

บทวิเคราะห์ผลกระทบของการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต่อผู้ประกอบการในประเทศไทย

An Analysis of the Impact of the Personal Income Tax Amendment on Entrepreneurs in Thailand

วิริยา แซ่หลี่¹

Wiriya Saelee¹

บทคัดย่อ

บทความเรื่อง “บทวิเคราะห์ผลกระทบของการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผู้ประกอบการในประเทศไทย” มีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงให้เห็นถึงผลกระทบจากการที่กรมสรรพากรได้มีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีผลบังคับใช้ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2560 เป็นต้นไป โดยมีสาระสำคัญคือ การลดอัตราภาษีหักค่าใช้จายแบบเหมาจ่าย เป็นร้อยละ 60 ลดลงจากเดิมที่หักได้ ร้อยละ 70 - 85 ของเงินได้ การเปลี่ยนแปลงการหักลดหย่อนบางประเภท รวมทั้งการปรับปรุงโครงสร้างของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การปรับปรุงกฎหมายภาษีจะส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาในประเทศไทย ดังนี้ 1) การเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจ ระหว่างการคงรูปแบบบุคคลธรรมดาตามเดิม หรือจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล 2) ต้นทุนส่วนเพิ่มในการประกอบธุรกิจ จากการจัดทำเอกสารประกอบการลงบัญชีและการจัดทำบัญชี กรณีผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่เลือกหักค่าใช้จายจริงตามความจำเป็นและสมควร และนิติบุคคล 3) ผลด้านจิตวิทยา เกี่ยวกับความกังวลใจการถูกตรวจสอบภาษีจากเจ้าหน้าที่

ดังนั้นแนวทางการปรับตัวของผู้ประกอบการเพื่อรับผลกระทบของการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ การใส่ใจศึกษาความรู้ด้านการบัญชีและการภาษีอากร โดยเฉพาะกฎหมายที่มีการเปลี่ยนแปลง การวางแผนภาษีอากร ความสำคัญของการจัดทำบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี เพื่อทราบถึงรายได้ค่าใช้จาย กำไรขาดทุนจากการประกอบธุรกิจ ทำให้เสียภาษีและวางแผนธุรกิจได้อย่างถูกต้อง และการเปลี่ยนรูปแบบการประกอบธุรกิจโดยจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล และจัดทำบัญชีชุดเดียวให้ถูกต้องตามจริงตามนโยบายของกรมสรรพากร

คำสำคัญ : ผลกระทบต่อผู้ประกอบการ, การปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, การปรับตัวของผู้ประกอบการต่อการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

¹ สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี การเงินและการธนาคาร มหาวิทยาลัยพายัพ
Sulerm@yahoo.com

² Department of accountancy, faculty of accountancy, finance and banking, Payap University.

Abstract

The personal income tax amendment issued by the Revenue Department has been enforced since January 1, 2017, on Thai entrepreneurs. The essence of the amendment is the change of the deduction rate of expense allowances against assessable income for business and commerce from 70% - 85% to 60%. The changes in tax allowance of some business types and the adjustment of tax rate structure will affect Thai entrepreneurs as follows: 1) Entrepreneurs will need to make a decision to remain personal entrepreneurs or change to juristic entrepreneurs. 2) Entrepreneurs will have to confront increased expenditures for business operations such as correcting accounting documents and correcting the accounting of personal entrepreneurs to reflect actual tax expenditure reduction.

As a result, guideline preparations that will help handle the upcoming effects from the amendment are focused more on tax law, especially law amendment. Tax preparers are also studying related news; paying more attention to accounting documents, evaluating appropriate accounting systems to assure accurate tax payment; and holding tax planning through tax calculation trials under various conditions to find best practice for their businesses while complying with the new policies of the Revenue Department

Keywords : Impact on Entrepreneurs, Personal Income Tax Law Amendments, The Entrepreneurs' Adaptation to Personal Income Tax Law Amendments

บทนำ

นับตั้งแต่ประเทศไทยได้นำประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ.2482 เป็นต้นมา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรที่มีบทบาทสำคัญต่อผลการจัดเก็บภาษีโดยรวมของประเทศไทยมาโดยตลอด ทั้งนี้ แม้ว่าในเวลาต่อมา บทบัญญัติหลายมาตราที่ระบุในประมวลรัษฎากรจะได้รับการแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง แต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งถูกพิจารณาโดยนักวิชาการสมัยใหม่ว่า บทบัญญัติที่สำคัญบางส่วนไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่แท้จริงในปัจจุบัน กลับได้รับการแก้ไขปรับปรุงน้อยมาก ไม่ว่าจะเป็นอัตราการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร การหักค่าลดหย่อน ตาม

มาตรา 47 ซึ่งอัตราค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น บางมาตราเป็นอัตราที่ถูกกำหนดมาตั้งแต่ปี 2502

อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 26 มกราคม 2560 กรมสรรพากรได้มีการออกกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้องกับปรับปรุงบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายของเงินได้พึงประเมินหลายมาตรา รวมถึงการปรับปรุงอัตราค่าลดหย่อนหลายรายการ การปรับปรุงอัตราโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงนับเป็นการปรับปรุงครั้งใหญ่ที่แทบไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ล้วนเคยชินต่อกฎหมายดั้งเดิมที่ใช้จัดเก็บมาอย่างยาวนาน ซึ่งการปรับปรุงข้อกฎหมายครั้งนี้ ย่อมส่งผลกระทบโดยตรงต่อผู้ประกอบการอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ประกอบกับในปัจจุบันกรมสรรพากรมีนโยบาย

สนับสนุนผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา 2 เรื่องสำคัญ คือ การสนับสนุนให้ปรับเปลี่ยนสถานะการประกอบการแบบบุคคลธรรมดาเป็นนิติบุคคล และการจัดทำบัญชีเกี่ยวกับรายได้และค่าใช้จ่ายให้ถูกต้องตรงตามข้อเท็จจริง หรือที่เรียกว่า “นโยบายบัญชีชุดเดียว” ดังนั้นเพื่อความความอยู่รอดของการประกอบการอาจเป็นผลทำให้ผู้ประกอบการต้องเลือกเปลี่ยนรูปแบบการประกอบการใหม่ ซึ่งมีผลต่อต้นทุนการประกอบธุรกิจและด้านจิตวิทยา

บทความนี้จึงต้องการวิเคราะห์ให้เห็นถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นของการปรับปรุงข้อกำหนดที่มีต่อผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา และการปรับแนวคิดในการจัดทำบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดภาษีอากรในอนาคต ที่จะเป็นโยบายต่อผู้ที่สนใจเรื่อง การปรับปรุงข้อกำหนดของกรมสรรพากร

เนื้อหา

นับตั้งแต่ประเทศไทยได้นำระบบ National e-Payment มาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพโครงสร้างพื้นฐานการชำระเงิน และประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีในปี 2558 กรมสรรพากรได้มีการกำหนดแผนงานเพื่อยกระดับความน่าเชื่อถือในการจัดทำบัญชีให้แก่ผู้ประกอบการ เพื่อให้สอดคล้องกับระบบดังกล่าว โดยมีการจัดแถลงข่าวสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีที่ดังนี้

1. วันที่ 26 ตุลาคม 2558 กรมสรรพากร ร่วมกับสำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา สำนักงานส่งเสริมวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (สสว.) สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย หอการค้าไทยและสภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาวิชาชีพขนาดกลางและขนาดย่อมไทย จัดแถลงข่าวความร่วมมือในโครงการ “รวมพลังสร้างความเข้มแข็ง SMEs ไทย ด้วยบัญชีชุดเดียว” โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี และพัฒนาจัดทำ

โปรแกรมบัญชีอย่างง่ายเพื่อช่วยให้ผู้ประกอบการ SMEs ที่ไม่มีพื้นฐานด้านบัญชี สามารถลงบัญชีได้ด้วยตนเองอย่างถูกต้องตามมาตรฐานบัญชี และกฎหมายภาษีสรรพากร ช่วยให้ทราบถึงรายได้ต้นทุน ค่าใช้จ่าย กำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการ สามารถวางแผนการลงทุนที่เหมาะสมให้กับธุรกิจได้ เป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีชุดเดียว และกรมสรรพากรกำลังพิจารณาดำเนินการให้สิทธิประโยชน์ลดหย่อนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการมากขึ้น เพื่อสนับสนุนการลงบัญชีด้วยระบบคอมพิวเตอร์ เป็นการสนับสนุนนโยบายรัฐบาล นำไปสู่ระบบธุรกรรม e-Payment ต่อไป

2. วันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2559 กรมสรรพากร จัดแถลงข่าวร่วมกับกรมพัฒนาธุรกิจการค้าและสภาวิชาชีพบัญชี ในการดำเนินการตามมาตรการบัญชีชุดเดียว เพื่อสนับสนุนให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป และถูกต้องตามหลักประมวลรัษฎากร

3. วันที่ 20 เมษายน 2559 กรมสรรพากร จัดแถลงข่าวการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2560 เป็นต้นไป โดยสาระสำคัญเป็นการปรับปรุงอัตราค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย ค่าลดหย่อน และอัตราภาษีเงินได้โดยจัดเก็บในอัตราสูงสุดร้อยละ 35 สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินกว่า 5 ล้านบาทเป็นต้นไป จากเดิมจัดเก็บจากเงินได้สุทธิส่วนที่เกินกว่า 4 ล้านบาท

4. วันที่ 22 พฤษภาคม 2559 กรมสรรพากร จัดสัมมนาผู้ประกอบการร้านทองทั่วประเทศให้มีความรู้ ความเข้าใจเรื่องภาษีอากรและการจัดทำบัญชีชุดเดียวให้ถูกต้อง การสนับสนุนให้ผู้ประกอบการร้านทองเปลี่ยนผ่านจากบุคคลธรรมดานิติบุคคลเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ และปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้อง

5. วันที่ 7 กันยายน 2559 กรมสรรพากร จัดสัมมนาผู้ประกอบการร้านขายยาเพื่อส่งเสริมให้ปรับเปลี่ยนรูปแบบการประกอบกิจการจากบุคคล

ธรรมดาเป็นนิติบุคคล และการให้ความรู้ในการจัดทำบัญชีชุดเดียวอย่างถูกต้อง ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้มีการประสานความร่วมมือร่วมกับคณะกรรมการอาหารและยา ผู้ผลิตซอฟต์แวร์เฮาส์ และสมาคมร้านขายยา เพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหามาเพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาปรับเปลี่ยนรูปแบบการประกอบกิจการเป็นนิติบุคคล กรมสรรพากรจะได้พัฒนาซอฟต์แวร์และออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนการดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว

6. วันที่ 6 มีนาคม 2560 กรมสรรพากรจัดแถลงข่าวร่วมกับหน่วยงานพันธมิตร คือ สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย และสมาคมธนาคารไทย โดยมีหัวข้อสำคัญได้แก่ การแนะนำผู้ประกอบการให้จัดทำงบการเงินให้สอดคล้องกับสภาพข้อเท็จจริงของกิจการ เพื่อเตรียมความพร้อมรับนโยบาย Thailand 4.0 ของรัฐบาล มีมาตรการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปแบบนิติบุคคลมากขึ้น เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในการประกอบกิจการ ผู้ประกอบการอาจจะสูญเสียโอกาสทางธุรกิจ ถ้าไม่ดำเนินการตามมาตรการดังกล่าว โดยเฉพาะโอกาสที่เกี่ยวข้องธุรกรรมทางการเงิน นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2562 เป็นต้นไป สถาบันการเงินทุกแห่งต้องใช้บัญชีและงบการเงินที่แสดงต่อกรมสรรพากรเป็นหลักฐานสำคัญเพื่อใช้ประกอบในการขออนุมัติสินเชื่อ

เมื่อพิจารณาจากแนวทางการดำเนินการของกรมสรรพากร สามารถสรุปเป็นประเด็นที่น่าสนใจที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการในประเทศไทยดังต่อไปนี้

1. กรมสรรพากรมีนโยบายสนับสนุนและผลักดันให้ผู้ประกอบการปรับเปลี่ยนรูปแบบการประกอบกิจการจากบุคคลธรรมดาไปสู่นิติบุคคลอย่างต่อเนื่อง ทั้งนี้ พิจารณาจากการออกแถลงการณ์ และมาตรการการดำเนินการหลายอย่างในช่วงปีที่ผ่านมา เช่น การปรับลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล การปรับลดอัตราค่าใช้จ่ายเหมาจ่ายของผู้ประกอบการบุคคลธรรมดา การส่งเสริม

ให้มีการจัดทำบัญชีชุดเดียว การออกกฎหมายเพื่อสนับสนุนการเปลี่ยนถ่ายสถานะผู้ประกอบการจากบุคคลธรรมดาไปสู่นิติบุคคล การพัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์เพื่อแจกจ่ายให้แก่ผู้ประกอบการ การสนับสนุนการจัดทำรายงานทางภาษีในรูปแบบดิจิทัล เป็นต้น

2. กรมสรรพากรให้ความสำคัญต่อการจัดทำบัญชีชุดเดียวเป็นอย่างมาก พิจารณาจากมาตรการที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นประกาศมัครใจโดยการมอบสิทธิประโยชน์ทางภาษีในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อดึงดูดผู้ประกอบการ หรือภาคบังคับ ได้แก่ การกำหนดให้ใช้งบการเงินที่น่าส่งกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาการให้สินเชื่อจากธนาคารทุกแห่งในประเทศไทย เป็นต้น

3. กรมสรรพากรได้นำระบบพันธมิตรและเครือข่ายมาใช้เพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานมากขึ้น สังเกตจากการแถลงข่าวร่วมกับหน่วยงานพันธมิตรทั้งภาครัฐและภาคเอกชน ทั้งนี้ เมื่อกรมสรรพากรได้รับการสนับสนุน และความร่วมมือจากหน่วยงานต่าง ๆ แล้ว ย่อมทำให้สมาชิกหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานต่าง ๆ นั้น ยากที่จะปฏิเสธในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามแนวทางที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้น เพราะหากไม่ปฏิบัติตามอาจถูกพิจารณาว่าไม่ให้ความร่วมมือ และอาจตกเป็นเป้าหมายที่จะถูกพิจารณาว่ามีความผิดปกติด้านหนึ่งอันใดจนทำให้ถูกดำเนินการตรวจสอบทางภาษีจนเกิดความยุ่งยากในการประกอบการในที่สุด

4. กรมสรรพากรมีแนวโน้มที่จะนำเทคโนโลยีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นในอนาคตอันใกล้ ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ การยื่นแบบชำระภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต การจัดทำรายงาน ใบกำกับภาษี และการชำระเงินผ่านระบบ Prompt pay เป็นต้น อีกทั้งได้มีการจัดตั้งสายงานที่มุ่งเน้นเพื่อกำกับดูแลธุรกิจที่ประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดา ทำให้ผู้ประกอบการทุกรายอยู่ในการติดตามการเสียภาษีอย่างใกล้ชิดเป็นรายบุคคล

5. แนวโน้มของการประกอบการแบบบุคคลธรรมดาจะมีความยากลำบากในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรมากขึ้น แต่ต้นทุนในการประกอบการโดยเฉพาะต้นทุนทางภาษีอากรก็มีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน พิจารณาจากการปรับปรุงข้อกฎหมายที่เกี่ยวกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีอัตราภาษีขั้นสูงสุดร้อยละ 35 ในขณะที่นิติบุคคลปัจจุบัน จัดเก็บที่ร้อยละ 20 แต่มีแนวโน้มที่จะลดลงอีกในอนาคตเพื่อจูงใจให้นักลงทุนเข้ามาลงทุนในประเทศมากขึ้น เป็นการรองรับการแข่งขันภายในกลุ่มอาเซียน หรือการปรับลดอัตราค่าใช้จ่าย

แบบเหมาจ่ายสำหรับเงินได้หลายประเภทเพื่อจูงใจให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีให้ถูกต้อง ซึ่งเท่ากับการเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่ผู้ประกอบการในการปฏิบัติตามข้อกำหนด

ตั้งแต่ปีภาษี 2558 ถึงปัจจุบัน กรมสรรพากรได้ทำการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังต่อไปนี้

1. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายของเงินได้พึงประเมินเฉพาะมาตราที่ได้มีการปรับปรุงกฎหมาย ดังนี้

ตารางที่ 1 แสดงการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายเดิม (ปี 2558 – 2559) และใหม่ (ปี 2560)

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน	ค่าใช้จ่ายที่หักได้	
	เดิม ปี 2558 - 2559	ใหม่ ปีภาษี 2560
เงินได้ประเภทที่ 1 (เงินเดือนและค่าจ้างทั่วไป)	หักแบบเหมา 40% ของเงินได้ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท	หักแบบเหมา 50% ของเงินได้ แต่ไม่เกิน 100,000 บาท
เงินได้ประเภทที่ 2 (เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ)		
เงินได้ประเภทที่ 3 (ค่าลิขสิทธิ์ ค่าก๊อปปี้ และสิทธิในสิทธิทรัพย์สินทางปัญญา)	เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ หักแบบเหมา 40% ของเงินได้ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท	เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ ค่าก๊อปปี้ และสิทธิทรัพย์สินทางปัญญา หักแบบเหมา 50% ของเงินได้ แต่ไม่เกิน 100,000 บาท หรือ หักค่าใช้จ่ายตามจริง
เงินได้ประเภทที่ 7 (เงินได้รับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ)	หักแบบเหมา 70% หรือหักค่าใช้จ่ายตามจริงที่สูงกว่า	หักแบบเหมา 60% หรือหักค่าใช้จ่ายตามจริงที่สูงกว่า
เงินได้ประเภทที่ 8 (เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ อุตสาหกรรม การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่น ๆ ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภทที่ 1 – 7)	หักแบบเหมา 80% หรือหักค่าใช้จ่ายตามจริงที่สูงกว่า	หักแบบเหมา 60% หรือ หักค่าใช้จ่ายตามจริงที่สูงกว่า (ยกเว้นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุงกำไร)

2. รายการหักลดหย่อนที่หักได้ในการคำนวณภาษี เฉพาะรายการที่ได้มีการปรับปรุงกฎหมาย ดังนี้

ตารางที่ 2 แสดงการหักลดหย่อนเดิม (ปี 2558 – 2559) และใหม่ (ปี 2560)

รายการที่ลดหย่อนได้	จำนวนค่าลดหย่อนที่หักได้	
	ปี 2558 - 2559	ปี 2560
ค่าลดหย่อนส่วนตัว	30,000 บาท	60,000 บาท
ค่าลดหย่อนคู่สมรส	30,000 บาท	60,000 บาท
ค่าลดหย่อนบุตร	คนละ 15,000 บาท ไม่เกิน 3 คน	คนละ 60,000 บาท ไม่จำกัดจำนวนคน
ค่าการศึกษาบุตร	คนละ 2,000 บาท ไม่เกิน 3 คน	-

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีการปรับปรุงกฎหมาย ดังนี้

ตารางที่ 3 แสดงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเดิม (ปี 2558 – 2559) และใหม่ (ปี 2560)

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา							
ปี 2558 - 2559				ปี 2560			
เงินได้สุทธิ (บาท)		อัตราภาษี		เงินได้สุทธิ (บาท)		อัตราภาษี	
0	- 150,000	ได้รับยกเว้นภาษี	0	0	- 150,000	ได้รับยกเว้นภาษี	
150,001	- 300,000	5%	150,001	- 300,000	5%		
300,001	- 500,000	10%	300,001	- 500,000	10%		
500,001	- 750,000	15%	500,001	- 750,000	15%		
750,001	- 1,000,000	20%	750,001	- 1,000,000	20%		
1,000,001	- 2,000,000	25%	1,000,001	- 2,000,000	25%		
2,000,001	- 4,000,000	30%	2,000,001	- 5,000,000	30%		
4,000,001 บาทขึ้นไป		35%	5,000,001 บาทขึ้นไป		35%		

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

ถึงแม้ว่า ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย จะได้รับการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้สอดคล้องกับ สภาพเศรษฐกิจของประเทศมาโดยตลอด แต่ใน ความเป็นจริง ข้อกฎหมายที่เป็นตัวบทหลัก ๆ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากลับได้รับการ แก้ไขปรับปรุงน้อยมาก โดยหากจะมีการแก้ไข ปรับปรุงอยู่บ้าง ก็มักจะเป็นการเพิ่มหรือลดตัวบท

ที่ใช้บังคับจัดเก็บตามสถานการณ์ ซึ่งเป็นกฎหมาย เฉพาะเรื่อง เฉพาะกาล เช่น การยกเว้นภาษีกรณี เกิดอุทกภัย หรือการลดอัตราภาษีในเขตพิเศษ ต่างๆ เท่านั้น จากกรณีดังกล่าว ทำให้ผู้ประกอบการ ของไทยเคยชินต่อการปฏิบัติตามข้อกฎหมาย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบดั้งเดิมมาโดยตลอด อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาได้ถูกนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีและเป็น ประเภทภาษีที่สำคัญของประเทศไทยมาอย่าง ยาวนาน ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ที่เป็นผู้ประกอบการ

การรายเก่าที่เสียภาษีมานาน รวมถึงผู้ประกอบการรายใหม่ที่ขาดประสบการณ์ ยังคงมีความวิตกกังวลและขาดความรู้ ความสนใจเสียภาษีเงินได้อย่างถูกต้อง ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยังเป็นปัญหาทั้งต่อกรมสรรพากรและผู้ประกอบการตลอดมา

จากการที่กรมสรรพากรได้จัดสัมมนาเรื่อง “สิทธิประโยชน์จากการจดทะเบียนทางภาษีอากร และการใช้เงินที่ถูกต้อง” เมื่อวันที่ 6 มีนาคม 2560 มีการแสดงผลสำรวจของความไม่สนใจเสียภาษีที่มีต่อการเสียภาษีของผู้ประกอบการไว้อย่างน่าสนใจว่าเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้

1. การไม่สามารถเข้าถึงผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีและภาษีอากรที่มีคุณภาพ ทั้งนี้ อาจเกิดจากหลายสาเหตุ เช่น การขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพ ต้นทุนของผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีคุณภาพมีราคาสูง การขาดความสนใจในความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพทางบัญชี เป็นต้น

2. การขาดเอกสารหลักฐานทางบัญชีที่ถูกต้อง อันเกิดจากการจงใจไม่จัดทำหลักฐานทาง

บัญชีเพื่อหลบเลี่ยงการเสียภาษีอากร การขาดความรู้ความเข้าใจในการจัดทำเอกสารหลักฐานทางบัญชี การสูญหายของหลักฐานทางบัญชี ต้นทุนในการรวบรวมเอกสารทางบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน คุณภาพของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำหลักฐานทางบัญชี เป็นต้น

3. การขาดความสนใจที่จะเสียภาษีให้ถูกต้องของผู้ประกอบการ ซึ่งเกิดขึ้นได้จากการขาดจิตสำนึกที่ดี ที่ถือเป็นเรื่องส่วนบุคคล หรือการขาดความสนใจที่เกิดจากปัจจัยแวดล้อมที่ชักจูงไป เช่น ความยุ่งยากในตัวของประมวลรัษฎากร การขาดแคลนต้นทุนในการประกอบธุรกิจ การขาดการสนับสนุนทางด้านการจัดการธุรกิจอย่างเหมาะสม เป็นต้น

นอกจากนั้น ได้มีการแสดงผลสำรวจความเห็นจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรถึงปัญหาที่พบจากการจงใจให้ผู้ประกอบการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรการบัญชีชุดเดียว ดังนี้

ตารางที่ 4 แสดงปัญหาที่พบบ่อยในการปฏิบัติตามมาตรการบัญชีชุดเดียว

ปัญหาที่พบบ่อยในการปฏิบัติตามมาตรการบัญชีชุดเดียว	ใช่	ไม่ใช่
1. ผู้ประกอบการไม่ตระหนักถึงการเสียสิทธิทางภาษี หากไม่ปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้อง	65.6%	34.4%
2. ผู้ประกอบการไม่ให้ความสำคัญกับการส่งมอบเอกสารลงบัญชี	80.8%	19.2%
3. กรณีการขายสินค้าไม่ได้ส่งมอบหลักฐานการขาย	79.2%	63.4%
4. เกรงว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรจะประเมินย้อนหลัง	43.2%	56.8%
5. กรณีขาย ผู้ซื้อไม่ต้องการหลักฐานใบกำกับภาษี	61.6%	38.4%
6. ทรัพย์สิน เช่น อาคาร ไม่สามารถรวบรวมเอกสารหลักฐานเพื่อประเมินมูลค่าได้	65.6%	34.4%
7. ผู้ประกอบการไม่ทราบว่าได้สิทธิทางภาษีตามการจดทะเบียนบัญชีชุดเดียว	36.0%	64.0%
8. ประกอบการขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติตามพระราชกำหนดของเจ้าหน้าที่สรรพากร	72.0%	28.0%

เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงข้างต้น สามารถสรุปปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบการในประเทศไทยจากสาเหตุดังนี้

1. การขาดความสมัครใจต่อการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ปัญหาที่เกิดจากการขาดความสมัครใจในการเสียภาษีของคนถือเป็นเรื่องท้าทายต่อการจัดเก็บภาษีอากรของทุกประเทศ ทั้งนี้ เพราะปัญหาดังกล่าวส่วนใหญ่เกิดจากการขาดจิตสำนึกของคนในสังคม ซึ่งเป็นเรื่องส่วนบุคคลที่ยากต่อรัฐบาลของทุกประเทศที่จะจัดการปัญหาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม การสร้างเครื่องมือการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งการปรับปรุงข้อกฎหมายให้เกิดความเป็นธรรมและง่ายต่อการปฏิบัติ อาจช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ในระดับหนึ่ง

2. การขาดความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและภาษีอากร ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาเป็นจำนวนมากไม่ให้ความสำคัญในการจัดทำเอกสารหลักฐานทางบัญชี ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายอมให้ผู้ประกอบการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย โดยไม่ต้องจัดทำหลักฐานทางบัญชี มาประกอบการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ นอกจากนี้ มุมมองในด้านการจัดทำบัญชีและภาษีอากรของผู้ประกอบการเห็นว่า เป็นเรื่องยุ่งยากต่อการทำงานเข้าใจ และการไม่ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานทางบัญชียังอาจส่งผลต่อการยื่นเสียภาษี เพราะไม่มีหลักฐานแสดงที่มาของรายได้สำหรับธุรกิจของตนเอง

อย่างไรก็ตาม ปัญหาในเรื่องการขาดความรู้ทางบัญชีและภาษี คือ การขาดแคลนบุคลากรที่มีคุณภาพอย่างแท้จริง เนื่องจากผู้ประกอบการพิจารณาว่ากฎหมายทางบัญชีและภาษีอากรมีความยุ่งยากต่อความเข้าใจและการปฏิบัติ นักบัญชีควรเป็นผู้มีความรู้ในวิชาชีพดังกล่าวอยู่แล้ว จึงมักจะเลยการทำความเข้าใจต่อความรู้เหล่านี้ และมอบความไว้วางใจแก่นักบัญชีที่ตนจ่ายเงินค่าจ้างเพื่อจัด

ทำบัญชีและมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่กิจการ

3. ปัญหาเกี่ยวกับระบบเอกสารประกอบการลงรายการทางบัญชี และระบบการควบคุมภายใน ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาจำนวนมากมีปัญหาจากการซื้อสินค้า หรือจ่ายค่าบริการ แต่ไม่สามารถเรียกขอเอกสารเพื่อใช้ประกอบการบันทึกบัญชีได้ เนื่องจากผู้ขายปฏิเสธการส่งมอบเอกสารหลักฐาน หรือไม่ยินยอมให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทำให้ผู้ประกอบการไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายเหล่านี้มาบันทึกเป็นต้นทุนที่แท้จริงเพื่อรวมคำนวณในการเสียภาษีได้ตามปกติ เนื่องจากกิจการที่มีขนาดเล็กมักไม่ให้ความสำคัญต่อการจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ และเห็นว่าการจัดทำบัญชี เอกสารเป็นภาระที่เพิ่มต้นทุนให้แก่การประกอบการของตนเอง ซึ่งการขาดระบบการควบคุมเอกสารเหล่านี้ กลายเป็นปัจจัยสำคัญต่อการพิจารณาตัดสินใจที่จะเสียภาษีอากรอย่างถูกต้องของผู้ประกอบการในประเทศไทย

4. ปัญหาเกี่ยวกับการผ่อนปรน หรือความเข้มงวดในการตรวจสอบและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่สรรพากร มาตรการในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เป็นปัจจัยหนึ่งที่ส่งผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการ ปัญหาเรื่องอย่างหนึ่งในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยคือ การผ่อนปรนนโยบายในการจัดเก็บภาษีต่อบุคคลธรรมดาเป็นกรณีพิเศษ พิจารณาได้จากการกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่เลือกเสียภาษีโดยการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย ไม่มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชี ส่งผลให้ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาจำนวนมากไม่ให้ความสำคัญต่อการเรียนรู้กฎหมายและการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้อง ซึ่งส่งผลกระทบต่อเนื่องไปยังธุรกิจประเภทอื่นที่เกี่ยวข้อง ทำให้มีปัญหาคือระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

มาตรฐานในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่สรรพากรแต่ละรายมีผลสำคัญต่อการเสียภาษีของผู้ประกอบการโดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีอากรจาก

ผู้ประกอบการขนาดเล็กที่ไม่มีการจดทะเบียนนิติบุคคล หรือ จัดทำบัญชีตามกฎหมาย ซึ่งเจ้าพนักงานนิยมใช้วิธีการเจรจาต่อรองมาพิจารณาในการจัดเก็บภาษี โดยการให้ส่วนลดภาษีของเจ้าพนักงานย่อมมีความแตกต่างกันแต่ละบุคคล จึงทำให้ขาดความเป็นธรรมและเกิดความเหลื่อมล้ำในการจัดเก็บภาษี จนกลายเป็นปัญหาต่อระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระยะยาว เมื่อการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์แบบนี้ทำให้ผู้ประกอบการเกิดความเคยชิน จึงเป็นเรื่องยากที่จะปรับเปลี่ยนให้ระบบที่ถูกต้อง เป็นสากลในระยะเวลายาวนาน

ผลกระทบจากการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาในประเทศไทย

ทุกครั้งที่มีการปรับปรุงแก้ไขข้อกฎหมาย ผู้ประกอบการจำนวนมากจะเกิดความวิตกกังวลและไม่แน่ใจว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวจะเกิดผลกระทบต่อกิจการของตนเองอย่างไรบ้าง เนื่องจากเป็นที่ทราบกันเป็นอย่างดีว่า ภาษีคือต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจ แต่เมื่อผู้ประกอบการไม่มีความรู้ ความชำนาญในข้อกฎหมายภาษีอย่างถ่องแท้ ทำให้ไม่สามารถพิจารณาได้ว่าผลกระทบที่เกิดขึ้นจะส่งผลดีหรือผลเสียต่อธุรกิจของตนเองในรูปแบบใด รุนแรงมากน้อยเพียงใด และตัวเองต้องทำอะไรต่อไป

การเปลี่ยนแปลงปรับปรุงข้อกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาที่ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังต่อไปนี้

1. ผลกระทบต่อการเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจ ในการตัดสินใจประกอบธุรกิจใดธุรกิจหนึ่ง คำถามสำคัญคำถามแรก ๆ ที่ผู้ประกอบการมักจะตั้งคำถามแก่ตนเองคือ ระหว่างการประกอบกิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดากับนิติบุคคล ควรจะเลือกประกอบกิจการในรูปแบบใด จึงจะเกิด

ผลดีต่อตนเองมากที่สุด ในอดีต คำตอบสำหรับคำถามประเภทนี้มักจะขึ้นอยู่กับความต้องการของผู้ประกอบการว่าต้องการประโยชน์ในด้านใด เพราะการประกอบธุรกิจในรูปแบบใด ก็จะมีข้อดีและข้อเสียที่แตกต่างกันออกไป เช่น ผู้ประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดา เหมาะกับธุรกิจที่ไม่สลับซับซ้อน ไม่ต้องใช้ทุนจำนวนมาก มีความไม่แน่นอนในการประกอบธุรกิจ และมีทางเลือกในการเสียภาษีโดยการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย เนื่องจากไม่ต้องมีต้นทุนในการจัดทำบัญชี ส่วนผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล เหมาะกับธุรกิจที่มีลักษณะตรงกันข้ามกับบุคคลธรรมดา โดยเฉพาะการต้องอาศัยเงินทุนจากสถาบันการเงินที่มักให้ความเชื่อถือแก่ผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลมากกว่า

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการปรับปรุงข้อกฎหมายสำหรับบุคคลธรรมดา ผู้ประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดาที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายเหมือนในอดีต ต้องทำการตัดสินใจมากขึ้นกว่าเดิม เนื่องจากในอดีตกฎหมายยอมให้ธุรกิจโดยเฉพาะผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (7) และมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเคยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 70 – 85 แต่กฎหมายใหม่ให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้เพียงร้อยละ 60 ซึ่งลดลงจากเดิมเป็นอย่างมาก แลกกับการให้สิทธิไม่ต้องจัดทำบัญชี

เมื่อพิจารณาเฉพาะโครงสร้างส่วนต้นทุนในการประกอบธุรกิจของกิจการประเภทต่าง ๆ ของกลุ่มเงินได้ตามมาตรา 40 (7) และ 40 (8) ในปัจจุบัน เชื่อได้ว่าจะไม่มีธุรกิจใดมีต้นทุนในการประกอบธุรกิจเพียงร้อยละ 60 ของรายได้จากการประกอบกิจการ เมื่อมีการปรับปรุงข้อกฎหมายในส่วนดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งตามปกติผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาที่เลือกการหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการเหมาจ่าย ส่วนใหญ่มักเป็นผู้ประกอบการขนาดเล็ก ที่มีเงินทุนจำนวนไม่มาก และไม่มีความรู้ความเข้าใจในการจัดทำบัญชีและภาษีอากรอยู่แล้ว จึงต้องแบก

รับต้นทุนส่วนที่กฎหมายให้หักได้ลดลงไปประมาณร้อยละ 20 ทำให้เกิดภาวะภาษีที่เพิ่มขึ้นเป็นจำนวนไม่น้อยทีเดียว

สรุปผล คือ ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาจะต้องมีการปรับตัวเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว นั่นคือ ยอมรับสภาพที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่มากขึ้นกว่าในอดีต หรือเลือกที่จะปรับตัวโดยการเปลี่ยนมาเลือกการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และยอมรับต้นทุนส่วนเพิ่มขึ้นคือ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำเอกสารทางบัญชี และการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป หรือเลือกที่จะจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลในที่สุด เพราะจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่มากกว่าการประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดา

2. ผลกระทบต่อต้นทุนในการประกอบธุรกิจ เมื่อพิจารณาเฉพาะส่วนโครงสร้างส่วนที่เป็นต้นทุนในการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดา การลดอัตราค่าใช้จ่ายและการเพิ่มค่าลดหย่อนบางประเภท อาจส่งผลกระทบที่ไม่มากนักเมื่อคำนวณออกมาเป็นจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ เพราะส่วน

ที่ลดลงและเพิ่มขึ้นอาจชดเชยกันไปได้สำหรับกิจการขนาดเล็ก แต่ในรายผู้ประกอบการที่มีรายได้จำนวนมากอาจไม่เป็นเช่นนั้น การลดลงของอัตราค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายถึงร้อยละ 20 จะส่งผลทำให้เงินได้สุทธิที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเพิ่มขึ้นในอัตราที่เท่ากัน เมื่อนำมาคำนวณจ่ายภาษีในอัตราก้าวหน้า ย่อมส่งผลทำให้เงินภาษีที่ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาต้องรับภาระอาจเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมาก

ในที่นี้ จะขอยกตัวอย่างการประกอบกิจการซื้อมาขายไป ซึ่งถือเป็นผู้ประกอบการที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้ประกอบการมีลักษณะเป็นบุคคลธรรมดา สถานะภาพโสด ไม่มีการจ่ายค่าลดหย่อนประเภทอื่น และมีรายได้จากการขายสินค้าปีละ 10 ล้านบาท เมื่อเปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเงื่อนไขดังกล่าวโดยใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2559 และปี 2560 โดยผู้ประกอบการเลือกใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย จะสามารถแสดงการคำนวณภาษีได้ดังตารางเปรียบเทียบดังต่อไปนี้

ตารางที่ 5 แสดงรายการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเปรียบเทียบปี 2559 และ 2560

รายละเอียดการคำนวณเงินได้บุคคลธรรมดา	ปี 2559	ปี 2560
รายได้จากการขายสินค้าตามมาตรา 40 (8)	10,000,000	10,000,000
หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่าย	<u>8,000,000</u>	<u>6,000,000</u>
เงินได้สุทธีก่อนหักค่าลดหย่อน	2,000,000	4,000,000
หัก ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล	<u>30,000</u>	<u>60,000</u>
เงินได้สุทธิเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	<u>1,970,000</u>	<u>3,940,000</u>
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องชำระสำหรับปี	357,500	947,000

จากตัวอย่างข้างต้น จะพบว่าเมื่อมีการปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภายใต้เงื่อนไขการขายสินค้าแบบเดียวกัน จำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมของผู้ประกอบการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ต้องจ่ายปีละ 357,500 บาท เปลี่ยน

เป็น 947,000 บาท ซึ่งถือเป็นการเพิ่มขึ้นของภาระภาษีเป็นจำนวนมากเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายเดิมที่ผู้ประกอบการคุ้นเคยมาเป็นเวลายาวนาน

อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดายังมีทางเลือกในการหักค่าใช้จ่าย คือการ

หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งการเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีนี้ ผู้ประกอบการจำเป็นต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป การจัดทำบัญชีดังกล่าว ผู้ประกอบการจำเป็นต้องรับภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายส่วนที่เพิ่มขึ้น ได้แก่ ค่าจ้างพนักงานที่ต้องจัดเก็บเอกสารและจัดทำใบสำคัญทางการค้า ค่าจ้างพนักงานบัญชี ค่าสวัสดิการดูแลพนักงาน ค่าจ้างสำนักงานบัญชี เป็นต้น ทั้งนี้ รายจ่ายเหล่านี้ จะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการประกอบกิจการของแต่ละประเภทกิจการ

3. ผลกระทบเชิงจิตวิทยาต่อผู้ประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดา เป็นผลกระทบที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้ในด้านจิตใจของผู้ประกอบการที่ต้องคำนึงถึง ดังต่อไปนี้

3.1 การแปลกแยกจากกลุ่มผู้ประกอบการในธุรกิจประเภทเดียวกันรายอื่น กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นกฎหมายที่ให้โอกาสแก่ผู้ประกอบการได้เลือกวิธีการชำระภาษีตามที่ผู้ประกอบการพอใจ แต่นโยบายของกรมสรรพากรที่เปลี่ยนแปลงไป เกี่ยวกับการผลักดันให้ผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งเป็นนโยบายที่กรมสรรพากรขอความร่วมมือจากกลุ่มผู้ประกอบการ โดยเริ่มจากผู้ประกอบการร้านทอง และกลุ่มร้านขายยา เป็นเป้าหมายลำดับแรก ซึ่งมีแนวโน้มที่จะขยายการดำเนินการไปในกลุ่มอื่น ๆ ในอนาคตอันใกล้อย่างแน่นอน

การดำเนินการผลักดันผู้ประกอบการให้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลดังกล่าว มาจากความเชื่อมั่นของกรมสรรพากรที่เห็นว่าการประกอบการในรูปแบบนิติบุคคลจะต้องมีการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้อง ซึ่งเป็นไปตามนโยบาย “บัญชีซัดเดียว” ที่กรมสรรพากรกำลังผลักดันอยู่ในขณะนี้ ดังนั้น กรมสรรพากรจึงเร่งนโยบายการผลักดันกลุ่มผู้ประกอบการเพื่อให้เข้าสู่การจดทะเบียนเป็นนิติบุคคล โดยผ่านทางสมาคม หอการค้า หรือกลุ่มผู้ประกอบการที่มีสมาชิกจำนวนมาก การดำเนินการในรูปแบบนี้

อาจส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาขนาดเล็กที่มีเงินทุนในการดำเนินการไม่มาก และอาจไม่ประสงค์จะประกอบกิจการในรูปแบบนิติบุคคล ที่จะเกิดความรู้สึกว่าตนเองไม่อยู่ในกลุ่มธุรกิจประเภทเดียวกันอีกต่อไป และอาจถูกกรมสรรพากรเพ่งเล็งหรือจับตามองเป็นพิเศษ อันจะส่งผลให้ตนเองถูกตรวจสอบภาษีโดยละเอียด จนอาจต้องเลิกกิจการไปโดยปริยาย

3.2 การเพิ่มภาระให้แก่ผู้ประกอบการ ในการดำเนินการจัดทำเอกสารทางการค้า และพัฒนาตนเองเพื่อรองรับระบบภาษีอากร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้ประกอบการขนาดเล็กในประเทศไทยมักไม่ให้ความสำคัญต่อระบบบัญชีและระบบภาษีอากร แต่เมื่อกรมสรรพากรผลักดันนโยบายดังกล่าว ทำให้ผู้ประกอบการจำนวนมากอาจต้องปรับเปลี่ยนรูปแบบในการประกอบการหรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อันเป็นภาคบังคับให้ธุรกิจต้องสร้างระบบเอกสารระบบการควบคุมภายในเพื่อรองรับการเสียภาษีอากร โดยเฉพาะระบบภาษีอากรในปัจจุบันที่นำเทคโนโลยีเข้ามาช่วยในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นการยื่นแบบผ่านอินเทอร์เน็ต การออกเอกสารทางการค้าด้วยคอมพิวเตอร์ การจ่ายชำระเงินผ่านระบบ Prompt Pay ซึ่งระบบงานเหล่านี้ จำเป็นต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญเชิงเทคนิค เป็นภาระต้นทุนที่ผู้ประกอบการต้องลงทุนเพิ่มขึ้น นอกเหนือไปจากการทำความเข้าใจต่อระบบที่ตนเองไม่คุ้นเคย หรือไม่เคยมองเห็นความจำเป็น

เรื่องดังกล่าวอาจถือเป็นเรื่องดีต่อผู้ประกอบการที่จะได้หันมาให้ความสำคัญกับการจัดการด้านการบัญชีของธุรกิจ ซึ่งการที่ผู้ประกอบการมีข้อมูลทางด้านบัญชี ย่อมจะทำให้สามารถบริหารจัดการธุรกิจของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่หากคำนึงถึงผู้ประกอบการขนาดเล็กที่ขาดแคลนต้นทุนในเรื่องดังกล่าว จะทำให้เกิดภาระและความยุ่งยากในการประกอบธุรกิจ จนอาจถึงขั้นต้องเลิกประกอบกิจการไปใน

ที่สุด เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

3.3 ความกังวลใจเกี่ยวกับการดำเนินการของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ทุกครั้งที่มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีอากร กรมสรรพากรมักจะมีการติดตามและขยายผลในการดำเนินการเพื่อแนะนำและจัดการกับผู้ประกอบการกลุ่มที่ได้รับผลกระทบอยู่เสมอ ดังนั้น ผู้ประกอบการที่อยู่ในกลุ่มที่ได้รับผลกระทบจึงต้องเตรียมความพร้อมเพื่อรับการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่จากกรมสรรพากร

ความไม่รู้ ไม่ชำนาญในข้อกฎหมาย ตลอดจนมุมมองที่ไม่ดี ต่อการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่สรรพากร ทำให้ผู้ประกอบการส่วนใหญ่มักเกิดความเครียด และความวิตกกังวล โดยเฉพาะในรายผู้ประกอบการที่ไม่มีระบบบัญชีหรือไม่มีความพร้อม จึงกลายเป็นภาระและความหนักใจที่อาจส่งผลกระทบต่อสุขภาพทั้งร่างกายและจิตใจของผู้ประกอบการ โดยเฉพาะเมื่อต้องรับมือกับเจ้าหน้าที่สรรพากรที่มีทัศนคติและความเชื่อเป็นทุนเดิมมาก่อนว่าผู้ประกอบการส่วนใหญ่ยังยื่นแบบเสียภาษีไว้มิถูกต้องครบถ้วน และเมื่อมีการดำเนินการตรวจสอบภาษีของผู้ประกอบการรายใดแล้ว จำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงฐานภาษีของผู้ประกอบการรายนั้นให้ถูกต้อง เพื่อยกระดับฐานภาษีของผู้ประกอบการให้ใกล้เคียงข้อเท็จจริงมากที่สุด

แนวทางการปรับตัวของผู้ประกอบการเพื่อรับมือกับผลกระทบจากการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นกับผู้ประกอบการจากการปรับปรุงข้อกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว พบว่าผู้ประกอบการที่ได้รับผลกระทบมากที่สุด คือ ผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม หรือที่เรียกว่ากลุ่ม SMEs ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบการในกลุ่มนี้ มักเป็นผู้ประกอบการที่มีเงินลงทุนไม่มากนัก และส่วนใหญ่ยังขาด

ความรู้ ความเชี่ยวชาญในเรื่องที่เกี่ยวกับการบัญชี และการภาษีอากร ในขณะที่ผู้ประกอบการรายเล็กและผู้ประกอบการรายขนาดใหญ่จะไม่ได้รับผลกระทบมากนัก หรืออาจได้รับผลกระทบทางบวกจากการเพิ่มค่าลดหย่อนส่วนบุคคล เนื่องจากผู้ประกอบการรายขนาดเล็กจะยังอยู่ในเกณฑ์การยกเว้นอัตราภาษี และผู้ประกอบการขนาดใหญ่มักมีการจัดทำบัญชีตามกฎหมาย หรือมีการลงทุนในด้านการจัดทำบัญชีอยู่ก่อนแล้ว

ดังนั้น เมื่อเกิดการปรับปรุงข้อกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยผู้ประกอบการไม่สามารถหลีกเลี่ยงผลกระทบที่เกิดขึ้นดังกล่าวได้ ผู้ประกอบการจึงควรปรับปรุงตัวเองเพื่อรับมือกับผลกระทบที่มีต่อการประกอบธุรกิจของตนเอง ดังต่อไปนี้

1. การศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับปรับปรุงกฎหมายภาษีที่ส่งผลกระทบต่อธุรกิจ ทุกการเปลี่ยนแปลงย่อมส่งผลกระทบต่อธุรกิจทั้งทางบวกและทางลบ ผู้ประกอบการที่รอบคอบจึงควรศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วยตนเอง ทั้งนี้ กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่เปิดทางเลือก และมีข้อพึงปฏิบัติที่กำหนดเป็นแนวทางควบคุมให้เสมอ ผู้ประกอบการควรศึกษาเงื่อนไขของกฎหมายโดยละเอียด และเลือกวิธีการที่เป็นประโยชน์ต่อธุรกิจของตนเองที่สุด ในกรณีนี้ อาจต้องขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญ ได้แก่ สำนักงานบัญชี นักกฎหมาย ผู้ตรวจสอบภาษี นักบัญชีที่เชี่ยวชาญ หรือแม้แต่เจ้าหน้าที่จากกรมสรรพากรที่จัดตั้ง “คลินิกภาษี” ไว้ทุกสำนักงานสรรพากรพื้นที่ เพื่อคอยให้ความรู้และคำแนะนำทางด้านภาษีอากรแก่ผู้ที่สนใจโดยไม่มีค่าใช้จ่าย

2. การวางแผนภาษีโดยทดลองการคำนวณภาษีภายใต้เงื่อนไขต่าง ๆ กัน เพื่อพิจารณาเลือกทางเลือกที่เป็นประโยชน์ที่สุดสำหรับธุรกิจตนเอง เช่น การทดลองคำนวณภาษีโดยการหักค่าใช้จ่ายเหมาจ่าย เปรียบเทียบกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร การวางแผน

การจ่ายค่าลดหย่อนทางภาษีที่จะทำให้ได้รับสิทธิประโยชน์ที่เพิ่มขึ้น เปรียบเทียบกับทางเลือกอื่นที่น่าสนใจ เช่น การเปลี่ยนรูปแบบการประกอบธุรกิจ การปรับโครงสร้างธุรกิจได้แก่ การแบ่งรายได้ระหว่างสามี ภรรยา ซึ่งกฎหมายภาษีอากรอนุญาตให้กระทำได้อย่างถูกต้อง ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนด หรือแม้แต่การวางแผนภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ที่ถูกต้องตามกฎหมาย

3. การให้ความสำคัญต่อการจัดทำบัญชีและการภาษีอากร เป็นที่รู้โดยทั่วกันว่าความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีเป็นประโยชน์ต่อการประกอบธุรกิจเป็นอย่างมาก แต่ที่น่าเสียดายคือ ผู้ประกอบการส่วนใหญ่ยังละเลยที่จะลงทุนในการจัดทำระบบบัญชีที่เหมาะสม กลับเลือกที่จะฝากธุรกิจของตนไว้กับสำนักงานบัญชีหรือนักบัญชีรับจ้างที่เป็นคนแปลกหน้า ทำให้ธุรกิจของตนเองตกอยู่ในความเสี่ยงโดยไม่จำเป็น

ปัจจุบัน เทคโนโลยีและการตรวจสอบภาษีมีความทันสมัยและเข้มข้นมากขึ้น กฎหมายที่ออกมาใหม่ ๆ มีความรัดกุมและมุ่งเน้นให้มีการตรวจสอบระหว่างกันอยู่ตลอดเวลา การพัฒนาระบบบัญชีของผู้ประกอบการจึงกลายเป็นความจำเป็นที่ผู้ประกอบการต้องเริ่มให้ความสำคัญจะได้ไม่ปล่อยให้ธุรกิจตกอยู่ในความเสี่ยงจนอาจต้องรับผิดชอบภาษีเพิ่มเติมจากข้อผิดพลาดหรือความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ในข้อกฎหมายทางภาษีอากรอย่างน่าเสียดาย

4. การดำเนินการตามนโยบายของกรมสรรพากร และคำแนะนำของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอย่างเคร่งครัด ปัจจุบัน กรมสรรพากรมีนโยบายเร่งด่วนอยู่ 2 เรื่อง ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับภาษีเงินได้โดยตรง คือ “การปรับเปลี่ยนผู้ประกอบการบุคคลธรรมดาให้เป็นนิติบุคคล” และ “การจัดทำบัญชีชุดเดียว” การดำเนินการตามนโยบายทั้งสองเรื่องมุ่งเน้นไปที่กลุ่มผู้ประกอบการที่อยู่ในสมาคม หอการค้า หรือกลุ่มสมาชิกจำนวนมาก ซึ่งเจ้าหน้าที่อาจต้องติดตามผลสำหรับกลุ่มผู้

ที่ไม่ปฏิบัติตามนโยบายของรัฐบาล ดังนั้น การเลือกไม่ปฏิบัติตามนโยบาย อาจทำให้ธุรกิจตกอยู่ในความเสี่ยงที่ต้องถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากรโดยละเอียด ซึ่งหากธุรกิจของผู้ประกอบการเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนอยู่แล้ว อาจต้องรับผิดชอบชำระภาษีเพิ่มเติมจำนวนมากในที่สุด หรืออย่างน้อย จะตกอยู่ในกลุ่มธุรกิจที่ต้องเฝ้าระวัง ซึ่งทำให้มีความเสี่ยงที่จะถูกตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง

บทสรุป

กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับบุคคลส่วนใหญ่ของประเทศ เนื่องจากเป็นประเภทภาษีที่ใช้จัดเก็บจากประชาชนผู้มีเงินได้ทุกคน ดังนั้น การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงใด ๆ ย่อมส่งผลกระทบต่อคนส่วนใหญ่ในสังคมไม่มากนัก เมื่อพิจารณาผลกระทบจากการปรับปรุงกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งนี้ พบว่ามีผลกระทบในวงกว้างมากกว่าทุกครั้งที่ผ่านมา เนื่องจากเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการคำนวณภาษีซึ่งเป็นตัวบทพื้นฐานของข้อกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ปัญหาที่น่าวิตกจากการปรับปรุงกฎหมายภาษีครั้งนี้ คือ การเปลี่ยนแปลงกฎหมายในเรื่องสำคัญที่ไม่เคยมีมาอย่างยาวนาน จนประชาชนส่วนใหญ่เคยชินกับการปฏิบัติตัวตามกฎหมายเดิม และการเปลี่ยนแปลงที่มีทั้งการปรับลดอัตราค่าใช้จ่าย และการเพิ่มค่าลดหย่อน จะส่งผลกระทบต่อจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระของผู้มีเงินได้ทุกคนทั้งในทางบวกและทางลบ เป็นจำนวนเงินที่สูง โดยเฉพาะผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม ที่เรียกว่า SMEs ซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่มีอยู่เป็นจำนวนมากในประเทศไทย ที่เลือกวิธีการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย อาจได้รับผลกระทบทางลบเป็นอย่างมาก จากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายครั้งนี้ โดยหากผู้ประกอบการกลุ่มดังกล่าวยังคงยื่นแบบแสดงรายการโดยอาศัยวิธีการและข้อมูลแบบเดิมแล้ว

เมื่อถึงกำหนดชำระภาษี จะพบว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระจะมีจำนวนสูงขึ้นกว่าที่เคยชำระในปีที่ผ่านมาจนน่าตกใจ ในขณะที่ผู้ประกอบการรายขนาดเล็กมาก ๆ และผู้ประกอบการที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยมีการจัดทำบัญชีตามกฎหมายอยู่ก่อนแล้ว อาจได้รับผลกระทบในทางบวกจากการได้สิทธิหักค่าลดหย่อนได้เพิ่มขึ้น หรือได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายครั้งนี้ไม่มากนัก ทั้งนี้ ส่วนใหญ่ผู้ประกอบการในกลุ่มที่ได้รับผลกระทบโดยตรง ยังไม่ทราบถึงปัญหาที่จะเกิดขึ้นกับตนเอง และยังไม่มีการเตรียมตัวเพื่อรับมือกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นแต่อย่างใดทั้งสิ้น

การแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากกรณีดังกล่าว จึงควรให้กรมสรรพากรเร่งทำการประชาสัมพันธ์ถึงผลกระทบทางภาษีโดยตรงต่อกลุ่มผู้ประกอบการดังกล่าว เพื่อให้ผู้ประกอบการได้มีเวลาเตรียมตัวและเข้าใจต่อสถานการณ์ที่อาจเกิดขึ้นก่อนถึงเวลาชำระภาษีประจำปี ในขณะที่ทางผู้ประกอบการเองก็ควรมีการเตรียมความพร้อมของตนเอง โดยการปฏิบัติตามคำแนะนำของ

เจ้าหน้าที่ ศึกษาหาความรู้ในข้อกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงไปเพิ่มเติม ตลอดจนทดลองจัดการวางแผนการเสียภาษีของตนเอง เพื่อให้มีความพร้อมและมีการดำเนินการที่เหมาะสมกับสภาพธุรกิจของตนอย่างที่สุด

ประเด็นที่สำคัญที่สุดคือ ผู้ประกอบการควรเปลี่ยนทัศนคติในการทำธุรกิจของตนเอง จากเดิมที่ไม่เคยใส่ใจความรู้ทางด้านการบัญชีและการภาษีอากร ไม่เคยจัดทำเอกสารหลักฐานประกอบการทำบัญชี และไว้วางใจฝากธุรกิจของตนเองไว้กับคำแนะนำจากบุคคลภายนอก เช่น สำนักงานบัญชี และนักกฎหมาย โดยหันมาติดตามข้อมูลข่าวสาร การเปลี่ยนแปลงในทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของตนเองอย่างใกล้ชิด โดยเฉพาะในโลกที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีอย่างรวดเร็ว การพัฒนาการทำงานโดยการสร้างเครือข่ายความร่วมมือ การปรับตัวให้สอดคล้องกับทิศทางและนโยบายของรัฐบาล ย่อมทำให้ธุรกิจสามารถอยู่รอดและมีโอกาสประสบความสำเร็จมากกว่าการขาดความระมัดระวัง หรือไม่เอาใจใส่ดังที่เคยปฏิบัติตลอดมา

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2559). กรมสรรพากรจัดสัมมนาร้านยาและให้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและเตรียมธุรกิจให้พร้อมเข้าสู่ระบบ National e-payment. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news_23_2559.pdf
- กรมสรรพากร. (2559). กรมสรรพากรแนะร้านทองทั่วประเทศจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลและทำบัญชีเล่มเดียว ช่วยลดภาระด้านภาษีอากร. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news17_2559.pdf
- กรมสรรพากร. (2559). การปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ เริ่มใช้ตั้งแต่ปีภาษี 2560 เป็นต้นไป. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news15_2559.pdf
- กรมสรรพากร. (2559). 3 หน่วยงานยืนยันความร่วมมือเกี่ยวกับมาตรการบัญชีชุดเดียว. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news08_2559.pdf
- กรมสรรพากร. (2560). 4 หน่วยงานจับมือเร่งผู้ประกอบการบัญชีชุดเดียวทำงานการเงินให้ถูกต้อง. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/news/news13_2560.pdf
- กรมสรรพากร. (2560). อบรม-สัมมนาภาษี สิทธิประโยชน์จากการจัดจ้างทางภาษีอากรและการใช้งบการเงินที่ถูกต้อง. ค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2560, http://www.rd.go.th/publish/seminar/sme_benefit_mar_2560.pdf
- การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560. (2560). ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 134 ตอนที่ 12 ก, 33 - 37
- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44). กฎหมายปรับปรุงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปี 2560 (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560. (2560). ราชกิจจานุเบกษา, เล่ม 134 ตอนที่ 12 ก, 23 - 27