

## บทที่ 4

### ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัย ของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหา กำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย

จากที่ได้ศึกษามาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ทั้งมหาวิทยาลัยของรัฐที่เป็นส่วนราชการ และมหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายจัดตั้งมหาวิทยาลัยแต่ละแห่ง แต่มหาวิทยาลัย ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

วัตถุประสงค์หลักของการจัดตั้งมหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นองค์กรที่ให้บริการด้านการศึกษา ขั้นสูงให้กับประชาชน ก็คือ เพื่อใช้เป็นสถานศึกษาและวิจัย มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษา ส่งเสริม วิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ซึ่งถือเป็นบริการสาธารณะที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐ แต่หากว่า มหาวิทยาลัยได้ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือ วัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย จึงมีปัญหาคือที่น่าคิดต่อไปว่าการดำเนินกิจการดังกล่าวของ มหาวิทยาลัยนั้นเหมาะสมหรือไม่ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในบทนี้ผู้วิจัยจะ ได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาการไม่จดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัย ทั้งในกรณีที่ มหาวิทยาลัย ดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้ง และกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินกิจการ อันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของ มหาวิทยาลัยด้วย

#### 4.1 ปัญหาการไม่จดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า มหาวิทยาลัยของรัฐ ไม่ถือเป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่มีลักษณะเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดไว้ใน ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 มหาวิทยาลัยจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่ว่ามหาวิทยาลัย จะมีรายได้จากการดำเนินกิจการประเภทใดก็ตาม อีกทั้งรายได้ของมหาวิทยาลัย ก็ยังได้รับยกเว้น มิต้องนำส่งเงินดังกล่าวเป็นรายได้แผ่นดินอีกด้วย

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 ที่มีความจำเป็นต่อการพัฒนาองค์ความรู้ให้แก่มวลบุคคล เพื่อนำไปสู่การพัฒนาสังคมให้มีความเจริญก้าวหน้าในที่สุด รัฐจึงให้ความสำคัญกับบริการสาธารณะด้านการศึกษาดังจะเห็นได้จากข้อมูลภาพรวมรายจ่ายของประเทศไทยสำหรับด้านการศึกษารายจ่ายดังกล่าวจะอยู่ในอันดับต้น 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

การที่รัฐต้องลงทุนในด้านการศึกษาโดยเฉพาะอย่างยิ่งการศึกษาในระดับอุดมศึกษา ก็เพื่อประโยชน์ของประเทศชาติส่วนรวม 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 ดังนั้นมหาวิทยาลัยจึงอาจมีรายได้เกิดขึ้นจากการดำเนินการที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักคือการให้บริการด้านการศึกษาคือ

กรณีศึกษา ตามตัวอย่างที่ได้เคยกล่าวมาแล้วว่ามีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม)/1520 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541 เรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลของมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีเปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกปฏิบัติงาน ซึ่งมหาวิทยาลัยแห่งหนึ่งได้มีข้อหารือต่อกรมสรรพากรว่า กรณีที่มหาวิทยาลัยเปิดโรงแรมสาธิตเป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงาน โรงแรมเพื่อสนับสนุนการเรียนการสอนให้แก่นักศึกษา และเปิดให้บริการแก่นักศัลภายนอกด้วย 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 โดยได้ดำเนินงานโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้านโรงแรม และมีการบริการแก่นักศัลภายนอกด้วย 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 ผู้วิจัยมีความเห็น ว่า กรณีดังกล่าว เป็นกรณีที่มหาวิทยาลัยดำเนินการที่อยู่นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักนั้นคือการ ให้บริการด้านการศึกษาและส่งเสริมวิชาการ กล่าวคือ แม้ในส่วนของการดำเนินการ โรงแรม เพื่อให้นักศึกษาใช้ฝึกปฏิบัติงานจะเป็นการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับการเรียนการสอน ในหลักสูตรด้านการท่องเที่ยวและการโรงแรม สำหรับมหาวิทยาลัยที่มีการเปิดการเรียนการสอน ในขณะดังกล่าว จึงถือว่าเป็นวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัยในการให้บริการด้านการศึกษา ก็ตาม แต่หากว่าในการดำเนินการนั้นมหาวิทยาลัยได้ว่าจ้างบุคคลภายนอกหรือเอกชนเข้ามา ดำเนินการเพื่อกำไรด้วย กรณีดำเนินการ โรงแรมดังกล่าวจึงมิได้เพียงแต่ใช้เป็นสถานที่ สำหรับนักศึกษาฝึกปฏิบัติงานเท่านั้น อีกทั้งการที่เปิดให้บุคคลทั่วไปเข้ารับบริการของ โรงแรมโดย คิดอัตราค่าบริการและค่าที่พักในอัตราที่ใกล้เคียงกันกับ โรงแรมที่ดำเนินการ โดยผู้ประกอบการ เอกชน หากผลการประกอบการมีรายรับมากกว่ารายจ่ายย่อมมีกำไรเกิดขึ้น กรณีดังกล่าวจึงเป็นการ ดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร โดยมหาวิทยาลัยก็สามารถ บริหารจัดการกำไรจากกิจการนั่นเอง โดยมีต้องนำส่งเงินรายได้เข้ารัฐเป็นรายได้แผ่นดินแต่อย่างใด กรณีดังกล่าวจึงมีลักษณะไม่ต่างกับการดำเนินการของเอกชน เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจการโรงแรมในลักษณะเดียวกัน

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

ส่วนการดำเนินการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/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 การดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร 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 ซึ่งเปิดโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้าน โรงแรม และมีกรให้บริการแก่บุคคลทั่วไป เช่น

ก) โรงแรมสวูเทล (Swutel hotel) เป็น โรงแรมระดับ 4 ดาว ที่จัดตั้งโดยมหาวิทยาลัย ศรีนครินทรวิโรฒ ตั้งอยู่ ณ อาคารบริการ ม.ล. ปิ่น มาลากุล ถนนอโศกมนตรี แขวงคลองเตยเหนือ เขตวัฒนา กรุงเทพมหานคร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการสถานที่พักสำหรับทุกท่านที่มีความต้องการพักภายในมหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ เพื่อเป็นสถานที่ฝึกประสบการณ์วิชาชีพสำหรับ นิสิตสาขาการท่องเที่ยวและการโรงแรม เพื่อเป็นศูนย์กลางการศึกษากิจการบริการจัดการธุรกิจด้านการบริการ 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 ซึ่งจะได้เรียนรู้ทั้งภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติ<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 ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ถือจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่รัฐ 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

โดยการเปิดโรงแรมสาธิตเพื่อให้นักศึกษาของมหาวิทยาลัยใช้เป็นสถานที่ฝึกหัดปฏิบัติงานด้าน โรงแรมและเปิดให้บริการแก่บุคคลทั่วไปด้วยนั้น 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
ศาลาขาววิลเลียม	โรงแรมของมหาวิทยาลัยรัฐ	4 ดาว	2,209.01 บาท	1,444.35 บาท
แอมบาสเตอร์ กรุงเทพฯ	โรงแรมของเอกชน	4 ดาว	2,080 บาท	1,782 บาท
ไบฮอกสกายประตูน้ำ	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 โรงแรมของผู้ประกอบการเอกชนทั่วไป นั้นมีอัตราที่ใกล้เคียงกัน 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 กับโรงแรมที่ประกอบกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชนเป็นผู้อยู่ในสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน ย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่า ๆ กัน ดังนั้น ทั้งมหาวิทยาลัยและผู้ประกอบการเอกชน จึงควรถูกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในทางภาษีอากร กล่าวคือ ควรมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน แต่ในความเป็นจริงแล้ว นิติบุคคลประเภทบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการโรงแรมเท่านั้น 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

นอกจากนั้นผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเพื่อเปรียบเทียบระหว่าง มหาวิทยาลัยของรัฐ 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> วฏววรรษ 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 บรรดาเงินที่ปวงที่พึงชำระให้แก่รัฐบาลไม่ว่าเป็นภาษีอากร  
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 ไม่ว่าจะเป็นรายได้ที่มหาวิทยาลัยได้รับจากการดำเนินการตามวัตถุประสงค์  
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 นอกจากนั้นยังอาจเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่าย ในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีกับฝ่ายผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลด้วย เพราะเมื่อใดก็ตามที่มีการดำเนินกิจการ อันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลัก หน่วยงานของรัฐเหล่านั้น อาจต้องทำการหารือ ต่อกรมสรรพากร ทุกครั้งว่ากิจการดังกล่าวอยู่ในขอบเขตต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ นอกจากจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติแล้วยังมีผลต่อความสมัครใจในการเสียภาษีด้วย

ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงควรต้องกำหนดบทบัญญัติให้ชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ทำให้เจ้าพนักงานไม่ต้องตีความกฎหมายอีก ก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษี เช่น ควรบัญญัติกำหนดให้มหาวิทยาลัย ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ

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

4.2.3 ปัญหาการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับมหาวิทยาลัยของรัฐ กรณีดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ตามหลักความเป็นกลาง

หลักความเป็นกลางในทางภาษีอากร หมายถึง ระบบภาษีที่ตีควรมีโครงสร้างที่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด

จากกรณีศึกษา การที่มหาวิทยาลัยของรัฐ เปิดโรงแรมสาธิตให้นักศึกษาฝึกงานและเปิดให้บริการแก่นักศึกษานอกได้มาใช้บริการด้วยนั้น โดยมีอัตราค่าที่พักและบริการใกล้เคียงกับโรงแรมที่ประกอบกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน กรณีดังกล่าวจึงเป็นการดำเนินกิจการอันอาจก่อให้เกิดกำไร/อันมีลักษณะเป็นการแสวงหากำไร นอกเหนือวัตถุประสงค์หลักของมหาวิทยาลัย ดังเหตุผลที่ได้อธิบายไว้แล้ว แต่มหาวิทยาลัยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกิจการดังกล่าว เนื่องจากมหาวิทยาลัยไม่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาตามหลักความเป็นกลาง กรณีดังกล่าวย่อมขัดต่อหลักความเป็นกลาง เนื่องจากการไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังกล่าว อาจกระทบกระเทือนรูปแบบการให้บริการของโรงแรมที่ดำเนินกิจการโดยผู้ประกอบการเอกชน โดยอาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจลงทุนในการดำเนินธุรกิจ โรงแรมในระดับมาตรฐานเดียวกัน เนื่องจากมองเห็นถึงความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งที่มีอัตราค่าที่พักและค่าบริการใกล้เคียงกันอันอาจหมายถึงความสามารถในการหารายได้ที่ใกล้เคียงกันด้วย 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.