

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้โรงเรียนกวดวิชา ที่มีเจ้าของกิจการเป็นบุคคลธรรมดา¹

จอม เพชรสุข²

โรงเรียนกวดวิชาในประเทศไทยได้เกิดขึ้นอย่างเป็นทางการในปี พ.ศ. 2497 จากการประกาศใช้พระราชบัญญัติโรงเรียนราษฎร์ ในมาตรา 20 (5) โดยบัญญัติให้มีโรงเรียนกวดวิชาเป็นโรงเรียนเอกชนประเภทการศึกษาพิเศษ จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกวดวิชาบางวิชาตามหลักสูตรของกระทรวงศึกษาธิการในระดับประถมศึกษา และระดับมัธยมศึกษา หลังจากนั้นกิจการโรงเรียนกวดวิชาได้เฟื่องฟูมาโดยตลอด จนถึงปัจจุบัน แต่เดิมนั้น อาศัยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (17) ประกอบกฎกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร โรงเรียนกวดวิชา ซึ่งมีสถานะเป็นโรงเรียนเอกชนตามกฎหมาย ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ จากเงินได้จากการประกอบกิจการกวดวิชา เช่นเดียวกับโรงเรียนเอกชนประเภทอื่น ๆ แต่ในปี พ.ศ. 2558 ในสมัยรัฐบาลของ พลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา เป็นนายกรัฐมนตรี ได้มีแนวคิดที่จะเก็บภาษีเงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชา จึงได้มีการประกาศกฎกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 307 ที่ออกมาเพื่อแก้ไขกฎกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 126 มีผลให้เงินได้จากกิจการกวดวิชาของโรงเรียนกวดวิชาไม่ได้รับการยกเว้นการเสียภาษีอีกต่อไป ทั้งนี้ มีผลตั้งแต่วันที่ 11 กรกฎาคม 2558 เป็นต้นมา

ในห้วงเวลาที่ผ่านมานับแต่มีการจัดเก็บภาษีโรงเรียนกวดวิชา เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีโรงเรียนกวดวิชา อันมีที่มาจากประเด็นปัญหาข้อกฎหมายอยู่หลายประการ จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้โรงเรียนกวดวิชา ผู้ศึกษาได้สรุปประเด็นปัญหาพร้อมทั้งมีข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหา ดังนี้

1. ปัญหาการตีความกฎหมายคำว่า “โรงเรียนกวดวิชา” ซึ่งจากประเด็นปัญหานี้ทำให้เกิดปัญหาตามมาอยู่สองประการ ได้แก่

ปัญหาประการแรก คือ ปัญหาความไม่ชัดเจนในการให้คำนิยามคำว่า “โรงเรียนกวดวิชา” พระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. 2550 (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2554) ในมาตรา 4 ให้ความหมายว่าโรงเรียนกวดวิชาเป็นโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภทหนึ่ง และประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษา

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้โรงเรียนกวดวิชาที่มีเจ้าของกิจการเป็นบุคคลธรรมดา โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. สุมาลี วงษ์วิจิต และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์ และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สมชาย รัดนเชื้อสกุล

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (สาขาวิทยบริการเฉลิมพระเกียรติจังหวัดขอนแก่น) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เอกชน เรื่อง การกำหนดประเภทและลักษณะของโรงเรียน การจัดการเรียนการสอน และหลักสูตรของโรงเรียนนอกระบบ พ.ศ. 2552 (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2558) ในข้อ 1 ได้แบ่งประเภทของโรงเรียนนอกระบบไว้เป็น 7 ประเภท โดยโรงเรียนกวดวิชาถูกจัดให้เป็นโรงเรียนนอกระบบในข้อ 1 (4) โดยให้นิยามโรงเรียนกวดวิชาไว้ว่า เป็นโรงเรียนที่จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เสริมความรู้บางรายวิชา ตามหลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐาน ความไม่ชัดเจนนี้เกิดจากการที่มีโรงเรียนเอกชนนอกระบบอีกประเภทหนึ่งในข้อ 1 (5) ได้แก่ โรงเรียนประเภทสร้างเสริมทักษะชีวิต ที่มีนิยามว่าเป็นโรงเรียนที่จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เสริมสร้างความคิด เชาวน์ปัญญา และทักษะอื่น ทั้งที่โรงเรียนประเภทนี้ หลายแห่งจัดการเรียนการสอนโดยใช้หลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐาน ที่เมื่อพิจารณาจากนิยามของโรงเรียนตามกฎหมายแล้ว โรงเรียนจำพวกนี้ก็ควรถูกจัดให้อยู่ในประเภทโรงเรียนกวดวิชา การแก้ปัญหานี้ทำได้โดย แก้ไขประกาศคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน เรื่อง การกำหนดประเภทและลักษณะของโรงเรียน การจัดการเรียนการสอน และหลักสูตรของโรงเรียนนอกระบบ พ.ศ. 2552 (แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 2 พ.ศ. 2558) ข้อ 1 (5) ที่ว่า “ประเภทสร้างเสริมทักษะชีวิต เป็นโรงเรียนที่จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เสริมสร้าง ความคิด เชาวน์ปัญญา และทักษะอื่น” ให้เป็น “ประเภทสร้างเสริมทักษะชีวิต เป็นโรงเรียนที่จัดตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เสริมสร้าง ความคิด เชาวน์ปัญญา และทักษะอื่นที่มีใช้การสอนตามหลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐาน”

ปัญหาประการต่อมา คือ ปัญหาการแฝงประกอบกิจการกวดวิชาของโรงเรียนเอกชนในระบบโรงเรียนประเภทนี้เรียกกันโดยทั่วไปว่า “โรงเรียนราษฎร์” ปัญหานี้เกิดจากการที่โรงเรียนเอกชนในระบบจัดการกวดวิชาภายในโรงเรียน โดยมีการเก็บค่าเรียนกวดวิชาเพิ่มเติมจากค่าเทอมปกติ การที่โรงเรียนเอกชนในระบบจัดการกิจการกวดวิชาในโรงเรียน และอาศัยผลของกฎหมายไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้ การแก้ปัญหานี้ทำได้โดย แก้ไขกฎกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) แก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 307 (พ.ศ. 2558) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ในข้อที่ 2 (1) ที่ว่า “เงินได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภทกวดวิชาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันถัดจากวันที่กฎกระทรวงนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป” ให้เป็น “เงินได้จากกิจการโรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน แต่ไม่รวมถึงเงินได้จากการกวดวิชาของโรงเรียนเอกชน และจากกิจการโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภทกวดวิชาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันถัดจากวันที่กฎกระทรวงนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป”

2. ประเด็นปัญหาที่สอง คือ ปัญหาการคำนวณเงินได้พึงประเมินจากกิจการโรงเรียนกวดวิชา ประเด็นปัญหานี้ จากการศึกษาพบว่าเกิดจาก ปัญหาการลดหย่อนเงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชา จากที่มีการจัดประเภทเงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชาเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) นี้ มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 46 ที่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งได้แก่ พระราชกฤษฎีกา ออกตาม

ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560 ในมาตรา 8 และมาตรา 8 ทวิ โดยมาตรา 8 บัญญัติถึงค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักลดหย่อนไว้ 43 ประเภท ตั้งแต่มาตรา 8 (1) ถึง (43) ตามแต่ลักษณะของกิจการที่เป็นแหล่งของรายได้ โดยทั้ง 43 ประเภท เป็นการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายจากเงินได้ แต่ไม่พบว่ามีกรณีการหักจากเงินได้จากกิจการโรงเรียนกวดวิชาไว้อยู่ในกิจการประเภทใดเลยจากทั้ง 43 ประเภท ดังกล่าว จึงต้องไปใช้บทบัญญัติในมาตรา 8 ทวิ ที่วางหลักว่า ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทำให้ไม่มีบรรทัดฐานที่แน่นอนในการคิดคำนวณค่าลดหย่อน เพราะโรงเรียนกวดวิชาแต่ละแห่งความจำเป็นและสมควรที่ว่านั้นย่อมไม่เหมือนกัน อีกทั้ง ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะยึดค่าใช้จ่ายจากหลักฐานเอกสารที่แสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี ทำให้เกิดปัญหาในการจัดเตรียมเอกสาร เพราะโรงเรียนกวดวิชาที่มีเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดา มักจะเป็นโรงเรียนกวดวิชาขนาดเล็ก ไม่มีบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญในการจัดเตรียมเอกสารทางการเงิน ทำให้โรงเรียนกวดวิชาบางแห่งต้องจ้างสำนักงานบัญชีหรือผู้ตรวจสอบบัญชีมาเพื่อการ แก้ไขปัญหานี้ ทำได้โดย แก้ไข พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 โดยเพิ่ม มาตรา 8 (44) ไปในกฎหมายฉบับนี้อีกหนึ่งอนุมาตราว่า “(44) การทำกิจการโรงเรียนกวดวิชา ร้อยละ ...”

3. ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย คือ ปัญหาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องจากเงินได้โรงเรียนกวดวิชา ประเด็นปัญหานี้ จากการศึกษาพบว่าเกิดจาก ปัญหาภาษีที่ได้รับการงดเว้นของโรงเรียนกวดวิชา โรงเรียนเอกชนได้รับการงดเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เป็นรายได้จากการจำหน่ายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน และมาตรา 81 (1) (ซ) ในส่วนที่เป็นรายได้จากการให้บริการการศึกษา โรงเรียนกวดวิชาที่ได้รับการงดเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินได้จากสองข้อนี้ด้วย ไม่ว่าจะมียาไรได้มากเพียงใด และจากประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 วางหลักให้ยกเว้นภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับทุกกิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000 บาท อยู่แล้ว ซึ่งโรงเรียนกวดวิชาที่มีรายได้มาก (เกินกว่า 1,800,000 บาท ต่อปี) ควรมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อตอบแทนรัฐและสังคม การแก้ปัญหานี้ ทำได้โดยยกเลิกกฎหมายประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ฉ) ที่ว่า “การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน” และแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 81 (1) (ซ) ที่ว่า “การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน” ให้เป็น “การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน”

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร, **มาตรฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม**กันก่อนดีมัย, พิมพ์ครั้งที่ 1 , มิถุนายน 2555.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร**, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557).

ไพฑูรย์ สินลารัตน์, **การกวดวิชาในระดับมัธยมศึกษาตอนปลายในประเทศไทย**, รายงานการวิจัยสำนัก
คณะกรรมการการศึกษาแห่งชาติ, 2545.