

ปัญหาการกำหนดภาระภาษีสำหรับธุรกิจโรงเรียนกวดวิชา¹

อู๋ฉ้วน ห้วนหล่อ²

จากการศึกษาเกี่ยวกับการะภาษีสำหรับธุรกิจโรงเรียนกวดวิชา อันมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี และหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชา ทำให้เห็นว่า การกวดวิชาเป็นการทำให้นักเรียนหรือผู้เรียน ต้องเรียนมากกว่าปกติจนเกินไป อาจทำให้เกิดความเครียดและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบการศึกษาของประเทศ โดยการเรียนกวดวิชาจะเป็นการเรียนการสอนในระยะเวลาที่สั้น และเรียนติดต่อกัน ห้องเรียนมีสภาพแออัด รวมถึงวิธีการสอนที่เก่งข้อสอบและเป็นวิธีลัด เพื่อให้ผู้เรียนรู้ถึงแนวการทำข้อสอบเข้าศึกษาต่อเท่านั้น มิได้เป็นการเพิ่มความรู้ความสามารถของผู้เรียนที่ได้รับจากโรงเรียนในระบบ อีกทั้งเป็นการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายของผู้ปกครองที่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการส่งลูกหลานเรียนกวดวิชา ประกอบกับประมวลรัษฎากรยังมีช่องโหว่ทางกฎหมายที่ทำให้ผู้ประกอบการโรงเรียนกวดวิชาตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

ในปัจจุบัน ได้มีการจัดตั้งเพิ่มมากขึ้น ทำให้เกิดการแข่งขันและขยายตัวทางธุรกิจการกวดวิชา อันส่งผลต่อระบบการศึกษา กล่าวคือ อาจทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางการศึกษา หรือคุณภาพในการจัดการเรียนการสอน ในสถานศึกษาของรัฐและเอกชน มีความแตกต่างกัน รวมถึงมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ โดยธุรกิจโรงเรียนกวดวิชามีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่สูงขึ้นเป็นอย่างมาก โรงเรียนกวดวิชา ซึ่งมีสถานะเป็นโรงเรียนเอกชน ตามพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2550 โดยถือเป็นโรงเรียนเอกชนนอกระบบ จึงได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81(1) (ฉ) รายได้จากการขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน และ มาตรา 81(1) (ข) รายได้จากการให้บริการการศึกษา อย่างไรก็ตามในปี พ.ศ. 2558 ได้มีการเก็บภาษีเงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชา ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 307 (พ.ศ. 2558) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ที่ออกมาเพื่อแก้ไขกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) มีผลทำให้เงินได้จากกิจการกวดวิชาของโรงเรียนกวดวิชา ไม่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษี มีผลตั้งแต่วันที่ 11 กรกฎาคม 2558 เป็นต้นมา แต่มิได้มีการกล่าวถึงภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใดทำให้ปัจจุบันก็ยังไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชา อันทำให้รัฐบาลเสียประโยชน์จากรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงควรศึกษาถึงปัญหาการกำหนดภาระภาษีสำหรับธุรกิจโรงเรียนกวดวิชา และผลกระทบที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้วิจัย จึงได้ศึกษาปัญหาที่เกี่ยวกับกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชา ดังต่อไปนี้

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการกำหนดภาระภาษีสำหรับธุรกิจโรงเรียนกวดวิชา โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รดทอง

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประการแรกคือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชา

มีปัญหว่าการประกอบธุรกิจโรงเรียนกวดวิชา เดิมในอดีตได้รับการยกเว้นการเสียภาษีเงินได้จากกิจการกวดวิชา อย่างไรก็ดีตั้งแต่วันที่ 11 กรกฎาคม 2558 เป็นต้นมา ได้มีการประกาศกฎกระทรวง ฉบับที่ 307 มีผลทำให้เงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชาไม่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีเงินได้ จึงต้องนำเงินได้จากการประกอบกิจการกวดวิชามาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ แต่ทั้งนี้ มิได้มีการแก้ไขการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการการให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

ถ้าโรงเรียนกวดวิชาได้รับอนุญาตให้จัดตั้งเป็นโรงเรียนเอกชนประเภทกวดวิชาตามพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2550 กิจการโรงเรียนกวดวิชาดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็นการให้บริการการศึกษาของโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน การประกอบกิจการโรงเรียนกวดวิชาจึงเป็นกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการการให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

จากการศึกษาพบว่าโรงเรียนกวดวิชาที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ข) ซึ่งในส่วนที่เป็นรายได้จากการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน และมาตรา 81 (1) (ข) ในส่วนที่เป็นรายได้จากการให้บริการการศึกษา ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินได้จาก (ข) (ข) ไม่ว่าจะมีรายได้มากเพียงใด ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 ให้ยกเว้นภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับทุกกิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละหนึ่งล้านแปดแสนบาท (มาตรา 4 มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี) ซึ่งโรงเรียนกวดวิชาที่มีรายได้มาก (เกินกว่า 1,800,000 บาท ต่อปี) ควรมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อตอบแทนรัฐและสังคม การแก้ปัญหานี้ ทำได้โดย ยกเลิกกฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ข) ที่ว่า “การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน” และแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 81 (1) (ข) ที่ว่า “การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน” ให้เป็น “การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน”

มีปัญหว่า การจัดรูปแบบการศึกษาของเอกชนในรูปแบบของเอกชนแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ โรงเรียนเอกชนในระบบ และนอกระบบ ทั้งสองประเภทได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตราการของรัฐเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการศึกษาของเอกชน แต่วิเคราะห์จากวัตถุประสงค์ในการจัดการการศึกษาของโรงเรียนกวดวิชาเปรียบเทียบกับโรงเรียนเอกชน พบว่า มีลักษณะการบริการการศึกษาซ้ำซ้อน ทั้งลักษณะของโรงเรียนกวดวิชา

มีลักษณะเป็นการสอนเสริมบางวิชา การทววิชา ส่วนใหญ่จะเป็นการเรียนทววิชาเพื่อนำความรู้ไปสอบแข่งขันเข้าเรียนต่อหรือเข้าทำงาน และโรงเรียนทววิชาส่วนใหญ่เป็นไปในลักษณะของการทำธุรกิจทางการศึกษา อันเป็นการเลื่อมล้ำ ถ้าไม่มีเงินก็ไม่ได้รับการทวหรือไม่สามารถทววิชาได้ ซึ่งโรงเรียนทววิชา มีลักษณะเพื่อมุ่งแสวงหากำไร แต่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกันสถานศึกษาของทางราชการ แม้จะมีรายได้เกินกว่าหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปี (เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้กิจการที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินหนึ่งล้านแปดแสนบาทต่อปีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อบรรเทาภาระในการเสียภาษีของผู้ประกอบการที่มีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีดังกล่าว ไม่เกินกว่ามูลค่าของฐานภาษีดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้) ก็ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการโรงเรียนทววิชา มีผลกระทบต่อผู้ที่เกี่ยวข้องคือรัฐบาล การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ทำให้รัฐสูญเสียรายได้บางส่วนจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าธรรมเนียมของโรงเรียนทววิชาได้อันเป็นการขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี

แม้ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร ไม่ได้กำหนดขอบเขตของความหมายของโรงเรียนทววิชา ว่าให้หมายถึงหรือมีขอบเขตเพียงใด การประกอบกิจการที่เป็นโรงเรียนทววิชาหรือการทววิชา ที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการไม่กำหนดคำนิยามให้ชัดเจน ทำให้เกิดความไม่แน่นอนทางกฎหมายภาษี แต่หากพิจารณากฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ ซึ่งได้กล่าวถึงระบบการศึกษาและกำหนดให้การจัดการศึกษามีสามรูปแบบ คือ การศึกษาในระบบ การศึกษานอกระบบ การศึกษาตามอัธยาศัย โดยให้สถานศึกษาจัดการศึกษาได้ทั้งสามรูปแบบ และให้มีการเทียบโอนผลการเรียนที่ผู้เรียนสะสมไว้ระหว่างรูปแบบเดียวกันหรือต่างรูปแบบได้

การศึกษาในระบบมีสองระดับ คือ การศึกษาขั้นพื้นฐานก่อนระดับอุดมศึกษา (รวมถึงการศึกษาระดับอนุบาล ระดับประถมศึกษา ระดับมัธยมศึกษา ระดับอาชีวศึกษา การฝึกอบรมวิชาชีพ การจัดการศึกษาสำหรับบุคคลซึ่งมีความบกพร่อง การจัดการศึกษาสำหรับ บุคคลซึ่งมีความสามารถพิเศษ) และการศึกษาระดับอุดมศึกษา ซึ่งแบ่งได้อีก 2 ระดับ คือ ระดับต่ำกว่าปริญญาและระดับปริญญา ส่วนการแบ่งระดับหรือการเทียบระดับการศึกษานอกระบบหรือการศึกษา ตามอัธยาศัยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

การจัดการศึกษาต้องเน้นความสำคัญทั้งความรู้ คุณธรรม กระบวนการเรียนรู้และบูรณาการ ตามความเหมาะสมของแต่ละระดับการศึกษา โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหรือสถานศึกษาจะต้องกำหนดหลักสูตรแกนกลางการศึกษาหรือทำสาระของหลักสูตรตามวัตถุประสงค์ในส่วนที่เกี่ยวกับสภาพปัญหาในชุมชนและ

สังคม ภูมิปัญญาท้องถิ่น คุณลักษณะอันพึงประสงค์เพื่อเป็นสมาชิกที่ดีของครอบครัว ชุมชน สังคม และประเทศชาติ

สำหรับการจัดกระบวนการเรียนรู้ ให้สถานศึกษาและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการจัดเนื้อหาสาระและกิจกรรมให้สอดคล้องกับความสนใจและความถนัด โดยคำนึงถึงความแตกต่างระหว่างบุคคล ฝึกทักษะกระบวนการคิด การจัดการ การเผชิญสถานการณ์ และการประยุกต์ความรู้มาใช้เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหา จัดกิจกรรมให้ผู้เรียนได้เรียนรู้จากประสบการณ์จริง เกิดการเรียนรู้อย่างต่อเนื่อง จัดการเรียนการสอนโดยผสมผสานสาระความรู้ด้านต่าง ๆ และส่งเสริม สนับสนุน จัดบรรยากาศ สภาพแวดล้อม สื่อการเรียน และอำนวยความสะดวกเพื่อให้เกิดการเรียนรู้ รวมทั้งสามารถใช้การวิจัยเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการเรียนรู้ หลักสูตรการศึกษาระดับต่าง ๆ ทั้งหลักสูตรการศึกษาในระดับอนุบาล ประถมศึกษา มัธยมศึกษา อาชีวศึกษา อุดมศึกษา และหลักสูตรการศึกษาสำหรับผู้ที่มีความบกพร่อง คนพิการและผู้ที่มีความสามารถพิเศษ ต้องมีลักษณะหลากหลาย ทั้งนี้ ให้จัดตามความเหมาะสมของแต่ละระดับโดยมุ่งพัฒนาคุณภาพชีวิตของบุคคลให้เหมาะสมแก่วัยและศักยภาพ

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่าควรกำหนดขอบเขต ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่ถือเป็นการกวดวิชา ตามกฎหมายโรงเรียนเอกชน เอาไว้ให้มีความชัดเจนในประมวลรัษฎากร อันจะส่งผลให้กฎหมายภาษีมีความแน่นอน ไม่เกิดปัญหาในการตีความหรือการปรับใช้กฎหมายภาษีอากร ดังนั้นจึงควรระบุขอบเขต ลักษณะกิจการหรือการกระทำที่ถือเป็นการกวดวิชา อันจะได้รับหรือไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประการที่สอง ปัญหาเรื่องความไม่เป็นธรรมในการกำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษี

มีปัญหาว่า ในทางทฤษฎี ภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นภาษีอากรที่เป็นธรรม การประกอบกิจการประเภทเดียวกันควรต้องมีภาระภาษีเช่นเดียวกัน หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการใดแล้วก็ต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการประเภทนั้นโดยตลอด ไม่ว่ากิจการดังกล่าวจะดำเนินการโดยองค์กรใดก็ตาม ด้วยเหตุเช่นนี้ หากจะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการใดก็ควรต้องมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการประเภทนั้นโดยตลอด ไม่ว่ากิจการดังกล่าว จะดำเนินการโดยองค์กรใดเช่นกัน

หลักความเป็นกลางเป็นหลักการพื้นฐานอย่างหนึ่งของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีความหมายทั่วไปคือ ภาษีไม่ควรมีการบิดเบือนในทางเศรษฐกิจ ภาษีไม่ควรบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรในทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ภาษีมีความเป็นกลางอย่างสมบูรณ์ ภาษีจึงไม่ควรมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในทางธุรกิจและไม่ควรมีผลต่อการตัดสินใจของผู้รับบริการ ฉะนั้น ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกิจการอย่างเดียวกันไม่ว่าจะดำเนินการโดยองค์กรใดก็ตาม จึงต้องมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่เท่ากันการกำหนดให้กิจการที่มีลักษณะอย่างเดียวกันแต่กระทำโดยองค์กรที่ต่างกันมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันไป ย่อมทำให้ราคาของสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะอย่างเดียวกันมีความแตกต่างกันไปโดยเหตุผลในทางภาษี

ด้วยข้อบกพร่องของบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งในแง่ของความเป็นธรรมทางภาษี และความเป็นกลางภาษีที่ได้กล่าวมาทั้งหมด ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการยกเลิกหรือแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อไป

หลักเกณฑ์การกำหนดให้ผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการที่มีรายรับเกิน 1,800,000 บาทต่อปี จะต้องมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 85/1(1) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้กำหนดว่าผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลา

ปัญหาว่า ตามหลักการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการจ่าย ระบบภาษีที่ดีควรมีความเป็นธรรมในสองลักษณะ กล่าวคือมีความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) และมีความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) ความเป็นธรรมตามแนวนอนนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกัน ควรต้องจ่ายภาษีในระดับที่เท่ากัน ส่วนระบบภาษีที่มีความเป็นธรรมตามแนวตั้งนั้น ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายมากกว่า ควรจะต้องรับภาระการจ่ายภาษีในระดับที่สูงกว่าอย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายนั้น รัฐบาลจำเป็นจะต้องมีมาตรฐานกำหนดความสามารถในการจ่าย ที่เป็นธรรมให้กับผู้จ่ายภาษีทุกคน ซึ่งถ้าหากมาตรวัดที่รัฐบาลใช้วัดความสามารถในการจ่ายของประชาชนเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ก็เป็นการยากที่ระบบภาษีจะมีความเป็นธรรมต่อผู้จ่ายภาษีทั้งตามแนวนอนและแนวตั้ง

ประการที่สาม ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษีของโรงเรียนกวดวิชา

การเลี่ยงภาษีนั้นเกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นเหตุให้ภาระภาษีลดลงหรือไม่ต้องเสียภาษี เป็นการอาศัยช่องว่างของกฎหมายเป็นเครื่องมือในการบรรลุลวัตถุประสงค์เช่นนั้น ซึ่งผลที่เกิดขึ้นจากการเลี่ยงภาษีนอกเหนือไปจากรายได้ที่รัฐจัดเก็บจะน้อยลงแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันอีกด้วย

จากการศึกษาเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้โรงเรียนกวดวิชา ซึ่งรัฐบาลได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการโรงเรียนกวดวิชา ซึ่งผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้รัฐบาลเลย จึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ธุรกิจโรงเรียนกวดวิชามีการขยายตัวอย่างต่อเนื่อง เพราะเกิดการแข่งขันมากขึ้น การขยายตัวของโรงเรียนกวดวิชาก็มีเพิ่มมากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของตลาด และประกอบกับไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เป็นธุรกิจให้บริการตามกฎหมายแต่ได้รับยกเว้นภาษี จึงไม่มีภาระภาษีในส่วนนี้ให้ต้องกังวล จึงทำให้การขยายตัวของโรงเรียนกวดวิชา ขยายตัวไปอย่างรวดเร็ว แม้เหตุผลหลักในการยกเว้นภาษีเงินได้เพื่อสนับสนุนให้เอกชนเข้ามาลงทุนในการประกอบกิจการ ซึ่งถือว่าเป็นการลงทุนที่ไม่ต้องใช้เงินลงทุนมาก แต่เป็นธุรกิจที่ได้กำไรมาจากการให้บริการ

การสอนโรงเรียนกวดวิชา ถือเป็นการให้บริการทางการศึกษา ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อสถานศึกษาของทางราชการหรือสถาบันอุดมศึกษาหรือโรงเรียนเอกชน ประกอบกิจการให้บริการทางการศึกษาตามหลักสูตรที่ได้รับอนุมัติจากกระทรวงศึกษาธิการตามกฎหมาย ให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การจัดอบรมให้กับพนักงานของบริษัทเพื่อพัฒนาทักษะหรือเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน โดยเป็นการให้บริการทางการศึกษาหรือฝึกอบรมในประเทศไทย เพื่อพัฒนาคุณภาพความรู้ความสามารถ ทักษะ ฝีมือของพนักงานหรือลูกจ้างให้สูงขึ้น โดยเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นนายจ้าง แม้สถานศึกษาของทางราชการ หรือสถาบันอุดมศึกษา หรือโรงเรียนเอกชน ผู้ให้บริการไม่มีหน้าที่ต้องทำตามกฎหมาย กล่าวคือ ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องยื่นแบบเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายรับค่าบริการ หรือค่าธรรมเนียมทางการศึกษา เนื่องจากการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักกฎหมาย มาตรา 81 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหานี้เกิดจากการที่โรงเรียนเอกชนในระบบ จัดการกวดวิชาภายในโรงเรียน เพิ่มเติมให้แก่ นักเรียน โดยโรงเรียนได้มีการเก็บเงินเพิ่มเติม อาทิเช่น ค่าธรรมเนียม หรือค่าเรียนกวดวิชา เพิ่มเติมจากค่าเทอมปกติ แต่ไม่ได้ใช้คำว่ากวดวิชา การที่โรงเรียนเอกชนในระบบจัดการกวดวิชาในโรงเรียน และอาศัยผลของกฎหมายไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดข้อยกเว้นเอาไว้ตาม มาตรา 81 (1) ให้ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ (ข) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนซึ่งการยกเว้นดังกล่าว ทำให้โรงเรียนเอกชนไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นการขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีทำให้รัฐเสียประโยชน์จากภาษีในส่วนนี้

ประการที่สี่ ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

มีปัญหาคือ ประมวลรัษฎากรเก็บอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่อัตราร้อยละ 10 แต่ในทางปฏิบัติมีกฎหมายลำดับรอง ให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 เพราะ ถ้าเก็บภาษีเต็มอัตราร้อยละ 10 ตามกฎหมาย อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชน เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระจ่ายภาษีคนสุดท้าย ซึ่งผู้ประกอบการจะมีหน้าที่ยื่นภาษีให้รัฐ โดยที่ผู้ประกอบการ

กรมสรรพากรกำหนดบทบัญญัติมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้การให้บริการทางการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ที่กระทำขึ้นหรือให้บริการในราชอาณาจักรได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ประเทศไทยมีกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไป ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับธุรกรรมการให้บริการระหว่างประเทศไว้ในมาตรา 80/1 (2) และ (3) แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยการส่งออกบริการและการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในอัตราร้อยละ 0 อันก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติจากการตีความกฎหมายโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรและผู้ประกอบการซึ่งมีความเห็นที่แตกต่างกันในการปรับใช้ข้อกำหนดเกี่ยวกับธุรกรรมการให้บริการข้ามพรมแดน ซึ่งมีความซับซ้อนและพัฒนาอย่างรวดเร็ว อันเนื่องมาจากการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ ซึ่งแพร่หลายไปทั่วโลกจากการขยายธุรกิจและการลงทุนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับกิจการโรงเรียนกวดวิชา ทำให้ผู้ประกอบการโรงเรียนกวดวิชาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้รัฐสามารถติดตามและตรวจสอบการประกอบกิจการได้ ซึ่งจะแตกต่างจากโรงเรียนกวดวิชาที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามรัฐอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานของผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ว่าเข้าเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ นอกจากนี้รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละศูนย์ลดลง เนื่องจากรัฐต้องคืนหรือให้เครดิตภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ ซึ่งแตกต่างจากกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และรัฐไม่ต้องคืนภาษีซื้อ ที่เกิดจากการประกอบกิจการโรงเรียนกวดวิชาที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องแบกรับภาระทางภาษีแต่อย่างใด เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่โรงเรียนกวดวิชาแล้วนั้น

เมื่อได้มีการศึกษาถึงปัญหาในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของโรงเรียนกวดวิชาแล้ว ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวที่เกิดขึ้น ดังนี้

1. การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ทำให้รัฐสูญเสียรายได้บางส่วนจากภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าธรรมเนียมของโรงเรียนกวดวิชาได้ ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี อย่างไรก็ตามแม้จะรัฐบาลจะสูญเสียรายได้ แต่การให้การจัดการศึกษาซึ่งถือเป็นบริการสาธารณะที่จำเป็นและสำคัญโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมการศึกษา ของประชาชนให้ดีขึ้น การยกเว้นภาษีให้กับบริการที่จำเป็นเพื่อสังคม ส่งผลทำให้ประชาชนมีโอกาสได้รับหรือเข้าถึงบริการทางการศึกษาได้อย่างเท่าเทียมกัน ช่วยลดภาระของผู้รับบริการ เนื่องจากการไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ค่าบริการหรือค่าธรรมเนียมกวดวิชา ไม่สูงมากจนเกินไป แต่อย่างไรก็ตามถ้าผู้รับบริการรายสุดท้ายที่ได้รับบริการทางการศึกษาจะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่ควรจะเป็น เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนกลางของการผลิตที่ทำให้เกิดวงจรเครดิตขาดตอนได้ ควรจะเพิ่มข้อกำหนดให้ครอบคลุมและชัดเจนมากยิ่งขึ้น

2. ปัญหาเรื่องความไม่เป็นธรรมในการกำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการใดก็ควรต้องมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการประเภทนั้นๆ ไม่ว่ากิจการดังกล่าว จะดำเนินการโดยองค์กรใด หากเลือกปฏิบัติก็จะเกิดความไม่เสมอภาคทางภาษีอากรซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดี ควรกำหนด

หลักเกณฑ์และลักษณะของผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือแยกประเภทไว้อย่างชัดเจนโดยการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชาซึ่งจะทำให้เกิดความชัดเจนในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษีของโรงเรียนกวดวิชา ควรจะกำหนดหรือให้คำนิยามที่ชัดเจนเกี่ยวกับโรงเรียนกวดวิชาเพราะการดำเนินธุรกิจในรูปแบบของโรงเรียนกวดวิชาบางแห่งอาจจะอาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี ควรจะกำหนดการให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ให้ชัดเจนว่าลักษณะแบบใดควรเสียภาษี และลักษณะอย่างใดไม่ควรเสียภาษี

4. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาเห็นว่าควรจะให้โรงเรียนกวดวิชาเสียภาษีในอัตราศูนย์ ทำให้รัฐสามารถติดตามและตรวจสอบการประกอบการได้ ซึ่งโรงเรียนกวดวิชา เป็นการประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรแต่ไม่มีภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากมีกฎหมายยกเว้นภาษี เป็นการขัดต่อหลักของความเสมอภาค เพราะการจัดเก็บภาษีที่ค่อน จะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคในหมู่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั่นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั่น

ส่วนในประเด็นการยกเว้นภาษีที่เหมือนกันระหว่างโรงเรียนเอกชนในระบบกับโรงเรียนกวดวิชา ผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่เหมาะสม เนื่องจากโรงเรียนกวดวิชามีการลงทุนค่อนข้างต่ำ เมื่อเทียบกับโรงเรียนเอกชนในระบบที่ ต้องลงทุนมากกว่า เช่น ห้องสมุด ห้องวิทยาศาสตร์ ห้องพยาบาล และโรงอาหาร เป็นต้น นอกจากนี้ การจัดการศึกษาของโรงเรียนเอกชนในระบบ เป็นการวางฐานให้แก่การศึกษาของนักเรียนซึ่งเป็นทรัพยากรที่สำคัญของชาติ ในขณะที่การจัดการศึกษาของโรงเรียนกวดวิชามีวัตถุประสงค์เพียงแค่สอนเสริมความรู้บางวิชาตามหลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐานเท่านั้น

ดังนั้น ควรจะเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมการกำหนดหลักเกณฑ์และลักษณะของผู้ประกอบการโรงเรียนเอกชนที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีแนวทางคือ ออกกฎกระทรวงขึ้นมาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติม อันถือได้ว่าเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหารซึ่งสามารถออกได้จากอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อย่างไรก็ตาม ถึงแม้การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากโรงเรียนกวดวิชาจะทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นและภาระภาษีไม่ได้เกิดขึ้นกับนักเรียนเพียงผู้เดียว แต่ยังคงมีผลกระทบต่อนักเรียนบางส่วนที่ไม่มีโอกาสเข้าถึงการศึกษา และมีผลทำให้ค่าครองชีพ ของนักเรียนที่ยังคงต้องเรียนกวดวิชาเพิ่มขึ้น จึงต้องพิจารณาให้เกิดผลกระทบต่อนักเรียนและผู้ปกครองน้อยที่สุด

เอกสารอ้างอิง

- ทักษิณีย์ เหลืองเรืองรอง , ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์
บริษัท กรุงสยาม พิมพ์ครั้งที่ 2, 2563)
- ศศิประภา ศิสสิ วรรณการ , ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ภาษีบริโภค (VAT, SBT, SD)
(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2564)
- กรองแก้ว ณ ลำปาง, ภาษีโรงเรียนกวดวิชา : ข้อยกเว้นเพื่อประโยชน์ของใคร
(วิทยานิพนธ์ปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย ,2555)
- ทิพย์วิมล แสนอุบล,การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของ
ประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์, 2557
- นฤมล ทรัพย์วิระพรรณ,“ผลกระทบของการบริหารสถานศึกษาเอกชนในรูปแบบมูลนิธิตามพระราชบัญญัติ
โรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2550 : กรณีศึกษาโรงเรียนเอกชนแห่งหนึ่งในจังหวัดจันทบุรี”,(วิทยานิพนธ์
ครุศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏรำไพพรรณี,2558)
- บงกช อันตรเสน “ปัญหาทางกฎหมายในการดำเนินธุรกิจของสำนักกวดวิชา” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต
มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2550)
- สุพจน์ ภิญญภัตสร “การศึกษาอุปสงค์ของการเรียนกวดวิชาของนักเรียนระดับมัธยมศึกษาตอนต้น” บัณฑิต
วิทยาลัย มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2545
- บงกช อันตรเสน “ปัญหาทางกฎหมายในการดำเนินธุรกิจของสำนักกวดวิชา” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรบัณฑิต
มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2550)
- ปิยะ ตราธรรม ,“มาตรการทางภาษีเงินได้เพื่อส่งเสริมและสนับสนุนการจัดการศึกษาของเอกชน : ศึกษากรณี
โรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภทกวดวิชา”,(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์
มหาวิทยาลัย,2553)
- ศศิธร กรุณา , ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากที่ดินเกษตรกรรม ,(การค้นคว้าอิสระนิติ
ศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2565)
- อรทัย สุทัศน์, “การวิเคราะห์โครงสร้างตลาดของโรงเรียนกวดวิชาในเขตปทุมวันกรุงเทพมหานคร” (สารนิพนธ์
เศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์การจัดการ,มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ,2553)
- ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564

พระราชบัญญัติการศึกษาแห่งชาติ พ.ศ. 2542

พระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2550

ระเบียบกระทรวงศึกษาธิการว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานโรงเรียนเอกชนประเภททวิชา พ.ศ. 2545

ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน เรื่อง การกำหนดประเภทและลักษณะของโรงเรียน การจัดการเรียนการสอนและหลักสูตรของโรงเรียนนอกระบบ ประกาศ ณ วันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2552

ประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน เรื่อง การกำหนดประเภทและลักษณะของโรงเรียน การจัดการเรียนการสอน และหลักสูตรของโรงเรียนนอกระบบ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558

คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การเสียภาษีเงินได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภททวิชา ตามที่กรมสรรพากรได้แก้ไขปรับปรุงการยกเว้นภาษี, [Online], Available URL: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/1242258r18.pdf, (กรกฎาคม, 20)

แผนพัฒนาการศึกษาขั้นพื้นฐาน (พ.ศ. 2566 - 2570) ของสำนักงานคณะกรรมการ การศึกษาขั้นพื้นฐาน

[Online], Available URL: [http:// www.bopp.go.th/wp-content/uploads/2023/03/แผนพัฒนาการศึกษาขั้นพื้นฐาน-2566-2570-ของ-สพฐ.pdf](http://www.bopp.go.th/wp-content/uploads/2023/03/แผนพัฒนาการศึกษาขั้นพื้นฐาน-2566-2570-ของ-สพฐ.pdf), (กรกฎาคม, 16)

พระราชบัญญัติโรงเรียนราษฎร์ [Online], Available URL: <https://finearts.go.th/storage/contents/2020/08/file/R75srmxukc3SKPWvJ7Sx7BjEJWwzloj3GXtLGd8h.pdf> (กรกฎาคม, 16)