

## ผู้ตรวจสอบบัญชีภาษี กับผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต

### ตอนที่ 1 กฎหมายผู้สอบบัญชีภาษี(มาตรา 3 สัตต) ถูกยกเลิกโดยกฎหมายวิชาชีพบัญชี (มาตรา 38) หรือไม่

หลังจากที่มีข่าวคราวว่า กรมสรรพากรมีนโยบายให้การส่งแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล ตั้งแต่ปี 2553 เป็นต้นไปต้องมีผู้ตรวจสอบบัญชีภาษี (CPTA) ลงลายมือชื่อรับรองความถูกต้องของการคำนวณภาษีเพิ่มขึ้นอีกคนหนึ่ง จากเดิมที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) เป็นผู้รับรองคนเดียว(แต่รับรองในสองสถานภาพ คือ เป็นทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษี) ในระหว่างนี้ที่กรมสรรพากรกำลังดำเนินการร่างกฎเกณฑ์กฎหมายลำดับรองอยู่นี้ ก็เกิดความสับสนในวงการบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องพอสมควร โดยเฉพาะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเด็นต่างๆ เช่น สถานภาพของผู้สอบบัญชีเป็นอย่างไร ต้องเข้าทดสอบตามระบบใหม่หรือไม่ และที่สำคัญ สภาวิชาชีพบัญชี องค์การที่ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ตั้งข้อสังเกตเชิงทักท้วงในการสัมมนาพิจารณาว่า<sup>1</sup> การที่กรมสรรพากรจะออกกฎเกณฑ์กำหนดให้มีผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยใช้อำนาจตามมาตรา 3 สัตต ซึ่งบัญญัติตั้งแต่ปีพ.ศ. 2496 ขัดหรือแย้งกับอำนาจหน้าที่ของสภาวิชาชีพบัญชีตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีหรือไม่ หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ กรมสรรพากรยังมีอำนาจในการออกกฎหมายผู้สอบบัญชีภาษีอยู่หรือไม่ ภายหลังจากประกาศใช้กฎหมายวิชาชีพบัญชี

#### การใช้และการตีความกฎหมาย

การทำความเข้าใจในเรื่องนี้ ต้องทำความเข้าใจวิธีการใช้การตีความกฎหมาย ซึ่งเรียกว่า “นิติวิธี” เสียก่อน เพราะเป็นประเด็นกฎหมายจากสองพระราชบัญญัติ หลักการตีความกรณีกฎหมายสองฉบับบัญญัติในเรื่องเดียวกันต่างกัน กฎหมายใดจะมีผลใช้บังคับ กฎหมายใดถูกยกเลิก ข้อที่ต้องนำมาพิจารณาในประเด็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็คือ ความเป็นกฎหมายทั่วไป กับกฎหมายพิเศษ

กฎหมายทั่วไป คือกฎหมายที่ใช้บังคับแก่เป็นการทั่วไป ใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปหรือ ใช้บังคับทั่วราชอาณาจักร จัดเป็นบทกฎหมายทั่วไป

กฎหมายพิเศษ คือ กฎหมายที่ใช้กับเฉพาะกลุ่มเฉพาะอาชีพ เฉพาะบางพื้นที่ เฉพาะเรื่องใดเรื่อง

---

<sup>1</sup> การสัมมนาพิจารณาเรื่อง “ผลกระทบจากการกำหนดของกรมสรรพากร เกี่ยวกับผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากร (CPTA)” จัดโดยสภาวิชาชีพบัญชี เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2551 ซึ่งกรมสรรพากร ได้ส่งอาจารย์สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากรเป็นตัวแทนมาชี้แจงข้อมูล

หนึ่งเป็นพิเศษ ตัวอย่างเช่น กฎหมายวิชาชีพต่างๆ กฎหมายการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น รวมทั้งประมวล  
รัษฎากรก็เป็นกฎหมายพิเศษด้านภาษีที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร

การจัดเป็นกฎหมายทั่วไป กฎหมายพิเศษ ต้องพิจารณาเปรียบเทียบเจตนารมณ์รวมของกฎหมายทั้ง  
ฉบับ แต่ในบางกรณีต้องพิจารณาลึกลงไปถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายแต่ละมาตราด้วย ดังเช่นกรณีปัญหาของ  
ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังกล่าว

### หลักการใช้กฎหมาย กรณีกฎหมายสองฉบับบัญญัติแตกต่างกัน

1. การบัญญัติแตกต่างกันในเรื่องเดียวกันและเป็นกฎหมายประเภทเดียวกัน เช่น กฎหมายทั่วไปกับ  
กฎหมายทั่วไป กฎหมายพิเศษกับกฎหมายพิเศษ เช่นนี้ โดยหลักการแล้วย่อมบังคับตามกฎหมายใหม่ ซึ่ง  
กฎหมายสมัยใหม่มักจะบัญญัติยกเลิกกฎหมายเก่าไว้โดยชัดเจน เช่น พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547  
บัญญัติให้ยกเลิกพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 แต่หากไม่ได้บัญญัติดังกล่าว การบังคับใช้ตาม  
กฎหมายใหม่ ย่อมเท่ากับยกเลิกกฎหมายเก่าโดยปริยาย

### 2. กฎหมายทั่วไป กับกฎหมายพิเศษ

กรณีการบัญญัติในเรื่องเดียวกันแตกต่างกันระหว่างกฎหมายทั่วไปกับกฎหมายพิเศษ จะบังคับใช้  
ตามกฎหมายพิเศษ เพราะถ้าไม่เป็นเช่นนั้น กฎหมายพิเศษซึ่งมีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะเรื่องเฉพาะอย่าง  
จะไม่ได้ใช้ เท่ากับกฎหมายไม่มีผลบังคับ นานไปคนในสังคมจะไม่เชื่อถือระบบกฎหมาย กระทบต่อความ  
สงบเรียบร้อยของสังคม

เน้นย้ำว่า กรณีกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่า ต้องเป็นกรณีที่เป็นกฎหมายประเภทเดียวกัน  
บัญญัติในเรื่องเดียวกันแตกต่างกัน คือ กฎหมายทั่วไปกับกฎหมายทั่วไป หรือกฎหมายพิเศษกับกฎหมาย  
พิเศษ แต่หากเป็นกฎหมายทั่วไปกับกฎหมายพิเศษ แม้กฎหมายทั่วไปบัญญัติขึ้นภายหลัง ก็ไม่มีผลยกเลิก  
กฎหมายพิเศษได้<sup>2</sup>

<sup>2</sup> โปรดดูหยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 12, พ.ศ.2538, หน้า 83-84 และสมยศ  
เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง-หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 8, กรกฎาคม 2545, หน้า 95-96.

## ตัวอย่าง

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายพิเศษด้านวิชาชีพบัญชี ที่กำหนดคุณสมบัติ สิทธิในการประกอบอาชีพ และหน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีสภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรควบคุม ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถทำการตรวจสอบบัญชีกิจการองค์กรต่างๆ ที่กฎหมายบัญญัติให้มีการสอบ บัญชีได้ทั่วไป แต่สำหรับบริษัทจดทะเบียนตลาดหลักทรัพย์ มีบทบัญญัติไว้ในมาตรา 61 แห่ง พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จะทำการตรวจสอบ บัญชีบริษัทจดทะเบียน ต้องได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ก่อน ดังนั้น โดยทั่วไปพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีเป็นกฎหมายพิเศษสำหรับกิจการโดยทั่วไป แต่สำหรับบริษัทจดทะเบียน กฎหมายวิชาชีพบัญชีเป็นกฎหมายทั่วไป ส่วนกฎหมายหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ เป็นกฎหมายพิเศษ

ประเด็นที่เป็นข้อทักท้วงจากสภาวิชาชีพบัญชีก็คือ มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ซึ่งบัญญัติว่า

**มาตรา 38** ผู้ใดจะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี

การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออกไปอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ให้เป็นไป ตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้ว และใบอนุญาตนั้นมีได้ถูกพักใช้ หรือถูกเพิกถอน ให้ผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตได้รับยกเว้น ไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากร ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตาม ประมวลรัษฎากร

ในขณะที่ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกาศใช้มาตั้งแต่ พ.ศ. 2496 บัญญัติว่า มาตรา 3 สัตต เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การตรวจสอบและ รับรองบัญชีจะกระทำได้อีกแต่โดยบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

บุคคลที่จะขอใบอนุญาตจากอธิบดีตามความในวรรคก่อน ต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตาม ระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

บุคคลใดได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว ถ้าฝ่าฝืนระเบียบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีอาจพิจารณาสั่งถอน ใบอนุญาตเสียก็ได้

บทบัญญัติแห่งมาตรานี้จะใช้บังคับในเขตจังหวัดใด ให้อธิบดีประกาศโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

การประกาศ ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติของกฎหมายวิชาชีพบัญชี เป็นเรื่องของ”ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายวิชาชีพบัญชี เป็นหน่วยบริหารจัดการการขึ้นทะเบียนควบคุมลงโทษจรรยาบรรณ ลักษณะการประกอบอาชีพต้องทำตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี สิทธิหน้าที่เป็นไปตามกฎหมายวิชาชีพบัญชี ส่วนการตรวจสอบและรับรองบัญชี “เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากร” ก็คือเพื่อประโยชน์ส่วนรวมหรือประโยชน์มหาชน ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นข้อแตกต่างที่เห็นชัดได้ประการที่หนึ่งจากวัตถุประสงค์ สิทธิหน้าที่และเงื่อนไขในการปฏิบัติตามกฎหมายนี้เอง

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 38 แห่งกฎหมายวิชาชีพบัญชีเองที่บัญญัติว่า **“ได้รับยกเว้น ไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากร ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร”** นั้น ก็แสดงโดยชัดเจนอยู่แล้วว่า ความในมาตรา 38 มิได้มีผลยกเลิกบทบัญญัติในมาตรา 3 สัตตแต่อย่างใด หลักการตามมาตรา 3 สัตต ยังคงมีอยู่เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ คือ **“เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี”** ส่วนมาตรา 38 วรรคสามเป็นแต่เพียงข้อยกเว้นในเรื่องใบอนุญาตและการตรวจสอบบัญชีภาษีอากรที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีสิทธิตรวจสอบบัญชีภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น

ดังนั้น สรุปได้ว่า บทบัญญัติว่าด้วยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีนั้น เป็นกฎหมายคนละเรื่องคนละประเภทกับบทบัญญัติว่าด้วยผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์พิเศษกำกับไว้ คือ **“เพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษี”** หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ เพื่อประโยชน์ส่วนรวมนั่นเอง ดังนั้นมาตรา 38 วรรคสามจึงไม่ใช่บทหักล้างยกเว้นมาตรา 3 สัตต เป็นแต่เพียงข้อยกเว้นว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีได้ โดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการคัดสรรผู้สอบบัญชีภาษีอากรของกรมสรรพากรแต่อย่างใด

ที่เป็นปัญหาหัวใจผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอีกประเด็นหนึ่งก็คือ หากกรมสรรพากรกำหนดให้มีผู้สอบบัญชีภาษีจริงๆ กรมสรรพากรมีอำนาจบังคับให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเข้ารับการทดสอบเพื่อเป็นผู้สอบบัญชีภาษีหรือไม่ ตามความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน คิดว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้สิทธิตามกฎหมายวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นตัวบทกฎหมายที่บัญญัติไว้ในระดับพระราชบัญญัติ กรมสรรพากรไม่สามารถออกกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอธิบดีมาบังคับได้ ส่วนการเข้ารับการฝึกอบรมตามระเบียบของกรมสรรพากรเป็นเรื่องที่ทำได้ เพราะเมื่อได้รับสิทธิ(ในการตรวจสอบรับรองภาษี) ก็ย่อมมีหน้าที่เป็นของตัวเอง

ดังนั้น โดยหลักกฎหมายภาษีที่ในประเทศไทยเป็นกฎหมายมหาชน กรมสรรพากรยังคงมีอำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีภาษีอากรได้ เพราะเป็นการที่กระทำเพื่อจัดเก็บภาษีเป็นประโยชน์ส่วนรวม แม้จะเป็นการเพิ่มภาระให้เอกชน แต่ความเหมาะสมในการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายในสถานะเศรษฐกิจถดถอยเช่นในปัจจุบัน คงต้องมีการชั่งน้ำหนักระหว่างประโยชน์ที่ทางราชการได้รับกับต้นทุนค่าใช้จ่ายและความยุ่งยากที่เอกชนต้องเสีย ก็เป็นหลักการที่ควรคำนึงถึงอย่างยิ่ง

วิไล วัชรชัยสิริกกุล

เว็บมาสเตอร์ นุกบุญเชิดทคอม

บริษัท ซีพีดี เทรนนิง จำกัด

15 มกราคม 2552