

ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร :  
ศึกษากรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

นางสาวพรณิชา อำนวยสกุล

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 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ)  
แห่งประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชี  
โดยกิจการสอบบัญชี

โดย นางสาวพรณิชา อำนวยสกุล

รหัสประจำตัว 608 62081 34

หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ทักษมัย ทองอุไร

ปีการศึกษา 2561

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ.....อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ศาสตราจารย์ ทักษมัย ทองอุไร)

## บทคัดย่อ

การให้บริการด้านการสอบบัญชี จัดเป็นการให้บริการโดยวิชาชีพอันจำเป็นต้องเป็นผู้มีความรู้ ประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีและการสอบบัญชีรวมถึงกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง การให้บริการด้านการสอบบัญชีถือว่าเป็นธุรกิจที่มีบทบาทอย่างยิ่งในการวิเคราะห์เศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากกฎหมายไทยได้กำหนดให้งบการเงินของกิจการต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีตามกฎหมาย เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินที่อาจเป็นไปได้ทั้ง กิจการ นักลงทุน หน่วยงาน เอกชน และหน่วยงานรัฐ มั่นใจได้ว่า สถานะการเงินและผลการดำเนินงานที่แสดงในงบการเงินของกิจการได้สะท้อนถึงความเป็นจริงที่สุดตามมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชี

ทั้งนี้ รัฐได้มีเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตั้งแต่ประเทศไทยได้มีการเริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแทนระบบภาษีการค้าอันมีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและไม่เป็นธรรม เนื่องจากขณะนั้นยังมีผู้ประกอบการหรือบริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีที่เป็นกิจการขนาดเล็กซึ่งมีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่มาก รัฐจึงไม่ต้องการให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีภาระจากค่าบริการสอบบัญชีที่สูงขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้แทนภาษีการค้า

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า ในปัจจุบัน สถานการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไปจากอดีต กล่าวคือ มีจำนวนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้สะท้อนถึงเจตนารมณ์เท่าอดีต และทำให้เกิดปัญหา นั่นคือ นอกจากกิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แล้ว ผลการดำเนินงานและภาษีนิติบุคคลของกิจการสอบบัญชีก็ไม่สะท้อนความเป็นจริงอีกด้วย รวมถึงยังทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบ พบว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่มีความสมเหตุสมผลเมื่อเทียบกับกรณีของกองทุนรวม และนอกจากว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะมีข้อดีมากกว่าข้อเสีย เมื่อเทียบกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มยังทำให้ผู้ใช้บริการได้ประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มสูงสุดเมื่อเทียบกับวิชาชีพอื่นในมาตรา 81(1)(ฉ) ทำให้สรุปได้ว่า รัฐควรมีการพิจารณาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีเพื่อขจัดปัญหาที่เกิดขึ้น ทำให้เกิดประโยชน์และเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ สำหรับใช้บริหารประเทศให้พัฒนาเพื่อสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้

## กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาเล่มนี้สามารถสำเร็จลุล่วงได้ เพราะผู้เขียนได้รับความกรุณาและความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน ผู้เขียนขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ทชชฌัย ทองอุไร ผู้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาให้ผู้เขียนคอยแนะนำ ทุ่มเท ตรวจสอบและช่วยเหลือผู้เขียนตลอดการจัดทำเอกัตศึกษา และอาจารย์ ดร. วุฒิพงศ์ ศิริจันทรานนท์ ที่สละเวลา ช่วยให้ความรู้และให้คำแนะนำเกี่ยวกับภาษีอากร อีกทั้งมีส่วนในการผลักดันให้ผู้เขียนสามารถทำเอกัตศึกษาเล่มนี้มีความสมบูรณ์ นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านในคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้ถ่ายทอดวิชาความรู้ทั้งกฎหมายทั่วไปและกฎหมายภาษีให้ผู้เขียน ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ศารทูล สันติวาสะ ผู้อำนวยการหลักสูตรและเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิตที่กรุณาช่วยเหลือแก้ไขปัญหาต่างๆที่เกิดขึ้น รวมถึงคุณวิชัย จิ้งรักเกียรติ ที่ปรึกษาและวิทยากรบริษัทฝึกรบและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด ที่สละเวลาในการสัมภาษณ์และให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ยิ่ง

ทั้งนี้ ผู้เขียนต้องขอขอบพระคุณ อาจารย์อวยพร ต้นละม้าย ที่ปรึกษาด้านภาษีของบริษัท ดีลอยท์ หูซ โธมัทสு ไชยยศ ที่ปรึกษา จำกัด ผู้ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับภาษี และยังมีบุคคลสำคัญในบริษัท ดีลอยท์ หูซ โธมัทสு ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด ที่คอยช่วยเหลือ รับฟังปัญหา แนะนำ และเข้าใจผู้เขียน ได้แก่ คุณชวลา เทียนประเสริฐกิจ หัวหน้าหุ้่นส่วนด้านการสอบบัญชี คุณกรทอง เหลืองวิไล หุ้่นส่วนด้านการสอบบัญชี และคุณภารดี พูนเลิศลาภ ที่เป็นผู้ฟังและให้กำลังใจผู้เขียนเมื่อประสบปัญหา นอกจากนี้ ผู้เขียนต้องขอขอบพระคุณ คุณเอมอร ประสงค์จิ้น และพี่ๆในบริษัท SCL Law Group อย่างยิ่งที่กรุณาให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาในประเด็นภาษีและเป็นธุระในการติดต่อสัมภาษณ์คุณวิชัย จิ้งรักเกียรติ

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณบิดา มารดา น้องชายและญาติ สำหรับการอำนวยความสะดวกในการดำเนินชีวิตและกำลังใจ ยิ่งไปกว่านั้น เอกัตศึกษาเล่มนี้จะไม่สำเร็จได้ หากผู้เขียนไม่ได้รับความช่วยเหลือจากคุณธีรภาพ อัญญาภาพ ที่เป็นทุกอย่างให้ผู้เขียน รวมถึงคุณฉันทพร ลิ้มเกรียงไกร ที่คอยรับฟังปัญหา เป็นห่วง ดูแลและเป็นกำลังใจเมื่อผู้เขียนท้อ ยิ่งไปกว่านั้น ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณเกษมณี ไหมแจริญกุล ที่สละเวลาช่วยเหลือ ให้กำลังใจ ผลักดัน และแนะนำอาจารย์ให้ผู้เขียนปรึกษา สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณทุกท่านที่มีส่วนเกี่ยวข้องแต่ไม่ได้เอ่ยนามเนื่องจากมีมากมายและไม่สามารถเอ่ยได้หมดจากใจ รวมถึง คุณนุช พี่ๆ พี่รหัส และเพื่อนๆ ศศ.ม. และบริษัท ที่น่ารัก ที่สละเวลาช่วยเหลือและเป็นกำลังใจผู้เขียนผ่านอุปสรรคต่างๆที่เกิดขึ้นไปได้

ผู้เขียนได้หวังเป็นอย่างยิ่งว่า เนื้อหาในเอกัตศึกษาเล่มนี้ จะเป็นประโยชน์สำหรับผู้สนใจและหากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขอภัยไว้ ณ โอกาสนี้ด้วย

พรณิชา อำนวยสกุล

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	จ
สารบัญตาราง.....	ช
สารบัญภาพ.....	ซ
<b>บทที่ 1 บทนำ.....</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา.....	5
<b>บทที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับกิจการสอบบัญชีและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการสอบบัญชี.....</b>	<b>6</b>
2.1 ลักษณะกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย.....	6
2.1.1 ลักษณะของธุรกิจให้บริการด้านการสอบบัญชีในประเทศไทย.....	7
2.1.1.1 ความเป็นมาของการสอบบัญชี.....	8
2.1.1.2 ลักษณะและโครงสร้างของกิจการสอบบัญชี.....	11
2.1.2 หลักเกณฑ์การประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547.....	12
2.1.2.1 หลักเกณฑ์การประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชี.....	13
2.1.2.2 หลักเกณฑ์การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต.....	13
2.1.3 หลักเกณฑ์การเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 98/2544.....	15
2.2 ความเป็นมาและหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย.....	17
2.2.1 ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	17
2.2.2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	19
2.2.3 หลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	21
2.2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร.....	24
2.2.5 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มกับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี.....	26

<b>บทที่ 3 ปัญหาและผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี.....</b>	<b>30</b>
3.1 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี.....	30
3.1.1 กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้.....	30
3.1.2 ผลการดำเนินงานและภาษีนิติบุคคลของกิจการสอบบัญชีไม่สะท้อนความเป็นจริง.....	31
3.1.3 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน.....	31
3.2 ผลกระทบของภาครัฐและกิจการสอบบัญชีในการจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีจากกิจการสอบบัญชี.....	33
<b>บทที่ 4 การวิเคราะห์เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี.....</b>	<b>38</b>
4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	38
4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี.....	42
4.2.1 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	42
4.2.2 วิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียของกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	43
4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีกับวิชาชีพอื่นตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร.....	45
<b>บทที่ 5 ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ.....</b>	<b>47</b>
5.1 ข้อสรุป.....	47
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	50
<b>บรรณานุกรม</b>	

## สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	สรุปความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	16
2	ตารางแสดงมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายในอุตสาหกรรม หุ้ยนยนต์พลาสติกของเล่น	20
3	ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรสำหรับปีงบประมาณ 2560	35
4	ตัวอย่างการคำนวณภาระภาษีซื้อและภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะสามารถเก็บได้มากขึ้น หากยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับงบการเงินประจำปี 2560	36
5	การเปรียบเทียบเหตุและผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	41

## สารบัญภาพ

ตารางที่		หน้า
1	จำนวนนิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2560	32
2	แหล่งที่มาของรายได้รัฐบาลไทย ปีงบประมาณ 2560	34



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การประกอบกิจการต่างๆ อันมีสถานะเป็นนิติบุคคล นอกจากการจัดทำบัญชีและงบการเงิน เพื่อให้กิจการทราบถึงสถานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการในแต่ละปี ทำให้กิจการสามารถวิเคราะห์ปัญหาและหาวิธีแก้ไขจากตัวเลขที่แสดงในงบการเงินเพื่อทำให้สถานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการดีขึ้นในปีต่อไปแล้ว ยังต้องจัดทำบัญชีและงบการเงินที่ต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายด้วย

ในประเทศไทย พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีประกอบธุรกิจโดยต้องมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 รวมถึงงบการเงินนั้นต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่กิจการมีลักษณะตามข้อบัญญัติของกฎกระทรวง ว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดทำงบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 ที่ไม่ต้องจัดทำงบการเงินนั้นได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ นิติบุคคลดังกล่าวยังต้องยื่นงบการเงินต่อสำนักข้อมูลธุรกิจ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าภายในเวลาที่กำหนด นับจากวันปิดบัญชีหรือนับจากวันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ตามประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการยื่นงบการเงิน พ.ศ. 2555 อีกด้วย ยิ่งไปกว่านั้น มาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้กิจการต้องยื่นภาษีนิติบุคคลภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีต่อกรมสรรพากร ทั้งนี้การยื่นภาษีนิติบุคคลดังกล่าว ต้องกรอกแบบภ.ง.ด. 50 โดยต้องระบุรายได้และค่าใช้จ่ายตามงบการเงินเพื่อแสดงการปรับปรุงจากกำไรขาดทุนตามเกณฑ์ทางบัญชีให้เป็นตามเกณฑ์ทางภาษีที่นำไปสู่การคำนวณภาษีนิติบุคคล

จากการบัญญัติข้อกำหนดนี้ ทำให้การสอบบัญชีมีบทบาทสำคัญและเป็นสิ่งจำเป็นในกิจการต่างๆ อย่างมาก เนื่องจากการวิเคราะห์สถานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการเป็นการวิเคราะห์จากตัวเลขในงบการเงิน หากงบการเงินนั้นได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีและอยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชี ก็จะทำให้งบการเงินของกิจการนั้นสะท้อนถึงสถานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการได้ถูกต้องอย่างมี

สาระสำคัญ ส่งผลให้กิจการสามารถวิเคราะห์ปัญหาและแก้ไขเพื่อพัฒนากิจการต่อไปได้ถูกต้อง รวมถึงยังทำให้หุ้นส่วนของบริษัทหรือนักลงทุนมีความเชื่อมั่นในงบการเงินมากขึ้น

ในอดีต ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกิจการสอบบัญชีนั้น เป็นผู้ที่อยู่ภายใต้การควบคุมตามพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 แต่ภายหลังได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกิจการสอบบัญชีอยู่ภายใต้การควบคุมของพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แทน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและกิจการสอบบัญชีไม่ได้ถือเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีทั้งภาษีการค้าตามพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 และภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ค่าบริการสอบบัญชีตามประมวลรัษฎากร ต่อมา ประเทศไทยได้มีการเริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในปี พ.ศ. 2535 แทนภาษีการค้าที่มีการบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 เพราะภาษีการค้านั้นมีปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีความยุ่งยากในการจัดเก็บและไม่สนับสนุนต่ออุตสาหกรรมส่งออกของประเทศไทย ประมวลรัษฎากรจึงได้มีการกำหนดให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีเป็นประเภทการบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้การประกอบกิจการในประเภทการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตและกิจการสอบบัญชีอื่นประกอบวิชาชีพในการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้นถือเป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรและเป็นผู้ที่ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม จากเอกสารของคณะกรรมการระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (2532) ของกรมสรรพากรระบุว่า กรณีที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ บริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงานและปัจจัยการผลิต ได้แก่ การประกอบวิชาชีพอิสระ เช่น นักกฎหมาย นักบัญชี แพทย์ เป็นต้น หากพิจารณาบริการวิชาชีพที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว อาจมองได้ว่า เนื่องจากรัฐเป็นผู้ออกกฎหมายบังคับให้บริษัทต่างๆ มีการสอบบัญชี รัฐจึงไม่ต้องการให้ผู้ประกอบการหรือบริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชีมีภาระจากค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้แทนภาษีการค้า อีกทั้งยังมีกิจการขนาดเล็กที่รายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นหากรัฐไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี จะทำให้กิจการที่ใช้บริการสอบบัญชีเหล่านี้มีภาระต้องจ่ายค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีของค่าบริการสอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้บริการสอบบัญชีเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถนำภาษีของค่าบริการสอบบัญชีไปหักกับภาษีขายของตนได้แต่ต้องบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ ส่งผลให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้น มีมาตั้งแต่ปีพ.ศ. 2535 กิจการสอบบัญชียังมีขนาดเล็กเพราะกฎหมายยังไม่ได้มีการกำหนดให้นิติบุคคลที่ต้องมีหน้าที่จัดทำบัญชีและงบการเงินนั้นต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ธุรกิจต่างๆ จึงไม่มีความจำเป็นต้องจัดทำบัญชีและใช้บริการสอบบัญชี ทำให้กิจการสอบบัญชียังไม่มีรายได้มากนัก หากต้องมีภาระค่าใช้จ่ายจากการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมกระทบต่อผลการดำเนินงาน อีกทั้งประเทศไทยยังอยู่ในช่วงที่เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ขายสินค้าและให้บริการเพื่อเข้าระบบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นยังไม่แพร่หลาย เพราะต้องอาศัยการทำความเข้าใจกฎหมายและปรับตัวจากเดิมที่เป็นภาษีการค้าอันเก็บภาษีจากรายได้การค้าทุกทอด ทำให้เมื่อกิจการสอบบัญชีมีค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้า เช่น อุปกรณ์เครื่องใช้สำนักงาน ค่าบริการจากการใช้บริการรักษาความปลอดภัย การใช้บริการทำความสะอาด การใช้บริการที่จอดรถสำหรับพนักงานแล้ว กิจการสอบบัญชีไม่ได้ถูกจัดเก็บภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าและการใช้บริการดังกล่าว เนื่องจากผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการยังไม่ได้มีการจดทะเบียนเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ กิจการสอบบัญชีไม่มีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและยังไม่มีภาระภาษีซื้ออีกด้วย ทำให้การได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมช่วยไม่ให้เกิดภาระต้นทุนดังกล่าวอันส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชี

ทั้งนี้ ตั้งแต่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ได้มีการกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีประกอบธุรกิจ รวมถึงงบการเงินนั้นต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทำให้ธุรกิจต่างๆ ต้องจัดทำบัญชีที่เป็นระบบและเป็นไปตามกฎหมาย จนถึงปัจจุบันประเทศไทยได้มีการพัฒนามากขึ้น ผู้ประกอบธุรกิจขายสินค้าและบริการมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น มีการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น ส่งผลให้ปัจจุบัน หากกิจการสอบบัญชีซื้อสินค้าและบริการแล้ว กิจการสอบบัญชีจะถูกจัดเก็บภาษีซื้อจากผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการ แต่เนื่องจากกิจการสอบบัญชียังให้บริการด้านการสอบบัญชีอันได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่สามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาขอคืนจากกรมสรรพากรได้เพราะไม่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรนี้จะถือเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีของกิจการสอบบัญชี ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานมากขึ้น ส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชีในทางกลับกัน หากการให้บริการด้านการสอบบัญชี ไม่ได้ถูกจัดอยู่ในประเภทบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กิจการสอบบัญชีจะถือเป็นกิจการให้บริการที่สามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้หากเข้าเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ทำให้กิจการสอบบัญชีสามารถจัดเก็บ

ภาษีขายจากรายได้การให้บริการด้านการสอบบัญชีและนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าและการใช้ บริการของกิจการมาหักจากภาษีขาย โดยกิจการสอบบัญชีจะมีภาระเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีที่ ภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ และไม่ต้องนำภาษีซื้อมาเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของ กิจการ ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนดังกล่าวที่ลดลง

การศึกษานี้ จึงจะศึกษาถึงเจตนารมณ์ของหลักในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะการสอบบัญชี และผลกระทบของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีต่อรัฐ เพื่อพิจารณาถึงความเหมาะสมในการยกเว้น หรือไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการสอบบัญชีโดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายและแนวทาง ปฏิบัติของกฎหมายต่างประเทศเพื่อเป็นข้อเสนอแนะสำหรับประเทศไทยต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาความเป็นมาและหลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการที่ให้บริการด้านการสอบบัญชี
- (2) เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้าน การสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีของประเทศไทย
- (3) เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ควรจัดอยู่ในประเภทที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษานี้ เป็นการศึกษาหลักการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเน้นเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ กิจการที่สอบบัญชีตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศไทย รวมถึงศึกษานิยาม ขอบเขต และแนวคิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย เพื่อวิเคราะห์แนวทาง ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย

## 1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้ ใช้วิธีศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้า รวบรวม วิเคราะห์ จากแหล่งข้อมูลต่างๆ เช่น กฎหมาย บทความ และเอกสารที่เกี่ยวข้องทั้งส่วนของประเทศไทย เช่น ประมวลรัษฎากร คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เป็นต้น รวมถึงการปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญในสาขา

ที่เกี่ยวข้อง เพื่อความเข้าใจและนำมาซึ่งการถ่ายทอดประเด็นปัญหา สมมติฐาน บทสรุป รวมถึงข้อเสนอแนะสำหรับปัญหาของเรื่อง que ศึกษาได้อย่างถูกต้อง

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษา

(1) เพื่อได้ทราบถึงความเป็นมาและเข้าใจหลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการที่ให้บริการด้านการสอบบัญชี

(2) เพื่อตระหนักถึงปัญหาและผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีของประเทศไทย

(3) เพื่อสามารถวิเคราะห์และทราบถึงแนวทางการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

## บทที่ 2

### ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับกิจการสอบบัญชีและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการสอบบัญชี

ในปัจจุบัน มีการประกอบกิจการสอบบัญชีทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ เนื่องจากความสำคัญของการสอบบัญชานั้น ทำให้งบการเงินของกิจการสะท้อนถึงความถูกต้องของการทำบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและไม่มีส่วนที่ผิดอย่างมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชีประกอบกับการบัญชีของกฎหมายในประเทศต่างๆ ที่มีการกำหนดให้บริษัทต่างๆ ต้องมีการสอบบัญชี ทำให้กิจการสอบบัญชีมีอยู่ทั่วโลก ทั้งนี้ทั้งนี้จะกล่าวถึงลักษณะของธุรกิจให้บริการด้านการสอบบัญชีในประเทศไทยตั้งแต่ความเป็นมาของการสอบบัญชีและลักษณะโครงสร้างของการสอบบัญชี การประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีและการเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 รวมถึงภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย โดยมีรายละเอียดต่างๆ ดังต่อไปนี้

#### 2.1 ลักษณะกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย

เอกัตศึกษาเล่มนี้จะเน้นศึกษาในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการศึกษาในเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีด้วย โดยในปัจจุบัน ผู้ที่สามารถทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ในฐานะผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี คือ

- (1) ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นผู้ที่ได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี และ
- (2) ผู้สอบบัญชีภาษีอากร เป็นผู้ที่ได้รับการขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากอธิบดีกรมสรรพากร

เนื่องจากการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาทางภาษีโดยเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม จำเป็นต้องเข้าใจลักษณะของธุรกิจนั้นๆ เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ การเข้าใจถึงลักษณะของธุรกิจและลักษณะของการบริการนั้น ย่อมส่งผลต่อการวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาทางภาษี

### 2.1.1 ลักษณะของธุรกิจให้บริการด้านการสอบบัญชีในประเทศไทย

เมื่อกล่าวถึงธุรกิจให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว นับว่าเป็นธุรกิจที่มีในประเทศไทย นานมาหลายสิบปี โดยจุดเริ่มต้นสำหรับธุรกิจสอบบัญชีนั้น แต่เดิมจะเป็นในลักษณะการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยบุคคลธรรมดาหรือผู้สอบบัญชีอิสระ ต่อมาจึงมีการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลหรือกิจการและมีผู้สอบบัญชีทำงานภายใต้กิจการสอบบัญชีนั้นและมีการจัดตั้งในรูปแบบนิติบุคคลเพิ่มขึ้นเรื่อยๆ จึงกล่าวได้ว่า การให้บริการด้านการสอบบัญชีสามารถให้บริการโดยผู้สอบบัญชีอิสระอันมีฐานะเป็นบุคคลธรรมดาและให้บริการโดยกิจการสอบบัญชีอันมีฐานะเป็นนิติบุคคลที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอยู่ภายใต้สังกัด แต่อย่างไรก็ตาม เอกัตศึกษาเล่มนี้จะเน้นศึกษาในกรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชีของนิติบุคคลหรือกิจการสอบบัญชีเท่านั้น

เนื่องจากการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้น เป็นวิชาชีพที่อยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (หรือ “สภาวิชาชีพบัญชี”) จึงทำให้การดำเนินธุรกิจให้บริการด้านการสอบบัญชีต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เพราะการตรวจสอบบัญชีนั้นมีผลกระทบต่อสาธารณชนในการให้ความเห็นและรับรองงบการเงิน และต้องมีบุคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจ ความเชี่ยวชาญทางด้านบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี มีทักษะในการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้ ไม่ว่าจะเป็นผู้สอบบัญชีอิสระหรือเป็นผู้สอบบัญชีที่อยู่ภายใต้กิจการสอบบัญชี (หรือ “ผู้สอบบัญชี”) ล้วนแต่ต้องมีคุณลักษณะตามที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนด เพื่อให้การตรวจสอบบัญชีนั้นมีความคุณภาพและทำให้งบการเงินของกิจการทั่วไป มีความถูกต้องและน่าเชื่อถือ การจะให้ความเห็นและรับรองงบการเงินของกิจการได้นั้น ผู้สอบบัญชีดังกล่าวจำเป็นต้องเป็นผู้สอบบัญชีได้รับอนุญาตที่มีคุณสมบัติตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

ในแง่ของกิจการสอบบัญชี อันมีลักษณะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยนั้น ก็ต้องปฏิบัติตามที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เช่นกัน อีกทั้งยังต้องดำเนินกิจการภายใต้กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รวมถึงประมวลรัษฎากรด้วย

ที่จริงแล้ว ธุรกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้น ไม่ได้มีแค่การสอบบัญชีเพื่อให้ความเห็นและรับรองงบการเงินที่ใช้ยื่นต่อกรมสรรพากรและกรมพัฒนาธุรกิจการค้าสำหรับงวดบัญชีประจำปีอันเป็นการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีเท่านั้น แต่ยังมีบริการอื่น ๆ ที่ถือว่าเป็นการสอบบัญชีอีก เช่น การสอบบัญชีตามมาตรฐานงานสอบทาน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง รวมถึงการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับบัญชี เป็นต้น

### 2.1.1.1 ความเป็นมาของการสอบบัญชี

ในปีพ.ศ. 2480<sup>1</sup> หลวงดำรงอิศรานูวรรต ได้ริเริ่มร่างกฎหมาย ที่จะทำให้วิชาบัญชีได้รับการรับรองเรียกว่า “สภาวิชาบัญชี” เพื่อเป็นหลักประกันว่า อาชีพการบัญชีได้รับการคุ้มครองจากรัฐบาล และเป็นเครื่องจูงใจให้ผู้สนใจศึกษาวิชาการบัญชีมากขึ้น จึงเสนอร่างดังกล่าวต่อรัฐบาล อันเป็นสมัยของหลวงพิบูลสงครามดำรงตำแหน่งเป็นนายกรัฐมนตรี และพระเจ้าวรวงศ์เธอ กรมหมื่นนครสวรรค์ประพินธุ์ ที่ปรึกษาสำนักนายกรัฐมนตรี มีความเห็นด้วยในหลักการที่จะส่งเสริมกิจการบัญชีแต่เห็นว่าในขณะนั้นยังไม่มีผู้รู้การบัญชีมากพอจะตั้งเป็นสภา โดยมีความเห็นว่าควรให้การศึกษาดังบัญชีแก่คนไทยเสียก่อนที่จะมีการนำกฎหมายดังกล่าวมาบังคับใช้ จึงได้ขอถอนร่าง พ.ร.บ. ดังกล่าวและเสนอให้รัฐบาลบริหารจัดการศึกษาในทางการบัญชีขึ้น คณะรัฐมนตรีได้ประชุมเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2480 มีมติรับหลักการและได้ตั้งคณะกรรมการพิจารณาโดยมีพระยาไชยยศสมบัติ (เสริม กฤษณามระ) เป็นประธานกรรมการซึ่งคณะกรรมการนี้ ได้มีมติให้เปิดการศึกษาระบบบัญชีในมหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์ฯ และจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ตั้งแต่ปีการศึกษา พ.ศ. 2481 เป็นต้นไป

ในช่วงปีพ.ศ. 2481<sup>2</sup> เป็นระยะเวลาที่ธุรกิจในประเทศไทยกำลังเจริญขึ้นอย่างรวดเร็วและทางราชการได้เริ่มเข้ามามีบทบาทในการควบคุมธุรกิจต่างๆ ในด้านการบัญชีโดยได้ออกพระราชบัญญัติว่าด้วยการบัญชีเพื่อควบคุมการจัดทำบัญชีของธุรกิจบางประเภทเมื่อปีพ.ศ. 2482 ซึ่งต่อมาได้มีการแก้ไขปรับปรุงในปีพ.ศ. 2496 อีกครั้งหนึ่ง ในระยะเวลาดังกล่าว พระยาไชยยศสมบัติได้พบว่า การสอบบัญชีและการรับรองการสอบบัญชีของธุรกิจตามข้อกำหนดของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และพระราชบัญญัติว่าด้วยการบัญชียังไม่รัดกุม กล่าวคือ ผู้รับรองการสอบบัญชีในฐานะผู้สอบบัญชีของบริษัทส่วนใหญ่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับการสอบบัญชีอย่างเพียงพอ รวมถึงมีการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีไปโดยไม่ได้ตรวจสอบและยิ่งไปกว่านั้นยังมีการรับรองการสอบบัญชีอันเป็นเท็จ

ทั้งนี้ พระยาไชยยศสมบัติเห็นว่า งบการเงินเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ถือหุ้นหรือเจ้าของกิจการจะสามารถทราบถึงผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของกิจการ และยังให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์แก่การตัดสินใจของบุคคลอีกหลายฝ่าย เช่น ผู้เป็นเจ้าหนี้และผู้ที่จะลงทุนในภาคหน้า อีกทั้งหน่วยงานของรัฐบาลก็อาจยึดถือเป็นหลักฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีการค้า ภาษีเทศบาล อากรศุลกากร ฯลฯ แต่ในทางปฏิบัติพบว่า การที่ผู้รับรองการสอบบัญชียังกล่าวส่วนใหญ่ไม่

<sup>1</sup> สภาวิชาบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ประวัติสภาวิชาบัญชี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfca.or.th/Article/Detail/66271> [11 มีนาคม 2562]

<sup>2</sup> ชูเกียรติ อุทกะพันธุ์, อนุสรณ์ในงานพระราชทานเพลิงศพ พระยาไชยยศสมบัติ (เสริม กฤษณามระ) ม.ว.ม., ป.ช., ท.จ.ว. ณ เมรุหน้าพลับพลาอิศริยาภรณ์ วัดเทพศิรินทราวาส วันอังคารที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2521, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์การพิมพ์), 2521.



มีความรู้ในเรื่องการสอบบัญชีและการบัญชีและยังไม่พึงพิถันในการตรวจสอบกันอย่างจริงจังอันเป็นอุปสรรคต่อการขยายตัวในทางเศรษฐกิจ การค้าและความเจริญก้าวหน้าของประเทศชาติ ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพทางนี้ซึ่งปฏิบัติงานตามหลักวิชาการและมาตรฐานที่ดีพลอยไม่ได้รับความเชื่อถือไปด้วย จึงเป็นการยากที่จะปรับปรุงงานแขนงนี้ให้เจริญทัดเทียมกับนานาประเทศได้

พระยาไชยยศสมบัติได้เล็งเห็นการณ์ไกลจึงริเริ่มแนวคิดที่จะจัดให้มีกฎหมายควบคุมการสอบบัญชีเพื่อให้ได้ผู้สอบบัญชีที่มีคุณสมบัติเหมาะสม และกำหนดคินัยให้ผู้สอบบัญชียึดถือปฏิบัติ อันเป็นการแสดงถึงความรับผิดชอบด้วย ทำนองเดียวกับกฎหมายที่ควบคุมด้านวิชาชีพอื่น เช่น แพทย์หรือนักกฎหมาย นอกจากนี้ พระยาไชยยศสมบัติได้จัดตั้งสำนักงานสอบบัญชีคือ สำนักงานไชยยศขึ้นเมื่อต้นปีพ.ศ. 2481 เพื่อดำเนินงานในลักษณะวิชาชีพอิสระ แต่สำนักงานสอบบัญชีของท่าน ไม่อาจมีบทบาทในการริเริ่มดังกล่าวได้โดยตรง ในปีพ.ศ. 2496<sup>3</sup> พระยาไชยยศสมบัติได้มีการให้แนวความคิดเห็นและร่วมพิจารณาเรื่องนี้กับคุณนาม พูนวัตถุที่รับราชการในตำแหน่งหัวหน้ากองหุ้นส่วนบริษัท กรมทะเบียนการค้าในสมัยนั้นซึ่งต่อมาได้ดำรงตำแหน่งเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ คุณนาม พูนวัตถุที่มีความเห็นว่า กฎหมายว่าด้วยหุ้นส่วนบริษัทที่ได้ประกาศใช้มาตั้งแต่ ร.ศ. 130 (พ.ศ. 2454) มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องผู้สอบบัญชีไว้ว่า งบดุล (กฎหมายเดิมเรียกว่า “งบเทียบ”) ต้องมีผู้สอบบัญชีตรวจสอบเสนอที่ประชุมผู้ถือหุ้นโดยมิได้บัญญัติคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้ คงบัญญัติไว้แต่เพียงว่าผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้มีประโยชน์ได้เสียในบริษัทหรือเป็นกรรมการ เป็นลูกจ้าง หรือคนงานของบริษัทไม่ได้\* ฉะนั้นบุคคลใดก็ตาม เช่น ทนายความ หรือคนของทนายความ เป็นต้น แม้ไม่เคยศึกษาหรือไม่มีความชำนาญทางบัญชีมาก่อนก็สามารถเป็นผู้สอบบัญชีได้ ดังนั้นคุณนาม พูนวัตถุจึงมีความเห็นพ้องกับพระยาไชยยศสมบัติว่า ควรที่จะมีกฎหมายกำหนดคุณสมบัติและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีขึ้นโดยเฉพาะ

<sup>3</sup> สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ประวัติสภาวิชาชีพบัญชี[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66271> [11 มีนาคม 2562]

\* พระราชบัญญัติลักษณะเข้าหุ้นส่วนแลบริษัท รัตนโกสินทร ศก 130 มาตรา 199 วรรคแรก ละมาตรา 213 บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 199 วรรคแรก “งบเทียบนั้นให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งถ้าหลายคน ได้ตรวจสอบเสร็จแล้วแลให้เสนอที่ประชุมผู้ถือหุ้น เพื่อได้ชี้ขาดอนุญาตรับเชื่อฟัง แต่ภายใน 4 เดือนนับแต่วันที่ตั้งงบเทียบนั้น”

มาตรา 213 “ผู้สอบบัญชีนี้อาจเลือกเอาผู้ถือหุ้นของบริษัทให้รับตำแหน่งก็ได้ แต่ห้ามมิให้เลือกบุคคลใด ซึ่งมีประโยชน์พัวพันอันตนจะได้จะเสียเพราะการบริษัทโดยสถานอื่น นอกจากที่เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทเท่านั้น และห้ามมิให้เลือกเอากรรมการผู้เป็นตัวแทนอื่นๆ ถ้าหรือลูกจ้างคนงานของบริษัทในเวลาที่เขายังคงอยู่ในเวลานั้นๆ”

หลังจากได้เรียนปรึกษาหารือโดยตรงกับพระยาไชยยศสมบัติแล้ว คุณนาม พุนวัตถุจึงได้ยกร่างกฎหมายกำหนดคุณวุฒิและคุณสมบัติผู้สอบบัญชี โดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดตั้งสภาการบัญชีขึ้น เพื่อทำหน้าที่ควบคุมส่งเสริมนักบัญชีหรือผู้สอบบัญชี ทำนองเดียวกับเนติบัณฑิตยสภาหรือสภาการแพทย์ และได้ให้ชื่อร่างกฎหมายนั้น “ร่างพระราชบัญญัตินักบัญชี” และได้เสนอร่างพระราชบัญญัตินักบัญชีต่อท่านอธิบดีกรมทะเบียนการค้า และกระทรวงเศรษฐการในสมัยนั้นได้เสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวต่อคณะรัฐมนตรีโดยมีการระบุในบันทึกหลักการและเหตุผลของการร่างพระราชบัญญัตินักบัญชี พ.ศ. 24... ว่า ณ ขณะนั้นมีผู้สำเร็จวิชาการบัญชีจากมหาวิทยาลัยและสถาบันศึกษาอื่นๆ มากขึ้นโดยลำดับ จึงควรมีการควบคุมและส่งเสริมฐานะของบุคคลเหล่านี้ อีกทั้งในขณะนั้นยังมีกรณีผู้ที่ไม่มีความรู้ทางบัญชีลงชื่อรับรองบุคคลในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีได้ เพราะไม่มีกฎหมายกำหนดคุณสมบัติผู้สอบบัญชีไว้ อันเป็นทางหนึ่งที่ทำให้ห้างร้านบริษัทต่างๆ จัดทำบัญชีเท็จเพื่อประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการยกร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ก็เพื่อส่งเสริมให้ผู้มีความรู้ทางบัญชีมีสิทธิเป็นผู้สอบบัญชีได้ อีกทั้งได้มีการกำหนดวินัยให้นักบัญชีปฏิบัติด้วย ทำให้มีการจะจัดตั้งสภาบัญชีให้เป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามความมุ่งหมายนี้และเพื่อไม่ให้กระทบกระเทือนต่อผู้ทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีอยู่ก่อนที่จะมีการยกร่างพระราชบัญญัตินี้ จึงมีการกำหนดบทเฉพาะกาลไว้ด้วย หลังจากนั้นได้มีการแก้ไขร่างพระราชบัญญัตินี้เป็น “ร่างพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี” ด้วย และในที่สุดได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2505

อย่างไรก็ตาม ในปีพ.ศ. 2547 ได้มีการประกาศบังคับใช้พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เมื่อวันที่ 23 ตุลาคม พ.ศ. 2547 แทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 ทั้งนี้ ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้ชี้แจงถึงเหตุผลในการประกาศใช้ในท้ายพระราชบัญญัติฉบับนี้ว่า เนื่องจากปัจจุบันนี้ การประกอบวิชาชีพบัญชีได้ขยายครอบคลุมออกไปหลายด้านไม่ว่าการทำบัญชีการสอบบัญชี การบัญชีบริหาร การวางระบบบัญชี การบัญชีภาษีอากร การศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี หรือบริการอื่นซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมในทางธุรกิจต่างๆ อย่างกว้างขวาง สมควรส่งเสริมให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอยู่ภายใต้การดูแลของสภาวิชาชีพเดียวกันเพื่อเป็นศูนย์รวมและส่งเสริมความเป็นปึกแผ่น รวมทั้งให้ความรู้และพัฒนาส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีคุณภาพและมาตรฐานและมีความก้าวหน้าในวิชาชีพ ตลอดจนเพื่อให้มีการควบคุมจรรยาบรรณการประกอบวิชาชีพ

### 2.1.1.2 ลักษณะและโครงสร้างของกิจการสอบบัญชี

ลักษณะของกิจการสอบบัญชีในประเทศไทยจะจัดตั้งเป็นบริษัทจำกัด ทั้งนี้ คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้มีการตรวจสอบคุณภาพของผู้สอบบัญชีทั้ง ผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีในกิจการสอบบัญชีและ สามารถแบ่งตามขนาดของกิจการได้ 2 ลักษณะ ได้แก่ กิจการสอบบัญชีที่มีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก (Big 4) จัดตั้งในประเทศไทยและมีเครือข่ายทั่วโลก อันได้แก่ บริษัท ไพรซ์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอเอส จำกัด (“PricewaterhouseCoopers”) บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสู ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด (“Deloitte”) บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด (“EY”) และ บริษัท เคพีเอ็มจี ภูมิภาค ไทย สอบบัญชี จำกัด (“KPMG”) และกิจการสอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big 4 หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นกิจการสอบบัญชีที่มีขนาดเล็กจนถึงขนาดกลาง (“Non-Big 4”) อีก 29 บริษัท<sup>4</sup>

การประกอบกิจการสอบบัญชื่อนั้น เป็นลักษณะของการให้บริการอย่างหนึ่ง ทั้งนี้กิจการสอบบัญชีไม่ได้ให้บริการแค่การสอบบัญชีสำหรับงบการเงินประจำปีให้แก่ธุรกิจทั่วไปเท่านั้น แต่ยังให้บริการด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการที่ต้องใช้ความรู้ ความเข้าใจและเชี่ยวชาญในมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีด้วย โดยกิจการสอบบัญชีจะมีทีมงานสอบบัญชีอันประกอบด้วยตำแหน่งหลัก ๆ คือ หัวหน้าส่วนด้านการสอบบัญชี (Audit Partner) ที่จำเป็นต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อันเป็นผู้ให้ความเห็นและรับรองเอกสารต่างๆ ตามกฎหมายหรือตามที่ลูกค้าของกิจการสอบบัญชีต้องการ เช่น งบการเงิน งบสอบทาน รายงานทำลายสินค้า เป็นต้น เนื่องจากการให้บริการทางวิชาชีพ จึงต้องเป็นผู้มีความรู้ ความเข้าใจและมีประสบการณ์เชี่ยวชาญเกี่ยวกับบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีตามมาตรฐานสอบบัญชี นอกจากนี้ยังมีตำแหน่งผู้อำนวยการด้านการสอบบัญชี (Audit Director) ผู้จัดการด้านการสอบบัญชี (Audit Manager) ผู้ช่วยผู้จัดการด้านการสอบบัญชี (Assistant Audit Manager) เป็นต้น ดังนั้นกิจการสอบบัญชีจึงมีลักษณะการดำเนินงานที่เกิดขึ้นได้ด้วยแรงงาน หรืออาจกล่าวได้ว่า ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายหลักในการให้บริการของกิจการนั้นคือค่าแรงและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชี ตามด้วย ค่าเช่าสำนักงาน ค่าอุปกรณ์สำนักงาน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

สำหรับโครงสร้างของกิจการสอบบัญชีในประเทศไทยที่จัดอยู่ในกลุ่ม Big 4 นั้น กิจการจะมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่เป็นบริษัทโฮลดิ้ง (Holding Company) ที่เป็นนิติบุคคลไทย หรืออาจเป็นในลักษณะของบริษัทโฮลดิ้งถือหุ้นบริษัทหนึ่งที่มีความสัมพันธ์กับกิจการและบริษัทนั้นถือหุ้นกิจการสอบบัญชีอีกทอดหนึ่ง โดยพจนานุกรมศัพท์นิติศาสตร์ (ฉบับราชบัณฑิตยสถาน) ได้ให้

<sup>4</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th> [17 กุมภาพันธ์ 2562]

ความหมาย Holding Company ว่า หมายถึงบริษัทที่ถือหุ้นใหญ่ (ในบริษัทอื่น)<sup>4</sup> แต่หากเป็นกิจการ สอบบัญชีที่จัดอยู่ในกลุ่ม Non-Big 4 นั้น เนื่องจากเป็นกิจการสบบัญชีที่มีขนาดเล็กจนถึงขนาด กลาง ทำให้โครงสร้างการถือหุ้นนั้น ไม่ได้ถือโดยบริษัทโฮลดิ้งแต่จะถือหุ้นโดยบุคคลธรรมดา

### 2.1.2 หลักเกณฑ์การประกอบวิชาชีพการสบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547

ผู้ที่จะสามารถประกอบวิชาชีพการสบบัญชีได้ถูกต้องตามกฎหมายนั้น จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 ที่รวมถึงปฏิบัติตามข้อบังคับของ สภาวิชาชีพสบบัญชีด้วย เนื่องจากพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดให้สภาวิชาชีพมี อำนาจหน้าที่ต่างๆ ตามมาตรา 7 เช่น กำหนดมาตรฐานการสบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง วิชาชีพสบบัญชี\*\* รับขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพสบบัญชี ออกใบอนุญาต พักใช้ หรือเพิกถอน ใบอนุญาตผู้ประกอบการประกอบวิชาชีพสบบัญชี ควบคุมความประพฤติและการดำเนินงานของสมาชิกสภาวิชาชีพ สบบัญชี (หรือ “สมาชิก”) และผู้ขึ้นทะเบียนอันเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพสบบัญชีให้ถูกต้องตาม จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพสบบัญชี เป็นต้น นอกจากนี้มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 ได้วางหลักถึงการควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการสบบัญชีว่าจะมีการตราพระราช กฤษฎีกากำหนดให้การประกอบวิชาชีพสบบัญชีด้านนั้นต้องได้รับใบอนุญาตหรือต้องขึ้นทะเบียนไว้กับ สภาวิชาชีพสบบัญชีก็ได้ในกรณีการประกอบวิชาชีพสบบัญชีที่มีผลกระทบต่อประโยชน์ได้เสียของประชาชน หรือเพื่อให้มีการคุ้มครองประชาชนและพัฒนาหรือจัดระเบียบการประกอบวิชาชีพด้านนั้น

นอกจากนี้ มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 ได้วางหลักว่า หากมีพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 9 ใช้นับในวิชาชีพสบบัญชีด้านใด ห้ามประกอบวิชาชีพสบบัญชีด้าน นั้นเว้นแต่ได้รับใบอนุญาตหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพสบบัญชี โดยการขอรับใบอนุญาต การอนุญาต การออกใบอนุญาต และการขึ้นทะเบียนผู้ประกอบการประกอบวิชาชีพสบบัญชีตามมาตรา 10 ให้เป็นไปตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพสบบัญชี

เนื่องด้วยการประกอบวิชาชีพการสบบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 สามารถประกอบวิชาชีพการสบบัญชีได้โดยผู้สบบัญชีรับอนุญาตที่ลงลายมือชื่อรับรองบน

<sup>4</sup> ศัพท์นิติศาสตร์ อังกฤษ – ไทย ฉบับราชบัณฑิตยสถาน, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ราชบัณฑิตยสถาน, 2543), หน้า 138.

\*\* มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพสบบัญชี พ.ศ. 2547 ได้ให้ความหมายสำหรับวิชาชีพสบบัญชีว่า “วิชาชีพสบบัญชี” หมายความว่า วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการ บัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดย กฎกระทรวง

การเงินภายใต้สังกัดกิจการสอบบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอิสระ พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 จึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการประกอบวิชาชีพการสอบบัญชี ได้แก่ หลักเกณฑ์การประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีและหลักเกณฑ์การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเป็นกรอบให้ผู้ประกอบวิชาชีพการสอบบัญชีทั้งในรูปแบบของนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา โดยมีรายละเอียดดังนี้

### 2.1.2.1 หลักเกณฑ์การประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชี

การประกอบกิจการด้านการสอบบัญชีจะสามารถทำได้หากนิติบุคคลนั้น ปฏิบัติตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ที่ได้กำหนดว่า นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีหรือให้บริการวิชาชีพบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาตามมาตรา 9 ต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ทั้งนี้ตามประเภท จำนวน หลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(2) ในกรณีประกอบกิจการให้บริการการสอบบัญชี บุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการให้บริการการสอบบัญชีต้องเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ทั้งนี้ การกำหนดหลักประกันตาม (1) ให้คำนึงถึงขนาดและรายได้ของนิติบุคคลนั้น และให้นำความเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสภาวิชาชีพบัญชีมาพิจารณาประกอบด้วย

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม ให้นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชีนั้นสังกัดอยู่ร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม และในกรณีที่ยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวน ให้หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคล หรือผู้แทนนิติบุคคลใดซึ่งต้องรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดชอบจนครบจำนวน เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิดที่ต้องรับผิดชอบ

### 2.1.2.2 หลักเกณฑ์การเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้ที่จะสามารถลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็นในฐานะเป็นผู้สอบบัญชีในเอกสาร เช่น งบการเงิน งบสอบทาน รายงานทำลายสินค้า เป็นต้น ได้ถูกต้องตามกฎหมายนั้น ต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น ตามที่กำหนดในมาตรา 37 และ 38 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ว่า ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี

รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ และต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งต้องเป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ได้กำหนดว่า ผู้ที่สามารถขอรับใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีอนุญาตนั้น ต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามดังต่อไปนี้

(1) เป็นสมาชิกสามัญหรือสมาชิกวิสามัญตามมาตรา 14 วรรคสอง แต่ในกรณีเป็นสมาชิกวิสามัญซึ่งเป็นคนต่างด้าวต้องเป็นผู้มีความรู้ภาษาไทยดีพอที่จะสามารถสอบบัญชีและจัดทำรายงานเป็นภาษาไทยได้ และมีภูมิลำเนาในประเทศไทย และเมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วต้องได้รับใบอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการทำงานของคนต่างด้าวด้วย จึงจะปฏิบัติงานเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้

(2) ผ่านการทดสอบหรือฝึกอบรมหรือฝึกงานหรือเคยปฏิบัติงานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีมาแล้วตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(3) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามมาตรา 269 มาตรา 323 หรือความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุกตามประมวลกฎหมายอาญา ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี กฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชี หรือกฎหมายว่าด้วยการกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ เฉพาะที่เกี่ยวกับการรับรองงบการเงินหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จหรือความผิดตามหมวด 5 และ หมวด 6 แห่งพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าห้าปี

(4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย

(5) มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตยังมีหน้าที่ต้องเข้ารับการฝึกอบรมหรือเข้าร่วมประชุมสัมมนาตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีมิเช่นนั้นจะถูกสภาวิชาชีพออกคำสั่งพักใช้ใบอนุญาตจนกว่าผู้นั้นจะปฏิบัติตาม

### 2.1.3 หลักเกณฑ์การเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544

นอกจากผู้สอบบัญชีอิสระตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แล้ว ยังมีผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 ที่สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีได้เฉพาะห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีทุน สินทรัพย์ และรายได้ทุกรายการ ไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ตามกฎหมายกระทรวง ดังนี้

- (1) ทุนห้าล้านบาท
- (2) สินทรัพย์รวมสามสิบล้านบาท
- (3) รายได้รวมสามสิบล้านบาท

กรณีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ และรายได้ตามเงื่อนไขข้างต้นมีการแจ้งเลิกกิจการ ผู้สอบบัญชีภาษีอากรไม่มีสิทธิตรวจสอบและรับรองงบการเงินที่แจ้งเลิก

กรมสรรพากรได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอเข้ารับการทดสอบเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร ดังนี้

- (1) สำเร็จการศึกษาไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชี หรือประกาศนียบัตรทางการบัญชี ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการการอุดมศึกษา และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนรับรองเทียบเท่าไม่ต่ำกว่าปริญญาดังกล่าว[ผู้ยื่นคำขอเข้าทดสอบจะต้องได้รับอนุมัติจากสภามหาวิทยาลัย ไม่เกินวันที่ วันสุดท้ายของการรับสมัครในแต่ละครั้ง]
- (2) มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์
- (3) มีสัญชาติไทย หรือมีสัญชาติของประเทศที่ยินยอมให้บุคคลสัญชาติไทยเป็นผู้สอบบัญชีในประเทศนั้นได้
- (4) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี
- (5) ไม่เคยต้องโทษจำคุกในคดีเกี่ยวกับภาษีอากรหรือคดีอื่นที่อธิบดีเห็นว่าอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งความเป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากร
- (6) ไม่เป็นบุคคลวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ
- (7) ไม่เป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่อยู่ระหว่างถูกสั่งพักหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต
- (8) ต้องผ่านการทดสอบตามที่อธิบดีกำหนด

จากที่กล่าวมา ผู้เขียนจึงขอสรุปข้อแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต<sup>5</sup> ไว้ดังนี้

### ตารางที่ 1

#### สรุปความแตกต่างระหว่างผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ความแตกต่าง	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
1. การขึ้นทะเบียน	ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีภาษีอากรจากอธิบดีกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ <u>ท.ป. 98/2544</u>	ต้องเป็นผู้ที่ขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาต เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชีตามพระราชบัญญัติวิชาชีพ พ.ศ.2547
2. สิทธิในการปฏิบัติงาน	สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีเฉพาะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก (ทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และรายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท)	สามารถตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร
3. หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน	ปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545 สำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก	ปฏิบัติงานตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนดสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ ปฏิบัติงานตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

<sup>5</sup> กรมสรรพากร. ความแตกต่างระหว่าง TA และ CPA [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/25631.0.html> [25 พฤษภาคม 2562]



ความแตกต่าง	ผู้สอบบัญชีภาษีอากร	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. การรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี	จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.122/2545ฯ สำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก	จัดทำรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสำหรับการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดใหญ่ จัดทำรายงานการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีภาษีอากรสำหรับการตรวจสอบห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็ก

## 2.2 ความเป็นมาและหลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีในประเทศไทย

### 2.2.1 ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในประวัติศาสตร์ภาษีอากรของโลก<sup>6</sup> เมื่อประมาณเกือบ 70 ปีที่แล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เป็นที่แพร่หลายและยังไม่มีประเทศใดบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้มีการกล่าวถึงภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะแต่ในตำราวิชาการคลังเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่ม เริ่มแพร่หลายรวดเร็วมากเมื่อเทียบกับการแพร่หลายของระบบภาษีอื่น ๆ โดยในปี พ.ศ. 2533 ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป (หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในทุกขั้นตอนการผลิต จนถึงขั้นตอนการขายปลีก) ได้กลายเป็นภาษีที่สำคัญของระบบการคลังของประเทศต่างๆ ถึง 39 ประเทศ มีทั้งประเทศในทวีปยุโรป ละตินอเมริกาและหมู่เกาะแคริบเบียน แอฟริกา เอเชียแปซิฟิก และแถบตะวันออกกลาง เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย เดนมาร์ก สวีเดน เม็กซิโก มาดากาสกา เกาหลีใต้ นิวซีแลนด์ อิสราเอล เป็นต้น

นอกจากนั้นยังมีประเทศอื่น ๆ อีก 20 ประเทศ<sup>7</sup> ที่ใช้วิธีการของภาษีมูลค่าเพิ่มกับการขาย ที่ไม่ได้เก็บทุกขั้นตอนไปจนถึงขั้นตอนการขายปลีก ทั้งนี้ ประเทศเหล่านี้ส่วนมากจะอยู่ในแอฟริกา เว้นแต่ประเทศอินโดนีเซียที่เป็นประเทศนอกแอฟริกาที่ใช้วิธีนี้

<sup>6</sup> ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533).

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 53.

Carls S. Shoup<sup>8</sup> นักวิชาการด้านการคลังชื่อดังคนหนึ่งได้กล่าวว่า ในประวัติศาสตร์การคลังของโลกไม่เคยปรากฏมาก่อนว่ามีภาษีใดที่แพร่หลายรวดเร็วเท่าภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้แต่ภาษีเงินได้ก็ยังแพร่หลายได้ไม่รวดเร็วเท่า ประเทศที่ยังไม่ได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้จึงหันมาสนใจนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้อย่างจริงจัง

บราซิล เป็นประเทศแรกที่บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบตั้งแต่ปีค.ศ. 1967 แต่เป็นการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับรัฐ ไม่ใช่ภาษีของรัฐบาลกลาง อย่างไรก็ตาม ต่อมาในปีเดียวกันนั้น ประเทศเดนมาร์กได้บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบในระดับชั้นรัฐบาลกลางเป็นประเทศแรกของโลก นอกจากนี้ในปี ค.ศ. 1968 เยอรมันและฝรั่งเศส<sup>\*\*\*</sup> ได้บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบและประเทศอื่น ๆ ในยุโรปได้บังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในเวลาถัดมา

สำหรับประเทศไทย เดิมได้มีการนำภาษีการค้ามาใช้ในการจัดเก็บตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475<sup>9</sup> จนถึงปี พ.ศ. 2533 ทั้งนี้ในช่วงปี พ.ศ. 2533 ได้เริ่มมีแนวคิดที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า เนื่องจากภาวะด้านเศรษฐกิจของประเทศได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก เช่น การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของรายได้ประชาชาติ การขยายตัวของภาคอุตสาหกรรม ตลอดจนการพัฒนาอุตสาหกรรมได้เปลี่ยนแปลงจากการมุ่งผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้ามาเป็นการผลิตเพื่อส่งออก การเปลี่ยนแปลงเหล่านี้ ทำให้ระบบภาษีอากรของไทยไม่สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจดังกล่าว โดยเฉพาะการเป็นเครื่องมือส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงระบบภาษีอากรให้เอื้ออำนวยและสอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ เพื่อให้การพัฒนาเศรษฐกิจเป็นไปอย่างเหมาะสมและรองรับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นในอนาคตต่อไป

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้าในช่วงปี พ.ศ. 2533 นั้น นับว่าเป็นสิ่งใหม่สำหรับประเทศไทย แม้ว่าในประเทศอื่น ๆ ได้ริเริ่มนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บเป็นเวลานานแล้ว ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะเฉพาะตัวที่สำคัญหลายด้าน โดยเฉพาะการมีส่วนเอื้ออำนวยต่อการพัฒนาเศรษฐกิจทั้งในด้านการลงทุน การส่งออก และการผลิต

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 54.

<sup>\*\*\*</sup> ฝรั่งเศสได้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะไม่เต็มรูปแบบก่อนหน้านี้อันที่จริงภาษีมูลค่าเพิ่มได้วิวัฒนาการมาจากการพยายามในการจัดการค้าของภาษีการค้าของฝรั่งเศส และคำว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่ม” ได้มีการบัญญัติขึ้นใช้ครั้งแรกโดยชาวฝรั่งเศสชื่อ Monsieur Lauré ในปีค.ศ. 1954

<sup>9</sup> กองบรรณาธิการเอกสารภาษีอากร บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด, ภาษีมูลค่าเพิ่ม ปี 2533, (กรุงเทพมหานคร, 2533), หน้า 4.

## 2.2.2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม”<sup>10</sup> หมายถึง ส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการนั้น อาจกล่าวได้ว่า มูลค่าเพิ่ม คือ มูลค่าที่ผู้ผลิต<sup>11</sup> ผู้ประกอบการ บวกเพิ่มในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ หรืออีกนัยหนึ่งมูลค่าเพิ่ม คือ รายได้จากการขาย (หรือ “ราคาขาย”) หักด้วยต้นทุนจากการซื้อ ดังสมการด้านล่างนี้

$$\text{ราคาขาย} = \text{ต้นทุนสินค้าหรือบริการ} + \text{มูลค่าเพิ่ม}$$

$$\text{มูลค่าเพิ่ม} = \text{ราคาขาย} - \text{ต้นทุนสินค้าหรือบริการ} = \text{รายได้} - \text{รายจ่าย}$$

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ (ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ต้องนำส่งกรมสรรพากร คือส่วนต่างที่ภาษีขายที่เก็บจากรายได้หรือราคาขายมากกว่าภาษีซื้อที่เก็บจากรายจ่าย แต่หากส่วนต่างดังกล่าวนั้น ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการดังกล่าวสามารถนำส่วนต่างภาษีซื้อไปขอคืนหรือนำไปหักกับภาษีขายในเดือนถัดไปแต่ไม่เกิน 6 เดือนนับจากเดือนที่เกิดภาษีซื้อนั้น หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นคือภาษีที่คิดจากมูลค่าเพิ่ม

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ (ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ ส่วนภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการ (ที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม) ได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน โดยภาษีซื้อที่จะนำมาหักกับภาษีขายได้นั้น รวมไปถึงภาษีซื้อของสินค้าประเภททุน เช่น เครื่องจักร เครื่องมือ อุปกรณ์ที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือให้บริการด้วย

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

<sup>11</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561), หน้า 4 - 001.

ตัวอย่างต่อไปนี้ จะแสดงให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่าย ในอุตสาหกรรมหุ่นยนต์พลาสติกของเล่น

## ตารางที่ 2

ตารางแสดงมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่ายในอุตสาหกรรมหุ่นยนต์พลาสติกของเล่น

ขั้นตอนการผลิต	ราคา	มูลค่าเพิ่ม
เม็ดพลาสติก	10	$10 - 0 = 10$
ชิ้นส่วนหุ่นยนต์	130	$130 - 10 = 120$
หุ่นยนต์		
- ราคาโรงงาน	200	$200 - 130 = 70$
- ราคาขายส่ง	250	$250 - 200 = 50$
- ราคาขายปลีก	300	$300 - 250 = 50$
	<b>รวมมูลค่าเพิ่ม</b>	<b>300</b>

จากตารางตามตัวอย่าง จะเห็นว่า ในแต่ละขั้นตอนการผลิตและจำหน่าย ราคาสินค้าจะเพิ่มสูงขึ้นโดยตลอด เพราะได้รวมเอาค่าใช้จ่ายในการขายและสินค้าทุนที่เกี่ยวข้องเนื่องโดยตรงกับกิจการเข้าไปด้วย กล่าวคือ ราคาชิ้นส่วนหุ่นยนต์ 130 บาท แต่ซื้อเม็ดพลาสติกมาในราคา 10 บาท มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในการผลิตเป็นชิ้นส่วนหุ่นยนต์ เท่ากับ 120 บาท เมื่อโรงงานซื้อชิ้นส่วนหุ่นยนต์เพื่อผลิตเป็นหุ่นยนต์รุ่นต่างๆ ขายในราคา 200 บาท มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในการผลิตหุ่นยนต์เพื่อขายจะเท่ากับ  $200 - 130 = 70$  บาท เมื่อผู้ขายส่งซื้อจากโรงงานแล้วขายในราคา 250 บาท มูลค่าเพิ่มในตอนที่ขายส่งจะเท่ากับ  $250 - 200 = 50$  บาท และมูลค่าเพิ่มในตอนที่ขายปลีกจะเท่ากับ  $300 - 250 = 50$  บาท

นอกจากนี้ จะเห็นได้ว่ามูลค่าเพิ่มทั้งหมดเมื่อรวมกันแล้วจะเท่ากับ 300 บาท เท่ากับราคาขายปลีก จึงเหมือนกับการเก็บภาษีในขั้นตอนการขายปลีกเพียงขั้นตอนเดียว

ฉะนั้น จะเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นภาษีที่เก็บจากการขายทำนองเดียวกับภาษีการค้า แต่ต่างกันตรงที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายของสินค้าหรือบริการเท่านั้น ฐานภาษีของการจัดเก็บภาษีการค้าเป็นราคาของสินค้า แต่ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มคือส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการเท่านั้น จึงเป็นการหลีกเลี่ยงปัญหาการเสียภาษีซ้ำซ้อนได้

### 2.2.3 หลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>12</sup> หมายความว่า การขายสินค้าหรือบริการของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ไม่ได้หมายความว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีจะปลอดภาระภาษี เพราะยังมีภาษีซื้อซึ่งกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีถูกเรียกเก็บไปเมื่อตอนซื้อสินค้ามาใช้ในกิจการที่ตกเป็นภาระของกิจการ

ในหลักการ<sup>13</sup> ถือว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีฐานกว้างซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลักในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ โดยถือหลักให้ภาษีมีความเป็นกลางที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ จำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบของสังคมและคำนึงถึงข้อจำกัดอื่นๆ ของการปฏิบัติจัดเก็บภาษี การยกเว้นให้กับสินค้าและบริการและกิจการบางประเภทจึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้

ทั้งนี้ สินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมิได้ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง เพราะการยกเว้นภาษีคือการไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่รัฐมิได้ยอมคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้านั้นแก่กิจการ ตัวอย่างเช่น หากกำหนดให้น้ำประปาเป็นสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษี หมายความว่ากิจการไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายน้ำประปา แต่ไม่ได้หมายความว่าน้ำประปาเป็นสินค้าปลอดภาษี กล่าวคือ กิจการยังมีภาษีซื้อที่เกิดจากการผลิตน้ำประปา เพราะในการผลิตน้ำประปา ผู้ผลิตต้องซื้อเครื่องกรอง คลอรีน และวัสดุอุปกรณ์การผลิตอื่น ๆ ที่ได้เสียภาษีมาแล้ว ภาษีที่ติดตัวอุปกรณ์การผลิตและวัตถุดิบมานี้ได้ทำให้ต้นทุนการผลิตน้ำประปาสูงขึ้น ภาษีส่วนนี้มิได้รับการหักออก ทำให้น้ำประปาไม่ได้ถือเป็นสินค้าที่ปลอดภาษีโดยสิ้นเชิง แม้น้ำประปาจะได้รับยกเว้นภาษีก็ตาม หากรัฐบาลประสงค์จะให้น้ำประปาปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิง รัฐบาลจะต้องกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์กับน้ำประปา

การยกเว้นภาษีให้กับกิจการใดกิจการหนึ่ง จะมีผลทำให้ลดภาระของภาครัฐบาลในการจัดเก็บภาษี และเป็นการลดภาระของผู้ประกอบกิจการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและ จัดเก็บหลักฐานการซื้อขาย ด้วย เพราะกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การลดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีนี้อาจไม่ใช่จะเป็นเรื่องดีต่อกิจการที่ได้รับยกเว้นเสมอไป เพราะผลที่ตามมาคือ การนำเอาภาษีซื้อจากการซื้อวัตถุดิบหรือต้นทุนการบริการไปหักกับภาษีขายจากการขายสินค้าหรือการให้บริการไม่ได้ และกิจการนั้นไม่สามารถออกใบกำกับภาษีได้ ทำให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจาก

<sup>12</sup> ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, หน้า 78.

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 123.

กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่สามารถนำภาษีขายของกิจการไปเครดิตภาษีของตนเองได้ ทำให้ผู้ซื้อไม่อยากซื้อสินค้าจากกิจการที่ได้รับยกเว้น

นอกจากนี้ ในแง่รายได้ของรัฐ กรณีการยกเว้นนั้น รัฐบาลไม่ต้องคืนภาษีซื้อให้ผู้ขายสินค้า และการยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการผลิตต่างๆ กัน มีผลไม่เหมือนกัน การยกเว้นที่เกิดขึ้นในขั้นตอนกลาง ๆ ทำให้วงจรเครดิตขาดตอน

วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการหารายได้ให้รัฐบาลใช้จ่าย โดยมีหลักการสำคัญว่า ให้การหารายได้นั้นมีความเป็นกลางที่สุด คือมีผลต่อการบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุดเพื่อให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าว การยกเว้นภาษีจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง เพราะนอกจากจะทำให้มีการบิดเบือนทางเศรษฐกิจแล้วยังเกิดการขาดตอนของวงจรเครดิตและทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้อน

โดยผู้เขียนได้ศึกษาและค้นคว้าจากหนังสือภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย เขียนโดย ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ และ หนังสือการบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม ขั้นสูง เขียนโดย คุณอมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์ พบว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยังกระทำเพื่อเหตุผลต่างๆ กันดังต่อไปนี้

(1) **เพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย** เพื่อการนี้จะมีการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ และบริการเพื่อสวัสดิการสังคม เช่น อาหารที่ยังไม่แปรรูป น้ำประปา และการคมนาคมขนส่งต่างๆ บริการสุขภาพ และบริการทางการศึกษาในโรงเรียน เป็นต้น

(2) **เพื่อส่งเสริมวัฒนธรรม การศาสนาและการกุศล** เพื่อการนี้จึงมีการยกเว้นภาษีให้กับหนังสือ หนังสือพิมพ์ นิตยสาร วิทยุและโทรทัศน์ (ไม่รวมรายได้จากการโฆษณา) งานทางศิลป การกีฬาสมัครเล่น กิจการเพื่อการศาสนาและการกุศล

(3) **เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ** เพื่อการนี้ได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าที่บุคคลในคณะทูตนำเข้ามาจากต่างประเทศ

(4) **เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน** ได้มีการยกเว้นภาษีให้กับปัจจัยการผลิตต่างๆ และบริการที่มีลักษณะคล้ายแรงงาน เช่น ที่ดิน บริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ นักร้อง นักแสดง นักแต่งเพลง และนักวิจัย เป็นต้น

(5) **เพื่อความสะดวกในการบริหาร** ได้มีการยกเว้นให้แก่กิจการที่มีขนาดเล็กมาก และกิจการที่กระจัดกระจาย ที่เก็บภาษีได้ยากจนกระทั่งการบริหารจัดเก็บจะได้ภาษีไม่คุ้มกับต้นทุนการจัดเก็บ

(6) **การยกเว้นเพื่อกิจการอื่น** เช่น การยกเว้นให้กับการขายไปรษณียากร เป็นต้น

จากเหตุผลในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ทำให้เห็นว่า รัฐได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่บริการที่มีลักษณะคล้ายแรงงานรวมถึงบริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ เพื่อป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน แต่จากการศึกษาค้นคว้าความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักการ

ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบที่ขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการค้า หรือสามารถกล่าวในอีกนัยหนึ่งได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ทำให้เกิดความซ้ำซ้อน ดังนั้น จากเหตุผลตามหนังสือภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทยและหนังสือการบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นสูง ที่กล่าวว่า รัฐได้มีการยกเว้นภาษีให้กับบริการของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระเนื่องจากเป็นการป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อนนั้นจึงไม่สมเหตุผล เพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้มีความซ้ำซ้อนอันเป็นเหตุให้รัฐต้องทำการยกเว้น

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนได้มีโอกาสสัมภาษณ์คุณวิชัย จึงรักเกียรติ เป็นอดีตรองอธิบดีกรมสรรพากร และเป็นผู้ช่วยเลขานุการ เข้าร่วมประชุมการพิจารณาร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อบังคับใช้แทนภาษีการค้า โดยคุณวิชัยได้กล่าวถึงเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีว่า<sup>14</sup> เนื่องจากรัฐเป็นผู้ออกกฎหมายบังคับให้บริษัทต่างๆ มีการสอบบัญชี รัฐจึงไม่ต้องการให้ผู้ประกอบการหรือบริษัทที่ใช้บริการสอบบัญชี (หรือ “ผู้ใช้บริการสอบบัญชี”) มีภาระจากค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีซื้อ เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่งเริ่มบังคับใช้ ยังไม่มีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากนัก อีกทั้งยังมีกิจการขนาดเล็กที่รายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากรัฐไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชี จะทำให้กิจการที่ได้รับการบริการสอบบัญชีเหล่านี้มีภาระต้องจ่ายค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีซื้อของค่าบริการสอบบัญชีเพราะเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่สามารถนำภาษีซื้อจากค่าบริการสอบบัญชีไปหักกับภาษีขายของตนได้ แต่ต้องบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ ส่งผลให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น

จากแนวคิดการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระรวมถึงการให้บริการด้านการสอบบัญชีดังกล่าว ผู้เขียนเห็นด้วยกับคุณวิชัย เพราะตามความเป็นมาของการพิจารณาเพื่อนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยนั้นในช่วงปี พ.ศ. 2532-2535 โดยเฉพาะปี พ.ศ. 2535 นั้น จัดว่าเป็นปีที่เพิ่งเริ่มบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า และทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจต่างๆ ในรูปแบบของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต้องมีการทำความเข้าใจ ได้รับการอบรมและมีการทำบัญชีที่เป็นระบบ มีการตรวจสอบบัญชี อีกทั้งผู้ประกอบการต้องปรับตัวเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นระบบใหม่ ทำให้มีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงที่เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีน้อย หากรัฐไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีก็จะทำให้ผู้ประกอบการต่างๆ ที่ใช้บริการสอบบัญชีได้รับผลกระทบที่ต้องจ่ายค่าบริการเพิ่มขึ้นจากภาษีที่เกิดจากรายได้การให้บริการด้านการสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น หากยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการ

<sup>14</sup> สัมภาษณ์ คุณวิชัย จึงรักเกียรติ, ที่ปรึกษาและวิทยากรบริษัทฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด, 25 เมษายน 2562.

ด้านการสอบบัญชี กิจการสอบบัญชีไม่เรียกเก็บภาษีจากรายได้ค่าบริการแก่ผู้ประกอบการ ทำให้ผู้ประกอบการต้องจ่ายค่าบริการสอบบัญชี 10,000 บาท แต่หากไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชี กิจการสอบบัญชีจะสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเรียกเก็บภาษีจากรายได้ค่าบริการในอัตราร้อยละ 7 ของค่าบริการ ทำให้ผู้ประกอบการต้องจ่ายค่าบริการสอบบัญชี  $10,000 + 7\%(10,000) = 10,700$  บาท อันจะเห็นได้ว่า 700 บาทเป็นภาษีซื้อของผู้ประกอบการที่ใช้บริการสอบบัญชีอันเป็นภาระที่ทำให้ต้องจ่ายค่าบริการเพิ่มขึ้นสำหรับผู้ประกอบการ อีกทั้งผู้ประกอบการก็ไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักกับภาษีขายได้เนื่องจากตนไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

#### 2.2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มกับหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงควรจัดเก็บโดยอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ หลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรมีดังต่อไปนี้

##### (1) หลักการทำรายได้<sup>15</sup>

เนื่องจากภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของประเทศ ดังนั้น รัฐควรมีหลักการในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้มีรายได้ใช้จ่ายในประเทศอย่างพอเพียง ที่มีสาระสำคัญ 3 ประการดังนี้

##### (1.1) การทำรายได้ได้ดี

คือ การที่มีการจัดเก็บภาษีให้เพียงพอกับรายจ่ายสาธารณะ โดยการจัดเก็บภาษีนี้นั้นขึ้นกับประเภทของภาษี สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีที่ทำรายได้ได้ดีที่สุด เนื่องจากภาษีดังกล่าวเป็นภาษีทางอ้อม ทำให้ผู้บริโภคไม่รู้สึกรถึงภาระภาษีอย่างแท้จริงที่รวมอยู่ในมูลค่าสินค้าและบริการจากการผลัดภาระจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตรงข้ามกับภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่ชำระภาษีโดยตรง

##### (1.2) ความมั่นคง

คือ จำนวนรายได้ภาษีต้องไม่แปรผันตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจ เพราะหากประเทศประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจจะส่งผลให้รายได้ภาษีลดลง กรณีดังกล่าวจะเห็นว่าภาษีทางตรงจะมีความมั่นคงมากกว่าภาษีทางอ้อม

<sup>15</sup> ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวตล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค. เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 54-56.



## (1.3) ความยืดหยุ่น

คือ การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อผู้เสียภาษี อันจะส่งผลให้รายได้จากภาษีนี้นั้นลดลง

## (2) หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

สำหรับหลักการเกี่ยวกับภาษี 4 ประการที่ Adam Smith ได้กล่าวไว้ในหนังสือเรื่อง The Wealth of Nations เป็นหลักที่ยอมรับกันโดยทั่วไปจนถึงปัจจุบันมี 4 ประการ ได้แก่

## (2.1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ในการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมนั้นต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถหรือแสดงความสามารถของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดความสามารถและหลักเกณฑ์ในการจัดสรรภาระไปยังแต่ละบุคคลยังต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ได้ทั่วกัน ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษีควรคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนควรแบกรับเสมอหน้ากัน ที่โดยปกติแล้ว ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ หรือเศรษฐกิจที่เอื้อประโยชน์แก่คนทั่วไป อาจวัดจากรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่าย

## (2.2) หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของฐานภาษี เกณฑ์การประเมินภาษี รวมถึงวิธีในการจัดเก็บภาษี โดยจะต้องมีพื้นฐานของเหตุผล ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระเองได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน โดยหลักความแน่นอนควรสอดคล้องกับหลักความสะดวก

## (2.3) หลักความสะดวก (Convenience)

ภาษีทุกประเภทควรเรียกเก็บตรงเวลา วิธีการรับชำระภาษีควรมีการจัดเก็บโดยให้ผู้เสียภาษีมีความสะดวกมากที่สุด รวมถึงมีการกำหนดช่วงเวลา สถานที่ เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีเดินทางมาชำระภาษีได้อย่างสะดวกที่สุด

## (2.4) หลักความประหยัด (Economy)

รัฐควรต้องประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด เช่นเดียวกับกับทางฝั่งผู้เสียภาษีก็ควรรับภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสียภาษีน้อยที่สุด

## (3) หลักภาระภาษี

ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรจากรัฐ ภาระภาษีอาจมีได้ 2 กรณี คือ เป็นภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (ภาษีทางตรง) หรือเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษี (ภาษี

ทางอ้อม) อย่างเช่นในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถือเป็นภาษีทางอ้อมเนื่องจาก ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายอาจจะไม่ใช่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่แท้จริงเพราะผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีที่ตนต้องแบกรับไปยังบุคคลอื่นได้

### 2.2.5 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มกับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

เอกัตศึกษาเล่มนี้ จะเน้นศึกษาในประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี ดังนั้น ในหัวข้อนี้จึงจะกล่าวถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายภาษีหรือประมวลรัษฎากรของไทยโดยสังเขป ดังนี้

#### ขอบเขตการบังคับใช้

มาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดการกระทำของกิจการที่ต้องอยู่ในบังคับในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 ประเภท ดังนี้

- (1) การขายสินค้าโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร
- (2) การให้บริการโดยผู้ประกอบการในราชอาณาจักร
- (3) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเอกัตศึกษาเล่มนี้จะเน้นศึกษาเกี่ยวกับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี จึงจะกล่าวเฉพาะขอบเขตการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับการบริการ ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “บริการ” ตามมาตรา 77/1(10) โดยหมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าจะประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

นอกจากนี้ มาตรา 77/2 การให้บริการในราชอาณาจักร ให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร และการให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

#### ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแบ่งได้เป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เนื้อหาในเอกัตศึกษาเล่มนี้จะ

เน้นที่ผู้ประกอบการ ตามมาตรา 82(1) เท่านั้น เนื่องจากกิจการสอบบัญชีตามเจตนารมณ์ของเอกัตศึกษา เล่มนี้ ไม่ได้เกี่ยวข้องกับผู้นำเข้า ตามมาตรา 82(2) และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/1 และ มาตรา 82/13 เช่น กรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้า หรือให้บริการในราชอาณาจักร เป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร กรณีที่มีการควบเข้ากัน กรณีโอนกิจการ การขายยาสูบตามประเภทและชนิดที่อธิบดีกำหนด เป็นต้น ดังนี้

มาตรา 82(1) ได้กำหนดให้ ผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดย มาตรา 77/1(5) ได้ให้ความหมายสำหรับผู้ประกอบการ<sup>16</sup> ว่า “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่ง ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือ ได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

จากมาตรา 77/1(5) นี้ ทำให้สามารถแยกลักษณะของผู้ประกอบการ ได้ 3 ลักษณะ ได้แก่

(1) ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดความหมายของบุคคลไว้ในมาตรา 77/1(1) ว่า บุคคลนั้น หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล และ นิติบุคคล

“บุคคลธรรมดา” ตามมาตรา 77/1(2) ได้กำหนดให้รวมถึงกองมรดกด้วย นอกจากนี้ สำหรับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล มาตรา 77/1(3) ได้ให้ความหมายว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล” หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีโชตินิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล ส่วน “นิติบุคคล” นั้น ตามมาตรา 77/1(4) ได้ให้คำจำกัดความว่าหมายถึง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

(2) ประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่

จากมาตรา 77/1(5) และมาตราอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้มีการให้คำจำกัดความหรือนิยาม คำว่า “ธุรกิจหรือวิชาชีพ” ไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะ แต่พิจารณาตามพฤติกรรมการของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ กล่าวโดยความหมายทั่วไปแล้ว การขายสินค้าหรือให้บริการในลักษณะต่างๆ จึงอาจเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพได้ทั้งสิ้น แม้จะไม่ได้รับประโยชน์หรือไม่ได้รับค่าตอบแทนจากการนั้น แต่หากแม้จะเป็นการขายสินค้าแต่ไม่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ขายสินค้านั้นก็ไม่ใช่

<sup>16</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร เล่ม 2, หน้า 4 - 082.

ผู้ประกอบการ เช่น นาย ก ทำงานเป็นลูกจ้างมีรายได้เป็นเงินเดือน มีรถยนต์ซื้อมาใช้ ต่อมาได้ขายรถยนต์ดังกล่าวไป การขายรถยนต์นี้ ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ นาย ก จึงมิใช่ผู้ประกอบการ

(3) การเป็นผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่

หากเข้าลักษณะตาม (1) และ (2) ก็เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการทั้งสิ้น และเมื่อเป็นผู้ประกอบการแล้ว ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับกรมสรรพากรก่อนจึงจะมีสิทธิและหน้าที่สมบูรณ์ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ หากผู้ประกอบการอยู่ในเกณฑ์ที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ดำเนินการจดทะเบียน ผู้ประกอบการนั้นจะมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐแต่ไม่มีสิทธิในการได้รับคืนภาษีซื้อหรือออกใบกำกับภาษีซื้อได้

#### การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่จริงแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรอาจพิจารณาแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา และการยกเว้นตามประกาศกระทรวงการคลัง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเอกัตศึกษาเล่มนี้ ได้เน้นศึกษาในกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีซึ่งเนื้อหากฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้น ได้บัญญัติอยู่ในส่วนการยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ดังนั้นเนื้อหาต่อไปนี้จะกล่าวถึงเฉพาะการยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ที่สามารถแบ่งได้ 4 กรณี ได้แก่

กรณีที่ 1 การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการบางกรณีซึ่งเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต การขายปุ๋ย การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เป็นต้น

กรณีที่ 2 การนำเข้าสินค้าบางชนิด ตามมาตรา 81(2)

กรณีที่ 3 การส่งออกสินค้า (ผู้ที่เสียภาษีการเหมา) ตามมาตรา 81(3) และ

กรณีที่ 4 กิจการขนาดย่อม ตามมาตรา 81/1

ทั้งนี้การให้บริการด้านการสอบบัญชีจะจัดอยู่ใน กรณีที่ 1 การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการบางกรณีซึ่งเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ 81(1)(ฉ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ

หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

นอกจากนี้ ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น สามารถแบ่งกลุ่มตามลักษณะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 2 กลุ่มหลัก นั่นคือ กลุ่มการยกเว้นแบบไม่เด็ดขาด<sup>17</sup> และกลุ่มการยกเว้นแบบเด็ดขาด

(1) กลุ่มการยกเว้นแบบไม่เด็ดขาด [มาตรา 81(1)(ก) – (ง)]

การขายสินค้าที่ไม่ใช่การส่งออกสินค้าตามมาตรา 81(1)(ก) – (ง) เป็นการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่เป็นแบบที่ไม่เด็ดขาด กล่าวคือ ผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้และหากเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการต้องไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันทำให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายดังเช่นผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการจดทะเบียนตามกรณีทั่วไป

(2) กลุ่มการยกเว้นแบบเด็ดขาด [มาตรา 81(1)]

การขายสินค้าที่ไม่ใช่การส่งออกสินค้าและการให้บริการตามมาตรา 81(1) เป็นการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเด็ดขาด กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะไม่มีสิทธิเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้

เนื่องจากการให้บริการด้านการสอบบัญชี เป็นประเภทการให้บริการตามมาตรา 81(1)(ฉ) ที่จัดอยู่ในประเภทการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเด็ดขาด กล่าวคือ เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิเลือกเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นเกี่ยวกับกิจการสอบบัญชีและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีทำให้เกิดประเด็นภาษีเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ทางผู้เขียนจึงขออภิปรายเกี่ยวกับประเด็นปัญหาต่างๆ จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นในบทความต่อไป

<sup>17</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม ชั้นสูง, (กรุงเทพมหานคร: 2556), หน้า 1 - 26.

### บทที่ 3

## ปัญหาและผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดย กิจการสอบบัญชี

### 3.1 ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

จากการศึกษาลักษณะกิจการสอบบัญชี หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว พบว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากรทำให้เกิดประเด็นปัญหา 4 ประการ ดังนี้

#### 3.1.1 กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้

ปัญหานี้ เป็นปัญหาที่กระทบต่อกิจการสอบบัญชีโดยตรง โดยเฉพาะในเรื่องของกำไรขาดทุนอันเป็นผลการดำเนินงานของกิจการ กล่าวคือ กิจการที่ให้บริการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แม้ว่าจะทำให้ไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและ ไม่ต้องจัดเก็บหลักฐานการให้บริการ เป็นต้น แต่การที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลให้กิจการนั้นไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการดำเนินกิจการได้ กิจการต้องบันทึกบัญชีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของกิจการ ส่งผลให้กิจการมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานสูงเกินความเป็นจริง

เนื่องจากการประกอบกิจการทุกประเภทย่อมมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงาน กรณีกิจการสอบบัญชีนั้น มีลักษณะการประกอบกิจการที่จัดว่าเป็นการให้บริการประเภทหนึ่ง ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาษีซื้ออันเกิดจากต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการให้บริการด้านการสอบบัญชีแยกเช่น การประกอบกิจการในการให้บริการอื่นๆ เพราะฉะนั้น การที่มาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการด้านการสอบบัญชีที่เป็นการยกเว้นแบบเด็ดขาดนั้น ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่มีสิทธิในการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เลย แม้ว่ากิจการจะมีภาษีซื้อที่เกิดจากการต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานแต่ก็ไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาขอคืนได้ เนื่องจากกิจการไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการจึงไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการสอบบัญชีจึงต้องนำภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้มาบันทึกบัญชีเป็นต้นทุนค่าบริการของกิจการแทน ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่ากิจการสอบบัญชีมีต้นทุนการให้บริการของกิจการเพิ่มขึ้นจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ อันเกิดจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.1.2 ผลการดำเนินงานและภาษินิติบุคคลของกิจการสอบบัญชีไม่สะท้อนความเป็นจริง

กิจการสอบบัญชานั้น การที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เพิ่มขึ้น ส่งผลให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชีสูงเกินความเป็นจริง นอกจากผลการดำเนินงานในงบการเงินของกิจการจะไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนการให้บริการที่แท้จริงแล้ว ยังส่งผลให้ยอดกำไรขาดทุนของกิจการ ไม่ใช่ยอดกำไรขาดทุนที่แท้จริงอีกด้วย กล่าวคือ หากกิจการสอบบัญชีมีผลขาดทุนก็จะเป็นผลขาดทุนที่สูงกว่าความเป็นจริง และผลขาดทุนนี้จะถือเป็นผลขาดทุนสะสมของกิจการที่สามารถนำไปใช้ลดผลกำไรเพื่อลดภาระภาษีนิติบุคคลในรอบบัญชีถัดไปได้ทั้งที่ไม่ใช่ผลขาดทุนที่แท้จริง แต่หากกิจการสอบบัญชีมีผลกำไร ก็จะเป็นผลกำไรที่ต่ำกว่าความเป็นจริง ทำให้กิจการมีภาระภาษีนิติบุคคลที่ต่ำกว่าความเป็นจริง รัฐจึงเสียประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลในกรณีที่กิจการสอบบัญชีมีผลกำไร และหากกิจการสอบบัญชีมีผลขาดทุน รัฐก็ยังเสียประโยชน์เพราะกิจการสอบบัญชานั้น สามารถนำผลขาดทุนที่มีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฉงอยู่นี้ ไปลดยอดกำไรของกิจการสอบบัญชีในรอบถัดไปได้ โดยผลขาดทุนดังกล่าวจะสามารถนำไปใช้ได้ภายใน 5 ปี นับจากรอบบัญชีที่เกิดผลขาดทุนนั้นตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

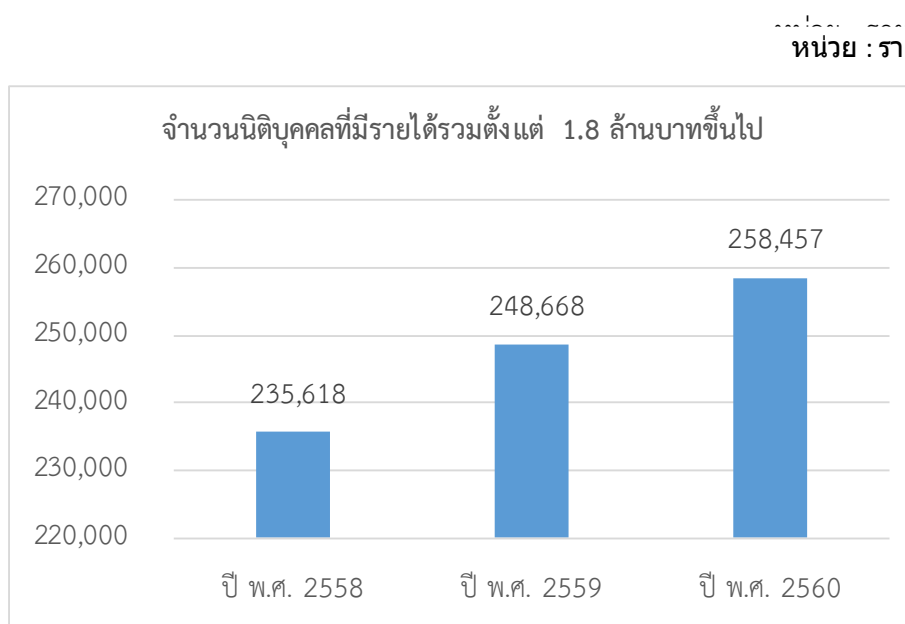
### 3.1.3 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชานั้น นอกจากจะก่อให้เกิดปัญหาต่อกิจการสอบบัญชีแล้ว ยังก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ใช้บริการสอบบัญชีที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอนตามหลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักการในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดีและสมบูรณ์คือระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเลย เพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น หรือกล่าวได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากยอดภาษีขายที่เกินจากยอดภาษีซื้อของกิจการ และภาษีขายของกิจการหนึ่งจะกลายเป็นภาษีซื้อของอีกกิจการหนึ่งเป็นทอดๆ ดังนั้นเมื่อมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือได้ว่ากิจการสอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งยังไม่สามารถออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการสอบบัญชีกับผู้ใช้บริการสอบบัญชีที่เป็นกิจการทั่วไปได้ ทำให้ผู้ใช้บริการจากกิจการสอบบัญชีที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถนำภาษีซื้อจากการให้บริการด้านการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของบริษัทผู้ใช้บริการได้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นทอดๆ จึงได้ขาดตอน ทำให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียประโยชน์จากการเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ จำนวนผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันมีเพิ่มมากขึ้นเมื่อเทียบกับ ช่วงปี พ.ศ. 2535 ที่เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เขียนจึงได้ทำการเก็บข้อมูลจำนวนนิติบุคคลที่มีรายได้ตั้งแต่ 1,800,000 บาท ขึ้นไป อันทำให้นิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 และ มาตรา 81/1 และ 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึง 2560 เพื่อแสดงให้เห็นถึงจำนวนนิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงปัจจุบัน ดังนี้

### ภาพประกอบที่ 1

จำนวนนิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558 ถึง ปี พ.ศ. 2560



ที่มา: ข้อมูลสถิติจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

จากภาพประกอบที่ 1 จะเห็นว่า จำนวนนิติบุคคลที่มีรายได้ตั้งแต่ 1,800,000 บาท ขึ้นไป มีจำนวนมากขึ้นในแต่ละปี โดยในปี พ.ศ. 2558 มีจำนวน 235,618 ราย ปี พ.ศ. 2559 มีจำนวน 248,668 ราย และ ปี พ.ศ. 2560 มีจำนวน 258,457 ราย และหากเทียบจำนวนนิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ปีพ.ศ. 2535 แล้ว อาจกล่าวได้ว่า ในช่วงปัจจุบัน โดยเฉพาะในปี พ.ศ. 2560 มีนิติบุคคลที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 258,457 รายที่ไม่สามารถใช้ประโยชน์จากการนำภาษีซื้อที่เกิดจากค่าบริการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของกิจการได้ เพราะการขาดตอนของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร



ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีทำให้เกิดปัญหาแก่กิจการสอบบัญชีและผู้ให้บริการสอบบัญชี และยังก่อให้เกิดผลกระทบต่อรัฐ ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า รัฐควรมีการพิจารณาถึงปัญหาและผลกระทบดังกล่าว เพื่อแก้ปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นทั้งในภาคเอกชนและภาครัฐ

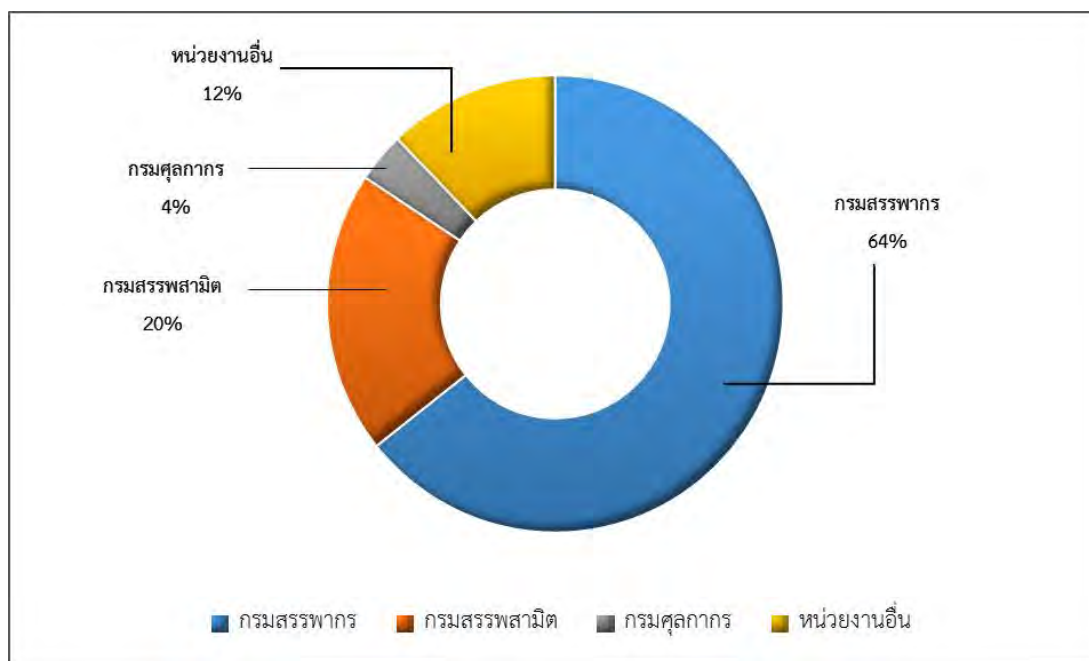
### 3.2 ผลกระทบของภาครัฐและกิจการสอบบัญชีในการจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีจากกิจการสอบบัญชี

หมวดที่ 5 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ตราไว้ ณ วันที่ 6 เมษายน พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหน้าที่ของรัฐไว้หลายประการ รวมทั้ง ได้มีการกำหนดในมาตรา 62 ว่า รัฐต้องรักษาวินัยการเงินการคลังอย่างเคร่งครัดเพื่อให้ฐานะทางการเงินการคลังของรัฐมีเสถียรภาพและมั่นคงอย่างยั่งยืนตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และจัดระบบภาษีให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม อีกทั้งใน มาตรา 258 ยังกำหนดให้รัฐดำเนินการปฏิรูปประเทศอย่างน้อยในด้านต่างๆ ให้เกิดผล โดยในข้อ ฉ. (3) ของด้านเศรษฐกิจ ได้ระบุว่า รัฐต้องปรับปรุงระบบภาษีอากรให้มีความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำ เพิ่มพูนรายได้ของรัฐด้านต่างๆ อย่างมีประสิทธิภาพ และปรับปรุงระบบการจัดทำและการใช้จ่ายงบประมาณให้มีประสิทธิภาพและสัมฤทธิ์ผล

จากหน้าที่ของรัฐที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญนั้น ทำให้กล่าวได้ว่า ระบบภาษีอากรมีความสำคัญในการทำรายได้ให้รัฐอันมีความจำเป็นสำหรับเศรษฐกิจของประเทศเพราะหากรัฐได้วางระบบภาษีอากรที่ดี ก็จะสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามเป้าหมายซึ่งเป็นการเพิ่มพูนรายได้ให้รัฐเพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศในด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านการบริหารราชการแผ่นดิน ด้านการศึกษา รวมถึงการช่วยเหลือประชาชนให้มีชีวิตความเป็นอยู่ที่ดี เป็นต้น เพื่อให้ประเทศสงบสุขและพัฒนาจนสามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้

แม้ว่ารัฐบาลจะมีรายได้มาจากหลายแหล่ง เช่น รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร การขายสินค้า การให้บริการ การบริจาค เป็นต้น แต่รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐ โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และหน่วยงานอื่น ๆ จากข้อมูลของกระทรวงการคลัง รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ แบ่งตามหน่วยงานสำหรับปีงบประมาณ 2560 (ปรับปรุง ณ วันที่ 27 กันยายน 2561) เป็นรายได้ (Gross Revenue) ทั้งหมดประมาณ 2,723,171 ล้านบาท โดยสามารถแสดงเป็นร้อยละได้ตามแผนภาพด้านล่างนี้

ภาพประกอบที่ 2  
แหล่งที่มาของรายได้รัฐบาลไทย ปีงบประมาณ 2560



ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

จากแผนภาพดังกล่าว จะเห็นว่า กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่สามารถจัดเก็บภาษีอันเป็นแหล่งเงินได้หลักของรัฐได้มากที่สุดหรือสามารถถือได้ว่าเป็นอันดับแรก เป็นจำนวน 1,751,567 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 64 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐบาลไทย อันดับที่สองคือ กรมสรรพสามิต คิดเป็นร้อยละ 20 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐบาลไทย อันดับที่สาม คือกรมศุลกากร คิดเป็นร้อยละ 4 ของรายได้ทั้งหมดของรัฐบาลไทย

สำหรับยอดภาษีและรายได้อื่นแต่ละประเภทที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้จำนวนประมาณ 1,751,567 ล้านบาทในปีงบประมาณ 2560 นั้น สามารถแสดงรายละเอียดได้ดังนี้

### ตารางที่ 3

ผลการจัดเก็บรายได้ของกรมสรรพากรสำหรับปีงบประมาณ 2560

ภาษีแต่ละประเภทและรายได้อื่นที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้	จำนวนเงิน (ล้านบาท)	ร้อยละ
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	314,882	17.98
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	590,596	33.72
ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม	39,381	2.25
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	742,219	42.37
ภาษีธุรกิจเฉพาะ	50,970	2.91
อากรแสตมป์	13,018	0.74
รายได้อื่น	501	0.03
<b>รวมรายได้</b>	<b>1,751,567</b>	<b>100</b>

ที่มา: กรมสรรพากร และสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ

จากตารางที่ 3 พบว่า ในปีงบประมาณ 2560 รายได้ที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้มากที่สุดหรือกล่าวได้ว่าเป็นรายได้อันดับแรก ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีจำนวนประมาณ 742,219 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 42.37 ของรายได้ทั้งหมดของกรมสรรพากรซึ่งมากกว่าภาษีนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา เนื่องจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เป็นระบบการจัดเก็บจากการขาย การบริการ และนำเข้าด้วยวิธีเครดิตภาษี อันเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการอันเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้ยากเนื่องจากภาษีซื้อของผู้ประกอบการหนึ่งจะเป็นภาษีขายของอีกผู้ประกอบการหนึ่ง

ดังนั้น หากรัฐสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้การให้บริการด้านการสอบบัญชีจากการสอบบัญชีที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากรได้เพิ่มขึ้น จะทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มมากขึ้น และในด้านของกิจการสอบบัญชี กิจการสามารถลดต้นทุนหรือรายจ่ายของกิจการอันเกิดจากการบันทึกบัญชียอดภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้จากกรมสรรพากรเป็นรายจ่ายของกิจการ โดยภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้นี้ เป็นภาษีซื้อที่เกิดจากต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ แต่เนื่องจากการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้นได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเด็ดขาดที่กิจการไม่สามารถขอจดทะเบียนเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อดังกล่าวแต่สามารถบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของกิจการได้

ทั้งนี้ กิจการสอบบัญชีในประเทศไทยนั้นมีจำนวนมาก แต่ผู้เขียนขอยกตัวอย่างข้อมูลงบการเงินสำหรับปี 2560 ของบริษัทที่มีขนาดใหญ่ 4 อันดับแรก (Big 4) เพื่อแสดงให้เห็นถึงภาวะภาษีซื้อของกิจการสอบบัญชีและหากยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว รัฐบาลจะมีรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นดังนี้

#### ตารางที่ 4

ตัวอย่างการคำนวณภาวะภาษีซื้อและภาษีมูลค่าเพิ่มที่รัฐจะสามารถเก็บได้มากขึ้นหากยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับงบการเงินประจำปี 2560

หน่วย : บาท

รายการ	บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด	บริษัท เคทีเอ็มจี ภูมิภาค บงกช จำกัด	บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทส์ ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด	บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด	รวมรายได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ กรมสรรพากรจะได้รับ
<b>รายได้บริการ</b>					
ลูกหนี้การค้าสุทธิ (ต้นงวด)	731,687,696	448,390,577	177,934,575	555,121,109	
<b>บวก</b> รายได้หลัก	2,159,135,029	1,689,211,710	950,830,375	1,892,818,862	
<b>หัก</b> ลูกหนี้การค้าสุทธิ (สิ้นงวด)	(680,739,917)	(298,822,185)	(282,523,725)	(524,886,476)	
รายได้บริการที่ต้องเสียภาษีขาย	2,210,082,808	1,838,780,102	846,241,225	1,923,053,495	
ภาษีขาย	154,705,797	128,714,607	59,236,886	134,613,745	
<b>ค่าใช้จ่าย</b>					
รายจ่ายรวม	(1,850,796,267)	(1,364,313,623)	(998,212,262)	(1,792,180,827)	
ภาษีซื้อ	(129,555,739)	(95,501,954)	(69,874,858)	(125,452,658)	
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่ง/(ขอคืน)	25,150,058	33,212,654	(10,637,973)	9,161,087	56,885,826

ที่มา: ข้อมูลสถิติจากกรมพัฒนาธุรกิจการค้า

จากตารางที่ 4 จะเห็นว่า กิจการสอบบัญชี 4 บริษัทใหญ่ๆนี้มีภาวะภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้ทั้งหมด 420,385,209 บาท โดยแบ่งเป็น บริษัท ไพร์ชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส เอบีเอส จำกัด จำนวน 129,555,739 บาท บริษัท เคทีเอ็มจี ภูมิภาคบงกช จำกัด จำนวน 95,501,954 บาท บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทส์ ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด จำนวน 69,874,858 บาท และ บริษัท สำนักงาน อีวาย จำกัด จำนวน 125,452,658 บาท โดยภาษีซื้อที่ไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้นี้ กิจการสอบบัญชีเหล่านี้ต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ อันส่งผลให้กิจการต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่สูงเกินความเป็นจริง ทำให้กำไรสุทธิต่ำกว่าที่ควรจะเป็นและรัฐบาลสามารถเก็บภาษีนิติบุคคลได้ลดลงเมื่อเทียบกับกรณีที่กิจการสอบบัญชีสามารถจดทะเบียนชำระระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กล่าวคือ กิจการสอบบัญชีไม่ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายที่เกิดจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ แต่จะสามารถนำภาษีซื้อไปหักกับภาษีขายและหากส่วนต่างดังกล่าวเป็นยอดภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ

กิจการจะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนต่างนี้ให้แก่กรมสรรพากร แต่ถ้าส่วนต่างนั้นเป็นยอดที่เกิดจากภาษีที่มากกว่าภาษีขาย กิจการสามารถขอคืนภาษีที่ส่วนต่างนี้หรือนำไปเครดิตออกจากภาษีขาย ภายใน 6 เดือนนับตั้งแต่เดือนที่ออกใบกำกับภาษี นอกจากนี้ วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มคือการหารายได้ให้รัฐบาลใช้จ่าย โดยมีหลักการสำคัญว่า ให้การหารายได้นั้นมีความเป็นกลางที่สุด คือมีผลต่อการบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุดเพื่อให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าว การยกเว้นภาษีจึงเป็นสิ่งที่ควรหลีกเลี่ยง เพราะนอกจากจะทำให้มีการบิดเบือนทางเศรษฐกิจแล้วยังเกิดการขาดตอนของวงจรเครดิตและทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้อน

นอกจากผู้เขียนจะได้กล่าวถึงปัญหาอันเกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีและแสดงถึงผลกระทบหากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในบั้นนี้แล้ว ผู้เขียนยังได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีเพื่อเป็นข้อประกอบการพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี อันจะอภิปรายในบทถัดไป

## บทที่ 4

### การวิเคราะห์เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดย กิจการสอบบัญชี

จากการศึกษาในบทที่ 2 อันเกี่ยวข้องกับลักษณะของกิจการสอบบัญชี รวมถึงหลักและกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้อง และบทที่ 3 ที่กล่าวถึงปัญหาและผลกระทบที่เกี่ยวข้องในการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชานั้น ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ เปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีต่อไปนี้

#### 4.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่เดิม ประเทศไทยได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ การให้บริการของกองทุนรวม อสังหาริมทรัพย์ กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน กองทุนรวมเพื่อ แก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน และการให้บริการของกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และสิทธิเรียกร้อง (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “กองทุนรวม”) ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวล รัษฎากร และมาตรา 4(7) และ (10) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239”)

ต่อมา ในปี พ.ศ. 2559 ได้มีการออกกฎหมายเพื่อยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ให้บริการกองทุนรวมตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 608) พ.ศ. 2559 (ต่อไปนี้จะเรียกว่า “พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 608”)

ทั้งนี้ การให้บริการของกองทุนรวม สามารถแยกพิจารณาถึงนิยามได้ ดังต่อไปนี้

“กองทุนรวม<sup>18</sup>” หมายความว่า กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบัน การเงิน และกองทุนรวมเพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน และกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และ สิทธิเรียกร้อง ตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่ สน. 21/2553

<sup>18</sup> สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ สน. 21/2553. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://capital.sec.or.th/webapp/nrs/nrs\\_search.php?chk\\_frm=1&ref\\_id=99&cat\\_id=78](http://capital.sec.or.th/webapp/nrs/nrs_search.php?chk_frm=1&ref_id=99&cat_id=78) [25 พฤษภาคม 2562]

ส่วน การให้บริการของกองทุนรวม ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 239 ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อมีการยกเลิกการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 608 จึงกล่าวได้ว่า การให้บริการดังกล่าว ถือเป็น การให้บริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการพิจารณานิยามจึงต้องพิจารณาจากนิยามตามมาตรา 77/1(10) ที่บัญญัติว่า " บริการ " หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขาย สินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเอง ไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(1) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้ เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(2) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคารหรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์

(3) การกระทำตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ทั้งนี้ ในท้ายพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 608 ได้ชี้แจงถึงเหตุผลในการยกเลิกการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการกองทุนรวมว่า<sup>19</sup> เนื่องจากกองทุนดังกล่าวที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่า ด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เพื่อช่วยเหลือฟื้นฟูธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และแก้ไขปัญหาในระบบ สถาบันการเงินซึ่งได้รับความเสียหายจากวิกฤติเศรษฐกิจในปี พ.ศ. 2540 นั้น ในปัจจุบันนี้ สถานการณ์ ดังกล่าวได้ถูกแก้ไขตามวัตถุประสงค์แล้ว จึงเห็นสมควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการ ประกอบกิจการขายสินค้าและการให้บริการของกองทุนรวมดังกล่าว

ทั้งนี้ การให้บริการ<sup>20</sup>ต่อไปนี้ คือการให้บริการของกองทุนรวมที่จัดว่าเป็นการให้บริการอันอยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1(10) และ มาตรา 77/2

- (1) การบริการสำหรับการจัดการกองทุน
- (2) การบริการในการดูแลผลประโยชน์
- (3) การบริการของนายทะเบียน
- (4) การบริการโดยผู้จัดการร่วมในต่างประเทศ
- (5) การบริการสำหรับการขาย

<sup>19</sup> กรมสรรพากร. พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 608) พ.ศ. 2559. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา : [https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user\\_upload/kormor/newlaw/dc608.pdf](https://www.rd.go.th/publish/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dc608.pdf) [25 พฤษภาคม 2562]

<sup>20</sup> บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน ยูโอบี (ประเทศไทย) จำกัด. หนังสือชี้ชวนสรุปข้อมูลสำคัญ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.uobam.co.th/srcm/fund\\_mapping/mk0yue75v/ue/75/o0x0/UFIN-A---Factsheet\\_09-06-2560.pdf](https://www.uobam.co.th/srcm/fund_mapping/mk0yue75v/ue/75/o0x0/UFIN-A---Factsheet_09-06-2560.pdf) [25 พฤษภาคม 2562]

(6) การบริการสำหรับการรับซื้อคืน

(7) การบริการสำหรับการสับเปลี่ยนหน่วยลงทุน

ในขณะเดียวกัน กรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีนั้น ในอดีต มีการกำหนดเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการบังคับใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2535 เนื่องจาก ณ ขณะนั้น ประเทศไทยเพิ่งเปลี่ยนจากระบบภาษีการค้าเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งภาครัฐและเอกชนต้องมีการทำความเข้าใจถึงระบบและกฎหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้าที่คุ้นเคย จึงมีผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มน้อย หากรัฐไม่ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีทั้งที่รัฐมีการออกกฎหมายให้เงินของผู้ประกอบการต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะเป็นการทำให้ผู้ประกอบการที่ใช้บริการสอบบัญชีและไม่ได้เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาระต้องจ่ายค่าบริการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน ภาวะเศรษฐกิจได้มีการเปลี่ยนแปลง โดยเศรษฐกิจของประเทศไทยได้มีการพัฒนามากขึ้น กิจกรรมต่างๆ ได้เติบโตขึ้น ภาครัฐและเอกชนได้มีความเข้าใจในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น จากสาเหตุดังกล่าว ทำให้จำนวนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพิ่มมากขึ้นมาก เมื่อเทียบกับปี พ.ศ. 2535 ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของกองทุนรวม ทำให้พบว่า กรณีการให้บริการของกองทุนรวมได้ถูกยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีสาเหตุเพราะสถานการณ์ได้มีการเปลี่ยนแปลงไป จึงส่งผลให้มีการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีของการให้บริการด้านการสอบบัญชีก็มีสาเหตุจากความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์เหมือนกันกับกรณีการให้บริการของกองทุน จึงสมควรที่จะได้รับการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน โดยผู้เขียนได้สรุปโดยแสดงตารางเปรียบเทียบทั้งสองกรณี ดังนี้



## ตารางที่ 5

## การเปรียบเทียบเหตุและผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

		กรณีการให้บริการของกองทุนรวม	กรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชี
อดีต	เหตุ	ประเทศไทยเกิดวิกฤติเศรษฐกิจ ในปี พ.ศ. 2540 รัฐจึงต้องการ ช่วยเหลือฟื้นฟูธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์และแก้ไขปัญหา ในระบบสถาบันการเงิน	ประเทศไทยเพิ่งเริ่มใช้ระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2535 ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มมีน้อย รัฐจึงไม่ต้องการ ให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีภาระ ค่าบริการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นจาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม
	ผล	ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
ปัจจุบัน	เหตุ	สภาพของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ และปัญหาในระบบสถาบัน การเงินได้เปลี่ยนแปลงไป นั่นคือ อยู่ในระดับดีขึ้นและได้มีการ แก้ไขปัญหาแล้ว	เนื่องจากสภาพเศรษฐกิจมีการ เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ ธุรกิจมีการ เติบโตมากขึ้น มีผู้ประกอบการจด ทะเบียนเพิ่มมากขึ้น
	ผล	จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	<u>แต่ยัง</u> ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากตารางที่ 5 พบว่า ในอดีต กรณีการให้บริการของกองทุนรวมและกรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกันเนื่องจากรัฐยกเว้นให้ตามสถานการณ์ขณะนั้น แต่ปัจจุบัน เนื่องจากมีเหตุจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงจากอดีตทำให้การให้บริการของกองทุนรวมถูกพิจารณาให้เป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่สถานการณ์ของการให้บริการด้านการสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงไป คือมีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น แต่กลับยังได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนอดีต ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เหตุและผลเป็นสิ่งที่เชื่อมโยงกัน เมื่อเหตุมีการเปลี่ยนแปลง ผลย่อมต้องมีการเปลี่ยนแปลงไปด้วย กล่าวคือ เมื่อปัจจุบัน สถานการณ์ในกรณีการให้บริการสอบบัญชีไม่ได้สะท้อนถึงเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนเดิม จึงสมควรที่จะมีการพิจารณาให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชี

## 4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี

เนื่องจากการศึกษาในบทที่ 2 พบว่า ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.98/2544 นั้น ได้มีการกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรตามลำดับ เป็นวิชาชีพที่สามารถตรวจสอบและแสดงความเห็นในงบการเงินของผู้ประกอบการได้ กล่าวคือ กิจการสอบบัญชีสามารถให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็ได้ โดยการให้บริการสอบบัญชีดังกล่าวถือเป็น การให้บริการด้านการสอบบัญชีที่มีกฎหมายวิชาชีพอิสระควบคุม จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีเพื่อแสดงให้เห็นถึงข้อดีและข้อเสียสำหรับแต่ละกรณี

### 4.2.1 ข้อดีและข้อเสียของกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในปัจจุบัน การให้บริการด้านการสอบบัญชีถือเป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าบริการนี้ มีข้อดีและข้อเสียที่ควรพิจารณา ดังนี้

#### ข้อดี

ในกรณีที่การให้บริการด้านการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่มีภาระหน้าที่ในการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่มีภาระหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแม้ว่าจะมีรายได้ของกิจการมีจำนวนเกิน 1,800,000 บาท

#### ข้อเสีย

##### (1) กิจการสอบบัญชีมีภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้

ทุกกิจการที่ให้บริการ รวมถึงกิจการสอบบัญชี ย่อมมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าว กิจการสอบบัญชีไม่สามารถขอคืนจากกรมสรรพากรได้ เนื่องจาก การให้บริการสอบบัญชีเป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร อันจัดอยู่ในกลุ่มการยกเว้นที่ไม่มีสิทธิขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทำให้กิจการสอบบัญชีต้องรับภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้โดยบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการ

(2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการให้บริการไม่สะท้อนความเป็นจริง

การที่การให้บริการด้านการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ณ) ทำให้กิจการสอบบัญชีมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่สะท้อนความเป็นจริงเนื่องจากมีภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่

(3) กิจการสอบบัญชีสูญเสียโอกาสในการนำส่วนเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลงทุน

เมื่อการให้บริการด้านการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กิจการสอบบัญชีสูญเสียโอกาสในการรับกระแสเงินสดเพิ่มขึ้น ส่งผลต่อสูญเสียโอกาสในการลงทุน ตัวอย่างเช่น กิจการสอบบัญชีเรียกเก็บค่าบริการเป็นจำนวน 1,000,000 บาท แต่หากกิจการสอบบัญชีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการจะสามารถเรียกเก็บค่าบริการได้เป็นจำนวน 1,070,000 บาท (อันมีส่วนเพิ่มจากภาษีขายเป็นจำนวน 70,000 บาท) โดย 70,000 บาทนี้ กิจการสอบบัญชีสามารถนำไปลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนและเพิ่มหนทางสร้างรายได้ให้กิจการมากขึ้น

(4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน

เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีเป็นการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออาจกล่าวได้ว่า กิจการสอบบัญชีไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการสอบบัญชีจึงไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ให้บริการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีดังกล่าวไม่มีภาษีซื้อจากค่าบริการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของผู้ให้บริการเอง

#### 4.2.2 ข้อดีและข้อเสียของกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาทั้งหมด ผู้เขียนเห็นว่า การให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ควรได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อดีและข้อเสียของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาถึงประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

### ข้อดี

#### (1) กิจการสอบบัญชีสามารถนำภาระภาษีซื้อไปใช้ประโยชน์ได้

หากการให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กิจการสอบบัญชีจะสามารถจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากมีรายได้ค่าบริการถึง 1,800,000 บาท เมื่อเกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าว กิจการสอบบัญชีสามารถนำไปหักกับภาษีขายของกิจการสอบบัญชีได้

#### (2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสะท้อนความเป็นจริง

เมื่อการให้บริการด้านการสอบบัญชีถือเป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชีไม่มีภาระภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้แฝงอยู่หากเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผลการดำเนินงานที่ประกอบด้วยผลกำไรขาดทุนของกิจการสอบบัญชีสะท้อนความเป็นจริง

(3) กิจการสอบบัญชีมีโอกาสนำส่วนเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลงทุน

ในทางกลับกัน ในกรณีที่การให้บริการด้านการสอบบัญชีเป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้กิจการสอบบัญชีได้รับกระแสเงินสดเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลต่อกิจการมีโอกาสนำส่วนเพิ่มไปลงทุน เพื่อให้ได้ผลตอบแทนและเพิ่มหนทางสร้างรายได้ให้กิจการมากขึ้น

#### (4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะทำให้ภาษีซื้อและภาษีขายหักกันเป็นทอดๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว จะทำให้กิจการสอบบัญชีถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ถ้ากิจการสอบบัญชีมีรายได้ของกิจการตั้งแต่ 1,800,000 บาท ขึ้นไป หรืออาจกล่าวได้ว่า กิจการสอบบัญชีจะเป็นกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีสิทธิออกใบกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ให้บริการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ให้บริการสอบบัญชีดังกล่าวก็จะมีภาษีซื้อจากค่าบริการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของผู้ให้บริการเอง อันทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสมบูรณ์เมื่อเปรียบเทียบกับกรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี

### ข้อเสีย

ในกรณีที่การให้บริการด้านการสอบบัญชีถือเป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาระหน้าที่ในการยื่นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงมีภาระหน้าที่ในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อรายได้ของกิจการมีจำนวนเกิน 1,800,000 บาท

### **4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีกับวิชาชีพอื่นตามมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากร**

เนื่องจากมาตรา 81(1)(ณ) แห่งประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของวิชาชีพ 3 ประเภท ได้แก่ การประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี และการว่าความ ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้ทำการเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการการประกอบโรคศิลปะและการว่าความ กับการให้บริการด้านการสอบบัญชี เพื่อประกอบการพิจารณาในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี ดังต่อไปนี้

การประกอบโรคศิลปะ เป็นการให้บริการสุขภาพและจำเป็นแก่การครองชีพซึ่งผู้ใช้บริการจะเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการการประกอบโรคศิลปะเป็นการช่วยเหลือผู้ใช้บริการหรือผู้ป่วยที่มีรายได้น้อย ไม่ให้มีภาระค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และเนื่องจากผู้ใช้บริการการประกอบโรคศิลปะเป็นบุคคลธรรมดาที่ส่วนใหญ่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าบริการนี้ไม่ได้ก่อให้เกิดผลเสียต่อผู้ใช้บริการ ในการไม่สามารถนำภาษีซื้อจากค่าบริการมาใช้ประโยชน์

การให้บริการการว่าความ เป็นการให้บริการแก่บุคคลที่เป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล เพราะทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต่างสามารถมีคดีความที่นำไปสู่การว่าความได้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการการว่าความจึงเป็นไปตามเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะผู้ใช้บริการที่เป็นบุคคลธรรมดา เพราะผู้ใช้บริการการว่าความที่เป็นบุคคลธรรมดาจะไม่ต้องมีภาระค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ใช้บริการที่เป็นนิติบุคคลอันเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นในปัจจุบัน เมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2535 อันเป็นปีที่ประเทศไทยเริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเสียประโยชน์จากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการนำภาษีซื้อจากค่าบริการมาใช้ประโยชน์ในการลดภาษีขายของกิจการได้เนื่องจากการให้บริการการว่าความได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ให้บริการไม่สามารถเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและออกใบกำกับภาษีเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการได้

ส่วนการให้บริการด้านการสอบบัญชี เป็นการให้ความเห็นและตรวจสอบงบการเงินของผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลตามที่มีกฎหมายบังคับ จึงเห็นได้ว่า ผู้ให้บริการด้านการสอบบัญชีจะเป็นนิติบุคคลเท่านั้น เพราะบุคคลธรรมดาไม่จำเป็นต้องจัดทำงบการเงินที่ต้องได้รับการให้ความเห็นและตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีจะทำให้ผู้ใช้บริการที่เป็นนิติบุคคล เสียประโยชน์จากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการนำภาษีซื้อจากค่าบริการมาใช้ประโยชน์ในการลดภาษีขายของกิจการเอกชนกรณีการให้บริการการว่าความ นอกจากนี้ จากการใช้บริการด้านการสอบบัญชีส่วนใหญ่เป็นนิติบุคคลที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้กล่าวได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเท่าแต่ก่อน

จากการวิเคราะห์ลักษณะการให้บริการ ผู้ใช้บริการ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการทั้ง 3 วิชาชีพ สามารถสรุปได้ว่า ทั้ง 3 วิชาชีพมีความแตกต่างในลักษณะของผู้ใช้บริการ กล่าวคือ ผู้ใช้บริการการประกอบโรคศิลปะจะเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ผู้ใช้บริการการว่าความจะเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และผู้ใช้บริการด้านการสอบบัญชีจะเป็นนิติบุคคลเท่านั้น โดยข้อแตกต่างของผู้ใช้บริการของแต่ละวิชาชีพมีผลต่อการพิจารณาในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการในแต่ละวิชาชีพตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ จะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการตามมาตรา 81(1)(ฉ) จะเกิดผลเสียในการไม่สามารถใช้ประโยชน์จากภาษีซื้อจากค่าบริการต่อผู้ใช้บริการด้านการสอบบัญชีมากที่สุด เพราะผู้ใช้บริการทั้งหมดเป็นนิติบุคคล ตามด้วยผู้ใช้บริการการว่าความที่เป็นนิติบุคคลบางส่วน ส่วนผู้ใช้บริการการประกอบโรคศิลปะที่ไม่มีนิติบุคคลเลยนั้น ไม่ได้มีผลเสียจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แต่อย่างใด ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่า หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี จะทำให้เกิดประโยชน์ต่อผู้ใช้บริการสูงสุด เมื่อเปรียบเทียบกับวิชาชีพอื่นตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อได้วิเคราะห์เปรียบเทียบทั้ง 3 กรณีในข้อ 4.1 4.2 และ 4.3 ในบทนี้ แสดงให้เห็นว่า การให้บริการด้านการสอบบัญชีควรได้รับการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจาก การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีในปัจจุบัน ไม่มีความสมเหตุสมผลเมื่อเปรียบเทียบกับกรณียกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของกองทุนรวม และนอกจากจะมีข้อดีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีมากกว่าข้อเสียและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีจะทำให้ผู้ใช้บริการได้ประโยชน์ทางภาษีมูลค่าเพิ่มสูงสุดเมื่อเทียบกับวิชาชีพอื่นในมาตรา 81(1)(ฉ)แล้ว การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวยังช่วยจัดปัญหาที่เกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีและเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐตามหลักการทำรายได้อีกด้วย ทั้งนี้ ผู้เขียนได้มีการสรุปความและเสนอแนะแนวทางที่เกี่ยวข้องไว้ในบทถัดไป

## บทที่ 5

### ข้อสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 ข้อสรุป

วิชาชีพสอบบัญชี ถือเป็นวิชาชีพอิสระที่ต้องอาศัยความรู้ ประสบการณ์ และความเชี่ยวชาญทางวิชาชีพเฉพาะด้าน เพื่อตรวจสอบและเสนอความเห็นสำหรับงบการเงินของกิจการต่างๆ ที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญตามมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยการสอบบัญชีถือเป็นวิชาชีพที่อยู่ภายใต้การควบคุมของสภาวิชาชีพบัญชี เพื่อให้การสอบบัญชีมีมาตรฐานและเป็นระบบ อีกทั้งยังเป็นการควบคุมให้ผู้สอบบัญชีต้องรักษาคุณสมบัติ ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของวิชาชีพ ตรวจสอบและให้ความเห็นงบบการเงินได้อย่างเป็นระบบและเป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีและการบัญชี นอกจากนี้ การสอบบัญชียังสามารถกระทำได้โดยผู้สอบบัญชีภาษีอากร ที่สามารถออกความเห็นและรับรองความถูกต้องของงบการเงินของกิจการที่มีขนาดเล็กตามที่กรมสรรพากรกำหนดได้ ทั้งนี้ การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี จะสามารถให้บริการได้โดยผู้สอบบัญชีอิสระและผู้สอบบัญชีภาษีอากรหากผู้สอบบัญชีดังกล่าวมีลักษณะและปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด

ในปี พ.ศ. 2535 ประเทศไทยได้มีการเริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าที่มีการบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 เพราะภาษีการค้านั้นมีปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีความยุ่งยากในการจัดเก็บและไม่สนับสนุนต่ออุตสาหกรรมส่งออกของประเทศไทย สำหรับกรณีการให้บริการด้านการสอบบัญชานั้น ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดให้การให้บริการด้านการสอบบัญชีเป็นประเภทการบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเจตนารมณ์เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกระทบต่อผู้ประกอบการที่ใช้บริการ (หรือ “ผู้ใช้บริการ”) สอบบัญชี โดยผู้ใช้บริการจะมีภาระค่าบริการที่สูงขึ้นอันเกิดจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้แทนภาษีการค้า อีกทั้งยังมีกิจการขนาดเล็กที่รายได้ไม่ถึงเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากรัฐไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี จะทำให้กิจการที่ใช้บริการสอบบัญชีเหล่านี้มีภาระต้องจ่ายค่าบริการที่สูงขึ้นจากภาษีของค่าบริการสอบบัญชี เนื่องจากผู้ใช้บริการสอบบัญชีเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่สามารถนำภาษีจากค่าบริการสอบบัญชีไปหักกับภาษีขายของตนได้แต่ต้องบันทึกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของกิจการ ส่งผลให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีมีภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น

จากการศึกษาและค้นคว้าเกี่ยวกับกิจการสอบบัญชี หลักการเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้เขียนพบว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาลักษณะกิจการและหลักการจัดเก็บและยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้เขียนได้พบปัญหา 3 ประการ ดังนี้

(1) กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้

เนื่องจากมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการด้านการสอบบัญชีที่เป็นการยกเว้นแบบเด็ดขาด ทำให้กิจการสอบบัญชีไม่มีสิทธิในการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้เลย แม้ว่ากิจการจะมีภาษีซื้อที่เกิดจากการต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานแต่ก็ไม่สามารถนำภาษีซื้อดังกล่าวมาขอคืนได้ เนื่องจากกิจการไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการจึงไม่ได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการสอบบัญชีจึงต้องนำภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้มาบันทึกบัญชีเป็นต้นทุนค่าบริการของกิจการแทน ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่ากิจการสอบบัญชีมีต้นทุนการให้บริการของกิจการเพิ่มขึ้นจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ อันเกิดจากการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ผลการดำเนินงานและภาษีนิติบุคคลของกิจการสอบบัญชีไม่สะท้อนความเป็นจริง

การที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการสอบบัญชีมีภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้เพิ่มขึ้น ส่งผลให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชีสูงเกินความเป็นจริง นอกจากผลการดำเนินงานในงบการเงินของกิจการจะไม่ได้สะท้อนถึงต้นทุนการให้บริการที่แท้จริงแล้ว ยังส่งผลให้ยอดกำไรขาดทุนของกิจการ ไม่ใช่ยอดกำไรขาดทุนที่แท้จริงอีกด้วย ทำให้ภาษีนิติบุคคลของกิจการย่อมไม่ได้สะท้อนความเป็นจริงเช่นกัน

(3) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน

เมื่อมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือได้ว่ากิจการสอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งยังไม่สามารถออกใบกำกับภาษีและเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการสอบบัญชีกับผู้ให้บริการสอบบัญชีที่เป็นกิจการทั่วไปได้ ทำให้ผู้ใช้บริการจากกิจการสอบบัญชีที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถนำภาษีซื้อจากการให้บริการด้านการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของบริษัทผู้ใช้บริการได้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นทอดๆ จึงได้ขาดตอนทำให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเสียประโยชน์จากการเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงได้ทำการวิเคราะห์และเปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการ



ด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชีเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี ทำให้ทราบว่ากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีในปัจจุบัน ไม่มีความสมเหตุสมผลเมื่อเปรียบเทียบกับกรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของกองทุนรวม เพราะ สถานการณ์ของการให้บริการด้านการสอบบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงไปเช่นเดียวกัน คือมีผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น แต่กลับยังได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นอดีต ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า เหตุและผลเป็นสิ่งที่เชื่อมโยงกัน เมื่อเหตุมีการเปลี่ยนแปลง ผลย่อมต้องมีการเปลี่ยนแปลงไปด้วย กล่าวคือ เมื่อปัจจุบัน สถานการณ์ในกรณีการให้บริการสอบบัญชีไม่ได้สะท้อนถึงเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดิม จึงสมควรที่จะมีการพิจารณาให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการด้านการสอบบัญชี

ยิ่งไปกว่านั้น จากการวิเคราะห์และเปรียบเทียบข้อดีและข้อเสียระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีพบว่า มีข้อดีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีมากกว่าข้อเสีย อีกทั้งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวยังช่วยขจัดปัญหาที่เกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีอีกด้วย โดยข้อดีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี มีดังนี้

(1) กิจการสอบบัญชีสามารถนำภาระภาษีซื้อไปใช้ประโยชน์ได้

หากการให้บริการด้านการสอบบัญชีไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กิจการสอบบัญชีจะสามารถจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หากมีรายได้ค่าบริการถึง 1,800,000 บาท เมื่อเกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ภาษีซื้อที่เกิดจากค่าใช้จ่ายดังกล่าว กิจการสอบบัญชีสามารถนำไปหักกับภาษีขายของกิจการสอบบัญชีได้

(2) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสะท้อนความเป็นจริง

เมื่อการให้บริการด้านการสอบบัญชีถือเป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทำให้ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของกิจการสอบบัญชีไม่มีภาระภาษีซื้อที่ข้อนั้นไม่ได้แฝงอยู่ หากเทียบกับกรณีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้ผลการดำเนินงานที่ประกอบด้วยผลกำไรขาดทุนของกิจการสอบบัญชีสะท้อนความเป็นจริง

(3) กิจการสอบบัญชีมีโอกาสในการนำส่วนเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่มจากการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อลงทุน

ในกรณีที่การให้บริการด้านการสอบบัญชีเป็นการให้บริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จะทำให้กิจการสอบบัญชีได้รับกระแสเงินสดเพิ่มขึ้นเมื่อเทียบกับกรณีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลต่อกิจการมีโอกาสในการลงทุน เพื่อให้ได้ผลตอบแทนและเพิ่มหนทางสร้างรายได้ให้กิจการมากขึ้น

(4) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสมบูรณ์

หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีแล้ว จะทำให้กิจการสอบบัญชีถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ถ้ากิจการสอบบัญชีมีรายได้ของกิจการตั้งแต่ 1,800,000 บาท ขึ้นไป กิจการมีสิทธิออกไปกำกับภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ใช้บริการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ใช้บริการสอบบัญชีดังกล่าวก็จะมีภาษีซื้อจากค่าบริการสอบบัญชีมาหักกับภาษีขายของผู้ใช้บริการเอง อันทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสมบูรณ์เมื่อเปรียบเทียบกับกรณียกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี

นอกจากนี้ ผู้เขียนได้มีการศึกษาถึงผลกระทบของภาครัฐและกิจการสอบบัญชีในการจัดเก็บรายได้ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีจากกิจการสอบบัญชีพบว่า หากมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการดังกล่าว จะทำให้รัฐได้รับรายได้เพิ่มขึ้นอีกทั้งกิจการสอบบัญชียังสามารถกำจัดปัญหาที่เกี่ยวข้องกับภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้หากการให้บริการด้านการสอบบัญชีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น จากประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น เมื่อพิจารณาถึงประโยชน์ที่รัฐและกิจการสอบบัญชีจะได้รับ รวมถึงจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบทั้งสองประการ ทำให้สามารถสรุปได้ว่า ควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชี

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ตามที่คุณเขียนได้มีการศึกษาและวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีโดยกิจการสอบบัญชี ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร คงเหลือไว้แต่ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ และการว่าความ รวมถึงการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระตามที่อธิบดีกำหนด และได้รับอนุมัติโดยรัฐมนตรี

นอกจากนี้ ผู้เขียนได้มีข้อเสนอแนะ ดังนี้

(1) ให้สิทธิประโยชน์สำหรับผู้ใช้บริการด้านการสอบบัญชี

ทั้งนี้การยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีย่อมส่งผลให้ กิจการสอบบัญชีจะถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อ กิจการสอบบัญชีมีรายได้จากค่าบริการสอบบัญชีตั้งแต่ 1,800,000 บาทขึ้นไป หรืออาจกล่าวได้ว่าการให้บริการด้านการสอบบัญชีถือเป็นการให้บริการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 (คำนวณมาจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราร้อยละ 6.3 รวมกับภาษีท้องถิ่นที่มีอัตราร้อยละ 0.7 ตามมาตรา 4(1) แห่ง

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 669) พ.ศ. 2561 มาตรา 12 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 และมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร)

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า แม้ว่าการแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยการยกเลิกการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ขาดตอนจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่การให้บริการด้านการสอบบัญชี กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีนิติบุคคลได้มากขึ้น อีกทั้งกิจการสอบบัญชียังสามารถลดภาระต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่เกิดจากภาษีซื้อที่ขอคืนไม่ได้ก็ตาม แต่ควรมีการให้สิทธิประโยชน์สำหรับผู้ประกอบการกิจการขนาดเล็กและไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บริการสอบบัญชี โดยออกกฎหมายให้ผู้ประกอบการขนาดเล็กที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องมาจากเป็นกิจการที่มีรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการต่ำกว่า 1,800,000 บาทต่อปี สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าบริการสอบบัญชีได้เพิ่มอีก 1 เท่าของค่าบริการที่เกิดขึ้นจริง สำหรับการคำนวณภาษีนิติบุคคล ทำให้ผู้ใช้บริการสอบบัญชีสามารถมีภาระภาษีที่ลดลง เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระค่าบริการสอบบัญชีที่เพิ่มขึ้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

## (2) ให้สิทธิประโยชน์สำหรับกิจการสอบบัญชี

เนื่องด้วยกิจการสอบบัญชีมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศไทย โดยเฉพาะความถูกต้องและน่าเชื่อถือในข้อมูลงบการเงินของผู้ประกอบการ อีกทั้งเมื่อธุรกิจในประเทศเติบโตขึ้นเรื่อยๆ ทำให้มีการจัดตั้งนิติบุคคลเพิ่มขึ้น ผู้เขียนเห็นว่า รัฐควรมีการสนับสนุนเรื่องการวิจัยและพัฒนาให้กิจการสอบบัญชีสามารถดำเนินงานได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เช่น การนำหุ่นยนต์หรือปัญญาประดิษฐ์มาใช้ โดยให้สิทธิประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับการวิจัยและพัฒนา ระบบหรือโปรแกรมการสอบบัญชีได้เพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่เกิดขึ้นจริง เพื่อเป็นการสนับสนุนให้ระบบการสอบบัญชีมีการพัฒนามากขึ้น ทั้งนี้รัฐควรมีการพิจารณาในประเด็นของความเป็นธรรมสำหรับการให้บริการของวิชาชีพอื่น ตามมาตรา 81(1)(ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร อันได้แก่ การบริการการประกอบโรคศิลปะและการว่าความ

## บรรณานุกรม

### หนังสือภาษาไทย

กองบรรณาธิการเอกสารภาษีอากร บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ปี 2533, กรุงเทพมหานคร, 2533.

ชูเกียรติ อุทกะพันธุ์. อนุสรณ์ในงานพระราชทานเพลิงศพ พระยาไชยยศสมบัติ (เสริม กฤษณามระ) ม.ว.ม., ป.ช., ท.จ.ว. ณ เมรุหน้าพลับพลาอิศริยาภรณ์ วัดเทพศิรินทราวาส วันอังคารที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2521, พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: อมรินทร์การพิมพ์, 2521.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร เล่ม 2, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2561.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค. เอส. สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ, 2533.

อมรศักดิ์ พงศ์ศุขตม์. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม ขั้นสูง, กรุงเทพมหานคร, 2556.

### สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาไทย

กรมพัฒนาธุรกิจการค้า. สรุป พ.ร.บ.การบัญชี พ.ศ.2543. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.dbd.go.th/ewt\\_news.php?nid=2634&filename=faq](https://www.dbd.go.th/ewt_news.php?nid=2634&filename=faq) [7 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. ความแตกต่างระหว่าง TA และ CPA. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/25631.0.html> [25 พฤษภาคม 2562]

กรมสรรพากร. การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 7 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน (พ.ศ. 2468 - ปัจจุบัน). [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.rd.go.th/publish/3454.0.html> [7 มกราคม 2562]

กรุงเทพธุรกิจ. กรมสรรพากร ชี้แจงปรับปรุงประมวลรัษฎากรแค่ข้อเสนอ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/814207> [15 มกราคม 2562]

ชานานาด จินตกลีกรรม. สรุปข้อเสนอ! เตรียมเรือภาษีสรรพากรใหม่ จะมีอะไรเปลี่ยนแปลงบ้าง.  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.checkraka.com/knowledge/saving-2-68/1700733/>  
[15 มกราคม 2562]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. กองทุนรวม. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.set.or.th/set/education/html.do?name=mutualfund&showTitle=F> [25 พฤษภาคม 2562]

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. การซื้อขายตราสารทุน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.set.or.th/th/products/trading/equity/tradingsystem\\_p10.html](https://www.set.or.th/th/products/trading/equity/tradingsystem_p10.html) [25 พฤษภาคม 2562]

บริษัท พัฒนกิจ บัญชี ภาษีและฝึกอบรม จำกัด. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&id=538970008&Ntype=134>

บริษัท สอบบัญชีธรรมนิติ จำกัด. เตรียมความรู้เพื่อสอบเป็น “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” (ตอนที่ 1).  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.daa.co.th/th> [22 มกราคม 2562]

บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุนไทยพาณิชย์ จำกัด. ซื้อกองทุนต้องเสียค่าธรรมเนียมอะไรบ้าง?  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.scbam.com/th/knowledge/mr.kongtoon/mr.kongtoon-26102018> [25 พฤษภาคม 2562]

บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน แลนด์ แอนด์ เฮาส์ จำกัด. ภาพรวมกองทุน. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.lhpf-pf.com/overview> [25 พฤษภาคม 2562]

บริษัทหลักทรัพย์จัดการกองทุน ยูโอบี (ประเทศไทย) จำกัด. หนังสือชี้ชวนสรุปข้อมูลสำคัญ,  
[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.uobam.co.th/srcm/fund\\_mapping/mk0yue75v/ue/75/o0x0/UFIN-A---Factsheet\\_09-06-2560.pdf](https://www.uobam.co.th/srcm/fund_mapping/mk0yue75v/ue/75/o0x0/UFIN-A---Factsheet_09-06-2560.pdf) [25 พฤษภาคม 2562]

วิรัตน์ แสงทองคำ. วิรัตน์ แสงทองคำ : “มหาวิทยาลัยไทย” จะเดินทางไปทางไหนในยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลง. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [https://www.matichonweekly.com/column/article\\_131229](https://www.matichonweekly.com/column/article_131229) [7 มกราคม 2562]

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. ประวัติสภาวิชาชีพบัญชี. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.tfac.or.th/Article/Detail/66271> [11 มีนาคม 2562]

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ประมวลรัษฎากร ไม่รู้ไม่ได้แล้ว. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.taxguruthai.com/topic/39> [15 มกราคม 2562]

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ศึกษาประมวลรัษฎากร ด้วยตนเอง ตอนที่ 4 : หลักและทฤษฎีภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร 1. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.taxguruthai.com/topic/68> [10 เมษายน 2562]

สำนักงานประมาณของรัฐสภา. การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลไทย ตั้งแต่ ปีพ.ศ. 2533 – 2557. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://library2.parliament.go.th/ebook/content-ebspa/pbo-report6-2558.pdf> [23 เมษายน 2562]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. ประกาศสำนักงานคณะกรรมการ ก.ล.ต. ที่ สน. 21/2553. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: [http://capital.sec.or.th/webapp/nrs/nrs\\_search.php?chk\\_frm=1&ref\\_id=99&cat\\_id=78](http://capital.sec.or.th/webapp/nrs/nrs_search.php?chk_frm=1&ref_id=99&cat_id=78) [25 พฤษภาคม 2562]

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับความ เห็นชอบ. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th> [17 กุมภาพันธ์ 2562]

## **กฎหมาย**

ประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุน ที่ ทน. 21/2552 เรื่อง หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการจัดตั้ง และจัดการกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เพื่อแก้ไขปัญหาในระบบสถาบันการเงิน

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี เรื่อง กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 608) พ.ศ. 2559

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ พ.ศ. 2482

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 30 พ.ศ. 2534

พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

## วิทยานิพนธ์

นนท์ ชุบอุปการ. ภาวะภาษีของวิชาชีพสถาปนิก. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต. สาขาวิชากฎหมาย ภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2552.

พรหมรักษ์ เขาร์วุฒิประสิทธิ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าเกษตร ตามประมวลรัษฎากร กับ มาตรการเงินส่วนเพิ่มอัตราค่าที่สำหรับการเกษตรกรรม (Agricultural Flat Rate Scheme) : กรณีศึกษาประเทศอังกฤษ. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.

มีสิทธิ์ แม่ดี. ความสัมพันธ์ระหว่างระยะเวลาการเป็นผู้สอบบัญชีของกิจการ ขนาดของสำนักงานสอบ บัญชีและการเปลี่ยนผู้สอบบัญชีกับรายงานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับปัญหาการดำเนินงานต่อเนื่อง ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2549.

วรินทร์ เชื้อบุญช่วย. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณียารักษาโรค. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์. 2555.

ศรีสมัย เนตรมัย. ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2525.

อรกานต์ ผดุงสังกุล. ความแตกต่างของคุณภาพงานสอบบัญชีระหว่างสำนักงานสอบบัญชี Big4 และ Non-Big4 สามารถบอกลักษณะของลูกค้าได้หรือไม่ : หลักฐานจากบริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2555.

## เอกัตศึกษา

สุขุม กาฬภักดี. ปัญหาความไม่เสมอภาคในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ : กรณีศึกษาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

อวิกา ประยูรวงศ์เกษม. ปัญหาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การให้บริการรักษาพยาบาล. ศึกษาคณะการศึกษารักษาพยาบาลที่เป็นการเสริมความงาม. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขาวิชา กฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

## สัมภาษณ์

วิชัย จีงรักเกียรติ. ที่ปรึกษาและวิทยากรบริษัทฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ จำกัด. สัมภาษณ์, 25 เมษายน 2562.

## สื่ออิเล็กทรอนิกส์ภาษาอังกฤษ

Deloitte. About us. [Online]. Available from: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-the-network.html> [7 January 2019]

EY. 2019 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide. [Online]. Available from: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-sales-tax-guide--country-list> [25 March 2019]

EY. Who we are. [Online]. Available from: [https://www.ey.com/en\\_gl/who-we-are](https://www.ey.com/en_gl/who-we-are) [7 January 2019]

KPMG. Our history. [Online]. Available from: <https://home.kpmg/xx/en/home/about/who-we-are/our-history.html> [7 January 2019]

OECD. Revenue Statistics 2018 Tax revenue trends in the OECD. [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf> [8 January 2019]

PwC. What is 'PwC'?. [Online]. Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/about/corporate-governance/network-structure.html> [7 January 2019]