

บันทึก

เรื่อง ปัญหาการขอคัดรายการเงินได้จากแบบแสดงรายการ
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของกรมสรรพากร

ตามหนังสือสำนักงานปลัดสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ ๒๖/๒๕๐๖ ลงวันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ ๒๕๐๖ ส่งหนังสือของกระทรวงการคลังซึ่งมีความว่า สำนักงาน ก.ต.ภ.ได้มีหนังสือแจ้งมายังกรมสรรพากรว่า ก.ต.ภ.มีมติให้สำนักงาน ก.ต.ภ.รวบรวมรายชื่อและรายละเอียดของผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยื่นไว้ต่อกรมสรรพากรทั้งหมดเพื่อใช้ประโยชน์ในราชการและการปฏิบัติหน้าที่ของ ก.ต.ภ. และได้ส่งเจ้าหน้าที่สำนักงาน ก.ต.ภ.มาติดต่อขอคัดรายการดังกล่าวทั้งหมด กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วมีความเห็นซึ่งกระทรวงการคลังเห็นชอบด้วยว่า รายการแสดงเสียภาษีเงินได้ของบุคคลต่าง ๆ นั้น กรมสรรพากรต้องถือเป็นความลับอย่างยิ่ง ซึ่งทั้งนี้ได้มีบทบัญญัติไว้ในมาตรา ๑๐ และมาตรา ๑๓ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า การเปิดเผยเป็นความผิดและมีโทษจำคุกด้วย ตามที่สำนักงาน ก.ต.ภ.จะขอคัดรายการดังกล่าวทั้งหมดทุก ๆ คนนั้น กรมสรรพากรไม่อาจอนุญาตให้คัดไปได้ เว้นแต่จะขอคัดเฉพาะรายตามที่สำนักงาน ก.ต.ภ.จะตรวจสอบตามกฎหมายเป็นราย ๆ ไป กรมสรรพากรก็อาจจะมอบให้คัดไปได้ เพราะ ก.ต.ภ.มีอำนาจตามกฎหมายที่จะตรวจสอบได้เป็นราย ๆ ไป การที่ ก.ต.ภ.ขอคัดรายชื่อและรายละเอียดของผู้เสียภาษีทั้งหมดทุกรายนั้น ถ้ากรมสรรพากรให้ไปนอกจากจะเป็นการทำผิดกฎหมายแล้ว กรมสรรพากรยังไม่อาจป้องกันความเสียหายใด ๆ อันจะบังเกิดขึ้นที่มีบุคคลอื่น ๆ มาล่วงรู้กิจการและรายได้ของผู้เสียภาษีทุก ๆ คนอีกหลายคน และไม่ได้อยู่ในวงราชการสรรพากรด้วย ซึ่งในที่สุดความลับที่หลายที่จะตกหนักแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรเท่านั้น กรมสรรพากรจึงได้ตอบให้สำนักงาน ก.ต.ภ.ทราบ ต่อมาประธาน ก.ต.ภ.ได้มีหนังสือมายังกระทรวงการคลังชี้แจงว่า การที่สำนักงาน ก.ต.ภ.ขอคัดรายชื่อและรายละเอียดเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลต่อกรมสรรพากรนั้น ก็เพื่อจะได้เป็นหลักฐานที่จะทำการตรวจสอบและหาทางตรวจตราป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือการกระทำความผิดเกี่ยวกับการจัดเก็บและการเสียภาษีอากรตามอำนาจหน้าที่ของ ก.ต.ภ.นอกจากนี้ก็เพื่อจะใช้เป็นประโยชน์ในการศึกษาค้นคว้า เพื่อหาทางแก้ไขและปรับปรุงข้อบกพร่องในการนี้ด้วย ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นก็เริ่มทำแก่บุคคลที่น่าสนใจมากเป็นลำดับไป และเท่ากำลังที่สำนักงาน ก.ต.ภ.จะทำได้เป็นคราว ๆ ไป ทั้งนี้จะทำแก่บุคคลใดนั้นก็เป็นเรื่องที่ต้องสงวนเป็นความลับเพื่อมิให้ผู้ที่จะถูกตรวจสอบได้รู้ตัว หากกรมสรรพากรขัดข้องก็ย่อมเป็นอุปสรรคแก่การที่จะดำเนินงานในเรื่องนี้ต่อไปได้ และจะทำให้เสียผลแก่การจัดเก็บภาษีอากร ทั้งในการที่จะดำเนินการต่อไปและการที่จะช่วยเหลือกรมสรรพากรใน

การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่ อำนาจหน้าที่ของ ก.ต.ภ. ตามกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากรและรายได้อื่นของรัฐที่กรมสรรพากรเข้าใจนั้น น่าจะคลาดเคลื่อนไปเมื่อกรมสรรพากรมีอำนาจจะให้คัดเฉพาะรายได้แล้วก็ย่อมมีอำนาจจะให้คัดโดยทั่วไปทั้งหมดได้ และจะเห็นได้ตามมาตรา ๕ ว่ากฎหมายได้ให้อำนาจแก่ ก.ต.ภ.ที่จะกระทำได้โดยไม่จำกัดว่า จะต้องกระทำเฉพาะรายหรือทั่วไปทั้งหมด และมีใช่เพียงที่เกี่ยวกับบุคคลผู้เสียภาษีอากร ย่อมรวมทั้งการที่จะตรวจสอบการปฏิบัติของผู้จัดเก็บภาษีอากรหรือรายได้ของรัฐด้วย ทั้งนี้ย่อมมีอำนาจตามมาตรา ๖ ที่จะเข้าไปกระทำการตรวจค้น ยึดอายัด และเรียกให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือวัตถุใด ๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณาได้ ผู้ใดฝ่าฝืนย่อมมีบทลงโทษตามมาตรา ๑๓ เมื่อตั้งนี้การที่กรมสรรพากรจะให้เจ้าหน้าที่ ก.ต.ภ.คัดรายชื่อบุคคลและรายละเอียดผู้เสียภาษีอากรก็ย่อมไม่เป็นการผิดกฎหมายแต่ประการใด เพราะ ก.ต.ภ.มีอำนาจที่จะกระทำได้ตามกฎหมายอยู่แล้ว ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ถึงแม้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐ ก็มีข้อยกเว้นไว้แล้ว เมื่อมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมายและไม่น่าจะหมายความว่าถึงการปฏิบัติหน้าที่ในวงราชการซึ่งจะถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย นอกจากนี้ยังได้มีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการประสานงานและให้ความร่วมมือระหว่างกระทรวงทบวงกรมต่างๆ กับสำนักงาน ก.ต.ภ. ลงวันที่ ๒ กรกฎาคม ๒๕๐๓ วางไว้เป็นทางปฏิบัติ ด้วยเหตุผลและข้อกฎหมายดังกล่าวข้างต้น ก.ต.ภ.จึงเห็นว่า การที่กรมสรรพากรจะให้ความร่วมมือกับสำนักงาน ก.ต.ภ. ให้เจ้าหน้าที่คัดรายชื่อและรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ย่อมไม่เป็นการผิดตามกฎหมายอย่างใด และ ก.ต.ภ. ก็มีอำนาจที่จะดำเนินการในเรื่องนี้ได้ แต่กระทรวงการคลังเห็นว่าเรื่องนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ๒ ฉบับ ดังนั้นจึงใคร่ให้คณะกรรมการวินิจฉัย สำนักงานปลัดสำนักนายกรัฐมนตรีจึงส่งเรื่องให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๔) ได้พิจารณาเรื่องที่ได้ส่งมาพร้อมกับได้พิจารณาถ้อยแถลงของผู้แทน ก.ต.ภ.กับผู้แทนกรมสรรพากรเกี่ยวกับกฎหมายทั้งสองฉบับแล้ว ทั้งก็ได้พิจารณำบันทึกเรื่องอำนาจและหน้าที่ ก.ต.ภ.ตามพระราชบัญญัติตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรและรายได้อื่นของรัฐ พ.ศ.๒๕๐๓ ซึ่งสำนักงาน ก.ต.ภ.ได้ทำขึ้นเมื่อวันที่ ๒๕ มิถุนายน ๒๕๐๖

ปัญหาที่ขัดแย้งระหว่างสำนักงาน ก.ต.ภ.กับกรมสรรพากรนั้นเป็นปัญหาของการตีความเรื่องหน้าที่และอำนาจของก.ต.ภ.ตามกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากรและรายได้อื่นของรัฐ กับหน้าที่และอำนาจของกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร สำนักงาน ก.ต.ภ.อ้างว่ามีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมายที่จะขอคัดรายการรวบรวมรายชื่อและรายละเอียดของผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ส่วนบุคคลธรรมดา ซึ่งได้ยื่นไว้ต่อกรมสรรพากรทั้งหมดทุกคนได้ แต่กรมสรรพากรเห็นว่า จะยอมให้คัดทั้งหมดทุกคนไม่ได้ เพราะจะผิดข้อห้ามของมาตรา ๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าสำนักงานก.ต.ภ.จะขอคัดเฉพาะรายที่ต้องการตรวจสอบ กรมสรรพากรก็ไม่ขัดข้อง

คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าประมวลรัษฎากรกับพระราชบัญญัติตรวจสอบการ

ปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากรและรายได้ของรัฐ พ.ศ.๒๕๐๓ นั้น เป็นกฎหมายที่มีฐานะเท่ากัน เพราะสภานิติบัญญัติได้ตราขึ้นเป็นกฎหมายด้วยวิธีการเดียวกัน ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีมาก่อน และเป็นกฎหมายที่กล่าวถึงภาษีอากรหลัก ฉะนั้นจึงได้วางหลักต่างๆ สำหรับการปฏิบัติในเรื่องภาษีอากรไว้ ซึ่งหลักหนึ่งนั้นคือการให้ถือว่ากิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นลับ และถ้าเปิดเผยโดยไม่มีอำนาจตามกฎหมายแล้วก็จะมีความผิดมิโทษตามมาตรา ๑๓ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นปัญหาจึงอยู่ที่ว่ากฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรและรายได้ของรัฐนั้นจะมีผลบังคับมาถึงมาตรา ๑๐ แห่งประมวลรัษฎากรด้วยหรือไม่ เหตุนี้จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาหน้าที่และอำนาจของ ก.ต.ภ.ว่าจะมีตามกฎหมายได้กว้างขวางเพียงไหน

ถึงแม้ว่าสำนักงาน ก.ต.ภ.ได้ทำบันทึกชี้แจงอำนาจและหน้าที่ของ ก.ต.ภ. โดยอ้างถึงนโยบายการจัดตั้ง ก.ต.ภ. เจตนารมณ์ของกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากรและรายได้ของรัฐ กับอธิบายข้อความของมาตรา ๕ (โดยแยก (๑) ออกเป็น ก.ข. ฯลฯ) แต่เมื่อกฎหมายได้กำหนดหน้าที่ไว้ในมาตรา ๕ กับกำหนดอำนาจไว้ในมาตรา ๖ หน้าที่และอำนาจของ ก.ต.ภ.จึงมีเพียงเท่าที่มาตราดังกล่าวได้กำหนดให้ การจะขยายความให้เกินเลยตัวบทของกฎหมายย่อมไม่ชอบ

มาตรา ๕ กับมาตรา ๖ มีข้อความดังนี้

“มาตรา ๕ ให้คณะกรรมการมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรว่า ได้กระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมายระเบียบแบบแผน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม หรือเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีอากรหรือไม่

(๒) ตรวจตรา ระวัง และป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และการกระทำ ความผิดอย่างอื่นเกี่ยวแก่การจัดเก็บและการเสียภาษีอากร

(๓) รับการร้องเรียนกล่าวหาเจ้าพนักงานเกี่ยวแก่การกระทำในการจัดเก็บภาษีอากรว่าได้กระทำไปโดยมิชอบ แล้วพิจารณาจัดดำเนินการต่อไปตามควรแก่กรณี

(๔) ศึกษา ค้นคว้า ระบบและวิธีการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้เป็นไปโดยควรและเหมาะสม อำนาจความสะดวกและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร รวมทั้งหาทางแก้ไขและปรับปรุงข้อบกพร่องเกี่ยวแก่การนั้น แล้วเสนอความเห็นต่อนายกรัฐมนตรี”

“มาตรา ๖ ในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๕ (๑) (๒) และ (๓) ให้กรรมการมีอำนาจดังต่อไปนี้

(๑) เข้าไปในเคหสถานหรือสถานที่ใด ๆ ในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก เพื่อสอบถามบุคคลใด ๆ หรือตรวจสอบ ตรวจค้นบัญชี เอกสาร หรือวัตถุใด ๆ และมีอำนาจยึดหรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือวัตถุนั้น ๆ

(๒) มีหนังสือเรียกบุคคลมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชีเอกสารหรือวัตถุใด ๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณา

(๓) ในกรณีจำเป็นหรือเร่งด่วน ให้มีอำนาจเช่นเดียวกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่จะจับผู้ซึ่งมีเหตุอันสมควรเชื่อ

ว่าได้กระทำความผิดกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร

ให้ประธานกรรมการมีอำนาจมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานปฏิบัติการตามอำนาจในมาตรานี้ทั้งหมดหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใดก็ได้ โดยทำเอกสารการมอบหมายให้ไว้ประจำตัวเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบหมายนั้น

เจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติการตามความในวรรคก่อน ต้องแสดงเอกสารการมอบหมายนั้นเมื่อบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องร้องขอ”

ส่วนมาตรา ๑๐ ของประมวลรัษฎากร ที่กรมสรรพากรอ้างถึงนั้นมีความดังนี้

“มาตรา ๑๐ เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”

ดังนี้ จึงเห็นได้ว่า มาตรา ๕ กับมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวแก่ภาษีอากรและรายได้อื่นของรัฐ พ.ศ.๒๕๐๓ ซึ่งได้วางหน้าที่และให้อำนาจแก่ ก.ต.ภ.นั้นไม่มีข้อความให้ยกเว้นการใช้บังคับของมาตรา ๑๐ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา ๕ ของพระราชบัญญัติได้กำหนดหน้าที่ของ ก.ต.ภ.ไว้เพียง ๔ หน้าที่เป็น (๑) (๒) (๓) และ (๔) ส่วนอำนาจที่มาตรา ๖ ให้อำนาจนั้น มาตรา ๖ ก็กำหนดให้ใช้ได้เฉพาะในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๕ (๑) (๒) และ (๓) เท่านั้น หาได้ให้อำนาจในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรา ๕ (๔) ไว้แต่อย่างใดไม่

ข้อความของมาตรา ๕ (๑) เป็นเรื่องของการมีหน้าที่ตรวจสอบความไม่เป็นธรรมหรือความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีอากรว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ได้กระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมายระเบียบแบบแผนนั้น ได้ก่อให้เกิดขึ้นหรือไม่ เท่านั้น ฉะนั้น เมื่อยังไม่มีเรื่องความไม่เป็นธรรมหรือยังไม่มีเรื่องความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษี ก.ต.ภ.จึงยังไม่มีหน้าที่ที่จะตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรที่ได้กระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมายระเบียบแบบแผนแล้วแต่ประการใด

ส่วนข้อความของมาตรา ๕ (๒) ซึ่งเป็นเรื่องของการมีหน้าที่ตรวจตราระงับและป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และการกระทำความผิดอย่างอื่นเกี่ยวกับการจัดเก็บและการเสียภาษีอากรนั้น คำว่า “ตรวจตรา ระงับ และป้องกัน” ย่อมมุ่งถึงสิ่งที่กำลังเป็นหรือจะเป็น ไม่อาจมุ่งถึงเรื่องที่ได้เป็นมาแล้วหรือได้เกิดขึ้นแล้ว เหมือนมาตรา ๕ (๑) ซึ่งใช้คำว่า “ตรวจสอบ”

ส่วนข้อความของมาตรา ๕ (๓) ซึ่งให้ ก.ต.ภ.มีหน้าที่รับการร้องเรียนกล่าวหาเจ้าพนักงานไว้พิจารณาได้ ก็เป็นคนละเรื่องกับเรื่องที่โต้แย้งกันอยู่สำหรับมาตรา ๕ (๔) ซึ่งวางหน้าที่ให้ ก.ต.ภ.ศึกษาค้นคว้าระบบและวิธีการจัดเก็บภาษีอากร ฯลฯ นั้นก็ไม่มีข้อความในมาตรา ๖ หรือในมาตราใดให้อำนาจ ก.ต.ภ.ที่จะปฏิบัติการตามหน้าที่หลังนี้เป็นพิเศษ

ฉะนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นว่า บทบัญญัติของมาตรา ๕ กับมาตรา ๖ เท่าที่ได้กำหนดหน้าที่และอำนาจของ ก.ต.ภ.ไว้ในขณะนั้นนั้น ไม่มีข้อความเพียงพอที่จะตีความให้ ก.ต.ภ.เข้ามาคัดรายชื่อและรายละเอียดของผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งได้ยื่นไว้ต่อกรมสรรพากรทั้งหมดได้

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย
(นายหยุต แสงอุทัย)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
สิงหาคม ๒๕๐๖