

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การกำหนดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บ
ภาษีอากรตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๒๕/๔๗๓๖ ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรมสรรพากรประสงค์จะหารือข้อกฎหมายว่าอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดให้มี “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ประกอบด้วย

(๑) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือผู้สอบบัญชีภาษีอากร หรือบุคคลอื่นที่ผ่านการอบรมและทดสอบความรู้ด้านภาษีอากรตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(๒) ผู้ที่ผ่านการทดสอบความรู้ด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและความรู้ด้านอื่น ๆ ที่ดำเนินการโดยกรมสรรพากร

ทั้งนี้ เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นการเฉพาะ ได้หรือไม่ โดยมีข้อเท็จจริงประกอบการพิจารณา ดังต่อไปนี้

๑. อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๓ สัตต ดังกล่าว เพื่อออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ให้ยกเลิกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๒ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ ๒) ลงวันที่ ๑๙ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๔๕ และคำสั่งกรมสรรพากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว โดยมีสาระสังเขปดังนี้

๑.๑ กำหนดให้ “การตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” หมายความว่า การตรวจสอบความถูกต้องในส่วนที่เป็นสาระสำคัญทางด้านการบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเรียกว่า “การตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร”

๑.๒ กำหนดให้ “การบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” หมายความว่า การจัดทำบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ตาม

ส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด ๔ ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ และ
 อัตราร้อยละตามหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ บัญชีงบดุล บัญชีทำการ
 บัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย บัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย รายงานที่ต้องจัดทำในระบบ
 ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ การจัดทำใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบรับ ใบส่งของ
 บัญชีพิเศษตามมาตรา ๑๗ แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงการแสดงรายการหรือ
 แจ้งข้อความใด ๆ การคำนวณภาษีอากร การคำนวณและการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและภาษีเงิน
 ได้ การยื่นรายการ การชำระและการนำส่งภาษีอากร การปิดแสดมปีบริบูรณ์ การขอคืนภาษีอากร
 การเก็บรักษาเอกสารและหลักฐาน การจดทะเบียน รวมทั้งการปฏิบัติหน้าที่อื่นตามประมวล
 รัษฎากร ซึ่งเรียกว่า “การบัญชีภาษีอากร”

๑.๓ กำหนดให้การตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรให้กระทำโดย “ผู้
 ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ซึ่ง
 เรียกว่า “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร”

๑.๔ “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร” ต้องมีคุณสมบัติและปฏิบัติ
 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และจรรยาบรรณที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

๑.๕ เพื่อประโยชน์ในการกำกับดูแลการปฏิบัติงานของ “ผู้ตรวจสอบและ
 รับรองบัญชีภาษีอากร” ดังกล่าว ในกรณีที่ “ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร” ฝ่าฝืน
 ระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด อธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตการ
 เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรเสีย หรืออาจพิจารณาสั่งพักใบอนุญาตการเป็นผู้
 ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร หรือภาคทัณฑ์ หรือเตือน แล้วแต่กรณี

๒. ตามร่างประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี
 ตามข้อ ๑ นั้น สภาวิชาชีพบัญชีได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากรและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง อาทิเช่น
 กระทรวงการคลัง กระทรวงพาณิชย์ และกรมพัฒนาธุรกิจการค้า แจ้งว่า “หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับผู้
 ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรอาจละเมิดต่อพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗
 โดยเฉพาะเกี่ยวกับด้านการสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและด้านการบัญชีภาษีอากรตาม
 มาตรา ๔ มาตรา ๗ มาตรา ๓๔ และมาตรา ๓๕ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗”
 ซึ่งกรมสรรพากรมีความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายของสภาวิชาชีพบัญชีฯ ดังกล่าว ดังนี้

๒.๑ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ มีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนา
 ความรู้ความสามารถตลอดจนมุ่งเน้นพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกด้าน โดยเฉพาะ
 อย่างยิ่งในประเด็นการตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมุ่งที่จะแสดงความเห็นว่างบ
 การเงินของกิจการเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีหรือตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป เพื่อดำรง
 รักษาประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสียที่เป็นสาธารณชนทั้งหลายและใช้บังคับเป็นการทั่วไป ดังนั้น
 การตรวจสอบและแสดงความเห็นในงบการเงินตามพระราชบัญญัตินี้จึงมีลักษณะเป็นกฎหมาย
 ทั่วไป (General Law)

๒.๒ ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งใน
 การนี้ได้กำหนดให้มีการจัดทำบัญชีต่าง ๆ ตามข้อ ๑.๒ ข้างต้น รวมทั้งการตรวจสอบและรับรอง

บัญชีตามมาตรา ๓ สัตต เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ดังนั้น บทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีและการตรวจสอบรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงมีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษ (Special Law)

๒.๓ ในกรณีที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ และประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายในลำดับศักดิ์เดียวกันมีความขัดกัน กรมสรรพากรเห็นว่า การพิจารณาข้อยุติของการขัดกันของกฎหมายพึงเป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายในกรณีที่กฎหมายในลำดับศักดิ์เดียวกันขัดกันว่า “กฎหมายพิเศษย่อมยกเว้นหรือใช้บังคับก่อนกฎหมายทั่วไป” ดังนั้น เมื่อกรมสรรพากรได้ถอนใบอนุญาตการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากรเสียแล้ว ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายนั้น ๆ ย่อมไม่มีสิทธิกลับเข้ามาตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา ๓ สัตต ได้อีกต่อไป เพราะการได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากรของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ใช้สิทธิตามมาตรา ๓๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ตั้งแต่ในชั้นแรกเสียแล้ว เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายนั้น ๆ ผ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดตามมาตรา ๓ สัตต วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และถูกอธิบดีกรมสรรพากรสั่งถอนใบอนุญาตการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา ๓ สัตต ย่อมไม่อาจกลับมาใช้สิทธิตามมาตรา ๓๘ วรรคสามนี้ได้

๒.๔ แม้มาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ จะยังมีได้กำหนดความหมายและขอบเขตหรือรายละเอียดแห่ง “วิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร” ก็ตาม แต่ก็มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างจาก “การบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ในลักษณะทำนองเดียวกันกับ “วิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี” และ “การตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ตามข้อ ๑.๒

๒.๕ ตามที่กรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๑๒๖) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความตามมาตรา ๑๗ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๔๖ ซึ่งให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๖ เมษายน พ.ศ. ๒๕๓๓ เป็นต้นไป เพื่อกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามมาตรา ๖๘ แห่งประมวลรัษฎากร แจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้นิติบุคคลและผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร รายงานความผิดปกติในรายการทางภาษีอากรให้กรมสรรพากรทราบนั้น ผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี (นายสุพจน์ สิงห์เสนห์) มีความเห็นในที่ประชุมระหว่างกรมสรรพากรและสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อพิจารณาฎระเบียบที่กรมสรรพากรออกให้ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติเมื่อวันที่ ๗ เมษายน ๒๕๔๙ ว่า “การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแสดงความเห็นในแบบแจ้งข้อความของกรรมการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้จัดการ สภาวิชาชีพบัญชี เห็นว่าไม่เกี่ยวข้องกับกรอบการทำงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เนื่องจากเป็นการเน้นความถูกต้องครบถ้วนของภาษีอากรซึ่งไม่ใช่วัตถุประสงค์ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” อัน

แสดงให้เห็นว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ มิได้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว กรมสรรพากรจึงขอหารือ ดังนี้

(๑) อธิบดีกรมสรรพากรโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร มีอำนาจออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่ อย่างไร

(๒) ความเห็นของกรมสรรพากรตาม ๒. ข้างต้น ถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) และผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ข้อหารือดังกล่าวมีประเด็นต้องพิจารณาเพียงประเด็นเดียว คือ อธิบดีกรมสรรพากรจะอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา ๓ สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) เห็นว่า โดยที่มาตรา ๓ สัตต^๑ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการออกระเบียบเกี่ยวกับคุณสมบัติและการปฏิบัติของบุคคลที่จะขอใบอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา ๓ สัตต วรรคสอง และประกาศกำหนดเขตจังหวัดในการนำบทบัญญัติมาตรา ๓ สัตต ไปใช้บังคับตามมาตรา ๓ สัตต วรรคสี่ ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจตามมาตรา ๓ สัตต^๒ แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะออกระเบียบเพื่อกำหนดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม ในการออกระเบียบดังกล่าวต้องคำนึงถึงสิทธิของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามมาตรา ๓๘^๓ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ด้วย

^๑มาตรา ๓ สัตต เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและรับรองบัญชีจะกระทำได้ก็แต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อน ต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

บุคคลใดได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีอาจพิจารณาสั่งถอนใบอนุญาตเสียก็ได้

บทบัญญัติแห่งมาตรานี้จะใช้บังคับในเขตจังหวัดใด ให้อธิบดีประกาศโดยอนุมัติรัฐมนตรี
การประกาศ ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๒โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

^๓มาตรา ๓๘ ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จਾਲะ
(คุณพรทิพย์ จาละ)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มกราคม ๒๕๕๓

การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้
เป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วและใบอนุญาตนั้นมิได้ถูกพักใช้หรือเพิกถอน ให้ผู้สอบบัญชีรับ
อนุญาตได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวล
รัษฎากร