

แนวทางการนำมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี
มาใช้ในประเทศไทย

พรนภัส ประเสริฐกุล

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2561

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อเอกัตศึกษา แนวทางการนมาตรการบรรเทาภาระภาษี
เพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมาใช้ในประเทศไทย

โดย นางสาวพรนภัส ประเสริฐกุล

รหัสประจำตัว 608 62098 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล

ปีการศึกษา 2561

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

บทคัดย่อ

ในการศึกษาครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาถึงมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีที่รัฐบาลกำหนดให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยมุ่งเน้นในเรื่องมาตรการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้จ่ายไปเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ในทางวิชาชีพของตนว่าเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีอย่างแท้จริงหรือไม่ โดยผู้เขียนได้ทำการศึกษาถึงมาตรการบรรเทาภาระภาษีของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ยังศึกษาถึงมาตรการบรรเทาภาระภาษีของประเทศสิงคโปร์ซึ่งเป็นประเทศที่ประสบความสำเร็จในการพัฒนาทรัพยากรบุคคลเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีในประเทศไทย เพื่อเป็นแนวทางให้ประเทศไทยศึกษาและนำแนวทางดังกล่าวมาปรับปรุงพัฒนาประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่ามาตรการทางภาษีของประเทศไทยยังขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นผู้เสียภาษีโดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ส่งผลให้เกิดปัญหา 2 ประการ คือการแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเกินสมควรไม่เป็นที่ไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีของไทยต้องการแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มากเกินสมควร

เมื่อเปรียบเทียบกับผู้ประกอบการวิชาชีพในประเทศสิงคโปร์ พบว่ารัฐบาลได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระทางภาษี คือการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบการวิชาชีพโดยตรง เพื่อเป็นแรงจูงใจหรือกระตุ้นให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพมีการพัฒนาทักษะความรู้ความสามารถของตนเอง และเพิ่มการจ้างงานของประเทศสิงคโปร์ได้อย่างต่อเนื่อง ซึ่งมาตรการนี้มีส่วนช่วยกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาทักษะความรู้ในอาชีพที่ตนทำ และทำให้เกิดความเป็นธรรมในการบรรเทาภาระภาษีอย่างแท้จริง

ผู้เขียนได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวทั้ง 2 ประการ โดยผู้เขียนเห็นว่าวิธีการดังกล่าวมีความเหมาะสม สามารถนำมาประยุกต์และปรับใช้กับประเทศไทยได้ ซึ่งจะเป็นการช่วยให้เกิดการบรรเทาภาระภาษีแก่ตัวผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีโดยตรงช่วยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเสียภาษีตามหลักความสามารถ หลักความเสมอภาค และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี กระตุ้นให้เกิดการพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และเป็นการดึงดูดให้มีการเพิ่มจำนวนแรงงานที่เป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีมากขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้ สำเร็จลุล่วงได้โดยได้รับความเมตตาและความช่วยเหลืออย่างดีจาก ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงเสนอแนวทางในการเขียนเอกัตศึกษา ตลอดจนพิจารณาแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้ เอกัตศึกษาออกมาในรูปแบบที่สมบูรณ์ ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทาง ความคิดแก่ผู้ศึกษาตลอดระยะเวลาในการศึกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้ศึกษา สามารถถกแถลงและนำมาใช้ในการท ำเอกัตศึกษานี้ และใช้ในการด ำเนินชีวิตต่อไป

ขอขอบพระคุณบุคคลครอบครัว เพื่อน ๆ ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้องและให้ ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจและเป็นแรงผลักดันให้ผู้ศึกษาสามารถจัดทำเอกัตศึกษานี้ ส ำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานี้จะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้สนใจได้บ้างและ หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

พรนภัส ประเสริฐกุล

สารบัญ

| | หน้า |
|--|------|
| บทคัดย่อ..... | ก |
| กิตติกรรมประกาศ..... | ข |
| บทที่ 1 บทนำ..... | 1 |
| 1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา..... | 1 |
| 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา..... | 3 |
| 1.3 สมมติฐานของการศึกษา..... | 3 |
| 1.4 ขอบเขตของการศึกษา..... | 3 |
| 1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา..... | 3 |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ..... | 4 |
| บทที่ 2 ความสำคัญของการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย แนวคิด หลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร..... | 5 |
| 2.1 เหตุผลและความจำเป็นของการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย..... | 5 |
| 2.2 ปัจจัยที่ส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีของประเทศ ไทย..... | 6 |
| 2.2.1 ความหมายของค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ..... | 6 |
| 2.2.2 ภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพบัญชี..... | 7 |
| 2.3 แนวคิดหลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรที่สนับสนุนการจัดเก็บและการ บรรเทาภาระภาษีทางวิชาชีพบัญชี..... | 12 |
| 2.3.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี..... | 12 |
| 2.3.1.1 การหักลดหย่อน..... | 13 |
| 2.3.1.2 การยกเว้นภาษี..... | 13 |
| 2.3.1.3 การเครดิตภาษี..... | 14 |
| 2.3.2 หลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร..... | 14 |
| 2.3.2.1 หลักการทั่วไปในกฎหมายภาษี..... | 14 |
| 2.3.2.1.1 หลักภาษีอากรที่ดี..... | 14 |
| 2.3.2.2 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษี..... | 16 |
| 2.3.2.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี..... | 16 |
| 2.3.2.2.2 หลักความเสมอภาคทางภาษี..... | 17 |
| 2.3.2.2.3 หลักความสามารถในการเสียภาษี..... | 18 |

| | | |
|--|--|-----------|
| 2.4 | หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | 20 |
| 2.4.1 | ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... | 21 |
| 2.4.2 | การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... | 22 |
| 2.4.3 | การจัดเก็บภาษีและการยื่นแบบแสดงรายการ..... | 23 |
| 2.4.4 | การระงับข้อพิพาททางภาษี | 24 |
| บทที่ 3 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย | | |
| และประเทศสิงคโปร์..... | | 25 |
| 3.1 | มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย | 25 |
| 3.1.1 | หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรการบรรเทาภาระภาษี..... | 25 |
| 3.1.2 | การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากมาตรการบรรเทาภาระภาษี | 29 |
| 3.2 | มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของประเทศไทย..... | 30 |
| 3.2.1 | หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรการบรรเทาภาระภาษี..... | 31 |
| 3.2.2 | การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากมาตรการบรรเทาภาระภาษี | 35 |
| 3.3 | วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ | 36 |
| 3.3.1 | การรับภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายไทย | 37 |
| 3.3.2 | การบรรเทาภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพในประเทศสิงคโปร์..... | 37 |
| 3.3.3 | ความแตกต่างของภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในระบบกฎหมายไทยและประเทศสิงคโปร์..... | 38 |
| บทที่ 4 สภาพปัญหาและแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย | | |
| 4.1 สภาพปัญหาการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย | | 40 |
| 4.1.1 | การแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกินสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี..... | 40 |
| 4.1.2 | ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี.. | 45 |
| 4.2 | แนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... | 47 |
| 4.2.1 | กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้ | 48 |
| 4.2.2 | กำหนดอัตราการหักลดหย่อนและเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์..... | 48 |
| บทที่ 5 ข้อเสนอแนะ..... | | 49 |

| | |
|----------------------|----|
| 5.1 บทสรุป | 49 |
| 5.2 ข้อเสนอแนะ | 50 |
| บรรณานุกรม..... | 51 |
| ภาคผนวก | 55 |

สารบัญตาราง

หน้า

| | |
|--|----|
| ตารางที่ 1 ตารางแสดงภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี..... | 7 |
| ตารางที่ 2 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและสภาวิชาชีพบัญชี | 8 |
| ตารางที่ 3 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย..... | 10 |
| ตารางที่ 4 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด..... | 11 |
| ตารางที่ 5 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย..... | 23 |
| ตารางที่ 6 ตารางแสดงตัวอย่างการเลื่อนสิทธิการหักลดหย่อนตามมาตรการหักลดหย่อนค่าใช้จ่าย เพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ (Course Fees Relief)..... | 34 |
| ตารางที่ 7 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์ | 36 |
| ตารางที่ 8 ตารางแสดงการคำนวณเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาระหว่างกฎหมาย ประเทศสิงคโปร์และประเทศไทย | 38 |
| ตารางที่ 9 ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของวิชาชีพ บัญชี..... | 41 |
| ตารางที่ 10 ตารางแสดงการค ำนวณเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิชาชีพ บัญชีระหว่างกฎหมายประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์ | 44 |

สารบัญภาพ

หน้า

| | |
|---|--|
| ภาพที่ 1 รูปภาพการจัดอันดับด้านทรัพยากรมนุษย์ของ World Talent Ranking ประจำปี 2561... 1 | |
| ภาพที่ 2 สัดส่วนค่าธรรมเนียมของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ประจำปี 2560.....42 | |

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ปัจจุบันประเทศไทยมีการเปิดตลาดเสรีด้านแรงงานวิชาชีพในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ตามข้อตกลงยอมรับร่วมในเรื่องคุณสมบัติของนักวิชาชีพอาเซียน Mutual Recognition Arrangement (MRAs)¹ ทำให้บริการทางวิชาชีพมีความสำคัญมากขึ้น เนื่องจากมีการเคลื่อนย้ายแรงงานเชี่ยวชาญหรือผู้ประกอบการวิชาชีพระหว่างประเทศ และมีการแข่งขันด้านแรงงานที่มีทักษะความรู้ทางวิชาชีพมากขึ้น โดยเฉพาะวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นหนึ่งในวิชาชีพที่มีกฎหมายวิชาชีพรองรับ และมีการแข่งขันด้านแรงงานสูง เนื่องจากมีการเปิดตลาดเสรีด้านแรงงานวิชาชีพในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน แต่ปัจจุบันประเทศไทยยังมีจุดอ่อนในการแข่งขันกับประเทศคู่แข่งในภูมิภาคเดียวกัน ดังจะเห็นได้จากการจัดอันดับด้านทรัพยากรมนุษย์ของ World Talent Ranking ของสถาบัน IMD สวิตเซอร์แลนด์ ประจำปี 2561² ซึ่งหนึ่งในตัวชี้วัดคือการพัฒนาทักษะด้านแรงงาน พบว่าประเทศไทยยังอยู่ในอันดับคงที่จากปีก่อนคืออันดับ 42 แต่กลับตามหลังประเทศสิงคโปร์ที่อยู่ในอันดับ 13 และมาเลเซียที่อยู่ในอันดับ 22 ของโลก

ภาพที่ 1 รูปภาพการจัดอันดับด้านทรัพยากรมนุษย์ของ World Talent Ranking ประจำปี 2561³

| 2018 | Country | 2017 | Change | 2018 | Country | 2017 | Change |
|------|----------------|------|--------|------|-----------------|------|--------|
| 1 | Switzerland | 1 | - | 33 | Korea Rep. | 39 | +6 |
| 2 | Denmark | 2 | - | 34 | Saudi Arabia | 26 | -8 |
| 3 | Norway | 7 | +4 | 35 | Latvia | - | - |
| 4 | Austria | 4 | - | 36 | Lithuania | 33 | -3 |
| 5 | Netherlands | 6 | +1 | 37 | Czech Republic | 38 | +1 |
| 6 | Canada | 11 | +5 | 38 | Poland | 34 | -4 |
| 7 | Finland | 5 | -2 | 39 | China Mainland | 40 | +1 |
| 8 | Sweden | 9 | +1 | 40 | Kazakhstan | 30 | -10 |
| 9 | Luxembourg | 10 | +1 | 41 | Jordan | 49 | +8 |
| 10 | Germany | 8 | -2 | 42 | Thailand | 42 | - |
| 11 | Belgium | 3 | -8 | 43 | Chile | 44 | +1 |
| 12 | USA | 16 | +4 | 44 | Greece | 41 | -3 |
| 13 | Singapore | 13 | - | 45 | Indonesia | 47 | +2 |
| 14 | Australia | 19 | +5 | 46 | Russia | 43 | -3 |
| 15 | Cyprus | 17 | +2 | 47 | Argentina | 50 | +3 |
| 16 | Iceland | 18 | +2 | 48 | Ukraine | 59 | +11 |
| 17 | Portugal | 24 | +7 | 49 | Hungary | 54 | +5 |
| 18 | Hong Kong SAR | 12 | -6 | 50 | South Africa | 48 | -2 |
| 19 | Israel | 20 | +1 | 51 | Turkey | 53 | +2 |
| 20 | New Zealand | 15 | -5 | 52 | Peru | 57 | +5 |
| 21 | Ireland | 14 | -7 | 53 | India | 51 | -2 |
| 22 | Malaysia | 28 | +6 | 54 | Croatia | 60 | +6 |
| 23 | United Kingdom | 21 | -2 | 55 | Philippines | 45 | -10 |
| 24 | Qatar | 22 | -2 | 56 | Romania | 61 | +5 |
| 25 | France | 27 | +2 | 57 | Bulgaria | 58 | +1 |
| 26 | UAE | 25 | -1 | 58 | Brazil | 52 | -6 |
| 27 | Taiwan | 23 | -4 | 59 | Slovak Republic | 46 | -13 |
| 28 | Estonia | 29 | +1 | 60 | Colombia | 55 | -5 |
| 29 | Japan | 31 | +2 | 61 | Mexico | 56 | -5 |
| 30 | Slovenia | 37 | +7 | 62 | Mongolia | 62 | - |
| 31 | Spain | 32 | +1 | 63 | Venezuela | 63 | - |
| 32 | Italy | 36 | +4 | | | | |

¹ ส. นักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา(ประเทศไทย), ข้อตกลงยอมรับร่วม (MRA) ในคุณสมบัตินักวิชาชีพของอาเซียน [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <https://lawforasean.com/blog/2018/04/mutual-recognition-arrangements-mras?lang=th> [17 ตุลาคม 2561]

² IMD World Competitive Center, *IMD World Talent Ranking 2018* [Online]. 2018. Available from:

<https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/talent-rankings-2018/> [2019, March 19]

³ Ibid.

ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะความรู้ของแรงงานวิชาชีพบัญชี เพื่อรองรับการเปิดตลาดเสรีและการแข่งขันด้านแรงงานวิชาชีพ เช่น การพัฒนามาตรฐานการประกอบวิชาชีพ การพัฒนาด้านการศึกษา การพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นต้น

ปัจจัยที่ช่วยส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ได้แก่ การยกระดับความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ การคงไว้ซึ่งสถานะของผู้ประกอบวิชาชีพ การส่งเสริมให้จำนวนผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้น และส่งเสริมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ ล้วนก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นต้น ซึ่งวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีกฎหมายวิชาชีพรองรับและมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะวิชาชีพจำนวนมาก แต่ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเหล่านี้ โดยมีเพียงมาตรการที่มีได้กระทบต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง ได้แก่ มาตรการทางภาษีที่เกี่ยวกับการศึกษา เช่น การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร การยกเว้นเงินได้สำหรับเงินช่วยเหลือการศึกษาบุตร การหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษา และมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพเท่านั้น ซึ่งแท้จริงแล้วภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีเงินได้โดยตรงต้องแบกรับภาระตามกฎหมายวิชาชีพนั้นมีจำนวนมาก และยังไม่ได้รับการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว

สำหรับประเทศสิงคโปร์นั้น ได้มีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบอาชีพโดยตรง คือ course fee relief⁴ วัตถุประสงค์ของมาตรการ course fee relief นี้ คือเป็นการกระตุ้นให้บุคคลต่างๆในประเทศสามารถยกระดับทักษะและเพิ่มการจ้างงานได้อย่างต่อเนื่อง โดยมาตรการนี้ใช้กับกลุ่มเป้าหมายคือ บุคคลธรรมดาผู้ที่พัก ว่างงานหรือเคยว่างงานมาก่อน โดยไม่รวมการท างานเสริมในวันหยุด หรือการฝึกงาน โดยสามารถนำค่าใช้จ่ายการสอบ ค่าธรรมเนียมสมาชิก ค่าเรียน หรืออบรม มาลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งมาตรการนี้มีส่วนช่วยกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาทักษะความรู้ในอาชีพที่ตนทำ ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและทำให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง

ผู้ศึกษาเห็นว่าเป็นการดีและเป็นประโยชน์สำหรับประเทศไทย หากกรมสรรพากรจะน ามาตรการบรรเทาภาระภาษีของประเทศสิงคโปร์มาประยุกต์ใช้กับมาตรการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและทำให้เกิดความเป็นธรรม รวมทั้งเป็นการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยได้อย่างแท้จริง

⁴ Inland Revenue Authority of Singapore. Course Fee Relief [online]. Available from:

<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Course-Fees-Relief/> [2018, October 17]

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้และมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย
- 2) เพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย
- 3) เพื่อศึกษาถึงแนวความคิดและมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อประโยชน์ในการประกอบวิชาชีพตามแนวความคิดของกรมสรรพากรของประเทศสิงคโปร์
- 4) เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมและเสนอแนวทางแก้ปัญหาของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

มาตรการทางภาษีของประเทศไทยยังขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นผู้เสียภาษีโดยตรง

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

- 1) ศึกษาหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้และมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย
- 2) ศึกษาแนวความคิดและมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อประโยชน์ในการประกอบวิชาชีพตามแนวความคิดของกรมสรรพากรของประเทศสิงคโปร์
- 3) วิเคราะห์หาปัญหาของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย
- 4) วิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพมากขึ้น

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาโดยใช้วิธีดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลจากเอกสารในรูปแบบของรายงาน รายงานผลวิจัย บทความ ตารา วารสาร บันทึกการสัมมนา รวมถึงข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้และมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย
- 2) ทำให้ทราบถึงแนวความคิดและมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อประโยชน์ในการประกอบวิชาชีพบัญชีตามแนวความคิดของกรมสรรพากรของเทศสิงคโปร์
- 3) ทำให้ทราบปัญหาที่เกิดขึ้นของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยในปัจจุบัน เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาของมาตรการบรรเทาภาระภาษีของประเทศไทย

บทที่ 2

ความสำคัญของการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย แนวคิดหลักการทั่วไป และหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร

ปัจจุบันประเทศไทยมีแรงงานวิชาชีพบัญชี เช่น การทำบัญชี การสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชี ด้านอื่นในจำนวนที่ไม่สูงมากนัก ซึ่งเป็นแรงงานที่มีทักษะความรู้อยู่ในเกณฑ์ที่สูง ควรได้รับการส่งเสริมให้มีจำนวนมากขึ้นในตลาดแรงงาน รวมทั้งควรส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ของแรงงานวิชาชีพบัญชีเหล่านี้อย่างต่อเนื่อง การส่งเสริมทักษะความรู้ของแรงงานวิชาชีพบัญชีนั้น มาซึ่งปัจจัยต่าง ๆ ที่นำไปสู่การพัฒนาทักษะความรู้ อีกทั้งยังทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการประกอบวิชาชีพที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ตามที่กฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนดไว้

2.1 เหตุผลและความจำเป็นของการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

ปัจจุบันประเทศไทยมีการเปิดตลาดเสรีด้านแรงงานวิชาชีพในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ตามข้อตกลงยอมรับร่วมในเรื่องคุณสมบัติของนักวิชาชีพอาเซียน Mutual Recognition Arrangement (MRAs)⁵ ซึ่งหนึ่งในวิชาชีพที่เปิดตลาดเสรีคือวิชาชีพบัญชี ทำให้บริการทางวิชาชีพบัญชีมีความสำคัญมากขึ้น เนื่องจากมีการเคลื่อนย้ายแรงงานเชี่ยวชาญด้านบัญชีหรือผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศ และมีการแข่งขันด้านแรงงานที่มีทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมากขึ้น อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยได้รับการจัดอันดับด้านทรัพยากรมนุษย์จาก World Talent Ranking ของสถาบัน IMD สวิตเซอร์แลนด์ ประจำปี 2561⁶ ในอันดับคงที่จากปีก่อนอยู่ที่อันดับ 42 ซึ่งการจัดอันดับประกอบด้วยตัวชี้วัด 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการดึงดูดบุคลากรที่มีความสามารถ ด้านการลงทุนและพัฒนา และด้านความพร้อมของบุคลากร ซึ่งคะแนนในทุกด้านอยู่ในเกณฑ์ที่ดี ยกเว้นด้านความพร้อมของบุคลากรที่เป็นจุดอ่อน ซึ่งยังขาดการพัฒนาด้านทักษะแรงงานและการพัฒนาทักษะด้านภาษาของแรงงาน นอกจากนี้ การพัฒนาด้านทรัพยากรมนุษย์ของไทยยังคงมีความล่าช้ามากเมื่อเทียบกับประเทศคู่แข่งในภูมิภาคเดียวกัน ซึ่งทุกประเทศมีการปรับอันดับขึ้นแทบทั้งสิ้น เช่น มาเลเซียปรับขึ้น 6 อันดับ จากอันดับที่ 28 เป็นอันดับที่ 22 และอินโดนีเซียปรับขึ้น 2 อันดับ จากอันดับที่ 47 เป็นอันดับที่ 45 เป็นต้น สำหรับสิงคโปร์คงที่อยู่ที่อันดับที่ 13 ของโลก ดังนั้น ประเทศไทยจึงควรให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยเฉพาะวิชาชีพบัญชี

⁵ ส. นักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา(ประเทศไทย), ข้อตกลงยอมรับร่วม (MRA) ในคุณสมบัติวิชาชีพของอาเซียน [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <https://lawforasean.com/blog/2018/04/mutual-recognition-arrangements-mras?lang=th> [17 ตุลาคม 2561]

⁶ IMD World Competitive Center, [IMD World Talent Ranking 2018](https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/talent-rankings-2018/) [Online]. 2018. Available from:

<https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/talent-rankings-2018/> [2019, March 19]

เพื่อรองรับการแข่งขันและการเปิดตลาดเสรีด้านแรงงานวิชาชีพ เช่น การพัฒนามาตรฐานการประกอบวิชาชีพ การพัฒนาทางการศึกษา การพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นต้น

2.2 ปัจจัยที่ส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

ปัจจัยที่ช่วยส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย ได้แก่ การยกระดับความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยการส่งเสริมให้ จำนวนผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้น และส่งเสริมการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งปัจจัยต่าง ๆ เหล่านี้ล้วนก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นต้น

2.2.1 ความหมายของค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ

บทบัญญัติในกฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนดเรื่องการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพไว้ เช่น การสอบเพื่อขอรับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ และการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งทำให้เกิดปัจจัยที่ก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายทางวิชาชีพตามมาอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งความหมายของแต่ละประเภทค่าใช้จ่ายนั้น กำหนดไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพ ดังนี้

“ค่าธรรมเนียมการสอบ” หมายถึง ค่าสมัครสอบเพื่อเข้ารับการทดสอบความรู้เป็นผู้รับใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ

“ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ” หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องจ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ หรือ Continuing Professional Development (CPD) เป็นการพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่องเพื่อให้ทันเทคโนโลยีและความรู้ใหม่ที่เกิดขึ้น และเป็นการพัฒนาและดำรงไว้ซึ่งความรู้ความสามารถเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างต่อเนื่องและเต็มความสามารถ⁷

จากการศึกษาความหมายของค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี พบว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชีได้กำหนดภาระค่าใช้จ่ายในการประกอบวิชาชีพไว้ และเป็นภาระที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับเพื่อยกระดับความรู้ และพัฒนาทักษะทางวิชาชีพของตนเองอย่างต่อเนื่อง

⁷ ข้อ 4 แห่งมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 (IES7) การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

2.2.2 ภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพบัญชี

ภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีของไทยนั้นมีจำนวนสูง เช่น กำหนดค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547⁸ และข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยค่าบำรุงสมาชิกและค่าธรรมเนียม พ.ศ.2556⁹ กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในการประกอบวิชาชีพบัญชีดังนี้

ตารางที่ 1 ตารางแสดงภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี¹⁰

| ค่าธรรมเนียม | อัตราค่าธรรมเนียม |
|--|---|
| 1) ค่าบ รุงสมาชิก | (ก) สมาชิกสามัญปีละ 500 บาท (ข) สมาชิกวิสามัญปีละ500 บาท (ค) สมาชิกสมทบปีละ 300 บาท |
| 2) ค่าธรรมเนียม | (ก) ใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชี ปีละ 2,000 บาท (ข) ผู้ขึ้นทะเบียนซึ่งส าเร็จการศึกษาใน ระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่าขึ้นไป ปีละ 500 บาท (ค) ผู้ขึ้นทะเบียนซึ่งส าเร็จการศึกษาใน ระดับปริญญาตรีหรือเทียบเท่าขึ้นไป ปีละ 300 บาท |
| 3) ค่าธรรมเนียมการสอบใบอนุญาตเป็น ผู้สอบบัญชี | วิชาละ 1,000 บาท ¹¹ |

สำหรับค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชี หรือการเก็บชั่วโมง CPD นั้นขึ้นอยู่กับประเภทของกิจกรรมที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้ในการพัฒนาทักษะความรู้ต่อเนื่อง และหน่วยงานที่ให้การอบรมสัมมนา โดยคณะอนุกรรมการด้านการพัฒนาวิชาชีพบัญชี พิจารณาให้ความเห็นชอบผู้จัดการอบรมหรือ การประชุมสัมมนา หลักสูตร และวิทยากร โดยแบ่งเป็น 3 หน่วยงาน ได้แก่

⁸ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

⁹ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยค่าบ รุงสมาชิกและค่าธรรมเนียม พ.ศ.2556

¹⁰ เรื่องเดียวกัน

¹¹ ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ก หนดการทดสอบความรู้ของผู้ขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

1) สภาวิชาชีพบัญชีและสาขาสภาวิชาชีพบัญชี
ยกตัวอย่างเช่น การจัดการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาในหลักสูตร หรือการ
ประชุมสัมมนาซึ่งจัดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและสาขาสภาวิชาชีพบัญชี¹² ในเดือนเมษายน
2562 มีดังนี้

ตารางที่ 2 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและสาขาสภาวิชาชีพบัญชี¹³

| หลักสูตรการอบรม | ประเภท การอบรม | ชั่วโมงที่ อนุมัติ | อัตราค่าอบรมสัมมนา ของสมาชิกสภา วิชาชีพบัญชี (บาท) |
|--|-------------------|-----------------------|---|
| การบริหารความเสี่ยง (ขั้นพื้นฐาน) – COSO ERM 2017 รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 12 | 8,000 |
| การเตรียมยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ปี 2561 และ Update กฎหมายใหม่ ปี 2562 (สาขา ขอนแก่น) | อื่นๆ | 6 | 1,300 – 1,700 |
| เตรียมงบการเงินรับผู้สอบบัญชีตลาดทุน รุ่นที่ 1/62 หลักสูตรที่ 1 (ขั้นพื้นฐาน) | บัญชี | 6 | 3,000 |
| เตรียมงบการเงินรับผู้สอบบัญชีตลาดทุน รุ่นที่ 1/62 หลักสูตรที่ 2 (ภาคปฏิบัติ) | บัญชี | 6 | 3,000 |
| Corporate Finance รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 3,500 |
| การอบรมเชิงปฏิบัติการ (Workshop) ลด ต้นทุนการผลิตเพิ่มมูลค่าและความยั่งยืนให้ องค์กรด้วย Material Flow Cost Accounting รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 2,700 |
| เรื่องเล่าข่าวทุจริตและผิดมาตรฐานบัญชีของ บริษัทจดทะเบียน รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 599 |

¹² สภาวิชาชีพบัญชี, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและสาขาสภาวิชาชีพบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<https://eservice.tfac.or.th/accounttraining/> [14 เมษายน 2562]

¹³ เรื่องเดียวกัน

| หลักสูตรการอบรม | ประเภท การอบรม | ชั่วโมงที่ อนุมัติ | อัตราค่าอบรมสัมมนา ของสมาชิกสภา วิชาชีพบัญชี (บาท) |
|---|-------------------|-----------------------|---|
| เทคนิคพื้นฐานในการพัฒนาระบบสารสนเทศ ทางการบัญชี รุ่นที่ 1/62 (หลักสูตรเต็ม 2 วัน) | บัญชี | 12 | 4,500 |
| การจัดทำ งบประมาณเงินสดและการวิเคราะห์ งบกระแสเงินสด (workshop) รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 3,500 |
| งบประมาณเพื่อการวางแผนและทากาไร รุ่น ที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 3,500 |
| เทคนิคพื้นฐานในการพัฒนาระบบสารสนเทศ ทางการบัญชี รุ่นที่ 1/62 (หลักสูตรที่ 1) เรื่อง การพัฒนาระบบบัญชีที่ท าดด้วยมือ (Manual Accounting Systems) | บัญชี | 6 | 2,500 |
| โครงการอบรมเพื่อรับวุฒิบัตรด้านการ ตรวจสอบภายใน รุ่นที่ 20 (หลักสูตรที่ 1) บทบาทและหน้าที่การบริหารงานตรวจสอบ ภายใน | บัญชี | 6 | 2,200 |
| การใช้โปรแกรมเอ็กเซล (Excel) ในการ ตรวจสอบแฟ้มข้อมูลบัญชี รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 2,700 |
| ท าคาถามเข้าใจหลักการพื้นฐานของ TFRS 9 (Fundamental of TFRS 9) ส าทรัห้ทั้งกลุ่ม สถาบันการเงินและกลุ่มที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน รุ่นที่ 1/62 | บัญชี | 6 | 2,500 |
| เทคนิคพื้นฐานในการพัฒนาระบบสารสนเทศ ทางการบัญชี รุ่นที่ 1/62 (หลักสูตรที่ 2) เรื่อง การพัฒนาระบบสารสนเทศทางบัญชีที่ ใช้คอมพิวเตอร์(Computerized Accounting Systems) | บัญชี | 6 | 2,500 |

2) ภาครัฐและสถาบันการศึกษาภาครัฐ
ยกตัวอย่างเช่น การจัดการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาในหลักสูตร หรือการประชุมสัมมนาซึ่งจัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย¹⁴ ในปี 2562 ดังนี้

ตารางที่ 3 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย¹⁵

| หลักสูตรการอบรม | ประเภท การอบรม | ชั่วโมงที่ อนุมัติ | อัตราค่าอบรมสัมมนา ของสมาชิกสภา วิชาชีพบัญชี (บาท) |
|---|-------------------|-----------------------|---|
| โครงการอบรมการตรวจสอบภายใน เพื่อเตรียมตัวเป็นผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาตสากล รุ่น 27 | บัญชี | 87 | 52,000 |

3) ภาคเอกชนและสถาบันการศึกษาเอกชน
ยกตัวอย่างเช่น การจัดการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาในหลักสูตร หรือการประชุมสัมมนาซึ่งจัดโดยบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด¹⁶ ในเดือนเมษายน 2562 มีดังนี้

¹⁴ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.cbs.chula.ac.th/blog/2019/01/25/โครงการอบรมpre-ciaรุ่นที่27-2/> [14 เมษายน 2562]

¹⁵ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.cbs.chula.ac.th/blog/2019/01/25/โครงการอบรมpre-ciaรุ่นที่27-2/> [14 เมษายน 2562]

¹⁶ บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://dst.co.th/index.php?option=com_booking&view=bookings&selectmonth=201904&courses_type=0&Itemid=145&lang=th [14 เมษายน 2562]

ตารางที่ 4 ตารางแสดงหลักสูตรการอบรม CPD จัดโดยบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด¹⁷

| หลักสูตรการอบรม | ประเภท การอบรม | ชั่วโมงที่ อนุมัติ | อัตราค่าอบรมสัมมนา ของสมาชิกสภา วิชาชีพบัญชี (บาท) |
|--|-------------------|-----------------------|---|
| กระบวนการจัดทำบัญชีต้นทุนแบบมีอาชีพ | บัญชี | 4 | 600 |
| เทคนิคการจัดทำงบการเงินและการจัดทำ รายงานวิเคราะห์งบการเงิน | บัญชี | 6.3 | 600 |
| ประเด็นสำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน | บัญชี | 6.3 | 600 |
| เทคนิคการจัดทำงบการเงินและการจัดทำ รายงานวิเคราะห์งบ | บัญชี | 6 | 600 |
| การจัดทำบัญชีภาษีอากรอย่างมืออาชีพ | บัญชี | 3 | 600 |
| | อื่นๆ | 5.3 | |
| การวางระบบบัญชี ระบบเอกสาร และ รายงานทางการเงิน | บัญชี | 7 | 600 |
| Transfer Pricing 2562 เรื่องที่นักบัญชี จะต้องศึกษา | อื่นๆ | 6 | 7,490 |
| สัญญาเช่า แนวปฏิบัติการบันทึกบัญชีและ เตรียมรับมีร่าง TFRS 16 - Leases ที่จะมี ผลบังคับใช้ | บัญชี | 6 | 4,815 |
| ประเด็นทางบัญชีที่สาคัญเกี่ยวกับรายได้ ค่าใช้จ่าย และแนวปฏิบัติที่ถูกต้องตาม มาตรฐานรายงานทางการเงิน | บัญชี | 6 | 4,280 |
| เจาะปัญหาบัญชีของธุรกิจขาย อสังหาริมทรัพย์ | บัญชี | 3 | 5,350 |
| | อื่นๆ | 3 | |

จากการศึกษาความหมายของค่าใช้จ่ายและภาระค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีข้างต้น พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี หากต้องการเป็นผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็น

¹⁷ เรื่องเดียวกัน

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องผ่านการทดสอบความรู้เป็นผู้สอบบัญชี โดยต้องผ่านการสอบจำนวน 6 วิชา ได้แก่ วิชาบัญชี (1,2) การสอบบัญชี(1,2) และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (1,2) และมีคุณสมบัติอื่นๆ ครบถ้วนตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนด จึงสามารถขอขึ้นทะเบียนเพื่อรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีได้ ทาให้มีภาระค่าธรรมเนียมการสอบตามกฎหมายวิชาชีพกำหนดวิชาละ 1,000 บาท หลังจากนั้น เมื่อได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว จะต้องยื่นชั่วโมงพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (CPD) ตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี¹⁸ จำนวน 40 ชั่วโมง โดยแบ่งเป็น ชั่วโมง CPD ที่เป็นทางการ 20 ชั่วโมงต่อปี ซึ่งต้องมีเนื้อหาเกี่ยวกับการบัญชีหรือการสอบบัญชีไม่น้อยกว่าครึ่งหนึ่ง และชั่วโมง CPD ที่ไม่เป็นทางการ 20 ชั่วโมงต่อปี และต้องยื่น CPD ภายในวันทำการสุดท้ายของปี และชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีปีละ 2,000 บาท รวมถึงชำระค่าธรรมเนียมสมาชิกสามัญปีละ 500 บาทด้วย ดังนั้น จึงเกิดภาระค่าใช้จ่ายพัฒนาความรู้ทางวิชาชีพค่อนข้างสูงมาก

ดังนั้น ผู้วิจัยพบว่ากฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ในการประกอบวิชาชีพเป็นจำนวนที่ค่อนข้างสูง เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อเป็นปัจจัยส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี และด ารงสถานของการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยที่มีอาจหลีกเลี่ยงได้

2.3 แนวคิดหลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรที่นำมาสู่การจัดเก็บและการบรรเทาภาระภาษีทางวิชาชีพบัญชี

2.3.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการบรรเทาภาระภาษี

หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด บุคคลธรรมดานั้นย่อมมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่ในบางกรณีเงินได้บางประเภทก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น ยกเว้นโดยเหตุผลทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง เป็นต้น นอกจากนี้ เพื่อให้บุคคลธรรมดาผู้เสียภาษีรับภาระภาษีตามหลักความสามารถ¹⁹ จึงนำไปสู่การกำหนดมาตรการทางภาษีหลายรูปแบบ ดังนี้

¹⁸ ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนา ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2559

¹⁹ วาสนา สุขสมัย, การน ารวบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน, (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551, หน้า 22.

2.3.1.1 การหักลดหย่อน

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคำนวณจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลย ทั้งนี้ ตัวบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวทำให้เกิดการลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างบุคคลธรรมดา หรือทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หรือทำให้เกิดการกระจายรายได้และความมั่งคั่งอย่างเป็นธรรมและเสมอภาคมากขึ้น

ศาสตราจารย์(พิเศษ) ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ให้ความหมายของค่าลดหย่อนไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าลดหย่อนได้อีก ค่าลดหย่อนนั้นแตกต่างจากค่าใช้จ่าย กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีท ให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลง หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ ยามใดที่รัฐบาล เห็นว่าประชาชนต้องเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจ รายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้น เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลง เมื่อเงินได้สุทธิน้อยลงภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียก็ลดน้อยลงด้วย หรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ นอกจากค่าลดหย่อนจะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวกับ ความมั่งคั่ง สุขส่งเสริมการศึกษาและช่วยเหลือเกื้อกูลกันอีกด้วย”²⁰

2.3.1.2 การยกเว้นภาษี

การยกเว้นภาษี คือ การยกเว้นมีนาเงินได้ (Income Exclusions) บางประเภทมาคำนวณ เพื่อเสียภาษี ซึ่งแบ่งออกเป็นยกเว้นเงินได้ทั่วไปและการยกเว้นเงินได้เพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้น กรณีการยกเว้นเงินได้ทั่วไปนั้น โดยทั่วไปแล้วเงินได้ทุกประเภทต้องนำมารวมคำนวณภาษี แต่มีเงินได้บางประเภทที่อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษี เนื่องจากมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ ซึ่งการยกเว้นเงินได้มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันหลายประการ เช่น เพื่อบรรเทาภาระภาษีที่ซ้ำซ้อน หรือเพื่อเป็นสิ่งจูงใจให้ผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมตามที่สังคมปรารถนา หรือเพื่อให้สวัสดิการสังคมในทางอ้อม เป็นต้น สำหรับกรณีการยกเว้นเงินได้เพราะมีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้น เช่น การยกเว้นเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10) ที่กำหนดให้เงินได้จากกรอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่ห่าหาเนื่องในพิธีหรือตาม โอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมค ำนวนเพื่อเสียเงินได้ หรือ การยกเว้น ภาษีเพื่อส่งเสริมการออมทรัพย์ด้วยการยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ ได้รับจากสหกรณ์ ตามมาตรา 42 (8)(ข) เป็นต้น

²⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *ศาสนวิชากฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพฯ: ส นักอบรมกฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2558), หน้า 289.

2.3.1.3 การเครดิตภาษี

การเครดิตภาษีเป็นมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีประเภทหนึ่งทางองเดียวกับการหักลดหย่อน และการยกเว้นภาษี แต่การเครดิตภาษีนั้นเป็นกรณีที่กฎหมายอนุญาตให้นำจำนวนเงินเครดิตมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียโดยตรง ซึ่งในกรณีของการเครดิตนั้นผู้เสียภาษีทุกคนจะได้รับประโยชน์เป็นจ นวนเท่ากันทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้สูงหรือผู้มีเงินได้ต่ำ ความเป็นธรรมในรูปแบบของผลประโยชน์จากการประหยัดภาษีจึงเท่ากันทุกระดับเงินได้ ตัวอย่างเช่น หากกำหนดจำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ 1,000 บาท และผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีทั้งหมด 1,500 บาท บุคคลนั้นจะเสียภาษีเพียง 500 บาท หรือหากภาษีที่ต้องเสียทั้งหมดเท่ากับ 4,000 บาท บุคคลนั้นจะคงเหลือภาษีที่ต้องเสียเพียง 3,000 บาท จะเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีทุกคนซึ่งมีภาษีเงินได้ต้องเสียเกิน 1,000 บาทขึ้นไปจะได้รับเงินหักออกจากภาษีเท่ากันทุกคน

2.3.2 หลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากร

หลักการทั่วไปและหลักการพื้นฐานกฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ประกอบด้วยหลักการดังนี้

2.3.2.1 หลักการทั่วไปในกฎหมายภาษี

2.3.2.1.1 หลักภาษีอากรที่ดี

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษวางหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ได้แก่

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

การจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะและต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน หลักภาษีอากรที่ดีต้องสร้างความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันและระหว่างรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี หากการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว ความสมัครใจในการเสียภาษี (Voluntary Compliance) คงเกิดขึ้นได้ยากท และอาจให้เกิดการหลบหลีกหนีภาษี (Evasion) ขึ้นได้

หลักเกณฑ์ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มีอยู่ 2 หลักใหญ่ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity) และความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (The Principle of Absolute Equity)²¹

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ หมายถึงระบบภาษีอากรที่เป็นธรรมจะต้องเป็นระบบเสียภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน โดยไม่คำนึงถึงรายได้ ฐานะหรือสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของแต่ละบุคคล

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (The Principle of Relative Equity)

ตามหลักการนี้จะพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อย คือหลักผลประโยชน์และหลักความสามารถในการเสียภาษี

1.2.1 หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle)²²

การเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับนั้น กำหนดไว้ว่าผู้ที่ได้รับส่วนหนึ่งของประโยชน์จากการบริการของรัฐนั้นจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตนั้นตามสัดส่วนของประโยชน์ที่ได้รับ คือผู้ที่ได้รับผลประโยชน์มากก็ต้องเสียภาษีมาก ในขณะที่ผู้ได้รับผลประโยชน์น้อยก็ควรเสียภาษีน้อย ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ต้องเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์พบข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ คือผลประโยชน์ที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นบางอย่างไม่อาจวัดมูลค่าของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนจะได้รับ เช่น การบริหาร หรือการป้องกันประเทศ เป็นต้น

1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-pay-Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล

2) หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่จัดเก็บจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน ไม่ว่าจะพื้นฐานภาษี ขั้นตอนการประเมินภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษี ความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของเหตุผล โดยไม่ปฏิบัติตามความต้องการของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ตลอดจนการชำระภาษีต้องมีวิธีการประเมินการจัดเก็บภาษีที่สะดวกแก่ผู้เสียภาษี และมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย

²¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, *ทฤษฎีการภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: ส นักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516), หน้า 42-43.

²² ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7*, พิมพ์ครั้งที่ 8 (นนทบุรี: ส นักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), หน้า 48.

3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีอากรที่ดีควรต้องเรียกเก็บตรงตามเวลา ช่วงเวลาให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกที่จะชำระภาษีสถานที่จัดเก็บภาษีต้องสะดวกในการเดินทางมาติดต่อ และวิธีการชำระ จะต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุดรวมทั้งสะดวกแก่เจ้าหน้าที่รัฐในการจัดเก็บด้วย

4) หลักความประหยัด (Economy)

ระบบบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย เพราะว่าข้อยุ่งยากในการเสียภาษี และค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บนั้น เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปทางที่สูญเปล่า

จากการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยเป็นการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละบุคคล โดยอัตราภาษีที่จัดเก็บจะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า โดยอัตราจะขึ้นอยู่กับช่วงเงินได้สุทธิ อัตราภาษีมีตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึง 35 คือผู้มีรายได้อัตราสูงจะเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น การเก็บภาษีในลักษณะนี้จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้ระหว่างประชาชนและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี

2.3.2.2 หลักการพื้นฐานกฎหมายภาษี

2.3.2.2.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

การปกครองโดยนิติรัฐ รัฐจำเป็นต้องใช้อำนาจในการดำเนินการต่าง ๆ ผ่านบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่รัฐ การที่เจ้าหน้าที่รัฐจะใช้อำนาจมหาชนนั้นจำเป็นต้องมีหลักประกันเพื่อคุ้มครองประชาชนทั่วไป จึงเกิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย หลักความชอบด้วยกฎหมายหมายถึงการกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย ในทางภาษีอากรได้นำหลักนี้มาปรับใช้เช่นกัน หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรสามารถแยกได้ 2 ประการ²³ ได้แก่

1) การกระทำทางภาษีอากรต้องถูกต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์ข้อบังคับทางกฎหมาย

กล่าวคือ การกระทำทางภาษีอากรที่กระทำขึ้นต้องสอดคล้องและถูกต้องตามกฎหมายเกณฑ์ในทางกฎหมายโดยเฉพาะเรื่องการอนุมัติให้จัดเก็บภาษี การบริหารและการจัดเก็บภาษีเนื่องจากการกระทำทางภาษีเหล่านี้เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้องกระทำต่าง ๆ ตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้

²³ สมคิด เลิศไพฑูรย์, ค. บรรยายวิชาทฤษฎีภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

2) กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้นโดยกระบวนการที่ขบด้วยกฎหมาย

กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรต้องถูกบัญญัติขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นอำนาจที่กว้างขวางของฝ่ายนิติบัญญัติ และการบัญญัติกฎหมายภาษีนี้นี้ต้องมีลักษณะทั่วไปตลอดจนเป็นไปตามเงื่อนไขหรือภายใต้ อำนาจที่กฎหมายแม่บทก หนด เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นเรื่องที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพโดยทั่วไปของประชาชน ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีความขบด้วยกฎหมายทั้งในแง่กระบวนการบัญญัติกฎหมาย และเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นโดยมีเนื้อหาที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อกฎหมายแม่บทที่มีล ดับชั้นสูงกว่า เช่น กฎหมายภาษีอากรต้องไม่ขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญ

จากการศึกษาพบว่า มาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยนั้น บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) และ (ฉบับที่ 437) ซึ่งกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้รับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมีค่าใช้จ่ายดังกล่าวเช่นกัน ก็สมควรที่จะบัญญัติมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรด้วยเช่นเดียวกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักความขบด้วยกฎหมาย

2.3.2.2.2 หลักความเสมอภาคทางภาษี

หลักความเสมอภาคทางภาษี คือการที่ประชาชนทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบภาระรายจ่ายทางภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีได้เป็น 2 ลักษณะ²⁴ ดังนี้

(1) ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ เป็นการพิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี โดยผู้มีเงินได้เท่ากันจะต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากัน ดังนั้นตามหลักการนี้จะไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกันเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันได้

(2) ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริง เป็นการพิจารณาภาษีตามสัดส่วนความสามารถในการเสียสละเงินของผู้เสียภาษีหรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวย โดยหลักการนี้มีแนวคิดว่าการก หนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า เป็นอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้น

²⁴ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมนเนจเม้นท์ จ ทัต, 2556). หน้า 120-121.

จากการศึกษาพบว่า การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพ บัญชีก าหนดก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายทั้งแก่ตัวผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการ วิชาชีพบัญชี คือผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นผู้แบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการ ให้การฝึกอบรมทักษะความรู้ อย่างไรก็ตาม กฎหมายของประเทศไทยได้บัญญัติมาตรการบรรเทาภาระ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวแก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเท่านั้น จึงไม่เป็นไปตามหลักความ เสมอภาคทางภาษี เนื่องจากหากมีการก าหนดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ก็สมควรที่จะกำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยเช่นกัน เพื่อให้เป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษี

2.3.2.2.3 หลักความสามารถในการเสียภาษี

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี จะใช้ความสามารถใน การเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์ ก าหนดจ านวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของ แต่ละบุคคล การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้นจะวัดความเสมอภาคในการเสีย ภาษีโดยใช้การเสียสละความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด ซึ่งแบ่งวิธีการวัดได้ 3 แบบ²⁵

(1) หลักการเสียสละที่เท่ากันโดยสมบูรณ์ ตามหลักการนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกราย เสียสละความพอใจเป็นจ านวนที่เท่ากัน โดยไม่ค านึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ละคน

(2) หลักการเสียสละที่เท่ากันตามสัดส่วน ตามหลักการนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกราย เสียสละความพอใจเป็นสัดส่วนที่เท่ากัน โดยไม่ค านึงถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ละคน เช่น ผู้ที่มีรายได้สูงควรเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 ดังนั้น ผู้ที่มีรายได้ต่ำก็ควรเสีย ภาษีในอัตราร้อยละ 15 เช่นกัน ตามสัดส่วนที่เท่ากัน

(3) หลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน ตามหลักการนี้ ก หนดให้ผู้เสียภาษีทุกราย เสียสละความพอใจส่วนเพิ่มหรือความพึงพอใจหน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเป็นจ านวน ที่เท่ากัน เช่น การเสียภาษี 1 บาท ทำให้นาย ก ต้องเสียสละความพึงพอใจเท่ากับ 5 บาท ส่วนการเสียภาษี 1 บาท ทำให้นาย ข ต้องเสียสละความพึงพอใจเท่ากับ 15 บาท ถ้าหาก

²⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ: ส นักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 189-191.

ต้องการให้บุคคลสองคนนี้เสียภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน นาย ก ต้องเสียภาษีเพิ่มอีก 3 บาท

จากการศึกษาหลักการเสียสละความพึงพอใจตามทฤษฎีของการเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น พบว่าการเสียภาษีตามหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากัน สามารถปฏิบัติได้จริงมากกว่าสองหลักการข้างต้น คือหลักการเสียสละที่เท่ากันโดยสมบูรณ์และหลักการเสียสละที่เท่ากันตามสัดส่วน โดยหลักการเสียสละส่วนเพิ่มที่เท่ากันเป็นการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า มีข้อดีในการช่วยกระจายรายได้และช่วยลดความเหลื่อมล้ำของรายได้ของบุคคลในสังคม

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยอาศัย 3 หลักการข้างต้นก่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษี ซึ่งจ าแนกได้ 2 กรณี²⁶ ดังนี้

(1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายภาษีในจ านวนที่เท่ากัน

(2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากควรจ่ายภาษีมากกว่าคนที่มีรายได้น้อย

สิ่งที่ใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีแบ่งได้ 3 ประเภท ดังนี้²⁷

(1) ทรัพย์สิน (property) เป็นเครื่องวัดก าลังทางเศรษฐกิจหรืออำนาจซื้อที่สะสมไว้ ซึ่งหากมีทรัพย์สินมากก็ถือว่ามั่งคั่ง ก าลังทางเศรษฐกิจหรืออ านาจซื้อสูง ดังนั้นผู้ที่มีทรัพย์สินมาก จะถือว่าเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูง ก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐสูง

(2) รายได้ (income) ไม่ว่าจะอยู่ในรูปตัวเงิน รูปสินค้าหรือบริการ หรืออ านาจใดก็ตาม มีผลทำให้อ านาจทางเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น โดยส่วนมากใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี

(3) รายจ่าย (expense) เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้ใช้จ่ายหรือผู้บริโภคสินค้าหรือบริการต่าง ๆ มากเท่าใด ผู้นั้นนับเป็นผู้ที่ทำให้ทรัพยากรอันมีค่าของรัฐต้องหมดไปเท่านั้น ดังนั้นจึงท าให้ต้องเสียภาษีแก่รัฐมากตามไปด้วย

²⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: ส นักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 29.

²⁷ ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วย 1-7, พิมพ์ครั้งที่ 4, (นนทบุรี: ส นักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 130-132.

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่มีเงินได้ก่อนภาษี (gross income) เท่ากัน ไม่จำเป็นต้องจ่ายภาษีเท่ากัน²⁸ หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่งได้ว่า ถึงแม้มีเงินได้ก่อนภาษีเท่ากัน บุคคลอาจมีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน นอกจากเงินได้เป็นปัจจัยที่กำหนดความสามารถในการเสียภาษีแล้วยังรวมถึงปัจจัยอื่น ๆ อีกด้วย เช่น ลักษณะของแต่ละบุคคล (ตัวอย่างเช่น อายุ และความพิการ) สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล (ตัวอย่างเช่น สถานภาพการสมรส และความรับผิดชอบ/รายจ่ายต่อครอบครัว) และรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้

โดยปกติส่วนมากจะนิยมใช้รายได้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษี แต่รายจ่ายจะไม่เป็นที่นิยมในการใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี เพราะมีปัญหาที่ยากหลายประการโดยเฉพาะในกรณีรายจ่ายของแต่ละบุคคลในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ เกิดขึ้นบ่อยมาก ท ทำให้ไม่สามารถติดตามการจับเก็บได้อย่างเต็มที่

จากการศึกษาพบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีภาระค่าใช้จ่ายในการประกอบวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพกำหนด ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายจ เป็นของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีเงินได้ ก็จะแบ่งสรรเงินได้เพื่อใช้จ่ายสิ่งที่จำเป็นขั้นพื้นฐาน หากมีเงินได้เพิ่มสูงขึ้น ย่อมสามารถมีรายจ่ายมากขึ้นหรือเกิดอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มขึ้นได้เช่นกัน ดังนั้น ส่วนเกินของเงินได้หลังจากการหักรายจ่ายที่จำเป็นแล้ว ก็จะต้องนำมาเสียภาษีในอัตราที่สูงตามเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีนั่นให้แก่รัฐ ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของตนเองสูง ทำให้มีอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรือความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐในอัตราที่ต่ำ แตกต่างจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี แม้จะมีภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวเช่นเดียวกัน แต่กลับได้รับการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว ท ให้เสียภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของตนเอง

2.4 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁹ คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใด ๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องน ำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบฯ เสียภาษีตอนครึ่งปีสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระ

²⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 23.

²⁹ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html> [14 มีนาคม 2562]

ภาษีที่ต้องชำระ และเงินได้บางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายทานหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วนเพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

2.4.1 ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา³⁰

ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

- (1) บุคคลธรรมดา
- (2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- (3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี
- (4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- (5) วิสาหกิจชุมชน ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน เฉพาะที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

2) เงินได้พึงประเมิน³¹

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ซึ่งแบ่งออกเป็น 5 ประเภท³² ดังนี้

- (1) เงิน ไม่ว่าจะเงินเดือน บาเหน็จ บานาญ เบี้ยเลี้ยง โบนัส เงินส่วนแบ่งกำไรเงินปันผล
- (2) ทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเงินอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน ตึกแถว บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างใด ๆ รถยนต์ หุ่น ทอง
- (3) ประโยชน์อย่างอื่นที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่อาศัยในบ้านพักโดยไม่เสียค่าเช่า หรือให้ใช้ไฟฟ้า น้ำประปา โทรศัพท์มือถือเป็นประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ของลูกจ้าง

³⁰ กรมสรรพากร, ใครมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา? [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/548.0.html> [14 มีนาคม 2562]

³¹ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

³² ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร The Principle of Tax Law, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: ส นักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2555), หน้า 81-82.

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆตาม มาตรา 40 เช่น บริษัทแห่งหนึ่งออกค่าภาษีอากรให้แก่พนักงานระดับสูงของบริษัท เงินค่าภาษีอากรนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานนั้น

(5) เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ หรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร หมายถึงการคืนภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ซึ่งเงินภาษีที่คืนนี้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

บทบัญญัติมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แจกประเภทของเงินได้พึงประเมิน ออกเป็นทั้งสิ้น 8 ประเภทในมาตรา 40(1) ถึง 40(8)

2.4.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดย คำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน³³

1) ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่าย เป็นองค์ประกอบหนึ่งในการ คำนวณภาษี และสิทธิประโยชน์ของ ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา สำหรับหักเป็นต้นทุนสำหรับการทามาหาได้ เพราะแทบทุกอาชีพที่สร้างรายได้ย่อมมี ค่าใช้จ่ายในการสร้างรายได้เสมอ ดังนั้น ในหลายกรณีกฎหมายจึงยอมให้ เงินได้แต่ละประเภท สามารถหักค่าใช้จ่ายที่คิดว่าเหมาะสมสำหรับรายได้ที่เกิดขึ้น การหักค่าใช้จ่าย 2 แบบ คือการหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจ าเป็นและสมควร

2) ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนจะบัญญัติไว้ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร แต่มีค่าลดหย่อนบาง ประเภทบัญญัติอยู่ในรูปการยกเว้นภาษีตามกฎหมายกระทรวงซึ่งออกตามความในมาตรา 42 (17) แห่ง ประมวลรัษฎากร มีทั้งหมด 16 ประเภท คือ ค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนคู่สมรส ค่าลดหย่อน บุตร ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้า กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อนเงินสะสมกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ค่าลดหย่อนเงิน สะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน ค่าลดหย่อน เงินสมทบที่จ่าย เข้ากองทุนประกันสังคม ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ค่า ลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา ค่าลดหย่อนการ อุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดา มารดา บุตรชอด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้หรือคู่ สมรสซึ่งเป็นคนพิการหรือคนทุพพลภาพ ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยง

³³ กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html> [14 มีนาคม 2562]

ซีพี (RMF) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF) และค่าลดหย่อนเงินบริจาค

3) อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

มีการจัดเก็บแบบก้าวหน้า โดยมีอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

ตารางที่ 5 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย³⁴

| เงินได้สุทธิ (บาท) | ช่วงเงินได้สุทธิ ของแต่ละชั้น | อัตราภาษี (ร้อยละ) |
|-----------------------|----------------------------------|-----------------------|
| 1 - 150,000 | 150,000 | ได้รับยกเว้น |
| 150,001 - 300,000 | 150,000 | 5 |
| 300,001 - 500,000 | 200,000 | 10 |
| 500,001 - 750,000 | 250,000 | 15 |
| 750,001 - 1,000,000 | 250,000 | 20 |
| 1,000,001 - 2,000,000 | 1,000,000 | 25 |
| 2,000,001 - 5,000,000 | 3,000,000 | 30 |
| 5,000,001 บาทขึ้นไป | - | 35 |

หมายเหตุ : เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท ยังคงได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ.2551

2.4.3 การจัดเก็บภาษีและการยื่นแบบแสดงรายการ

การยื่นแบบแสดงรายการปกติปีละ 1 ครั้ง โดยเงินได้ของปีใดก็ยื่นแบบฯ ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป เว้นแต่ เงินได้บางลักษณะ เช่น การให้เช่า ทรัพย์สิน เงินได้จาก วิชาชีพอิสระ เงินได้จาก การรับเหมา เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ เป็นต้น จะต้องยื่นแบบฯ ตอนกลางปี ส าหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรก ภายในเดือนกันยายนของทุกปี

³⁴ กรมสรรพากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เริ่มใช้ภาษี 2560 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/borkor/tax121260.pdf [14 มีนาคม 2562]

2.4.4 การระงับข้อพิพาททางภาษี

หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรหรือการลงโทษทางภาษีอากรสามารถทำได้สองวิธี ได้แก่ การขอให้มีการทบทวนคำสั่งการประเมินเรียกเก็บภาษี หรือขอให้มีการทบทวนคำสั่งการลงโทษทางภาษีต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีหรือลงโทษทางภาษีที่อยู่เหนือขึ้นไป และการคัดค้านการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หรือการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนั้น แบ่งได้เป็นสองกรณี ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

บทที่ 3

มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการส่งเสริมและพัฒนาความรู้ความสามารถของบุคคลากรในประเทศไว้หลากหลายมาตรการ สำหรับมาตรการที่เกี่ยวข้องและมีส่วนช่วยส่งเสริมและพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีนั้น อาจเป็นการส่งเสริมทางอ้อมโดยไม่ใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีของตัวผู้เสียภาษีที่ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง

3.1 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย

ประเทศไทยมีมาตรการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีโดยอ้อมหลายประการ ทั้งมาตรการทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา และผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ โดยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรการภาษีที่แตกต่างกัน

3.1.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรการบรรเทาภาระภาษี

(1) การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร

บิดามารดาของบุตรที่กำลังศึกษาสามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47³⁵ แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดไว้ว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักลดหย่อนได้อีกตามมาตรา 47(1) ส สำหรับ (ก) ผู้มีเงินได้ 60,000 บาท (ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท (ค) บุตร ซึ่งการหักลดหย่อนสำหรับบุตรนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ดังนี้

- 1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท และสำหรับบุตรชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่คนที่สองเป็นต้นไป ที่เกิดในหรือหลังปี พ.ศ. 2561 ให้หักลดหย่อนได้เพิ่มอีกคนละ 30,000 บาท โดยในการนับลำดับบุตรให้นับลำดับของบุตรทุกคนไม่ว่าจะมีชีวิตอยู่หรือไม่ก็ตาม
- 2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้ง (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้นับบุตรตาม(1) ทั้งหมดมาก่อน แล้วจึงนับบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่ รวมเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนับบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม

³⁵ มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

(1) มีจำนวนไม่ถึงสามคน ให้นำบุตรตาม(2) มาหักได้ โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้ว ต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตร ให้นำเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นำรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วยการหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว

(2) การยกเว้นเงินได้ส าหรับเงินช่วยเหลือการศึกษาบุตร

บิดา มารดาที่ได้รับเงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้เป็นเงินช่วยการศึกษาบุตร และเงินช่วยการศึกษาบุตร เงินช่วยเหลือบุตร ที่ได้รับจากรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตราเดียวกับที่ทางราชการจ่ายให้แก่ข้าราชการ และรัฐวิสาหกิจผู้จ่ายเงินมิได้ออกค่าภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จ านวนดังกล่าวให้ เงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมค านวนเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม มาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร³⁶ ซึ่งยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 2 (6) และข้อ 2 (9)³⁷

(3) การหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษา

บุคคลทั่วไปสามารถหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเงินบริจาคเพื่อการศึกษาได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47(7) ที่บัญญัติว่า เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แล้วเหลือเท่าใด ให้หักลดหย่อนได้อีกส หรับเงินบริจาคตดต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจ นวนที่บริจาค แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น

(ก) เงินที่บริจาคแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศล หรือแก่สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

³⁶ มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

³⁷ ข้อ 2 (6) และข้อ 2 (9) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126

มาตรา 47 (7) ใช้คำว่า “เงินบริจาค” ฉะนั้นต้องบริจาคเป็นเงินจึงจะนำเงินบริจาค้นั้นมาหักเป็นค่าลดหย่อนได้ ถ้าบริจาคเป็นสิ่งของจะนำมามูลค่าของสิ่งของนั้นมาหักเป็นค่าลดหย่อนไม่ได้ เงินบริจาคสนับสนุนการศึกษา ได้แก่ เงินที่จ่ายเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา ให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาขององค์การของรัฐบาล โรงเรียนเอกชนที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน สำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบจะหักลดหย่อน ได้สองเท่าของจำนวนเงินที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้สุทธิคงเหลือ

สำหรับนิติบุคคลนั้น สามารถน ายายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินเพื่อการศึกษา มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้เป็นจำนวนเท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ตามที่กำหนดในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (3)³⁸ และ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 44 ข้อ 2³⁹ ซึ่งรายจ่ายเพื่อการศึกษา ได้แก่ รายจ่ายในการบริจาคเงินหรือทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่หรือเพื่อกิจการดังต่อไปนี้

- (1) สถานศึกษา หอสมุดหรือห้องสมุด หรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้ เฉพาะของทางราชการ
- (2) การให้ทุนการศึกษาแก่นักเรียน นิสิต นักศึกษา เป็นการทั่วไป
- (3) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการ ส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างสถานศึกษาหอสมุดหรือห้องสมุดของทางราชการ
- (4) สถานศึกษาที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นและสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

นอกจากนี้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420) มาตรา 3⁴⁰ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้เป็นจำนวนเงินหรือมูลค่าของทรัพย์สินเป็นจำนวนสองเท่าของรายจ่ายที่จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษา แต่ต้องไม่เกินร้อยละสิบของกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ และเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬา ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁸ มาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁹ ข้อ 2 แห่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 44

⁴⁰ มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420)

ค่าใช้จ่ายเพื่อสนับสนุนการศึกษาตามวรรคหนึ่ง ต้องเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการที่กระทรวงศึกษาธิการให้ความเห็นชอบ และเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับราชการดังต่อไปนี้

(1) จัดหาหรือจัดสร้างอาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือที่ดินให้แก่สถานศึกษา เพื่อใช้ประโยชน์ทางการศึกษา

(2) จัดหาวัสดุอุปกรณ์เพื่อการศึกษา แบบเรียน ตำราหนังสือทางวิชาการ สื่อ และเทคโนโลยีเพื่อการศึกษา ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์อื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาให้แก่สถานศึกษา ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

(3) จัดหา ครู อาจารย์ หรือผู้ทรงคุณวุฒิทางการศึกษา หรือเป็นทุนการศึกษา การประดิษฐ์ การพัฒนา การค้นคว้า หรือการวิจัย สำหรับนักเรียน นิสิต หรือนักศึกษาของสถานศึกษา ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

(4) การยกเว้นภาษีเงินได้แก่ผู้ฝึกอบรมฝีมือแรงงาน

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหากเป็นผู้ให้บริการฝึกอบรมฝีมือแรงงานสามารถได้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนี้

1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284)⁴¹ กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น หรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการนั้น ทั้งนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องมีได้ประกอบกิจการอื่นนอกจากกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงาน

2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437) มาตรา 4⁴² ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

(1) สำหรับเงินได้เป็นจ นวนร้อยละร้อยละของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมฝีมือแรงงานที่ทางราชการจัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

⁴¹ พระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284)

⁴² มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437)

(2) สำหรับเงินได้เป็นจ นวนร้อยละร้อยละของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมให้แก่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศก าหนด

นอกจากนี้ ตามมาตรา 5⁴³ กําหนดให้หักเงินภาษีเงินได้ ให้แก่ผู้ดำเนินการฝึกตาม กฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการพัฒนาฝีมือแรงงานดังต่อไปนี้

(1) สำหรับเงินได้เป็นจ นวนร้อยละห้าสิบของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกเตรียมเข้าท างานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ด าเนินการฝึก

(2) สำหรับเงินได้เป็นจ นวนร้อยละร้อยละของรายจ่ายที่ได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการ ฝึกเตรียมเข้าท างานเพื่อประโยชน์ของกิจการของผู้ด าเนินการฝึก

จากการศึกษามาตรการบรรเทาภาระทางภาษีของประเทศไทยพบว่า ประมวลรัษฎากรของไทย ได้บัญญัติมาตรการบรรเทาภาระภาษีเกี่ยวกับการศึกษา ได้แก่ การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร การยกเว้นเงินได้สำหรับเงินช่วยเหลือการศึกษานักเรียน และการหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษา ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่บิดาและมารดาซึ่งเป็นผู้อุปการะการศึกษานักเรียน รวมถึงบุคคล ทั่วไปและห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลที่บริจาคเพื่อการศึกษา นอกจากนี้ยังบัญญัติมาตรการบรรเทา ภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับผู้ให้การพัฒนาศักยภาพความรู้ทางวิชาชีพ ให้แก่ห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคล ซึ่ง เป็นผู้ให้บริการฝึกอบรมฝีมือแรงงานอีกด้วย

3.1.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบรรเทาภาระภาษี

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้จากการบรรเทาภาระภาษี โดยใช้ มาตรการหักค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตรและค่าลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษาตามประมวล รัษฎากรของประเทศไทย

ตัวอย่าง⁴⁴ นาย ก มีบุตรผู้เยาว์ซึ่งกำลังศึกษาอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูจนวน 3 คน โดย บุตรทั้งสามคนเกิดก่อนปี 2560 นาย ก ได้รับเงินเดือน เดือนละ 40,000 บาท และ นาย ก ได้บริจาค ให้แก่สถานศึกษาของรัฐ จนวน 25,000 บาท แสดงการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ได้ ดังนี้

ค ำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีของนาย ก (หน่วย:บาท)

เงินได้พึงประเมิน = 40,000 × 12 = 480,000

⁴³ มาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437)

⁴⁴ จัดท โดยผู้เขียน

| | | |
|--|-----------------|---------------|
| หัก ค่าใช้จ่าย | = 50% x 480,000 | = (100,000)* |
| คงเหลือ เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย | | = 380,000 |
| หัก ค่าลดหย่อน | | |
| ผู้มีเงินได้ | = 60,000 | |
| บุตร (30,000 x 3 คน) | = 90,000 | |
| รวม ค่าลดหย่อน | | = (150,000) |
| คงเหลือ เงินได้หลังหักค่าลดหย่อน | | = 230,000 |
| หัก เงินบริจาคสนับสนุนการศึกษา (10% x 230,000) | | = (23,000) ** |
| เงินได้สุทธิ | | = 207,000 |
| ภาษีเงินได้ = (150,000 ยกเว้น) + (57,000 x 5%) | | = 2,850 |

หมายเหตุ

* หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ(2) ได้ 50% แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

** หักลดหย่อนเงินบริจาคสนับสนุนการศึกษาได้สองเท่าของจำนวนเงินที่จ่ายไปจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้สุทธิคงเหลือ

จากการศึกษาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ เช่น วิชาชีพบัญชี ของประเทศไทยพบว่า มีการกำหนดตัวบรรเทาภาระภาษีโดยสามารถนำค่าลดหย่อนบุตรและเงินบริจาคเพื่อการศึกษาหักจากเงินได้สุทธิของผู้มีเงินได้ โดยจำกัดให้เฉพาะบิดาและมารดาซึ่งเป็นผู้อุปการะการศึกษาของบุตร หรือผู้บริจาคเพื่อการศึกษาเท่านั้น ซึ่งผู้ที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี มีไว้ตัวผู้ที่ศึกษาเล่าเรียนโดยตรง นอกจากนี้สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพเองนั้น ยังขาดบรรเทาภาระภาษีบุคคลธรรมดาด้วยเช่นกัน ทำให้ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ศึกษาเล่าเรียน หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่ได้รับประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

3.2 มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์ให้ความสำคัญกับการพัฒนาทักษะความรู้แรงงานในทุกช่วงวัยของกำลังแรงงาน โดยกระทรวงแรงงานของสิงคโปร์ร่วมกับสำนักงาน SWDA (Singapore Workforce Development Agency) ให้การสนับสนุนค่าใช้จ่ายในการอบรมของแรงงานทุกปี หรือให้ลาหยุดโดยได้รับเงินเดือนเพื่อพัฒนาทักษะตามความสนใจของคนวัยทำงาน นอกจากนี้ ยังมีประเทศสิงคโปร์ยังมีมาตรการทางภาษีที่ช่วยบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อส่งเสริมการพัฒนา

ทักษะแรงงานทั้งมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา และมาตรการภาษีที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพอีกด้วย

3.2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของมาตรการบรรเทาภาระภาษี

(1) การหักค่าใช้จ่ายค่าดูแลบุตร⁴⁵

บิดา มารดาสามารถหักค่าใช้จ่ายส หรับเงินจ่ายที่เป็นค่าดูแลบุตร บุตรบุญธรรมตามกฎหมาย (Qualifying Child Relief: QCR) ที่มีอายุไม่เกิน 16 ปี หรืออายุเกิน 16 ปี แต่กำลังศึกษาเต็มเวลาในระดับโรงเรียน วิทยาลัย มหาวิทยาลัย หรือสถาบันการศึกษาเทียบเท่า และบุตรดังกล่าวมีรายได้ไม่เกิน 4,000 เหรียญสิงคโปร์

(2) การหักค่าใช้จ่ายเงินหรือทรัพย์สินบริจาค⁴⁶

เงินหรือทรัพย์สิน เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หุ่นจดทะเบียน คอมพิวเตอร์ อุปกรณ์ หรือโปรแกรมที่เกี่ยวข้องกับคอมพิวเตอร์ ที่บริจาคให้แก่หน่วยงานหรือองค์กรที่ได้รับรองจาก Institute of a public character (IPCs) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2.5 เท่า

(3) การหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ

มาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพของประเทศสิงคโปร์เรียกว่า “Course Fees Relief”⁴⁷ คือมาตรการทางภาษีที่ช่วยกระตุ้นให้บุคคลต่างๆในประเทศสามารถยกระดับทักษะและเพิ่มการจ้างงานได้อย่างต่อเนื่อง โดยมาตรการนี้ใช้กับกลุ่มเป้าหมายคือบุคคลธรรมดา ผู้ที่ก าลังท างานอยู่หรือเคยท างานมาก่อน โดยไม่รวมการท างานเสริมในวันหยุด หรือการฝึกงาน โดยสามารถนำค่าใช้จ่ายการสอบ ค่าธรรมเนียมสมาชิก ค่าเรียน หรืออบรม มาลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งมาตรการนี้มีส่วนช่วยกระตุ้นให้บุคลากรพัฒนาทักษะความรู้ในอาชีพที่ตนท า

⁴⁵ Inland Revenue Authority of Singapore. [Qualifying Child Relief \(QCR\)](https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Qualifying-Child-Relief--QCR--/-Handicapped-Child-Relief--HCR-/) [online]. Available from: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Qualifying-Child-Relief--QCR--/-Handicapped-Child-Relief--HCR-/> [2019, April 15]

⁴⁶ Inland Revenue Authority of Singapore. [Donation](https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Donations/) [online]. Available from: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Donations/> [2019, April 15]

⁴⁷ Inland Revenue Authority of Singapore. [Course Fee Relief](https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Course-Fees-Relief/) [online]. Available from: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Course-Fees-Relief/> [2018, October 17]

- 1) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้
 - 1.1) หลักสูตรการสัมมนาหรือการประชุมใด ๆ ที่เข้าร่วมในปีพ.ศ. 2560 ซึ่งทำให้ได้รับวุฒิการศึกษาด้านวิชาชีพหรือวิชาชีพที่ผ่านการรับรอง ได้แก่
 - (1) หลักสูตรที่สถาบันการศึกษา หรือสถาบันวิชาชีพรับรอง
 - (2) หลักสูตรที่พัฒนาทักษะวิชาชีพ โดยเป็นทักษะหรือความรู้ที่สามารถประยุกต์ใช้ในวิชาชีพหรือเฉพาะด้านในอุตสาหกรรม และเป็นหลักสูตรที่จัดขึ้นโดยองค์กรกำกับดูแลบริษัทจดทะเบียนและส นักงานบัญชีและสอบบัญชีของสิงคโปร์ (ACRA) ซึ่งในเว็บไซต์ของ ACRA จะกำหนดหลักสูตรที่ ACRA ให้การรับรอง รวมถึงระบุผู้ให้การฝึกอบรมที่ได้รับการรับรอง และแจ้งจำนวนชั่วโมงที่สามารถเก็บเป็นชั่วโมงพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ หรือ CPD ได้
 - 1.2) หลักสูตรการสัมมนาหรือการประชุมใด ๆ ที่เข้าร่วมในปี พ.ศ.2560 ที่เกี่ยวข้องกับงานการการค้าธุรกิจวิชาชีพหรืออาชีพของ
 - 1.3) การสัมมนาหรือการสัมมนาใด ๆ ที่เข้าร่วมระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2558 ถึง 31 ธันวาคม 2559 ซึ่งเกี่ยวข้องกับการงานการการค้าธุรกิจวิชาชีพหรืออาชีพในปี 2560
- 2) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่หลักสูตรไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้
 - 2.1) หลักสูตรการสัมมนาหรือการประชุมเพื่อการพักผ่อน
 - 2.2) หลักสูตรการสัมมนาและการประชุมเพื่อพัฒนาทักษะหรือความรู้ทั่วไป (เช่น หลักสูตรการใช้อินเทอร์เน็ต ทักษะด้านสื่อสังคม ทักษะการสร้างเว็บไซต์ขั้นพื้นฐาน และทักษะ Microsoft Office)
 - 2.3) หลักสูตรการสัมมนาและการประชุมเพื่อพัฒนาทักษะหรือความรู้ อาชีพงานอดิเรก แทนที่ไม่ใช่อาชีพ (เช่น การถ่ายภาพ การเรียนภาษา และหลักสูตรกีฬา)
 - 2.4) หลักสูตรมหาวิทยาลัย หากผู้สำเร็จการศึกษาไม่เคยใช้แรงงานหรือประกอบวิชาชีพหรืออาชีพใด ๆ มาก่อน
- 3) อัตราการหักลดหย่อนและเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์

บุคคลธรรมดาสามารถหักลดหย่อนค่าธรรมเนียมหลักสูตรตามจำนวนที่จ่ายจริงสูงสุดไม่เกิน 5,500 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี โดยไม่คำนึงถึงจำนวนหลักสูตรการสัมมนาหรือการประชุมที่เข้าร่วมในระหว่างปี

บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้เฉพาะค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมที่ตัวผู้มีเงินได้จ่ายเองเท่านั้น โดยไม่สามารถหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมที่นายจ้างจ่ายให้หรือจ่ายชดเชยให้

ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายที่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ ได้แก่

- 1) ค่าทดสอบความถนัด (Attitude test) สำหรับหลักสูตรคอมพิวเตอร์
 - 2) ค่าธรรมเนียมการสอบ
 - 3) ค่าลงทะเบียนหรือค่าสมาชิก
 - 4) ค่าศึกษาหรืออบรม
- 4) หลักเกณฑ์การคำนวณ

บุคคลธรรมดาสามารถนำค่าใช้จ่ายหรือค่าธรรมเนียมหักออกจากเงินได้พึงประเมินตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 5,500 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี สำหรับหลักสูตรที่ใช้เวลาหลายปีและมีการชำระเงินเต็มจำนวนแล้วสามารถแบ่งค่าธรรมเนียมหลักสูตรที่ชำระให้เท่ากันตลอดทุก ๆ ปี และสามารถนำสิทธิประโยชน์ไปใช้ในปีถัดไปได้อีก 2 ปี หากรายได้พึงประเมินในปีนั้น ๆ เท่ากับหรือต่ำกว่า 22,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี โดยมีตัวอย่างการคำนวณดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 กรณีนายจ้างออกค่าใช้จ่ายให้บางส่วน

นาย ก เป็นช่างภาพได้เข้าเรียนหลักสูตรการแต่งภาพ (workshop) 2 วัน โดยมีค่าใช้จ่ายในการอบรมจำนวน 1,500 เหรียญสิงคโปร์ นายจ้างของนาย ก อุดหนุนค่าอบรมให้นาย ก จำนวนร้อยละ 75 ของค่าใช้จ่ายในการอบรมทั้งหมด เท่ากับว่านาย ก รับภาระค่าใช้จ่ายจำนวนร้อยละ 25 ของค่าใช้จ่ายในการอบรมทั้งหมด ดังนั้น นาย ก สามารถนำค่าใช้จ่ายไปหักลดหย่อนได้จำนวน 375 เหรียญสิงคโปร์ ($1,500 \text{ เหรียญสิงคโปร์} \times 25\%$)

ตัวอย่างที่ 2 กรณีหลักสูตรที่มีระยะเวลาหลายปีและมีการชำระเงินเต็มจำนวนล่วงหน้า

นาย ข จ่ายค่าใช้จ่ายสำหรับการอบรมจำนวน 3 ปี สำหรับปี 2561 – 2563 ในปี 2561 จำนวน 9,000 เหรียญสิงคโปร์ นาย ข สามารถนำค่าใช้จ่ายอบรมไปลดหย่อนในแต่ละปีได้จำนวน 3,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี ระหว่างปี 2561 – 2563 รวมทั้งสิ้น 3 ปี

ตัวอย่างที่ 3 กรณีเลื่อนสิทธิการหักลดหย่อนไปในปีอื่น

ผู้มีเงินได้สามารถเลื่อนสิทธิการหักลดหย่อนไปใช้สิทธิในปีอื่นได้ หากรายได้ในปีที่จ่ายค่าใช้นั้นน้อยกว่าหรือเท่ากับ 22,000 เหรียญสิงคโปร์ ตลอดระยะเวลาของหลักสูตรการสัมมนาหรือการประชุมเพื่อการศึกษาวิชาชีพ โดยต้องนำค่าใช้จ่ายมาหักลดหย่อนเมื่อมีเงินได้ในปีนั้นเกิน 22,000 เหรียญสิงคโปร์ หรือภายในสองปีนับแต่สำเร็จหลักสูตรหรือเข้าร่วมหลักสูตร แล้วแต่อย่างใด จะถึงก่อน ยกตัวอย่างเช่น นาย ค เป็นช่างตัดผม และลงเรียนหลักสูตรการท่องเที่ยวนอกเวลางาน นาย ค มีรายได้ไม่ถึง 22,000 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี ในช่วงเวลาที่ศึกษาหลักสูตรการท่องเที่ยว โดย

หลักสูตรเริ่มในปี 2557 และสิ้นสุดในปี 2559 นาย ค ประกอบอาชีพเป็นช่างตัดผมหลังจากที่เรียนจบหลักสูตรการท่องเที่ยว นาย ค มีรายได้ และค่าใช้จ่ายในการเรียนหลักสูตรการท่องเที่ยวดังนี้

ตารางที่ 6 ตารางแสดงตัวอย่างการเลื่อนสิทธิ์การหักลดหย่อนตามมาตรการหักลดหย่อนค่าใช้จ่าย เพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้ประกอบวิชาชีพ (Course Fees Relief)⁴⁸

| ปี | ปีที่ประเมินภาษี | รายได้ต่อปี (เหรียญสิงคโปร์) | ค่าใช้จ่าย ในการเรียน (เหรียญสิงคโปร์) | ค่าใช้จ่ายที่สามารถ นำไปลดหย่อนภาษีได้ (เหรียญสิงคโปร์) |
|------|------------------|---------------------------------|--|---|
| 2557 | 2558 | 19,000 | 2,000 | - |
| 2558 | 2559 | 20,000 | 3,000 | - |
| 2559 | 2560 | 21,000 | 1,000 | - |
| 2560 | 2561 | 21,500 | - | - |
| 2561 | 2562 | 23,000 | - | 5,500 |

นาย ค สามารถเลื่อนสิทธิ์การหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายในการเรียนหลักสูตรการท่องเที่ยวได้ตลอดระยะเวลาที่เรียนคือ ปีที่ประเมินภาษี 2558 – 2560 เนื่องจากรายได้ต่อปีไม่ถึง 22,000 เหรียญสิงคโปร์ และสามารถใช้สิทธิ์หักลดหย่อนค่าใช้จ่ายในการเรียนหลักสูตรการท่องเที่ยวได้ในปีประเมินภาษี 2562 เนื่องจากปีประเมินภาษี 2561 นาย ค มีรายได้ไม่ถึง 22,000 เหรียญสิงคโปร์ และสามารถนำค่าใช้จ่ายมาหักลดหย่อนในปีที่ประเมินภาษี 2562 ได้เพียง 5,500 เหรียญสิงคโปร์เท่านั้นตามกฎหมายกำหนด

จากการศึกษามาตรการบรรเทาภาระทางภาษีของประเทศสิงคโปร์พบว่า กฎหมายของประเทศสิงคโปร์ได้บัญญัติมาตรการภาษีเกี่ยวกับการศึกษา ได้แก่ การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร และการหักลดหย่อนเงินและทรัพย์สินบริจาคเพื่อการศึกษา รวมทั้งมีมาตรการทางบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยตรง คือ การหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ของผู้

⁴⁸ Inland Revenue Authority of Singapore. Course Fee Relief [online]. Available from:

<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Course-Fees-Relief/> [2018, October 17]

ประกอบวิชาชีพ เช่น ค่าทดสอบความถนัด (Attitude test) สำหรับหลักสูตรคอมพิวเตอร์ ค่าธรรมเนียมการสอบ ค่าลงทะเบียนหรือค่าสมาชิก และค่าศึกษาหรืออบรม เป็นต้น

3.2.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบรรเทาภาระภาษี

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้จากการบรรเทาภาระภาษี โดยใช้มาตรการหักค่าลดหย่อนแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี เพื่อการศึกษาตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

ตัวอย่าง⁴⁹ นาย เอ ได้รับเงินเดือน เดือนละ 4,000 ดอลลาร์สิงคโปร์ และนายเอ มีค่าใช้จ่ายในการสอบและอบรมหลักสูตรพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี 5,500 ดอลลาร์สิงคโปร์ แสดงการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ได้ดังนี้

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีของนาย ก (หน่วย: ดอลลาร์สิงคโปร์)

| | | |
|---|--------------------|------------|
| เงินได้พึงประเมิน | = 4,000 × 12 | = 48,000 |
| หัก ค่าใช้จ่าย | | = (5,000)* |
| คงเหลือ เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย | | = 43,000 |
| หัก ค่าบริจาคเพื่อการศึกษา | = 5,000 × 2.5 เท่า | = (12,500) |
| หัก ค่าลดหย่อนเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี | | = (5,500) |
| หัก ค่าลดหย่อนอื่นๆ | | = (4,000)* |
| คงเหลือ เงินได้หลังหักค่าลดหย่อน | | = 21,000 |
| ภาษีเงินได้ = (20,000 ยกเว้น) + (1,000 × 2%) | | = 20** |

หมายเหตุ

* สมมติตัวเลขหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนอื่นๆ

** อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์มีดังนี้

⁴⁹ จัดท โดยผู้เขียน

ตารางที่ 7 ตารางแสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์⁵⁰

| ระดับเงินได้สุทธิ (ดอลลาร์สิงคโปร์) | อัตราภาษี (%) |
|--|------------------|
| 0 - 20,000 | 0 |
| 20,001 - 30,000 | 2.0 |
| 30,001 - 40,000 | 3.5 |
| 40,001 - 80,000 | 7.0 |
| 80,001 - 120,000 | 11.5 |
| 120,001 - 160,000 | 15 |
| 160,001 - 200,000 | 18 |
| 200,001 - 240,000 | 19 |
| 240,001 - 280,000 | 19.5 |
| 280,001 - 320,000 | 20 |
| มากกว่า 320,000 | 22 |

จากการศึกษาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการบรรเทาภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ของประเทศสิงคโปร์พบว่า มีตัวบรรเทาภาระภาษีคือการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพมาช่วยลดรายได้สุทธิของผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพลดลง ส่งผลทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลงไปด้วย

3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์พบว่า ทั้งประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ต่างมีมาตรการภาษีที่มุ่งเน้นส่งเสริมการศึกษา อบรม และพัฒนาทักษะความรู้ของบุคลากรในประเทศ โดยใช้มาตรการบรรเทาภาระภาษีเป็นเครื่องมือในการช่วยผลักดันให้เกิดการพัฒนาทักษะความรู้ของบุคลากรในประเทศ อย่างไรก็ตาม จากการศึกษพบว่า มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์มีความแตกต่างกัน ดังนี้

⁵⁰ Inland Revenue Authority of Singapore. [Income-Tax-Rates](https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Income-Tax-Rates/) [online]. Available from:

<https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Income-Tax-Rates/> [2019, April 15]

3.3.1 การรับภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายไทย

ประมวลรัษฎากรของไทยได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาวิชาชีพบัญชีโดยทางอ้อมเท่านั้น โดยกำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่บิดาและมารดา ซึ่งเป็นผู้อุปการะการศึกษาของบุตร รวมถึงบุคคลทั่วไปและห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลที่บริจาคเพื่อการศึกษาเท่านั้น โดยมีมาตรการทางภาษีได้แก่ การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร การยกเว้นเงินได้สำหรับเงินช่วยเหลือการศึกษาบุตร และการหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษา รวมถึงการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ ซึ่งไม่ได้เป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรงอย่างแท้จริง ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระภาษีอันเนื่องมาจากค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อพัฒนาทักษะวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพกำหนด เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นต้น โดยมีได้มีการบรรเทาภาระภาษีเพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพัฒนาความรู้ทักษะตามที่กฎหมายวิชาชีพได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม แม้ประมวลรัษฎากรจะกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพไว้ เช่น ห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ให้บริการฝึกอบรมฝีมือแรงงานอีกทางหนึ่ง แต่ก็ยังมีมาตรการที่บรรเทาภาระภาษีให้แก่ตัวของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยตรง ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมิได้รับสิทธิลดหย่อนค่าใช้จ่ายจากการเข้ารับการฝึกอบรมวิชาชีพดังกล่าว

3.3.2 การบรรเทาภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพในประเทศสิงคโปร์

มาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศสิงคโปร์นั้น คล้ายคลึงกับประเทศไทยในเรื่องมาตรการบรรเทาภาระภาษีเกี่ยวกับการศึกษา ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการหักค่าใช้จ่ายค่าดูแลบุตร และหักค่าใช้จ่ายการบริจาคเพื่อการศึกษา แต่มีความแตกต่างจากประเทศไทยในเรื่องมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ ซึ่งประเทศสิงคโปร์นั้น มีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ตัวผู้เสียภาษีที่ประกอบวิชาชีพโดยตรง โดยผู้ประกอบวิชาชีพซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาสามารถนำค่าใช้จ่าย เช่น ค่าทดสอบความถนัด (Attitude test) สำหรับหลักสูตรคอมพิวเตอร์ ค่าธรรมเนียมการสอบ ค่าลงทะเบียนหรือค่าสมาชิก และค่าศึกษาหรืออบรม เป็นต้น มาหักลดหย่อนจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพได้ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับการบรรเทาภาระภาษีอันเนื่องมาจากค่าใช้จ่ายที่ตนได้จ่ายไปเพื่อการพัฒนาทักษะวิชาชีพ จะเห็นได้ว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีของสิงคโปร์นั้นมีการกำหนดเงื่อนไขการให้สิทธิประโยชน์ที่ชัดเจน โดยกำหนดให้สามารถหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่จ่ายจริงสูงสุดไม่เกิน 5,500 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี และต้องเป็นหลักสูตรที่ได้รับการรับรองและจัดขึ้นโดยหน่วยงานของรัฐหรือเอกชนตามที่กฎหมายให้การรับรองไว้ โดยในบางหลักสูตรสามารถเก็บชั่วโมงพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ หรือ CPD ได้ รวมถึงกำหนดตัวอย่างการคำนวณให้ผู้มีเงินได้สามารถเข้าใจและนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้อย่างถูกต้องและชัดเจน

3.3.3 ความแตกต่างของภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในระบบกฎหมายไทยและประเทศสิงคโปร์

เพื่อให้เห็นความแตกต่างของการรับภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายไทยและการบรรเทาภาระภาษีตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ผู้วิจัยได้ทำการแสดงตัวอย่างการคำนวณเปรียบเทียบการรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ ดังนี้

ตัวอย่าง⁵¹ นาย ก ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี มีเงินได้คงเหลือหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนทั้งสิ้นแล้ว 200,000 บาท นาย ก มีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามที่กฎหมายวิชาชีพกำหนด เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ จ านน 5,000 บาท ในปีภาษีเดียวกัน

โดยตารางที่ 1 แสดงการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย ก ในกรณีที่คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยไม่มีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และกรณีการมีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

ตารางที่ 8 ตารางแสดงการคำนวณเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาระหว่างกฎหมายประเทศสิงคโปร์และประเทศไทย⁵²

หน่วย : บาท

| การ ค ำนวณผลกระทบทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | ไม่มีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย | มีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ |
|--|--|---|
| เงินได้พึงประเมินทุกประเภท หลังหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน | 200,000 | 200,000 |
| หัก ค่าลดหย่อนเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี | - | (5,000) |

⁵¹ จัดท โดยผู้เขียน

⁵² จัดท โดยผู้เขียน

| | | |
|--|--|---|
| การคำนวณผลกระทบทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา | ไม่มีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย | มีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ |
| เหลือเงินได้หลังจากหักค่าลดหย่อนทั้งหมด | 200,000 | 195,000 |
| ภาษีเงินได้ | $(150,000 \text{ ยกเว้น}) + (50,000 \times 5\%) = 2,500$ | $(150,000 \text{ ยกเว้น}) + (45,000 \times 5\%) = 2,250$ |

จากการเปรียบเทียบความแตกต่างของการรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้เสียภาษีตามกฎหมายของประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ พบว่าเมื่อคำนวณภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะวิชาชีพบัญชีในแต่ละปี เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมาหักลดหย่อนได้นั้น ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีโดยมิได้รับการบรรเทาภาระดังกล่าวจำนวน 2,500 บาท ซึ่งสูงกว่ากรณีคำนวณตามแนวทางมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ที่กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพสามารถนำค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพมาหักลดหย่อนรายได้สุทธิเพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ซึ่งทำให้มีภาระภาษีเงินได้เท่ากับ 2,250 บาท ดังนั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีลดลงและเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพโดยตรงอย่างแท้จริง

บทที่ 4

สภาพปัญหาและแนวทางในการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ในประเทศไทย

จากการศึกษาในบทที่ 3 พบว่ามาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามประมวลรัษฎากรของไทยมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบรรเทาภาระภาษีเฉพาะเพื่อส่งเสริมการศึกษา เช่น การหักลดหย่อนเพื่อการศึกษาบุตร การยกเว้นเงินได้สำหรับเงินช่วยเหลือการศึกษาบุตร และการหักลดหย่อนเงินบริจาคเพื่อการศึกษา และการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ที่ได้กำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรง ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ว่าการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยอาจไม่เอื้ออำนวยต่อการประกอบวิชาชีพบัญชีและส่งเสริมการพัฒนาทักษะวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย โดยอาจก่อให้เกิดสภาพปัญหาที่จะเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในบางประการ

4.1 สภาพปัญหาการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย

4.1.1 การแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกินสมควร ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

จากการศึกษาภาระค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพในบทที่ 2 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการดำรงสถานภาพทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่สามารถนำภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้มาบรรเทาภาระทางภาษีได้ โดยสามารถแสดงตัวอย่างการวิเคราะห์การแบกรับภาระค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยเฉลี่ยต่อคนจากขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ซึ่งวิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีกฎหมายวิชาชีพรองรับและมีค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะวิชาชีพงานสูง นอกจากนี้ ยังเป็นวิชาชีพที่มีการเปิดตลาดเสรีด้านแรงงานวิชาชีพในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยสามารถวิเคราะห์ภาระค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ดังนี้

จากข้อมูลรายงานประจำปี 2560 ของสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์⁵³ และจากการศึกษากฎหมายวิชาชีพบัญชีในบทที่ 2 พบว่ารายได้ในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือรายจ่ายที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจ่าย ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบใบอนุญาตผู้สอบบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพบัญชี และค่าใช้จ่ายในการอบรมเพื่อเก็บชั่วโมงการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพของสภาวิชาชีพบัญชี ทั้งนี้เพื่อให้เห็นสภาพปัญหาการแบกรับภาระค่าใช้จ่ายต่อบุคคลของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอย่างชัดเจน ผู้วิจัยได้แสดงข้อมูลค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ โดยผู้วิจัยได้คำนวณภาระค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยต่อคนต่อปีได้ดังนี้

ตารางที่ 9 ตารางแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของวิชาชีพบัญชี⁵⁴

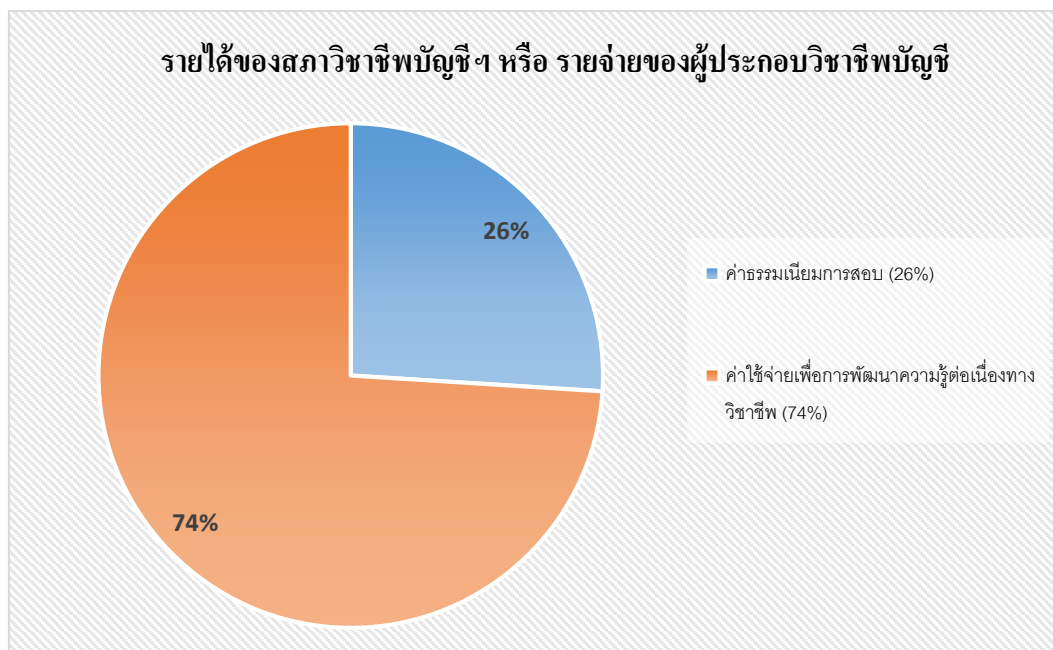
หน่วย : บาท

| ค่าธรรมเนียม | ค่าธรรมเนียม ปี 2560 (ล้านบาท) | สัดส่วน ค่าธรรมเนียม ปี 2560 (ร้อยละ) | จำนวน สมาชิก (คน) | ภาระ ค่าใช้จ่าย เฉลี่ยต่อคน (บาท) |
|--|--------------------------------------|--|-------------------------|--|
| ค่าธรรมเนียมการสอบ (รายได้ค่าธรรมเนียมการทดสอบ เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของ สภาวิชาชีพบัญชี) | 23 | 26 | 14,654 | 1,570 |
| ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (รายได้จากการอบรมและสัมมนา ของสภาวิชาชีพบัญชี) | 66 | 74 | 32,503 | 2,031 |
| รวม | 89 | 100 | | 3,601 |

⁵³สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, รายงานประจำปี 2560 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:
<http://www.tfac.or.th/upload/9414/yxKiSpKKOG.pdf> [1 มีนาคม 2562]

⁵⁴ จัดทำ โดยผู้เขียน

ภาพที่ 2 สัดส่วนค่าธรรมเนียมของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ประจำปี 2560⁵⁵



จากข้อมูลในตารางการคำนวณและรูปภาพข้างต้นพบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายทางวิชาชีพ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ โดยเฉลี่ยต่อปีคนละ 1,570 และ 2,031 บาท ตามลำดับ หรือรวมภาระค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 3,601 บาท หรือประมาณ 3,600 บาท ซึ่งเป็นภาระจากการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนด เพื่อดำรงไว้ซึ่งสถานะทางวิชาชีพและยกระดับความรู้ความสามารถการพัฒนาทางวิชาชีพบัญชี

ซึ่งหากวิเคราะห์ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย นอกจากนี้ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ยังเป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลด้วย กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล หรือของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนี้ ผู้มีเงินได้ก็จะแบ่งสรรเงินได้เพื่อใช้จ่ายสิ่งที่จำเป็นขั้นพื้นฐาน หากมีเงินได้เพิ่มสูงขึ้น ย่อมสามารถมีรายจ่ายมากขึ้นหรือเกิดอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มขั้นได้เช่นกัน ดังนั้น ส่วนเกินของเงินได้จากการหักรายจ่ายที่จำเป็นแล้วก็จะต้องนำมาเสียภาษีในอัตราที่สูง

⁵⁵ จัศต โดຍผู้เขียน

ตามเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีนั้นให้แก่รัฐ ซึ่งวิเคราะห์ตามลักษณะค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีและหลักความสามารถในการเสียภาษีได้ดังนี้

1) ค่าธรรมเนียมการสอบ

ค่าธรรมเนียมการสอบ เป็นค่าธรรมเนียมที่จ่ายเพื่อการสอบวัดความรู้เพื่อขอใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้สอบบัญชี เป็นต้น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องการจ่ายค่าใช้จ่าวดังกล่าวออกไป เพื่อสร้างรายได้ให้สูงขึ้นจากการเพิ่มคุณวุฒิหรือได้รับใบประกอบวิชาชีพ ซึ่งหากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพ และใช้ใบประกอบวิชาชีพนั้นไปใช้สร้างรายได้จากการประกอบวิชาชีพ ย่อมทำให้รายได้ของบุคคลนั้นสูงขึ้นตามไปด้วย

2) ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

ค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ เป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ต่อเนื่องตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนด และเพื่อยกระดับความรู้ ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หลังจากได้รับใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพแล้ว ซึ่งการยกระดับทักษะความรู้ ความสามารถ ก็เพื่อสร้างรายได้ให้สูงขึ้นจากการใช้ทักษะ ความรู้ความสามารถที่เพิ่มดังกล่าวในการประกอบวิชาชีพบัญชี

จะเห็นได้ว่า ค่าใช้จ่ายเพื่อใช้ในการพัฒนาทักษะความรู้ความสามารถในการประกอบวิชาชีพบัญชีเหล่านี้ล้วนแต่เป็นภาระที่ผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจ่ายไปเพื่อสร้างรายได้ให้เพิ่มขึ้น หากผู้มีเงินได้มีภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้เพิ่มขึ้น ก็จะทำให้รายได้สุทธิที่แท้จริงของผู้เสียภาษิลดลง และทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ลดลงตามไปด้วยตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หรือกล่าวได้ว่า รายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้และเป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของตนเองสูง ทำให้มีอัตราประโยชน์ส่วนเพิ่มหรือความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐในอัตราที่ต่ำ และความสามารถในการเสียภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดลงเพราะต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้ แต่ไม่สามารถนำภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักลดหย่อนจากรายได้สุทธิคงเหลือหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกินสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ความแตกต่างของภาระภาษีกรณีการขาดบทบัญญัติของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามประมวลรัษฎากรของไทย และกรณีการมีมาตรการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ดังนี้

ตารางที่ 10 ตารางแสดงการค านวณเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของวิชาชีพ
บัญชีระหว่างกฎหมายประเทศไทย และประเทศสิงคโปร์⁵⁶

หน่วย : บาท

| การค านวณ ผลกระทบทางภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา | ไม่มีการหักลดหย่อน ค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนา ทักษะความรู้ทางวิชาชีพ ตามประมวลรัษฎากร ของประเทศไทย | มีการหักลดหย่อน ค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนา ทักษะความรู้ทาง วิชาชีพตามกฎหมาย ของประเทศสิงคโปร์ | ผลแตกต่างของ ภาระภาษี |
|---|--|---|-----------------------------|
| เงินได้พึงประเมินทุก ประเภทหลังหัก ค่าใช้จ่าย และค่า ลดหย่อน | 200,000 | 200,000 | |
| หัก ค่าลดหย่อนเพื่อ พัฒนาทักษะความรู้ ทางวิชาชีพ | - | (3,600) | |
| เหลือเงินได้หลังจาก หักค่าลดหย่อน ทั้งหมด | 200,000 | 196,400 | |
| ภาษีเงินได้ | (150,000 ยกเว้น) + (50,000 × 5%) = 2,500 | (150,000 ยกเว้น) + (46,400 × 5%) = 2,320 | (2,500 – 2,320) = 180 |

จากตัวอย่างการวิเคราะห์ภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในตารางข้างต้น พบว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นจากการขาดบทบัญญัติของมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี จำนวน 180 บาท หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีเงินได้พึงประเมินทุกประเภทหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในปีภาษี จ านวน 200,000 บาท และมีค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะวิชาชีพบัญชี จำนวนเฉลี่ยต่อปีประมาณ 3,600 บาท (ตามที่ได้ศึกษาในตารางที่ 9) ซึ่งเป็นภาระภาษีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีอาจบรรเทาได้ อย่างไรก็ตาม ภาระภาษีที่ผู้

⁵⁶ จัดท โดยผู้เขียน

ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจ่าย ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพในจำนวนที่สูง ทำให้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำ และมีบรรทัดฐานส่วนเพิ่มที่แท้จริงเพื่อเสียภาษีให้กับรัฐในอัตราที่ต่ำเช่นกัน แต่กลับขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงตามไปด้วย จึงทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกินสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี แตกต่างจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี แม้จะมีภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวเช่นเดียวกัน แต่กลับได้รับการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว ทำให้เสียภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของตนเอง นอกจากนี้ การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี ก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายทั้งแก่ตัวผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อย่างไรก็ตาม ภายใต้อำนาจของประเทศไทยได้บัญญัติมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเท่านั้น จึงไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคทางภาษี เนื่องจากหากมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ก็สมควรที่จะกำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีด้วยเช่นกัน

4.1.2 ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

จากการศึกษาในข้อ 4.1.1 พบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกินสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต่ำ เพราะมีภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพสูง แต่กลับต้องแบกรับภาระภาษีสูง ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ทั้งนี้ ปัญหาดังกล่าวเกิดจากการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพต่อตัวผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีโดยตรง หรือกล่าวได้ว่าเนื่องมาจากการขาดตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษีนั่น คือการก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ ดังนั้นการขาดมาตรการบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาด้วย

ผู้วิจัยสามารถวิเคราะห์ได้ว่า ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เกิดขึ้นจากการขาดตัวบรรเทาภาระภาษี คือการหักค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคลจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งก็คือค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายในการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ ตัวบรรเทาภาระภาษีหรือการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายนั้น เป็นปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแว่นอน เนื่องจากกลุ่มผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน เนื่องจาก

มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือค่าใช้จ่ายที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายวิชาชีพเท่ากัน ย่อมควรเสียภาษีเงินได้ในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งค่าลดหย่อนจะเป็นตัวช่วยลดหรือกีดกันเงินได้ที่พึงต้องเสียภาษีส่วนบุคคลดังกล่าวในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งวิเคราะห์ได้ว่า หากขาดการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายดังกล่าว จะทำให้เกิดการขาดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแน่นอนเกิดขึ้น เนื่องจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน อาจเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกันได้

อย่างไรก็ดี ผู้วิจัยเห็นว่า ตัวบรรเทาภาระภาษียังก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้งอีกด้วย ตามที่ศึกษาในบทก่อนหน้า พบว่าเงินได้เป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลที่เหมาะสม อย่างไรก็ตาม บังคับหรือสถานการณ์ส่วนบุคคลอื่น ๆ เช่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามที่กฎหมายวิชาชีพกำหนด เป็นตัวกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ ความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้นต้องการให้บุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำ เสียภาษีน้อยกว่าผู้ที่มีรายได้หรือความสามารถในการเสียภาษีสูง ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีจะช่วยลดความสามารถในการเสียภาษีและลดภาระความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยลง ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งได้

ยกตัวอย่างเช่น บุคคลผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานโดยมีกฎหมายวิชาชีพบัญชีรองรับ มีภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพตามที่กฎหมายวิชาชีพบัญชีกำหนดไว้สูงกว่าผู้ประกอบอาชีพอื่น ๆ ที่ไม่มีกฎหมายวิชาชีพรองรับ ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีเงินเหลือเพื่อใช้จ่ายน้อยกว่า หรือมีความสามารถในการเสียภาษีต่ำกว่าผู้ประกอบอาชีพอื่น ๆ ประกอบกับสามารถวัดผลของรายจ่ายได้ชัดเจนว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจ่ายเงินไปเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาความรู้ที่นำมาซึ่งระดับความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพที่เพิ่มขึ้นจริง มีการตรวจสอบและควบคุมโดยสภาวิชาชีพบัญชี และมีการรับรองการผ่านการฝึกอบรมพัฒนาทักษะความรู้โดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีเกณฑ์วัดผลที่แน่นอนและเชื่อถือได้ ดังนั้น หากมีการหักลดหย่อนค่าใช้จ่าย หรือตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือกำหนดให้หักลดหย่อนค่าใช้จ่ายได้มากกว่าผู้ประกอบอาชีพอื่น ๆ ก็จะทำให้บรรลุถึงเป้าหมายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแนวตั้ง เพราะผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำจะจ่ายภาษีต่ำกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่า จึงเป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจหรือความแตกต่างด้านรายได้ของบุคคลจะลดลง ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ด้วย แต่ในทางกลับกัน หากขาดตัวบรรเทาภาระภาษีหรือการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง ทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำ เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากับหรือสูงกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูง

นอกจากนี้ ผู้วิจัยสามารถวิเคราะห์ได้ว่า การขาดตัวบรรเทาภาระภาษีดังกล่าว ย่อมก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคทางภาษีอีกด้วย เนื่องจากหากมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ ก็สมควรที่จะกำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยเช่นกันเพื่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษี

ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงได้รับความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่าย หรือมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพทำให้มีเงินเหลือจากรายจ่ายดังกล่าวในจำนวนที่น้อย ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีน้อยแต่กลับต้องแบกรับภาระภาษีที่สูง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และการขาดตัวบรรเทาภาระภาษีย่อมก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคทางภาษีอีกด้วย

4.2 แนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ พบว่าได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้มีเงินได้ที่ประกอบวิชาชีพบัญชีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างชัดเจน โดยกำหนดให้มีหลักเกณฑ์และประเภทของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ กำหนดเพดานการหักลดหย่อน กำหนดเงื่อนไขการใช้สิทธิ์หักค่าลดหย่อน และแนวทางการคำนวณสิทธิ์การลดหย่อนอย่างชัดเจน เป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและหลักความเสมอภาคทางภาษี เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ อันเป็นที่มาของรายได้จากการประกอบวิชาชีพบัญชี ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดลง ซึ่งประเทศสิงคโปร์มีมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว โดยสามารถนารายจ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีมาหักจากรายได้สุทธิก่อนนามาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้การเสียภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง นอกจากนี้ ยังเป็นไปตามหลักความเป็นธรรม เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถวัดผลของรายจ่ายได้ชัดเจนว่า การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจ่ายเงินไปเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาความรู้ที่นำมาซึ่งระดับความรู้ความสามารถของผู้ประกอบวิชาชีพที่เพิ่มขึ้นจริง มีการตรวจสอบและควบคุมโดยสภาวิชาชีพบัญชี และมีการรับรองการผ่านการฝึกอบรมพัฒนาทักษะความรู้โดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งมีเกณฑ์วัดผลที่แน่นอนและเชื่อถือได้ ซึ่งควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในการทามาหาได้ โดยหักค่าลดหย่อน

ภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้มากกว่าอาชีพอื่น ๆ จึงทำให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษี ซึ่งเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี และก่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอีกด้วย

ผู้วิจัยทำการวิเคราะห์แนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ซึ่งเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักความเป็นธรรมได้ดังนี้

4.2.1 กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้

ผู้วิจัยเห็นว่า ควรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ได้ที่ชัดเจนและสอดคล้องกับกฎหมายวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เช่น หลักสูตรการสัมมนาซึ่งทำให้ได้รับวุฒิการศึกษาด้านวิชาชีพที่ผ่านการรับรองจากสถาบันการศึกษา สถาบันวิชาชีพ สภาวิชาชีพ หรือองค์กรของรัฐ เช่น สภาวิชาชีพบัญชี รวมถึงกำหนดหลักสูตรที่สามารถเก็บจางานชั่วโมงพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ (CPD) ที่รับรองโดยสภาวิชาชีพบัญชี เป็นหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์โดยนำค่าใช้จ่ายมาหักค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ นอกจากนี้ ควรกำหนดประเภทของค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายที่สามารถใช้สิทธิ์หักลดหย่อนได้ ได้แก่ ค่าธรรมเนียมการสอบและค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพบัญชี ดังเช่นกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ นอกจากนี้ ผู้วิจัยเห็นสมควรให้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ดังเช่นการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายของประเทศไทย เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่ทั้งผู้ให้และผู้รับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระเช่นเดียวกันและเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายอีกด้วย

4.2.2 กำหนดอัตราการหักลดหย่อนและเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์

ผู้วิจัยเห็นว่า ควรกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถหักค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพได้ตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกินอัตราเพดานสูงสุดตามที่กรมสรรพากรกำหนดต่อปี โดยไม่จำกัดจางานหลักสูตร การสัมมนา การสอบ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้เข้าร่วมในระหว่างปีภาษีตามแนวทางของประเทศสิงคโปร์ เนื่องจากจะสามารถทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและเป็นการไม่ให้เกิดสิทธิการหักลดหย่อน หรือตัวบรรเทาภาระที่มากเกินไป ซึ่งผู้วิจัยเห็นสมควรให้กำหนดอัตราการหักลดหย่อนและเงื่อนไขการใช้สิทธิประโยชน์ไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ดังเช่นการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมายของประเทศไทย เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่ทั้งผู้ให้และผู้รับการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระเช่นเดียวกันและเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายอีกด้วย

บทที่ 5

ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษามาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีของประเทศไทย พบว่าปัจจุบันมีสภาพปัญหาการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีโดยตรง ทั้งในเรื่องการแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มากเกินไปจนสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและขาดความเป็นธรรม โดยหากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ สามารถสรุปผลการศึกษาวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

5.1 บทสรุป

จากการที่ผู้วิจัยได้ตั้งสมมติฐานการวิจัยไว้ว่า “มาตรการทางภาษีของประเทศไทยยังขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นผู้เสียภาษีโดยตรง” และจากการศึกษาวิจัยประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ทำให้พบสภาพปัญหาการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในประเทศไทย โดยสรุปได้ดังนี้

1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยมีภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพ เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ซึ่งล้วนแต่เป็นภาระที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับตามกฎหมายวิชาชีพที่กำหนดเพื่อพัฒนาทักษะและยกระดับความรู้ทางวิชาชีพ ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่สามารถนำภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้มาบรรเทาภาระทางภาษีได้ ทั้ง ๆ ที่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นที่มาของรายได้ในการประกอบวิชาชีพบัญชี ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีลดลง แต่ยังคงต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูงแตกต่างจากผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชี แม้จะมีภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวเช่นเดียวกัน แต่กลับได้รับการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว ทำให้เสียภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของตนเอง ดังนั้น การขาดการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไปจนสมควรขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีและขัดต่อหลักความเสมอภาคทางภาษี

2) เนื่องจากประมวลรัษฎากรของไทยยังขาดบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีโดยตรง ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเป็นบุคคลผู้ซึ่งแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีในจำนวนที่สูงกว่าบุคคลที่ประกอบอาชีพอื่น ๆ ที่ไม่มี

กฎหมายวิชาชีพรองรับ ท ำให้มีเงินได้คงเหลือเพื่อใช้จ่ายน้อยลง ส่งผลให้ความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงลดลง แต่กลับต้องเสียภาษีในจำนวนที่สูง หรือเท่ากับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่า ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคทางภาษีอีกด้วย เนื่องจากหากมีการกำหนดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการวิชาชีพ บัญชีก็สมควรที่จะกำหนดให้มีมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีด้วยกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการขาดมาตรการบรรเทาภาระค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพแก่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ทั้งในเรื่องการแบกรับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มากเกินไปจนสมควรไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี และความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยทาการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ สามารถสรุปผลข้อเสนอแนะจากการศึกษาวิจัย โดยมีรายละเอียดดังนี้

1) ผู้วิจัยเห็นควรให้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขหลักสูตรที่สามารถใช้สิทธิประโยชน์การหักลดหย่อนค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในค่านวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกฎหมายของประเทศไทยดังเช่นกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ โดยควรกำหนดให้มีหลักเกณฑ์ประเภทของค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักลดหย่อนได้อย่างชัดเจน เช่น ค่าธรรมเนียมการสอบ และค่าใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ รวมถึงควรกำหนดประเภทค่าใช้จ่ายให้สอดคล้องกับกฎหมายวิชาชีพบัญชีที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากจะเป็นประโยชน์ต่อตัวผู้เสียภาษีเงินได้โดยตรง และเป็น การส่งเสริมการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีได้อย่างแท้จริงและเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี หลักความเสมอภาคทางภาษี และหลักความเป็นธรรม ทั้งนี้ เห็นควรให้กำหนดบทบัญญัติดังกล่าวในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของมาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

2) ผู้วิจัยเห็นควรให้ก ำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของมาตรการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้ให้การพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีเพื่อเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงแต่ไม่เกินอัตราเพดานสูงสุดตามที่กรมสรรพากรกำหนดต่อปี โดยไม่จำกัดจำนวนหลักสูตร การสัมมนา การสอบ ที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีได้เข้าร่วมในระหว่างปี เนื่องจากจะสามารถทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและเป็นการไม่ให้สิทธิการหักลดหย่อนหรือตัวบรรเทาภาระภาษีที่มากเกินไปจนสมควร อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นควรให้มีการศึกษาเพิ่มเติมถึงอัตราเพดานที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเพื่อพัฒนาทักษะความรู้ทางวิชาชีพบัญชีได้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีและก่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความ

วาสนา สุขสมัย, การนาระบบเครดิตภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาใช้แทนระบบการหักลดหย่อน,
(นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551)

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คาสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพฯ:
สำนักอบรมกฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2558)

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์เคล็ดไทย, 2516)

ศุภรัตน์ คิวณันกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7,
(นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551)

สมคิด เลิศไพฑูรย์, คาบรรยายวิชาทฤษฎีภาษีอากร, คณะนิติศาสตร์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4
(กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556)

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9
(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552)

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์, (กรุงเทพฯ:
สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555)

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร The Principle of Tax Law, พิมพ์ครั้งที่ 4
(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สถาบัน T. Training Center, 2555)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา(ประเทศไทย), ข้อตกลงยอมรับร่วม (MRA) ในคุณสมบัตินักวิชาชีพของอาเซียน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://lawforsean.com/blog/2018/04/mutual-recognition-arrangements-mras?lang=th> [17 ตุลาคม 2561]

สภาวิชาชีพบัญชี, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยสภาวิชาชีพบัญชีและสาขาสภาวิชาชีพบัญชี

[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://eservice.tfac.or.th/accounttraining/>
[14 เมษายน 2562]

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย [ออนไลน์].

แหล่งที่มา: <https://www.cbs.chula.ac.th/blog/2019/01/25/โครงการอบรมpre-ciaรุ่นที่27-2/> [14 เมษายน2562]

บริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด หลักสูตรการอบรมสัมมนาจัดโดยบริษัท ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด[ออนไลน์].แหล่งที่มา:

https://dst.co.th/index.php?option=com_booking&view=bookings&selectmonth=201904&courses_type=0&Itemid=145&lang=th [14 เมษายน 2562]

กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<http://www.rd.go.th/publish/309.0.html> [14 มีนาคม 2562]

กรมสรรพากร, ใครมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา? [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/publish/548.0.html> [14 มีนาคม 2562]

กรมสรรพากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เริ่มใช้ปีภาษี 2560 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/borkor/tax121260.pdf
[14 มีนาคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, รายงานประจำปี2560 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

<http://www.tfac.or.th/upload/9414/yxKiSpKKOG.pdf> [1 มีนาคม 2562]

IMD World Competitive Center, IMD World Talent Ranking 2018 [Online]. 2018.
Available from: <https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/talent-rankings-2018/> [2019, March 19]

Inland Revenue Authority of Singapore. Course Fee Relief [online]. Available from:
<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Course-Fees-Relief/> [2018, October 17]

Inland Revenue Authority of Singapore. Qualifying Child Relief (OCR) [online].
Available from: <https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Qualifying-Child-Relief--OCR--/-Handicapped-Child-Relief--HCR-/> [2019, April 15]

Inland Revenue Authority of Singapore. Donation [online]. Available from:
<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Deductions-for-Individuals/Donations/> [2019, April 15]

Inland Revenue Authority of Singapore. Income-Tax-Rates [online]. Available from:
<https://www.iras.gov.sg/irashome/Individuals/Locals/Working-Out-Your-Taxes/Income-Tax-Rates/> [2019, April 15]

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

The Statutes of The Republic of Singapore Income Tax Act

ประมวลรัษฎากร

กฎกระทรวง ฉบับที่ 126

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 44

พระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 420)

พระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284)

พระราชกฤษฎีกาพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 437)

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ.2547

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยค่าบารุงสมาชิกและค่าธรรมเนียม พ.ศ.2556

ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง ก าหนดการทดสอบความรู้ของผู้ขอขึ้นทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชี
รับอนุญาต

ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยหลักเกณฑ์ และวิธีการเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วม

ประชุมสัมมนา ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2559

มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ ฉบับที่ 7 (IES7) การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ

ภาคผนวก