

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี¹

อภิวัฒน์ เตชะนันทวิช²

วิชาชีพบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมในทุกภาคส่วนทั้งภาคเอกชน ภาครัฐและภาครัฐวิสาหกิจ ทั้งกิจการที่มุ่งหวังผลกำไร (ธุรกิจ) และกิจการที่ไม่มุ่งหวังผลกำไร³ ซึ่งวิชาชีพบัญชีจะรู้จักกันเฉพาะด้านการทำบัญชีและด้านการสอบบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ธุรกิจหรือนิติบุคคลจัดทำบัญชีงบดุลหรืองบแสดงฐานะการเงินและบัญชีกำไรขาดทุน ตลอดจนงบการเงินดังกล่าวต้องผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี

ในปี พ.ศ. 2547 ได้มีการออกกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี เรียกว่าพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดนิยามของคำว่า “วิชาชีพบัญชี” ให้หมายความรวมถึงบริการด้านต่างๆ ที่ตอบสนองกับการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงไปของสังคมในปัจจุบัน ดังนี้ “วิชาชีพบัญชี” หมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงพร้อมทั้งจัดตั้งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ขึ้น

เนื่องด้วยสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้รูปแบบของการประกอบวิชาชีพบัญชีมีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงไปมาก แต่รัฐยังคงจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รถทองและคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. วิมลฐา แสงสุขและรองศาสตราจารย์ ดร. ปภาศรี บัวสวรรค์

²นักศึกษานิพนธ์ปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ, “ลักษณะสำคัญของวิชาชีพบัญชี,” วารสารวิชาชีพบัญชี 1, 2 (ตุลาคม 2548): 62-

ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยขาดการคำนึงถึงสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของรัฐไม่เป็นตามหลักการภาษีอากรที่ดี ซึ่งจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลประสิทธิภาพ และไม่อำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเท่าที่ควร จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังคงมีปัญหาทางกฎหมายหลายประการซึ่งผู้ศึกษาได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาต่างๆ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 40 (2) กับ มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายว่าเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การบัญชี หมายความว่ารวมถึงเงินได้ประเภทใดบ้าง แต่อย่างไรก็ตามผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแม้มีเงินได้จากการใช้ความรู้ทางด้านวิชาชีพบัญชี เช่น การวางระบบบัญชีหรือการจัดทำเอกสารทางบัญชีภายใต้การรวมถึงงานที่มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาให้กับบุคคลเป็นการทั่วไป ซึ่งมีลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เนื่องจากเงินได้ทั้ง 2 ประเภทมีลักษณะของเงินได้ที่ได้มาจากการรับจ้างทำของโดยมุ่งหวังผลสำเร็จเหมือนกัน

จากการศึกษา พบว่าการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกายังคงมีความไม่แน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้ระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรว่าแท้จริงแล้ว สมควรใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่งประเภทเงินได้ทั้งสองระหว่าง 1) หลักเกณฑ์ในเรื่องรูปแบบของการได้รับเงินได้ว่าได้รับเป็นจำนวนแน่นอนหรือไม่แน่นอน ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/1019, กค 0706/3021 และ กค 0811/11660 หรือ 2) หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560 หรือ 3) หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ความรู้ความชำนาญในทางวิชาชีพในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

ผู้ศึกษาเห็นควรนำหลักเกณฑ์เรื่องการใช้ความรู้ความชำนาญในทางวิชาชีพในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินมาเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ เนื่องจากวิชาชีพมีองค์ประกอบที่แตกต่างจากอาชีพทั่วไป การที่จะเป็นวิชาชีพได้นั้นต้องมีองค์ประกอบครบทั้งสามประการจะขาดข้อ

ใดข้อหนึ่งมิได้⁴ เมื่อพิจารณาจากองค์ประกอบของวิชาชีพ แล้วพบว่าการทำงานหาเลี้ยงชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นการประกอบวิชาชีพอย่างหนึ่ง และเนื่องด้วยเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้จากการใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะด้านหรือในเรื่องทั่วไป แต่เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) นั้น เป็นเงินได้จากการใช้ความรู้ความชำนาญในทางวิชาชีพ ซึ่งมีลักษณะเป็นวิชาชีพเฉพาะตามที่กฎหมายกำหนดไว้

อีกทั้ง ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) อยู่ในรูปของบทกฎหมายทั่วไปและบทกฎหมายเฉพาะ โดยที่มาตรา 40 (2) เป็นบทกฎหมายทั่วไปของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ส่วนมาตรา 40 (6) เป็นบทกฎหมายเฉพาะของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพอิสระ การบัญชี ดังนั้น หากเงินได้พึงประเมินได้จากการจ้างทำของใดเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของจากวิชาชีพบัญชีก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ ข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับเงินได้จากการให้คำปรึกษาวิชาชีพบัญชี ด้านการวางระบบบัญชีซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพบัญชี ซึ่งตัดสินให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549 ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายได้รับเงินได้จากการให้คำปรึกษากฎหมายซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพกฎหมายถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพอิสระทั้งสองประเภทนี้มีข้อเท็จจริงที่เหมือนกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกัน แต่กลับมีคำวินิจฉัยกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินที่ต่างกันอย่างสิ้นเชิงเป็นการเลือกปฏิบัติ เป็นการไม่ชอบด้วยหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งในการแบ่งประเภทเงินได้ของประเทศออสเตรเลียนั้น ได้กำหนดแบ่งประเภทเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีไว้ตามแหล่งที่มาของเงินได้ โดยกำหนดเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้จากธุรกิจ และเงินได้จากทรัพย์สินซึ่งการแบ่งประเภทเงินได้ดังกล่าวมีความแน่นอนชัดเจนไม่เปิดโอกาสให้มีการตีความได้ ดังนั้น ควรยึดถือหลักการตามประเทศออสเตรเลียเป็นแบบอย่าง เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

⁴ปรีดี เกษมทรัพย์ และคนอื่นๆ, รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548), หน้า 115.

2. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกรณีตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ

ในการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชีหรือการให้คำปรึกษาบัญชีภาษีอากรในธุรกิจขนาดใหญ่หรือธุรกิจที่มีความสลับซับซ้อน ย่อมต้องใช้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหลายด้านร่วมกันให้บริการและก่อให้เกิดเงินได้เป็นจำนวนมาก จากการศึกษา พบว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีส่วนใหญ่ มักจะวางแผนภาษีให้ภาระภาษีในเงินได้ของตนน้อยลงโดยการตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้น เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยเป็นวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย ซึ่งแต่เดิมนั้นตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินส่วนแบ่งกำไรที่เสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแล้วจะได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีอีกครั้งหนึ่ง

ต่อมาบทบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ซึ่งการยกเลิกความตามมาตรา 42 (14) มีผลทำให้เมื่อมีการแบ่งปันผลกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องนำเงินได้ที่เป็นส่วนแบ่งกำไรอันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ไปถือรวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้ในนามของหุ้นส่วนคนนั้นอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น การยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรทำให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนในลักษณะของภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ซึ่งปัญหาดังกล่าวขัดต่อหลักความเป็นธรรม (Equity) จึงเห็นว่าควรจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวโดยการให้เครดิตภาษีกับผู้ได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

3. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

การกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีที่ผู้รับมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย โดยจะต้องถูกหักภาษีในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ที่ผู้นั้นได้รับจากการประกอบวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยไม่ว่าจะเข้ามาประกอบวิชาชีพโดยตรงหรือให้คำปรึกษาจากต่างประเทศก็ถือว่าได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย จึงเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามมาตรา

41 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามบทบัญญัติในมาตรา 60 กำหนดให้ผู้รับเงินได้นั้นยังคงมีหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ โดยนำภาษีที่ถูกหักมาเครดิตออกและชำระเท่าจำนวนที่ขาดไว้หากชำระเกินก็มีสิทธิที่จะขอคืนได้ จึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรา 50 ในส่วนที่หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับผู้รับที่มีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยมีผลเสมือนกับการหักเป็นภาษีสุดท้าย (Final withholding Tax) ที่ถือเป็นแหล่งเงินได้ในประเทศที่แท้จริง และแม้ว่ามาตรา 60 บัญญัติให้การหักภาษีตามมาตรา 50 ถือเป็นการเครดิตของผู้เสียภาษีก็ตาม แต่ไม่สามารถใช้บังคับให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติได้ ซึ่งการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้รับเงินได้ยังคงมีหน้าที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการอีกนั้นจึงไม่มีความเหมาะสมและขัดต่อหลักความสะดวกตามหลักการภาษีอากรที่ดี ดังนั้น เพื่อให้มีเหมาะสมกับหลักความสะดวกตามหลักการภาษีอากรที่ดีและการจัดเก็บภาษีเกิดความชัดเจนสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติ จึงควรกำหนดให้ผู้รับเงินได้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้

4. ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้านการสอบบัญชี

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เฉพาะเงินได้จากการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในปัจจุบันการสอบบัญชีนั้นให้หมายความรวมถึงการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีภาษีอากรด้วย แต่สำหรับเงินได้จากการให้บริการวิชาชีพบัญชีด้านอื่นๆ ที่เป็นการประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกันกลับไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีข้อเท็จจริงที่เหมือนกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติจากรัฐเช่นเดียวกัน แต่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชีกลับไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นผู้ประกอบวิชาชีพด้านการสอบบัญชี ย่อมเป็นการเลือกปฏิบัติ เป็นการไม่ชอบด้วยหลักความเสมอภาคทางภาษีอากรและหลักความเป็นธรรม (Equity)

โดยวัตถุประสงค์ในการที่รัฐกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ที่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าว มีวัตถุประสงค์เพื่อสนับสนุนความเป็นอยู่ขั้นพื้นฐานของประชาชน ลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อยและเป็นการช่วยเหลือประชาชนเพื่อให้สามารถ

ดำรงชีวิตอยู่ได้โดยไม่ต้องแบกรับภาระภาษีหรืออย่างน้อยที่สุดก็ไม่ให้มีภาระภาษีแฝงอยู่⁹ ผู้ศึกษาเห็นว่า การยกเว้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 81 (1) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นวิชาชีพที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการรับใช้สังคม 3 วิชาชีพ คือ การให้บริการประกอบโรคศิลปะของแพทย์ การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร และการว่าความของทนายความ

ผู้ศึกษาจึงขอทำการเปรียบเทียบการให้บริการประกอบโรคศิลปะของแพทย์กับการให้บริการด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้ การให้บริการประกอบโรคศิลปะของแพทย์เป็นบริการที่มีความจำเป็นในสังคม ประชาชนผู้เข้ารับบริการทางการแพทย์ก็เพื่อบำบัดรักษาอาการเจ็บป่วยที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นความต้องการขั้นพื้นฐานของประชาชนและผู้รับบริการไม่มีความสามารถที่จะแบกรับต้นทุนเพิ่มจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอีกได้ ต่างจากผู้รับบริการด้านการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร ซึ่งเป็นผู้ประกอบการประเภทนิติบุคคลไม่ว่าจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีความสามารถที่จะแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการได้โดยไม่มีผลเสียต่อภาคธุรกิจแต่อย่างใด กลับได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไปด้วยซึ่งไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ส่งผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าสอบบัญชีจากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีให้แก่อำนาจรัฐและไม่สอดคล้องกับหลักการอำนาจรายได้ (Productivity) ซึ่งกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ (GST) ของประเทศออสเตรเลียนั้น การประกอบวิชาชีพบัญชีในทุกๆ ด้านนั้น ถูกจัดประเภทเป็นสินค้าและบริการประเภทที่ต้องเสียภาษี (taxable supply) ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอากรและความเป็นธรรม (Equity) อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลักการอำนาจรายได้ (Productivity) จึงเห็นว่าควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้านการสอบบัญชี

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีดังกล่าวมาแล้ว จึงได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหามาและปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมาย โดยให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังนี้

⁹สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2559), หน้า 68.

1. กรณีปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตามมาตรา 40 (2) กับ มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนของหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากรโดยนำระบบภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียมาใช้ในการแบ่งประเภทเงินได้ ผู้ศึกษาเห็นควรเสนอให้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 40 โดยแบ่งเงินได้ออกเป็น 3 ประเภท กล่าวคือ 1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment income) โดยรวมเงินได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 40(1) และเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่เกิดจากการจ้างแรงงานตาม 40(1) เช่น ค่าตอบแทนพิเศษจากการทำงานได้ตามเป้าที่ตั้งไว้ เป็นต้น ให้เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานทั้งสิ้น 2) เงินได้จากธุรกิจ (Business income) ให้เงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่ไม่ได้มีส่วนมาจากการจ้างแรงงาน และเงินได้ตามมาตรา 40(6)(7)(8) เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ และ 3) เงินได้จากทรัพย์สิน (Property income) ให้เงินได้ตามมาตรา 40(3)(4)(5) เป็นเงินได้ประเภทนี้

2. กรณีปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกรณีตั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ การยกเลิกมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุ ไม่ให้มีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนินติบุคคล เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ ต้องเสียภาษีเลย ผู้ศึกษาเห็นควรเสนอให้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ โดยเพิ่มเติมวรรคห้า ดังนี้ “การเครดิตตามมาตรานี้ให้หมายความรวมถึงผู้ที่ได้รับเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนินติบุคคลให้ได้รับเครดิตภาษีในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงิน ได้ของผู้มีเงินได้ที่เสียไปมากำหนดตามวิธีการตามมาตรา 47 ทวิ”

3. กรณีปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งมิได้ เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความชัดเจนสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติและเพื่อให้ การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรมีประสิทธิภาพบังคับ จึงควรกำหนดให้ผู้รับเงินได้ซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทส ไทยที่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ไม่มีสิทธิขอลดภาษีที่ถูกหักไว้ ผู้ศึกษาเห็นควรเสนอ ให้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 60 โดยเพิ่มเติมวรรคสอง ดังนี้ “ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยที่ ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ไม่มีสิทธิขอลดภาษีที่ถูกหักไว้”

4. กรณีปัญหาความไม่เป็นธรรมในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้านการสอบบัญชี เพื่อไม่เป็นการ สนับสนุนการประกอบวิชาชีพด้านใดด้านหนึ่งเป็นการเฉพาะ ทั้งยังทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นจาก การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของค่าสอบบัญชี จึงควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าสอบบัญชีของ

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ศึกษาเห็นควรเสนอให้แก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฅ) เป็น “การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น” อีกทั้งให้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่.....) เรื่อง ยกเลิกการกำหนดการให้บริการการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ตามมาตรา 81 (1) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีข้อความดังต่อไปนี้ “ข้อ 1 ให้ยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 217) เรื่อง กำหนดการให้บริการการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ตามมาตรา 81 (1) (ฅ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2560...”

บรรณานุกรม

นิพนธ์ เห็น โชคชัยชนะ. “ลักษณะสำคัญของวิชาชีพบัญชี.” วารสารวิชาชีพบัญชี 1, 2 (ตุลาคม 2548): 62-74.

ปรีดี เกษมทรัพย์ และคนอื่นๆ. รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559.

ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2562.

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 217) ลงวันที่ 24 ตุลาคม พ.ศ. 2560.

คำพิพากษาฎีกาที่ 8214/2549.

คำพิพากษาฎีกาที่ 2636/2560.

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/11660.

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3021.

ข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/1019.