณะสำคัญของภาษีอากรได้หลายประการ ดังนี้

1. ภาษีอากรโดยทั่วไปนั้นมีลักษณะบังคับเก็บ
2. ภาษีอากรโดยทั่วไปไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี
3. ภาษีอากรไม่เกิดภาระการชำระคืนของรัฐบาล
4. ภาษีอากรมีลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ
5. ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็น เงิน เสมอไป¹⁹

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 คือแหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร²⁰

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

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

¹⁹ แหล่งเดิม.

²⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6). เล่มเดิม.

²¹ 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 เป็นต้น²²

2.2.3 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรจำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ

การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ นั้น 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.)

²² จาก *ภาษีอากรธุรกิจ* (น. 16). เล่มเดิม.

1) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามฐานภาษี (Tax Base) สามารถแบ่งได้เป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการ ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินฯ²³

2) การจำแนกภาษีอากร โดยพิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากรนี้ แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์ จะให้รับภาระ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งผู้เสียภาษีผลักระไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ประเภทที่สอง ภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีที่ภาระภาษีไม่แน่ว่าจะตกแก่บุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้รับภาระภาษีหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต²⁴ เป็นต้น

3) การจำแนกประเภทของภาษีตามการใช้เงินภาษี สามารถแบ่งได้เป็น

1. ภาษีทั่วไป (General Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปเข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้ในกิจการทั่วไปไม่มีการระบุว่าต้องนำเงินภาษีนั้นไปใช้เพื่อการใดการหนึ่ง เป็นการโดยเฉพาะ²⁵

2. ภาษีเพื่อการเฉพาะ (Earmarked Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำเงินไปใช้ในกิจการหนึ่งกิจการใดโดยเฉพาะ กล่าวคือ มีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อกิจการที่กำหนดให้เท่านั้น จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ภาษีสิ่งแวดล้อมซึ่งจัดเก็บจากกิจการที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อม เช่น โรงงานอุตสาหกรรมก็ต้องจ่ายภาษีมลพิษ หรือกิจการท่องเที่ยวก็จะเก็บภาษีการอนุรักษ์ทรัพยากรจากนักท่องเที่ยว²⁶ แล้วนำรายได้จากภาษี ที่จัดเก็บมาใช้ในกิจการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมหรือการอนุรักษ์ทรัพยากรโดยเฉพาะ

4) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของสื่อในการชำระ (Media of Payment) เช่น ภาษีที่ชำระในรูปแบบตัวเงิน ภาษีที่ชำระในรูปแบบสิ่งของ ภาษีที่ชำระในรูปแบบของแรงงาน เป็นต้น²⁷

²³ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 36). เล่มเดิม.

²⁴ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 4), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ.

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

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

²⁷ คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 102). เล่มเดิม.

5) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (Jurisdiction) เช่น ภาษีของรัฐบาลส่วนกลาง ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น²⁸

6) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของเงินได้ เช่น ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง เงินได้ประเภทค่าเช่า เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและกำไร เป็นต้น²⁹

7) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามโครงสร้างของอัตราภาษี (Tax Rate Structure) เช่น ภาษีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax) แบบตามสัดส่วน (Proportional Tax) และแบบถดถอย (Regressive Tax) เป็นต้น³⁰

8) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามเกณฑ์การประเมิน อาจแยกได้เป็น

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

2. ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) คือ ภาษีที่เก็บตามลักษณะสภาพของสินค้า เช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าราคาน้ำมันจะเป็นเท่าไร หรือเก็บภาษีเบียร์ขวดละ 20 บาท เก็บภาษีไฟสำหรับละ 8 บาท³¹

2.2.4 หน่วยภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม ภาษีทางตรงที่รัฐบาลจัดเก็บมีทั้งภาษีที่เก็บจากรายได้ อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินได้แก่ ภาษีมรดกที่ ภาษีมารุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับภาษีทางอ้อม ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร

ในการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ไม่ว่าจะ เป็นภาษีทางตรงหรือภาษีทางอ้อมการกำหนดโครงสร้างหรือองค์ประกอบในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญ โดยเฉพาะการกำหนดหน่วยภาษี (Tax Unit) ให้มีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้เพื่อให้ทราบว่าตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นใคร ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอน ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมาย

²⁸ แหล่งเดิม.

²⁹ แหล่งเดิม.

³⁰ แหล่งเดิม.

³¹ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิชาการจัดการ) (น. 176). เล่มเดิม.

ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง³² 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 นั้นไม่ต้องเสียภาษี³³

2. การแยกตามถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา

ในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีอากรมีส่วนเกี่ยวข้องกับต่างประเทศ เนื่องจากการที่มีประเทศสองประเทศหรือมากกว่าอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรเหนือเงินได้ประเภทเดียวกัน อันสืบเนื่องมาจากการอ้างการมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ กรณีนี้ประเทศต่าง ๆ จึงจำเป็นต้องกำหนด ถิ่นที่อยู่หรือภูมิลำเนา เพื่อการจัดเก็บภาษีอากรไว้ให้แน่นอน เพื่อกำหนดในขั้นต้นว่าในกรณีที่กฎหมายของแต่ละประเทศเก็บภาษีแตกต่างกันตามถิ่นที่อยู่ นั้น บุคคลใดควรจะถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดเพื่อการเสียภาษีอากรของประเทศนั้น³⁴

การกำหนดเรื่องถิ่นที่อยู่มีความสำคัญมากสำหรับภาษีเงินได้ เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่และผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่จะเสียภาษีแตกต่างกัน

³² การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 3). เล่มเดิม.

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

³⁴ แหล่งเดิม.

3. การแยกตามวิธีอื่น

การแยกตามวิธีอื่น ได้แก่ การแยกตามสัญชาติหรือการแยกตามอายุ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ที่มีอายุตั้งแต่ที่กฎหมายกำหนดต้องเสียภาษีตามที่กำหนด³⁵

การกำหนดหน่วยภาษีอากร นอกจากทำให้ทราบตัวผู้เสียภาษีอากรที่แน่นอนแล้ว ยังทำให้รัฐบาลสามารถตั้งเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีต่าง ๆ ได้ โดยการกำหนดเป็นร้อยละ หรือคาดการณ์จากสถิติเดิม อีกทั้งผู้ประกอบการธุรกิจสามารถวางแผนภาษีอากรโดยการกำหนดรูปแบบหรือองค์กรธุรกิจ หรืออีกนัยหนึ่งหน่วยภาษีอากรที่เหมาะสมกับธุรกิจของตนได้

2.2.5 ฐานภาษี

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

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”³⁷

ฐานภาษีจึงเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษี หรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ³⁸ ฐานภาษีโดยทั่วไปแยกออกเป็น

1) ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้นับว่าเป็นฐานภาษีที่นิยมใช้ฐานหนึ่ง เพราะรายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) ได้ดี ผู้มีรายได้มาก ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาโดยอาศัยเงินได้เป็นฐาน และภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเก็บจากนิติบุคคลโดยอาศัยกำไรของนิติบุคคลเป็นฐาน³⁹

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

³⁵ แหล่งเดิม.

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

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

³⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 1066). เล่มเดิม.

³⁹ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิทยาการจัดการ) (น. 166-167). เล่มเดิม.

สองประการคือ ประการแรก การบริโภคเป็นการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ผู้บริโภคจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการบริโภคของตน และประการที่สอง การบริโภคเป็นฐานภาษีที่ดีกว่าการใช้รายได้เป็นฐานภาษี ในแง่ที่ว่า การเก็บภาษีจากรายได้นั้นมิได้คำนึงถึงว่าผู้มีรายได้นำรายได้นั้นมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภคทันทีหรือไม่ หรือว่าเก็บรายได้นั้นเป็นเงินออมเพื่อการบริโภคในอนาคต การเก็บภาษีจากรายได้เป็นการเก็บจากรายได้ทั้งก่อนไม่ว่ารายได้นั้นจะใช้ในการบริโภคหรือเก็บออมไว้ ส่วนการเก็บภาษีจากการบริโภคถือหลักว่าผู้ใดได้รับความสุขจากการบริโภคซึ่งคือการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ก็ต้องเสียภาษีให้สังคม ผู้ใดบริโภคมากก็เสียภาษียิ่ง ผู้ใดบริโภคน้อยก็เสียภาษีน้อย อย่างไรก็ตามถ้ามองในแง่สัดส่วนของการใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้นั้น มีความแตกต่างกันไปตามฐานะของคน กล่าวคือ คนจนมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ ส่วนคนรวยมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยของรายได้ การใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีก็จะทำให้ภาระภาษีตกแก่คนจนมากกว่าคนรวย เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนถูกจัดเก็บภาษี แต่สำหรับคนรวยรายได้เพียงส่วนน้อยเท่านั้นที่ถูกจัดเก็บ⁴⁰ 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 เป็นต้น⁴¹

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 ดังนี้⁴²

⁴⁰ แหล่งเดิม.

⁴¹ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 34-35). เล่มเดิม.

⁴² 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 ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ⁴³

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไร ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ⁴⁴

3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ตัวบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย⁴⁵

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะออกแบบมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของรัฐ⁴⁶

หลักการทั้งสี่นี้ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง ต่อมาเมื่อเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ ภาษีอากรทวีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม⁴⁷ ทำให้มีนักเศรษฐศาสตร์รวมถึงนักกฎหมายภาษีอากรในยุคปัจจุบันได้กำหนดหลักภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากที่ อัดัม สมิท ได้วางหลักไว้หลายประการ ซึ่งประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

⁴³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

⁴⁴ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรสาขาวิชาวิทยาการจัดการ) (น. 178). เล่มเดิม.

⁴⁵ แหล่งเดิม.

⁴⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

⁴⁷ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16). เล่มเดิม.

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ได้แก่ วัตถุประสงค์ความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะภาระค่าใช้จ่ายของรัฐควรต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนเป็นจำนวนเท่าเทียมกัน ซึ่งความเห็นนี้จะใช้ได้ดีในกรณีประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน⁴⁸ แต่ในความเป็นจริงประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกัน ความเห็นนี้จึงไม่อาจใช้ได้ทางปฏิบัติ เพราะจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม⁴⁹ เนื่องจากมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนี้⁵⁰

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

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

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

⁵⁰ 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 เป็นต้น⁵¹

1.2.2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principle of Capacity) มีแนวคิดว่ามีผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้ที่มีความสามารถเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อยตามสัดส่วน⁵² ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจแยกพิจารณาได้ 2 ลักษณะ ดังนี้

ลักษณะแรก หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity)

หลักการนี้เป็นหลักที่ใช้วัดความเท่าเทียมกันหรือความแตกต่างกันของความสามารถในการเสียภาษี เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ดีที่สุด⁵³ โดยกำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งการพิจารณาความสามารถนี้อาจพิจารณาจากรายได้หรือรายจ่าย หรือจำนวนรายได้ที่ได้รับ นั่นคือ ผู้ที่มีรายได้มากกว่าย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย แต่หากมีรายได้เท่ากันก็ถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ดังนั้น ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน (Equal Treatment of Equal)⁵⁴ โดยไม่พิจารณาจากหลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบ ดังนั้น หลักการดังกล่าวจึงเหมาะสมกับประเทศที่บุคคลในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ซึ่งในทางปฏิบัติบุคคลมีฐานะทางเศรษฐกิจที่ไม่เท่าเทียมกัน หลักการนี้จึงไม่สามารถใช้ได้จริงในทางปฏิบัติ

ลักษณะที่สอง หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักการนี้พิจารณาว่าบุคคลในสังคมมีสถานะและสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้นความสามารถในการเสียภาษีอาจจริงไม่เท่ากัน บุคคลใดที่มีรายได้มากกว่าบุคคลอื่น รัฐก็ต้อง

⁵¹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 17). เล่มเดิม.

⁵² แหล่งเดิม.

⁵³ จาก ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ค่าเช่าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต) (น. 11), โดย นางนุช มนุสิทธิพงษ์, 2553, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

⁵⁴ แหล่งเดิม.

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

2) หลักความแน่นอน (Certainty)

ประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจในระดับหนึ่งว่าภาษีที่จะต้องเสียเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด นั่นคือจะต้องชัดเจนในแง่มุมของผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาคิดคำนวณอัตราภาษีที่ต้องเสีย กำหนดเวลาที่ต้องเสีย และวิธีการชำระภาษี เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนดังกล่าวย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้⁵⁷ ส่งผลให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ลดการทุจริตของเจ้าพนักงาน และทำให้รัฐสามารถคาดการณ์รายได้ที่รัฐจะได้รับ ซึ่งส่งผลต่อการดำเนินงานที่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีที่รัฐได้ตั้งไว้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องพิจารณาหลักความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งได้ เป็น 4 ประการ ดังนี้

2.1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence)

กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทต้องมีความแน่นอนว่ามีวัตถุประสงค์ให้ภาระภาษีแก่จริงตกแก่ผู้ใด โดยกฎหมายจะต้องกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรให้มีความชัดเจน ทำให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีไม่ต้องตีความกฎหมายอีก ซึ่งเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีจะมีความสะดวกมากขึ้น

2.2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability)

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

⁵⁵ แหล่งเดิม.

⁵⁶ แหล่งเดิม.

⁵⁷ 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 ซึ่งเป็นเครื่องมือในการกำกับเศรษฐกิจและการใช้จ่ายเงินของภาครัฐบาล⁵⁸

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

⁵⁸ ปัญหาการพิจารณาอัตราภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอัตราตามประมวลรัษฎากร (เอกัตศึกษานิติศาสตรมหาบัณฑิต) (น. 20). เล่มเดิม.

ในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐบาลอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุน การผลิต หรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและไม่จำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้⁵⁹

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 แต่ยังไม่มีการนำมาใช้⁶⁰

5) หลักความสะดวก (Convenience)

การบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องมีความสะดวกไม่ว่าในด้านการจัดเก็บโดยฝ่ายรัฐบาล หรือการปฏิบัติของผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากหากระบบการจัดเก็บภาษีมีความสะดวกในการจัดเก็บ และความสะดวกในการชำระภาษีอากรจะมีผลให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพ และเสียค่าใช้จ่ายน้อย ในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีผลให้ผู้เสียภาษีมีความยินดีและเต็มใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งมีผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

⁵⁹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 18). เล่มเดิม.

⁶⁰ แหล่งเดิม.

หลักความสะดวกนั้นจะเริ่มตั้งแต่ด้วยกฎหมายจะต้องมีความชัดเจน ไม่คลุมเครือ ไม่ว่าจะเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษี การยื่นภาษี การประเมินภาษี รวมถึงการอุทธรณ์การประเมินต่าง ๆ ต้องมีความสะดวกและง่ายต่อการปฏิบัติ⁶¹

6) หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ⁶² กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีต้องเสียค่าใช้จ่าย⁶³ ในการจัดเก็บต่ำที่สุด และเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะนอกจากค่าภาษีที่ชำระแล้ว ผู้เสียภาษียังต้องเสียค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าถ่ายเอกสาร ค่าเก็บเอกสาร ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมาย ฯลฯ⁶⁴

7) หลักความยืดหยุ่น

ในการดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรให้บรรลุตามเป้าหมายที่วางไว้ ระบบการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความยืดหยุ่น เพื่อที่จะสามารถปรับให้เหมาะสมกับสภาวะการทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้รัฐสามารถที่จะเพิ่มหรือลดการจัดเก็บภาษีได้อย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องมีการแก้ไขฐานภาษี หรืออัตราภาษี

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

⁶¹ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39). เล่มเดิม.

⁶² คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 63). เล่มเดิม.

⁶³ ค่าใช้จ่ายของรัฐในการจัดเก็บภาษี เช่น ค่าจ้างเจ้าพนักงาน ค่าอุปกรณ์สำนักงาน ค่ายานพาหนะ ค่าการปฏิบัติตามกฎหมายของบุคคลที่เกี่ยวข้อง เช่น กรณีรัฐออกหมายเรียกให้ผู้ที่เกี่ยวข้องส่งข้อมูลทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีให้รัฐทราบ เป็นต้น.

⁶⁴ หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principles of Tax Law) (น. 6). เล่มเดิม.

นอกจากความยืดหยุ่นในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ควรจะนำหลักความยืดหยุ่น มาปรับใช้กับองค์ประกอบอื่น ๆ ด้วย โดยเฉพาะการบังคับใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ที่จะต้องยึดหลักความยืดหยุ่นตามสมควร เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานนั้นมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปด้วย⁶⁵

8) หลักความยอมรับ (Acceptability)

ในระบบประชาธิปไตย การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้อีกก็ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องให้ความเป็นธรรมทั้งแนวตั้งและแนวนอนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน จึงจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี⁶⁶

9) หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ ถือปฏิบัติได้ หมายความว่า เมื่อนำภาษีนั้น ๆ มาใช้แล้วจะต้องสามารถจัดเก็บได้ มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้ เพราะยากแก่การปฏิบัติ และจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย⁶⁷

10) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี ควรต้องต่ำที่สุด⁶⁸ เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะได้มีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁶⁹

⁶⁵ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การมหาชน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39-40). เล่มเดิม.

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

⁶⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

⁶⁸ แหล่งเดิม.

⁶⁹ แหล่งเดิม.

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง อาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁷⁰ และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁷¹

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใด ผู้เสียภาษีก็น่าจะออมหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะเพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้งจากการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ ผลที่ตามมาคือ รายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุน ก็จะลดลงตามไปด้วย⁷²

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ก็จะนำไปสู่การหลบหลีกหรือหนีภาษี⁷³

สรุปได้ว่า หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูง และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จะต้องเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น⁷⁴

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

⁷¹ *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 34). เล่มเดิม.

⁷² แหล่งเดิม

⁷³ แหล่งเดิม

⁷⁴ แหล่งเดิม.

2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.3.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บแพร่หลายอยู่ในหลายประเทศ โดยส่วนมากจะจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷⁵ โดยมีเหตุผลหรือแนวคิดที่ว่าบริษัทมีสภาพบุคคลตามกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น โดยเป็นไปตามทฤษฎีความเป็นบุคคลที่มีฐานะแยกต่างหากจากกัน (The Separate Entity Theory) ซึ่งถือว่าบริษัทเป็นบุคคลสมมติ (Artificial Legal Entity)⁷⁶ เป็นผลมาจากการจดทะเบียนทำให้นิติบุคคลนั้นมีสภาพบุคคลตามกฎหมาย มีสิทธิ หน้าที่ต่าง ๆ เสมือนบุคคลธรรมดาที่มีอำนาจในการกระทำการใด ๆ เป็นเอกเทศแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ผลกำไรของบริษัทในกรณีนี้จึงนับได้ว่าแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัทซึ่งแยกเป็นเอกเทศจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ถือหุ้น บริษัทจึงควรเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยใช้ผลกำไรนี้เป็นเครื่องวัดความสามารถด้วย⁷⁷

นอกจากนี้สภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะแยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด อีกทั้งการประกอบการในรูปนิติบุคคลมีลักษณะพิเศษเหนือการประกอบการในรูปบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การประกอบการในรูปนิติบุคคล ผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สินโดยจำกัดจำนวน (Limited Liabilities) ตามจำนวนที่ลงทุน จนกล่าวได้ว่า นิติบุคคลสามารถสร้างรายได้ที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรง⁷⁸ แต่การประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดาความรับผิดชอบในหนี้สินมิได้จำกัดอยู่เฉพาะหุ้นที่ลงทุนนั้น แต่จะรวมถึงบรรดาทรัพย์สินส่วนตัวที่มีอยู่ทั้งหมดด้วย การเปลี่ยนมือ การเป็นเจ้าของกิจการในรูปบริษัทก็กระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดา เพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนในตลาดหุ้นได้ง่าย นอกจากนี้การเพิ่มทุนของกิจการในรูปบริษัทก็ยังทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปบุคคลธรรมดาโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้น เป็นต้น ดังนั้น เมื่อการประกอบกิจการ

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

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

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

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

ในรูปบริษัทได้รับสิทธิพิเศษมากกว่าการประกอบกิจการในรูปบุคคลธรรมดา เช่นนี้ บริษัทจึงควรเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับสิทธิพิเศษที่ได้รับนี้ด้วยตามหลักผลประโยชน์⁷⁹

ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า หากเปรียบเทียบนิติบุคคลเป็นเสมือนบุคคลธรรมดา นิติบุคคลนั้นก็ย่อมที่จะต้องอุปโภคบริการสาธารณะที่รัฐจัดไว้ให้ด้วย เช่น ถนนหนทาง ไฟฟ้า น้ำประปา เป็นต้น เมื่อนิติบุคคลมีความจำเป็นต้องอุปโภคบริการสาธารณะดังกล่าวแล้ว ก็สมควรต้องเสียค่าบริการช่วยเหลือรัฐในทำนองต่างตอบแทนกัน โดยจ่ายค่าตอบแทนในรูปภาษีเงินได้⁸⁰

เหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพียงอย่างเดียว ก็จะทำให้มีการเลี่ยงภาษีโดยการสะสมรายได้ไว้ในบริษัท แม้ว่ารายได้เหล่านี้เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษีก็ตาม แต่อย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่าได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไปแล้ว ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมา นอกจากนี้ หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้น หรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผล ก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเป็นเงินปันผลออกมาจะทำให้มูลค่าของหุ้นสูงขึ้น ขายได้กำไรมากขึ้น แต่จะเสียภาษีน้อยลงเมื่อเทียบกับกรณีที่เกี่ยวข้องกับเงินปันผล หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ซึ่งนับเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีอีกรูปวิธีหนึ่ง ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าว ตลอดจนตามเหตุผลข้างต้น จึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย⁸¹

2.3.2 ความสำคัญของภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลถือเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่ง การเก็บภาษีเงินได้นั้นมีผลทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลลดลง เท่ากับภาษีที่รัฐบาลเก็บได้ ดังนั้นจึงเป็นเครื่องมือในการหารายได้ให้แก่รัฐบาลทางหนึ่ง ในกรณีที่รัฐบาลต้องการเงินจำนวนมากเพื่อการใช้งาน รัฐบาลทำได้โดยอาศัยภาษีเงินได้ด้วยการดัดแปลงปรับองค์ประกอบบางส่วนของตัวภาษี เช่น ลดระดับค่ายกเว้นส่วนตัวและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ยกระดับโครงสร้างของอัตรากำไร

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

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

⁸¹ 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 ลักษณะบางประการในภาษีเงินได้ อาจถูกกำหนดขึ้นเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้ เช่น มีบทบัญญัติที่ส่งเสริมสนับสนุนพฤติกรรมของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล นำไปสู่การพัฒนาประเทศ เช่น ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้บางประเภทซึ่งเกิดจากกิจกรรมที่ส่งเสริมการศึกษา การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย เช่น ค่าลดหย่อน ค่าเสื่อมราคาบางประเภท ที่นำไปใช้ในกิจกรรมที่เป็นประโยชน์และเป็นการกระตุ้นความเจริญของสังคม เป็นต้น⁸²

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)

⁸² ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 73). เล่มเดิม.

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

(1) ส่วนราชการ ได้แก่ ราชการส่วนกลาง (กระทรวง ทบวง กรม) ราชการส่วนภูมิภาค (จังหวัด อำเภอ ตำบล) และราชการส่วนท้องถิ่น⁸³

(2) รัฐวิสาหกิจ

รัฐวิสาหกิจ (State Enterprise) คือ องค์กรของรัฐบาล หรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละ 50 อันเป็นความหมายทั่วไปตามกฎหมายวิธีการงบประมาณ⁸⁴ สาเหตุที่มักมีการอ้างอิงคำจำกัดความของรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายวิธีการงบประมาณก็เนื่องมาจากกระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานกลางที่มีหน้าที่กำกับดูแลรัฐวิสาหกิจทุกแห่งในด้านการเงินการคลัง อย่างไรก็ตาม การจะพิจารณาว่าองค์กรใดมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจหรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาตามกฎหมายเฉพาะด้วย เช่น กฎหมายคุณสมบัติมาตรฐานสำหรับกรรมการหรือพนักงานรัฐวิสาหกิจ กฎหมายแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เป็นต้น⁸⁵

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 สถาบันการบินพลเรือน จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งสถาบันการบินพลเรือน พ.ศ. 2533 องค์กรตลาดเพื่อเกษตรกร จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาจัดตั้งองค์กรตลาดเพื่อเกษตรกร พ.ศ. 2517 เป็นต้น

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

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

⁸⁴ จาก พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502, มาตรา 4.

⁸⁵ วุฒิวรุษ 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 เป็นต้น⁸⁶

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 หากมีกำไรจากการดำเนินกิจการแล้วย่อมอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมีสถานะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร⁸⁷ เช่น บริษัทการบินไทยจำกัด (มหาชน) เป็นต้น

(3) หน่วยงานของรัฐที่มีใช้ส่วนราชการและมีใช้รัฐวิสาหกิจ ได้แก่ องค์การมหาชนที่จัดตั้งโดยพระราชบัญญัติเฉพาะ และที่จัดตั้งโดยพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในพระราชบัญญัติองค์การมหาชน พ.ศ. 2542⁸⁸

ดังนั้น นิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรของไทย จึงมีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น นิติบุคคลประเภทอื่นที่มีได้กล่าวถึงจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล อีกทั้งในปัจจุบันยังไม่มีประกาศกำหนดโดยรัฐมนตรีให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

⁸⁶ แหล่งเดิม

⁸⁷ แหล่งเดิม

⁸⁸ คำอธิบายกฎหมายปกครอง (น. 98). เล่มเดิม.

2.3.4 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรของนิติบุคคลประเภทบริษัท หรือนิติบุคคลอื่นบางประเภท ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ในบางครั้งจะถูกเรียกว่า ภาษีกำไร (Profit Tax) ฐานกำไรนี้สามารถคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (เท่ากับ 12 เดือน) โดยการนำรายได้หักออกจากค่าใช้จ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี⁸⁹ ผลต่างที่เกิดขึ้นจะออกมาในรูปของกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชี ซึ่งจะต้องนำ “กำไรสุทธิทางบัญชี” มาปรับปรุงให้เป็น “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” เพื่อนำไปคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹⁰ ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด⁹¹

นอกจากฐานกำไรแล้ว ในบางกรณีมีการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานอื่นด้วย เช่น ยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย หรือการจำหน่ายเงินกำไร ออกไปจากประเทศไทย⁹² เป็นต้น

2.3.5 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะนำไปคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในที่นี้จะขอกล่าวถึงเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป มีอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ อย่างไรก็ตามก็ยังมีกรณีลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณจากกำไรสุทธิ ตามรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

1. ร้อยละ 23 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2555
2. ร้อยละ 20 สำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2557⁹³
3. ร้อยละ 20 สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2558 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม 2558⁹⁴

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

⁹⁰ แหล่งเดิม.

⁹¹ *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร* (น. 155), เล่มเดิม.

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

⁹³ จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (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 อุดมศึกษาไทยในช่วงแรกจึงเป็นการศึกษาชั้นสูงเพื่อสนองความต้องการดังกล่าวนั่นเอง⁹⁵

ความคิดเรื่องการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษามีมาตั้งแต่ช่วงเริ่มต้นการปฏิรูปการศึกษาโดยมีการจัดการศึกษาชั้นสูงในด้านต่าง ๆ ตั้งแต่ยังไม่มี “มหาวิทยาลัย” ในความเข้าใจ ปัจจุบันอุดมศึกษาตามแนวทางการศึกษาสมัยใหม่ของไทยได้พัฒนาการมาเป็นลำดับ และถือว่าเริ่มต้นจากการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นในประเทศไทย โดยมหาวิทยาลัยแห่งแรกของประเทศไทย คือ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้รับการจัดตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2459 ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การศึกษาทางวิชาการรับสูงแก่ผู้เข้าศึกษา ในระดับนี้ และเพื่อเป็นการฝึกอบรมผู้สำเร็จการศึกษาให้มาทำงานกับหน่วยงานของรัฐประกอบกับ ในขณะนั้นได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดของประเทศตะวันตกในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาระดับมหาวิทยาลัยจึงได้ตั้งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยขึ้น⁹⁶

⁹⁴ จาก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557.

⁹⁵ จาก *อดีตและปัจจุบันของสถาบันอุดมศึกษาไทย: ภาพรวมสถาบันอุดมศึกษาประเทศต่าง ๆ* (รายงานผลการวิจัย) (น. 5), โดย ชีระ นุชเปี่ยม, และวีรวัดย์ งามสันติกุล, 2550, กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยนโยบายและแผนอุดมศึกษา มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

⁹⁶ 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 โดยมีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษาระดับสูงและความรู้ความเข้าใจในด้านการเมืองและการปกครองของประเทศในระบอบประชาธิปไตย⁹⁷

ในปี พ.ศ. 2485 ได้มีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์ขึ้นในสังกัดกระทรวงสาธารณสุข ซึ่งได้มีการตราพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์ขึ้นในปี พ.ศ. 2486 ทำให้มหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์มีฐานะเป็นมหาวิทยาลัยโดยสมบูรณ์ และในปี พ.ศ. 2486 นี้เอง ได้มีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นอีก 2 แห่ง คือมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ สังกัดกระทรวงเกษตรราธิการ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและขยายการศึกษาทางด้านเกษตร และมหาวิทยาลัยศิลปากร สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี ซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมการศึกษาด้านศิลปะและวัฒนธรรม เช่น ประติมากรรม ดนตรี นาฏศิลป์ โบราณคดี เป็นต้น⁹⁸

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 และได้เปลี่ยนสภาพเป็นมหาวิทยาลัยกรุงเทพ เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2527⁹⁹ ส่วนสถาบันอุดมศึกษาต่าง ๆ ในสังกัดกระทรวงศึกษาธิการ และกระทรวงอื่น ๆ ก็ได้มีการขยายตัวและเปลี่ยนสภาพเป็นมหาวิทยาลัยเพิ่มมากขึ้น¹⁰⁰ รวมทั้งมีการจัดตั้งวิทยาลัยครู ซึ่งจัดการศึกษาทั้งทางสายศึกษาศาสตร์ สายวิทยาศาสตร์ และสายศิลปศาสตร์ ต่อมาได้รับพระราชทานนามจากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวว่า “สถาบันราชภัฏ” เมื่อปี

⁹⁷ แหล่งเดิม.

⁹⁸ แหล่งเดิม.

⁹⁹ อดีตและปัจจุบันของสถาบันอุดมศึกษาไทย: ภาพรวมสถาบันอุดมศึกษาประเทศต่าง ๆ (รายงานผลการวิจัย) (น. 133). เล่มเดิม.

¹⁰⁰ จาก พัฒนาการด้านการศึกษาไทยในสมัยรัชการที่ 9: การอุดมศึกษาช่วงปีพุทธศักราช 2489-2539 (น. 2). เล่มเดิม.

พ.ศ. 2535¹⁰¹ ก่อนจะเปลี่ยนชื่อเป็น “มหาวิทยาลัยราชภัฏ” อย่างเป็นทางการตามพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ ในปี พ.ศ. 2547¹⁰²

2.4.2 ประเภทของมหาวิทยาลัยในประเทศไทย

2.4.2.1 มหาวิทยาลัยของรัฐ

สถาบันอุดมศึกษาของรัฐในปัจจุบันประกอบด้วยมหาวิทยาลัยต่าง ๆ และรวมถึงมหาวิทยาลัยราชภัฏและมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล ซึ่งเดิมไม่มีฐานะเป็นมหาวิทยาลัย แต่ได้มีพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ พ.ศ. 2547 และพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล พ.ศ. 2548 กำหนดฐานะให้เป็นมหาวิทยาลัย¹⁰³ มหาวิทยาลัยของรัฐมี 2 รูปแบบ คือ

(1) มหาวิทยาลัยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการ

การจัดตั้งมหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐ จะต้องตราเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย การดำเนินการหรือการบริหารต่าง ๆ ของมหาวิทยาลัยจึงเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยนั้น ๆ มหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐมีฐานะเป็นนิติบุคคล¹⁰⁴ เมื่อมีการจัดตั้งมหาวิทยาลัยขึ้นมาแล้ว การจัดตั้ง การรวม และการยุบเลิกหน่วยงานต่าง ๆ ในมหาวิทยาลัย เช่น สำนักงานวิชาเขต บัณฑิตวิทยาลัย คณะ วิทยาลัย สถาบัน สำนัก ศูนย์ หรือหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ เป็นต้น ให้ทำโดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา¹⁰⁵ หรือทำเป็นกฎกระทรวง¹⁰⁶ ส่วนการแบ่งส่วนราชการภายในมหาวิทยาลัยอาจทำเป็นประกาศทบวงมหาวิทยาลัย¹⁰⁷ ตามที่กฎหมายจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่งจะกำหนด

โครงสร้างและการบริหารงานของมหาวิทยาลัยที่เป็นหน่วยงานของรัฐ จะแตกต่างกันไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง โดยทั่วไปแล้วจะมีโครงสร้างและการบริหารพอสรุปได้ดังนี้

¹⁰¹ แหล่งเดิม.

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

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

¹⁰⁴ คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

¹⁰⁵ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2541.

¹⁰⁶ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยราชภัฏ พ.ศ. 2547.

¹⁰⁷ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2531.

1. สภามหาวิทยาลัย โดยทั่วไปแล้วสภามหาวิทยาลัยมีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมดูแลกิจการทั่วไปของมหาวิทยาลัย และมีอำนาจหน้าที่โดยเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง และสภามหาวิทยาลัยมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาเพื่อให้คำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะแก่มหาวิทยาลัย รวมทั้งสนับสนุนการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัย เช่น ส่งเสริมกิจการของมหาวิทยาลัย เป็นต้น¹⁰⁸

2. สำนักงานอธิการบดี มีอธิการบดีซึ่งได้รับพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งโดยคำแนะนำของสภามหาวิทยาลัย เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบการบริหารงานของมหาวิทยาลัย และอาจมีรองอธิการบดีหรือผู้ช่วยอธิการบดีเพื่อทำหน้าที่และรับผิดชอบตามที่อธิการบดีมอบหมายก็ได้¹⁰⁹

3. สำนักวิชาเขต มีรองอธิการบดีคนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบงานของวิทยาเขตนั้นแทนอธิการบดีตามที่ได้รับมอบหมาย และจะให้เป็นผู้ช่วยอธิการบดีคนหนึ่งหรือหลายคนเพื่อทำหน้าที่และรับผิดชอบตามที่อธิการบดีมอบหมายก็ได้ ในแต่ละวิทยาเขตให้มีกรรมการประจำวิทยาเขตมีอำนาจหน้าที่ให้คำปรึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการดำเนินกิจการต่าง ๆ ของวิทยาเขตต่ออธิการบดี ตลอดจนอำนาจอื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง¹¹⁰

4. บัณฑิตวิทยาลัย มีคณะบดีหนึ่งคนซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้ง เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบงานของบัณฑิตวิทยาลัย โดยบัณฑิตวิทยาลัยแต่ละแห่งจะมีคณะกรรมการประจำบัณฑิตวิทยาลัย โดยมีอำนาจหน้าที่ตามข้อบังคับของมหาวิทยาลัย¹¹¹

5. คณะ มีคณบดีคนหนึ่งซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้งเป็นผู้บังคับบัญชา และรับผิดชอบงานของคณะ โดยแต่ละคณะจะมีคณะกรรมการซึ่งมีอำนาจหน้าที่วางนโยบายและแผนงานของคณะให้สอดคล้องกับนโยบายของสภามหาวิทยาลัย ตลอดจนงานอื่น ๆ ที่กำหนดในพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยนั้น ๆ ¹¹²

¹⁰⁸ มาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ พ.ศ. 2541.

¹⁰⁹ คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

¹¹⁰ แหล่งเดิม.

¹¹¹ แหล่งเดิม.

¹¹² แหล่งเดิม.

6. วิทยาลัย มีคณะบดีคนหนึ่งซึ่งสภามหาวิทยาลัยแต่งตั้งเป็นผู้บังคับบัญชา และรับผิดชอบงานของวิทยาลัย โดยวิทยาลัยแต่ละแห่งให้มีคณะกรรมการประจำวิทยาลัย โดยมีอำนาจหน้าที่ตามข้อบังคับของมหาวิทยาลัย¹¹³

7. สถาบัน สำนัก ศูนย์ หรือหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ มีผู้อำนวยการสถาบัน ผู้อำนวยการสำนัก ผู้อำนวยการศูนย์ หรือหัวหน้าหน่วยงานที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเทียบเท่าคณะ คนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบ¹¹⁴

ตัวอย่างของมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐที่เป็นส่วนราชการในปัจจุบัน เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยแม่โจ้ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น

(2) มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ

มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ บัญญัติว่า “ให้สถานศึกษาของรัฐที่จัดการศึกษาระดับปริญญาเป็นนิติบุคคล และอาจจัดเป็นส่วนราชการหรือหน่วยงานในกำกับ ของ รัฐ ยกเว้นสถานศึกษาเฉพาะทางตามมาตรา 21

ให้สถานศึกษาดังกล่าว ดำเนินกิจการได้โดยอิสระ สามารถพัฒนาระบบบริหารและการจัดการที่เป็นของตนเอง มีความคล่องตัว มีเสรีภาพทางวิชาการ และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ สภามหาวิทยาลัย ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งสถานศึกษานั้น ๆ”

โดยที่การบริหารมหาวิทยาลัยภายใต้ระบบราชการนั้น จะต้องดำเนินการทุกอย่าง ภายใต้กฎเกณฑ์ของทางราชการที่เป็นบรรทัดฐานเดียวกันทุกส่วนราชการ มีระบบการควบคุม ตรวจสอบที่ตายตัว มีระบบการจัดสรรและบริหารงบประมาณที่กำหนดไว้สำหรับการใช้จ่ายเงิน ของราชการ โดยเฉพาะมีระบบการบริหารงานบุคคลที่เป็นระบบเดียวกันทั่วประเทศ จึงเกิดมี แนวคิดที่จะปรับเปลี่ยนมหาวิทยาลัยของรัฐในระบบราชการมาเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐที่ไม่ใช่ ระบบราชการในการบริหารจัดการ จุดประสงค์หลักก็เพื่อให้มหาวิทยาลัยมีระบบการบริหารจัดการ ที่คล่องตัว มากยิ่งขึ้น เพราะกฎเกณฑ์และระเบียบแบบแผนของทางราชการไทยที่ใช้ควบคุมและ บังคับบัญชาทุกหน่วยงานราชการ อาจไม่เหมาะกับบริบทของพันธกิจมหาวิทยาลัย¹¹⁵

¹¹³ รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

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

¹¹⁴ คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทหน่วยงานของรัฐ เช่น มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ เป็นต้น.

¹¹⁵ จาก “มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ปรัชญา หลักการ และนโยบายที่จำเป็น,” โดย ชีระพร วีระถาวร, มติชน, (2549, 27 ธันวาคม).

จากเหตุผลดังที่ได้กล่าวมา และอาศัยอำนาจตามกฎหมาย มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542 จึงเป็นที่มาของ “มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ” ซึ่งมีความหมายและการดำเนินการที่ต่างออกไป กล่าวคือ มหาวิทยาลัยจะมีความเป็นอิสระมากขึ้น โดยไม่มีการแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอก โดยเฉพาะเมื่อมหาวิทยาลัยเป็นองค์กรทางวิชาการที่มีหน้าที่สำคัญในการชี้นำสังคม ถ้ามหาวิทยาลัยถูกแทรกแซงโดยเฉพาะจากฝ่ายการเมืองก็อาจทำให้ประเด็นเกี่ยวกับผลประโยชน์ของสาธารณะ (Public Interest) เบี่ยงเบนจากข้อเท็จจริงที่ควรจะเป็น¹¹⁶ ดังนั้นการควบคุมและการกำกับของรัฐบาลจึงลดลง รัฐบาลจะกำกับเพียงด้านนโยบายการจัดสรรงบประมาณและคุณภาพเป็นหลัก แต่จะเน้นการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการดำเนินงาน¹¹⁷

โดยหลักการแล้วมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐจะมีสถานภาพเป็นหน่วยงานในกำกับของรัฐที่ไม่เป็นส่วนราชการและไม่เป็นรัฐวิสาหกิจ มีฐานะเป็นนิติบุคคลอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐโดยทบวงมหาวิทยาลัย (ปัจจุบันเปลี่ยนเป็น“สำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา” สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ โดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกระทรวงศึกษาธิการ พ.ศ. 2546)¹¹⁸ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐยังคงได้รับการจัดสรรงบประมาณจากงบประมาณแผ่นดินตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ อย่างเพียงพอที่จะประกันคุณภาพการศึกษาไว้ได้¹¹⁹

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

¹¹⁶ แหล่งเดิม.

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

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

¹¹⁹ *มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐบวกหรือลบกับอุดมศึกษาไทย* (น. 16). เล่มเดิม.

ในราชกิจจานุเบกษา ส่วนการแบ่งส่วนงานภายในมหาวิทยาลัยให้ทำเป็นประกาศของมหาวิทยาลัย โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา¹²⁰

สำหรับโครงสร้างและการแบ่งส่วนมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐจะแตกต่างกันไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัย โดยสรุปแล้วมีโครงสร้างไม่ต่างกับมหาวิทยาลัยของรัฐซึ่งเป็นส่วนราชการ

ตัวอย่างของมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มหาวิทยาลัยบูรพา มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีสุรนารี เป็นต้น

2.4.2.2 มหาวิทยาลัยเอกชน

การจัดตั้งมหาวิทยาลัยเอกชนซึ่งเป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนประเภทหนึ่ง¹²¹ 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

¹²⁰ รูปแบบการจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษา. สืบค้น 2 มีนาคม 2558, จาก

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

¹²¹ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550 บัญญัติว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมี สามประเภท คือ

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

ลักษณะของมหาวิทยาลัย สถาบัน และวิทยาลัย ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง.

คณะกรรมการอื่นหรือคณะอนุกรรมการ เพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ คณะกรรมการฯมอบหมายได้¹²²

2. สถาสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีอำนาจหน้าที่ในการวางนโยบายและควบคุมดูแล กิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และหน้าที่อื่น ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ สถาสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแต่ละแห่งประกอบด้วย นายกสภาสถาบัน ซึ่งผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นผู้เสนอชื่อ มีอธิการบดีเป็นกรรมการสภา สถาบันโดยตำแหน่ง กรรมการสภาสถาบันผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งผู้รับใบอนุญาตฯเป็นผู้เสนอชื่อ และ กรรมการสภาสถาบันผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งรัฐมนตรีเลือกจากบัญชีรายชื่อผู้ทรงคุณวุฒิ ที่คณะกรรมการ การอุดมศึกษาเห็นชอบ¹²³

3. คณะกรรมการพิจารณาตำแหน่งทางวิชาการประจำสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ประกอบด้วย ประธานกรรมการซึ่งสภาสถาบันฯแต่งตั้งจากกรรมการสภาสถาบัน และกรรมการ ผู้ทรงคุณวุฒิจากภายนอกสถาบันอุดมศึกษาเอกชน มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาเกี่ยวกับตำแหน่ง ทางวิชาการของคณาจารย์ในสถาบันอุดมศึกษาเอกชน¹²⁴

4. อธิการบดี เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบการบริหารงานของสถาบันอุดมศึกษา เอกชน โดยมีที่มาจากแต่งตั้งของสภาสถาบันฯ มีอำนาจหน้าที่ควบคุมดูแลกิจการของ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อกำหนด ระเบียบ และข้อบังคับของ สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนฯ¹²⁵

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

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

¹²³ คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชนพ.ศ. 2546 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550.

¹²⁴ แหล่งเดิม.

¹²⁵ แหล่งเดิม.

ชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม และทำนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ของชาติ”

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

ให้มหาวิทยาลัยเป็นนิติบุคคล มีฐานะเป็นกรมในทบวงมหาวิทยาลัย”

มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2551 บัญญัติว่า “มหาวิทยาลัย เป็นสถานศึกษาสมบูรณ์แบบทางวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษา ส่งเสริม วิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการวิจัยเพื่อความเป็นเลิศทางวิชาการและเกิดประโยชน์แก่สังคมเป็น ส่วนรวม บริการทางวิชาการแก่สังคม ทะนุบำรุงและส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม 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 ทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

มหาวิทยาลัยมุ่งหวังให้บัณฑิตของมหาวิทยาลัยมีคุณธรรมกับความรู้ เพียบพร้อมด้วย สติปัญญาและจริยธรรม ใฝ่รู้ กอปรด้วยวิจารณ์ญาณ จิตใจเสียสละ และความสำนึกรับผิดชอบต่อ ส่วนรวม”

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

เมื่อมหาวิทยาลัยของรัฐมีฐานะเป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งของมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นบุคคลประเภทหนึ่ง โดยมีสภาพบุคคลแยกออกจากบุคคลธรรมดา และมีความสามารถมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายได้¹²⁶ ตลอดจนมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้น ในการดำเนินกิจการของมหาวิทยาลัยจึงต้องกระทำภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ มิเช่นนั้นย่อมไม่ผูกพันมหาวิทยาลัย เนื่องจากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 66 นิติบุคคลย่อมมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่นภายในขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ ดังที่บัญญัติหรือกำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสารจัดตั้ง

สิทธิและหน้าที่ของนิติบุคคลที่มีอยู่ตามวัตถุประสงค์ หมายความว่า นอกจากจะมีกฎหมายกำหนดสิทธิและหน้าที่เป็นแนวทางในการดำเนินงานแล้ว นิติบุคคลยังต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์อีกด้วย ทั้งกฎหมายกำหนดหน้าที่และวัตถุประสงค์จึงเป็นแนวดำเนินงานของนิติบุคคลทั้งหมด บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าการที่นิติบุคคลจะดำเนินงานได้นอกจากจะมีกฎหมายโดยเฉพาะแล้ว ยังต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมาย ข้อบังคับ หรือตราสารจัดตั้งด้วย¹²⁷

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)¹²⁸

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

¹²⁷ แหล่งเดิม.

¹²⁸ แหล่งเดิม.

การดำเนินกิจการภายใต้ขอบวัตถุประสงค์นี้ หากเป็นนิติบุคคลประเภทอื่นตามกฎหมายเอกชน เช่น บริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะมีหลักการกระทำนอกเหนืออำนาจ (Ultra Vires Rule) หมายถึง การกระทำที่เกินอำนาจของบริษัท โดยกำหนดให้บริษัทดำเนินการภายใต้ขอบเขตและอำนาจของตน หลักการนี้เป็นหลักกฎหมายในระบบ Common Law อันมีแนวความคิดมาจากทฤษฎีสวมมติ (Fiction Theory) ตามทฤษฎีนี้เมื่อบริษัทเป็นบุคคลสมมติที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย บริษัทจึงอาจดำเนินการได้ตามวัตถุประสงค์ซึ่งได้รับอนุญาตตามกฎหมายเท่านั้น¹²⁹

หลักการกระทำนอกเหนืออำนาจ (Ultra Vires Rule) นั้น ตามกฎหมายอังกฤษแต่เดิมถือว่าบริษัทไม่มีอำนาจทำได้ การกระทำนั้นจึงเป็น โฆษะ ไม่ผูกพันบริษัทและบริษัทจะเข้ารับกิจการนั้นไม่ได้ แต่ศาลไทยเราหาได้นำหลักนี้มาใช้โดยเคร่งครัดไม่ ทั้งนี้ได้เคยมีการวินิจฉัยว่าสัญญาที่อยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทเป็น โฆษะ เพียงแต่ว่าไม่มีผลผูกพันบริษัท โดยบริษัทอาจปฏิเสธไม่ยอมรับผิดตามสัญญานั้นได้ แต่ถ้าบริษัทเข้ารับเอาหรือปฏิบัติตามสัญญานั้นแล้ว ก็จะต้องถือว่าสัญญานั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทโดยไม่ยอมรับผิดตามสัญญานั้นหาได้ไม่ และบุคคลผู้เป็นคู่สัญญากับบริษัท เมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญากันแล้ว จะมาอ้างว่าสัญญานั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัทเพื่อว่าตนจะไม่ต้องรับผิดก็ไม่ได้¹³⁰

สำหรับแนวคำพิพากษาของศาลไทย วางหลักเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ว่า การกระทำนอกวัตถุประสงค์ก็อาจให้สัตยาบันได้ แม้กิจการนั้นจะอยู่นอกวัตถุประสงค์ของบริษัท ถ้าบริษัทเข้ารับเอากิจการนั้น ๆ แล้ว บริษัทจะปฏิเสธความรับผิดในภายหลัง โดยอ้างว่ากิจการนั้นอยู่นอกวัตถุประสงค์ไม่ได้ ซึ่งแตกต่างไปจากหลักเดิมตามกฎหมายอังกฤษ ซึ่งถือว่าการกระทำนอกวัตถุประสงค์เป็น โฆษะ ไม่อาจให้สัตยาบันได้ แต่อย่างไรก็ดี ถ้าหากบริษัทปฏิเสธไม่ยอมรับเอากิจการซึ่งอยู่นอกวัตถุประสงค์มาแต่แรก บริษัทก็น่าจะไม่ต้องรับผิด เพราะบริษัทย่อมปฏิเสธไม่ยอมรับเอาการกระทำที่เกินอำนาจนั้นได้¹³¹

สำหรับกรณีที่มหาวิทยาลัยของรัฐดำเนินกิจการนอกวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยนั้น คือกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินการที่ไม่เกี่ยวข้องกับทำให้บริการด้านการศึกษา เช่น การที่มหาวิทยาลัยดำเนินการสร้างโรงแรมเพื่อใช้เป็นสถานที่ฝึกปฏิบัติแก่นักศึกษาและเปิดให้ประชาชนทั่วไปเข้าพัก โดยมีการจ้างบุคคลภายนอกมาดำเนินการด้วย หรือกรณีพัฒนา

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

¹³⁰ แหล่งเดิม.

¹³¹ แหล่งเดิม.

อสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เอกชนเช่าพื้นที่ทำเป็นสำนักงาน ห้างสรรพสินค้า เป็นต้น ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดในบทที่ 4

2.4.4 รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย

เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจสำหรับหัวข้อต่อไปนี้ ผู้วิจัยได้อธิบายความหมายและประเภทของเงินรายได้แผ่นดิน พอสังเขป ดังนี้

เงินรายได้แผ่นดิน หมายถึง เงินที่ส่วนราชการจัดเก็บหรือรับไว้เป็นกรรมสิทธิ์ ตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ หรือจากนิติกรรมหรือนิติเหตุและกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ¹³²

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 ภาษีโทคลันทน์ภายใน ภาษีบริการเฉพาะ และภาษีทรัพยากรธรรมชาติ

¹³² ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเงินรายได้แผ่นดิน. สืบค้น 23 มีนาคม 2558, จาก

(1.4) รายได้ภาษีสินค้าเข้าออก คือ รายได้ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการที่นำเข้ามาในประเทศ เนื่องจากการนำเข้ามาโดยบุคคลที่มีถิ่นพำนักภายนอกประเทศให้แก่บุคคลที่มีถิ่นพำนักภายในประเทศ และรายได้จากภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าที่ได้ถูกขนส่ง ออกนอกประเทศ หรือบริการที่ส่งออกไปให้แก่บุคคลที่มีถิ่นพำนักภายนอกประเทศโดยบุคคลที่มีถิ่นพำนักภายในประเทศ

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

(1.6) รายได้ภาษีลักษณะอื่น คือ รายได้ที่หน่วยงานใช้อำนาจรัฐจัดเก็บในลักษณะภาษี และต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน รัฐไม่ต้องจัดบริการหรือดำเนินการใด ๆ เป็นการตอบแทนแก่ผู้ชำระเงินโดยตรง ซึ่งไม่เข้าลักษณะภาษีประเภทต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ข้างต้น และนับเป็นรายได้ภาษีลักษณะอื่นตามการจัดประเภทรายได้แผ่นดินของกรมบัญชีกลาง

(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 และต้องนำส่งเงินรายได้ที่ได้รับให้แก่รัฐบาลเป็นรายได้แผ่นดิน¹³³

สำหรับรายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยนั้น ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยของรัฐทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐประเภทที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ ซึ่งเป็นสมมติฐานของการศึกษาในงานวิจัยฉบับนี้เท่านั้น

พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐแต่ละแห่ง โดยทั่วไปจะกำหนดให้มหาวิทยาลัยมีรายได้จากงบประมาณแผ่นดินที่รัฐอุดหนุน และอาจมีรายได้ดังต่อไปนี้

¹³³ แหล่งเดิม.

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

(5) รายได้หรือผลประโยชน์อื่น ๆ เช่น รายได้จากการลงทุนร่วมกับนิติบุคคลอื่น เพื่อดำเนินกิจการที่เกี่ยวกับหรือต่อเนื่องกับกิจการของมหาวิทยาลัย หรือนำผลการค้นคว้าและวิจัย ไปเผยแพร่หรือหาประโยชน์¹³⁴

นอกจากนี้ มหาวิทยาลัยมีอำนาจในการปกครองดูแล บำรุงรักษา ใช้และจัดหา ผลประโยชน์จากทรัพย์สินของมหาวิทยาลัย ทั้งที่เป็นที่ราชพัสดุตามกฎหมายว่าด้วยที่ราชพัสดุและ ที่เป็นทรัพย์สินอื่น โดยที่รายได้ของมหาวิทยาลัยตามที่ได้กล่าวมาแล้ว รวมถึงเบี้ยปรับที่เกิดจากการดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยไม่เป็นรายได้ที่ต้องนำส่งกระทรวงการคลัง เพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน ตามกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง และกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ เว้นแต่ เบี้ยปรับที่เกิดจากการผิดสัญญาการศึกษา และเบี้ยปรับที่เกิดจากการผิดสัญญาซื้อทรัพย์สินหรือ สัญญาจ้างทำของที่ดำเนินการ โดยใช้เงินงบประมาณ¹³⁵ ซึ่งสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีการ งบประมาณ พ.ศ. 2502 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 24 วรรค 4 ซึ่งบัญญัติว่า “รัฐมนตรีจะอนุญาตให้ ส่วนราชการที่ได้รับเงินในกรณีต่อไปนี้ นำเงินไปใช้จ่ายโดยไม่ต้องนำส่งคลังก็ได้ คือ

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

อนึ่ง บรรดาอสังหาริมทรัพย์ที่มหาวิทยาลัยได้มาโดยมีผู้อุทิศให้ หรือได้มาโดยการซื้อ หรือแลกเปลี่ยนจากรายได้ของมหาวิทยาลัยตั้งแต่วันที่พระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยใช้บังคับ ไม่ถือเป็นที่ราชพัสดุ และให้เป็นกรรมสิทธิ์ของมหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยจะต้องจัดการเกี่ยวกับ รายได้และทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยเพื่อประโยชน์ภายในขอบวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัย และ จะต้องจัดการเกี่ยวกับเงินและทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้ตามเงื่อนไขที่ผู้อุทิศให้กำหนดไว้ และต้อง เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยด้วย¹³⁶

¹³⁴ คัดย่อมาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งมหาวิทยาลัยของรัฐแต่ละแห่ง.

¹³⁵ แห่หลังเดิม.

¹³⁶ 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