

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง ขอบเขตอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
(การตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร)

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๐๖/ก.๔๘ ลงวันที่ ๒๗ กรกฎาคม ๒๕๕๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรมสรรพากรได้รับหนังสือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ ตผ ๐๐๑๔/๑๕๔๗ ลงวันที่ ๑๗ พฤษภาคม ๒๕๕๙ แจ้งว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ทำการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร กรณีที่นายพานทองแท้ ชินวัตร และนางสาวพิณทองทา ชินวัตร ชื่อนั้นของบริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นอกตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากบริษัทแอมฟิลริช สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงมีความจำเป็นต้องขอสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาประกอบการพิจารณา และต่อมาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้มีจดหมายบันทึก ด่วนมาก ที่ ตผ ๑๔/๐๔ ลงวันที่ ๑๙ กรกฎาคม ๒๕๕๙ แจ้งให้ข้าราชการกรมสรรพากรไปพบเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับกรณีดังกล่าว โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๔๒ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒

กรมสรรพากรมีความเห็นว่า

๑. เอกสารที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขอให้จัดส่งนั้น เป็นเอกสารเกี่ยวกับรายงานการประชุมและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร และเอกสารเกี่ยวกับการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาระภาษีอากรของผู้เสียภาษีที่สอบถามกรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่าการตอบข้อหารือดังกล่าวเป็นการบริหารราชการของกรมสรรพากรตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๕ ซึ่งกรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินการได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

๒. ตามมาตรา ๓๙ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจเฉพาะการสั่งให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับมาในเอกสารเท่านั้น มิได้มีอำนาจเรียกข้าราชการไปให้ข้อมูลด้วยวาจา ประกอบกับมาตรา ๔๒ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว ไม่ได้ให้อำนาจผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบในการเรียกเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมาสอบสวนเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๔๐๑/๐๗๕๔ ลงวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๕๙ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๓. การตรวจสอบกรณีการซื้อหุ้นของบริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่ได้มีการซื้อขายหุ้นกันในเดือนมกราคม พ.ศ. ๒๕๕๙ หากปรากฏว่าผู้มีเงินได้มีภาระต้องเสียภาษีก็มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินภายในเดือนมีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๐ กรณีนี้จึงยังไม่ถึงขั้นตอนที่กรมสรรพากรจะมีอำนาจในการประเมิน การยุติการประเมิน การอุทธรณ์ การคืนภาษี ทั้งนี้ ตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดขอบเขตของการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ไว้ในมาตรฐานการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งกำหนดโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๕ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒

๔. การที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรกรณีการซื้อหุ้นของบริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) นี้ ไม่เข้าลักษณะของนิยามคำว่า “ผู้รับตรวจ” และ “ตรวจสอบ” ตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒

กรมสรรพากรจึงขอหารือว่า

๑. การตอบข้อหารือเป็นหนังสือของกรมสรรพากรโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๕ กระทำได้หรือไม่ อย่างไร

๒. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบและเชิญข้าราชการกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องไปสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับการตอบข้อหารือตามหนังสือของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสองฉบับที่มีไปถึงกรมสรรพากรหรือไม่ อย่างไร

๓. การตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒ มีลักษณะการตรวจอย่างไร ครอบคลุมเรื่องใดบ้าง และมีขอบเขตการตรวจเป็นอย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) ได้พิจารณาข้อหาดังกล่าว ประกอบกับได้ฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้วมีความเห็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การตอบข้อหารือเป็นหนังสือของกรมสรรพากรโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๕ กระทำได้หรือไม่ อย่างไร นั้น เห็นว่า เมื่อกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๕๕ ได้กำหนดให้กรมสรรพากรมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง^{*} และเป็นที่ยอมรับกันดีว่า การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น มีรายละเอียดตามกฎหมาย วิธีปฏิบัติ และข้อวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก เป็นการยากที่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะเข้าใจได้

^{*}ข้อ ๑ ให้กรมสรรพากรมีภารกิจเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การเสนอแนะและการขึ้นนโยบายทางภาษีอากรเพื่อให้ได้ภาษีตามเป้าหมาย อย่างทั่วถึง และเป็นธรรม เป็นกลไกในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม และเกิดความสนใจในการเสียภาษี โดยให้มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

โดยถูกต้อง หากเข้าใจผิดพลาดผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจถูกปรับและเสียเงินเพิ่มเติมที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรได้ จึงเป็นหน้าที่โดยตรงที่กรมสรรพากรจะต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนในเมื่อเกิดข้อสงสัยว่าธุรกรรมที่ตนจะดำเนินการนั้นต้องเสียภาษีหรือไม่ เพียงใด ด้วยเหตุดังกล่าวในกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ ข้อ ๔ (๙) (ค) (๙)-(๒๐) (ง) และ (๒๔) (ค)^๒ จึงได้กำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรในการตอบข้อหารือทางภาษีอากร การตอบข้อหารือทางภาษีอากรแก่ผู้ต้องเสียภาษีจึงเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของกรมสรรพากรและส่วนราชการของกรมสรรพากรที่จะต้องให้บริการแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี แม้จะได้ความจากอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้แทนมาชี้แจงว่า การตอบข้อหารือทางภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่เป็นการตัดอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะใช้อำนาจประเมินตามประมวลรัษฎากรในภายหลังได้ ซึ่งแม้ข้อเท็จจริงจะเป็นเช่นนั้นจริงก็มีได้หมายความว่าคำตอบข้อหารือนั้นจะมีใช่เป็นการปฏิบัติหน้าที่ของกรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร หรือเป็นการตัดอำนาจหน้าที่มิให้กรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรต้องตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีตามที่มิใช่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นหน้าที่ไว้แต่อย่างใด และเมื่อเป็นการปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ก็ย่อมอยู่ในอาณัติที่จะถูกตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้

ประเด็นที่สอง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบและเชิญข้าราชการกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องไปสอบถามข้อมูลเกี่ยวกับการตอบข้อหารือตามหนังสือของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสองฉบับที่มีไปถึงกรมสรรพากรหรือไม่ อย่างไร นั้น ในเบื้องต้นสมควรวินิจฉัยก่อนว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรหรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา ๓๑๒^๓ ได้บัญญัติให้มีการตรวจเงินแผ่นดินขึ้น

ข้อ ๔ ส่วนราชการกรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

(๗) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

ฯลฯ

(ค) ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และดำเนินคดีกับผู้เสียภาษี รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ฯลฯ

(๙)-(๒๐) สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ มีอำนาจหน้าที่ในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

ฯลฯ

(ง) ตอบข้อหารือทางภาษีอากร

ฯลฯ

(๒๔) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีอำนาจหน้าที่

ฯลฯ

(ค) ให้บริการทางกฎหมาย รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร

ฯลฯ

มาตรา ๓๑๒ การตรวจเงินแผ่นดินให้กระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยประธานกรรมการคนหนึ่งและกรรมการอื่นอีกเก้าคน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภาจากผู้มีความชำนาญและประสบการณ์ด้านการตรวจเงินแผ่นดิน การบัญชี การตรวจสอบภายใน การเงินการคลัง และด้านอื่น
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระ โดยมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาขึ้นตรงต่อประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

(มีต่อหน้าถัดไป)

โดยองค์การซึ่งประกอบด้วยสามส่วน คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยทั้งสามส่วนดังกล่าวรัฐธรรมนูญได้บัญญัติให้มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยให้มีอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินบัญญัติไว้ ซึ่งต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ออกใช้บังคับ และบัญญัติอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินประการหนึ่งไว้ในมาตรา ๓๙ (๒) (จ)“ ว่า ให้มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบเกี่ยวกับ

(ต่อจากเชิงอรรถที่ ๓)

พระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามคำแนะนำของวุฒิสภาจากผู้มีความชำนาญและประสบการณ์ด้านการตรวจเงินแผ่นดิน การบัญชี การตรวจสอบภายใน การเงินการคลัง หรือด้านอื่น

ให้ประธานวุฒิสภาลงนามรับสนองพระบรมราชโองการแต่งตั้งประธานกรรมการและกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

กรรมาการตรวจเงินแผ่นดินมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละหกปีนับแต่วันที่พระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้ง และให้ดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

คุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การสรรหาและการเลือก และการพ้นจากตำแหน่งของกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

การกำหนดคุณสมบัติและวิธีการเลือกบุคคลซึ่งจะได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จะต้องเป็นไปเพื่อให้ได้บุคคลที่มีคุณสมบัติเหมาะสมและมีความซื่อสัตย์สุจริต และเพื่อให้ได้หลักประกันความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลดังกล่าว

“มาตรา ๓๙ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับราชการทั่วไปของคณะกรรมการ และให้มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) รับผิดชอบงานธุรการของคณะกรรมการ

(๒) ตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้

(ก) ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่ายทรัพย์สินอื่น หรือการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งาน หรือโครงการของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย และมีผลคุ้มค่าหรือไม่

ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยรับตรวจตามมาตรา ๔ (๔) หรือ (๕) ให้แสดงความคิดเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

(ข) ตรวจสอบบัญชีและรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

(ค) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

(ง) ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ

(จ) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร การจัดเก็บค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นที่หน่วยรับตรวจจัดเก็บด้วย และหน่วยรับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียม หรือเงินอื่นใด ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่าการให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยรับตรวจตามมาตรา ๔ (๖) การตรวจสอบการเงินแผ่นดินให้กระทำได้เฉพาะการตรวจสอบว่าการรับจ่ายและการใช้เงินอุดหนุน หรือเงินหรือทรัพย์สินลงทุนเป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่ โดยวิธีการตรวจสอบนั้นให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

(มีต่อหน้าถัดไป)

การจัดเก็บภาษีอากร เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติ คณะรัฐมนตรีหรือไม่ โดยมีได้มีบทบัญญัติจำกัดว่าต้องเป็นการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยงานใด เมื่อมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งเช่นนั้น จึงเห็นว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ย่อมมีอำนาจที่จะตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรได้ และเมื่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ใน อำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงย่อมมีอำนาจตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา ๔๒ (๑)“ ในอันที่จะเรียกผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมาสอบสวน หรือสั่ง ให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น บรรดาที่หน่วยรับตรวจจัดทำขึ้นหรือมีไว้ในครอบครองได้

สำหรับข้อโต้แย้งของกรมสรรพากรที่ว่ามาตรา ๓๙ (๒) (จ)“ แห่ง พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ ให้อำนาจ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเฉพาะการสั่งให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับมาในเอกสาร เท่านั้น มิได้มีอำนาจเรียกข้าราชการไปให้ข้อมูลด้วยวาจา โดยเห็นว่าอำนาจตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา ๔๒“ ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษีอากรแต่อย่างใดนั้น

(ต่อจากเชิงอรรถที่ ๔)

(๓) จัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเสนอต่อ สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีตามมาตรา ๔๔ และการรายงานผลการปฏิบัติงานระหว่างปีตาม มาตรา ๔๔

(๔) ติดตามผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอของสำนักงานการตรวจเงิน แผ่นดินตามที่ปรากฏในรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีหรือรายงานผลการปฏิบัติงานระหว่างปี

(๕) ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“มาตรา ๔๒ ในการตรวจเงินแผ่นดิน ให้ผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีอำนาจตรวจสอบ เงินและทรัพย์สินอื่น บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานในการใช้จ่าย และหลักฐานอื่นที่อยู่ในความ รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และให้มีอำนาจดังต่อไปนี้ด้วย

(๑) เรียกผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมาเพื่อสอบสวน หรือสั่งให้ผู้รับตรวจ หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นบรรดาที่หน่วยรับตรวจจัดทำ ขึ้นหรือมีไว้ในครอบครอง

(๒)อายัดเงินและทรัพย์สิน บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่มีอยู่ในความ รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ

(๓) เรียกบุคคลใดๆ มาให้การเป็นพยานเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ หรือให้ส่งมอบ บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจเพื่อประกอบการ พิจารณา

(๔) มีอำนาจเข้าไปในสถานที่ใด ๆ ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือ ในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบ ค้น ยึด หรืออายัดบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น หรืออายัดเงินหรือ ทรัพย์สินที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็น

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง หากหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยงานที่มีกฎหมายห้ามการ เปิดเผยข้อมูลหรือห้ามบุคคลอื่นใดเข้าไปในเขตพื้นที่หรือสถานที่แห่งใด หากผู้ว่าการได้มีหนังสือแจ้งผู้ควบคุม กำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจแล้ว ให้การปฏิบัติหน้าที่ตามวรรคหนึ่งเป็นการได้รับยกเว้นจาก กฎหมายดังกล่าว

การเรียกบุคคลมาให้การเป็นพยานหรือให้ส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น ตาม (๓) ให้ทำเป็นหนังสือและนำไปส่งในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของผู้รับ หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน ถึงที่อยู่ที่อยู่ หรือสถานที่ทำการของผู้รับ

“โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

“โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) พิจารณาแล้วเห็นว่า บทบัญญัติแห่งมาตรา ๓๙ เป็นบทบัญญัติที่กำหนดอำนาจหน้าที่หลักของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนบทบัญญัติแห่งมาตรา ๔๒ เป็นบทบัญญัติให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานเพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ตามอำนาจหน้าที่หลักของสำนักงานฯ ได้ บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวจึงเป็นบทบัญญัติที่เกื้อกูลซึ่งกันและกันสำหรับความในตอนท้ายของมาตรา ๓๙ (๒) (จ) ที่ว่า “หน่วยรับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียหายอากร...ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่า การให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย” นั้น เป็นบทบัญญัติที่เป็นมาตรการเพิ่มเติมสำหรับใช้กับกรณีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยเฉพาะ เพราะการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรนั้น อาจไม่บรรลุผลได้ถ้าไม่ทราบข้อมูลจากผู้เสียหายอากรได้ให้ไว้แก่กรมสรรพากร มาตรา ๓๙ (๒) (จ) จึงต้องบัญญัติไว้เป็นการนอกเหนือจากอำนาจที่ไว้ไว้ในมาตรา ๔๒ หากใช่เป็นการจำกัดอำนาจของเจ้าพนักงานตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๒ ไม่

ในส่วนข้อโต้แย้งที่กรมสรรพากรเห็นว่า ในกรณีข้อเท็จจริงที่เป็นปัญหานั้น หากผู้มีเงินได้มีภาระต้องเสียภาษีก็มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินภายในเดือนมีนาคม พ.ศ. ๒๕๕๐ กรณีจึงยังไม่ถึงขั้นตอนที่กรมสรรพากรจะมีอำนาจในการประเมินนั้น ได้รับความจากการตอบข้อซักถามและชี้แจงของผู้แทนกรมสรรพากรว่า กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรหรือภาระภาษีนั้นเริ่มต้นตั้งแต่เกิดธุรกรรมขึ้น ส่วนระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการนั้นเป็นเรื่องของการกำหนดระยะเวลาเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องดำเนินการยื่นและชำระภาษี ซึ่งมีได้หมายความว่าภาระภาษีจะยังไม่เกิดขึ้นในขณะที่ทำธุรกรรม คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) เห็นว่า เมื่อกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือเป็นเบื้องต้นไปแล้วว่า ธุรกรรมที่เป็นปัญหาไม่มีภาระภาษีเกิดขึ้น ในทางปฏิบัติผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมไม่ยื่นแบบแสดงรายการอันเกี่ยวกับธุรกรรมนั้น และย่อมยากที่จะมีเจ้าพนักงานประเมินไปดำเนินการประเมินให้ขัดต่อหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรได้ แม้ผู้แทนกรมสรรพากรจะยืนยันว่าการตอบข้อหารือดังกล่าวไม่เป็นการตัดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในอันที่จะประเมินภาษีได้ แต่ก็ยอมรับว่าในทางปฏิบัติยังไม่เคยเกิดขึ้น ด้วยเหตุนี้ จึงเห็นว่าในกรณีที่เป็นปัญหาหารือมานี้ กระบวนการจัดเก็บภาษีได้เกิดขึ้นเมื่อมีการทำธุรกรรมและกรมสรรพากรตอบข้อหารือว่าธุรกรรมดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษี ส่วนข้อโต้แย้งที่ว่ามาตรา ๓๙ (๒) (จ) “ได้บัญญัติว่า “ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร...” แต่สำหรับกรณีนี้กรมสรรพากรเห็นว่ายังไม่มี การประเมิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงยังไม่มีอำนาจเข้าตรวจสอบนั้น เห็นว่า อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๙ (๒) (จ) อันเป็นอำนาจหน้าที่หลักนั้น ได้แก่ การตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร สำหรับบทบัญญัติต่อมาที่ว่า “ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร...ด้วย” นั้น เป็นเพียงบทบัญญัติเสริมเพื่อให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถตรวจสอบดุลพินิจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ มิใช่เป็นการจำกัดอำนาจหรือให้เข้าตรวจสอบได้เฉพาะเมื่อมีการประเมินภาษีอากร ส่วนความตอนท้ายของมาตรา ๓๙ (๒) (จ) ที่ว่า “หน่วยรับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียหายอากร...ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่า การให้ข้อมูลดังกล่าว

เป็นการกระทำที่ขัดด้วยกฎหมาย” นอกจากเป็นการบัญญัติอำนาจนอกเหนือจากที่บัญญัติไว้ใน มาตรา ๔๒^๙ แล้ว ยังเป็นบทบัญญัติเพื่อคุ้มครองผู้รับตรวจและเจ้าพนักงานของผู้รับตรวจไม่ให้ต้อง ถูกฟ้องร้องดำเนินคดีจากผู้เสียหายอากรเพราะเหตุที่มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม โดยที่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติ มาตรา ๑๐^{๑๐} แห่งประมวลรัษฎากร ในอันที่จะต้องไม่เปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของ ผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง กรณีจึงอยู่ในบังคับแห่งมาตรา ๔๒ วรรคสอง^{๑๑} กล่าวคือ การจะเปิดเผยข้อมูล ใด ๆ อันเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง จะได้รับยกเว้นไม่ต้อง รับผิดชอบก็ต่อเมื่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มีหนังสือแจ้งผู้ควบคุมกำกับหรือรับผิดชอบของ หน่วยรับตรวจแล้ว

ประเด็นที่สาม การตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและการประเมินภาษี อากรของกรมสรรพากรตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๕๒ มีลักษณะการตรวจอย่างใด ครอบคลุมเรื่องใดบ้าง และมีขอบเขตการตรวจเป็น อย่างใด นั้น เห็นว่า ในการตรวจสอบการเงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้น จะมี ลักษณะการตรวจอย่างใด ครอบคลุมเรื่องใด และมีขอบเขตเพียงใด ย่อมต้องเป็นไปตามที่ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดตามมาตรา ๓๗ (๒)^{๑๒} ซึ่งให้อำนาจผู้ว่าการตรวจเงิน แผ่นดินกำหนดแผนการตรวจสอบ เรื่องที่จะต้องตรวจสอบ วิธีการ ขอบเขต แนวการตรวจสอบ ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เมื่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดไว้เป็นประการใด ก็ย่อมต้องเป็นไป ตามที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นอิสระและเป็นกลางได้กำหนดไว้



(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๕๔

^๙โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^{๑๐}มาตรา ๑๐ เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของ ผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมี อำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

^{๑๑}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^{๑๒}มาตรา ๓๗ นอกจากอำนาจหน้าที่ในฐานะผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา ๒๗ แล้ว ผู้ว่าการมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๒) กำหนดแผนการตรวจสอบ เรื่องที่จะต้องตรวจสอบ วิธีการ ขอบเขต แนวการ ตรวจสอบ และการเสนอรายงานตรวจสอบสำหรับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

๑.ล๑

๑.ล๑