

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน¹

ไวภูณัฐ วงษ์ขำ²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อ ศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีและหลักทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน เพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงการพัฒนากระบวนการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนให้เกิดประสิทธิภาพตามหลักภาษีอากรที่ดี โดยผู้ศึกษาพบว่า มีปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนอยู่หลายประการ ซึ่งสามารถแยกพิจารณาเพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาดัง 4 ประการต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาเกี่ยวกับการได้รับยกเว้นรายการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ถือเป็นประเด็นปัญหาข้อหลักในการที่จะต้องพิจารณา เนื่องจากการยกเว้นรายการหรือภาษีอากรในส่วนของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น เป็นการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกประเภท โดยเริ่มตั้งแต่กำไรสุทธิ และแยกย่อยลงมาเป็นภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ตลอดจนเงินกำไรที่ส่งออกไปต่างประเทศหรือเงินส่วนแบ่งกำไรก็ตาม ซึ่งการได้รับสิทธิลักษณะนี้ มักมีความสับสนของปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร การใช้ช่องว่างของสิทธิประโยชน์ตรงนี้ ในการแสวงหากำไรเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นการดำเนินธุรกิจเช่นว่านั้น จะมาจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเองหรือมาจากบุคคลหรือผู้ประกอบการอื่นใด ไม่ว่าทั้งจากในหรือนอกประเทศไทย นอกจากนี้ ยังอาจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการแข่งขันทางธุรกิจการศึกษาของภาคเอกชนด้วยกันเอง

สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีวัตถุประสงค์ชัดเจนในการให้บริการทางวิชาการ โดยจัดการเรียนการสอนตลอดจนการวิจัยต่าง ๆ ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา รัฐจึงเห็นสมควรให้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้นได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยอำนาจจากประมวลรัษฎากรเพื่อการตราพระราชกฤษฎีกาขึ้น คือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558 กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และ กฎกระทรวง ฉบับที่ 307 (พ.ศ. 2558) ซึ่งเป็นกฎกระทรวง

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ รองศาสตราจารย์พัฒนา เรือนใจดี

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ที่ระบุถึงการยกเว้นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้จากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ซึ่งหากพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ภายใต้หลักเกณฑ์ของพระราชกฤษฎีกา รวมถึงกฎกระทรวงฉบับนี้ มีการให้สิทธิยกเว้นกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน และยังครอบคลุมไปถึงเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกำไรสุทธิของสถาบันอุดมศึกษาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย โดยกล่าวได้ว่า เมื่อใดที่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนมีเงินได้จากการดำเนินกิจการ เงินได้ดังกล่าวนี้ เมื่อถูกนำมาคิดคำนวณตามหลักทางบัญชีภาษีอากร และฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ภาษีอากรของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในส่วนนั้น จะได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องชำระให้แก่อำนาจรัฐ

แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของการยกเว้นรายการหรือการไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนดังกล่าวในพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงฉบับข้างต้น จะพบว่า การยกเว้นรายการในส่วนของกำไรสุทธิและเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรอันเกิดจากกำไรสุทธินั้น ไม่ได้มีการกำหนดหรือระบุแยกให้เห็นชัดเจนว่า ที่มาที่ไปของเงินได้ก่อนการคิดคำนวณจนออกเป็นกำไรสุทธิและเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเช่นว่านั้น สถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับเงินได้มาจากทางใดบ้าง และหากพิจารณาเปรียบเทียบกันจะเห็นได้ว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนก็มีความคล้ายคลึงกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์และตามประมวลรัษฎากรที่เสมือนว่ามีการดำเนินกิจการในธุรกิจประเภทการให้บริการด้านการศึกษา แต่ในทางกลับกันนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และตามประมวลรัษฎากร กลับมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่อำนาจรัฐอย่างไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

อีกทั้งการดำเนินกิจการสถาบันอุดมศึกษาเอกชน อาจมีกรณีที่เงินได้หรือรายได้ที่ไม่ได้มาจากการให้บริการด้านการศึกษา หรือเงินได้ที่ได้รับมาจากการประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ภายใต้กฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเสมอไป เช่น เงินได้ส่วนหนึ่งอาจมาจากการให้บริการด้านการศึกษาโดยมีการจัดการเรียนการสอนจริง แต่เงินได้อีกส่วนหนึ่งอาจได้มาจากการให้บริการเช่าพื้นที่ภายในสถาบันอุดมศึกษาเพื่อการพาณิชย์ เป็นต้น ซึ่งการดำเนินธุรกิจในส่วนหลังนี้ ย่อมก่อให้เกิดเงินได้ที่มีลักษณะเป็นทางการค้าหรือหากำไร ถือเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร และอาจเป็นการดำเนินกิจการนอกวัตถุประสงค์ของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน แต่เงินได้ทั้งสองส่วนตามตัวอย่างข้างต้นนี้ เมื่อภายหลังถูกคิดคำนวณตามฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลจนออกมาเป็นกำไรสุทธิ รวมถึงเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรช่วงท้ายที่สุดแล้ว กลับได้รับสิทธิยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรัฐทั้งหมด

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ควรตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรายการ ฉบับใหม่ขึ้นมา โดยให้ยกเลิก มาตรา 3 (1) แห่ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน

ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 588) พ.ศ. 2558 และให้เพิ่มเติมข้อความในมาตรา 3 (1) ตอนต้น เป็นดังต่อไปนี้แทน

“มาตรา 3 (1) กำไรสุทธิที่ได้จาก การดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของกิจการสถาบันอุดมศึกษา เอกชน...”

ประเด็นปัญหาประการต่อไป คือ ปัญหาเกี่ยวกับคำนิยามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร หากพิจารณาให้ลึกถึงเนื้อหาของคำนิยามนี้แล้วจะเห็นได้ชัดว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ไม่ได้มีสถานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งทั่วไปตามกฎหมายของไทย เช่น ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด เป็นต้น ซึ่งหมายความว่า คำนิยามของหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้ครอบคลุมถึงการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากรภายใต้มาตรา 39 หรืออาจกล่าวได้ว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ไม่ได้เข้าลักษณะของการเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร สถาบันอุดมศึกษาเอกชนจึงไม่มีหน้าที่หรืออยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่กรมสรรพากร ไม่ว่าจำนวนเงินได้ดังกล่าวของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนจะมีจำนวนเท่าใดก็ตาม ทั้ง ๆ ที่การดำเนินการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น ก็มีลักษณะเป็นหน่วยธุรกิจของเอกชนหน่วยหนึ่ง ที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับการให้บริการทางการศึกษา ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยไม่สามารถใช้อำนาจเรียกเก็บเงินค่าภาษีอากรจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้อย่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป

หากพิจารณาจะเห็นว่า ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีฝ่ายสรรพากร และถือเป็นภาษีอากรประเมินตามมาตรา 38 ที่เรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 39 ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 นี้ มีความหมายที่กว้างกว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยกล่าวได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีคำนิยามจำกัดความไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายรวมถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยและตามกฎหมายของต่างประเทศ นอกจากนี้ ยังรวมถึงกิจการซึ่งดำเนินเป็นทางการค้าหรือหากำไรของรัฐบาล หรือองค์กร หรือนิติบุคคลอื่น ๆ ตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมบางประเภท ตลอดจนนิติบุคคลที่ถูกอนุมัติโดยรัฐมนตรีว่าให้เป็นหน่วยทางภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในปัจจุบันนี้ มีเพียง ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพียงหน่วยงานเท่านั้น

แม้สถาบันอุดมศึกษา ถือเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่ตั้งตามกฎหมายของประเทศไทย แต่ประเด็นอันอาจเป็นปัญหาสำคัญต่อมา คือ คำนิยามหรือความหมายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร ภายใต้มาตรา 39 นั้น กลับไม่ได้หมายความว่า

รวมถึงนิติบุคคลประเภทสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่เป็นกฎหมายเฉพาะ และเนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนไม่ได้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกจัดตั้งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่สถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น ถือเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามมาตรา 4 แห่ง พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 โดยมาตราดังกล่าวมีหลักกำหนดว่า ให้สถาบันอุดมศึกษาที่ได้รับการจัดตั้งตามพระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2522 ซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ฉบับเก่า ก่อนหน้าที่จะบังคับใช้พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 นั้น เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามพระราชบัญญัติฉบับปัจจุบันและคงมีสภาพเป็นนิติบุคคลด้วย และนอกจากนี้ ยังมีการให้ความรับรองของการเกิดขึ้นเป็นนิติบุคคลของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ในมาตรา 13 แห่ง พระราชบัญญัติสถาบันอุดมศึกษาเอกชน พ.ศ. 2546 เป็นข้อกำกับอีกชั้นหนึ่ง โดยหลักตามมาตรา 13 นี้ เป็นบทกฎหมายในการกำหนดให้สถานะของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนนั้น เริ่มต้นมีสภาพเป็นนิติบุคคลนับตั้งแต่วันที่ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งเป็นสถานศึกษา

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ควรกำหนดให้ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนเป็นหน่วยภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่อธิบดีประกาศและกำหนด โดยอนุมนตรีรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา เพื่อให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเป็นผลคำนายมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในมาตรา 39 นั้น ครอบคลุมถึงการเป็นหน่วยภาษีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน โดยมีลักษณะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 (6)

ประเด็นปัญหาอีกประการต่อมา คือ ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของกิจการประเภทสถาบันอุดมศึกษาเอกชน นับเป็นข้อที่ควรพิจารณาว่า เดิมทีสถาบันอุดมศึกษาเอกชนได้รับสิทธิการยกเว้นรัษฎากรและไม่เข้าข่ายการเป็นบริษัทหรือนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรในมาตรา 39 แต่อย่างไรก็ตาม หากภายหลังมีการพิจารณยกเลิกหรือจำกัดสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าวที่สถาบันอุดมศึกษาเคยได้รับ ย่อมเกิดปัญหาในเรื่องของอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นอัตราภาษีเงินได้แบบคงที่ โดยทั่วไปอยู่ที่อัตราร้อยละ 20 ซึ่งอัตราดังกล่าวมีไว้เพื่อเป็นการเป็นฐานในการคำนวณเงินได้ที่เรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการเป็นทางการค้าหรือหากำไรแบบ 100 เปอร์เซ็นต์ แต่ในทางกลับกัน แม้สถาบันอุดมศึกษาเอกชนอาจดำเนินการในลักษณะที่เข้าข่ายเป็นการแสวงหากำไรอันเนื่องมาจากการแข่งขันทางธุรกิจ แต่ก็ไม่สามารถกล่าวได้ทั้งหมดว่า เป็นการดำเนินการในลักษณะเป็นทางการค้าหรือหากำไรได้แบบนิติบุคคลทั่วไป เนื่องจากเนื้อแท้ของการเป็นธุรกิจประเภทนี้ ยังคงไว้ซึ่งวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการเรียนการสอน สอนทำการวิจัย ให้บริการทางวิชาการแก่สังคม ตลอดจนทำนุบำรุงศิลปและวัฒนธรรมของชาติอยู่เช่นกัน

การกำหนดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีความจำเป็นจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของกิจการหรือประเภทของธุรกิจและขนาดของหน่วยธุรกิจเป็นสำคัญ เนื่องจากหากมีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทุกประเภท ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราที่เท่ากันหมด ถึงแม้อัตราภาษีดังกล่าวจะเรียกเก็บในลักษณะที่เท่ากัน ดูเหมือนจะมีความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ แต่พิจารณาอย่างลึกลงไปจะเห็นว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลาย ๆ ประเภท เป็นธุรกิจที่อาจไม่ได้มีรายได้เยอะ บางรายเป็นเพียงธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งหากจะต้องแบกรับภาระภาษีโดยการชำระภาษีในอัตราที่ค่อนข้างสูงกว่าขนาดของธุรกิจหรือกิจการ ก็อาจทำให้ไม่ได้เกิดความเป็นธรรมหรือเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมของพื้นฐานลักษณะภาษีอากรที่ได้อย่างแท้จริง เนื่องจากการใช้อัตราภาษีในจำนวนที่เท่ากันของทุกหน่วยธุรกิจ โดยไม่คำนึงถึงผลประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับจากบริการของรัฐหรือตามความสามารถในการจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ย่อมเป็นผลให้เกิดความขัดกันในลักษณะความเป็นธรรมสัมพัทธ์ และไม่ถือเป็นภาษีอากรที่ดีเพราะหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมพัทธ์ไม่ไปควบคู่กัน

การประกอบกิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ถือเป็นองค์กรที่มีวัตถุประสงค์ค่อนข้างชัดเจนในการดำเนินการ โดยเป็นองค์กรที่มีวัตถุประสงค์ในการให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพ จัดการเรียนและการสอน ทำการวิจัย ตลอดจนการให้บริการทางวิชาการ ซึ่งกล่าวได้ว่า วัตถุประสงค์ของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ไม่ได้มีเจตนาที่แท้จริงเพื่อการดำเนินกิจการไปทางการค้าหรือหากำไรทางธุรกิจเป็นสำคัญ ถือว่ามีลักษณะคล้ายคลึงกับองค์กรที่ไม่แสวงหากำไรหรือผลประโยชน์จากสังคม แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากสภาพของการดำเนินกิจการโดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงอาจทราบได้ว่า แท้จริงแล้วการดำเนินกิจการของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนบางประเภท อาจไม่ได้ดำเนินกิจการเพื่อการให้การศึกษา ส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพ จัดการเรียนและการสอน สอนทำการวิจัย ตลอดจนการให้บริการทางวิชาการเท่านั้น แต่บางลักษณะอาจประกอบกิจการเป็นทางการค้าหรือหากำไรทางธุรกิจ

โดยดำเนินการนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ของความเป็นสถาบันอุดมศึกษานี้ หากมีการตั้งนโยบายการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ใช้วิธีการคำนวณเดียวกันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรทั่วไปคือใช้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 อาจทำให้การคิดคำนวณยอดภาษีเงินได้ดังกล่าวเกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่าง สถาบันอุดมศึกษาเอกชน กับ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของเอกชนทั่วไปตามประมวลรัษฎากร หรือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เหตุเพราะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของเอกชนทั่วไปตามประมวลรัษฎากรหรือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีวัตถุประสงค์ที่แน่ชัดในการดำเนินกิจการหรือประกอบธุรกิจไปในทางการค้าหรือหากำไร ไม่ใช่หน่วยงานหรือองค์กรที่มีลักษณะไม่แสวงหากำไรหรือไม่แสวงหาประโยชน์อื่นใดจากการประกอบกิจการ

จึงเกิดเป็นปัญหาที่จำเป็นจะต้องพิจารณาต่อไป คือ หากมีการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากสถาบันอุดมศึกษาเอกชน อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 20 อันเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งในการคิดคำนวณภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะมีความเป็นธรรมจริงหรือไม่ เจตนารมณ์ในการดำเนินการนั้น มีลักษณะที่ค่อนข้างแตกต่างกันพอสมควร

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า อัตราสำหรับสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ควรกำหนดและใช้อัตราแบบก้าวหน้า ซึ่งอาจจะนำไปใช้อัตราที่คล้ายคลึงกับวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม หรือ SME โดยพิจารณาเกณฑ์ของอัตราที่เหมาะสมกับสถานการณ์หรือสภาพสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน

ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย คือ ปัญหาเกี่ยวกับความหมายคำว่าตัวแทนตามประมวลรัษฎากร ภาษีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ประเด็นปัญหานี้ ถือเป็นประเด็นที่ค่อนข้างมีความคลุมเครือเป็นอย่างมาก เนื่องจากหากพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ภายใต้ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดคำนิยามหรือให้ความหมายของคำว่า ตัวแทน ไว้อย่างชัดเจน จะมีเพียงแต่การกระทำที่บอกลักษณะที่กฎหมายใช้หลักปิดปากในการให้ถือว่า บุคคลนั้น ๆ เป็นตัวแทนเท่านั้น ซึ่งมักจะก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ โดยเฉพาะเรื่องของการตีความว่า บุคคลใดเป็นตัวแทนตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ รวมถึงการกำหนดการกระทำที่เข้าข่ายการเป็นตัวแทนดังกล่าว อาจไม่ครอบคลุมถึงลักษณะของธุรกิจหรือธุรกรรมบางประเภทที่มีวิวัฒนาการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม อาทิ การแฝงตัวของนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาในรูปแบบของการดำเนินการร่วมกับสถาบัน การศึกษาด้วยลักษณะการทำความร่วมมือ เป็นเหตุให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายอันอาจนำมาซึ่งการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายในบทบัญญัติดังกล่าว เพื่อหลบหรือหลีกเลี่ยงการต้องเสียภาษีอากรของหน่วยภาษีอากร รวมถึงเป็นอุปสรรคในการใช้อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายรัฐด้วย

หากเป็นกรณีของสถาบันอุดมศึกษาเอกชนเช่นนี้ อาจเป็นลักษณะที่ว่าสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศไทยได้จัดทำบันทึกความร่วมมืออย่างใดอย่างหนึ่งในแง่ของงานทางวิชาการกับสถาบันอุดมศึกษาของต่างประเทศ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของต่างประเทศ ซึ่งต่างฝ่ายต่างได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการทางการศึกษานั้น ๆ และอาจรวมถึงการได้รับค่าตอบแทนจากการบริการดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม หากการดำเนินงานอันเกิดจากบันทึกความร่วมมือเช่นนี้ ไม่ได้มีผลผูกพันตามกฎหมายตามหลักสัญญาภายใต้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถึงแม้จะมีการแสดงออกซึ่งนิติกรรมแต่ก็ไม่สามารถนำข้อความในบันทึกความร่วมมือใช้บังคับทางกฎหมาย ไม่ได้มีองค์กรใดองค์กรหนึ่งเป็นลูกจ้างหรือนายจ้างระหว่างกัน ไม่ได้ทำการแทนกันหรือทำการติดต่อในลักษณะที่เป็นเหตุให้อีกฝ่ายหนึ่งได้รับเงินได้ รวมถึงการไม่ได้เข้าเจรจา ลงนามใด ๆ ที่เป็นการผูกพันแทนกัน และไม่ได้ชี้ช่องให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้รับประโยชน์ เพียงแต่มีการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกันในลักษณะของการแบ่งหน้าที่กันทำ ซึ่งอาจจะมีความคล้ายคลึงกับกิจการร่วมค้า ที่ถือเป็นหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคลหน่วยหนึ่งตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ใช่ รวมถึงไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างกันในรูปแบบตัวการและตัวแทน

เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาไม่ได้ดำเนินการเพื่อแสวงหาผลกำไร อีกทั้งการให้บริการทางวิชาการดังกล่าว อาจได้รับการอนุมัติหลักสูตรหรือวิชาเรียนนั้น ๆ อย่างถูกต้องตามกฎหมาย

กรณีนี้เช่นนี้ เมื่อไม่เข้าองค์ประกอบตามหลักที่ประมวลรัษฎากรหรือกรมสรรพากรได้วางไว้ ย่อมไม่อาจถือได้ สถาบันอุดมศึกษาเอกชนของต่างประเทศหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของ ต่างประเทศมีสถานประกอบการถาวรในลักษณะตัวแทนอยู่ในประเทศไทย หรืออาจกล่าวได้ว่า สถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศไทยนั้น ไม่น่าใช่ตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาข้อหารือภาษีสรรพากร ที่ กค. 0811/1863 กับ ข้อหารือภาษีสรรพากร ที่ กค. 0811/10198 ประกอบ จะเห็นได้ว่า จุดตัดของคำวินิจฉัยในข้อหารือทั้งสองนี้ เป็นกรณีของการมีส่ง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของต่างประเทศ หรือสถาบันอุดมศึกษาของต่างประเทศ ได้มีการส่งลูกจ้าง เข้ามาปฏิบัติงานกับสถาบันอุดมศึกษาเอกชนในประเทศไทยแบบระยะเวลา ดังนั้น หากลูกจ้างดังกล่าวอยู่ ปฏิบัติงานตามคำสั่งในประเทศไทยระยะยาว ย่อมถือว่า เข้าองค์ประกอบการเป็นตัวแทนในมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร แต่หากเป็นกรณีที่ลูกจ้างดังกล่าว ไม่ได้อยู่ปฏิบัติงานที่ไทยในระยะยาว เข้ามา ปฏิบัติงานเป็นครั้งคราว กลับถูกวินิจฉัยว่า ไม่เข้าองค์ประกอบของการเป็นตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่บุคคลผู้ซึ่งเข้ามาปฏิบัติงานในประเทศไทย ก็เป็นบุคลากรของสถาบันอุดมศึกษา ต่างประเทศ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลของต่างประเทศเหมือนกัน

โดยจะเห็นได้ว่า การตีความในความหมายคำว่า ตัวแทน ตามประมวลรัษฎากร กรณีของสถาบัน อุดมศึกษาเอกชนนี้ ก่อนข้างไม่ครอบคลุมถึงลักษณะของการประกอบกิจการของสถานศึกษาตามที่ได้ ยกตัวอย่างมาข้างต้น ซึ่งหากบทบัญญัติในส่วนนี้ มีความไม่ชัดเจนเกิดขึ้นเพียงพอ ก็อาจทำให้รัฐสูญเสีย รายได้จากที่ควรได้ รวมถึงยังเป็นช่องว่างในการแสวงหาประโยชน์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ของต่างประเทศ

ดังนั้น ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ควรเพิ่มเติมข้อความที่เป็นตัวแทนต่อไปนี้ในมาตรา 76 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเนื้อความว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ หรือผู้ให้ความร่วมมือหรือให้การสนับสนุน ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือ ผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่า บุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือ ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ หรือผู้ให้ความร่วมมือหรือให้การสนับสนุน เช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นบุคคล ธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้. . .”

เอกสารอ้างอิง

- กิตติศักดิ์ ปรกติ. คำอธิบายกฎหมายลักษณะบุคคล: บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563
- นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธ์. กฎหมายเอกเทศสัญญา ลักษณะตัวแทน-ลักษณะนายหน้า. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2564.
- ไพฑูริต เอกจริยกร. ตัวแทน นายหน้า. พิมพ์ครั้งที่ 17. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565.
- พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.
- ไพจิตร โรจนวานิช. ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2561.
- รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร. คำอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2563.
- ศนันท์กรณ์ โสถธิพันธ์. คำอธิบายนิติกรรมสัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 25. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2565.
- ศุภลักษณ์ พินิจกุล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.
- สรศักดิ์ ดันติจิตตานนท์. คำอธิบายกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยามพับลิชชิง, 2560.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วย ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ฟรีเมียร์ โปร, 2554.
- อรรพรรณ พจนานรัตน์. กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วย ตัวแทน-นายหน้า. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2549.