

การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร



นางสาวกร ปติมน

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2553

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

THE PROTECTION OF TAXPAYERS' CONFIDENTIAL INFORMATION UNDER THE  
REVENUE CODE



Miss Phorn Patimon

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2010

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษี  
อากรตามประมวลรัษฎากร

โดย

นางสาวกร ปติมน

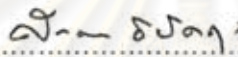
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

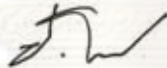
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

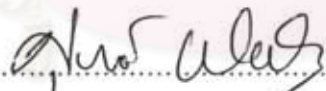
ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล

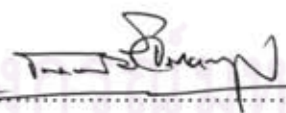
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

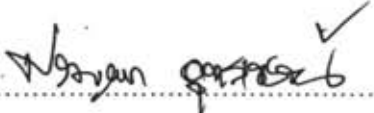
  
..... คณบดีคณะนิติศาสตร์  
(รองศาสตราจารย์ ดร. ศักดา อนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

  
..... ประธานกรรมการ  
(อาจารย์ ประเสริฐ โหล่วประดิษฐ์)

  
..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก  
(ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)

  
..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(อาจารย์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน)

  
..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(อาจารย์ ศรีญญา อุตรากรนิ์)

กร ปติมน : การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรตามประมวล  
 รัษฎากร. (THE PROTECTION OF TAXPAYERS' CONFIDENTIAL INFORMATION  
 UNDER THE REVENUE CODE) อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ศ.ดร.ศุภลักษณ์ พิณจ  
 ภูวคณ, 264 หน้า.

การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรไม่มีความชัดเจนและปราศจากกลไกที่เหมาะสมในการบังคับใช้ที่จะทำให้ การเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรได้รับความคุ้มครองอย่างเพียงพอ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งทำการศึกษาถึงเจตนารมณ์ เนื้อหาสาระของบทบัญญัติดังกล่าวและ กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องโดยพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย ในส่วนของขอบข่ายความคุ้มครอง ความหมายของ "ข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสีย ภาษีอากร" กลไก และมาตรการให้ความคุ้มครองและการบังคับใช้

จากการศึกษาพบว่ามาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรมีระดับการให้ความคุ้มครองไม่ เพียงแต่ "ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร" แต่กลับครอบคลุมถึง "กิจการของผู้เสียภาษีอากร" ซึ่ง กว้างขวางกว่าการคุ้มครองในกฎหมาย สหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย แต่ประมวลรัษฎากรขาด หลักเกณฑ์และมาตรการรองรับที่ชัดเจนที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ การ คุ้มครองจึงจำเป็นต้องอาศัยกฎหมายอื่น แต่การนำบทบัญญัติตามกฎหมายอื่นที่ใกล้เคียงมาใช้ บังคับ แม้จะให้ความคุ้มครอง แต่ก็มีได้มุ่งคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร โดยตรง ในขณะที่กฎหมายต่างประเทศได้กำหนดหลักเกณฑ์และมาตรการดังกล่าวอย่าง เหมาะสม โดยมีขอบเขตการให้ความคุ้มครอง บุคคลที่อยู่ในข่ายได้รับความคุ้มครอง บุคคลที่อยู่ใน ข่ายต้องห้ามเปิดเผยรวมถึงบทกำหนดโทษที่ชัดเจน ดังนั้น จึงเห็นควรให้มีการแก้ไข เพิ่มเติม บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยบัญญัติไว้ เป็นหมวดเฉพาะที่เกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร ที่มี ขอบข่ายการคุ้มครอง บุคคลที่อยู่ในข่ายได้รับความคุ้มครอง บุคคลที่อยู่ในข่ายต้องห้ามเปิดเผย หลักเกณฑ์และวิธีการบังคับใช้เช่นเดียวกับกฎหมายต่างประเทศ เพื่อให้ข้อมูลของผู้เสียภาษี อากรนั้นได้รับความคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ควรให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติ ข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เพื่อยกเว้นไม่ให้นำกฎหมายดังกล่าวมาใช้บังคับกับ "ข้อมูล อันเป็นความลับ" ที่ได้รับความคุ้มครองตามประมวลรัษฎากรที่จะได้มีการแก้ไขด้วย

สาขาวิชา ..... นิติศาสตร์ ..... ลายมือชื่อนิติศ ..... วิชา ปติมน  
 ปีการศึกษา ..... 2553 ..... ลายมือชื่อ อ.ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก ..... *Subulay*



# # 5286006634 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : PROTECTION / TAXPAYER / CONFIDENTIAL / INFORMATION

PHORN PATIMON: THE PROTECTION OF TAXPAYERS' CONFIDENTIAL INFORMATION UNDER THE REVENUE CODE. ADVISOR: PROF. SUPALAK PINITPUVADOL Ph.D., 264 pp.

The protection of taxpayers' confidential information under Section 10 of the Thai Revenue Code is ambiguous and it does not clearly contain proper enforceability mechanism which provides sufficient protection on taxpayers' confidential information. Hence, the research herein intends to study the rationale, substance of the said provision and those of any other laws related thereto in comparison with the foreign laws, i.e. United States of America, and Australia, with respect to the scope of protection, the meaning of "Taxpayers' Confidential Information" and safeguard measures and enforceability mechanism thereof.

From the study, it is found that Section 10 of the Thai Revenue Code does not only provide a protection governing the taxpayers' confidential information, but it also extensively governs that of "information regarding the taxpayers' business" which is wider than the protection given under foreign laws, i.e. USA and Australia. The Thai Revenue Code does not have clear criteria and proper underlying measures that exclusively provide sufficient protection on taxpayers' right on the confidential information. The protection then counts on the application of any other laws that are most nearly applicable. Yet, the application of the most nearly applicable laws does provide protection, but it does not provide the same specifically on the taxpayers' confidential information. Unlike Thai laws, the laws of certain foreign countries provide prudent criteria and adequate mechanism with clear scope of protection, persons eligible for the protective measures, persons subject to non-disclosure, and legal sanctions. Therefore, it is suggested that the Thai Revenue Code with respect to the protection of taxpayers' confidential information be amended whereby the Thai Revenue Code contains special chapter governing the taxpayers' confidential information, e.g. scope of protection, persons eligible for the protective measures, persons subject to non-disclosure, safeguard measures and enforceability mechanism similar to those under the laws of foreign countries. This is to provide protection to the taxpayers on confidential information more efficiently. In addition, it is also suggested that the Public Information Act B.E. 2540 be amended to provide an exemption that the said Act is not applicable to the protection of confidential information eligible for the protection under the Thai Revenue Code which is to be amended.

Field of Study : ..... Laws ..... Student's Signature *P. Patimon*  
Academic Year : ..... 2010 ..... Advisor's Signature *Supalak*

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงเป็นอย่างดี เนื่องด้วยศาสตราจารย์ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจ ภูวดล ที่ได้ให้ความกรุณาเป็นที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านได้ให้คำปรึกษา คำแนะนำ ความรู้ และโอกาสที่ดีต่างๆมากมาย รวมถึงให้กำลังใจที่ดีแก่ผู้เขียนเสมอมา ยังมีอาจารย์ ธนะศักดิ์ จรรยาพูน กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้ให้คำแนะนำและแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ รวมถึงได้แนะนำแนวทางในการดำเนินชีวิตให้แก่ผู้เขียน ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้เขียนเป็นอย่างมาก ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ยังมีท่านอาจารย์ ประเสริฐ ไหล่วประดิษฐ์ ประธานสอบ วิทยานิพนธ์ ที่คอยชี้แนะแนวทางในการทำวิจัย ให้คำปรึกษาในส่วนที่เกี่ยวข้อง รวมถึง อาจารย์ ศรัณยา อุตวรภรณ์ กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ไม่เพียงสละเวลาอันมีค่าของท่าน แต่ยังให้ คำแนะนำอื่นๆ อันเป็นประโยชน์อย่างมาก ผู้เขียนจึงขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านเป็น อย่างสูง

ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ นอกจากท่านอาจารย์ผู้ประสิทธิ์ประสาทวิชา ผู้เขียน ยังต้องขอบคุณเจ้าหน้าที่ของหลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงเพื่อนๆ ที่แม้จะไม่ได้กล่าวชื่อ ในที่นี้ ซึ่งให้ความช่วยเหลือในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำวิทยานิพนธ์ และเป็นกำลังใจเสมอมา

นอกจากนี้ผู้เขียนขอขอบคุณสำหรับกำลังใจที่ดีเสมอมาจากครอบครัว ดาบตำรวจ กร ปติมน และนางสุณัฐสุธา ปติมน บิดามารดาผู้ให้อนาคตทางการศึกษา รวมถึงเด็กหญิงสุณัฐสุธา ปติมน น้องสาวของผู้เขียน

อนึ่ง วิทยานิพนธ์ฉบับนี้หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้ เดียว แต่หากจะเป็นประโยชน์แก่ผู้อื่นอยู่บ้าง ผู้เขียนขอมอบความดีเหล่านั้นให้ท่านอาจารย์ และ ครอบครัวของผู้เขียน ด้วยความระลึกในพระคุณอย่างยิ่ง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์.....	5
1.3 ขอบเขตของการวิจัย.....	5
1.4 สมมติฐานการวิจัย.....	6
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	6
บทที่ 2 ขอบเขต ความสำคัญของการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	7
2.1 ขอบเขตและความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	7
2.1.1 ความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	7
2.1.1.1 ข้อมูลส่วนบุคคล.....	12
2.1.1.2 ข้อมูลทางธุรกิจ.....	15
2.1.2 เหตุผลในการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	17
2.1.3 การให้ความคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลทั่วไปภายใต้พระราชบัญญัติ ข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540.....	19
2.1.3.1 หลักเกณฑ์ในการคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลทั่วไป.....	21
2.1.3.2 หลักเกณฑ์ในการคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลทางภาษี.....	24
2.1.3.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสาร ของราชการ พ.ศ.2540 มาใช้กับข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	26
2.1.4 ความพยายามในการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี ตามประมวลรัษฎากร.....	27
2.1.4.1 การกำหนดบทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ชัดเจน.....	29

	หน้า
2.1.4.2 ปัญหาที่เกิดจากบทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ชัดเจน.....	30
ก) การตีความและการบังคับใช้อำนาจเจ้าพนักงาน.....	30
ข) ผลกระทบที่เกิดแก่ผู้เสียหายอากร.....	33
2.1.4.3 โทษเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี.....	36
2.2 แนวคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร.....	38
2.2.1 สิทธิของผู้เสียหายอากร.....	40
2.2.1.1 สิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ.....	45
2.2.1.2 สิทธิที่ได้รับความคุ้มครองตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.....	48
ก) การใช้สิทธิของบุคคล.....	49
ข) การละเมิดสิทธิของบุคคล.....	50
2.2.2 การใช้และการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน.....	54
2.2.2.1 การใช้และการควบคุมตามกฎหมายปกครอง.....	54
ก) อำนาจของเจ้าพนักงานภายใต้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ	
ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539.....	55
ข) ความรับผิดของเจ้าหน้าที่ภายใต้พระราชบัญญัติความ	
รับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539.....	56
2.2.2.2 การใช้และการควบคุมภายใต้ประมวลกฎหมายอาญา.....	58
ก) การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน.....	58
ข) การเปิดเผยความลับโดยเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่.....	59
บทที่ 3 แนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรในต่างประเทศเพื่อปรับใช้	
กับประมวลรัษฎากรของไทย.....	63
3.1 การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรของสหรัฐอเมริกา.....	63
3.1.1 การห้ามเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ	
ของผู้เสียหายอากร.....	64
3.1.1.1 ความเป็นมาของการให้ความคุ้มครอง.....	65
3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ.....	66
3.1.1.3 สาระสำคัญของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสีย	

	หน้า
ภาชีอากร.....	66
1) ประเภทและขอบเขตของข้อมูล.....	66
2) ผู้ที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูล.....	70
3) การเก็บรักษาข้อมูลของเจ้าพนักงาน.....	72
4) ข้อยกเว้นการห้ามเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาชีอากร.....	74
5) บทกำหนดโทษเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล.....	78
3.1.2 การปรับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของ ผู้เสียภาชีอากร.....	79
3.1.2.1 การเข้าถึงข้อมูลของหน่วยงานรัฐตาม The Freedom of Information Act.....	80
3.1.2.2 การเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลตาม The Privacy Act.....	82
3.2 การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาชีอากรของประเทศออสเตรเลีย.....	85
3.2.1 ความเป็นมาของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาชีอากร.....	87
3.2.2 วัตถุประสงค์ของกฎหมาย.....	89
3.2.3 องค์ประกอบของกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาชีอากร.....	91
3.2.3.1 บุคคลที่ต้องห้ามทำการเปิดเผยข้อมูล.....	92
1) เจ้าพนักงาน.....	92
2) บุคคลภายนอก.....	93
3.2.3.2 ขอบเขตของข้อมูลที่ได้รับความคุ้มครอง.....	95
3.2.4 อำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงาน.....	96
3.2.5 ข้อยกเว้นการห้ามเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาชีอากร.....	97
3.2.5.1 การเปิดเผยข้อมูลโดยเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่.....	97
3.2.5.2 การเปิดเผยแก่รัฐมนตรีและคณะรัฐสภา.....	101
3.2.5.3 การเปิดเผยเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารประเทศ.....	102
3.2.5.4 การเปิดเผยเพื่อการบังคับใช้กฎหมาย.....	102
บทที่ 4 วิเคราะห์การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาชีอากรในต่างประเทศเพื่อปรับใช้กับ ประมวลรัษฎากรของไทย.....	105



	หน้า
4.1 ปัญหากลไกการบังคับใช้ของบทบัญญัติมาตรา 10 และ 13 แห่ง ประมวลรัษฎากร.....	105
4.2 ปัญหาการตีความของคำว่า “กิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง”.....	108
4.3 ปัญหาประเภทของข้อมูลที่ควรได้รับการคุ้มครอง.....	115
4.3.1 ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ.....	116
4.3.2 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร.....	117
1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร.....	118
2) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร.....	120
4.4 ปัญหาอำนาจของเจ้าพนักงานในการเปิดเผยข้อมูลของกิจการตาม มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร.....	121
4.4.1 การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่ถือว่าทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย.....	122
4.4.2 การควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน.....	123
4.5 ปัญหาการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยบุคคลภายนอก.....	125
4.6 ปัญหาบทกำหนดโทษที่ใช้ลงโทษเจ้าพนักงานผู้ฝ่าฝืนตามมาตรา 13 แห่ง ประมวลรัษฎากร.....	127
4.6.1 บทลงโทษทางอาญา.....	127
4.6.2 บทลงโทษทางแพ่ง.....	129
4.7 ปัญหาการปรับใช้กฎหมายเพื่อใช้ลงโทษเจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยข้อมูล.....	130
4.8 ปัญหาสัดส่วนระหว่างมูลค่าของกิจการของผู้เสียภาษีอากร กับระวางโทษของเจ้าพนักงานผู้ฝ่าฝืน.....	132
4.9 ความจำเป็นในการนำแนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของ ผู้เสียภาษีอากรมาใช้ในประเทศไทย.....	134
4.10 แนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของประเทศ สหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย.....	137
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	142
5.1 บทสรุป.....	143
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	144

	หน้า
รายการอ้างอิง.....	147
ภาคผนวก.....	151
ก. ตารางเปรียบเทียบการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของ ผู้เสียภาษีอากร.....	151
ข. มาตรา 6103 Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	158
ค. Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009.....	193
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	264



ศูนย์วิทยพัชการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาชีตามนัยทางเศรษฐศาสตร์เป็นความสมัครใจของปัจเจกชนในสังคม เพื่อเป็นคำตอบแทนแก่รัฐในการให้รัฐคุ้มครองความเป็นอยู่ หรือเพื่อได้รับการบริการ อדם สมิทท์ (Adam Smith) ได้นิยามถึงเรื่องภาชีว่า ประชาชนผู้อยู่ใต้การปกครองของรัฐจำเป็นต้องบริจาคเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนที่ตนครอบครองอยู่<sup>1</sup> นอกจากนี้นักปราชญ์การเมืองชาวอังกฤษ จอห์น ล็อก (John Locke) ได้มีแนวคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองความปลอดภัยโดยผู้ปกครองว่า โดยกฎธรรมชาติของมนุษย์นั้นเกิดมาเท่าเทียมกันและมีอิสระ แต่สภาพดังกล่าวทำให้มนุษย์ข่มเหงรังแกกัน ดังนั้นจึงยินยอมให้มีผู้ปกครองเพื่อคุ้มครองชีวิตและทรัพย์สิน<sup>2</sup> จากแนวคิดของนักทฤษฎีทั้งสองท่านนั้นเห็นได้ว่า บุคคลนั้นมีเสรีภาพทางชีวิต ร่างกาย และทรัพย์สิน แต่เมื่อมีความขัดแย้งเกิดขึ้นในสังคม บุคคลย่อมต้องการการคุ้มครอง

ภาชีอากรตามนัยทางกฎหมายเป็นการใช้อำนาจของรัฐในการบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยวิธีแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่าย เพื่อนำรายได้นั้นไปใช้ในการสาธารณะ<sup>3</sup>

ภาชีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน เพื่อนำมาใช้ประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยที่รัฐมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาชีอากรนั้น<sup>4</sup>

เมื่อพิจารณาจากการให้คำนิยามข้างต้นจึงสรุปได้ว่าการจัดเก็บภาชีอากร คือการที่รัฐใช้อำนาจในการเรียกเก็บภาชีจากประชาชนโดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่าย ภาชีที่เก็บมานี้จะนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐเพื่อประโยชน์สาธารณะ การจัดเก็บภาชีของรัฐนั้นเป็นการ

<sup>1</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาชีอากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547 พิมพ์ครั้งที่ 3), หน้า 29.

<sup>2</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชนว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญและกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552 พิมพ์ครั้งที่ 4), หน้า 34.

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 22.

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ์ ตราสุวรรณ, กฎหมายภาชีอากร เล่มที่ 1, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541 พิมพ์ครั้งที่ 2), หน้า 12.

ดำเนินงานภายใต้นโยบายเศรษฐกิจซึ่งจัดอยู่ภายใต้นโยบายการคลัง\* ภาษีถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการรักษาเสถียรภาพ ความเจริญเติบโต และการพัฒนาทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้วางหลักเกี่ยวกับหน้าที่ชนชาวไทย ดังนี้

มาตรา 71 “บุคคลมีหน้าที่ป้องกันประเทศ รักษาผลประโยชน์ของชาติ และปฏิบัติตามกฎหมาย” และ มาตรา 73 “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักผ่อน และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ไม่ว่าจะในสังคมใดก็ตามบุคคลมักเรียกร้องถึงสิทธิและเสรีภาพที่ตนพึงมี เมื่อรัฐตอบแทนโดยการบัญญัติกฎหมายที่ให้สิทธิแก่บุคคลนั้นแล้วย่อมต้องมีการกำหนดหน้าที่แก่สมาชิกให้ปฏิบัติตามด้วย ไม่เพียงแต่ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยเท่านั้น แต่รัฐธรรมนูญของนานาประเทศ เมื่อให้สิทธิแก่บุคคลแล้ว ย่อมต้องมีหน้าที่ของบุคคลควบคู่กันไป เพราะเมื่อมีการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคล การกระทำใดที่เป็นการขัดแย้ง หรือลดทอนสิทธิและเสรีภาพของบุคคลจะกระทำไม่ได้เว้นแต่กฎหมายได้ให้อำนาจพิจารณาได้ว่าเมื่อมี “สิทธิ” ก็ย่อมมี “หน้าที่” เสมอ เช่น บิดามารดามีสิทธิลงโทษบุตรตนได้ตามสมควร ขณะที่หน้าที่ของบิดามารดาต่อบุตรคือการอุปการะเลี้ยงดูเช่นกัน ในฐานะที่ประชาชนนั้นเป็นผู้อยู่ใต้ปกครอง รัฐธรรมนูญได้ให้สิทธิและเสรีภาพบางประการ แต่ในขณะเดียวกัน รัฐธรรมนูญก็ต้องกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่บางประการเช่นกัน กล่าวคือเมื่อประชาชนได้ประโยชน์จากรัฐ ประชาชนนั้นจะเอาประโยชน์โดยไม่เอาหน้าที่ไม่ได้ ซึ่งหน้าที่ในการเสียภาษีอากรนั้นก็เป็นที่หนึ่งที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้บุคคลต้องทำการเสียภาษี ส่วนหลักเกณฑ์หรือวิธีการในการเสียภาษีนั้นย่อมต้องศึกษาจากกฎหมายเฉพาะที่รัฐธรรมนูญให้อำนาจในการตราออกมาเป็นอนุบัญญัติ คือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อขยายการมีหน้าที่ของบุคคลในการเสียภาษีอากร เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่นั้นเป็นไปอย่างถูกต้องและราบรื่น เพื่อเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญจะได้ลุล่วง ในส่วนของการเสียภาษีนั้นนอกจากจะต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายแล้ว ความสำคัญอีกประการคือการจัดเก็บภาษี ในเรื่องการจัดเก็บ

---

\* นโยบายการคลัง (Fiscal Policy) หมายถึง การดำเนินการตามมาตรการของรัฐทางการรับ จ่ายเงิน และการก่อหนี้สาธารณะผ่านกระบวนการงบประมาณและภาษี เพื่อรักษาเสถียรภาพ และการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม ซึ่งโดยปกติแล้วการดำเนินนโยบายการคลังมักจะเน้นการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และการจ้างงานเป็นสำคัญ

ภาษีนั้นเป็นอำนาจของเจ้าพนักงาน การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานนั้นย่อมต้องได้รับอำนาจจากรัฐธรรมนูญด้วยเช่นกัน ดังนี้

มาตรา 31 “บุคคลผู้เป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และพนักงานหรือลูกจ้างขององค์กรของรัฐ ย่อมมีสิทธิเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป เว้นแต่ที่จำกัดไว้ในกฎหมายหรือกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการเมือง สมรรถภาพ วินัย หรือจริยธรรม”

มาตรา 74 “บุคคลผู้เป็นข้าราชการ พนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจ หรือของราชการส่วนท้องถิ่น และเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ มีหน้าที่ดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์ส่วนรวม อำนาจความสะอาด และให้บริการประชาชนตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ในการปฏิบัติหน้าที่และในการปฏิบัติกรอื่นที่เกี่ยวข้องกับประชาชน บุคคลตามวรรคหนึ่งต้องวางตัวเป็นกลางทางการเมือง”

มาตรา 81 “รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรมดังต่อไปนี้... (2) คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคลให้พ้นจากการล่วงละเมิด ทั้งโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐและโดยบุคคลอื่น และต้องอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนอย่างเท่าเทียมกัน...”

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ เจ้าพนักงานนั้นถือเป็นบุคคลตามรัฐธรรมนูญที่มีสิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกัน แต่สิทธิเสรีภาพของเจ้าพนักงานนั้นถูกจำกัดจากกฎหมายบางประเภท ซึ่งการใช้สิทธินั้นจะกระทำต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้กระทำเช่นนั้น นอกจากนั้นการดำเนินการต่างๆของเจ้าพนักงานนั้นต้องทำเพื่อประโยชน์ส่วนรวม เพื่อการสาธารณะเท่านั้นหาทำเพื่อประโยชน์ส่วนตัวได้ไม่ มาตรา 81 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้วางแนวทางการดำเนินการของรัฐ ซึ่งนอกจากการทำเพื่อประโยชน์ส่วนรวมแล้ว การดำเนินการนั้นต้องไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพที่บุคคลนั้นได้รับการรับรอง

การละเมิดที่รัฐธรรมนูญบัญญัตินั้นแยกได้เป็นสามประเภท คือ ถ้าการกระทำของเจ้าพนักงานนั้นขัดรัฐธรรมนูญและผิดกฎหมายอาญา ก็ต้องรับโทษตามประมวลกฎหมายอาญา แต่ถ้าการกระทำนั้นขัดกับรัฐธรรมนูญและละเมิดกฎหมายแพ่ง ศาลก็จะพิจารณาว่าเจ้าพนักงานผู้ทำการละเมิดนั้นต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมทดแทนเพียงใดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐ พ.ศ.2539 หรือถ้าการละเมิดนั้นมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ขัดรัฐธรรมนูญ ศาลปกครองสามารถสั่งยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งเช่นว่านั้นได้ ในกรณีของการจัดเก็บภาษีนั้น เมื่อเจ้าพนักงานเป็นผู้ได้รับมอบอำนาจตามกฎหมายในการเรียกเก็บภาษีจากประชาชนผู้มีหน้าที่ การปฏิบัติหน้าที่นั้นจึงต้องอยู่



ภายใต้ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะ นอกจากนี้ยังต้องมีหลักการการดำเนินการตาม บทบัญญัติที่รัฐธรรมนูญกำหนด ซึ่งแม้จะมีประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดเรื่องการจัดเก็บภาษีไว้โดยเฉพาะ แต่บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญก็ถือเป็นรากฐานสำคัญในการใช้อำนาจของ เจ้าพนักงานที่จะปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด การประเมินภาษี การตรวจสอบ หรือการ ใช้อำนาจในเรื่องอื่นๆที่เกี่ยวกับภาษีนั้นถูกบังคับให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรอย่างเคร่งครัด การบริหารและการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจทางปกครองที่จะมี ผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ และต้องทำภายใต้กรอบ แห่งกฎหมาย<sup>5</sup>

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้ประโยชน์ ในสังคมส่วนรวม การใช้อำนาจของรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนนั้นจำต้องคำนึงถึง หลักการสำคัญของรัฐธรรมนูญ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศที่ได้รับรอง สิทธิและเสรีภาพของบุคคลไว้ โดยที่มาตรา 41 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติให้สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินได้รับความคุ้มครอง ดังนั้นการที่รัฐจะ ใช้อำนาจจัดเก็บภาษีได้นั้น จำเป็นที่รัฐธรรมนูญต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อจำกัดสิทธิใน ทรัพย์สินของบุคคลนั้นๆ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวคือ ประมวลรัษฎากร

แม้ลักษณะของประมวลรัษฎากรจะเป็นกฎหมายที่รัฐธรรมนูญออกมาเพื่อใช้จำกัดสิทธิใน ทรัพย์สินของบุคคล แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังคงคำนึงถึงเรื่องการคุ้มครองสิทธิบางประการ โดยเฉพาะในเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันโดยวิธีใด เว้นแต่จะมี อำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” กิจการของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีลักษณะที่เป็นข้อมูลของ ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งข้อมูลนั้นอาจเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร หรือเป็นข้อมูลทางธุรกิจที่ อาจมีมูลค่ามหาศาล กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานรัฐที่มีข้อมูลของประชาชนอยู่จำนวนมาก เนื่องจากประชาชนมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด ดังนั้นข้อมูลของผู้เสีย ภาษีอากรเหล่านี้จะอยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากร เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร หาก พิจารณาแล้วบทบัญญัติมาตรา 10 ถือว่ามีความสำคัญอย่างมากต่อทั้งเจ้าพนักงานและผู้เสีย ภาษีอากร เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่มีลักษณะของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสีย ภาษีอากร และยังเป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ แม้บทบัญญัติดังกล่าว

<sup>5</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, อ้างแล้วในเชิงอรรถ (1) หน้า 81.

จะมีความสำคัญ แต่ก็มีผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงานจำนวนน้อยที่ทราบว่ามีเรื่องดังกล่าวอยู่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมา

ประเด็นสำคัญคือ ลักษณะของกิจการที่ได้รับการคุ้มครอง เนื่องจากขาดบทบัญญัติที่ขาดระเบียบ หรือเนื้อหาที่ขาดความชัดเจน ส่งผลให้เกิดการตีความการบังคับใช้ในรูปแบบต่างๆ อาจส่งผลกระทบต่อในหลายๆประการ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการซื้อขายหุ้น หรือข้อมูลเกี่ยวกับการทำ Transfer Pricing เป็นต้น นอกจากนี้การกำหนดโทษของเจ้าพนักงานที่ทำการละเมิดมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรตามที่มาตรา 13 บัญญัติไว้ อาจไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากระวางโทษของเจ้าพนักงานนั้นบัญญัติแค่เพียง ปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ซึ่งเป็นระวางโทษที่เทียบได้กับความผิดลหุโทษเท่านั้น เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 13 นั้นได้ถูกบัญญัติขึ้นพร้อมกับมาตรา 10 ตั้งแต่ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ซึ่งขณะนั้นถือเป็นโทษที่เป็นความผิดร้ายแรง ผู้ทำความผิดต้องถูกฟ้องต่อศาลเสมอไป<sup>6</sup>

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาการให้คุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

1.2.2 เพื่อศึกษาเชิงเปรียบเทียบ (Comparative Study) การให้คุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย

1.2.3 เพื่อศึกษาหาแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรให้สามารถคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีขอบเขตการศึกษาวิจัยโดยมุ่งศึกษาบทบัญญัติเกี่ยวกับแนวความคิด หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาเกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของประเทศไทยตามมาตรา 10 และ 13 แห่งประมวลรัษฎากร โดยศึกษาในบริบทของการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน และเปรียบเทียบกับแนวความคิด หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายต่างประเทศได้แก่ ประเทศ

<sup>6</sup> ชุนสวัสดิโกษา ธ.บ., นายสนั่น เกตุทัต ธ.บ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร 2496 หน้า 42.

สหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย โดยพิจารณาในรายละเอียดตามสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นตาม บทบัญญัติดังกล่าว นอกจากการพิจารณาภายใต้ประมวลรัษฎากรแล้ว ยังพิจารณาถึงกฎหมาย อื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น กฎหมายรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ กฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ในส่วนของละเมิด เป็นต้น

#### 1.4 สมมติฐาน

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขกรณีเจ้าพนักงานทำการ เปิดเผยความลับทางภาษี แต่บทบัญญัติดังกล่าวปราศจากความชัดเจนที่ทำให้เกิดการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีอากรและผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างแท้จริง ส่งผลให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่มี ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง จึงสมควรทำการศึกษาสภาพปัญหา และ กำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหาโดยการกำหนดมาตรการที่เป็นการคุ้มครองสิทธิอย่าง เหมาะสม

#### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสารเป็นหลัก โดยอาศัยข้อมูลจากตำรา บทความ คำ พิพากษา วิทยานิพนธ์ ควบทบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งของไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศ สหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ซึ่งได้จากแหล่งข้อมูลต่างๆ เช่น ห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และกรมสรรพากร รวมทั้งข้อมูลที่สืบค้นได้ จากเครือข่ายข้อมูลทางคอมพิวเตอร์

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การวิจัยจะได้ศึกษาหลักเกณฑ์รายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครอง ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยพิจารณาปัญหาการคุ้มครองเรื่องดังกล่าว และเมื่อพิสูจน์ทราบถึงปัญหาแล้ว สามารถนำผลการศึกษาไปเป็นประโยชน์ต่อการกำหนด แนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนดังกล่าวเพื่อให้การคุ้มครองนั้นมีประสิทธิภาพมาก ขึ้น

## บทที่ 2

### ขอบเขต ความสำคัญของการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

#### 2.1 ขอบเขตและความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

การศึกษาในเรื่องของการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้น สิ่งสำคัญที่ต้องทำการศึกษาคือ ลักษณะของข้อมูลทางภาษีที่มีลักษณะเป็นความลับที่ควรให้ความคุ้มครอง เพราะหากข้อมูลนั้นๆ ไม่มีลักษณะสำคัญที่เป็นความลับที่ต้องได้รับการคุ้มครองแล้ว ข้อมูลดังกล่าวก็ถือเป็นข้อมูลทั่วไปที่ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลนั้นๆ ได้ และเจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่เกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าวก็สามารถทำการเปิดเผยข้อมูลนั้นได้เช่นกันตามลักษณะที่พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 กำหนด อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการเปิดเผยข้อมูลที่หน่วยงานนั้นครอบครองอยู่ แต่หากเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลก็ไม่สามารถทำได้เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากผู้เป็นเจ้าของข้อมูลหรือเป็นการเปิดเผยในบางกรณี อย่างไรก็ตามแม้จะมีการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลภายใต้พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว แต่กฎหมายนั้นได้ให้ความคุ้มครองเฉพาะข้อมูลของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่ครอบคลุมไปถึงข้อมูลของนิติบุคคล ซึ่งในส่วนของข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีนี้อาจเป็นข้อมูลของบุคคลธรรมดาหรือของนิติบุคคลก็ได้ ดังนั้นถือได้ว่าข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีนี้อาจไม่ได้รับการคุ้มครองหากเป็นข้อมูลที่เป็นของนิติบุคคล อย่างไรก็ตามแม้ได้มีการให้ความคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล แต่สิ่งสำคัญที่ต้องทำการพิจารณาคือข้อมูลลักษณะใดที่จะได้รับการคุ้มครอง และขอบเขตของข้อมูลที่จะได้รับการคุ้มครองนั้นกว้างเพียงใด

##### 2.1.1 ความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

ในการศึกษาลักษณะของข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีนี้นั้น ไม่ปรากฏบทบัญญัติที่กำหนดลักษณะไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้นในการพิจารณาว่าข้อมูลประเภทใดเป็นข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีนี้นั้น จึงจำเป็นต้องเริ่มต้นพิจารณาจากความหมายของคำว่า “ความลับ” ควบคู่ไปกับการพิจารณาถึงลักษณะของ “ข้อมูลทางภาษี”

ในประเทศไทย คำว่า “ความลับ” มีผู้ให้คำนิยามไว้ ดังนี้

ความลับ หมายถึง ข้อเท็จจริงหรือวิธีการที่ไม่ประจักษ์แก่คนทั่วไป และเป็นสิ่งที่เจ้าของประสงค์จะปกปิด เพื่อกิจการส่วนตัวของเจ้าของความลับ<sup>1</sup>

ความลับ หมายถึง สิ่งที่คนเป็นเจ้าของข้อความหรือข้อเท็จจริงนั้นๆ ต้องการจะปกปิด ไม่ต้องการเปิดเผยให้ใครทราบ หรือถ้าจะให้ทราบก็เพียงให้ทราบแต่เฉพาะบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น ไม่มีความประสงค์ที่จะให้เป็นที่ล่วงรู้ของบุคคลทั่วไป<sup>2</sup>

ความลับ หมายถึง ข้อความซึ่งผู้มีประโยชน์ได้เสียประสงค์จะปกปิดโดยยอมให้รู้ภายในวงบุคคลอันจำกัด<sup>3</sup>

จากคำจำกัดความดังกล่าว ความลับเป็นเรื่องส่วนตัวของบุคคล ซึ่งผู้ที่เป็นเจ้าของความลับนั้นไม่ต้องการเปิดเผยให้เป็นที่รับรู้เป็นการทั่วไป หรือยอมให้รู้ภายในวงจำกัดเท่านั้น

ลักษณะของความลับนั้น ประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้<sup>4</sup>

1. ข้อเท็จจริงของความลับนั้นไม่เป็นที่รู้กันโดยทั่วไป
2. เจ้าของข้อเท็จจริงนั้นต้องการเก็บข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นความลับ
3. การเก็บข้อเท็จจริงนั้นไว้เป็นความลับ เพื่อประโยชน์ของเจ้าของข้อเท็จจริงเอง

เมื่อพิจารณาจากลักษณะของความลับ การที่เจ้าของข้อเท็จจริงนั้นต้องการเก็บข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้เพื่อประโยชน์ส่วนตนที่ตนพึงมี หรือแม้จะมีผู้ที่ทราบข้อเท็จจริงนั้นก็เพียงส่วนน้อยเท่านั้น เช่นนี้ทราบได้ที่ไม่มีผู้ใดรู้ข้อเท็จจริงหรือมีผู้รู้ข้อเท็จจริงดังกล่าวในวงแคบ ข้อเท็จจริงนั้นก็ยังคงเป็นความลับอยู่ ข้อเท็จจริงที่เป็นความลับนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นข้อเท็จจริงที่เป็นเรื่องส่วนตัวของบุคคลเท่านั้น แต่อาจเป็นข้อเท็จจริงที่เป็นเรื่องในทางการดำเนินธุรกิจหรือการทำมาหาได้ของบุคคลด้วย ตัวอย่างเช่น ตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 มาตรา 3 “ความลับทางการค้า” หมายความว่า ข้อมูลการค้าซึ่งยังไม่รู้จักกันโดยทั่วไป หรือยัง

<sup>1</sup> จิตติ ดิงศ์พิทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 2 ตอน 2 และภาค 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา พิมพ์ครั้งที่ 5, 2539) หน้า 156.

<sup>2</sup> ไกรฤกษ์ เกษมสันต์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาคความผิด มาตรา 288 ถึง 366 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา พิมพ์ครั้งที่ 2, 2550) หน้า 170.

<sup>3</sup> คณิต ณ นคร, กฎหมายอาญาภาคความผิด (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน พิมพ์ครั้งที่ 10, 2553) หน้า 282.

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 283.



เข้าถึงไม่ได้ในหมู่บุคคลซึ่งโดยปกติแล้วต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว โดยเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ในเชิงพาณิชย์เนื่องจากการเป็นความลับ และเป็นข้อมูลที่ผู้ควบคุมความลับทางการค้าได้ใช้มาตรการที่เหมาะสมเพื่อรักษาไว้เป็นความลับ จากบทบัญญัติข้างต้น ได้ให้คำนิยามคำว่าความลับทางการค้าว่าเป็นข้อมูลการค้าซึ่งยังไม่รู้จักกันโดยทั่วไปและมีประโยชน์ในเชิงพาณิชย์ ผู้ควบคุมความลับทางการค้าจะต้องมีมาตรการที่เหมาะสมในการเก็บข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้านั้น เช่นนั้นถือได้ว่าข้อเท็จจริงที่เป็นความลับนั้นไม่จำเป็นที่ต้องเป็นข้อมูลส่วนตัวของบุคคล แต่เพียงอย่างเดียว แต่อาจรวมถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ หรือข้อมูลที่ใช้ในทางพาณิชย์ด้วย เช่น สูตรเครื่องสำอาง หรืออาจรวมถึงฐานข้อมูลลูกค้าของบริษัทเอกชนรายหนึ่งๆ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาจากความหมายของคำว่า “ความลับ” แล้ว ปัญหาต่อมาคือ สิ่งใดที่ถือว่าเป็นข้อมูลที่เป็นความลับทางพาณิชย์ สิ่งที่เป็นความลับทางพาณิชย์นั้นจำเป็นต้องเป็นข้อมูลที่มีลักษณะที่เป็นความลับ กล่าวคือเป็นข้อเท็จจริงที่ผู้เป็นเจ้าของไม่ประสงค์ที่จะเปิดเผยให้ทราบโดยทั่วไปหรือเปิดเผยในวงจำกัดเท่านั้น โดยที่ข้อเท็จจริงดังกล่าวต้องเป็นประโยชน์ต่อเจ้าของข้อมูลผู้ทำการเก็บรักษา เพราะหากมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไปข้อมูลนั้นก็จะเป็นความลับอีกต่อไป นอกจากนี้ข้อมูลนั้นๆอาจเป็นข้อมูลที่เป็นเรื่องส่วนตัวของเจ้าของข้อมูล หรืออาจเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการใช้ประโยชน์ทางพาณิชย์ การที่จะทราบถึงขอบเขตของสิ่งที่เรียกว่า “ความลับทางพาณิชย์” ได้นั้นจึงมีความจำเป็นต้องศึกษาถึงขอบเขตของสิ่งที่เรียกว่า

โครงสร้างของกฎหมายพาณิชย์อากร แบ่งเป็น 4 ส่วนดังนี้<sup>5</sup>

1. ฐานภาษี
2. การคำนวณภาษี
3. การจัดเก็บและการยื่นแบบภาษี
4. การระงับข้อพิพาททางภาษี

โครงสร้างของกฎหมายพาณิชย์อากรในส่วนแรกนั้นคือ ฐานภาษี คือมูลเหตุที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษี สามารถจำแนกออกได้เป็นสองประเภท คือ เงินได้ และผู้เสียภาษีอากรในการพิจารณาขอบเขตของภาษีตามฐานนี้ของ “เงินได้” ข้อมูลทางภาษีที่เกิดขึ้นจากฐานดังกล่าวจะเป็นข้อมูลที่ว่าภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียนั้นจัดเก็บจากอะไร เมื่อมีรายได้ผู้เสียภาษีอากรต้องถูกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือบริการผู้เสียภาษี

<sup>5</sup> ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล, การสอนวิชากฎหมายพาณิชย์อากรในระดับชั้นปริญญาตรี คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 3 พฤศจิกายน 2553.

อากรที่ เป็นผู้ประกอบการต้องเสียภาษีที่มีการบริโภคนั้น หรือเมื่อมีที่ดินหรือโรงเรือนย่อมถือว่ามี ความมั่งคั่งก็ จะถูกเก็บจากฐานความมั่งคั่ง เมื่อทราบว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นมีฐานภาษีใดต้องเสีย ย่อมทำให้ทราบถึงข้อมูลในชีวิตประจำวันของผู้เสียภาษีอากรนั้นๆ ฐานภาษีประเภทต่อมาคือ “ผู้ เสียภาษีอากร” การพิจารณาถึงผู้เสียภาษีอากรตามโครงสร้างนี้จะแยกพิจารณาผู้เสียภาษีอากรใน ลักษณะของภาษีที่ต้องเสีย คือ ภาษีบุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจ เฉพาะ การแบ่งผู้เสียภาษีอากรออกเป็นตามฐานดังกล่าวมานั้น สามารถทำให้เห็นว่าบุคคลประเภท ใดที่ต้องเสียภาษีประเภทนั้น เท่ากับว่าบุคคลผู้นั้นคือ ผู้เสียภาษีอากร และเมื่อเป็นผู้เสียภาษีอากร ตามกฎหมายภาษีอากร สิทธิต่างๆที่ผู้นั้นมีจึงควรได้รับการคุ้มครองตามกฎหมายด้วย นอกจากนี้ ผู้ที่เสียภาษีอากรนั้นถือได้ว่าเป็นบุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลในภาษีที่ตนต้องเสียซึ่งข้อมูลนั้นอาจ เข้าข่ายเป็นความลับทางภาษี โดยอาจเป็นความลับในเรื่องส่วนบุคคลหรือเรื่องเกี่ยวกับการค้า การเสียภาษีบุคคลธรรมดานั้น กฎหมายกำหนดให้เป็นบุคคล 4 ประเภท คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึง แก่ความตายในปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติ บุคคล จากที่กล่าวมานั้น ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นย่อมมีข้อมูลที่เป็นของตนอยู่ ซึ่งข้อมูล นั้นจะถือว่าเป็นความลับหรือไม่ขึ้นอยู่กับตัวเจ้าของข้อมูลเองโดยพิจารณาจากลักษณะของ ความลับตามที่กล่าวมาแล้ว ผู้เสียภาษีอากรประเภทต่อมาคือ ผู้ที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ จากลักษณะของผู้เสียภาษีอากรประเภทนี้ ถือลักษณะของ การประกอบอาชีพเป็นสำคัญ เช่น บริษัทเอกชน ร้านอาหาร หรือธนาคาร ซึ่งลักษณะของข้อมูล ของผู้เสียภาษีอากรประเภทนี้จะ เป็นข้อมูลทางการค้าเสียเป็นส่วนใหญ่ เช่น ฐานข้อมูลลูกค้าของ บริษัทเอกชน จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ หรือการดำเนินกิจการของธนาคารพาณิชย์

โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่สอง คือส่วนที่ว่าด้วย “การคำนวณภาษี” ลักษณะของการคำนวณภาษีนั้นสามารถแบ่งแยกออกทางกฎหมายได้สองประเภทคือส่วนที่ว่า ด้วยการประเมินภาษี และอัตราภาษี ในส่วนของการประเมินภาษีนั้นแบ่งแยกได้สองลักษณะคือ การที่ผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองโดยยื่นแบบแสดงรายการแก่กรมสรรพากร และลักษณะที่สอง คือการเข้าประเมินโดยเจ้าพนักงาน ซึ่งการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นกฎหมายได้ให้อำนาจเจ้า พนักงานที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนและประเมินให้เสียภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่ไม่ ถูกต้อง เนื่องจากการเข้าประเมินของเจ้าพนักงานนั้นอาจทำให้เจ้าพนักงานได้ล่วงรู้ถึงข้อมูลของผู้ เสียภาษีอากร เช่นการเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการ<sup>6</sup> ซึ่งจะเป็นข้อมูลที่เป็น ความลับหรือไม่นั้นต้องพิจารณาเป็นกรณีๆไป ต่อมาในส่วนที่ว่าด้วย “อัตราภาษี” อัตราภาษี

<sup>6</sup>ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/3

สามารถสะท้อนถึงรายได้ของผู้เสียหายอากรได้ในทางอ้อม เช่น หากนาย ก. ต้องเสียหายบุคคลธรรมดาในอัตรา 20% เท่ากับว่าเงินได้สุทธิของนาย ก. นั้นอยู่ที่ประมาณ 500,000-1,000,000 บาทในช่วงปีภาษีนั้น เป็นต้น

โครงสร้างในส่วนที่สาม คือ “การจัดเก็บและการยื่นแบบ” การจัดเก็บและการยื่นแบบนั้น เป็นวิธีในการเสียภาษี ซึ่งการเสียภาษีเงินได้ในแต่ละประเภทอาจต่างกันออกไป เช่น การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นผู้เสียหายอากรต้องทำการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในปีภาษี ในขณะที่เดียวกันภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจะมีลักษณะของการยื่นแบบเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินโดยเจ้าพนักงานจะทำการประเมินจากแบบที่ผู้เสียหายอากรยื่นมา และทำการคำนวณการจัดเก็บ ซึ่งกระบวนการที่กล่าวมานี้เป็นกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานเป็นอย่างมาก เพราะข้อมูลต่าง ๆ นั้นได้ถูกส่งให้กับเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรเพื่อทำการตรวจสอบและประเมินภาษีที่ต้องเสีย

โครงสร้างในส่วนที่สี่ว่าด้วย “การระงับข้อพิพาททางภาษี” ในส่วนนี้เมื่อผู้เสียหายอากรไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ไม่ถูกต้องและเจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีให้แล้ว หากผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยแล้วหากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยทำเป็นคำฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามการอุทธรณ์ ปัญหาในส่วนนี้เกิดขึ้นเนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีนั้นมีกระบวนการขั้นตอนมากมาย จึงอาจเกิดปัญหาในช่วงขั้นตอนดังกล่าวที่อาจได้ทราบถึงข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่ศาลสามารถเรียกเอกสารที่อยู่ในความครอบครองของคุณความได้<sup>7</sup> ซึ่งกระบวนการนี้อาจมีเอกสารที่ถือว่าเป็นความลับของผู้เสียหายอากรอยู่ด้วย

จากการวิเคราะห์ขอบเขตของภาษีอากรรวมกับลักษณะของคำว่าความลับ ทำให้ทราบถึงขอบเขตของสิ่งที่เรียกว่าความลับทางภาษี สิ่งที่เป็นความลับทางภาษีนั้น ต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีของผู้เสียหายอากรตามลักษณะของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งข้อมูลในส่วนนั้นเป็นข้อมูลที่ผู้เสียหายอากรไม่ต้องการเปิดเผยให้ทราบโดยทั่วไป แต่บางขั้นตอนตามกฎหมายอาจทำให้มีบุคคลบางกลุ่มสามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวของผู้เสียหายอากรได้ แต่มิได้หมายความว่ากรณีที่ผู้ทราบข้อมูลนั้นเป็นความลับทางภาษีนั้นแล้วจะทำให้ข้อมูลนั้นไม่เป็นความลับอีกต่อไป

<sup>7</sup>พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 12

เพราะผู้ที่ได้ทราบข้อมูลตามกฎหมายภาษีอากรนั้นยังมีจำกัดในวงแคบ เช่นเจ้าพนักงานประเมิน แต่ถ้าผู้ที่ทราบข้อมูลนั้นนำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผยแก่บุคคลอื่นข้อมูลทางภาษีนั้นก็จะไม่เป็นความลับอีกต่อไป และอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูลอันเป็นความลับนั้น ดังนั้นประมวลรัษฎากรจึงได้มีบทบัญญัติในการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรปฏิบัติตาม ซึ่งหากเจ้าพนักงานผู้นั้นทำการฝ่าฝืนก็จะมีบทลงโทษเช่นกัน ข้อมูลที่เป็นความลับทางภาษีนั้นสามารถแยกอธิบายได้สองประเภทคือ ในส่วนของข้อมูลส่วนบุคคล ซึ่งเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงแก่บุคคลธรรมดา และประเภทข้อมูลทางธุรกิจ ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการดำรงชีวิตของผู้เป็นเจ้าของข้อมูล โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการค้าทางพาณิชย์ซึ่งหากมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไปแล้วมูลค่าความเสียหายอาจมากมายมหาศาล

### 2.1.1.1 ข้อมูลส่วนบุคคล

ข้อมูลส่วนบุคคลนั้นเป็นคำที่มีความหมายกว้าง และยังมีความเห็นที่หลากหลายแตกต่างกันออกไป ซึ่งในกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศต่างก็ได้พยายามให้ความหมายของคำดังกล่าวโดยให้คำนิยามที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งจะขอยกตัวอย่างนิยามของข้อมูลส่วนบุคคลที่ปรากฏในกฎหมายต่างๆที่น่าสนใจ ดังนี้

1. ความหมายตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ. 2540 “ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล” หมายความว่า ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น การศึกษา ฐานะการเงิน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรม หรือประวัติการทำงาน บรรดาที่มีชื่อของผู้นั้นหรือมีเลขหมาย รหัส หรือสิ่งบอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวผู้นั้นได้ เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ แผ่นบันทึกลักษณะเสียงของคนหรือรูปถ่าย และให้หมายความรวมถึงข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของผู้ที่ถึงแก่กรรมแล้วด้วย<sup>8</sup>
2. ความหมายตามร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล มาตรา 3 “ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายความว่า ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น การศึกษา ฐานะการเงิน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรม ประวัติการทำงาน หรือประวัติกิจกรรมบรรดาที่มีชื่อของบุคคลนั้นหรือมีเลขหมาย รหัส หรือสิ่งบอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวบุคคลนั้นได้ เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ แผ่นบันทึกลักษณะเสียงของคน หรือรูปถ่าย และให้หมายความรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของผู้ที่ถึงแก่กรรมแล้วด้วย

<sup>8</sup> พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540 มาตรา 4.

3. ความหมายตาม EU Directive “ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายถึง ข้อมูลใดๆที่เกี่ยวข้องกับบุคคลธรรมดา อันสามารถระบุตัวหรืออาจระบุตัวบุคคลนั้นได้โดยตรงและโดยอ้อม โดยใช้การอ้างอิงจากหมายเลขเฉพาะของบุคคล หรือจากปัจจัยอื่นๆที่มีลักษณะเฉพาะในทางร่างกาย จิตใจ ฐานะทางเศรษฐกิจ วัฒนธรรมและสังคมของบุคคลนั้นๆ<sup>9</sup>

4. ความหมายตาม The Privacy Act 1988 แห่งประเทศออสเตรเลีย “ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายถึง ข้อมูลหรือความเห็นใดๆไม่ว่าจะจริงหรือเท็จ และไม่ว่าจะถูกบันทึกไว้ในรูปแบบใด โดยข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องกับปัจเจกบุคคลอันมีลักษณะที่บ่งเฉพาะอย่างชัดเจน หรืออาจสืบหาจากข้อมูลหรือความเห็นดังกล่าวได้<sup>10</sup>

5. ความหมายตาม มาตรา 4 ของ Data Protection Code 2003 แห่งประเทศอิตาลี “ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายถึง ข้อมูลใดๆเกี่ยวกับบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล โดยข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถระบุตัวบุคคลดังกล่าวได้ไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม<sup>11</sup>

6. ความหมายตาม The Act on Promotion of Information and Communication Network Utilization and Information Protection of 2000 แห่งประเทศสาธารณรัฐเกาหลี “ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายถึง ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินชีวิตของบุคคลใดๆ ซึ่งประกอบด้วย รหัส ตัวอักษร เสียงพูด เสียง และหรือรูปภาพ ซึ่งสามารถเข้าถึงชื่อของบุคคล และที่อยู่อาศัย<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Personal data are defined as "any information relating to an identified or identifiable natural person ("data subject"); an identifiable person is one who can be identified, directly or indirectly, in particular by reference to an identification number or to one or more factors specific to his physical, physiological, mental, economic, cultural or social identity;"

<sup>10</sup> "Personal information" means information or an opinion (including information or an opinion forming part of a database), whether true or not, and whether recorded in a material form or not, about an individual whose identity is apparent, or can reasonably be ascertained, from the information or opinion.

<sup>11</sup> "Personal data" shall mean any information relating to natural or legal persons, bodies or associations that are or can be identified, even indirectly, by reference to any other information including a personal identification number.

<sup>12</sup> "Personal information" means the information concerning anyone living that contains the code, letter, voice, sound, and/or image, which allows for the possibility for that individual to be identified by name and resident registration number (including information which, if not by itself, allow for the possibility of identification when combined with other information).



จากความหมายของข้อมูลส่วนบุคคลที่ได้นำเสนอข้างต้น พิจารณาได้ว่าการที่จะถือว่าข้อมูลใดเป็นข้อมูลส่วนบุคคลนั้นต้องประกอบด้วยองค์ประกอบสำคัญสองประการ คือ ข้อมูลนั้นเป็นเรื่องเฉพาะตัวของบุคคล และข้อมูลนั้นต้องสามารถบ่งชี้ถึงตัวบุคคลได้

1) ข้อมูลนั้นเป็นเรื่องเฉพาะตัวของบุคคล กล่าวคือข้อมูลนั้นต้องมีผลแก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลนั้นเท่านั้น ไม่เกี่ยวข้องกับบุคคลภายนอก ตัวอย่างเช่น ลักษณะทางพันธุกรรมของบุคคล เช่น กรู๊ปเลือด ลายพิมพ์นิ้วมือ ดีเอ็นเอ ความพิการของร่างกายที่มีมาแต่กำเนิด หรืออาจเป็นสิ่งเฉพาะของบุคคลที่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ เช่น น้ำหนัก อายุ ส่วนสูง วุฒิการศึกษา ความสามารถ ตำแหน่งหน้าที่การงาน ประวัติการทำงาน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรม ประวัติครอบครัว ฯลฯ นอกจากสิ่งต่างๆที่กล่าวมาซึ่งมีลักษณะเป็นรูปธรรม ข้อมูลที่เป็นเรื่องเฉพาะตัวของบุคคลอาจรวมถึง ทศนคติ การประเมิน ความเชื่อ ความชอบ หรือความคิดเห็นต่างๆ เนื่องจากข้อมูลเหล่านี้เป็นสิ่งที่แสดงออกให้เห็นถึงความมีตัวตนของบุคคลได้

2) ข้อมูลนั้นต้องสามารถบ่งชี้ถึงตัวบุคคลได้ กล่าวคือสิ่งที่บอกให้รู้ถึงลักษณะของบุคคลผู้ที่เป็นเจ้าของข้อมูล หรือเป็นข้อมูลที่แสดงถึงลักษณะเฉพาะตัวที่แตกต่างไปจากบุคคลอื่น เช่น ชื่อ นามสกุล ฉายา นามแฝง หมายเลขบัตรประจำตัวประชาชน หมายเลขใบอนุญาตขับขี่ หมายเลขประกันสังคม หมายเลขสมุดบัญชีเงินฝาก หมายเลขประกันสังคมหรืออาจเป็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับบุคคล เช่น ยศ ตำแหน่ง หน้าที่การงาน เป็นต้น

จากองค์ประกอบของข้อมูลส่วนบุคคลดังกล่าวนี้ถือเป็นการให้ความหมายของข้อมูลข่าวสารอย่างกว้างตามที่กฎหมายในแต่ละประเทศได้บัญญัติไว้ โดยอาศัยลักษณะของข้อมูลที่ต้องเป็นข้อมูลของบุคคลซึ่งสามารถบ่งชี้ถึงบุคคลนั้นๆได้ อย่างไรก็ตามได้มีการแบ่งประเภทของข้อมูลโดยวัดระดับจากความอ่อนไหวของข้อมูลที่จะส่งผลกระทบต่อเจ้าของข้อมูล หากมีการเปิดเผยหรือมีผู้ล่วงรู้ข้อมูลนั้นๆ โดยสามารถแบ่งออกได้เป็นสามระดับ<sup>13</sup> ดังนี้

1. ข้อมูลที่มีความอ่อนไหวระดับสูง (High Sensitivity) ได้แก่ ข้อมูลรายละเอียดส่วนตัวของบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประวัติทางการแพทย์ พฤติกรรมทางเพศ หรือข้อเท็จจริงด้านอื่นๆในชีวิตที่ถือว่าเป็นเรื่องส่วนตัว หรือลับเฉพาะ ข้อมูลในลักษณะนี้นั้นมีความจำเป็นต้องปกปิดข้อมูล และเป็นข้อมูลที่ไม่ควรมีการเก็บไว้โดยสิ้นเชิง เช่น ประวัติการเจ็บป่วย ผลตรวจสุขภาพ โรคที่เป็นแต่กำเนิด การรักษาทางจิตเวช การลงคะแนนเสียงเลือกตั้ง เป็นต้น

<sup>13</sup> Wacks, R., *Personal Information : privacy and the law*. (London: Oxford, 1993) page 229-230.

2. ข้อมูลที่มีความอ่อนไหวระดับกลาง (Moderate Sensitivity) เป็นข้อมูลที่มีความอ่อนไหวมากในแง่ที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายอย่างสูงเมื่อข้อมูลนั้นถูกนำไปใช้ในทางที่ผิด ข้อมูลลักษณะนี้ครอบคลุมทุกเรื่องของชีวิต ซึ่งข้อมูลระดับนี้ก็ไม่ควรถูกเก็บไว้โดยสิ้นเชิง เช่น หมายเลขประกันสุขภาพ นามแฝง ลายนิ้วมือ รอยตำหนิเมื่อแรกเกิด ที่อยู่เก่า บิดามารดาบุญธรรม ข้อมูลด้านการเงิน รายได้ต่อปี สินทรัพย์ที่มีสภาพคล่อง บัญชีเงินฝาก เงินกู้ หนี้สิน กรมธรรม์ประกันชีวิต การล้มละลาย การซื้อขายหลักทรัพย์ เป็นต้น

3. ข้อมูลที่มีความอ่อนไหวระดับต่ำ (Low Sensitivity) ข้อมูลประเภทนี้เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบุคคลซึ่งเป็นข้อมูลที่น่าไปสู่ข้อมูลที่มีระดับสูงขึ้นไป ดังนั้นก็ถือว่ามีความสำคัญที่ต้องทำการปกปิดเช่นกัน ตัวอย่างเช่น ถิ่นที่อยู่ สัญชาติเดิม ลักษณะทางกายภาพ จำนวนบุคคลที่อาศัยอยู่ในบ้าน หมายเลขโทรศัพท์ สถานที่ทำงาน เวลาทำงาน กรู๊ปเลือด การฝึกงาน เป็นต้น

ส่วนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทางภาษีนั้น การจัดประเภทของข้อมูลตามระดับความอ่อนไหวนั้นอยู่ในระดับกลาง<sup>14</sup> เช่น รหัสภาษี สำนักงานภาษีที่ไปเสียภาษี ภาษีคงค้าง รายได้ที่ต้องเสียภาษี การยกเว้นภาษี ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ข้อพิพาทกับกรมสรรพากร เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้ข้อมูลเหล่านี้จะถูกจัดอยู่ในระดับกลาง แต่หากข้อมูลที่อยู่ในระดับต่ำสามารถระบุถึงตัวบุคคลได้ และบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าของข้อมูลตามข้อมูลทางภาษีที่อยู่ในระดับกลาง ข้อมูลที่อยู่ในระดับต่ำนั้นควรจะเป็นข้อมูลทางภาษีที่ควรเก็บรักษาไว้เป็นความลับ และไม่ควรมีการเก็บรักษาไว้โดยสิ้นเชิงเช่นกัน

### 2.1.1.2 ข้อมูลทางธุรกิจ

กระบวนการทางธุรกิจทั้งหลาย เช่นการผลิตหรือการคิดคั้นนั้นสิ่งสำคัญคือมูลค่าทางเศรษฐกิจของผลผลิตที่ได้ออกมาจากกระบวนการธุรกิจนั้นๆ ซึ่งอาจอยู่ในรูปของสินค้า หรือการบริการ ดังนั้นผู้ประกอบการจึงต้องให้ความสำคัญต่อกระบวนการเหล่านั้นเพราะเป็นสิ่งที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้ประกอบการ รวมถึงมีคุณค่าอย่างมหาศาลในทางเศรษฐกิจ กระบวนการดังกล่าวนี้ถือเป็นข้อมูลทางธุรกิจ เพราะมีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการต่างๆในการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการ ดังนั้นความสำคัญจึงอยู่ที่การเข้าถึงข้อมูลทางธุรกิจดังกล่าว บุคคลที่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้นั้นควรเป็นบุคคลที่เจ้าของข้อมูลให้ความไว้วางใจ และควรจะเป็นบุคคลในวงจำกัดเท่านั้น เมื่อข้อมูลดังกล่าวนี้ได้รับการคุ้มครองจากเจ้าของข้อมูล ทางกฎหมาย

<sup>14</sup> Ibid. p. 230-238.

ก็จะถือได้ว่าข้อมูลดังกล่าวนั้นห้ามบุคคลอื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว ข้อมูลทางธุรกิจบางประเภทนั้นได้มีกฎหมายให้ความคุ้มครองไว้โดยตรง เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า และลิขสิทธิ์ แต่ข้อมูลทางธุรกิจบางประเภทนั้นก็ยังไม่มีการให้ความคุ้มครองเป็นกฎหมายโดยเฉพาะ เช่น แผนการตลาด รายชื่อลูกค้า รายละเอียดของลูกค้า หรือบันทึกทางการเงิน เป็นต้น

ได้มีผู้ให้นิยามความหมายของคำว่า “ข้อมูลทางธุรกิจ” ไว้ดังนี้

“ข้อมูลทางธุรกิจ” คือ ข้อมูลทางเทคนิคบางประเภทของการดำเนินงานทางธุรกิจ ซึ่งต้องเก็บไว้เป็นการส่วนตัวเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งเจ้าของข้อมูลดังกล่าวนั้นนำข้อมูลนั้นไปใช้เพื่อแข่งขันกับผู้ประกอบการรายอื่นในธุรกิจประเภทเดียวกัน ตามธรรมชาติของข้อมูลนั้นหากรู้เป็นการทั่วไปแล้วย่อมทำให้ผลประโยชน์ที่ใช้ในการแข่งขันนั้นสูญสิ้นไป<sup>15</sup>

“ข้อมูลทางธุรกิจ” หมายถึง ข้อมูลในแต่ละวันของการดำเนินการทางธุรกิจที่รวบรวมโดยผู้ประกอบการ ประกอบไปด้วยข้อมูลเกี่ยวกับ ขั้นตอนการผลิต และข้อมูลเกี่ยวกับสินค้า ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นข้อมูลที่มีลักษณะถึงขั้นเป็นความลับ แต่เพียงต้องให้มีการเก็บรักษาและมีการควบคุมการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวทั้งโดยบุคคลภายในองค์กรและนอกองค์กร<sup>16</sup>

เมื่อพิจารณาจากการให้ความหมายของข้อมูลทางธุรกิจข้างต้นนั้น สังเกตได้ว่าลักษณะของข้อมูลทางธุรกิจนั้นเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางธุรกิจของผู้ประกอบการ ซึ่งอาจเป็นเรื่องเกี่ยวกับสินค้าที่ทำการผลิตโดยตรง หรืออาจเป็นข้อมูลภายในองค์กรเช่น รายชื่อลูกค้า โดยที่ข้อมูลดังกล่าวนี้ต้องมีความสำคัญอย่างมากหรือมีมูลค่าสูงทางเศรษฐกิจ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการเก็บรักษาข้อมูลนั้น ซึ่งอาจจัดสถานที่เฉพาะในการเก็บข้อมูล หรือทำการกำหนดบุคคลอื่นผู้มิอำนาจเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว หรืออาจกำหนดวิธีที่ใช้ในการส่งผ่านข้อมูลนั้น หากมีบุคคลอื่นผู้ไม่มีอำนาจในข้อมูลนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว เจ้าของข้อมูลก็มีสิทธิที่จะฟ้องบังคับคดีแก่ผู้เปิดเผยได้ ด้วยลักษณะของข้อมูลทางธุรกิจนั้นเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อผู้เป็นเจ้าของข้อมูล การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวนี้มีความจำเป็นต้องได้รับการยินยอมจากเจ้าของข้อมูล แม้โดยลักษณะของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางธุรกิจนั้นไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวิชาชีพ ออย่างไรก็ตามการที่บุคคลต้องมีหน้าที่ที่ต้องเสียวิชาชีพนั้นก็เนื่องมาจากการการประกอบธุรกิจ ซึ่ง

<sup>15</sup> Alberta Law Reform Institute, Edmonton, Alberta and a Federal Provincial Working Party, Report No. 46, Trade Secrets (1986), page 6.

<sup>16</sup> Jackson, M., A Practical Guide to Protecting Confidential Business Information, Thomson Law Book co., 2003, page 7.

ก่อให้เกิดรายได้ และรายได้นั้นถือเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือเป็นการนำผลกำไรของบริษัทผู้ประกอบการมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นแบบประเมินภาษีในแต่ละปีภาษี แม้ในแบบประเมินดังกล่าวนั้นไม่ได้มีรายละเอียดของข้อมูลทางธุรกิจอยู่ แต่หากมีการเข้าประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานภาษีแล้ว เจ้าพนักงานอาจมีความจำเป็นต้องเรียกตรวจดูข้อมูลดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เช่น การเข้าตรวจดูรายได้ รายจ่ายประจำปีของผู้ประกอบการ เพื่อนำมาประเมินภาษีที่ต้องชำระ ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากรโดยเข้าตรวจสอบบัญชีของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปรากฏว่า โจทก์มีรายรับจากการประกอบกิจการจำนวน 425,130,516.63 บาท<sup>17</sup> หรือในเรื่องที่บริษัท A. โอนหุ้นของบริษัท B. ให้กับบริษัท E. นั้น บริษัท A. จะต้องใช้ ราคาตลาดของหุ้นบริษัท B. เป็นราคาโอน หากราคาโอนหุ้นดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินราคาโอนตามราคาตลาดได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>18</sup>

จากตัวอย่างดังกล่าวนี้เมื่อเจ้าพนักงานทำการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้ประกอบการที่ทำการซื้อขายหุ้น หากการเข้าตรวจสอบนั้นได้เข้าถึงข้อมูลของผู้ประกอบการซึ่งอาจมีมูลค่าทางเศรษฐกิจอย่างมาก อาจก่อให้เกิดความเสียหายในการดำเนินธุรกิจนั้นต่อไปในกรณีที่เจ้าพนักงานนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

### 2.1.2 เหตุผลในการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

จากความหมายของข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีที่กล่าวมาข้างต้นนั้น สามารถพิจารณาได้ว่าข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของบุคคล เช่น ข้อมูลในแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีที่ยื่นต่อเจ้าพนักงาน และอาจหมายรวมไปถึงข้อมูลที่เจ้าพนักงานได้รับมาจากการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร เช่น การเข้าไปประเมินสถานที่ประกอบการของผู้ประกอบการ อย่างไรก็ตามความสำคัญของข้อมูลดังกล่าวนี้ ต้องมีลักษณะที่เป็นความลับ ความลับนั้นคือสิ่งที่ผู้เป็นเจ้าของความลับไม่ประสงค์ที่จะให้ผู้อื่นรู้ถึงความลับนั้น ซึ่งอาจเป็นเหตุผลที่เกี่ยวกับชีวิตส่วนตัว หรือเกี่ยวกับการประกอบอาชีพของเจ้าของความลับนั้น และเมื่อเจ้าของข้อมูลมีเหตุผลในการที่จะเก็บเป็นความลับก็เท่ากับข้อมูลที่เป็นความลับนั้นย่อมมีค่าแก่เจ้าของข้อมูล หากมีผู้อื่นล่วงรู้ข้อมูลหรือล่วงรู้เป็นวงกว้างเกินกว่าที่เจ้าของข้อมูลต้องการจำกัดไว้

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5932/2552.

<sup>18</sup> ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0702/5326 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2551.

ยอมทำให้ข้อมูลที่เป็นความลับของเจ้าของข้อมูลไม่เป็นความลับอีกต่อไป และการที่ผู้อื่นล่วงรู้ข้อมูลดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่เจ้าของข้อมูลหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจเป็นความเสียหายต่อทรัพย์สิน หรืออาจเป็นความเสียหายแก่ชีวิตและเสรีภาพของเจ้าของข้อมูลหรือผู้ที่เกี่ยวข้องได้ ข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีนั้นจะเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญถึงขั้นที่เป็นความลับหรือไม่นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับเจ้าของข้อมูลดังกล่าว ซึ่งส่วนใหญ่คือผู้เสียภาษีอากร โดยไม่จำเป็นว่าข้อมูลทางภาษีทุกประเภทนั้นจะต้องเก็บรักษาเป็นความลับ ตัวอย่างเช่น

ข้อมูลที่ถูกหมายบังคับให้เปิดเผย กฎหมายได้บังคับให้เจ้าของข้อมูลต้องเปิดเผยหรือโฆษณาตีดูไว้ในที่ที่เห็นได้โดยง่ายและเปิดเผย เช่น มาตรา 85/4 แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ณ ที่เปิดเผยซึ่งเห็นได้ง่ายในสถานที่ประกอบการเป็นรายสถานประกอบการ ซึ่งในทะเบียนดังกล่าวมีรายการชื่อ ที่อยู่ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรอยู่ หรือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1021 บัญญัติบังคับไว้ว่านายทะเบียนจะต้องแต่งย่อรายการซึ่งได้ลงทะเบียนแล้วส่งย่อรายการดังกล่าวไปลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาเป็นคราว ๆ ตามแบบที่รัฐมนตรีกำหนด ซึ่งรายละเอียดของข้อมูลที่ได้จดทะเบียนนั้นจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับอำนาจของกรรมการ รายละเอียดของบริษัทเช่น ชื่อ ที่อยู่ หรือวัตถุประสงค์ของบริษัท ตัวอย่างเช่น

การเปิดเผยข้อมูล รายชื่อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มิใช่การเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ไม่ขัดต่อมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>19</sup>

การแจ้งข้อมูลเฉพาะที่เกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ หมายเลขโทรศัพท์ ของผู้ประกอบการซึ่งเป็นข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้ว ไม่เข้าลักษณะเป็นการแจ้งกิจการของผู้เสียภาษีอากร<sup>20</sup>

จากลักษณะของข้อมูลประเภทนี้นั้น สาเหตุที่การเปิดเผยข้อมูลลักษณะดังกล่าวไม่มีความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากว่าข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่เป็นเรื่องปกติที่มีการเปิดเผยทั่วไปเพื่อประโยชน์ในการค้าอยู่แล้ว ไม่ได้มีความสำคัญต่อการประกอบกิจการจนถึงขั้นต้องทำการปกปิดไม่ให้ผู้อื่นรู้ นอกจากนี้การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวยังช่วยให้การดำเนินธุรกิจเป็นไปอย่างราบรื่น จึงไม่มีความจำเป็นที่ต้องปกปิดข้อมูลดังกล่าว หรือการเปิดเผยเกี่ยวกับใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ก็เพื่อให้ทราบว่าผู้ขายสินค้าหรือบริการนี้เป็นผู้มีหน้าที่หัก

<sup>19</sup> กค 0811(กม.02)/130 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2544.

<sup>20</sup> กค 0811(สก)/665 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2542.



ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าและบริการเท่านั้น ไม่ได้แสดงถึงข้อมูลในการประกอบธุรกิจแต่อย่างใด เมื่อข้อมูลดังกล่าวไม่มีลักษณะสำคัญที่เจ้าของข้อมูลต้องการเก็บรักษาเป็นความลับเพื่อประโยชน์ของเจ้าของ ก็เท่ากับว่าข้อมูลนั้นไม่ได้เป็นความลับแม้จะเป็นข้อมูลทางภาษีก็ตาม

### 2.1.3 การให้ความคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลทั่วไปภายใต้พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 56 กล่าวว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับทราบและเข้าถึงข้อมูลหรือข่าวสารสาธารณะในครอบครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น เว้นแต่ การเปิดเผยข้อมูลนั้นจะกระทบต่อความมั่นคงของรัฐ ความปลอดภัยของประชาชน หรือส่วนได้เสียอันพึงได้รับความคุ้มครองของบุคคลอื่น หรือเป็นข้อมูลส่วนบุคคล ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” จากบทบัญญัติมาตรา 56 แสดงให้เห็นถึงความสำคัญในการให้ประชาชนได้รับทราบถึงการดำเนินงานของรัฐ โดยหน่วยงานของรัฐต้องทำการเปิดเผยข้อมูลแก่ประชาชน แต่ไม่ใช่ข้อมูลทุกประเภทที่ประชาชนสามารถเข้าดูได้ โดยในวรรคท้ายของมาตราดังกล่าวได้ห้ามการเข้าถึงข้อมูลในส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล เมื่อรัฐธรรมนูญในฐานะที่เป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศวางแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 จึงเป็นกฎหมายเฉพาะที่วางหลักเกี่ยวกับการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของรัฐ

โดยมีเหตุผลสำคัญในการตราพระราชบัญญัติสามประการ ดังนี้

1. เพื่อให้ประชาชนมีโอกาสรับรู้ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการดำเนินการต่างๆของรัฐเพื่อจะได้แสดงความคิดเห็นและใช้สิทธิทางการเมืองได้โดยถูกต้องกับความเป็นจริง และส่งเสริมให้รัฐบาลเป็นรัฐบาลของประชาชนมากยิ่งขึ้น
2. เพื่อกำหนดข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารให้ชัดเจน และจำกัดการปกปิดเฉพาะข้อมูลข่าวสารที่หากเปิดเผยแล้วจะเกิดความเสียหายต่อประเทศชาติหรือต่อประโยชน์ที่สำคัญของเอกชน โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องให้เหตุผลด้วยว่าเปิดเผยไม่ได้เพราะเหตุใด
3. เพื่อคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลข่าวสารของราชการ ไม่ให้หน่วยงานของรัฐเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลต่อบุคคลอื่น

จากเหตุผลดังกล่าวสามารถยืนยันหลักการที่ว่าสิทธิรับรู้ข้อมูลข่าวสารของประชาชน ถือเป็นรากฐานสำคัญของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย โดยพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ได้รับรองว่าการใช้อำนาจปกครองต้องดำเนินไปอย่างเปิดเผย หรือโปร่งใส ต่อสาธารณชนอยู่เสมอ จะมีข้อยกเว้นไม่ต้องเปิดเผยได้ก็เฉพาะกรณีที่กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นไว้ โดยชัดแจ้งเท่านั้น ทั้งนี้โดยกฎหมายรับรองไว้ด้วยว่าสิทธิส่วนบุคคลจะต้องได้รับการคุ้มครอง โดยห้ามหน่วยงานของรัฐไม่ให้เปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล<sup>21</sup> แก่ผู้อื่น หลักสำคัญของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 คือหลักการเปิดเผยข้อมูลของราชการให้ประชาชนเข้าถึงได้ แต่มีหลักสำคัญที่เคียงคู่กันไปคือหน่วยงานของรัฐจะเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นหรือผู้อื่นไม่ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มีหลักการสำหรับการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ดังนี้

1. หน่วยงานของรัฐต้องดูแลให้มีการจัดเก็บข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลเฉพาะเท่าที่จำเป็น และให้ถูกต้องอยู่เสมอ ทั้งจะต้องยกเลิกการจัดให้มีระบบข้อมูลดังกล่าวเมื่อหมดความจำเป็น (มาตรา 23)
2. หน่วยงานของรัฐจะต้องจัดระบบคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลไม่ให้มีการนำไปใช้โดยไม่เหมาะสมหรือเกิดผลร้ายต่อเจ้าของข้อมูล (มาตรา 23)
3. หน่วยงานของรัฐจะเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความดูแลของหน่วยงานตนต่อผู้อื่นไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูล หรือมีกฎหมายกำหนดข้อยกเว้นไว้โดยเฉพาะ (มาตรา 24)

หลักการตามมาตรานี้ ได้อนุญาตให้หน่วยงานของรัฐเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลได้ต่อเมื่อได้รับหนังสือจากเจ้าของข้อมูล ก่อนหรือขณะที่จะทำการเปิดเผย ในส่วนของเจ้าของข้อมูลนั้นได้มีประกาศกฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2541) ที่ให้อำนาจผู้พิทักษ์สามารถทำการแทนเจ้าของข้อมูลที่เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถที่ไม่สามารถให้ความยินยอมเป็นหนังสือได้ด้วยตนเอง นอกจากนี้กรณีที่เจ้าของข้อมูลถึงแก่กรรมและมิได้ทำพินัยกรรมกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ให้บุคคลต่อไปนี้ดำเนินการแทนตามลำดับก่อนหลัง คือ บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรม คู่สมรส บิดาหรือมารดา ผู้สืบสันดาน พี่น้องร่วมบิดามารดา คณะกรรมการข้อมูลข่าวสาร

<sup>21</sup> พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 4

ของราชการ นอกจากนี้มีกรณียกเว้นที่สามารถเปิดเผยข้อมูลของบุคคลดังกล่าวได้โดยไม่จำเป็นต้องขอความยินยอมจากเจ้าของข้อมูลล่วงหน้า เช่น เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานของตนเพื่อนำไปใช้ตามอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานนั้น หรือเป็นการให้ซึ่งจำเป็นเพื่อป้องกันภัยหรือระงับอันตรายต่อชีวิตหรือสุขภาพของบุคคล เป็นต้น

4. หน่วยงานของรัฐที่ครอบครองข้อมูลนั้นต้องยอมให้เจ้าของข้อมูลเข้าดูข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับตน (มาตรา 25 วรรคแรก)

5. หน่วยงานของรัฐต้องแก้ไขข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลในความครอบครองของตนให้ถูกต้องตามความเป็นจริงตามคำขอของเจ้าของข้อมูล (มาตรา 25 วรรคสาม)

### 2.1.3.1 หลักเกณฑ์ในการคุ้มครองข้อมูลข่าวสารของบุคคลทั่วไป

หลักพื้นฐานสำคัญในเรื่องของข้อมูลข่าวสารของราชการนั้น นอกจากการให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลของราชการแล้ว ในเรื่องข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นเนื่องจากกฎหมายต้องการคุ้มครองความเป็นอยู่ของบุคคล ดังนั้นจึงได้กำหนดหลักการสำคัญแตกต่างจากข้อมูลข่าวสารของทางราชการ โดยกำหนดว่า ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลจะเปิดเผยต่อบุคคลอื่นโดยปราศจากความยินยอมของเจ้าของข้อมูลไม่ได้ เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้น ซึ่งผู้ที่เข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้นั้นต้องเป็นเจ้าของข้อมูล บุคคลที่เจ้าของยินยอมให้เข้าถึง หรือบุคคลที่มีสิทธิตามกฎหมาย

ความหมายของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นได้มีการให้คำนิยามไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ว่าเป็นข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น การศึกษา ฐานะการเงิน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรม หรือประวัติการทำงาน บรรดาที่มีชื่อของผู้นั้นหรือมีเลขหมาย รหัส หรือสิ่งบอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวผู้ันได้ เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ แผ่นบันทึกลักษณะเสียงของคนหรือรูปถ่าย และให้หมายความรวมถึงข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของผู้ที่ถึงแก่กรรมแล้วด้วย

นอกจากนี้เคยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 4126/2543 ได้ให้ความหมายของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลไว้ว่า “คำว่า “ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล” ตาม พ.ร.บ. ข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 มาตรา 4 มีความหมายโดยสรุปว่า หมายถึง สิ่ง que แสดงถึงเรื่องราวความเป็นมาที่เกี่ยวข้องพันกับชีวิตความเป็นอยู่ของบุคคลหนึ่งบุคคลใด อันเป็นเรื่องราวเฉพาะตัวของบุคคลผู้ัน ซึ่ง

จำแนกให้เห็นความแตกต่างจากเรื่องราวของบุคคลอื่น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะบันทึกหรือทำให้ปรากฏในเอกสารหรือวัตถุใด ๆ”

พิจารณาความหมายของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นสรุปได้ว่า ข้อมูลดังกล่าว นั้นต้องเป็นข้อมูลข่าวสารของบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ และลักษณะของมันสามารถทำให้ทราบถึงตัวผู้เป็นเจ้าของข้อมูลดังกล่าวได้ โดยที่ข้อมูลนั้นไม่จำเป็นว่าผู้เป็นเจ้าของข้อมูลต้องการเก็บข้อมูลนั้นๆไว้เป็นความลับ เพราะข้อมูลดังกล่าวเป็นส่วนมากเป็นเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินชีวิตประจำวัน เช่น การศึกษา หรือการเข้ารับการรักษา ดังนั้นหากข้อมูลใดที่เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลและอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานรัฐ การจะเปิดเผยข้อมูลข่าวสารของทางราชการที่พระราชบัญญัติฉบับนี้บังคับจะไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลในส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลได้เว้นแต่จะได้รับความยินยอมจากผู้เป็นเจ้าของข้อมูลหรือเพื่อประโยชน์อื่นใด ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลเพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของเนื้อหาในหนังสือเดินทางและเอกสารประกอบของผู้ขอหนังสือเดินทางไทยเพื่อยืนยันตัวบุคคลของกระทรวงต่างประเทศแก่สถานเอกอัครราชทูตต่างประเทศประจำประเทศไทยและหน่วยงานราชการต่างประเทศ ซึ่งกรณีดังกล่าวถือเป็นการใช้ข้อมูลตามปกติภายในวัตถุประสงค์ของการจัดให้มีข้อมูลข่าวสารนั้นของกระทรวงการต่างประเทศ ตามมาตรา 24(2) ดังนั้นจึงสามารถทำการเปิดเผยได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เจ้าของข้อมูล<sup>22</sup> หรือ หลักฐานการจดทะเบียนรถยนต์เป็นหลักฐานที่ทางราชการทำขึ้น แม้จะไม่ใช่ หลักฐานแสดงกรรมสิทธิ์ในรถยนต์แต่ข้อความในเอกสารบางรายการอาจมีข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลรวมอยู่ด้วย กรมขนส่งทางบกในฐานะหน่วยงานที่ครอบครองดูแลข้อมูลดังกล่าวต้องทำการ จัดระบบรักษาความปลอดภัยตามความเหมาะสม<sup>23</sup>

#### ก) การจัดเก็บข้อมูล

ด้วยลักษณะของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นเป็นสิ่งที่เจ้าของข้อมูลเท่านั้นที่ควร รู้ดังนั้นการจัดเก็บข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลโดยหน่วยงานของรัฐนั้นจะสามารถทำได้ต่อเมื่อ เกี่ยวข้องและจำเป็นกับการดำเนินงานของหน่วยงานนั้นๆให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์เท่านั้น เมื่อ หมดความจำเป็นที่ต้องใช้ข้อมูลดังกล่าวดำเนินงานแล้ว ก็ต้องยกเลิกให้มีการจัดให้มีระบบในการ จัดเก็บข้อมูลนั้นๆ นอกจากนี้ในการเก็บข้อมูลส่วนบุคคลนั้น เนื่องจากเป็นข้อมูลที่เป็นของบุคคล

<sup>22</sup> หนังสือตอบข้อหารือของสำนักงานคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ ที่ นร 0107/1408 ลงวันที่ 17 เมษายน 2546.

<sup>23</sup> หนังสือตอบข้อหารือของสำนักงานคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ ที่ นร 1311/9097 ลงวันที่ 5 ตุลาคม 2542.

ดังนั้นการเข้าถึงข้อมูลที่เป็นของบุคคล โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่อาจกระทบต่อผลประโยชน์ ได้เสียโดยตรงของบุคคลนั้น เพื่อให้ได้ข้อมูลข่าวสารที่ตรงกับความเป็นจริงและคลาดเคลื่อนน้อยที่สุด จึงต้องพยายามทำการจัดเก็บโดยตรงจากเจ้าของข้อมูล ประเด็นของหลักเกณฑ์นี้ที่บัญญัติว่าต้อง “พยายาม” จัดเก็บข้อมูลจากเจ้าของข้อมูลโดยตรงนั้น เนื่องจากในบางกรณีการจัดเก็บข้อมูลจากเจ้าของข้อมูลโดยตรงนั้น อาจไม่สามารถที่จะได้รับข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน เนื่องจากลักษณะของข้อมูลที่เป็นส่วนตัวของบุคคลผู้เป็นเจ้าของที่เจ้าของต้องการเก็บรักษาให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นความลับ หรือในบางครั้งการเปิดเผยข้อมูลอาจทำให้เจ้าของข้อมูลนั้นเองเสียประโยชน์ เช่น ในกรณีที่ศาลสั่งให้มีการสืบเสาะความประพฤติของจำเลยเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาประกอบการวินิจฉัยว่าจะลงโทษจำเลยมากน้อยเพียงใด ซึ่งกรณีมีแนวโน้มที่จำเลยจะให้ข้อมูลที่อาจไม่ตรงกับความเป็นจริงได้ ดังนั้นเจ้าหน้าที่คุมประพฤติอาจต้องหาข้อมูลเพิ่มเติมจากบุคคลรอบข้างบ้าง ไม่จำเป็นต้องหาจากเจ้าของข้อมูลโดยตรง<sup>24</sup>

อย่างไรก็ตามเมื่อหน่วยงานของรัฐได้ทำการจัดเก็บข้อมูลของบุคคลมาแล้ว สิ่งสำคัญคือการเก็บรักษาข้อมูล เนื่องจากข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นโดยหลักจะไม่เปิดเผยให้แก่บุคคลใด ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการรักษาความปลอดภัยให้กับข้อมูลข่าวสารด้วยวิธีที่เหมาะสมเพื่อป้องกันมิให้นำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลร้ายแก่ผู้เป็นเจ้าของข้อมูล ซึ่งในแต่ละหน่วยงานอาจมีการออกระเบียบการเก็บรักษาและการเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลเพื่อรักษาความปลอดภัยให้กับข้อมูลส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานตนได้

#### ข) การเปิดเผยข้อมูล

ตามหลักแล้วหน่วยงานของรัฐจะเปิดเผยข้อมูลของบุคคลโดยปราศจากความยินยอมเป็นหนังสือของเจ้าของข้อมูลที่ได้ให้ไว้ล่วงหน้า หรือในขณะที่ทำการเปิดเผยไม่ได้ ไม่ว่าจะเป็นการเปิดเผยต่อหน่วยงานรัฐแห่งอื่นหรือต่อบุคคลอื่น อย่างไรก็ตามกฎหมายก็ไม่ได้ห้ามการเปิดเผยแก่บุคคลอื่นหรือหน่วยงานรัฐอื่นเสียทั้งหมด หากเป็นการเปิดเผยแก่บุคคลหรือหน่วยงานรัฐบางประเภท หรือเป็นการเปิดเผยในบางสถานการณ์ หน่วยงานรัฐผู้ครอบครองข้อมูลดังกล่าวอยู่นั้นก็สามารถทำการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลได้แม้ไม่ได้รับความยินยอมล่วงหน้าจากเจ้าของข้อมูลก็ตาม เช่น การเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่รัฐในหน่วยงานเพื่อนำไปใช้ตามอำนาจหน้าที่ การเปิดเผยซึ่งจำเป็นเพื่อการระงับอันตรายต่อชีวิตหรือสุขภาพของบุคคล หรือการเปิดเผยต่อศาลและเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือบุคคลที่มีอำนาจตามกฎหมาย เป็นต้น

<sup>24</sup> ฤทัย หงส์ศิริ และมานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายข้อมูลข่าวสารของทางราชการ, สำนักพิมพ์นิติธรรม 2542, หน้า 90.



### 2.1.3.2 หลักเกณฑ์ในการคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลทางภาษี

ลักษณะของข้อมูลทางภาษีนั้นสามารถแบ่งได้ออกเป็นสองประเภท คือ ข้อมูลทางภาษีที่เป็นข้อมูลส่วนบุคคล และข้อมูลทางภาษีที่เป็นข้อมูลทางธุรกิจ มาตรา 4 ของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ได้ให้ความคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น ข้อมูลการศึกษา ประวัติสุขภาพ หรือสิ่งอื่นที่สามารถทำให้ทราบถึงตัวบุคคลได้ เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ เสียงของบุคคล เป็นต้น อย่างไรก็ตามการให้ความหมายตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ได้กำหนดว่าเฉพาะข้อมูลที่มีลักษณะตามที่มาตรา 4 นี้บัญญัติไว้เท่านั้นถึงจะเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่ได้รับการคุ้มครอง เพราะบทบัญญัติใช้คำว่า “เช่น” เท่ากับว่ามีข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลอื่นที่อาจได้รับความคุ้มครองตามพระราชบัญญัตินี้ อย่างไรก็ตาม การพิจารณาว่าข้อมูลใดจะถือว่าเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่จะได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัตินี้จำเป็นต้องได้ความว่าข้อมูลดังกล่าวมีลักษณะที่เป็นข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล หรือเป็นสิ่งบอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวผู้เป็นเจ้าของได้ เมื่อข้อมูลนั้นมีลักษณะที่เข้าหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่งแล้ว ข้อมูลนั้นก็ถือเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่ได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติฉบับนี้เทียบเคียงกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีแล้ว กรมสรรพากรถือเป็นหน่วยงานของรัฐที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เช่นกัน ดังนั้นการใช้อำนาจในการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรก็มีความจำเป็นต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติฉบับนี้ โดยเฉพาะในส่วนของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรควรที่จะเข้าหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัตินี้เช่นกัน เทียบเคียงกับหนังสือตอบข้อหารือของสำนักงานคณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ ที่ นร 1311/9097 ลงวันที่ 5 ตุลาคม 2542 ที่วินิจฉัยว่ากรมขนส่งทางบกนั้นเป็นหน่วยงานของรัฐที่ครอบครองข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการขนส่ง เช่น เอกสารรายการจดทะเบียนรถ เอกสารยื่นประกอบ คำขอดำเนินการทางทะเบียนและภาษีรถ และเอกสารข้อมูลเกี่ยวกับผู้ได้รับใบอนุญาตขับรถหรือผู้ประจำรถ แม้เอกสารบางอย่างนั้นไม่ได้แสดงถึงกรรมสิทธิ์ในตัวรถยนต์ แต่ข้อความในเอกสารดังกล่าวอาจมีข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลรวมอยู่ด้วย พิจารณาได้ว่ากรมขนส่งทางบกนั้นเป็นหน่วยงานที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 เช่นเดียวกับกรมสรรพากร จึงต้องทำการเปิดเผยข้อมูลที่หน่วยงานตนครอบครองอยู่ เว้นแต่ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่จะทำการเปิดเผยได้ต่อเมื่อได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูล นอกจากนี้ลักษณะของข้อมูลที่อยู่ในความ

ครอบครองของกรมสรรพากรนั้นส่วนใหญ่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร เช่น แบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แบบยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร คำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ แบบคำร้องขอคืนภาษี หรือเอกสารอื่นที่ใช้ประกอบการเสียภาษี เช่น เอกสารหลักฐานเพื่อแสดงขั้นตอนและเหตุผลในการพิจารณากำหนดราคาตลาด เป็นต้น ซึ่งเอกสารเหล่านี้ต่างมีข้อมูลที่มีลักษณะของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลรวมอยู่ด้วย อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้ออกประกาศ เรื่องการจัดระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2552 โดยในส่วนของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรนั้น ประกาศฉบับนี้ได้จัดให้มีการเก็บรักษาและทำลายเอกสารของกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ประกอบด้วย

- ชื่อ ชื่อสกุล ชื่อผู้ประกอบการ ชื่อสถานประกอบการ
- วันเดือนปีเกิด วันเดือนปีที่จดทะเบียนภาษี
- เลขประจำตัวประชาชน
- เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร
- สถานภาพสมรส
- ที่อยู่
- เดือนภาษี ปีภาษี
- ประเภทเงินได้พึงประเมิน ประเภทกิจการ ประเภทรายรับ
- จำนวนเงินได้พึงประเมิน ยอดขาย จำนวนรายรับ
- ค่าใช้จ่าย ยอดซื้อ
- ค่าลดหย่อน
- จำนวนเงินภาษี จำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย
- หนี้อากรค้าง
- ลำดับที่สาขา
- ภาษีขาย ภาษีซื้อ
- อัตราภาษีร้อยละ
- อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร โดยกรมสรรพากรได้รับข้อมูลนี้มาจากแบบแสดงรายการหรือเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการนำ

ข้อมูลเหล่านี้ไปใช้ต้องใช้เพื่อการบริหารจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น นอกจากนี้ในการเข้าขอข้อมูลดังกล่าวนี้มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้เป็นการเฉพาะคือ กรณีที่ผู้เป็นเจ้าของข้อมูลนั้นเองต้องการเข้าดูข้อมูลดังกล่าวต้องยื่นคำขอตรวจดูข้อมูลนั้นๆเป็นหนังสือ พร้อมทั้งแสดงหลักฐานความเป็นเจ้าของข้อมูล โดยยื่นคำขอ ณ สำนักงานบริหารกลาง หรือสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานพื้นที่ ที่จัดเก็บหรือควบคุมดูแลข้อมูลข่าวสาร

### 2.1.3.3 วิเคราะห์การนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 มาใช้กับข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 นั้นเป็นกฎหมายสำคัญที่ให้การคุ้มครองข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของทางราชการ เมื่อประชาชนได้ใช้บริการของทางราชการย่อมต้องมีข้อมูลบางส่วนของตนให้แก่ราชการนั้น เพื่อประโยชน์ในการให้บริการ เช่นเดียวกับการใช้บริการทางภาษี เช่น การจดทะเบียนต่างๆ หรือแม้แต่การทำหน้าที่ในฐานะพลเมืองชาวไทยที่ต้องทำการเสียภาษีให้แก่รัฐ การใช้บริการและการชำระภาษีนั้นต้องทำการติดต่อผ่านกรมสรรพากร โดยที่ผู้เสียภาษีอากร หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องทำการยื่นเอกสารต่างๆเกี่ยวกับบริการที่ต้องการใช้ เช่น การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็จำเป็นต้องทำการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแก่กรมสรรพากร หรือการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการต้องทำการยื่นขอการจดทะเบียนนั้นแก่กรมสรรพากรเช่นกัน ข้อมูลต่างๆที่อยู่ในเอกสารเหล่านั้นหากเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลย่อมได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัตินี้และประกาศของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัตินี้จะได้อำนาจคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล แต่การคุ้มครองนั้นจะเป็นการคุ้มครองในข้อมูลข่าวสารของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่รวมถึงนิติบุคคลแต่อย่างใด เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 21 ได้กำหนดว่า ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลนั้นบุคคลผู้จะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายนี้คือ บุคคลธรรมดาผู้มีสัญชาติไทยและบุคคลธรรมดาที่ไม่มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จึงพิจารณาได้ว่ากฎหมายฉบับนี้ไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลข่าวสารที่เป็นของนิติบุคคลแต่อย่างใด ปัญหาคือข้อมูลทางภาษีนั้นนอกจากจะมีข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดาแล้ว ข้อมูลทางภาษีนั้นนอกจากเป็นจำนวนมาก ซึ่งหากเป็นข้อมูลทั่วไป เช่น ชื่อสถานประกอบการ วันจดทะเบียน ตามที่ประกาศกรมสรรพากรได้กำหนดให้เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ก็จะได้รับคุ้มครองจากพระราชบัญญัตินี้ แต่ข้อมูลของนิติบุคคลนั้นส่วนใหญ่เป็นข้อมูลทางธุรกิจ ซึ่งมีความสำคัญต่อการประกอบกิจการของผู้เป็นเจ้าของข้อมูล แต่พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารฯมิได้ครอบคลุมถึงข้อมูลของนิติบุคคล รวมถึงตามประกาศของกรมสรรพากรนั้นก็ได้อำนาจคุ้มครองในการ

เปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลเป็นส่วนน้อย นอกจากนี้ข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่ได้มาจากแบบแสดงรายการภาษีหรือเอกสารอื่นๆเท่านั้น แต่มิได้ครอบคลุมถึงการประเมินของเจ้าพนักงานแต่อย่างใด เมื่อข้อมูลของนิติบุคคลเป็นข้อมูลที่สำคัญในการประกอบธุรกิจ ย่อมพิจารณาได้ว่าข้อมูลนั้นถือเป็นข้อมูลอันเป็นความลับ เพราะผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้นมีจำนวนน้อย และเป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจต่อเจ้าของข้อมูลเอง เช่น รายชื่อลูกค้า รายได้ รายจ่ายของสถานประกอบการ วิธีการดำเนินการธุรกิจ งบประมาณ เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้จะแตกต่างกันไปในแต่ละนิติบุคคล ซึ่งถือเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจ ใช้ในการแข่งขันในตลาด แม้โดยลักษณะของข้อมูลนั้นไม่ใช่ข้อมูลทางภาษีในตัวเอง แต่ข้อมูลเหล่านี้มักปรากฏอยู่ในเอกสารต่างๆที่ใช้ยื่นต่อทางกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการต่างๆ หรือเพื่อใช้ในการตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นเสียภาษี ซึ่งถือได้ว่าข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลทางภาษีอย่างหนึ่ง และเป็นข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีด้วย เนื่องจากลักษณะของข้อมูลนั้นเองที่ไม่ได้เปิดกว้างแก่บุคคลภายนอกทั่วไปเว้นแต่เจ้าของข้อมูลหรือผู้อื่นที่เจ้าของข้อมูลนั้นอนุญาตให้เข้าถึง ตัวอย่างข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีของนิติบุคคลที่ทำการยื่นต่อกรมสรรพากรนั้น เช่น การเตรียมเอกสารเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาการกำหนดราคาตลาด (Transfer Pricing) จำพวกเอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้ง โครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้ประกอบการ หรือเอกสารแสดงยอดขาย และผลประกอบการของผู้ประกอบการและลักษณะของธุรกรรม ที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งเอกสารเหล่านี้ถือว่าเป็นความลับในการดำเนินงานทางธุรกิจ และมีผลประโยชน์มากมายในทางเศรษฐกิจ และมีมูลค่าของกิจการที่สูง

#### 2.1.4 ความพยายามในการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษีตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นบทบัญญัติของกฎหมาย หรือกฎหมายแม่ซึ่งเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติมีการกำหนดเป็นมาตรา ซึ่งได้ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีกระทรวงการคลังเพื่อออกกฎหมายลูก เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศหรือคำสั่งกระทรวง ประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากร ซึ่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้แบ่งกฎหมายออกเป็นสองส่วนดังนี้

1. ภาษีทางตรง เป็นภาษีที่เรียกเก็บโดยตรงจากผู้มีเงินได้ บุคคลหรือนิติบุคคลที่มีเงินได้เกิดขึ้นต้องนำเงินได้นั้นไปเสียภาษีอากร ซึ่งเงินได้ที่ต้องเสียคือ “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะต้องเสียภาษี เงินได้ดังกล่าวให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ภาษีทางตรงแบ่งเป็นสามประเภทคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

2. ภาษีทางอ้อม เป็นภาษีที่ผู้ขาย ผู้ให้บริการ หรือผู้รับเงินเรียกเก็บจากผู้จ่ายเงินหรือผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ แล้วมีหน้าที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนด ภาษีประเภทนี้ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

ในส่วนของตัวบทกฎหมายของประมวลรัษฎากรนั้นแบ่งเป็น 2 ลักษณะ คือ ลักษณะ 1 ซึ่งเป็นข้อความเบื้องต้น และ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร การศึกษาถึงเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น แม้บทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองในเรื่องดังกล่าวจะกล่าวไว้ในลักษณะที่ 1 ซึ่งเป็นบททั่วไปของประมวลรัษฎากร แต่การศึกษานั้นมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาในส่วนของคุณลักษณะที่ 2 ควบคู่กันไป เพราะการที่จะเข้าใจถึงการให้ความคุ้มครองนั้นอย่างแท้จริง จำเป็นต้องทราบถึงหลักเกณฑ์ในการเก็บภาษี และแนวทางในการปฏิบัติของเจ้าพนักงานผู้ดำเนินการตามประมวลรัษฎากรนั้นด้วย

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” บทบัญญัติมาตรานี้ได้กำหนดโทษของเจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ที่ทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ถือว่าเป็นบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงเป็นการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว

การให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเรื่องเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรตามมาตราดังกล่าวนั้นเป็นการวางหลักเกี่ยวกับการรักษาความลับของเจ้าพนักงานภาษีว่าหากเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษีทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร ถือว่ามีความผิดต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งถ้าพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 10 เท่ากับมีความหมายเป็นนัยว่า เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนั้นเป็นเรื่องที่ควรปกปิดไว้ไม่ให้นำไปเปิดเผยต่อผู้อื่น แต่ก็มีผู้เสนอความเห็นที่ต่างออกไป โดยให้ความเห็นว่า การ



เปิดเผยข้อมูลผู้เสียหายอากรบางกรณีจะเป็นแบบอย่างในการเสียหาย และเพิ่มความสนใจในการเสียหาย<sup>25</sup> ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าแม้การเปิดเผยข้อมูลทางภาษีจะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐมากขึ้น เช่น ผู้ที่ไม่เสียหายอากรจะมีโทษปรับในการจงใจละเลยต่อหน้าที่นั้น ซึ่งอาจทำให้ประชาชนเกรงกลัวที่จะหลีกเลี่ยงภาษี หรือการเปิดเผยเรื่องการเงินภาษีไปใช้ประโยชน์สาธารณะ ย่อมทำให้ประชาชนเห็นความสำคัญกับเรื่องดังกล่าว อย่างไรก็ตามการเปิดเผยนั้นควรมีขอบเขตที่จำกัด กรณีที่ข้อมูลนั้นเป็นเรื่องส่วนตัวของบุคคลหรือนิติบุคคล แม้การเปิดเผยจะช่วยเพิ่มความสนใจให้ประชาชน แต่อาจไม่คุ้มค่ากับความเสียหายที่เจ้าของข้อมูลได้รับ เพราะการที่ผู้เสียหายอากรยอมเปิดเผยข้อมูลบางอย่างของตนนั้นก็เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย แต่หากข้อมูลผู้เสียหายอากรเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานไปนั้นถูกนำไปเปิดเผยต่อผู้อื่น ย่อมทำให้ผู้เสียหายอากรไม่มีความมั่นใจในระบบการทำงานของกรมสรรพากร และอาจเป็นเหตุให้การเรียกเก็บภาษีจากภาคเอกชนไม่สะดวก และอาจมีการปกปิดข้อมูลบางข้อมูล ซึ่งกรณีดังกล่าวจะสร้างความเสียหายให้แก่ผู้จัดเก็บมากกว่า ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อการดำเนินกิจการของรัฐด้วย

#### 2.1.4.1 การกำหนดบทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ชัดเจน

บทบัญญัติมาตรา 10 นั้นถูกบัญญัติตั้งแต่แรกเริ่มของการใช้ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 มีลักษณะเป็นบททั่วไปที่กล่าวถึงการดำเนินการตามกฎหมายฉบับนี้ ถึงแม้การใช้ถ้อยคำของมาตรา 10 จะมีลักษณะเป็นการห้ามการกระทำของเจ้าพนักงาน แต่หากพิจารณาจากเนื้อหาแล้ว บทบัญญัตินี้ต้องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร เนื่องจากกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายอากรบางอย่าง เจ้าตัวย่อมต้องการสงวนไว้เป็นความลับ เพราะถ้าเปิดเผยกับผู้อื่นอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับกิจการการค้าและฐานะของบุคคลผู้นั้นได้<sup>26</sup> ฉะนั้นตัวบทกฎหมายนี้จึงให้ความคุ้มครองไม่ให้เจ้าพนักงานเปิดเผย เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น การใช้อำนาจตามข้อบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด เรื่อง การเก็บภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2542 ซึ่งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่มีหนังสือสอบถามหรือเรียกผู้ค้าปลีกหรือบุคคลใดที่เกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐานหรือสิ่งอื่นที่จำเป็นเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามข้อบัญญัติ<sup>27</sup>

<sup>25</sup> เกริกเกียรติ์ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี”, สรรพากรสาส์น 22 (พฤษภาคม-มิถุนายน ,2518):29.

<sup>26</sup> ขุนสวัสดิโกษา ธ.บ., นายสนั่น เกตุทัตธ.บ.,คำอธิบายประมวลรัษฎากร 2496 หน้า 31.

<sup>27</sup> กค 0811/1909 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543.

### 2.1.4.2 ปัญหาที่เกิดจากบทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ชัดเจน

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการ ตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”

บทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่พยายามที่จะให้ความคุ้มครองข้อมูลทาง ภาษีของผู้เสียภาษีอากร โดยห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสีย ภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหากเจ้าพนักงานคนใดละเมิดบทบัญญัติมาตรานี้จะมี ความผิดทางอาญา ตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามแม้บทบัญญัติมาตรา 10 ต้องการให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครอง แต่การบัญญัติกฎหมาย ในลักษณะดังกล่าวนี้ไม่สามารถก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการคุ้มครอง เนื่องจากลักษณะการ บัญญัตินั้นหาได้มีหลักเกณฑ์และเนื้อหาที่จะทำให้เห็นถึงการให้ความคุ้มครองดังกล่าว ยิ่งไปกว่า นั้นการบัญญัติกฎหมายในลักษณะดังกล่าวยังก่อให้เกิดปัญหาแก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติงาน เช่นกัน เพราะไม่มีหลักเกณฑ์การดำเนินงานที่ชัดเจน จึงต้องอาศัยการตีความของเจ้าพนักงาน เพียงอย่างเดียว

#### ก) การตีความและการบังคับใช้อำนาจเจ้าพนักงาน

ในส่วนของเจ้าพนักงานนั้นมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาว่า เจ้าพนักงานผู้ใดต้อง ได้รับโทษตามบทบัญญัตินี้ เนื่องจากมาตรา 10 นั้นได้กำหนดบทลงโทษแก่เจ้าพนักงาน ผู้กระทำการฝ่าฝืนไว้

ก. ผู้เปิดเผยตามมาตรานี้ต้องเป็นเจ้าพนักงานซึ่งมีหน้าที่ โดยทั่วไปเจ้า พนักงานตามมาตรานี้ได้แก่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรผู้มีหน้าที่ทุกท่าน และหมายความรวมถึง เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานราชการ สังกัดกรม หรือหน่วยงานอื่นด้วย ซึ่งเจ้าพนักงานในส่วนหลังนี้แม้ ไม่ใช่เจ้าพนักงานผู้ทำงานให้กับกรมสรรพากรแต่ก็จะถือว่าผู้นั้นเป็นเจ้าพนักงานตามประมวล รัษฎากรด้วย เนื่องจากได้รับมอบอำนาจให้ปฏิบัติหน้าที่ในส่วนที่เกี่ยวข้องภาษี เช่นเจ้าพนักงาน ประเมิน<sup>28</sup> กรณีที่มีการแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินโดยอาศัยอำนาจจากมาตรา 16 มีตัวอย่าง ดังนี้

<sup>28</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 50) ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญดังต่อไปนี้ เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร

- (1) สังกัดศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสาร สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง
- (2) สังกัดสำนักนโยบายการคลังและสำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลังกระทรวงการคลัง

ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 53) ให้ข้าราชการพลเรือนสามัญประเภทบริหาร ประเภทอำนวยการ ประเภทวิชาการ และประเภททั่วไประดับชำนาญงานขึ้นไป สังกัดสำนักตรวจสอบป้องกันและปราบปราม กรมสรรพสามิต เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะกรณีการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 55) ให้นายทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชนจำกัด เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะกรณีรับคำขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรพร้อมกับการรับคำขอจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนบริษัท เป็นต้น

ข้อสังเกตจากประกาศกระทรวงการคลังที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้ใช้อำนาจตามมาตรา 16 การแต่งตั้งเจ้าพนักงานนั้นนอกจากจะระบุว่าเจ้าพนักงานใดเป็นผู้มีอำนาจแล้ว ยังได้ระบุถึงขอบอำนาจของเจ้าพนักงานผู้ได้รับการแต่งตั้งนั้นด้วย นอกจากนี้ไม่จำเป็นว่าเจ้าพนักงานประเมินที่ได้รับการแต่งตั้งตามมาตรา 16 นั้นต้องเป็นเจ้าพนักงานของรัฐแต่อย่างใด รัฐมนตรีว่าการคลังสามารถแต่งตั้งบุคคลจากภายนอกภาคเอกชนมาเป็นเจ้าพนักงานประเมินได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 46) ให้บุคคลต่อไปนี้ เป็นเจ้าพนักงานประเมินเฉพาะกรณีการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรและกรณีอื่นที่เกี่ยวข้อง

- (1) บุคคลซึ่งเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่กรมสรรพากรได้จัดจ้างให้ปฏิบัติงานด้านฮาร์ดแวร์ (Hardware) ด้านซอฟต์แวร์ (Software) และการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) บุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลหรือบุคคลในคณะบุคคล ที่กรมสรรพากรได้จัดจ้างให้ปฏิบัติงานด้านฮาร์ดแวร์ (Hardware) ด้านซอฟต์แวร์ (Software) และการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากร

(3) บุคคลซึ่งเป็นพนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลหรือบุคคลในคณะบุคคลที่ปฏิบัติงานด้านฮาร์ดแวร์ (Hardware) ด้านซอฟต์แวร์ (Software) ที่กรมสรรพากรได้จัดซื้อ

ดังนั้นหากเจ้าพนักงานตามประกาศเหล่านี้ได้ล่วงรู้ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร แต่เป็นข้อมูลที่ไม่ได้อยู่ในข่ายอำนาจของตนแล้วได้กระทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 10 ก็จะไม่มีความผิดตามมาตรา 10

ข. เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่นั้นได้รู้ข้อมูลหรือเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องโดยหน้าที่ราชการของตน เมื่อเจ้าพนักงานได้ใช้อำนาจตามหน้าที่ที่กฎหมายให้ หรือตามที่ได้รับมอบหมาย อาจได้ทราบถึงกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องประเด็นสำคัญอยู่ที่การทราบข้อมูลดังกล่าวนั้นต้องเป็นการทราบจากการที่ตนปฏิบัติหน้าที่เท่านั้น ตัวอย่างเช่น มาตรา 88/3 การที่เจ้าพนักงานประเมินเข้าไปยังสถานที่ประกอบการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ ในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษี หรือการที่เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกบัญชีหรือเอกสารมาตรวจสอบ<sup>29</sup> ซึ่งการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวนั้น เมื่อกฎหมายให้อำนาจในการเรียกดูเอกสารต่างๆ เพื่อให้ประกอบการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นได้เสียโดยถูกต้องหรือไม่ เอกสารเหล่านั้นอาจเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับกิจการ ซึ่งอาจเป็นเรื่องทั่วไปหรือเป็นเรื่องที่เป็นความลับ ดังนั้นหากเจ้าพนักงานประเมินผู้ปฏิบัติหน้าที่ตามมาตราดังกล่าวนำข้อมูลที่ทราบมาจากการใช้อำนาจนั้นไปเปิดเผยย่อมมีความผิดตามมาตรา 10 เพราะเป็นการเปิดเผยจากการที่ตนมีหน้าที่ในส่วนนั้น

ค. เจ้าพนักงานผู้นั้นได้นำข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรไปเปิดเผยโดยการนำออกแจ้งหรือยังให้ทราบไม่ว่าโดยวิธีการใด องค์ประกอบความผิดที่สำคัญของมาตรา 10 คือ “การเปิดเผย” การเปิดเผยนั้น คือการทำให้คนที่ไม่รู้ได้รู้ข้อความ แม้รู้แต่บางส่วนก็ถือว่าเป็นการเปิดเผยแล้ว นอกจากนี้การส่งต่อไปยังคนอื่นเพื่อให้ผู้นั้นรู้หรือเปิดเผยก็ถือว่าเป็นการเปิดเผยเช่นกัน อาจเปิดเผยต่อคนๆ เดียวไม่จำเป็นต้องโฆษณาต่อคนทั่วไปก็ได้<sup>30</sup>

<sup>29</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 88/4

<sup>30</sup> จิตติ ดิงศภกิจย์\_อ้างแล้วในเชิงอรรถ (1) หน้า 154.

“การนำออกแจ้ง” หมายถึงการนำข้อมูลดังกล่าวออกเผยแพร่ ทำให้ผู้อื่นทราบหรือล่วงรู้ข้อมูลดังกล่าว เช่น การคัดถ่ายสำเนา หรือย่อ ส่วนคำว่า “ยังให้ทราบ” หมายถึงการนำออกเผยแพร่ไม่ว่าเป็นการโฆษณาหรือลงพิมพ์ เพื่อให้ผู้อื่นทราบข้อมูลดังกล่าว<sup>31</sup>

องค์ประกอบความผิดข้างต้นนั้นเป็นการกำหนดว่าการกระทำเช่นใดที่จะเข้าข่ายถือว่าเป็นความผิดตามมาตรา 10 อย่างไรก็ตามแม้กฎหมายจะให้ความสำคัญกับการกระทำของเจ้าพนักงาน แต่กลับไม่มีเนื้อหาสาระที่เกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลดังกล่าว ดังนั้นย่อมเกิดปัญหาขึ้นเมื่อการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการตีความว่าสิ่งใดเป็นข้อมูลที่สามารถเปิดเผยได้หรือไม่ขึ้นอยู่กับความเห็นของเจ้าพนักงานแต่เพียงฝ่ายเดียว โดยที่การวินิจฉัยนั้นกลับไม่มีหลักเกณฑ์ที่ใช้เป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานปฏิบัติ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่จะทำการพิจารณาถึงสิ่งที่ถือว่าเป็นข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียหายอากรที่ห้ามทำการเปิดเผย ซึ่งเมื่อไม่มีแนวทางที่ชัดเจน อาจก่อให้เกิดการทำงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียหายอากรตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมีบทกำหนดโทษทางอาญาที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 13 ซึ่งหากไม่มีแนวทางให้แก่เจ้าพนักงานในการปฏิบัติงาน เจ้าพนักงานอาจไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเต็มที่ เพราะเกรงว่าอาจมีความผิดที่เป็นโทษทางอาญาซึ่งเกิดจากการทำงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว

#### ข) ผลกระทบที่เกิดแก่ผู้เสียหายอากร

ผู้เสียหายอากรตามความหมายของประมวลรัษฎากรนั้น แบ่งตามประเภทของภาษีที่ต้องเสีย คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อบุคคลใดตามประมวลรัษฎากรเข้าข่ายว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีก็นับว่าเป็นผู้เสียหายอากรเช่น ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 คือผู้ประกอบการ และผู้นำเข้า หรือผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2<sup>32</sup> เป็นต้น

กิจการของผู้เสียหายอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้องที่ได้รับ ความคุ้มครองตามมาตรา 10 นั้น มิได้มีบทบัญญัติใดที่กำหนดไว้ชัดเจนว่าสิ่งใดที่จะถือว่าเป็น “กิจการของผู้เสียหายอากรหรือของ

<sup>31</sup> ธนบูรณ์ ใจตั้งมั่น, การเปิดเผยข้อมูลกิจการของผู้เสียหายอากรทำได้หรือไม่, สรรพการสาส์น ปีที่ 49 (มกราคม 2545) หน้า 30.

<sup>32</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2



ผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง” ดังนั้นจึงต้องอาศัยข้อเท็จจริงจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร และจากหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น

บันทึกเหตุการณ์ขายทอดตลาดไม่ใช่ข้อมูลที่แสดงถึงลักษณะการประกอบกิจการของผู้เสียภาษีอากร แต่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการจัดการทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และวิธีการขายทอดตลาดนั้นเป็นการกระทำโดยเปิดเผยแก่บุคคลทั่วไป ดังนั้น การอนุญาตให้คัดสำเนาบันทึกเหตุการณ์ขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นการเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร จึงไม่เป็นการฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด<sup>33</sup>

บริษัทนายจ้างขอคัดสำเนาของนาย ก. ซึ่งเป็นพนักงาน เพื่อรวบรวมพิจารณาลงโทษกรณีพนักงานทำการละเมิดต่อนายจ้าง กรณีดังกล่าวถือเป็นกิจการหรือข้อมูลส่วนตัวของนาย ก. ห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ถือเป็นกรณียกเว้นมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>34</sup>

นาย ก. มิใช่ตัวแทนของบริษัท ข. จึงไม่มีสิทธิขอทราบข้อมูลผลการตรวจสอบภาษีของบริษัท เจ้าพนักงานผู้เปิดเผยหรือแจ้งให้นาย ก. ทราบจึงมีความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>35</sup>

นาย ข. สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรขอทราบข้อมูลการเสียภาษีของบริษัท ค.ว่ามีจำนวนเท่าใด เพื่อใช้ในการวางแผนการเงินงบประมาณรายได้แผ่นดิน การแจ้งข้อมูลดังกล่าวให้นาย ข. มีความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>36</sup> ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นการใช้ข้อมูลของกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ทางการเมือง<sup>37</sup>

รายชื่อผู้ร่วมค้าที่ร่วมกันขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เป็นข้อมูลที่ได้จากการที่ผู้ร่วมค้าต้องการมีหมายเลขประจำตัวเพื่อการชำระภาษีเงินได้ มิใช่ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร ผู้กฤษฎีกาต้องการรู้ข้อมูลข่าวสารเพียงรายชื่อผู้ร่วมค้าที่มีส่วนสำคัญในการขอเลขหมายประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามกิจการร่วมค้า C.P.B. ที่ได้มีการประกอบกิจการแล้ว โดยไม่

<sup>33</sup> กค 0811/11665 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2542.

<sup>34</sup> กค 0811(กม)/79 ลงวันที่ 24 มกราคม 2538.

<sup>35</sup> กค 0811(กม)/15881 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2541.

<sup>36</sup> กค 0811(กม)/0680 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2539.

<sup>37</sup> ทัศนะศักดิ์ จรรยาพูน, 2 มีนาคม 2554, ที่ปรึกษากฎหมาย บริษัท ลอว์อัลลายแอนซ์ จำกัด, สัมภาษณ์.

ประสงค์จะรู้ถึงเรื่องเกี่ยวกับกิจการภายในของกิจการร่วมค้าแต่อย่างใดจึงไม่เข้าข่ายมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>38</sup>

การโอนขายหุ้น บริษัท ซิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ให้แก่นายบรรณพจน์ ดามาพงศ์ และนางสาวยี่งลักษณ์ ชินวัตร โดยไม่ผ่านตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งการขอข้อมูลดังกล่าวก็เพื่อประสงค์จะทราบว่า การโอนหุ้นดังกล่าวกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีอากรหรือไม่ กรณีที่มีการประเมินกรมสรรพากรได้เรียกเก็บภาษีด้วยเหตุผลใด และเป็นจำนวนเท่าใด กรมสรรพากรเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลจะทำให้ทราบถึงฐานะและสภาพกิจการของบุคคล กรมสรรพากรจึงไม่อาจเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้<sup>39</sup>

กรมสรรพากรมีความเห็นว่า การที่จะประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เสียภาษีเงินได้สูงสุด 50 รายแรกในแต่ละปีให้ทราบโดยทั่วกันโดยระบุดอกเงินภาษีรวมเป็นเลขตัวกลม (round figures) ตามลำดับการเสียภาษีสูงต่ำเป็นช่วง ๆ แต่มิได้ระบุจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละคนได้เสียไว้ จะเป็นการกระตุ้นเตือนบุคคลที่มีรายได้สูงให้สำนึกในหน้าที่การเสียภาษีและแข่งขันกระทำความดีโดยการเสียภาษีเงินได้ให้ถูกต้องครบถ้วนยิ่งขึ้น เป็นการเสริมสร้างค่านิยมใหม่ให้เกิดขึ้นในสังคมไทย การประกาศดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร จึงน่าจะกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย และไม่ฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>40</sup> แต่ในเรื่องนี้ได้มีคำวินิจฉัยกลับจากคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่เห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเสียภาษีเงินได้ไปมากน้อยเพียงใดนั้น เป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรแม้จะเป็นการประกาศโดยไม่ได้ระบุจำนวนที่แน่นอนก็ถือว่าเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>41</sup>

จากแนวคำวินิจฉัยข้างต้นนั้น สิ่งที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรนั้น หมายความว่า รวมถึง ข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือขอคืน ข้อมูลเกี่ยวกับการบริหารงาน รายได้ รายรับ ผลกำไรขาดทุน ข้อมูลเกี่ยวกับขั้นตอนการผลิตสินค้า ของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น ของคู่สมรส ของบุตร ของบริษัทในเครือ ตลอดจนญาติพี่น้องหรือบริวาร ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นมีความสำคัญต่อผู้เป็นเจ้าของข้อมูล การเปิดเผยออกไปนั้นย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรหรือ

<sup>38</sup> คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารสาขาเศรษฐกิจและการคลังของประเทศ ที่ ศค 3/2545.

<sup>39</sup> หนังสือด่วนที่สุด ที่ กค.0801/112 ลงวันที่ 27 ก.พ.2545.

<sup>40</sup> กค.0804/16719 ลงวันที่ 12 กันยายน 2520.

<sup>41</sup> ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ 287/2520.

ผู้อื่นที่เกี่ยวข้องได้รับความเสียหาย แต่ลักษณะของข้อมูลดังกล่าวที่ห้ามทำการเปิดเผยนั้น มีเพียงเจ้าพนักงานเท่านั้นที่สามารถวินิจฉัยได้ว่าข้อมูลประเภทใดที่ห้ามทำการเปิดเผย ซึ่งในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรนั้นหาได้กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวไม่ กลับบัญญัติแต่เพียงว่าข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนั้นห้ามทำการเปิดเผย เมื่อกฎหมายมิได้บัญญัติว่าสิ่งใดเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร จึงต้องอาศัยการตีความของเจ้าพนักงานเอง ซึ่งส่งผลกระทบต่อตัวผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากความไม่แน่นอนของกฎหมายที่ไม่มีแนวทางในการตีความว่าข้อมูลใดที่จะได้รับความคุ้มครอง ทุกอย่างขึ้นอยู่กับกรวินิจฉัยของฝ่ายเจ้าพนักงานเท่านั้น

### 2.1.4.3 โทษเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับทางภาษี

ความรับผิดเมื่อฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นมีบทบัญญัติในมาตรา 13 วางหลักไว้ว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 มีความผิด ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ” มาตรานี้เป็นบทกำหนดโทษเจ้าพนักงานผู้เปิดเผยเรื่องหรือกิจการของผู้เสียภาษีอากรอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 10 มีโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ

ในเรื่องของโทษตามประมวลรัษฎากรนั้น มาตรา 3 ทวิ กำหนดว่า

“ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้ เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรถูกต้องได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดต่อไปนี้ เว้นแต่ความผิดตามมาตรา 13 คือ

(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด

(2) ความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกเกินหกเดือน แต่ไม่เกินหนึ่งปีหรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปี ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยอธิบดี อธิบดีกรมการปกครองและอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้ต้องหาให้ถูกฟ้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบตามวรรคหนึ่งเห็นว่า ไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบหรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบหรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในวรรคแรกของมาตราดังกล่าว ความผิดตามมาตรา 10 ที่ต้องได้รับโทษตามมาตรา 13 นั้นถือเป็นความผิดที่มีโทษขนาดหนักไม่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้<sup>42</sup> การเปรียบเทียบปรับนั้นเป็นหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นการให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายบริหารลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดทางอาญา ถือว่าเป็นการยกเว้นหลักทั่วไปที่ว่าศาลยุติธรรมเท่านั้นที่จะมีอำนาจลงโทษทางอาญา<sup>43</sup> ความมุ่งหมายของการเปรียบเทียบนั้นต้องการให้คดีเล็กน้อยมีทางเลิกกันได้ในระดับสอบสวน มาตรา 3 ทวิ นั้นเป็นบทบัญญัติที่ผ่อนเบาให้แก่ผู้กระทำความผิด เพราะการกระทำความผิดอันเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรนั้น มิใช่เป็นกรณีร้ายแรงอย่างการกระทำความผิดในทางอาญาอย่างอื่น จึงไม่ควรได้รับโทษทางอาญาถ้าไม่จำเป็น โดยมาตรานี้ได้แบ่งโทษออกเป็นสามประเภทคือ โทษสถานเบา โทษสถานกลาง และโทษสถานหนัก การที่มาตรา 3 ทวิ วรรคแรกได้ห้ามการเปรียบเทียบปรับความผิดตามมาตรา 13 นั้น เท่ากับว่า ความผิดตามมาตรา 13 นั้น ถือเป็นโทษสถานหนัก ห้ามให้บุคคลผู้มีอำนาจตามมาตรา 10 ใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบ ดังนั้นเจ้าพนักงานที่กระทำความผิดตามมาตรา 10 ที่มีบทลงโทษตามมาตรา 13 นั้นต้องถูกฟ้องต่อศาลเสมอไป ไม่สามารถทำการเปรียบเทียบได้

อย่างไรก็ตามในเรื่องของการเปรียบเทียบปรับนั้น มาตรา 39(3) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้บัญญัติว่า สิทธินำคดีอาญามาฟ้องยอมระงับไปเมื่อคดีเลิกกันตามมาตรา 37 ซึ่งบทบัญญัติตามมาตรา 37 นั้นเป็นเรื่องของการทำการเปรียบเทียบปรับเพื่อให้คดีที่มีความผิดทางอาญาเล็กน้อยสามารถเลิกกันได้ในระดับสอบสวน ซึ่งความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรนั้นได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 37(2) ว่าหากเป็นโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท ทั้งนี้แม้ว่าจะมีโทษจำคุกด้วยก็ตาม หากสามารถลงโทษปรับสถานเดียวได้ ก็สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ และเมื่อทำการเปรียบเทียบปรับในระดับสอบสวนแล้วก็ถือว่าคดีนั้นสิ้นสุดไม่จำเป็นต้องฟ้องร้องต่อศาลเพื่อเอาผิดกับผู้กระทำความผิดอีก

<sup>42</sup> ขุนสวัสดิโกษา ธ.บ., นายสนั่น เกตุทัต ธ.บ. อ้างแล้วในเชิงอรรถ (26) หน้า 42.

<sup>43</sup> เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่าด้วยการดำเนินคดีในชั้นตอนก่อนการพิจารณา, (กรุงเทพมหานคร: หจก. จีระวิชาการพิมพ์ พิมพ์ครั้งที่ 6, 2551) หน้า 187.

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 3 ทวิของประมวลรัษฎากรนั้น บทบัญญัติดังกล่าวกำหนดว่าความผิดตามมาตรา 10 ที่มีโทษตามมาตรา 13 นั้นถือเป็นความผิดร้ายแรงที่ไม่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ แต่โทษตามมาตรา 13 นั้นเป็นโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งหากพิจารณาตามมาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว โทษดังกล่าวเป็นความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท เท่ากับว่า โทษตามมาตรา 13 นี้อยู่ในข่ายของความผิดที่สามารถเลิกกันได้โดยการเปรียบเทียบปรับตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนด แต่เมื่อพิจารณาแล้วอาจก่อให้เกิดความสับสนในทางปฏิบัติ เนื่องจากมาตรา 3 ทวิของประมวลรัษฎากรนั้นได้ทำการแก้ไขเมื่อ พ.ศ. 2525 ในขณะที่มาตรา 37 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมเมื่อ พ.ศ. 2529 ซึ่งแม้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายตามที่กล่าวมา แต่ไม่ได้มีการแก้ไขให้เรื่องดังกล่าวสอดคล้องกัน ทำให้อัตราโทษที่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับในคดีภาษีอากรเกิดความไม่ชัดเจน และส่งผลกระทบต่อความผิดของเจ้าพนักงานที่มาตรา 13 บัญญัติระวางโทษไว้

นอกจากนี้ แม้ประมวลรัษฎากรจะเป็นกฎหมายเฉพาะที่มีบัญญัติถึงโทษสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้เปิดเผย แต่นอกจากบทลงโทษดังกล่าวแล้วยังอาจต้องรับโทษตามกฎหมายอื่น ๆ เช่น กฎหมายอาญาในเรื่องเกี่ยวกับการเปิดเผยความลับโดยเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่<sup>44</sup> กฎระเบียบหรือข้อบังคับของราชการ เช่นตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 หรือพระราชบัญญัติความลับทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 เป็นต้น

## 2.2 แนวคิดพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

เมื่อกล่าวถึงผู้เสียภาษีอากร กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีโดยตรงคือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติถึงการเสียภาษีอากรจากเอกชนทั้งที่เป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล สู่ภาครัฐ โดยได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการเสียภาษี รวมถึงการบัญญัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีนั่นๆด้วย แต่หากพิจารณาจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันส่วนใหญ่จะเน้นไปทางหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรมากกว่า ผู้เสียภาษีอากรมักทราบว่าตนมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ดังกล่าวย่อมจะต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติ ตัวอย่างหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร เช่น การที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจตนา ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่

<sup>44</sup> อ้างแล้ว(27).



สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท<sup>45</sup> หรือการที่ตัวแทนผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่นอกราชอาณาจักรออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>46</sup> เป็นต้น แต่ในเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรกลับไม่มีบัญญัติไว้โดยตรง ในการศึกษาครั้งนี้จึงต้องทำการศึกษาเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยศึกษาจากประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว

คำว่า “สิทธิ” ได้มีผู้ให้ความหมายของคำว่าสิทธิ ดังนี้

สิทธิ คือประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้<sup>47</sup>

สิทธิ คือความชอบธรรมที่บุคคลอาจใช้ยันกับผู้อื่นเพื่อคุ้มครองหรือรักษาผลประโยชน์อันเป็นส่วนพึงมีพึงได้ของบุคคลนั้น<sup>48</sup>

สิทธิ คือประโยชน์หรืออำนาจของบุคคลที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองป้องกันให้<sup>49</sup>

เมื่อพิจารณาจากคำว่าสิทธิที่มีผู้ให้ความหมายไว้ สามารถสรุปได้ว่า สิทธิ คือสิ่งที่บุคคลพึงมีโดยที่กฎหมายได้ให้อำนาจและรองรับไว้ เช่นนี้การที่บุคคลจะมีสิทธิได้จึงต้องมีกฎหมายบัญญัติให้สิ่งนั้นเป็นสิทธิและกฎหมายดังกล่าวต้องรับรองการมีสิทธิที่ให้แก่บุคคลเช่นนั้นโดยการให้ความคุ้มครองในสิทธิที่บุคคลมีผ่านรูปแบบของกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกาที่เป็นต้นแบบของรัฐธรรมนูญในทุกประเทศทั่วโลกได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมใน ฉบับที่ 1 ถึง 10 ที่เรียกว่า “Bill of Rights” ที่ทำให้สิทธิของประชาชนนั้นได้รับการคุ้มครองอย่างเต็มที่ โดยที่การคุ้มครองสิทธิของประชาชนในรัฐธรรมนูญฉบับนี้จะเน้นในเรื่องการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกิดจากการกระทำของรัฐ<sup>50</sup>

<sup>45</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4.

<sup>46</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/3.

<sup>47</sup> หยุด แสงอุทัย, คำบรรยายความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514 พิมพ์ครั้งที่ 4) หน้า 238.

<sup>48</sup> ปรีดี เกษมทรัพย์, กฎหมายแพ่งหลักทั่วไป (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525) หน้า 25.

<sup>49</sup> พิชญ์ รพินทร์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป ภาค 2 บุคคล ภาค 3 สิทธิ (กรุงเทพมหานคร, 2456) หน้า 75.

<sup>50</sup> มานิตย์ จุมปา และพรสันต์ เลี้ยงบุญเลิศชัย, รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา คำอธิบายเรียงมาตราพร้อมคำพิพากษาศาลฎีกา (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552) หน้า 33.

สิทธินั้นแบ่งออกเป็นสองประเภทหลักๆ คือ สิทธิเกี่ยวกับสภาพบุคคล และสิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สิน<sup>51</sup> การให้สิทธิเกี่ยวกับสภาพบุคคลนั้นเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ทุกประเทศได้ให้การรับรอง ถือได้ว่าเป็นสิทธิสากล เนื่องจากมนุษย์ทุกคนเกิดมาเป็นอิสระทุกคนย่อมมีสิทธิได้รับการเคารพนับถือว่าเป็นบุคคลตามกฎหมาย และต้องได้รับความคุ้มครองที่เท่าเทียมกันในฐานะที่เป็นมนุษย์ บุคคลย่อมมีสถานะความเป็นเจ้าของในตัวของตนเอง เช่น เรื่องของร่างกาย อนามัย ชื่อเสียง ความคิดเห็น และสติปัญญา เป็นต้น ส่วนสิทธิอีกประเภท คือสิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น เป็นประโยชน์ที่กฎหมายรับรองให้บุคคลมีสิทธิเหนือวัตถุที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างในลักษณะที่อาจมีราคาหรือถือเอาได้

นอกจากการแบ่งประเภทของสิทธิตามลักษณะของวัตถุแห่งสิทธิ ดังที่กล่าวข้างต้น สิทธินั้นอาจแบ่งได้เป็นอีกประเภทโดยคำนึงถึงกฎหมายที่ให้สิทธิแก่บุคคล โดยแบ่งออกเป็นสิทธิตาม กฎหมายมหาชน สิทธิตามกฎหมายเอกชน และสิทธิตามกฎหมายระหว่างประเทศ<sup>52</sup> การศึกษาวิจัยในเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนี้จะทำการศึกษาในส่วนของสิทธิตามกฎหมายมหาชน และกฎหมายเอกชนควบคู่กันไป โดยแบ่งเนื้อหาออกเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากร และการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของบุคคล

## 2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

การที่จะทราบถึงขอบเขตของการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้นั้น มีความจำเป็นที่ต้องทำการศึกษาลักษณะของสิทธิว่ามีลักษณะเช่นใดและมีกฎหมายใดให้การรับรอง และคุ้มครองสิทธิดังกล่าว การแบ่งประเภทของสิทธินั้นนอกจากการแบ่งตามวัตถุแห่งสิทธิ คือสิทธิเกี่ยวกับสภาพบุคคลและสิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินแล้ว ยังมีการแบ่งประเภทสิทธิตามกฎหมายที่ได้ให้การรับรองสิทธินั้น คือสิทธิตามกฎหมายมหาชน สิทธิตามกฎหมายเอกชน และสิทธิตามกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งในส่วนของสิทธิเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร ผู้วิจัยจะทำการศึกษาเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายมหาชน และกฎหมายเอกชนเท่านั้น

กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับรัฐและบุคคลทางปกครอง เป็นการที่รัฐเข้าใช้

<sup>51</sup> พิชญ์ รพินทร์, อ้างแล้วในเชิงอรรถ(49) หน้า 76.

<sup>52</sup> หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้วในเชิงอรรถ(47) หน้า 247.

อำนาจแทรกแซงในนิติสัมพันธ์ของปัจเจกชน<sup>53</sup> แต่การใช้อำนาจดังกล่าวของรัฐนั้นจำเป็นต้องมีกฎหมายให้อำนาจแก่รัฐในการเข้าแทรกแซง โดยการใช้อำนาจนั้นต้องปฏิบัติอย่างเคร่งครัดตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ เช่นนั้นการรับรองสิทธิของบุคคลที่เกิดจากกฎหมายมหาชนนั้น ต้องเป็นการที่รัฐโดยรัฐธรรมนูญก็ดี โดยกฎหมายก็ดี ยอมผูกพันตนเอง เพื่อประโยชน์ของเอกชนเป็นหลัก แม้กฎหมายมหาชนจะให้อำนาจแก่ฝ่ายรัฐเข้าแทรกแซงปัจเจกชนก็ตาม แต่เมื่อใดที่กฎหมายที่ให้อำนาจนั้นได้ให้การคุ้มครองสิทธิของปัจเจกชนด้วย ฝ่ายรัฐเองก็ต้องผูกพันให้ความคุ้มครองปัจเจกชนในเรื่องที่กฎหมายนั้นๆ ได้ให้สิทธิไว้

ประเภทของสิทธิตามกฎหมายมหาชน แบ่งออกได้ ดังนี้<sup>54</sup>

#### สิทธิเกี่ยวกับสถานะของบุคคลในทางปฏิเสศ

เป็นสิทธิของปัจเจกชนที่จะใช้เพื่อปฏิเสธการดำเนินการของรัฐที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับสิทธิและเสรีภาพของตน เมื่อการกระทำของรัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชน บุคคลผู้นั้นสามารถป้องกันหรือปฏิเสธการกระทำเช่นนั้นของรัฐได้ เพื่อให้รัฐละเว้นที่จะไม่ก่อให้เกิดสิทธินี้ ตัวอย่างของสิทธิประเภทนี้คือ สิทธิตามรัฐธรรมนูญและสิทธิมนุษยชน

#### สิทธิที่เกี่ยวกับสถานะของบุคคลในทางที่จะดำเนินการ

กฎหมายบางตัวได้ให้สิทธิแก่บุคคลในการดำเนินการบางอย่าง เช่น การที่รัฐธรรมนูญให้ประชาชนไปใช้สิทธิเลือกตั้ง เช่นนี้ก็ถือเป็นสิทธิของบุคคลในทางที่จะดำเนินการในวิถีทางที่เป็นประชาธิปไตยในการใช้สิทธิเลือกตั้ง เมื่อกฎหมายได้ให้สถานะของบุคคลที่จะดำเนินการใดในลักษณะที่ราษฎรมีต่อรัฐ ราษฎรก็มีสิทธิที่จะดำเนินการได้โดยไม่ถูกก้าวก่าย

#### สิทธิที่ให้เรียกร้องการปฏิบัติการบางประการจากรัฐ

ตัวอย่างของสิทธิประเภทนี้คือ สิทธิที่จะเรียกร้องให้รัฐคุ้มครองสิทธิของบุคคลที่มีกฎหมายรองรับไว้ เมื่อบุคคลมีสิทธิ ผู้ใช้อำนาจตามกฎหมายคือรัฐ ก็จำเป็นต้องให้การคุ้มครองตามที่กฎหมายบัญญัติ ไม่เช่นนั้นบุคคลก็มีสิทธิเรียกร้องให้รัฐปฏิบัติได้

<sup>53</sup> ชาอุทัย แสงวงศ์, กฎหมายมหาชน ความเป็นมา ทฤษฎี และหลักการที่สำคัญ(กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2553) หน้า 21.

<sup>54</sup> หยุด แสงอุทัย, อ่างแล้วในเชิงอรรถ(47) หน้า 247.

ในส่วนของสิทธิตามกฎหมายเอกชนนั้น ต้องพิจารณาถึงหลักการของกฎหมายเอกชนเป็นสำคัญว่ามีลักษณะเช่นใด และมีความแตกต่างจากกฎหมายมหาชนอย่างไร กฎหมายเอกชนเป็นกฎหมายว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างปัจเจกชนกับปัจเจกชน ซึ่งต่างจากกฎหมายมหาชนที่เน้นถึงความสัมพันธ์ของรัฐกับปัจเจกชนในฐานะที่สูงกว่า นอกจากนี้กฎหมายเอกชนจะมุ่งเน้นในการคุ้มครองประโยชน์ของปัจเจกชนเป็นสำคัญ ปัจเจกชนนั้นมีสิทธิทำการใดๆ ได้ภายใต้กรอบของกฎหมายโดยไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายมหาชนที่รัฐจะทำการอันใดต้องมีกฎหมายให้อำนาจที่จะกระทำได้ เป็นการยึดถือบทกฎหมายอย่างเคร่งครัด เนื่องจากสิทธิตามกฎหมายเอกชนนั้นมีขอบเขตที่กว้าง การแบ่งประเภทของสิทธินี้จึงต้องทำการแบ่งโดยละเอียดตามขอบเขตของกฎหมาย

ประเภทของสิทธิตามกฎหมายเอกชน แบ่งได้เป็น 8 ประเภท ดังนี้<sup>55</sup>

#### การแบ่งแยกสิทธิตามสภาพของสิทธิ

การแบ่งแยกสิทธิตามประเภทนี้ เป็นการแบ่งตามเนื้อหาของสิทธิที่กฎหมายได้ให้ไว้ โดยแบ่งออกเป็นสามประเภท คือ สิทธิเด็ดขาด (Absolute Right) เป็นสิทธิที่กฎหมายให้อำนาจแก่บุคคลเจ้าของสิทธิในการเข้าจัดการกับบุคคลภายนอกที่กระทำการกระทบสิทธิของตน เนื่องจากตามหลักของสิทธิเด็ดขาด เมื่อมีสิทธิเกิดแก่บุคคลหนึ่ง ย่อมเกิดหน้าที่แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง ซึ่งหน้าที่นั้นเป็นหน้าที่ในการใช้สิทธิที่ไม่ไปกระทบต่อสิทธิของผู้อื่น หากมีการกระทบสิทธิเกิดขึ้น เจ้าของสิทธินั้นก็จะมีอำนาจในการกีดกันไม่ให้ผู้นั้นเข้ามาเกี่ยวข้อง นอกจากสิทธิเด็ดขาดแล้วสิทธิประเภทที่สองที่แบ่งตามกฎหมายนี้คือ สิทธิเรียกร้อง (Anspruch) เป็นสิทธิที่ให้อำนาจแก่เจ้าของสิทธิในการเรียกร้องให้บุคคลภายนอกกระทำการใดหรือไม่กระทำการใด ซึ่งสิทธิเรียกร้องดังกล่าวอาจเกิดจากมูลของนิติสัมพันธ์อันใดอันหนึ่ง\* หรือเกิดจากการดำเนินการตามสิทธิที่บุคคลนั้นมีอยู่เหนือทรัพย์สิน เช่น บุคคลผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ย่อมมีสิทธิติดตามทรัพย์สินนั้นคืนแก่ตน<sup>56</sup> โดยอ้างหลักการมีกรรมสิทธิ์เหนือทรัพย์สินนั้น สิทธิเรียกร้องประเภทนี้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการละเมิดสิทธิที่บุคคลพึงมี หาได้เกิดขึ้นโดยทันทีไม่ สิทธิที่แบ่งตามสภาพของสิทธิประเภทสุดท้ายคือ สิทธิก่อตั้ง (Gestaltungsrechte) การใช้สิทธิประเภทนี้เป็นการใช้สิทธิโดยตรงและฝ่ายเดียว ผู้ที่จะใช้สิทธิดังกล่าวสามารถทำได้แต่ฝ่ายเดียวโดยที่อีกฝ่ายต้องยอมรับการใช้สิทธินั้นเท่านั้นไม่

<sup>55</sup> หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้วในเชิงอรรถ(47) หน้า 250.

\* มูลที่ก่อนนิติสัมพันธ์มี 4 ประการคือ 1)นิติกรรมและสัญญา 2) จัดการงานนอกสั่ง 3) ลากมีควรถัด 4) ละเมิด

<sup>56</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336

สามารถที่จะโต้แย้งได้ เช่น การใช้สิทธิบอกเลิกสัญญาของคู่สัญญาที่ทำการบอกเลิกเมื่อเข้าเงื่อนไขตามที่สัญญาระบุ<sup>57</sup> ผู้ที่มีสิทธิบอกเลิกใช้สิทธินั้นได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมใดๆ ก่อนจากคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

#### การแบ่งประเภทของสิทธิตามวัตถุประสงค์

การแบ่งสิทธิประเภทนี้เป็นการแบ่งโดยใช้บุคคลเจ้าของสิทธิเป็นหลักในการแบ่ง มุ่งเน้นถึงสิทธิเกี่ยวกับบุคคล และสิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สิน สิทธิเกี่ยวกับบุคคลนั้นอยู่บนพื้นฐานของการมีศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์บุคคลอื่นแต่ละต้องไม่ได้ บุคคลเป็นเจ้าของในตัวของตนเองจึงมีสิทธิที่จะทำการกับชีวิต และร่างกายของตน ในขณะที่สิทธิเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น เป็นสิทธิที่ดำรงไว้เพื่อผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจของเจ้าของสิทธิ หมายถึงบุคคลผู้มีสิทธิในทรัพย์สินนั้นๆ เมื่อบุคคลภายนอกเข้าก้าล่วงสิทธิในทรัพย์สินของเจ้าของ เจ้าของมีสิทธิในการขัดขวางการกระทำนั้นๆ ได้

#### การแบ่งสิทธิออกไปตามการบังคับให้เป็นไปตามสิทธิ

การแบ่งสิทธิประเภทนี้ดูจากความสมบูรณ์ของสิทธิที่บุคคลมี การจะมีสิทธิได้สิทธินั้นต้องสมบูรณ์เกิดขึ้นแล้ว หรือจะเกิดขึ้นในเวลาอันใกล้นี้ ตัวอย่างเช่น เจ้าหนี้ย่อมมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ กรณีนี้สิทธิของเจ้าหนี้ย่อมสมบูรณ์แล้วสามารถใช้สิทธินั้นได้ทันที<sup>58</sup> แต่หากข้อเท็จจริงเปลี่ยนไปว่า กำหนดเวลาชำระหนี้ที่นั้นเกิดขึ้นหลังจากนี้อีกหนึ่งปี เช่นนี้ถือว่าสิทธิดังกล่าวยังไม่สมบูรณ์แต่ในอนาคตอันใกล้นี้สิทธิของเจ้าหนี้ย่อมเกิดขึ้นโดยสมบูรณ์อย่างแน่นอน ซึ่งข้อเท็จจริงหลังก็ยังคงถือว่าเจ้าหนี้มีสิทธิอยู่เช่นกัน แต่ยังคงไม่สมบูรณ์ในทันที

#### การแบ่งสิทธิออกตามเนื้อหาของสิทธิ

เนื้อหาของสิทธิตามประเภทนี้หมายถึง เนื้อหาที่เป็นสิทธิในทางรับ(Positive Right) และสิทธิในทางปฏิเสธ(Negative Right) กล่าวคือ สิทธิในทางรับเป็นสิทธิที่ควบคุมไปกับการทำตามหน้าที่ของบุคคลอีกคนหนึ่ง เช่น ในสัญญาซื้อขายเกิดสิทธิแก่ผู้ขายในการเรียกให้ผู้ซื้อชำระเงิน เมื่อมีการส่งมอบสินค้าไปยังผู้ซื้อแล้ว สิทธิของผู้ขายเป็นสิทธิในทางรับควบคุมไปกับหน้าที่ของผู้ซื้อที่เป็นหน้าที่ในการปฏิบัติการชำระหนี้แก่ผู้ขาย ตรงข้ามกับลักษณะของสิทธิในทางปฏิเสธที่บุคคล

<sup>57</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 386

<sup>58</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 203



มีสิทธิเคียงคู่ไปกับหน้าที่ของอีกบุคคลหนึ่งในการดเว้นกระทำการบางอย่าง เช่น กรณีการซื้อขาย เมื่อผู้ขายตกลงขายสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว ผู้ขายย่อมเกิดหน้าที่ที่ห้ามทำการนำสินค้านั้นไปขายแก่บุคคลอื่น เนื่องจากผู้ซื้อสิทธิในทรัพย์สินนั้นแล้ว เคียงคู่ไปกับหน้าที่งดเว้นที่ผู้ขายพึงปฏิบัติ

#### การแบ่งสิทธิตามขอบเขตที่ถูกระทบโดยสิทธิอื่น

สิทธิประเภทนี้เป็นการคำนึงถึงสิทธิที่เป็น สิทธิที่เป็นประธาน(Principal Rights) กับสิทธิอุปกรณ์(Accessory Rights) โดยพิจารณาจากความต่อเนื่องของสิทธิที่มี กล่าวคือ สิทธิที่เป็นประธานนั้นจะมีสิทธิอยู่ในตนเอง ขณะที่สิทธิอุปกรณ์นั้นต้องอาศัยความสมบูรณ์ของสิทธิที่เป็นประธาน ตัวอย่างเช่น ก. กู้เงินของ ข. 2,000 บาท สัญญากู้ยืมเงินนี้เป็นสัญญาที่เป็นประธาน สิทธิในการเรียกร้องเงินคืนจาก ก. จึงเป็นสิทธิที่สมบูรณ์ในตัวเอง แต่หากการกู้ยืมเงินข้างต้น ค. ได้ทำการค้าประกันให้ ทำให้ ข. มีสิทธิในการได้รับชำระหนี้จาก ค. เมื่อมีการผิดสัญญา สัญญาค้าประกันดังกล่าวถือเป็นสัญญาอุปกรณ์ที่ต้องอาศัยความสมบูรณ์ของสัญญากู้ยืมเงินของ ก. และ ข. หากสัญญากู้ยืมเงินนั้นสิ้นไป สัญญาค้าประกันที่เป็นสัญญาอุปกรณ์ก็จะสูญไปด้วย ทำให้สิทธิของ ข. ในการเรียกร้องการชำระหนี้จาก ค. หดสิ้นลงไปด้วย

#### การแบ่งแยกประเภทสิทธิตามผู้เป็นเจ้าของวัตถุแห่งสิทธิ

การแบ่งแยกสิทธิประเภทนี้เป็นการแบ่งโดยพิจารณาจากความเป็นเจ้าของเหนือทรัพย์สิน แบ่งเป็น สิทธิเหนือทรัพย์สินของตนเอง เช่น กรรมสิทธิ์ และสิทธิเหนือทรัพย์สินของบุคคลอื่น เช่น การที่ผู้รับจ่านองมีสิทธิในที่ดินที่รับจ่านองไว้ เช่นนี้ผู้รับจ่านองจะมีสิทธิในที่ดินที่เป็นทรัพย์สินของบุคคลอื่น

#### การแบ่งแยกสิทธิตามการมีอยู่ก่อนและการเกิดภายหลัง

แบ่งออกเป็น สิทธิที่มีอยู่เดิม และสิทธิที่เป็นทางแก้ ตัวอย่างเช่น การที่บุคคลมีสิทธิในร่างกาย บุคคลอื่นไม่สามารถละเมิดสิทธินี้ได้ เช่นนี้เป็นสิทธิที่มีอยู่เดิม แต่หากมีการละเมิดสิทธิที่มีอยู่เดิม จะทำให้เกิดสิทธิใหม่ขึ้นเป็นสิทธิที่เป็นทางแก้ จากตัวอย่าง เมื่อบุคคลถูกทำร้ายร่างกาย เท่ากับมีการละเมิดสิทธิของบุคคลในเรื่องชีวิตและร่างกาย เช่นนี้ผู้ถูกละเมิดจะเกิดสิทธิใหม่ที่เป็นทางแก้ คือเกิดสิทธิในการฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนจากบุคคลที่ทำการละเมิด<sup>59</sup>

<sup>59</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420

### การแบ่งแยกสิทธิตามสถานะของเจ้าของสิทธิ

การแบ่งตามประเภทนี้ เป็นการแบ่งตาม สิทธิปรกติ และสิทธิผิดปกติ กล่าวคือ สิทธิปรกติ เช่น สิทธิของบุคคลธรรมดาเมื่อบรรลุนิติภาวะแล้วตามกฎหมาย ส่วนสิทธิผิดปกติ เช่น แม้บุคคลนั้นบรรลุนิติภาวะแล้วก็ตามแต่ถูกศาลสั่งให้เป็นบุคคลไร้ความสามารถ เช่นนี้เป็นการที่สิทธิถูกระทบโดยลักษณะพิเศษ ก่อให้เกิดสิทธิขึ้นมาใหม่แทนสิทธิเดิมที่มี

จากที่กล่าวข้างต้นเป็นการอธิบาย เพื่อแสดงให้เห็นถึงขอบเขตของคำว่า “สิทธิ” ตามประเภทของกฎหมาย ซึ่งแบ่งเป็นสิทธิตามกฎหมายมหาชนและกฎหมายมหาชน เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรว่ามีอยู่เช่นไร และมีลักษณะอย่างไร การศึกษาถึงเรื่องดังกล่าวผู้วิจัยจะทำการศึกษากฎหมายทั้งสองประเภทที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคล เพื่อนำมาปรับใช้กับการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

#### 2.2.1.1 สิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดที่ใช้ปกครองประเทศ ซึ่งนอกจากการจำกัดองค์การของรัฐแล้ว รัฐธรรมนูญยังได้รับรองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไว้ เมื่อรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุด ไม่ว่าจะบทบัญญัติใดๆก็ตามไม่สามารถที่จะบัญญัติให้ขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญได้ ดังนั้นในเรื่องสิทธิก็เช่นกัน กฎหมายอื่นที่มีลำดับศักดิ์ต่ำกว่า จำต้องให้การรับรองสิทธิของประชาชนตามที่รัฐธรรมนูญได้ให้ไว้ สิทธิตามรัฐธรรมนูญนั้นเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่มีการรับรองในทุกรัฐธรรมนูญที่ผ่านมา รวมถึงรัฐธรรมนูญของนานาประเทศเรื่องการรับรองสิทธินั้นถือเป็นเรื่องสำคัญลำดับแรก ตัวอย่างเช่น รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา ได้มีการแก้ไข เพิ่มเติมในส่วนที่เป็น Bill of Rights เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนอย่างเต็มที่ ถึงแม้สิทธินั้นยังไม่ได้รับการรับรองในช่วงแรก แต่เมื่อมีการแก้ไข เพิ่มเติม สิทธิของประชาชนนั้นได้รับการรับรองซึ่งเป็นการรับรองสิทธิของบุคคลจากการกระทำของรัฐบาลกลางรวมไปถึงระดับมลรัฐและระดับท้องถิ่นด้วย หรือรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในส่วนของอารัมภบทได้รับการรับรองถึงสิทธิของปัจเจกชนที่ได้บัญญัติไว้ในปฏิญญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง<sup>60</sup>

หลักการพื้นฐานของรัฐธรรมนูญในเรื่องสิทธิที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นแนวคิดของลัทธิรัฐธรรมนูญนิยม (Constitutionalism) โดยมีรากฐานความคิดมาจากลัทธิปัจเจกนิยม

<sup>60</sup> นันทวัฒน์ บรมานันท์, คำแปลรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ. 1958 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน 2548) หน้า 81-84.

(Individualism) และเสรีนิยม(Liberalism) ซึ่งรัฐธรรมนูญตามแนวความคิดนี้จะมีบทบัญญัติรับรองสิทธิมนุษยชน หรือเสรีภาพขั้นพื้นฐานของพลเมืองไว้ในรัฐธรรมนูญ<sup>61</sup> ลักษณะของรัฐธรรมนูญประเภทนี้จะมีหลักนิติรัฐ คือหลักการที่รัฐจะต้องเคารพสิทธิขั้นพื้นฐานของพลเมือง เป็นองค์ประกอบหนึ่งของรัฐธรรมนูญ ซึ่งทำให้การใช้อำนาจของรัฐนั้นมีอย่างจำกัด โดยรัฐต้องยอมตนอยู่ภายใต้กฎหมายที่เคร่งครัด กล่าวคือ การจะล่วงล้ำสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนนั้น ต้องมีกฎหมายให้อำนาจที่จะกระทำได้ การมีหลักดังกล่าวทำให้การรับรองสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนมีความแน่นอนยิ่งขึ้น สิทธิขั้นพื้นฐานนี้เรียกอีกอย่างได้ว่า สิทธิมนุษยชน เป็นสิทธิที่ติดตัวทุกคนมาแต่เกิดไม่มีใครมาพรากสิทธินี้ไปได้ อย่างไรก็ดีแม้สิทธิดังกล่าวจะเป็นสิทธิพื้นฐานที่ประชาชนทุกคนจะได้รับ แต่รัฐก็ทำให้สิทธิแก่ประชาชนทำการใดๆก็ได้ในสิทธิที่ตนมี การกระทำบางอย่างรัฐอาจเข้าแทรกแซงการใช้สิทธิของบุคคลนั้น เพียงแต่การเข้าแทรกแซงของรัฐนั้นจะทำได้ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งเป็นการทั่วไป การเข้าแทรกแซงของรัฐนั้นสามารถทำได้แค่ในกรณีเพื่อการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะเท่านั้น หากมีการให้อำนาจแก่รัฐที่เกินกว่าความจำเป็นเรื่องประโยชน์สาธารณะ ย่อมขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้เพื่อเป็นการประกันการรับรองสิทธิของประชาชนอย่างแท้จริง บุคคลใดที่เห็นว่าการกระทำของรัฐนั้นทำให้เกิดความเสียหายแก่ตนเป็นการก้าวล่วงเข้ามาในสิทธิโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจ บุคคลผู้นั้นก็มีสิทธิโต้แย้งการกระทำดังกล่าวของรัฐได้

การคุ้มครองสิทธิตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

1) สิทธิของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง (มาตรา 4)

เจตนารมณ์ของมาตรา 4 นั้นต้องการให้ความคุ้มครองสิทธิมนุษยชน โดยให้การคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ เสรีภาพ และความเสมอภาคของบุคคล ซึ่งเป็นการรับรองตามปฏิญญาสากลหรืออนุสัญญาแห่งองค์การสหประชาชาติ ซึ่งในฐานะที่ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นภาคี จึงต้องบัญญัติสิทธิขั้นพื้นฐานของมนุษย์ไว้โดยปราศจากการเลือกปฏิบัติ ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะมีสัญชาติใด เมื่อเป็นมนุษย์และอาศัยอยู่ในราชอาณาจักรไม่ว่าชั่วคราวหรือถาวร ย่อมได้รับการคุ้มครองเช่นเดียวกับชนชาวไทย

2) การใช้อำนาจของรัฐทุกองค์กรต้องคำนึงถึงสิทธิ ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้ (มาตรา 26)

<sup>61</sup> สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป(กรุงเทพมหานคร:คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535) หน้า 89.

องค์กรของรัฐทุกประเภทจะต้องปฏิบัติหน้าที่หรือใช้อำนาจบังคับตามกฎหมาย หรือตรากฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับใดๆ หรือการตีความกฎหมายที่มีผลกระทบต่อประชาชน จะต้องตระหนักถึงสิทธิตามที่รัฐธรรมนูญฉบับนี้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง หรือโดยปริยาย

3) สิทธิที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยชัดแจ้ง โดยปริยายหรือโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ย่อมได้รับความคุ้มครองและผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญ และหน่วยงานของรัฐโดยตรงในการออกกฎหมาย การใช้บังคับกฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง (มาตรา 27)

เจตนารมณ์ของมาตรา 27 นี้ต้องการสร้างหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยกำหนดให้การตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และการปฏิบัติกิจกรรมอื่นที่เกี่ยวข้องกับอำนาจหน้าที่ของคณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐต้องคำนึงถึง ผูกพัน และต้องเคารพสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทยตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

4) บุคคลย่อมใช้สิทธิของตนได้เท่าที่ไม่ละเมิดสิทธิของบุคคลอื่น บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ สามารถยกบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้เพื่อใช้สิทธิทางศาลหรือยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้คดีในศาลได้ (มาตรา 28)

เพื่อกำหนดให้บุคคล รวมทั้งนิติบุคคล คณะบุคคลหรือชุมชน ที่บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้รับรอง ต้องมีหน้าที่ให้ความเคารพสิทธิและเสรีภาพ และต้องไม่กระทำการใดๆ อันเป็นการล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล นอกจากนี้หากบุคคลใดถูกล่วงละเมิดสิทธิตามที่บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง โดยปริยาย หรือโดยคำวินิจฉัยของรัฐธรรมนูญ ย่อมได้รับการปกป้องโดยการเยียวยาด้วยกระบวนการทางศาลโดยตรง เว้นแต่การใช้สิทธินั้นมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะก็ให้ใช้วิธีการตามนั้น

5) การจำกัดสิทธิของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธินั้นมิได้ (มาตรา 29)

มาตรา 29 กำหนดเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย โดยไม่ให้รัฐดำเนินการใดๆ เพื่อจำกัดสิทธิและ

เสรีภาพของประชาชนจนเกินสมควรและกระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพ โดยที่การจำกัดนั้นรัฐธรรมนูญอนุญาตให้ทำได้ภายใต้เงื่อนไขดังนี้ คือ<sup>62</sup>

1. การจำกัดสิทธิและเสรีภาพนั้นต้องอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมาย และระบุนกฎหมายที่ให้อำนาจกระทำการ
2. จำกัดสิทธิและเสรีภาพได้เฉพาะเพื่อการที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ
3. จำกัดสิทธิและเสรีภาพได้เท่าที่จำเป็น
4. จะกระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพมิได้
5. มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป

เงื่อนไขที่กล่าวมานั้นนำไปใช้กับการออกกฎหรือระเบียบที่อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งปวง โดยหมายความรวมถึง กฎหมายลำดับรองที่ฝ่ายบริหารบัญญัติขึ้นอาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติทุกประเภท เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง และระเบียบข้อบังคับต่างๆ

ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้น รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติถึงเรื่องดังกล่าวโดยตรง แต่สิทธิที่ควรได้รับความคุ้มครองนั้นเป็นสิทธิที่รัฐธรรมนูญมีอยู่ ผู้เสียหายอากรนั้นเป็นบุคคลตามกฎหมายมีหน้าที่ต้องเสียหายอากร ถือเป็นบุคคลที่ย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามประมวลรัษฎากรจึงต้องคุ้มครองสิทธิที่บุคคลนั้นมีอยู่

### 2.2.1.2 สิทธิที่ได้รับความคุ้มครองตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ถือเป็นหลักกฎหมายที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการดำรงชีพของบุคคล เป็นเครื่องมือในการส่งเสริม และปกป้องรักษาความเป็นธรรมทางแพ่งของบุคคลในสังคม รวมทั้งมีแนวทางในการแก้ไขเยียวยาการกระทำละเมิดและการรับรองสิทธิต่างๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตามกฎหมาย ก่อให้เกิดความสงบเรียบร้อยในสังคม

บทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นใน บรรพหนึ่ง หลักทั่วไป ในส่วนบทเบ็ดเสร็จทั่วไปถือเป็นบทบัญญัติที่มีความสำคัญถือว่าเป็นรากฐานของกฎหมายแพ่ง

<sup>62</sup> คณะกรรมาธิการวิสามัญวาระที่ ๓๒๓ เสนอร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ และตรวจรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร รัฐธรรมนูญ, เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐, หน้า ๒๑.



ทั่วไป<sup>63</sup> ดังนั้นในการศึกษาเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากร จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาถึงสิทธิของบุคคลตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติไว้

#### ก) การใช้สิทธิของบุคคล

มาตรา 5 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ วางหลักไว้ว่า

“ในการใช้สิทธิแห่งตนก็ดี ในการชำระหนี้ก็ดี บุคคลทุกคนต้องกระทำโดยสุจริต”

จากบทบัญญัติดังกล่าว คำว่า “สิทธิ” และ “โดยสุจริต” ถือเป็นหัวใจสำคัญของมาตรานี้ สิ่งที่จะเรียกได้ว่าเป็น “สิทธิ” นั้น ต้องเป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ประโยชน์แก่บุคคลไว้โดยเฉพาะเจาะจงและกฎหมายได้คุ้มครองประโยชน์นี้ เมื่อบุคคลผู้หนึ่งมีสิทธิ เท่ากับมีอำนาจในการกีดกันไม่ให้บุคคลอื่นเข้ามาก้าวล่วงสิทธิที่ตนมี ดังนั้นเมื่อบุคคลหนึ่งมีอำนาจ บุคคลอีกคนหนึ่งหรือหลายคนย่อมมี หน้าที่ ซึ่งเป็นหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามอำนาจของบุคคลนั้น เมื่อทุกคนมีหน้าที่ก็จะไม่สามารถกระทำการใดที่เป็นการรบกวนสิทธิของบุคคลอื่นได้ แสดงให้เห็นว่าหน้าที่ย่อมผูกพันอยู่กับสิทธิ เมื่อมีสิทธิก็ต้องมีหน้าที่อยู่ด้วยเสมอ<sup>64</sup> หน้าที่ดังกล่าวนี้คือหน้าที่ที่จะไม่ขัดขวางการใช้สิทธิ เป็นการกระทำหรืองดเว้นกระทำการบางอย่างที่ไม่ทำให้กระทบถึงสิทธิของบุคคลที่กฎหมายพึงมีให้ อย่างไรก็ตามแม้การมีสิทธิของบุคคลจะก่อให้เกิดหน้าที่ต่ออีกบุคคลหนึ่ง แต่บุคคลผู้มียุทธินั้นหาใช่ว่าตนไม่มีหน้าที่ หน้าที่นั้นไม่ได้เกิดขึ้นเฉพาะกับบุคคลอื่น แต่ตัวผู้ใช้สิทธิเองก็มีหน้าที่ตามกฎหมายเช่นกัน หน้าที่ที่กล่าวถึงนั้นคือหน้าที่ที่จะใช้สิทธิโดยสุจริต

องค์ประกอบของสิทธินั้น มีดังต่อไปนี้<sup>65</sup>

1. เจ้าของสิทธิ การที่จะเกิดมีสิทธิขึ้นได้นั้น จำต้องมีเจ้าของสิทธิ หรือผู้ที่กฎหมายรองรับว่าให้มีสิทธิในเรื่องต่างๆ เจ้าของสิทธินั้นอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ เช่น สิทธิในการนับถือศาสนานั้นเป็นสิทธิของบุคคลธรรมดาที่รัฐธรรมนูญให้การรับรอง
2. เมื่อบุคคลมีสิทธิตามที่กฎหมายรองรับ ย่อมเกิดหน้าที่แก่บุคคลอีกคนหนึ่งหรือหลายคนในการที่จะกระทำหรือไม่กระทำต่อสิทธิที่บุคคลนั้นพึงมี เมื่อมีสิทธิ หน้าที่ย่อมมาควบคู่กัน โดยบุคคลที่กล่าวถึงนี้อาจเป็นบุคคลอื่น หรือเป็นตัวเจ้าของสิทธิเอง

<sup>63</sup> ประสิทธิ์ ไชวโกลล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4-14 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม 2546) หน้า 3.

<sup>64</sup> หยุด แสงอุทัย อ่างแล้วในเชิงอรรถ (47) หน้า 239.

<sup>65</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 242.

3. สิทธินั้นเกิดขึ้นพร้อมกับการมีหน้าที่ ดังนั้นหน้าที่ที่เกิดขึ้นต่อบุคคลอื่นหรือตัวเจ้าของสิทธิเอง คือ หน้าที่ในการที่จะกระทำการหรืองดเว้นกระทำการในเรื่องหนึ่งๆที่อาจกระทบถึงสิทธิที่พึงมีอยู่

4. วัตถุแห่งสิทธิ ในส่วนของวัตถุแห่งสิทธินี้มีความสัมพันธ์กับการกระทำหรืองดเว้นกล่าวคือ วัตถุแห่งสิทธินั้นอาจเป็นตัวทรัพย์สินหรืออาจเป็นตัวสิทธินั้นเอง

5. เหตุให้เกิดสิทธิหรือเหตุให้สิทธิตกทอดไปยังผู้ถือสิทธิ ในส่วนนี้หมายถึงผลของข้อเท็จจริงที่ทำให้เกิดสิทธิเช่นนั้น เช่น เนื่องจากการที่รัฐธรรมนูญได้ให้การรับรองสิทธิไว้ ดังนั้นบุคคลจึงมีสิทธิตามรัฐธรรมนูญ

คำว่า “สุจริต” นั้น มีสุภาษิตกฎหมายที่เกี่ยวข้องคือ “Qui Jure Suo Utilur Neminem Loedit” (ผู้ใช้สิทธิของตนย่อมไม่ทำความเสียหายแก่ผู้ใด)<sup>66</sup> เมื่อบุคคลมีสิทธิบุคคลผู้นั้นย่อมมีอำนาจ อำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจในการใช้สิทธิของตนเอง และเป็นอำนาจที่จะไม่ใ้บุคคลอื่นเข้ามายุ่งเกี่ยวกับสิทธิที่ตนมี ในส่วนของอำนาจในการใช้สิทธินั้นแม้บุคคลมีอำนาจ แต่การใช้สิทธิตามอำนาจนั้นบุคคลต้องไม่ใช่อำนาจนั้นไปก้าวก่ายสิทธิของผู้อื่นเช่นกัน จากหลักสุภาษิตที่กล่าวข้างต้นนั้น การใช้สิทธิของผู้ที่มีสิทธิที่กฎหมายรองรับนั้นต้องไม่ทำความเสียหายแก่ผู้อื่น กล่าวคือแม้กฎหมายให้การรับรองสิทธินั้น เช่น การรับรองสิทธิตามหลักพื้นฐานของรัฐธรรมนูญ แต่การใช้สิทธินั้นจะไปทำให้บุคคลอื่นเดือดร้อนไม่ได้ แม้กฎหมายจะได้รับการรับรองสิทธิดังกล่าวแต่สิทธินั้นต้องใช้ภายใต้ความสงบสุข เป็นสิ่งที่สาธารณชนเห็นพ้องต้องกัน เพราะกฎหมายนั้นบัญญัติเพื่อสังคมส่วนรวมมิใช่เพื่อบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ดังนั้นการใช้สิทธิที่ตนมีอยู่จึงต้องเป็นการใช้สิทธิโดยสุจริต

#### ข) การละเมิดสิทธิของบุคคล

แนวคิดของเรื่องการละเมิดนั้นได้รับอิทธิพลจากแนวความคิดทางศีลธรรมที่ว่า ผู้ใดก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นผู้นั้นต้องชดใช้ค่าเสียหาย ความรับผิดชอบทางละเมิดนั้นเกิดการล่วงสิทธิโดยการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่ตนมีอยู่(Breach of duty) กล่าวคือ บุคคลทั่วไปย่อมมีสิทธิที่จะไม่ให้ผู้ใดมากระทำละเมิด ผู้ใดกระทำการละเมิดจึงถือเป็นการล่วงสิทธิ เป็นการไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีต่อบุคคลอื่น ดังนั้นผู้เสียหายจึงมีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายจากผู้กระทำผิดเพื่อชดใช้ความเสียหายนั้นให้แก่ตน ความรับผิดชอบทางละเมิดนั้นกฎหมายประสงค์ที่จะ

<sup>66</sup> ประสิทธิ์ โฆวโกลกุล อ้างแล้วในเชิงอรรถ (63) หน้า 76.

เยียวหาความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่เอกชนรายใดรายหนึ่ง ซึ่งได้รับความเสียหายแก่ชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ชื่อเสียง ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างอื่นโดยเฉพาะเจาะจง ให้ได้รับการเยียวยาให้ กลับคืนสู่สภาพเดิมหรือให้ใกล้เคียงมากที่สุด ซึ่งแตกต่างจากความรับผิดทางอาญาที่มุ่งลงโทษ ผู้กระทำความผิด โดยให้ความสำคัญกับการเยียวยาทางสังคมมากกว่า เพราะเมื่อมีการกระทำ ความผิดทางอาญาเกิดขึ้น สังคมย่อมได้รับการกระทบกระเทือน กฎหมายอาญาจึงต้องทำการ ลงโทษบุคคลผู้กระทำความผิดเพื่อให้เช็ดหลาบและเป็นการยับยั้งมิให้บุคคลอื่นเอาเยี่ยงอย่าง ใดๆก็ตามการกระทำอันใดที่กฎหมายถือว่าเป็นความผิดทางอาญา การกระทำนั้นก็จะเข้าการ เป็นละเมิดด้วย เพราะนอกจากการกระทำนั้นจะไปกระทบกระเทือนต่อทุกคนที่อาศัยอยู่ในสังคม แล้ว ยังทำให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนเป็นการส่วนตัวด้วย<sup>67</sup>

หลักเกณฑ์ที่ถือว่าเป็นการกระทำละเมิด อาจแยกพิจารณาได้เป็น 4 ประการ ดังนี้

1. มีการกระทำโดยผิดกฎหมาย
2. โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ
3. มีบุคคลอื่นได้รับความเสียหาย
4. ความเสียหายนั้นเป็นผลจากการทำละเมิด

1. มีการกระทำโดยผิดกฎหมาย

คำว่า “การกระทำ” นั้นแบ่งได้เป็น 2 ประเภทคือ การกระทำ และการละเว้น

“การกระทำ” นั้นต้องเป็นการกระทำของมนุษย์เท่านั้น และหมายความรวมถึงบุคคลทุก ประเภทไม่ว่าจะเป็นผู้เยาว์ หรือบุคคลผู้บรรลุนิติภาวะ หรือบุคคลวิกลจริตก็ตาม นอกจากนี้ยัง หมายความรวมถึงบุคคลที่ต้องรับผิดในการกระทำของบุคคลอื่น หรือรับผิดในความเสียหายที่เกิด จากทรัพย์สินหรือสิ่งของ เช่น ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้บุคคลต้องรับผิดในกรณีผู้กระทำละเมิด มีความสัมพันธ์กับตน เช่น นายจ้างกับลูกจ้าง หรือในกรณีความเสียหายนั้นเกิดจากทรัพย์สินหรือ สิ่งของซึ่งอยู่ในความครอบครองดูแลของตน

การกระทำในที่นี้หมายถึงการกระทำที่มีการเคลื่อนไหวอิริยาบถ โดยที่ผู้กระทำรู้สำนึกใน การเคลื่อนไหวนั้น ถ้าเป็นการเคลื่อนไหวโดยไม่รู้สำนึกจะไม่ถือว่าเป็นการกระทำ เช่น เดินละเมอ การกระทำที่จะทำใ้บุคคลนั้นต้องรับผิดทางกฎหมายต้องเป็นการกระทำโดยผิดกฎหมาย คำว่า

<sup>67</sup> วารี นาสกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลามิควรได้ (กรุงเทพมหานคร: มงคลการพิมพ์ 2518 พิมพ์ครั้งที่ 3) หน้า 4.

“โดยผิดกฎหมาย” นั้น ถ้ามีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนว่าสิ่งใดถือว่าผิดกฎหมาย เช่นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา เช่นนี้คงไม่มีปัญหา แต่หากเป็นการทำละเมิดไม่จำเป็นที่ต้องมีกฎหมายบัญญัติความผิดไว้อย่างชัดเจน การกระทำบางอย่างทำได้โดยมีสิทธิตามกฎหมายหรือตามสัญญา แม้จะเกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่นก็ไม่เป็นการผิดกฎหมาย เช่น การที่บิดามารดาลงโทษสั่งสอนบุตรของตน เช่นนี้กฎหมายให้สิทธิในการกระทำของบิดามารดา แม้จะก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นแก่บุตร ก็ถือเป็นการกระทำโดยมีสิทธิ ไม่เป็นการละเมิด

“การละเว้น” ก็สามารถก่อให้เกิดความเสียหายทางละเมิดได้เช่นกัน หากว่ามีหนี้บังคับให้ทำ ไม่ว่าจะหนี้นั้นจะเป็นหนี้ตามกฎหมายหรือตามข้อบังคับหรือตามศีลธรรม การละเว้นจะเป็นการละเมิดได้เพียงใดนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยไม่ได้กล่าวถึงว่าการละเว้นนั้นจะถือว่าเป็นการละเมิดหรือไม่ แต่สำหรับประมวลกฎหมายอาญานั้น มาตรา 374 บัญญัติว่า “ผู้ใดเห็นผู้อื่นตกอยู่ในภยันตรายแห่งชีวิต ซึ่งตนอาจช่วยได้โดยไม่ควรกลัวอันตรายแก่ตนเองหรือผู้อื่น แต่ไม่ช่วยตามความจำเป็นต้องระวางโทษ...” บทบัญญัตินี้กำหนดหน้าที่ทางสังคมให้บุคคล มิใช่กำหนดหน้าที่ให้แก่บุคคลพึงกระทำเพื่อป้องกันผลที่จะเกิดขึ้น ดังนั้น ถ้ามีผู้ได้รับความเสียหายจากการละเว้นนั้น ผู้ละเว้นไม่ต้องรับผิดชอบละเมิด

## 2. โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ

การกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อนั้นเป็นองค์ประกอบทางจิตใจ ซึ่งเป็นหลักสำคัญในการแยกความรับผิดทางละเมิดธรรมดาออกจากความรับผิดเด็ดขาด เพราะในความรับผิดเด็ดขาดไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงการจงใจหรือประมาทเลินเล่อของผู้กระทำ ซึ่งหมายความว่าบุคคลที่ต้องรับผิดไม่จำเป็นต้องกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ

### ก. โดยจงใจ

อย่างไรที่จะถือว่าเป็นการกระทำโดยจงใจนั้น ไม่มีบทกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจน แต่ศาสตราจารย์ จิตติ ติงศภักดิ์ ได้ให้คำนิยามของคำว่าโดยจงใจว่า หมายถึง “กระทำโดยรู้สำนึกถึงผลเสียหายที่จะเกิดขึ้นจากการกระทำของตน ถ้ารู้ว่าการกระทำนั้นก่อให้เกิดความเสียหายแล้ว ก็ถือเป็นการกระทำโดยจงใจ”<sup>68</sup> เท่ากับว่าการกระทำโดยจงใจนั้นจะต้องมีผลเสียหายเกิดขึ้นจากการกระทำนั้น ถ้ามีแต่เพียงการกระทำแต่ไม่มีความเสียหายเกิดขึ้นย่อมไม่เป็นละเมิด การกระทำโดยจงใจนั้นหมายความรวมถึงการกระทำโดยประสงค์ต่อผล โดยผลนั้นคือความเสียหาย คือรู้ว่า

<sup>68</sup>จิตติ ติงศภักดิ์, อ่างแล้วในเชิงอรรถ (1) หน้า 178.

สิ่งที่ตนทำลงไปนั้นย่อมก่อให้เกิดความเสียหาย ถ้าไม่ประสงค์ต่อผลแม้จะเล็งเห็นผลก็ตามก็ไม่ใช่ว่าโดยจงใจ เพราะอาจเข้าประมาทเกินเล่ห์มากกว่า ในเรื่องละเมิดนั้นเมื่อผู้กระทำประสงค์ให้เกิดความเสียหายอันเป็นการจงใจกระทำแล้ว แม้ความเสียหายจะเกิดขึ้นมาน้อยกว่าที่ประสงค์เพียงใดก็ถือว่าเป็นการกระทำละเมิดโดยจงใจแล้ว

#### ข. โดยประมาทเลินเล่อ

การกระทำโดยประมาทเลินเล่อ นั้น เป็นการกระทำหรือการงดเว้นกระทำโดยมิได้จงใจ แต่ได้กระทำโดยปราศจากความระมัดระวังตามสมควรที่จะใช้ อันควรคาดหมายได้จากวิญญูชน จะพึงระวังตามวิสัยและพฤติการณ์ จนเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายขึ้นจากการกระทำนั้น การกระทำแค่ไหนเพียงใดจึงจะถือว่าไม่ใช้ความระมัดระวังตามสมควรนั้น ได้ถูกกำหนดขึ้นเป็นมาตรฐานโดยสังคัมแต่ละสังคัม เมื่อใดก็ตามที่บุคคลนั้นไม่สามารถปฏิบัติให้ได้ตามมาตรฐานของสังคัมก็เท่ากับว่าเป็นการประมาท โดยสังคัมจะสร้างบุคคลสมมติขึ้นมาคนหนึ่งซึ่งเป็นบุคคลผู้มีเหตุสมควร มีความรอบคอบตามปกติและมีความระมัดระวัง การกระทำที่จะถือว่าเป็นความประมาทที่ผู้กระทำต้องรับผิดชอบทางละเมิดคือ การกระทำนั้นก่อให้เกิดความเสียหายอย่างมากเป็นการกระทำซึ่งต่ำกว่ามาตรฐานซึ่งถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมาย เพื่อให้ความคุ้มครองป้องกันบุคคลอื่น ๆ จากความเสียหาย ส่วนใหญ่แล้วการกระทำโดยประมาทนั้นเกิดจากการขาดความเอาใจใส่หรือขาดความระมัดระวังมิได้คำนึงถึงผลอันอาจเกิดขึ้นจากการกระทำนั้น

### 3. มีบุคคลอื่นได้รับความเสียหาย

การละเมิดนั้นจะต้องมีบุคคลได้รับความเสียหายด้วย คำว่า "บุคคลอื่น" หมายถึงผู้ทรงสิทธิต่างๆ วัตถุประสงค์ที่นั่นอาจเป็นตัวบุคคลนั่นเอง หรืออาจเป็นชื่อเสียงก็ได้ การกระทำที่จะเป็นการละเมิดได้นั้น ต้องมีความเสียหายเกิดขึ้นแล้ว คือความเสียหายมีอยู่หรือได้มีอยู่แล้วขณะที่ฟ้องร้องให้รับผิดชอบ ไม่ใช่ว่าเพียงแต่คาดหมายได้ว่าน่าจะเกิดเป็นอันตรายหรือน่าจะเกิดความเสียหายเท่านั้น

### 4. ความเสียหายเป็นผลจากการกระทำละเมิด

หลักเกณฑ์ประการสุดท้าย ความเสียหายนั้นต้องเป็นผลมาจากการกระทำละเมิดของผู้ก่อความเสียหาย ซึ่งเรียกว่า "ความสัมพันธ์ระหว่างความผิดกับความเสียหาย" โดยการพิจารณาว่า หากไม่มีการกระทำดังกล่าวผลจะไม่เกิดขึ้นเช่นนั้น



จากองค์ประกอบของเรื่องละเมิดนี้ การกระทำที่จะมีความผิดนั้น เป็นการกระทำที่ทำต่อสิทธิของบุคคลอื่น และสิทธิของตนเอง(มาตรา 421) เนื่องจากบุคคลมีสิทธิตามที่กฎหมายรองรับ แต่มีบุคคลอื่นมาทำให้เสียหายแก่สิทธิที่บุคคลนั้นมี โดยสิ่งที่ก่อให้เกิดความเสียหายคือการกระทำการบางอย่างและการงดเว้นกระทำบางอย่างซึ่งทำให้สิทธิที่มีนั้นได้รับความเสียหายเท่ากับเป็นการกระทำความผิดต่อกฎหมาย เพราะสิทธินั้นกฎหมายได้รับรองไว้

## 2.2.2 การใช้และการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน

การให้ความคุ้มครองสิทธิต่างๆของผู้เสียหายอากรนั้น นอกจากการพิจารณาจากบทบัญญัติที่บัญญัติให้การคุ้มครองโดยชัดแจ้งแล้ว กฎหมายที่เกี่ยวกับการดำเนินการของเจ้าพนักงานของรัฐนั้นก็สามารถนำมาพิจารณาเรื่องของสิทธิต่างๆที่ประชาชนมีอยู่ได้ เนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานนั้นจำเป็นต้องดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจแล้ว การที่เจ้าพนักงานเข้าไปก้าวก้าวสิทธิของบุคคลนั้นย่อมถือว่าขัดต่อรัฐธรรมนูญ<sup>69</sup>

### 2.2.2.1 การใช้และการควบคุมตามกฎหมายปกครอง

กฎหมายปกครองเป็นกฎหมายมหาชน เป็นกฎหมายที่รัฐใช้จัดระบบบริหารเพื่อจัดหาบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนเป็นส่วนรวม ดังนั้นขอบเขตของกฎหมายปกครองจึงกว้างขวางครอบคลุมมากกว่ากฎหมายเอกชน กฎหมายปกครองนั้นได้แก่ พระราชบัญญัติและกฎหมายทุกฉบับที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ หรือกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดระบบข้าราชการ เป็นต้น ลักษณะที่สำคัญของกฎหมายปกครองนั้น เป็นลักษณะของความสัมพันธ์ที่รัฐมีต่อเอกชน โดยใช้วิธีการปกครองเพื่อประโยชน์สาธารณะ นอกจากนี้วิธีการที่ฝ่ายปกครองใช้เป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว โดยฝ่ายปกครองมิได้มีสถานะเทียบเท่ากับเอกชน หากแต่เป็นการใช้อำนาจที่เหนือกว่า

ในส่วนของการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้นมีความจำเป็นที่ต้องศึกษาในส่วนของกฎหมายปกครอง โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานของรัฐ เนื่องจากกฎหมายปกครองนั้นให้ความสำคัญกับการควบคุมฝ่ายปกครอง กล่าวคือ พื้นฐานของหลักนิติรัฐ การกระทำทุกอย่างในรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย ส่งผลให้การกระทำของฝ่าย

<sup>69</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 81

ปกครองก็ต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย เพื่อรักษาไว้ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง<sup>70</sup> จึงมีความจำเป็นต้องสร้างมาตรการต่างๆขึ้นมาเพื่อควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง

ก) อำนาจของเจ้าพนักงานภายใต้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่วางหลักเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการของฝ่ายปกครอง โดยวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการปฏิบัตินั้นให้มีลักษณะเป็นหนึ่งเดียวกัน ซึ่งเมื่อพิจารณาจากลักษณะของพระราชบัญญัติแล้วอาจกล่าวได้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็น “กฎหมายกลาง”<sup>71</sup> เนื่องจากมีลักษณะเป็นแนวทางให้กฎหมายเฉพาะอื่นๆปฏิบัติตามมาตรฐานของพระราชบัญญัตินี้ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้”

จากบทบัญญัติดังกล่าวสามารถทำให้เห็นว่าการปฏิบัติราชการของฝ่ายปกครองนั้นต้องมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด ซึ่งหากพิจารณาจากลักษณะของพระราชบัญญัตินี้ ในทางปฏิบัติมักจะใช้ควบคู่กับกฎหมายอื่น เช่น ประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะในส่วนของเจ้าพนักงานที่กระทำการตามประมวลรัษฎากร เช่น การประเมินภาษี การใช้อำนาจเรียกเอกสาร ต้องปฏิบัติหน้าที่นั้นตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้ เนื่องจากการกระทำต่างๆของเจ้าพนักงานที่ออกไปนั้นถือได้ว่าเป็นการกระทำทางปกครอง\* ซึ่งการกระทำต่างๆของเจ้าหน้าที่นั้นอาจไปกระทบถึงสิทธิที่บุคคลผู้นั้นมี เช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอาจถูกกระทบจากเจ้าพนักงานที่มีอำนาจประเมินภาษี เป็นต้น

<sup>70</sup> มานิตย์ จุมปา, งาม ตอบ กฎหมายปกครอง (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน พิมพ์ครั้งที่ 4.2551) หน้า 22.

<sup>71</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 148.

\* การกระทำทางปกครองมี 4 รูปแบบ คือ ปฏิบัติการในทางปกครอง นิติกรรมทางปกครอง คำสั่งทางปกครอง และสัญญาทางปกครอง

ข) ความรับผิดของเจ้าหน้าที่ภายใต้พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539

พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับกับการทำละเมิดที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่ 14 พฤศจิกายน 2539 ซึ่งเป็นวันที่พระราชบัญญัติฉบับนี้ประกาศใช้ การกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่ที่เกิดก่อนวันที่มีการประกาศใช้นั้นความรับผิดของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะละเมิด

การที่เจ้าหน้าที่ดำเนินกิจการต่างๆของหน่วยงานนั้น หาได้ทำเพื่อประโยชน์ส่วนตนไม่ แต่เป็นการดำเนินกิจการเพื่อหน่วยงานที่ตนสังกัดอยู่ ดังนั้นเมื่อเกิดความเสียหายแก่เอกชนเพราะเหตุที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติตามหน้าที่ การปล่อยให้ความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่เป็นตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อาจไม่เหมาะสม เพราะเท่ากับเป็นการให้เจ้าหน้าที่นั้นต้องรับผิดเป็นการส่วนตัวแม้การดำเนินงานของเจ้าหน้าที่นั้นทำเพื่อหน่วยงานก็ตาม พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 จึงได้วางกฎเกณฑ์เกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ไว้ โดยให้หน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่ทำละเมิดต่อเอกชนดังกล่าวต้องรับผิดในทางละเมิดที่เกิดขึ้น สำหรับบุคคลหรือองค์กรที่อยู่ภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้แก่ เจ้าหน้าที่ และหน่วยงานของรัฐ<sup>72</sup>

อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัตินี้จะกำหนดหลักเกณฑ์การเรียกค่าสินไหมชดเชยขึ้นมาใหม่แตกต่างจากเรื่องละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การพิจารณาถึงการกระทำที่ถือว่าเป็นละเมิดนั้นยังคงพิจารณาตามหลักของละเมิดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 “ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมายให้เขาเสียหายแก่ชีวิตก็ดี แก่ร่างกายก็ดี อนามัยก็ดี เสรีภาพก็ดี ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดก็ดี ท่านว่าผู้นั้นทำละเมิดจำต้องชดเชยค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น” จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจแยกองค์ประกอบทางละเมิดได้ห้าประการด้วยกัน ได้แก่ 1. มีการกระทำ 2. เป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ 3. โดยผิดกฎหมาย 4. มีความเสียหายเกิดขึ้น 5. ความเสียหายที่เกิดขึ้นนั้นเป็นผลจากการกระทำละเมิด แต่สิ่งที่เพิ่มเติมจากละเมิดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ บุคคลที่ทำละเมิดนั้นเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐตามนิยามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ นอกจากนี้การกระทำละเมิดดังกล่าวของเจ้าหน้าที่นั้นต้องเป็นการกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 จะคุ้มครองเจ้าหน้าที่เพื่อมิให้รับผิดชดเชยค่า

<sup>72</sup> พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาตรา 4

สินไหมทดแทนเต็มจำนวนความเสียหายเฉพาะกรณีการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่ในขณะปฏิบัติหน้าที่เท่านั้น หากไม่แล้ว เจ้าหน้าที่นั้นจะต้องรับผิดชอบในค่าสินไหมทดแทนเป็นการส่วนตัว<sup>73</sup>

สำหรับการพิจารณาว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นการปฏิบัติหน้าที่หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณีไปว่าการกระทำละเมิดนั้นมีความใกล้ชิดหรือเกี่ยวข้องกับหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ด้วยหรือไม่ โดยถือได้ว่า หากเป็นการกระทำ การละเว้นการกระทำ หรือกระทำโดยล่าช้า สำหรับการกระทำที่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายหรือเป็นหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติ ย่อมถือได้ว่าเป็นการกระทำในการปฏิบัติหน้าที่แล้ว เมื่อวินิจฉัยได้ความว่ามี การกระทำละเมิดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐเนื่องจากการปฏิบัติตามหน้าที่แล้ว การฟ้องเรียกค่าสินไหมทดแทนของผู้เสียหายนั้นก็แตกต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เช่นกัน กล่าวคือ กรณีที่เจ้าหน้าที่ทำละเมิดในขณะปฏิบัติหน้าที่ ไม่ว่าจะการกระทำละเมิดนั้นจะเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่กระทำการ การใช้อำนาจตามกฎหมายโดยการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครอง หรือปฏิบัติหน้าที่ที่ตนมีล่าช้าเกินสมควร และไม่ว่าการกระทำนั้นจะเป็นโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงก็ตาม ผู้เสียหายย่อมไม่อาจฟ้องเจ้าหน้าที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่รับผิดชอบในค่าสินไหมทดแทนเพื่อมูลละเมิดได้ โดยจะต้องฟ้องหน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่นั้นสังกัดอยู่<sup>74</sup> หรือกระทรวงการคลังสำหรับกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่ได้สังกัดหน่วยงานของรัฐใด<sup>75</sup> เป็นการคุ้มครองเจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิดในขณะปฏิบัติหน้าที่ไม่ให้ต้องเข้าเป็นคู่ความในคดี เนื่องจากผู้เสียหายจากการละเมิดฟ้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทน ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐก็จะต้องได้รับผลกระทบต่อเวลาในการปฏิบัติหน้าที่ รวมทั้งการที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่นั้นหาได้ทำเพื่อประโยชน์ส่วนตนไม่ แต่ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของหน่วยงานของรัฐที่ต้องดูแลเรื่องสาธารณประโยชน์

สำหรับกรณีเจ้าหน้าที่ที่ทำการละเมิดโดยไม่ใช่ในขณะปฏิบัติหน้าที่ เช่นนี้เจ้าหน้าที่ย่อมไม่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 โดยผู้เสียหายจากการทำละเมิดสามารถฟ้องคดีเจ้าหน้าที่ต่อศาลได้โดยตรงเพื่อบังคับให้เจ้าหน้าที่นั้นชดใช้ค่าสินไหมทดแทน เนื่องจากพระราชบัญญัตินี้ต้องการคุ้มครองการที่เจ้าหน้าที่ซึ่งขณะปฏิบัติหน้าที่ไม่ให้อ้างอิงฟ้องร้องในความผิดละเมิดเป็นการส่วนตัวเท่านั้น

<sup>73</sup> พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาตรา 6

<sup>74</sup> อ่าพน เจริญชีวิต, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่และหน่วยงานของรัฐ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม พิมพ์ครั้งที่ 2, 2548), หน้า 42.

<sup>75</sup> พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาตรา 5

### 2.2.2.2 การใช้และการควบคุมภายใต้ประมวลกฎหมายอาญา

กฎหมายอาญานั้นเป็นกฎหมายที่บัญญัติถึงความผิดและโทษ ดังนั้นในเรื่องของสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้นอาจไม่ได้มีการบัญญัติให้ความคุ้มครองไว้โดยตรง แต่มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ที่มีความเกี่ยวข้องกับสิทธิของผู้เสียหายอากร

หลักเกณฑ์สำคัญของประมวลกฎหมายอาญานั้น มีดังนี้<sup>76</sup>

1. ไม่มีความผิดโดยไม่มีกฎหมาย กล่าวคือการที่จะถือว่าการกระทำใดเป็นความผิดตามกฎหมายอาญาได้นั้น จะต้องมิบบทบัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดแจ้งว่าการกระทำเช่นนั้นเป็นความผิด
2. ไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย บุคคลจะต้องได้รับโทษทางอาญาก็ต่อเมื่อมีบทบัญญัติว่าสิ่งนั้นเป็นความผิดและต้องได้รับโทษ
3. ต้องตีความโดยเคร่งครัด กฎหมายอาญานั้นเมื่อเกิดข้อสงสัยขึ้น การตีความจะต้องตีความโดยเคร่งครัด จะไปขยายความลงโทษผู้ต้องหาเพิ่มไม่ได้ แต่สามารถตีความให้เป็นผลดีต่อผู้ต้องหาได้

ดังนั้นการที่จะมีความผิดตามกฎหมายอาญานั้น สิ่งสำคัญคือการที่ต้องมีกฎหมายบัญญัติว่าเรื่องดังกล่าวนั้นเป็นความผิด และการที่จะลงโทษได้ก็จำเป็นต้องมีกฎหมายระบุว่าการกระทำเช่นนั้นต้องได้รับโทษเช่นกัน ในส่วนของการพิจารณาตามหัวข้อสิทธิของผู้เสียหายอากรนั้น ตามที่กล่าวข้างต้น กฎหมายอาญานั้นไม่มีบทบัญญัติถึงเรื่องของสิทธิโดยตรง เช่นนั้นจึงมีความจำเป็นต้องศึกษาจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับสิทธิของผู้เสียหายอากร เพราะสิทธินั้นจะได้รับคุ้มครองหรือไม่ขึ้นอยู่กับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ซึ่งกฎหมายอาญานั้นจะบัญญัติถึงการกระทำของเจ้าหน้าที่ที่มีความผิดตามกฎหมายรวมถึงบทกำหนดโทษ ซึ่งมีความสำคัญกับการป้องกันสิทธิของผู้เสียหายอากรเป็นอย่างมาก

#### ก) การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

ในประมวลกฎหมายอาญา เรื่องเกี่ยวกับความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการนั้น จะใช้กับผู้ที่เป็นเจ้าพนักงานเท่านั้น ถ้าบุคคลธรรมดา ร่วมกระทำความผิดตามหมวดนี้กับเจ้าพนักงาน บุคคลธรรมดา นั้นไม่ใช่ตัวการเพราะขาดองค์ประกอบสำคัญ คือความเป็นเจ้าพนักงาน

<sup>76</sup> หยุด แสงอุทัย อ่างแล้วในเชิงอรรถ (47) หน้า 112.



มาตรา 157 วางหลักว่า “ผู้ใดเป็นเจ้าของพนักงาน ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต” พิจารณาจากบทบัญญัติมาตรานี้เป็นมาตราที่เป็นหลักในเรื่องของความรับผิดชอบของเจ้าพนักงาน การปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่นั้น ต้องเป็นการปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติเฉพาะหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้นั้นโดยตรงตามที่ได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่นั้นๆ เท่านั้น ถ้าไม่เกี่ยวกับหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้นั้นโดยตรงแล้วย่อมไม่มีความผิดฐานนี้<sup>77</sup>

คำว่า “โดยมิชอบ” หมายความว่าถึงโดยมิชอบด้วยหน้าที่ เป็นหน้าที่ที่เจ้าพนักงานนั้นมีอยู่ตามกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ หรือระเบียบแบบแผนของราชการเป็นต้น ในกรณีของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรนั้น จึงหมายถึงหน้าที่ที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากร ความสำคัญของมาตรานี้คือ มูลเหตุจูงใจ ซึ่งต้องการให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น ซึ่งความเสียหายนี้เป็นความเสียหายในทุกทางตั้งแต่ ชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน หรือชื่อเสียง เป็นต้น

คำว่า “โดยทุจริต” หมายถึงการได้ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมีเหตุจูงใจที่จะแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานผู้นั้นหาประโยชน์ให้แก่ตนเองหรือผู้อื่น อันเป็นประโยชน์ที่มิควรได้โดยการปฏิบัติหน้าที่หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่นั้น

#### ข) การเปิดเผยความลับโดยเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323 “ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่นโดยเหตุที่เป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่...หรือโดยเหตุที่เป็นผู้ช่วยในการประกอบอาชีพนั้น แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้รับการศึกษาอบรมในอาชีพดังกล่าวในวรรคแรก เปิดเผยความลับของผู้อื่น อันตนได้ล่วงรู้หรือได้มาในการศึกษาอบรมนั้น ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

บทบัญญัติมาตรานี้เอาผิดกับบุคคลที่มีหน้าที่เฉพาะตามที่บัญญัติ โดยในคำว่าเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่นั้น น่าจะหมายถึงเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรได้

<sup>77</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1403/2512

องค์ประกอบของมาตรา 323 วรรคแรก มีดังนี้

1. ล้วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น โดยเหตุที่ตนเป็น เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่
2. เปิดเผยความลับนั้น
3. ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด
4. โดยเจตนา

องค์ประกอบข้อที่หนึ่งนั้น เป็นเรื่องของบุคคลซึ่งมีคุณสมบัติตามบทบัญญัติ ได้ล้วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่น ด้วยเหตุที่ตนเป็นผู้มีหน้าที่หรือประกอบอาชีพ แล้วทำการเปิดเผยความลับนั้น ดังนั้นความลับที่ได้มาตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวต้องเป็นความลับที่ได้มาในขณะที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่นั้นอยู่ แต่ความลับที่ได้ล้วงรู้ไม่จำเป็นต้องเป็นความลับที่เกี่ยวกับเรื่องหรือหน้าที่ที่ตนทำอยู่ เช่น พนักงานสอบสวนได้ล้วงรู้ความลับจากพยานที่มาให้การกับตน<sup>78</sup> การล้วงรู้ความลับที่จะมีความผิดตามมาตรา 323 นี้ต้องเป็นการล้วงรู้ในขณะที่เป็นผู้มีหน้าที่ ปัญหาคือหากได้พ้นจากหน้าที่ดังกล่าวไป แล้วนำข้อความนั้นไปเปิดเผยเช่นนี้ จะมีความผิดหรือไม่เนื่องจากพันคุณสมบัติตามมาตรา 323 แล้ว ในเรื่องนี้สาระสำคัญอยู่ที่การได้มาซึ่งความลับนั้นเป็นการได้มาในขณะที่เป็นผู้มีหน้าที่ แม้การเปิดเผยนั้นจะเปิดเผยหลังจากที่ตนพ้นหน้าที่นั้นๆ มาแล้วก็ตามก็ไม่ถือว่าการเปิดเผยนั้นจะไม่ใช่ความผิดตามมาตรา 323 เพราะกฎหมายให้ความสำคัญกับช่วงเวลาที่ได้ล้วงรู้มา ไม่ได้สนใจว่าการเปิดเผยนั้นจะกระทำเมื่อใด

องค์ประกอบข้อที่สอง คือต้องมีการเปิดเผยความลับนั้น ถ้ายังไม่มี การเปิดเผยความลับก็ได้แต่มีความผิดในชั้นพยายามเท่านั้น

องค์ประกอบข้อที่สาม การเปิดเผยความลับนั้นน่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด เป็นเพียงพฤติการณ์ประกอบการกระทำถ้าพิจารณาแล้วว่าไม่น่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ใครแล้ว ก็ไม่น่าเป็นความผิดตามมาตรา 323

องค์ประกอบข้อสุดท้าย การเปิดเผยนั้นต้องกระทำโดยเจตนา ซึ่งเป็นองค์ประกอบภายใน

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าว การกระทำของเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่นั้น

<sup>78</sup> โกรทซ์ เกษมสันต์, อ่างแล้วในเชิงอรรถ (2) หน้า 171.

ย่อมมีความผิดหากนำความลับของบุคคลใดไปเปิดเผย เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร เช่น เจ้าพนักงานประเมิน หากได้ล่วงรู้ถึงข้อมูลอันเป็นความลับเกี่ยวกับภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรแล้ว หากนำไปเปิดเผยก็จะมีผลผิดตามมาตรานี้ แม้การเปิดเผยนั้นจะยังไม่มีผลเสียหายจริงๆก็ตามแต่หากพิจารณาได้ว่าน่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแล้ว เช่นนี้ก็ถือว่ามีผลผิด ในเรื่องดังกล่าวได้มีหนังสือของกรมสรรพากร<sup>79</sup> ส่งถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ตีความเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร โดยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยว่า “การที่ผู้เสียภาษีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเสียภาษีเงินได้ไปมาน้อยเพียงใดนั้น เป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร เพราะความลับคือข้อเท็จจริงที่ไม่ประจักษ์แก่คนทั่วไปและเป็นสิ่งที่เจ้าของไม่ประสงค์จะเปิดเผย รายได้ส่วนตัวของบุคคลธรรมดาโดยปกติวิสัยเจ้าของย่อมไม่เปิดเผย การที่กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของผู้เสียภาษีเงินได้ แล้วเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด เช่น ความเสียหายจากการถูกผู้อื่นเบียดเบียนหรือถูกเอาตัวไปเรียกค่าไถ่ เป็นต้น จึงอาจเป็นความผิดตามมาตรา 323(1) แห่งประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วย”<sup>80</sup> จึงสรุปได้ว่าการกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรนั้น หากเข้าข่ายความผิดตามที่ประมวลกฎหมายอาญานี้บัญญัติ ย่อมต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นกัน

มาตรา 324 “ผู้ใด โดยเหตุที่ตนมีตำแหน่งหน้าที่ วิชาชีพ หรืออาชีพอันเป็นที่ไว้วางใจ ล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของบุคคลอื่นเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การค้นพบ หรือการนิมิตในวิทยาศาสตร์ เปิดเผยหรือใช้ความลับนั้นเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

มาตรา 324 มีองค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

1. ผู้ใดโดยเหตุที่ตนมีตำแหน่งหน้าที่ วิชาชีพ หรืออาชีพอันเป็นที่ไว้วางใจ
2. ล่วงรู้ หรือได้มาซึ่งความลับของผู้อื่นเกี่ยวกับอุตสาหกรรม การค้นพบ หรือการนิมิตในวิทยาศาสตร์
3. เปิดเผยหรือใช้ความลับนั้น
4. เพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่น

<sup>79</sup> หนังสือที่ กค.0804/16719 ลงวันที่ 12 กันยายน 2520.

<sup>80</sup> ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เลขที่ 287/2520.

องค์ประกอบข้อที่หนึ่งนั้น ไม่ได้หมายความรวมถึงแค่ตำแหน่งหน้าที่ในทางราชการเท่านั้น แต่อาจหมายถึงตำแหน่งหน้าที่ตามสัญญาหรือกฎหมายด้วย ส่วนขอบเขตของการได้รับการไว้วางใจนั้น เพียงแค่ได้รับความไว้วางใจจากผู้ที่เป็นเจ้าของความลับนั้นก็เพียงพอ

องค์ประกอบข้อที่สอง การล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับนั้นต้องเป็นการได้มาเพราะโดยมีหน้าที่ตามที่กล่าวมาในองค์ประกอบข้อที่หนึ่ง เช่น เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรที่ได้เข้าประเมินในสถานประกอบการของเอกชน ก็ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ที่จะเข้าไปตรวจสอบได้ แต่ความลับในมาตรานี้ หมายความว่าความลับทางอุตสาหกรรม การค้นพบ หรือการนิมิตทางวิทยาศาสตร์เท่านั้น ไม่ใช่แค่ความลับของบุคคลโดยทั่วไป ดังนั้นความลับในมาตรานี้จะแคบกว่าคำว่าความลับในมาตรา 323

องค์ประกอบข้อที่สาม คือต้องมีการเปิดเผยหรือใช้ความลับนั้น เช่น นำสูตรการผลิตน้ำอัดลมไปเปิดเผยแก่บุคคลอื่น หรือนำสูตรนั้นมาใช้เอง

องค์ประกอบข้อสุดท้าย เป็นเจตนาพิเศษ คือเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือของผู้อื่น ประโยชน์ในที่นี้ไม่ได้จำกัดเฉพาะประโยชน์ในทางทรัพย์สินเท่านั้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### บทที่ 3

## แนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในต่างประเทศ เพื่อปรับใช้กับประมวลรัษฎากรของไทย

### 3.1 การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา

ประมวลรัษฎากรแห่งสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) เป็นกฎหมายภายในของ ประเทศสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติเกี่ยวกับข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษี แบ่งได้เป็น 8 หมวด (subtitle A through H) ซึ่งประกอบด้วยส่วนต่างๆ ถึง 96 ส่วน (Chapter) และแบ่งย่อยเป็นมาตราต่างๆ ถึง 9,042 มาตรา (Section) ประเภทของภาษีที่สำคัญที่ถูกระบุในประมวลรัษฎากรฉบับนี้ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีเงินเดือน ภาษีที่ดินและภาษีการให้ ภาษีการจ้างงาน ภาษีสรรพสามิตทั่วไป ภาษีสุรกายาสูบ รวมถึงการปฏิบัติงานและบริหารงานขององค์กรภายใต้ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรแห่งสหรัฐอเมริกา ได้ประกาศใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 16 สิงหาคม ค.ศ.1954 ต่อมา ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้มีการเปลี่ยนแปลง แก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ (Revenue Acts) ต่างๆ เรื่อยมาให้เหมาะสม กับสถานการณ์ต่างๆ โดยในส่วนของข้อกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในด้านข้อมูลนั้นจะอยู่ในหมวด F ว่าด้วยการปฏิบัติงานและการบริหารงานขององค์กร มาตรา 6103

#### 3.1.1 การห้ามเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของ ผู้เสียภาษีอากร

มาตรา 6103 นั้นได้กำหนดให้ “แบบแสดงรายการภาษี (Returns)” และ “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information)” เป็นความลับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานและบุคคลอื่นที่รู้เรื่องดังกล่าวทำการเปิดเผย

บทบัญญัติดังกล่าวนี้แบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

- 1) บททั่วไปที่ให้ความคุ้มครองกับข้อมูลและแบบแสดงรายการว่าเป็น “ความลับ” ที่ห้ามทำการเปิดเผย
- 2) ข้อยกเว้นที่เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้



3) กระบวนการ และมาตรฐานในการเก็บรักษาข้อมูล

4) โทษสำหรับการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ

ลักษณะของมาตรา 6103 นั้นเป็นการบัญญัติเพื่อให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในส่วนของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ โดยการห้ามเจ้าพนักงานในการเปิดเผยเรื่องดังกล่าว เว้นแต่มีอำนาจที่ได้รับตามมาตรานี้เช่นกัน มีนักวิชาการบางท่านได้ให้ความเห็นว่ลักษณะของมาตรา 6103 นี้มีลักษณะเป็น Qui Tam Provision หรือเป็นบทบัญญัติที่ให้เอกชนหรือประชาชนฟ้อง หรือพิสูจน์ความผิดของรัฐ<sup>1</sup> มาตรา 6103 นี้ห้ามเปิดเผยไม่ว่าโดยวิธีใด และไม่ว่าต่อบุคคลใดก็ตาม เว้นแต่การเปิดเผยนั้นจะได้รับการอนุญาตโดยเฉพาะจากมาตรา 6103 นั้นเอง เช่น การเปิดเผยต่อบุคคลที่ผู้เสียภาษีอากรแต่งตั้งขึ้น หรือกับบุคคลที่มีส่วนได้เสียสำคัญกับข้อมูลดังกล่าว<sup>2</sup> เช่น ตัวผู้เสียภาษีอากรเอง คู่สมรส หุ้นส่วน และผู้ถือหุ้นบางประเภทในบริษัท

### 3.1.1.1 ความเป็นมาของการให้ความคุ้มครอง

จากข้อมูลของหน่วยงานสรรพากรสหรัฐอเมริกา (IRS) ประเทศสหรัฐอเมริกาในช่วง ค.ศ. 1997 ถึง 1998 นั้นมีหน่วยงานกลางของรัฐบาล 37 หน่วยงาน และ อีก 215 หน่วยงานของมลรัฐหรือของท้องถิ่น ที่ได้รับหรือเก็บรักษาข้อมูลที่ประกอบด้วยเรื่องข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นประกอบด้วย ชื่อของผู้เสียภาษีอากร หมายเลขประกันสังคม ที่อยู่ และเงินเดือน ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นอาจอยู่ในรูปของกระดาษ ฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือวิดีโอเทป บางหน่วยงานได้รับข้อมูลดังกล่าวมาเพื่อใช้ในทางปกติ เช่น IRS จัดเก็บภาษีที่ต้องได้รับข้อมูลมาทุกๆปี หรือบางหน่วยงานนั้นจะได้รับข้อมูลดังกล่าวมาต่อเมื่อมีความจำเป็นต้องใช้ เช่น การเรียกข้อมูลเพื่อใช้ในการสืบสวนคดีอาญา<sup>3</sup>

จากเริ่มนั้นข้อมูลทางภาษีนั้นถือเป็นความลับที่ห้ามทำการเปิดเผยต่อสาธารณะอย่างเด็ดขาด เพราะถือเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อเจ้าของข้อมูล

<sup>1</sup>Dennis,J and Ventry,JR., Whistleblower and Qui Tam for tax, page 20.

<sup>2</sup>Anon, Explanation of tax reform act of 1986, page 426.

<sup>3</sup>United States General Accounting Office, Taxpayer Confidentiality Federal, State, and Local Agencies receiving Taxpayer Information, (August 1999) page 2.

ต่อมาในช่วงก่อน ค.ศ. 1977 ข้อมูลทางภาษีนับถือว่าเป็นข้อมูลสาธารณะ แต่การเปิดเผยนั้นจำกัดเฉพาะกับภายในองค์กรที่เกี่ยวกับภาษีนั่นโดยต้องได้รับการอนุญาตหรือได้รับคำสั่งจากรัฐมนตรี ต่อมารัฐสภาได้เกิดความกังวลเกี่ยวกับการนำข้อมูลทางภาษีไปใช้อย่างแพร่หลายโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐในส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานทางภาษี จึงเสนอการปฏิรูปกฎหมายภาษีนี้น

ในปี 1976 สภาคอนเกรสได้แก้ไขกฎหมายออกมาเป็นพระราชบัญญัติเพื่อแก้ไข มาตรา 6103 ให้ชัดเจนว่าข้อมูลใดที่สามารถเปิดเผยได้ และข้อมูลใดที่ต้องเก็บเป็นความลับ เหตุที่สภาคอนเกรสได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลของประชาชนที่อยู่กับ IRS เนื่องจากข้อมูลนั้นมีจำนวนมากกว่าข้อมูลที่หน่วยงานอื่นมี และการปฏิบัติหน้าที่ส่วนใหญ่ในองค์กรนั้นจะต้องเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวอยู่เป็นประจำ ดังนั้นสภาคอนเกรสจึงตระหนักว่าความคาดหวังของประชาชนนั้นต้องการให้มีการเก็บรักษาข้อมูลของตนที่อยู่ใน IRS อย่างเป็นทางการลับ ซึ่งถ้า IRS นำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผย ย่อมลดความมั่นใจของประชาชนซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระบบการจัดเก็บภาษี<sup>4</sup>

อย่างไรก็ตาม แม้สภาคอนเกรสจะให้ความสำคัญกับเรื่องดังกล่าวเพียงใด แต่ก็มีบางส่วนที่คัดค้านความคิดดังกล่าว โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับโทษทางอาญาที่จะนำมาใช้กับผู้เปิดเผยข้อมูลทางภาษี โดยให้เหตุผลว่ากระทรวงยุติธรรมของสหรัฐอเมริกาที่เป็นหน่วยงานที่พิจารณาว่าการกระทำผิดใดต้องโทษกฎหมายอาญานั้นก็ถือว่าเป็นหน่วยงานของรัฐเช่นกัน จึงไม่ควรให้มีการกำหนดบทลงโทษทางอาญา ส่วนอีกฝ่ายที่ผลักดันให้มีการแก้ไขบทบัญญัตินั้นให้ความเห็นว่ากรณีที่ประชาชนมอบข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้น ประชาชนต้องการให้กับ IRS เพื่อนำไปใช้งานไม่ได้นำไปให้องค์กรอื่น ดังนั้นจึงมีความจำเป็นต้องควบคุมในส่วนนี้

จนกระทั่งสภาคอนเกรสได้ตัดสินใจแก้ไขกฎหมายมาตรา 6103 เพื่อให้แบบแสดงรายการ>Returns) และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information) นั้นเป็นข้อมูลที่เป็นความลับห้ามทำการเปิดเผย เว้นแต่ในบางกรณีที่ได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติ การกำหนดบทบัญญัตินั้นสภาคอนเกรสได้พิจารณาความสมดุลระหว่างความจำเป็นในการใช้ข้อมูลดังกล่าวของหน่วยงานรัฐกับสิทธิในความเป็นส่วนตัวของประชาชน ควบคู่ไปกับผลกระทบที่จะเกิดตามมา หากได้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไป

<sup>4</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (3) หน้า 21.

### 3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ

มาตรา 6103 เป็นบทบัญญัติที่ต้องการคุ้มครองแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ โดยห้ามทำการเปิดเผยเว้นแต่มีอำนาจตามที่ประมวลรัษฎากรแห่งสหรัฐอเมริกา (IRC) ให้ไว้ โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะการเปิดเผยโดยเจ้าพนักงาน แต่ยังรวมถึงบุคคลอื่นที่เข้าถึงข้อมูลดังกล่าวมาด้วย ช่วงเวลาก่อนที่จะมีการแก้ไขบทบัญญัตินี้ เจ้าพนักงานนั้นมีอำนาจเข้าถึงข้อมูลของประชาชนได้ เนื่องจากถือว่าข้อมูลนี้เป็นสิ่งที่สามารถเปิดเผยได้แก่หน่วยงานของรัฐ จึงทำให้เกิดปัญหาเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลนั้นเจ้าพนักงานในหน่วยงานอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับทางด้านภาษี สามารถเข้าถึงข้อมูลนี้ได้โดยนำไปใช้ในส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับทางภาษี จึงมีความจำเป็นที่ต้องทำการแก้ไข โดยควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในแบบแสดงรายการ

เหตุที่บทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรมีความสำคัญอย่างมากนั้น เนื่องจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีในปัจจุบันที่ทำให้ข้อมูลต่าง ๆ นั้นสามารถถูกจัดเก็บ รวบรวม และเผยแพร่โดยอาศัยเพียงการพิมพ์ข้อมูลลงในคอมพิวเตอร์เท่านั้น ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่ต้องให้ความสำคัญในเรื่องของสิทธิส่วนบุคคล เนื่องจากหน่วยงานต่างๆ ของรัฐนั้นสามารถที่จะเข้าถึงข้อมูลของบุคคลที่ได้รวบรวมไว้ในฐานข้อมูลที่มีอยู่โดยง่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในความครอบครองของ IRS กลับสามารถเข้าถึงได้โดยง่ายจากฐานข้อมูลต่างๆ ซึ่งเรื่องดังกล่าวนี้ทำให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้นลดน้อยลงไปอย่างมาก ดังนั้น กฎหมายจึงควรที่เข้ามาควบคุมดูแลเรื่องดังกล่าว<sup>5</sup>

### 3.1.1.3 สาระสำคัญของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

#### 1) ประเภทและขอบเขตของข้อมูล

มาตรา 6103(b) ได้ให้คำจำกัดความของ แบบแสดงรายการ (Returns) และ ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ(Return Information) ดังนี้

1. “แบบแสดงรายการ หมายถึง ข้อมูลทางภาษีหรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการ การประมาณการภาษี คำร้องขอคืนภาษีหรือการอนุญาตการคืนภาษี และการแก้ไขเพิ่มเติมเอกสารประกอบที่ยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการ”

<sup>5</sup>Guttman, G.,The Confidentiality Statue Needs Rethinking, Tax Notes at 322 (January 17, 2000).

แบบแสดงรายการนั้นเป็นเอกสาร ที่ผู้เสียภาษีอากรส่งให้กับรัฐหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบ เพื่อใช้เป็นหลักฐานว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นมีภาระ หรือความรับผิดชอบในการชำระค่าภาษี โดยการคำนวณค่าภาษีที่ต้องเสียนั้นจะอ้างอิงจากรายได้ที่ได้รับมาภายในปีภาษี ตัวอย่างของแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นต่อ IRS เพื่อเสียภาษี เช่น แบบ 1040 ซึ่งเป็นแบบแสดงรายการที่ใช้ในการยื่นเสียภาษีบุคคลธรรมดาสำหรับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาตลอดปีภาษี แบบ 2553 ที่ใช้สำหรับการยื่นเสียภาษีของธุรกิจขนาดเล็ก (SME) หรือแบบ 2555 ที่ใช้สำหรับชาวต่างชาติที่มีรายได้เกิดขึ้นในประเทศ เป็นต้น แบบแสดงรายการเหล่านี้จะมีรายละเอียดให้ผู้ที่มีรายได้กรอกในแบบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการคำนวณภาษี และเพื่อเป็นหลักฐานยืนยันว่ามีรายได้ที่ต้องเสียภาษีเท่าใด รายละเอียดต่างๆที่ผู้มีรายได้จำเป็นต้องกรอกลงไปนั้นมีหลายประเภท คือ ข้อมูลส่วนตัว เช่น ชื่อของผู้มีเงินได้และของคู่สมรส (ถ้ามี) ที่อยู่ หมายเลขประกันสังคมของผู้มีเงินได้ และของคู่สมรส (ถ้ามี) สถานภาพการสมรส นอกจากนี้ยังมีข้อมูลประเภทรายได้ที่ได้รับมาในปีภาษี เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน เงินปันผล เงินบำเหน็จบำนาญ ค่าเช่าที่ดิน ค่าขาดเชย รวมถึงรายละเอียดของการใช้จ่ายในปีภาษีที่ผ่านมา ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ผู้ยื่นเสียภาษีอากรต้องกรอกให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อใช้ในการยื่นชำระภาษี

นอกจากแบบแสดงรายการที่ยื่นเพื่อชำระภาษีแล้ว ความหมายของแบบแสดงรายการที่ได้รับควบคุมครองตามมาตรา 6103 นั้นยังหมายรวมถึงแบบอื่นๆอีก เช่น การประมาณการภาษี ซึ่งเป็นแบบที่ผู้เสียภาษีอากรจะส่งให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นมีภาษีที่ต้องเสียน้อยกว่าที่ประเมิน และรวมไปถึง คำร้องขอคืนภาษี และการแก้ไขเพิ่มเติมเอกสารประกอบซึ่งยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการ

2. “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” หมายถึง

- 1) ข้อมูลที่บ่งถึงตัวผู้เสียภาษีอากร
- 2) ข้อมูลที่ต้องห้ามเปิดเผยตามมาตรา 6110
- 3) ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงในการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA)
- 4) สัญญาระงับหนี้ภาษีอากรหรือสัญญาอื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน แต่ไม่รวมส่วนที่ไม่ได้บ่งชี้ถึงผู้เสียภาษีอากรโดยตรง”

ข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นข้อมูลที่อยู่ในแบบแสดงรายการที่ยื่นต่อ IRS ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตามการให้นิยามคำว่า “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” ของมาตรา 6103 นั้นจะชัดเจน และละเอียดมากกว่า กล่าวคือ นอกจากข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นต่อ IRS แล้ว ข้อมูลที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ก็ถือว่าเป็นข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ได้รับความคุ้มครองเช่นกัน ดังนี้

## 2.1 ข้อมูลที่บ่งถึงตัวผู้เสียภาษีอากร

ข้อมูลที่บ่งชี้ถึงตัวผู้เสียภาษีอากรนั้นมาตรา 6103 ได้นิยามว่า

“ข้อมูลต่อไปนี้ให้ถือเป็นข้อมูลที่บ่งชี้ถึงผู้เสียภาษีอากร ที่มาของแหล่งเงินได้ จำนวนเงินได้ รายรับ รายจ่าย ค่าลดหย่อน การยกเว้นภาษี เครดิต ทรัพย์สิน หนี้สิน สินทรัพย์สุทธิ ภาวะภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การจ่ายภาษี ข้อมูลที่ว่าผู้เสียภาษีอากรรายนั้นได้รับภาษีคืนหรือไม่ ข้อมูลในการเข้าตรวจสอบ หรือข้อมูลในการสอบสวน เป็นต้น”

ข้อมูลเหล่านี้บางอย่างปรากฏอยู่ในแบบแสดงรายการที่ยื่นต่อ IRS แต่ข้อมูลบางอย่างนั้นเป็นข้อมูลที่ IRS จะเก็บไว้เพื่อเป็นหลักฐาน หรือใช้เก็บประวัติของผู้เสียภาษีอากรรายหนึ่งรายใด เช่น ข้อมูลที่ว่าผู้เสียภาษีอากรรายนั้นได้รับภาษีคืนหรือไม่ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่ IRS จะได้มาจากการรวบรวม หรือแสวงหาหลักฐาน เพื่อประโยชน์ทางภาษีในอนาคต

## 2.2 ข้อมูลที่ต้องห้ามเปิดเผยตามมาตรา 6110

มาตรา 6110 ของ IRC ได้บัญญัติว่าคำวินิจฉัยที่อยู่ในรูปลายลักษณ์อักษร (Written Determination) เช่น กฎ ข้อหาหรือ บันทึกการให้ความช่วยเหลือ คำปรึกษา นั้นสามารถเปิดเผยให้ประชาชนเข้าตรวจดูได้ อย่างไรก็ตาม มาตรา 6110(c) เป็นข้อยกเว้นในการเปิดเผย โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานทำการลบข้อมูลบางอย่างออกก่อนที่จะทำการเปิดเผยให้ประชาชน ซึ่งข้อมูลที่มาตรา 6110(c) บัญญัตินั้นจะถือว่าเป็นข้อมูลตามแบบแสดงรายการตามมาตรา 6103 ข้อมูลตามมาตรา 6110(c) คือข้อมูลดังต่อไปนี้

2.2.1 ชื่อ ที่อยู่ และรายละเอียดอื่น ๆ ที่สามารถบ่งชี้ถึงบุคคลผู้เกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัยนั้นๆ



2.2.2 ข้อมูลที่จำเป็นต้องเก็บเป็นความลับเพื่อประโยชน์สาธารณะ และนโยบายทางการเมือง

2.2.3 ข้อมูลที่ได้รับยกเว้นการเปิดเผยโดยบทกฎหมายอื่น (ไม่รวมถึง IRC)

2.2.4 ความลับทางการค้า หรือข้อมูลทางการเงิน ซึ่งเป็นความลับ ที่ได้รับมาจากเอกชน

2.2.5 ข้อมูลใดที่เปิดเผยแล้วอาจส่งผลกระทบต่อความปลอดภัยของบุคคล

2.2.6 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ การดำเนินการ ที่จัดทำขึ้นโดยการควบคุมของสถาบันการเงิน

2.2.7 ข้อมูลแผนที่ทางกายภาพ เช่นแผนที่ที่ดิน ซึ่งเกี่ยวข้องกับฐานะ ความมั่งคั่ง รัฐมนตรีสามารถใช้ดุลยพินิจในการส่งกลับข้อมูลดังกล่าวได้

2.3 ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงในการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA)

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA) คือ การทำความเข้าใจวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน<sup>6</sup> การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า นั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องจัดทำคำขอต่อ IRS ในประเทศที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ โดยคำขอนั้นต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและควรระบุรายละเอียดที่จำเป็นต่อการพิจารณาว่าการกำหนดราคาโอนระหว่างวิสาหกิจในเครือนั้นเป็นไปตามราคาตลาดระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (Arm's Length Principle) หรือไม่ รายละเอียดดังกล่าวได้แก่ รายชื่อผู้เสียภาษีอากร ที่จะขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Covered Entity) ธุรกรรมที่จะขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Covered Transaction) วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Method) ช่วงกำไรอิสระ (Arm's Length Range) และเงื่อนไขหรือเหตุการณ์ที่อาจทำให้ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าล้มเหลว (Critical Assumption) เป็นต้น

2.4 สัญญาระงับหนี้ภาษีอากรหรือสัญญาอื่นที่มีลักษณะคล้ายกันตามมาตรา 7121 แต่ไม่รวมถึงข้อมูลในส่วนที่ไม่ได้บ่งชี้ถึงผู้เสียภาษีอากรโดยตรง

<sup>6</sup> Sherman, M., Jarreau, S. and Brew, J., U.S. Custom: A Practitioner's guide to principles, processes, and procedures, page 74.

มาตรา 7121 นั้นบัญญัติถึงเรื่องการทำ Closing Agreement หรือสัญญาฉบับนี้ภาษีอากร การทำสัญญาฉบับนี้ภาษีอากรนั้น เป็นการตกลงกันระหว่าง IRS กับผู้เสียภาษีอากรใน ส่วนที่เกี่ยวกับหนี้สินทางภาษี<sup>7</sup> โดยเนื้อความในสัญญานั้นจะมีรายละเอียดของผู้ที่เข้าทำสัญญากับ IRS โดยระบุชื่อ ที่อยู่ รวมไปถึงจำนวนเงินที่ผู้เสียอากรมีภาระต้องเสีย และจำนวนเงินที่ได้ทำการตกลงกัน

จากบทบัญญัติมาตรา 6103(b) ที่ได้นิยามถึงแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ ข้อมูลที่เข้าลักษณะนี้จะถือว่าได้รับการคุ้มครองจากการถูกเปิดเผย เพราะ มาตรา 6103(a) กำหนดว่าแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นความลับ การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถทำได้ เว้นแต่มีกฎหมายอนุญาตให้เปิดเผยได้ จากคำนิยามดังกล่าว ข้อมูลที่ได้รับความคุ้มครองนั้นมีลักษณะเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลโดยตรง ซึ่งหากพิจารณาจากข้อมูลก็อาจทำให้ทราบได้ว่าเจ้าของข้อมูลนั้นเป็นใคร นอกจากนี้ ข้อมูลดังกล่าวนั้นสำคัญต่อเจ้าของข้อมูลดังกล่าวมาก เพราะมีลักษณะที่แสดงถึงการดำเนินชีวิตในแต่ละวัน เช่น การดำเนินธุรกิจ รายรับรายจ่าย หรือแม้แต่การเสียภาษีที่เป็นหน้าที่ของประชาชน เช่นนี้ กฎหมายจึงได้ให้ความคุ้มครองมิให้มีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไป เพราะเกรงว่าจะกระทบต่อสิทธิที่บุคคลพึงมี

ดังนั้น การพิจารณาว่าข้อมูลใดที่ถือว่าเป็นแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 6103 นั้น นอกจากการพิจารณาตามมาตรา 6103 แล้ว ยังต้องพิจารณาตามมาตรา อื่นๆอีก เช่น มาตรา 6110 นอกจากนี้ การศึกษาในหัวข้อต่อไปนั้นในเรื่องของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นจำต้องศึกษาจากกฎหมายควบคู่กัน

## 2) ผู้ที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูล

มาตรา 6103(a) เป็นบททั่วไปที่กำหนดให้แบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการเป็นความลับ ลูกจ้างของหน่วยงานกลางและของรัฐ รวมถึงบุคคลผู้ได้รับข้อมูลทางภาษี ห้ามทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ รวมถึงบุคคลสามประเภทนี้ที่สามารถทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการ และข้อมูลในแบบแสดงรายการตามขอบเขตอำนาจที่ได้รับ โดยแบ่งจากลักษณะของข้อมูลที่ได้รับมา ดังนี้

<sup>7</sup> Bertrand, M. and Harding, Jr., *The Tax Law of Colleges and Universities*, page 489.

1. เจ้าพนักงานหรือลูกจ้าง
2. เจ้าพนักงานหรือลูกจ้าง ของ
  - รัฐ
  - หน่วยงานบังคับใช้กฎหมายส่วนท้องถิ่นที่ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับการก่อการร้าย
  - องค์การสนับสนุนเด็กส่วนท้องถิ่น (local child support enforcement agency) หรือ
    - องค์การส่วนท้องถิ่นที่ดำเนินการตามโปรแกรมของรัฐภายใต้ The Social Security Act, The Food Stamp Act และกฎหมายของแต่ละรัฐ เช่น ความช่วยเหลือทางการแพทย์ ค่าชดเชยของผู้ถูกเลิกจ้าง
3. บุคคลอื่นที่ได้เข้าถึงแบบแสดงรายการ หรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการ ซึ่งมีเจ้าพนักงาน

จากบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ นั้นถือว่าเป็นความลับ เจ้าพนักงานที่ทำงานให้กับหน่วยงานของรัฐที่ล่วงรู้ถึงข้อมูลดังกล่าวห้ามทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเป็นอันขาด หรือสามารถทำการเปิดเผยได้เฉพาะบางเรื่องที่กฎหมายให้อำนาจไว้ หรือเป็นการเปิดเผยต่อบุคคลหรือหน่วยงานที่กฎหมายได้อนุญาตให้ทำการเปิดเผยได้ หากพิจารณาจากลักษณะของแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานของรัฐที่สามารถเข้าถึงข้อมูลนั้น โดยชัดเจนคือ เจ้าพนักงาน หรือลูกจ้างของ IRS ที่เป็นหน่วยงานที่ทำงานเกี่ยวกับข้อมูลทางภาษี โดยที่มาตรา 6103(b)(4) ให้ความหมายของการบริหารงานที่เกี่ยวกับภาษีว่า เป็นการบริหาร จัดการ ควบคุม และดูแลตรวจตรา การบังคับตามกฎหมายหรือการใช้ IRC หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมถึงสนธิสัญญาที่สหรัฐอเมริกาเป็นภาคีด้วย การบริหารเกี่ยวกับภาษีนั้นจะทำโดยการประเมิน การจัดเก็บ การบังคับ การฟ้องร้อง การเผยแพร่ และการรวบรวมสถิติการทำงานภายใต้ IRC กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง และสนธิสัญญา จากคำนิยามดังกล่าว เจ้าพนักงานหรือลูกจ้างที่ถูกควบคุมการเปิดเผยนั้น จึงหมายถึงเจ้าพนักงานหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับภาษี ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ตาม IRC หรือตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น The Freedom of Information Act, The Privacy Act หรือภายใต้สนธิสัญญาที่เป็นภาคี

นอกจากเจ้าพนักงานของหน่วยงานรัฐที่ IRC ห้ามทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการแล้วบุคคลภายนอกที่มีใช้เจ้าพนักงานก็ไม่สามารถที่จะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้เช่นกัน ข้อห้ามของมาตรา 6103 นั้นได้ห้ามบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าพนักงานที่ได้เข้าถึงแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว เนื่องจากแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือว่าเป็นความลับ ดังนั้นไม่ว่าบุคคลใดๆก็ตามที่ล่วงรู้ข้อมูลดังกล่าวมาก็ไม่มีสิทธิที่จะนำข้อมูลดังกล่าวนั้นไปเปิดเผยแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามมาตรา 6103(f)(5) นั้นถือเป็นข้อยกเว้นในเรื่องดังกล่าว เนื่องจากบทบัญญัติในส่วนดังกล่าวนี้เป็นข้อยกเว้นของการห้ามเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ โดยได้บัญญัติว่า IRS สามารถที่จะเปิดเผยต่อคณะกรรมการสิทธิการของสภาคอนเกรส (Committee of Congress) ได้ตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด ในขณะที่มาตรา 6103(f)(5) มิได้บัญญัติถึงการที่ IRS เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายต่อคณะกรรมการสิทธิการสภาคอนเกรส แต่ผู้ที่เปิดเผยนั้นเป็นบุคคลใดๆ (Any person) ซึ่งสามารถทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการต่อคณะกรรมการสิทธิการสภาคอนเกรส หรือบุคคลที่มีอำนาจรับเรื่องไว้ตรวจสอบได้ เช่น สมาชิกของคณะกรรมการร่วม โดยการเปิดเผยนั้นจำกัดให้เฉพาะเรื่องที่ว่าบุคคลดังกล่าวนั้นเชื่อว่าอาจเป็นไปได้ที่แบบแสดงรายการหรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นเกี่ยวข้องกับการประพฤติผิด การทุจริต หรือละเมิดผู้เสียหายเนื่องจากการรายงานเรื่องดังกล่าวนั้นถือเป็นประโยชน์ต่อประเทศในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน โดยมีประชาชนเป็นผู้สอดส่อง หรือที่เรียกว่า "Whistleblower" ดังนั้นมาตรา 6103 จึงยกเว้นความรับผิดในการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการดังกล่าวที่เป็นความลับโดยบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าพนักงาน เพราะถือเป็นประโยชน์ที่ประเทศได้มากกว่าที่จะเกิดความเสียหาย<sup>๖</sup>

### 3) การจัดเก็บรักษาข้อมูลของเจ้าพนักงาน

ในส่วนที่สามของมาตรา 6103 นั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บรักษาข้อมูล (Recordkeeping) การป้องกัน (Safeguards) และการรายงาน (Reporting) ในแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ

#### 1. การเก็บรักษาข้อมูล

<sup>๖</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถที่ (3) หน้า 22.

มาตรา 6103 กำหนดให้ IRS ดูแลในเรื่องของระบบมาตรฐานของการใช้ และการเปิดเผยข้อมูลทางภาษี ข้อมูลดังกล่าวนี้หมายถึงข้อมูลที่เจ้าพนักงานเรียกเพื่อใช้ประกอบการประเมินหรือการตรวจสอบ แต่ละหน่วยงานของส่วนกลางหรือของรัฐที่ได้รับข้อมูลทางภาษีมานั้น จำเป็นต้องมีมาตรฐานการเก็บรักษาเป็นของตนเอง และการเก็บรักษานั้นเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องทำก่อนเป็นลำดับแรกเมื่อได้รับข้อมูลทางภาษีมานั้น

## 2. การป้องกัน

แม้การอนุญาตการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีกับหน่วยงานรัฐส่วนกลาง ส่วนรัฐ หรือ ส่วนท้องถิ่นเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อการบริหารงานบางอย่างภายใต้กฎหมายของหน่วยงานนั้นๆ แต่การเปิดเผยนั้นไม่ควรเปิดเผยต่อผู้รับโดยที่ไม่มีระบบการจัดการ การบริหาร และการป้องกันที่เป็นรูปธรรม เนื่องจากต้องมั่นใจได้ว่าการเปิดเผยนั้นจะไม่เป็นการนำข้อมูลทางภาษีนั้นไปใช้ในวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากวัตถุประสงค์ที่ขอให้มีการเปิดเผยข้อมูลนั้น

มาตรา 6103 กำหนดห้ามการเปิดเผยข้อมูลจาก IRS แก่หน่วยงานอื่นโดยปราศจากการป้องกันข้อมูลนั้นอย่างเพียงพอ โดยที่เงื่อนไขการเปิดเผยนั้นกำหนดให้ผู้รับข้อมูลดังกล่าวต้องมีสถานที่ที่ปลอดภัยในการเก็บรักษาข้อมูล ห้ามการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวโดยผู้ที่ไม่ได้อำนาจตามกฎหมาย โดยต้องมีมาตรการอื่นในการป้องกันข้อมูลทางภาษีนั้นให้เป็นข้อมูลที่เป็นความลับ และต้องส่งข้อมูลกลับ IRS หรือทำลายข้อมูลนั้นทิ้งทันทีเมื่อหน่วยงานนั้นได้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลแล้ว หากมีเจ้าพนักงานหรือบุคคลอื่นในหน่วยงานที่รับข้อมูลไป เข้าถึงข้อมูลนั้นโดยไม่มีอำนาจ IRS สามารถตัดการให้ข้อมูลนั้นได้จนกว่าหน่วยงานนั้นจะมีวิธีในการป้องกันอย่างเพียงพอ เพื่อป้องกันการเข้าถึงโดยไม่มีอำนาจ นอกจากนี้ IRS สามารถหยุดการให้ข้อมูลทางภาษีได้ หากหน่วยงานนั้นๆยังคงไม่สามารถมีมาตรฐานในการป้องกันข้อมูลนั้นได้ อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยแก่ประธานาธิบดี ทำเนียบขาว ตามมาตรา 6103(g) เป็นข้อยกเว้นในการที่ผู้รับข้อมูลทางภาษีต้องมีมาตรการการป้องกันตามที่กล่าวมาข้างต้น

## 3. การรายงาน

เนื่องจากการใช้ข้อมูลทางภาษีเพื่อประโยชน์อื่นนอกจากการบริหารงานทางภาษี ถือเป็นภาระละเมิดสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างร้ายแรงในอดีต และการละเมิดสิทธินั้นมีเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ สภาคอนเกรสจึงเห็นว่าการตรวจสอบโดยทันทีที่มีการใช้ข้อมูลทางภาษีนั้นจะทำให้ข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครอง ดังนั้น สภาคอนเกรสจึงกำหนดให้ IRS จัดทำ



รายงานประจำปีที่มีเนื้อหาครอบคลุมถึงการให้ข้อมูลทางภาษีแก่คณะกรรมการร่วม (Joint Committee) นอกจากนั้น ตามมาตรา 6103(p)(3)(c) IRS ต้องจัดเตรียมรายงานแก่คณะกรรมการร่วมเพื่อเปิดเผยต่อสาธารณชนเกี่ยวกับข้อมูลทางภาษีที่ได้รับมา เช่น จำนวนของการเปิดเผยในรอบปีโดยต้องระบุถึงวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยด้วย โดยเนื้อหาของรายงานที่ส่งไปนั้นต้องระบุถึงขั้นตอนการดำเนินการ และมาตรการการป้องกันของหน่วยงานผู้รับข้อมูลเพื่อสร้างความมั่นใจว่าแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นยังคงเก็บเป็นความลับอยู่

#### 4) ข้อยกเว้นการห้ามเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

Subsections(c) ถึง (o) ของมาตรา 6103 เป็นข้อยกเว้นของบททั่วไปที่ห้ามทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ กล่าวคือการเปิดเผยแก่บุคคลหรือเพื่อวัตถุประสงค์ตามที่บทบัญญัตินี้เขียนไว้สามารถทำได้ ดังนี้

##### 1) การเปิดเผยแก่ตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้เสียภาษีอากร

การเปิดเผยตามมาตรา 6103(c) นั้นแบ่งออกเป็นสองส่วนคือ การเปิดเผยแก่บุคคลภายนอกที่ได้รับการแต่งตั้ง และการเปิดเผยที่กระทบต่อการปฏิบัติราชการ

การเปิดเผยแก่ตัวแทนนั้นที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้เสียภาษีอากรนั้น บุคคลใดบ้างที่เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการนั้นได้ จะขึ้นอยู่กับพิจารณาของรัฐมนตรี โดยการออกเป็นระเบียบ ซึ่งเมื่อออกเป็นระเบียบแล้ว การที่ IRS จะทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนั้นก็จำเป็นต้องได้รับหนังสือยินยอมจากผู้เสียภาษีอากรในการเปิดเผยให้แก่บุคคลที่ผู้เสียภาษีอากรแต่งตั้ง ซึ่งขั้นตอนการแต่งตั้งนั้น เมื่อบุคคลภายนอกที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้เสียภาษีอากรแล้ว หนังสือแต่งตั้งนั้นจำเป็นต้องส่งถึง IRS ภายใน 60 วันนับแต่ได้รับการยินยอมจากผู้เสียภาษีอากร

สำหรับข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นไม่สามารถทำการเปิดเผยแก่บุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งนั้นได้ หากรัฐมนตรีพิจารณาแล้วว่าการเปิดเผยข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นจะทำให้การปฏิบัติราชการของหน่วยงานกลางทางภาษีไม่มีประสิทธิภาพ

2) การเปิดเผยแก่เจ้าหน้าที่ทางภาษีของรัฐ และหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายภาษีส่วนท้องถิ่น

ข้อยกเว้นตามมาตรา 6103(d) เป็นการเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ที่ทำงานเกี่ยวกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีของรัฐและส่วนท้องถิ่น การเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่เหล่านี้ จำต้องมีหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรจากหัวหน้าของหน่วยงานนั้นๆ แต่งตั้งให้เจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่งเป็นผู้ที่สามารถเข้าตรวจสอบข้อมูลดังกล่าวได้ เช่น การเปิดเผยต่อหน่วยงานตรวจสอบบัญชีของรัฐเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบบัญชีเท่านั้น

3) การเปิดเผยแก่ผู้ที่มีส่วนได้เสียอย่างเป็นทางการกับผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง

การเปิดเผยแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 6110(e) นั้นเป็นการเปิดเผยต่อผู้ที่มีส่วนได้เสียอย่างเป็นทางการกับผู้เสียภาษีอากร โดยที่การเปิดเผยนั้น จำเป็นต้องได้รับการอนุญาตจากผู้เสียภาษีอากรเป็นหนังสือ ตัวอย่างของบุคคลผู้มีส่วนได้เสียตามมาตรานี้ แบ่งออกเป็นสองประเภทใหญ่คือ การเปิดเผยแบบแสดงรายการของบุคคลธรรมดาและของนิติบุคคล

การเปิดเผยแบบแสดงรายการของบุคคลธรรมดาต่อผู้มีส่วนได้เสีย กฎหมายได้ยกตัวอย่างบุคคลเหล่านั้น คือ คู่สมรส และบุตรของผู้เสียภาษีอากร

สำหรับการเปิดเผยแบบแสดงรายการของนิติบุคคลนั้น กฎหมายได้กำหนดให้บุคคลต่อไปนี้ ถือเป็นผู้มีส่วนได้เสีย เช่น บุคคลผู้ได้รับการแต่งตั้งจากที่ประชุมกรรมการของบริษัท พนักงานของบริษัทผู้ได้รับการแต่งตั้งจากหัวหน้า ผู้ถือหุ้นประเภท Outstanding Stock ที่ถือหุ้นโดยสุจริตตั้งแต่ร้อยละ 1 ขึ้นไป เป็นต้น

4) การเปิดเผยแก่คณะกรรมการของสภาคอนเกรส

มาตรา 6103(f) กำหนดให้เหล่าคณะกรรมการด้านภาษีและสวัสดิการแห่งรัฐ (Committee on Ways and Means) คณะกรรมการด้านการเงิน (Committee on Finance) และคณะกรรมการด้านภาษี (Committee on Taxation) สามารถที่จะเข้าถึงแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรได้ โดยต้องมีหนังสือขออนุญาตการเข้าถึง

จากประธานของคณะกรรมการเหล่านั้น การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวนั้นต้องมีวัตถุประสงค์ในการเข้าใช้ข้อมูลตามที่ระบุมาในหนังสือเท่านั้น เว้นแต่ข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถที่จะบ่งชี้ถึงผู้เสียหาย อากรได้โดยตรง กรณีดังกล่าวการเข้าถึงข้อมูลนั้นต้องได้รับความยินยอมเป็นหนังสือจากผู้เสียหาย อากรผู้เจ้าของข้อมูลนั้นก่อน

#### 5) การเปิดเผยแก่ประธานาธิบดี และทำเนียบขาว

มาตรา 6103(g) ได้อนุญาตให้ประธานาธิบดีสามารถเข้าถึงแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียหาย อากรโดยต้องมีหนังสือขออนุญาตที่ลงลายมือชื่อประธานาธิบดีเอง หรืออาจเป็นลูกจ้างของทำเนียบขาวที่ได้รับการแต่งตั้งที่ประธานาธิบดีระบุชื่อผู้นั้นไว้ในหนังสือ และเมื่อลูกจ้างผู้นั้นได้รับข้อมูลดังกล่าวนี้มา ต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนี้ต่อประธานาธิบดีเพียงผู้เดียวเท่านั้น

การขออนุญาตใช้ข้อมูลของผู้เสียหาย อากรนี้จำต้องระบุรายละเอียดดังต่อไปนี้ลงในหนังสือขออนุญาตดังกล่าวด้วย คือ

- ชื่อ และที่อยู่ของผู้เสียหาย อากรผู้เป็นเจ้าของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ต้องการให้ทำการเปิดเผย
- ประเภทของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ต้องการให้ทำการเปิดเผย
- ช่วงเวลาปีภาษีของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้น และ
- เหตุผลสำคัญในการขอเข้าตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว

#### 6) การเปิดเผยแก่เจ้าพนักงานของรัฐเพื่อการบริหารงานทางภาษี

มาตรา 6103(h) ได้อนุญาตให้เจ้าพนักงานของกระทรวงการคลัง และกระทรวงยุติธรรมเท่านั้นที่สามารถเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียหาย อากรได้ ซึ่งการเข้าถึงโดยเจ้าพนักงานของกระทรวงการคลังนั้นสามารถทำได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารงานทางภาษีเท่านั้นโดยไม่จำเป็นต้องมีหนังสือขออนุญาต อย่างไรก็ตามสำหรับการเปิดเผยต่อกระทรวงยุติธรรมนั้นมีหลักเกณฑ์ที่ต่างกันออกไป ดังนี้

การเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรนั้นต่อ  
กระทรวงยุติธรรมสามารถทำได้เฉพาะกรณีนี้ที่

- ผู้เสียภาษีอากรผู้นั้นเป็นคู่ความในคดีแพ่งและคดีอาญาในคดีที่เกี่ยวกับกฎหมายภาษี
- รายการบางอย่างในแบบแสดงรายการเกี่ยวข้องกับคดีหรือการตรวจสอบ
- แบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับการทำ  
ธุรกรรมของผู้ที่เป็นคู่ความในคดีกับผู้เสียภาษีอากร ในคดีที่กำลังดำเนินการพิจารณา

#### 7) การเปิดเผยแก่เจ้าพนักงานของรัฐที่มีใช้เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานทางภาษี

การเปิดเผยตามมาตรา 6103(i) นั้นเป็นการเปิดเผยต่อหน่วยงานรัฐที่มีได้ใช้แบบแสดง  
รายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นเพื่อการบริหารงานทางภาษี เช่น การเปิดเผยเพื่อใช้  
ในการสืบสวนคดีอาญา เช่น การเปิดเผยเพื่อใช้ตรวจสอบการก่อการร้าย เป็นต้น

#### 8) การเปิดเผยเพื่อการจัดเก็บสถิติ

การเปิดเผยเพื่อการจัดเก็บสถิติตามมาตรา 6103(j) เป็นการเปิดเผยข้อมูลต่อหน่วยงาน  
ของรัฐเพื่อใช้ประโยชน์ในการทำสถิติของหน่วยงานนั้นๆเอง ซึ่งกฎหมายได้บัญญัติถึงหน่วยงานที่  
สามารถเข้าถึงข้อมูลได้ ดังนี้

- การเปิดเผยต่อกระทรวงพาณิชย์ เพื่อประโยชน์ในการกำหนดโครงสร้างทางเศรษฐกิจ
- การเปิดเผยต่อคณะกรรมการการค้า เพื่อตรวจสอบบริษัทที่ได้รับอนุญาตตาม  
กฎหมาย
- การเปิดเผยต่อกระทรวงการคลัง เพื่อการวางแผน การริเริ่มทำโครงการ และการศึกษา  
ที่เกี่ยวกับทางการเงินและเศรษฐกิจ
- การเปิดเผยต่อกระทรวงเกษตร เพื่อการวางแผนโครงสร้าง การเตรียมการ หรือการ  
ดำเนินการที่เกี่ยวกับการสำรวจจำนวนของพืชผลทางการเกษตร
- การเปิดเผยต่อสำนักงานงบประมาณรัฐสภา (Congressional Budget Office) เพื่อ  
ประโยชน์ในการวางแผนประกันสังคมและสุขภาพในระยะยาว

9) การเปิดเผยเพื่อจุดประสงค์อื่นนอกจากการดำเนินการทางภาษี เช่น การเปิดเผยต่อกระทรวงแรงงาน และบริษัทประกันผลประโยชน์เงินบำนาญ เป็นต้น

จากที่กล่าวมานั้นเป็นลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีที่มาตรา 6103 ได้อนุญาตให้เปิดเผย โดยแบ่งจากลักษณะของข้อมูลและบุคคลที่เป็นผู้รับข้อมูลดังกล่าว ซึ่งการที่ IRS จะเปิดเผยแบบแสดงรายการหรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการหรือไม่ ขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมายว่าได้ให้ขอบอำนาจในการเปิดเผยเพียงใด โดยต้องเป็นการใช้ตามวัตถุประสงค์ที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น อย่างไรก็ตาม นอกจากข้อยกเว้นในการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่กล่าวมาข้างต้น การเปิดเผยนั้นยังสามารถทำได้หากมีการปฏิบัติดังนี้

1. สามารถเปิดเผยข้อมูลได้เมื่อได้รับความยินยอมเป็นหนังสือจากผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นเจ้าของข้อมูล
2. เจ้าพนักงานของรัฐได้มีคำขอเป็นหนังสือถึง IRS
3. เจ้าหน้าที่ของกระทรวงการคลัง หรือกระทรวงยุติธรรมที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรนั้นทั้งทางแพ่งและทางอาญาโดยไม่ต้องขอเป็นหนังสือ
4. เจ้าพนักงานของ IRS สามารถเข้าถึงข้อมูลได้เพื่อใช้พิจารณาเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากร

#### 5) บทกำหนดโทษเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล

มาตรา 6103(a) ได้กำหนดบทบัญญัติห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นเพื่อให้การคุ้มครองนั้นมีประสิทธิภาพสภาคอนเกรสจึงได้กำหนดให้การละเมิดบทบัญญัตินี้มีความผิดที่เป็นโทษทางอาญา รวมถึงกำหนดให้มีการเยียวยาแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกเปิดเผยข้อมูลโดยการเรียกค่าเสียหายในทางแพ่ง

ช่วงก่อน ค.ศ. 1977 การเปิดเผยข้อมูลที่เป็นการละเมิดต่อบทบัญญัตินั้นเป็นความผิดลหุโทษที่มีโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี และปรับไม่เกิน \$1,000 แต่หลังจากที่มีการแก้ไขกฎหมาย ความผิดในการเปิดเผยข้อมูลนั้นถือเป็นความผิดร้ายแรงมีโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี และปรับไม่เกิน \$5,000\*

---

\* Under 18 U.S.C. § 3571 มีโทษปรับไม่เกิน \$250,000 และ \$100,000 สำหรับโทษที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 7213 และ 7213A ตามลำดับ



ยิ่งไปกว่านั้นในส่วนที่เกี่ยวกับความผิดทางอาญานั้น มาตรา 7213(a) ของ U.S. Code ได้บัญญัติการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการโดยไม่มีอำนาจ ซึ่งจะมีโทษที่สูงขึ้น

ในส่วนความผิดทางแพ่งนั้นมาตรา 7431 ของ U.S. Code กำหนดให้มีการเรียกค่าเสียหายได้จากการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งความรับผิดนั้นขยายถึงค่าเสียหายตามความเป็นจริงรวมกับค่าขึ้นศาล ค่าเสียหายลงโทษสำหรับการเปิดเผยโดยมิชอบที่กระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

นอกจากนี้ มาตรา 7213 ของ US. Code ยังได้บัญญัติถึงความผิดของบุคคลอื่นที่ไม่ใช่เจ้าพนักงาน เช่น บุคคลทั่วไปที่ทำการเปิดเผยสู่สาธารณชนโดยจงใจ บุคคลที่ทำการแลกเปลี่ยนแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการกับของมีค่า หรือ ผู้ถือหุ้นที่มีได้มีส่วนได้เสียสำคัญ ซึ่งบุคคลเหล่านี้หากทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวก็จะมีความผิดระวางโทษเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานที่ทำการละเมิดมาตรา 6103

### 3.1.2 การปรับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

มาตรา 3802 ของ Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 ได้กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (The Secretary of the Treasury) และคณะกรรมการร่วมว่าด้วยกฎหมายภาษี (The Joint Committee on Taxation) ทำการศึกษาขอบเขตและการใช้ข้อมูลกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเรื่องดังกล่าวนั้นถือว่กำลังเป็นปัญหาที่เจ้าพนักงานที่ดำเนินการเกี่ยวกับการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีอากรถูกกล่าวหาว่าได้ละเมิดสิทธิของผู้เสียภาษีอากร<sup>9</sup> โดยให้ส่งผลการศึกษาดังกล่าวพร้อมกับแนะแนวทางที่เหมาะสมกับสภาคอนเกรส หลังจากนั้นเมื่อวันที่ 28 มกราคม ค.ศ. 2000 คณะกรรมการร่วมว่าด้วยกฎหมายภาษี (JCT) และกระทรวงการคลังได้ส่งผลการศึกษาสู่สภาคอนเกรส โดยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีใจความสำคัญอยู่ในผลการศึกษาของกระทรวงการคลังเล่มที่ 1 โดยในการศึกษาในเล่มนี้ยังได้แยกออกเป็นสามส่วน ดังนี้

<sup>9</sup> Andrew, W., Basic Federal Income Taxation (ASPEN Publisher, Inc., Fifth Edition) page 12.

- ส่วนที่หนึ่งนั้นเป็นการกล่าวถึงข้อความเบื้องต้นที่เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไป
- ส่วนที่สองกล่าวถึงความเป็นมาของกฎหมายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูล โดยศึกษาจากมาตรา 6103 และมาตรา 6110 ของประมวลรัษฎากร The Freedom of Information Act และ The Privacy Act
- ส่วนที่สามของการศึกษานั้นเป็นเรื่องของแนวทางและความเห็นที่ผู้จัดทำส่งให้กับสภาคอนเกรส

การทำการศึกษานี้ของทั้งสองหน่วยงานทำให้เรื่องการคุ้มครองผู้เสียหายอากรกลับมาได้รับความสนใจมากขึ้นอีกครั้ง เพราะเป็นการรวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวเพื่อนำเรื่องส่งขึ้นแก่สภาคอนเกรส เพื่อเป็นแนวทางในการให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากรที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ดังนั้นการศึกษานี้ของ JCT และกระทรวงการคลังนั้นได้มุ่งเน้นที่การศึกษาในเฉพาะเรื่องการรักษาความลับและการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยรวบรวมกฎหมายที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เพื่อให้ง่ายแก่การเข้าใจ และแยกแยะให้เห็นอย่างชัดเจนว่ามีกฎหมายใดในประเทศสหรัฐอเมริกาได้คุ้มครองเรื่องดังกล่าวอยู่ ดังนั้นการวิจัยในเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรจึงมีความจำเป็นต้องศึกษาใน IRC ประกอบกับกฎหมายอื่นที่มีความเกี่ยวข้อง

### 3.1.2.1 การเข้าถึงข้อมูลของหน่วยงานรัฐตาม The Freedom of Information Act

The Freedom of Information Act หรือ FOIA เป็นกฎหมายที่ให้สิทธิแก่บุคคลเพื่อการใช้สิทธิทางศาลในการเข้าถึงข้อมูลของหน่วยงานรัฐ เว้นแต่ข้อมูลดังกล่าวนั้นได้รับการคุ้มครองจากการเปิดเผย โดยข้อมูลดังกล่าวนั้นเข้าข่ายกเว้นที่กฎหมายฉบับนี้กำหนด เริ่มแรกนั้นพระราชบัญญัตินี้ให้ความสำคัญกับสิทธิของพลเมือง ในการเข้าถึงข้อมูลของหน่วยงานรัฐ โดยให้หน่วยงานรัฐต้องเปิดเผยข้อมูลที่มีความสำคัญในการดำเนินงานของหน่วยงานนั้นๆ เพราะการเปิดเผยการดำเนินงานของรัฐนั้นถือว่าเป็นเรื่องพื้นฐานของพลเมืองที่มีสิทธิทราบถึงการทำงานของรัฐว่าได้ปกครองประเทศอย่างไร ดีขึ้นมากน้อยเพียงใด ข้อมูลภายใต้กฎหมายนี้หน่วยงานของรัฐต้องจัดทำกระบวนการต่างๆเพื่อให้สะดวกแก่การเข้าถึงข้อมูลของประชาชน โดยย่อหน้า (a)(1) ของพระราชบัญญัติได้กำหนดให้เปิดเผยข้อมูล เช่น รายละเอียดเกี่ยวกับองค์กร ขั้นตอนการทำงานขององค์กร กฎในทางสารบัญญัติ และนโยบายการทำงานขององค์กร ข้อมูลเหล่านี้ต้องมีขั้นตอนที่สามารถทำให้บุคคลเข้ามาตรวจสอบได้โดยไม่มีเงื่อนไขใดๆ อย่างไรก็ตามแม้

พระราชบัญญัตินี้จะให้สิทธิแก่บุคคลในการเข้าถึงข้อมูลที่อยู่กับหน่วยงานของรัฐ แต่ข้อมูลบางอย่างนั้นถือเป็นข้อยกเว้นที่ห้ามมิให้เปิดเผยแก่บุคคล โดยพระราชบัญญัตินี้ห้ามหน่วยงานของรัฐเปิดเผยข้อมูลที่มีลักษณะ 9 ประเภท ดังนี้<sup>10</sup>

1. ข้อมูลดังกล่าวนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความปลอดภัยของรัฐ หรือนโยบายต่างประเทศ
2. ข้อมูลนั้นเป็นเรื่องภายในองค์กรเกี่ยวกับกฎ และการปฏิบัติของพนักงาน
3. ข้อมูลนั้นต้องห้ามตามกฎหมายอื่นๆ
4. ข้อมูลนั้นเป็นเรื่องเกี่ยวกับความลับทางการค้า หรือเรื่องอื่นที่อยู่ในข่ายเดียวกัน ซึ่งข้อมูลนั้นประกอบด้วยข้อมูลที่เป็นความลับในทางค้าขายหรือทางการเงิน
5. ข้อมูลนั้นเป็นการตอบข้อหาหรือ หรือจดหมายระหว่างหน่วยงานของรัฐ ที่ไม่สามารถเปิดเผยให้ทราบแก่คู่ความที่มีคดีความกับหน่วยงานรัฐนั้น
6. ข้อมูลนั้นประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคล และการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจก่อให้เกิดภัยคุกคามต่อบุคคลผู้นั้น เช่น ข้อมูลทางการแพทย์ของบุคคล
7. ข้อมูลนั้นถูกรวบรวมเพื่อวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมาย
8. ข้อมูลนั้นมีรายละเอียดเพื่อใช้ในการตรวจสอบสถาบันการเงินโดยหน่วยงานรัฐ
9. ข้อมูลนั้นประกอบไปด้วยข้อมูลทางกายภาพที่เกี่ยวกับอาณาเขต

หากเข้าลักษณะเป็นข้อมูลทั้งเก้าประเภทนี้ หน่วยงานของรัฐจะไม่สามารถเปิดเผยแก่ประชาชนได้ ตาม The Freedom of Information Act แม้ข้อมูลของผู้เสียหายอาจไม่ได้ถูกบัญญัติห้ามการเปิดเผยโดยตรง แต่ลักษณะของข้อมูลของผู้เสียหายอาจมีลักษณะที่เป็นตามข้อยกเว้น 4 และ 6 ก็อาจอยู่ในข่ายของข้อมูลที่ได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัตินี้ อย่างไรก็ตามข้อยกเว้น 3 นั้น ได้กล่าวถึงการห้ามเปิดเผยข้อมูลที่ต้องห้ามตามกฎหมายอื่นซึ่ง IRC นั้นเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้เสียหายอากร ดังนั้นหาก IRC ได้ห้ามการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรใดๆไว้ ก็อาจถือเป็นข้อมูลตามพระราชบัญญัตินี้ได้ ในทางปฏิบัติของศาลนั้นการพิจารณาว่าข้อมูลใดเป็นข้อมูลที่สามารถเปิดเผยได้หรือไม่นั้น ศาลจะใช้ทั้งมาตรา

<sup>10</sup> Office of Tax policy, Department of the Treasury, Report to Congress on scope and use of taxpayer confidentiality and disclosure provisions,(October 2000) page 25.

6103 ของประมวลรัษฎากรควบคู่กับพระราชบัญญัติฉบับนี้ในการชี้ขาดว่าข้อมูลในแบบแสดงรายการ (Tax Return Information) นั้นสามารถเปิดเผยได้หรือไม่<sup>11</sup>

การนำมาตรา 6103 ของ IRC กับข้อยกเว้นข้อ 3 ของ The Freedom of Information Act มาใช้ควบคู่กันนั้นก่อให้เกิดแนวความคิดทางกฎหมายออกเป็นสองความเห็นด้วยกัน คือ

1. ฝ่ายที่หนึ่งเห็นว่าการห้ามเปิดเผยข้อมูลตามมาตรา 6103 นั้นถือว่าเป็นข้อยกเว้นในข้อที่สามของ The Freedom of Information Act กล่าวคือแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นข้อมูลที่หน่วยงานของรัฐห้ามทำการเปิดเผยตาม ถือเป็นข้อยกเว้นในการที่ข้อมูลของหน่วยงานรัฐต้องเปิดเผยให้ประชาชนสามารถเข้าตรวจดูได้ตาม The Freedom of Information Act<sup>12</sup>

2. ฝ่ายที่สองเห็นว่าข้อมูลตามมาตรา 6103 นั้นไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของข้อยกเว้นใน The Freedom of Information Act แต่มาตรา 6103 ได้ให้ความคุ้มครองในส่วนดังกล่าวก่อน โดยข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดของกฎหมายทั้งสองนั้นคือ การพิจารณาการร่างกฎหมายของ IRC ในมาตรา 6103 นั้น มีแนวคิดจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ในขณะที่ The Freedom of Information Act นั้นเป็นแนวคิดที่สร้างขึ้นใหม่ไม่มีการอ้างอิงจากกฎหมายใดๆที่มีอยู่ นอกจากนั้นขั้นตอนต่างๆที่ถูกกำหนดไว้ใน The Freedom of Information Act นั้นหาได้มีอยู่ในมาตรา 6103 ไม่ ซึ่งมีผู้เห็นด้วยกับแนวคิดนี้มากกว่าแนวความคิดแรก เช่น Office of Tax Policy ของกระทรวงการคลังสหรัฐอเมริกา และความเห็นของผู้พิพากษาใน Circuit Court<sup>13</sup>

### 3.1.2.2 การเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลตาม The Privacy Act

The Privacy Act of 1974 ของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นบทบัญญัติเพื่อการควบคุมการเก็บรักษา การดูแล และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคล โดยหน่วยงานของรัฐ โดยที่กฎหมายฉบับนี้มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Feld, D., Tax Procedure Digest, Warren, Gorham & Lamont, Inc 1990 page 2-16.

<sup>12</sup> Church of Scientology v. IRS, 484 U.S. 9 (1987) (“That section 6103 is the sort of nondisclosure statute contemplated by FOIA exemption 3 is beyond dispute”).

<sup>13</sup> Zale Corp. v. IRS (1979), White v. IRS (1983) and King v. IRS (1982)

<sup>14</sup> Office of Tax policy, Department of the Treasury, Report to Congress on scope and use of taxpayer confidentiality and disclosure provisions, (October 2000) page 29.

1. อนุญาตให้บุคคลเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลที่เกี่ยวข้องกับตน โดยการเข้าอ่านนั้นต้องเป็นไปเพื่อการตรวจสอบ โดยรวมถึงข้อมูลทางภาษีและการจัดเก็บภาษีด้วย
2. สร้างความเข้าใจให้กับพลเมืองชาวอเมริกันในเรื่องของกระบวนการในการใช้ข้อมูลของบุคคล โดยหน่วยงานของรัฐ
3. จำกัดการเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลของเจ้าพนักงานของหน่วยงานของรัฐผู้ซึ่งต้องการใช้ข้อมูลดังกล่าวในการปฏิบัติหน้าที่ของตน
4. กำหนดให้องค์กรต่างๆเก็บรักษาข้อมูลการเปิดเผยทางการบัญชีอย่างถูกต้อง และทำให้ข้อมูลดังกล่าวพร้อมที่จะเข้าสู่โดยบุคคล
5. กำหนดให้องค์กรต่างๆเปิดเผยการใช้ข้อมูลดังกล่าวขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับการใช้งานประจำ (Routine Use) รวมถึงการกำหนดขั้นตอนในการเข้าถึงข้อมูลนั้นๆ
6. ให้การเยียวยาทางแพ่งแก่บุคคลผู้ถูกเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคล ซึ่งเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัตินี้

การที่ข้อมูลจะได้รับความคุ้มครองจากกฎหมายฉบับนี้ ข้อมูลดังกล่าวจะต้องอยู่ในรูปของข้อมูลที่มีระบบการจัดเก็บข้อมูล โดยที่ข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลเกี่ยวกับบุคคล ไม่รวมถึงข้อมูลของบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรืออย่างอื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน ที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐ ประกอบด้วยชื่อของบุคคลหรือข้อมูลอย่างอื่นที่สามารถบ่งชี้ถึงเจ้าของข้อมูลได้ เช่น หมายเลขประกันสังคม ส่วนกระบวนการจัดเก็บข้อมูลนั้นเป็นการจัดระบบข้อมูลที่ได้จากชื่อ หรือสิ่งอื่นที่สามารถระบุตัวบุคคลได้ เช่นเดียวกับการจัดเก็บข้อมูลของ IRS ย่อมต้องมีข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับแบบแสดงรายการ และข้อมูลในแบบแสดงรายการที่บัญญัติในมาตรา 6103 ของ IRC

พระราชบัญญัตินี้ห้ามการเปิดเผยข้อมูลส่วนตัวของบุคคลโดยหน่วยงานของรัฐ โดยปราศจากความยินยอมจากบุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ถ้าหน่วยงานใดจงใจฝ่าฝืนบทบัญญัติดังกล่าว บุคคลผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการฝ่าฝืนนั้นสามารถเรียกค่าเสียหายทางแพ่งจากผู้เปิดเผยข้อมูลนั้น และอาจได้รับการเยียวยาความเสียหายจากค่าเสียหายตามความเป็นจริง (Actual Damages) ไม่เกิน \$1,000 รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขึ้นศาลและค่าทนาย ถ้าหากคดีนั้นผู้ฟ้องเป็นผู้ชนะ อย่างไรก็ตาม แม้พระราชบัญญัตินี้ห้ามการเปิดเผยข้อมูลของบุคคลโดยไม่ได้



รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูล แต่กฎหมายก็ยังอนุญาตให้ทำการเปิดเผยได้โดยไม่จำเป็นต้องได้รับความยินยอมหากการเปิดเผยนั้นเป็นการเปิดเผยเพื่อการใช้งานเป็นประจำแก่หน่วยงานเก็บเอกสารของรัฐบาลสหรัฐอเมริกา (The Federal Register) โดยที่การเปิดเผยในลักษณะนี้เป็นการเปิดเผยการทำงานของแต่ละหน่วยงานรัฐเกี่ยวกับข้อมูลที่หน่วยงานนั้นได้เก็บไว้ แม้จะเป็นการเปิดเผยนอกหน่วยงานก็ไม่มีผลขัดตามกฎหมายนี้

ในส่วนของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้น เนื่องจากลักษณะของ The Privacy Act ได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลส่วนตัวของบุคคล ซึ่งถือว่ามีลักษณะกว้างกว่าแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่มาตรา 6103 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความคุ้มครอง ดังนั้นเมื่อทั้งสองกฎหมายมีความใกล้เคียงกันในด้าน การให้ความคุ้มครอง การพิจารณาของศาล จึงต้องนำกฎหมายทั้งสองมาพิจารณาคู่กันไปด้วย อย่างไรก็ตามจากคำพิพากษาของศาลส่วนใหญ่จะนำมาใช้มาตรา 6103 ของ IRC มาพิจารณาก่อน The Privacy Act แม้เรื่องดังกล่าวจะเป็นเรื่องของข้อมูลส่วนบุคคลก็ตาม ตัวอย่างเช่น คดี Lake v. Rubin (D.C. Circuit 1998) ที่ศาลได้วางหลักว่า “การที่บุคคลต้องการเข้าถึงข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information) จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรา 6103 ของ IRC ก่อนที่จะทำการพิจารณาจาก The Privacy Act” ดังนั้นต่อมาในคดีที่มีความคล้ายคลึงกันส่วนใหญ่ศาลก็จะตัดสินไปในแนวทางที่ว่า เมื่อเป็นเรื่องของแบบแสดงรายการหรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการแล้วนั้น แม้เป็นข้อมูลส่วนบุคคลที่ได้รับความคุ้มครองตาม The Privacy Act แล้ว ก็ต้องพิจารณาจากมาตรา 6103 ของ IRC ก่อนเป็นอันดับแรก

นอกจากในเรื่องของการพิจารณาว่าควรใช้ขั้นตอนของกฎหมายใดระหว่างมาตรา 6103 แห่งประมวลรัษฎากร กับ The Privacy Act มาปรับใช้กับการเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลที่อยู่ในแบบแสดงรายการแล้ว ในเรื่องของการใช้กฎหมายลงโทษสำหรับผู้ทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้น ก็มีความสับสนในการใช้บทลงโทษมาปรับใช้ระหว่างทั้งสองกฎหมาย จนกระทั่งคดี Gardner v. United States (D.C. Circuit 2000) ศาลได้วางหลักว่า

“มาตรา 6103 นั้น เป็นกฎหมายที่เหมาะสมที่สุดที่ควรนำมาใช้เพื่อเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียหายอากรที่ถูกเปิดเผยข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” ต่อมาได้มีคำพิพากษาต่างๆ ออกมาเพื่อยืนยันหลักการพิจารณาดังกล่าว โดยศาลได้ให้เหตุผลที่ใกล้เคียงกัน ดังนี้

คดี Hobbs v. United States (D.C. Circuit 2000) “แม้ว่า The Privacy Act จะบัญญัติถึงเรื่องการเรียกร้องค่าเสียหายจากการเปิดเผยข้อมูลโดยไม่มีอำนาจ แต่มาตรา 6103 แห่ง

ประมวลรัษฎากรนั้นได้กำหนดบทบัญญัติถึงเรื่องการแบบแสดงรายการไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นการที่จะนำ The Privacy Act มาปรับใช้กับเรื่องดังกล่าว ก็จำเป็นต้องพิจารณาจากมาตรา 6103 ก่อนเป็นสำคัญ”

จากที่กล่าวมาข้างต้น ทั้งหมดเป็นแนวทางในการบัญญัติกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาเกี่ยวกับเรื่องการคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร โดยที่เนื้อหาในเรื่องดังกล่าวนี้ได้ถูกบัญญัติอยู่ใน มาตรา 6103 ของ IRC โดยกำหนดให้ “แบบแสดงรายการ (Returns)” และ “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information)” เป็นความลับห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผย นอกจากนี้ยังได้บัญญัติถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง เช่น ขอบเขตของ “แบบแสดงรายการ” และ “ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” รวมไปถึงข้อยกเว้นที่ IRS สามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้

### 3.2 การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ระบบกฎหมายในแต่ละรัฐของประเทศออสเตรเลียนั้นจะมีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับปัจจัยทางประวัติศาสตร์ สังคม และการพัฒนาทางเศรษฐกิจของแต่ละมลรัฐ<sup>15</sup> แต่ลักษณะโดยรวมของระบบกฎหมายนั้นจะคล้ายคลึงกับของประเทศอังกฤษ ระบบกฎหมายของประเทศออสเตรเลียแบ่งออกเป็นสามฝ่าย คือ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการ มีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดและมีศาลกลางทำหน้าที่ในการชี้เขตอำนาจรัฐบาลของแต่ละรัฐ

ในปี ค.ศ. 1901 รัฐธรรมนูญแห่งประเทศออสเตรเลีย มาตรา 51(2) ได้ให้อำนาจแก่รัฐสภาในการตรากฎหมายเพื่อความสงบสุขเรียบร้อย และเพื่อการบริหารจัดการที่ดี หนึ่งในนั้นคือกฎหมายภาษี เพื่อให้กฎหมายภาษีในแต่ละรัฐนั้นไปในแนวทางเดียวกันไม่มีความแตกแยกอำนาจที่รัฐธรรมนูญให้ค้นหาให้อำนาจในการตรากฎหมายโดยเด็ดขาดไม่ แต่เป็นการตราร่วมกันในแต่ละรัฐ<sup>16</sup> นอกจากนั้นมาตรา 55 รัฐธรรมนูญแห่งประเทศออสเตรเลีย ได้กำหนดให้การบัญญัติกฎหมายภาษีของรัฐนั้นต้องคำนึงถึงสองเรื่องเท่านั้น คือ การเก็บภาษี และสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างกฎหมายตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติ เช่น ในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีนั้นมี พระราชบัญญัติอัตราภาษี (Rating Act) และในส่วนที่สองนั้นจะเป็นกฎหมายที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าบุคคลใดมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษี รวมถึงการประเมินภาษี และการเก็บภาษีจากบุคคล

<sup>15</sup> Meek, M., *The Australian legal system*, Third Edition, LBC Information Services, 1999: page 7.

<sup>16</sup> Barron, M., *Fundamentals of Business Law*, McGRAW-Hill Book Company Sydney 1992 page 590.

นั้นๆ ตามพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ (The Income Tax Assessment Act 1936) อำนาจของรัฐสภาในการตรากฎหมายภาษีตามมาตรา 51 ต้องคำนึงถึงเรื่องที่มาตรา 55 บัญญัติไว้เป็นสำคัญ ตัวอย่างจากคดี Fairfax v. Federal Commissioner of Taxation 1959 ที่ศาลสูงของออสเตรเลียได้ให้ความเห็นว่า “การที่จะถือว่าอยู่ในข่ายอำนาจของรัฐสภาที่จะออกกฎหมายภาษีตามมาตรา 51 ของรัฐธรรมนูญแห่งออสเตรเลียหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาว่าการที่จะออกกฎหมายนั้นต้องเป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีและสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีเท่านั้น หาใช่ นำผลทางเศรษฐกิจที่จะเกิดขึ้นจากการออกกฎหมายภาษีนั้นมาเป็นแรงจูงใจให้ฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายนั้นได้ไม่”

หน่วยงานที่รับผิดชอบดูแลกฎหมายภาษีในประเทศออสเตรเลียนั้นมีด้วยกันสองหน่วยงานซึ่งจะดูแลและรับผิดชอบในภาษีแต่ละประเภทที่ต่างกัน คือ

1. รัฐบาลส่วนกลาง (Federal Government) จะดูแลในส่วนของภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ภาษีสินค้าและบริการ รวมถึงภาษีศุลกากร
2. รัฐท้องถิ่น จะเก็บภาษีเทศบาล (Council Tax) เช่น ส่วนภาษีที่ดิน ภาษีเงินเดือน และอากรแสตมป์

จากอำนาจหน้าที่ที่ต้องดูแลเรื่องการจัดเก็บภาษีนั้นส่วนที่มีความสำคัญที่สุดจะเป็นการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลส่วนกลาง ซึ่งการทำงานของรัฐบาลส่วนกลางในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั้นจะมี Australia Taxation Office (ATO) เป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีโดยรวมของประเทศออสเตรเลีย

ความเป็นมาของหน่วยงาน ATO นั้นเริ่มจากการก่อตั้ง Land Tax Office ในปี ค.ศ. 1910 ที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีที่ดิน ซึ่งต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็น Commonwealth Office และกลายมาเป็น ATO ในปัจจุบัน ซึ่งสาเหตุในการเปลี่ยนชื่อหน่วยงานนี้เนื่องจากเมื่อสังคมเปลี่ยนแปลงไป การจัดเก็บภาษีจะมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น จึงมีความจำเป็นต้องมีหน่วยงานที่สามารถดำเนินการครอบคลุมภาษีใหม่ๆที่เกิดขึ้น

### 3.2.1 ความเป็นมาของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

สิทธิตามกฎหมายในเรื่องข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น แบ่งเป็นสิทธิสองประเภท<sup>17</sup> ดังนี้

สิทธิในส่วนแรก คือสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในความครอบครองของ ATO สิทธิดังกล่าวนี้มีลักษณะคล้ายคลึงกับการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารของราชการตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ของไทยที่ให้ประชาชนสามารถเข้าดูข้อมูลของราชการได้ เฉพาะในส่วนที่กฎหมายอนุญาต สำหรับกฎหมายในการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวในประเทศออสเตรเลียนั้นสามารถทำได้ภายใต้ The Freedom of Information Act 2009 (แก้ไขเพิ่มเติมฉบับ ค.ศ.1989) ซึ่งตามมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ที่อนุญาตให้ประชาชนสามารถเข้าตรวจสอบดูข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานรัฐได้ เว้นแต่ข้อมูลดังกล่าวจะเป็นข้อมูลเกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศ ข้อมูลส่วนบุคคล และข้อมูลเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจ

สิทธิประเภทที่สอง คือสิทธิในการได้รับความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล นอกจากการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลตามที่ The Freedom of Information Act กำหนดแล้ว ในเรื่องของข้อมูลส่วนบุคคลนั้นยังมีกฎหมายกลางที่ให้ความคุ้มครอง คือ พระราชบัญญัติความเป็นส่วนตัว ค.ศ.1988 (The Privacy Act 1988) พระราชบัญญัตินี้ให้ความคุ้มครองในส่วนที่เป็นข้อมูลส่วนตัวของบุคคลเท่านั้น ซึ่งพระราชบัญญัตินี้ให้สิทธิแก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูล โดยที่กฎหมายได้ระบุถึงรายละเอียดว่าเหตุใดต้องมีการเก็บข้อมูล และการเก็บข้อมูลของหน่วยงานรัฐดังกล่าวจะนำไปใช้เพื่อประโยชน์ทางกฎหมายเท่านั้น โดยที่ข้อมูลส่วนตัวนั้นจะถูกเก็บรักษาอย่างปลอดภัย และได้รับการคุ้มครองจากการเข้าถึงข้อมูลนั้นโดยมิชอบ ข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรนั้น พระราชบัญญัตินี้ได้ให้ความคุ้มครองในส่วนที่เรียกว่าหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (Tax File number) ตามที่มาตรา 17(1) บัญญัติว่า “หน่วยงานของรัฐต้องวางแนวทางเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการจัดเก็บ การเก็บรักษา การใช้และความปลอดภัยในหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร” หน่วยงานของรัฐตามมาตราดังกล่าว หมายถึง หน่วยงานที่ดูแลรับผิดชอบเรื่องข้อมูลส่วนบุคคล (Privacy Commissioner) ที่จะต้องให้แนวทางเกี่ยวกับการใช้ข้อมูลของบุคคลในส่วนที่เป็นหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร<sup>18</sup> การขอหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรนั้น

<sup>17</sup> Wheelwright, K., "Taxpayers' Rights in Australia," *Revenue Law Journal*: Vol. 7, Article 10.,

<sup>18</sup> [Tax file number guidelines 1992.](#)

เป็นหน้าที่ของ ATO ที่จะดูแลในเรื่องระบบการขอหมายเลขนั้นๆ โดยที่หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรนั้นถือเป็นข้อมูลส่วนตัวภายใต้พระราชบัญญัติความเป็นส่วนตัว การนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้สามารถทำได้แต่เฉพาะองค์กรตามที่ Data-matching Program (Assistance and Tax) Act 1990 กำหนด โดยที่ The Privacy Act ได้มอบอำนาจให้องค์กรเหล่านั้นเปรียบเทียบข้อมูลส่วนตัวที่องค์กรนั้นมีอยู่ซึ่งรวมถึงหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้แน่ใจว่าการจ่ายภาษี เงินบำนาญและการจ่ายเงินอื่นๆเป็นไปอย่างถูกต้อง ซึ่งองค์กรที่มีอำนาจนี้หมายรวมถึง ATO ด้วย อย่างไรก็ตามในส่วนของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรภายใต้พระราชบัญญัติความเป็นส่วนตัว ค.ศ. 1988 นั้นจะให้ความคุ้มครองในส่วนข้อมูลของบุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่รวมถึงหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนต่างๆ ซึ่งต่างจาก The Taxation Administration Act 1953 ที่ให้ความคุ้มครองการใช้หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนด้วย<sup>19</sup>

The Taxation Administration Act 1953 มาตรา 3C ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่ไม่หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรไปใช้โดยปราศจากอำนาจ ซึ่งมีโทษปรับไม่เกิน \$10,000 หรือจำคุก 2 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

นอกจากมาตรา 3C ที่ให้ความคุ้มครองเกี่ยวกับหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรแล้ว กฎหมาย The Taxation Administration Act 1953 ยังได้ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรซึ่งบัญญัติอยู่ในส่วนที่ 3AA เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้รวมถึงความรับผิดชอบของเจ้าพนักงาน ซึ่งหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น ได้ถูกบัญญัติอยู่ในตารางที่ 1 ของมาตรา 3AA ในหมวดที่ 355 ที่ห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้เท่านั้น โดยผู้ที่กระทำความผิดตามบทบัญญัติต้องมีลักษณะ ดังนี้<sup>20</sup>

1. เป็นบุคคลผู้จัดทำข้อมูลดังกล่าว
2. ได้เปิดเผยข้อมูลนั้นแก่บุคคลอื่น

<sup>19</sup> Explanatory Memorandum of Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009 page 1.

<sup>20</sup> Subdivision 355-A -- Protection of confidentiality of indirect tax information.



โดยข้อมูลที่เปิดเผยนั้นต้องเกิดจากการกระทำหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจมาจาก Commonwealth หรือได้กระทำการเพื่อ Commonwealth หรือได้ใช้อำนาจตามที่ Commissioner ได้ให้อำนาจไว้

3. ข้อมูลที่ทำการเปิดเผยนั้นเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการเสียภาษีอากร และ
4. ข้อมูลดังกล่าวนั้นได้บ่งเฉพาะถึงตัวบุคคลผู้อื่น

ความผิดตามบทบัญญัติดังกล่าวมีโทษจำคุก 2 ปี

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว The Taxation Administration Act 1953 ได้ให้ความสำคัญกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา โดยห้ามเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเกี่ยวกับข้อมูลนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลอื่น

อย่างไรก็ตามการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายข้างต้นนั้นยังเป็นลักษณะของกฎหมายที่เป็นกฎหมายกลางเป็นการให้ความคุ้มครองอย่างกว้างและให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะเรื่องเท่านั้น ดังนั้นในปี ค.ศ. 2009 รัฐสภาของเครือจักรภพแห่งออสเตรเลีย (The Parliament of the Commonwealth of Australia) ได้จัดทำร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรักษาความลับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร หรือ Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009<sup>21</sup> โดยได้เปิดให้ประชาชนลงความเห็นเกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก่อนที่จะทำการผ่านร่างเพื่อเสนอใช้เป็นกฎหมายต่อไป

### 3.2.2 วัตถุประสงค์ของกฎหมาย

ในปี ค.ศ. 2006 กระทรวงการคลังของประเทศออสเตรเลียได้จัดทำ The Review of Taxation Secrecy and Disclosure Provisions เพื่อทำการศึกษาถึงความเป็นไปได้ที่จะสร้างมาตรฐานเรื่องการรักษาความลับและการเปิดเผยข้อมูลทางภาษี เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้เสียภาษีอากร โดยที่การพิจารณาดังกล่าวได้พยายามรวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองข้อมูลทางภาษีที่อยู่ในกฎหมายอื่นๆ ให้เป็นแนวปฏิบัติเดียวกัน นอกจากนี้ ATO ยังได้เสนอการให้

<sup>21</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 2.

ความคุ้มครองใหม่ที่ไม่มีความหมายโดยปริยายถึง เช่น การกำหนดหน้าที่ในการรักษาความลับของบุคคลที่สามที่ได้รับข้อมูลทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร ใจความสำคัญของความคิดเห็นของกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าวนี้ได้ให้ความสำคัญต่อการรักษาความและการเปิดเผยข้อมูลทางภาษี ดังนี้<sup>22</sup>

- สิทธิส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรเป็นเรื่องที่ต้องให้ความสำคัญมากที่สุดในข้อกำหนดใหม่ นี้ โดยจำต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับกรเปิดเผยข้อมูลเพื่อการประโยชน์สาธารณะ
- การใช้หลักความยินยอมของผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้ในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น ต้องเป็นหลักที่สามารถสร้างแรงจูงใจและความเชื่อมั่นให้กับผู้เสียภาษีอากรได้
- ข้อมูลใดที่ ATO สามารถทำการเปิดเผยได้ตามกฎหมาย ก็จำเป็นต้องให้ประชาชนเข้าตรวจดูข้อมูลดังกล่าวโดยไม่เสียค่าใช้จ่าย
- การเปิดเผยข้อมูลที่มีลักษณะเดียวกันกับร่างกฎหมายใหม่นี้ควรที่จะดำเนินขั้นตอนการปฏิบัติให้ใกล้เคียงกัน แม้ร่างกฎหมายใหม่ยังไม่มีผลบังคับใช้ก็ตาม

จนกระทั่งในปี ค.ศ. 2009 รัฐสภาของเครือรัฐออสเตรเลียได้จัดทำ Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009 โดยได้แก้ไขในเรื่องที่เกี่ยวกับการรักษาความลับ และการเปิดเผยในส่วนที่เป็นข้อมูลทางภาษี ซึ่งปัจจุบันการรักษาความลับและการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีนั้น ได้ถูกบัญญัติอยู่ในหลายบทบัญญัติของกฎหมายภาษี เช่น The Freedom of Information Act 2009, The Privacy Act 1988 และ The Taxation Administration Act 1953 อย่างไรก็ตามแม้มีการแก้ไขกฎหมายในส่วนดังกล่าวหลายครั้งแต่เรื่องดังกล่าวกลับยังไม่มีความชัดเจน และยังมีบทบัญญัติที่ขัดแย้งกันในเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร รวมไปถึงความเสี่ยงในการถูกละเมิดข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรที่สูงขึ้น

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมฉบับนี้ได้รวบรวมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในกฎหมายแต่ละฉบับให้มาเป็นมาตรฐานเดียวกัน

<sup>22</sup> Department of the Treasury. Consolidation of the taxation secrecy and disclosure provision: Summary of consultation process, Australia Government, page 1-2.

เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากร ATO และผู้ใช้ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร ได้ใช้เป็นแนวทางเดียวกัน โดยที่ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมนี้ได้สร้างขอบเขตใหม่ของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร แต่ยังคงคำนึงถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์สาธารณะเช่นกัน

เจตนารมณ์ของ Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009 นั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อการจัดเก็บภาษีหากผู้เสียภาษีอากรไม่มีความเชื่อมั่นในกระบวนการให้ความคุ้มครอง นอกจากนี้กฎหมายดังกล่าวมีวัตถุประสงค์รองคือ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีและการใช้บังคับกฎหมายโดยรัฐมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมนี้จะเน้นการแก้ไขเรื่องการรักษาความลับในข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยขยายความจาก ตารางที่ 1 ของมาตรา 3AA ในหมวดที่ 355 ของ The Taxation Administration Act 1953 ซึ่งการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวนั้นอาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีอากรมอบข้อมูลที่ถูกต้องแก่หน่วยงานของรัฐ และทำให้การปฏิบัติราชการของรัฐมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพราะมีแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจนและเหมาะสม<sup>23</sup>

### 3.2.3 องค์ประกอบของกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

บทบัญญัติในการรักษาความลับ และการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีตาม Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009 นั้นเนื้อหาแบ่งออกเป็นห้าส่วน คือ<sup>24</sup>

1. ส่วนที่หนึ่ง บัญญัติถึงขอบเขตของกฎหมาย และจำกัดความของคำที่ใช้ในพระราชบัญญัตินี้
2. ส่วนที่สอง เป็นบทบัญญัติที่ควบคุมการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยเจ้าพนักงาน
3. ส่วนที่สาม เป็นบทบัญญัติที่ควบคุมการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยผู้ที่ไม่ใช่เจ้าพนักงาน ซึ่งได้รับข้อมูลดังกล่าวมาโดยชอบด้วยกฎหมาย

<sup>23</sup> House of Representative, Exposure Draft of Tax Law Amendment(Confidentiality of taxpayer information) Bill 2009, page 4.

<sup>24</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 7.

4. ส่วนที่สี่ เป็นบทบัญญัติที่ควบคุมการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยผู้ที่ไม่ใช่เจ้าพนักงาน ซึ่งได้รับข้อมูลดังกล่าวมาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย
5. ส่วนที่ห้า บัญญัติถึงการสาบานตนของเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

### 3.2.3.1 บุคคลที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูล

จากเจตนารมณ์และองค์ประกอบของ Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009 นั้น ความสำคัญของกฎหมายนี้อยู่ที่การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร และของบุคคลภายนอกที่ได้รับข้อมูลดังกล่าวมา ไม่ว่าจะโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นจะได้รับความคุ้มครองภายใต้บทบัญญัติดังกล่าวหรือไม่ จำเป็นต้องศึกษาถึงผู้ใช้อำนาจในเรื่องดังกล่าว โดยพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้ระบุถึงคำจำกัดความของบุคคลเหล่านั้น ดังนี้

#### 1) เจ้าพนักงาน

เจ้าพนักงานตามพระราชบัญญัติที่ทำการแก้ไขใหม่นั้นได้ถูกบัญญัติไว้ในหมวด 355-25(1)ว่า เจ้าพนักงาน หมายถึง

#### ก. เจ้าพนักงานของ ATO ผู้ซึ่ง

- ได้รับการแต่งตั้งจาก Commissioner และ Second Commissioner
- ได้รับการแต่งตั้งจาก The Public Service Act 1999 โดยได้ปฏิบัติหน้าที่ใน ATO

เจ้าพนักงานตามข้อนี้หมายถึงเจ้าพนักงานที่ทำงานให้กับ ATO ซึ่งรวมถึงเจ้าพนักงานประจำของ ATO และเจ้าพนักงานที่ทำงานใน ATO เพียงช่วงระยะเวลาหนึ่ง

ข. เจ้าพนักงานที่ได้รับอำนาจจากกฎหมายภาษีอื่น ที่ปฏิบัติหน้าที่เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานประจำของ ATO ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานจากสำนักงานสถิติแห่งชาติ แต่ได้รับแต่งตั้งให้มาทำหน้าที่ในสรรพากรโดยชั่วคราว ก็จะถือว่าบุคคลนั้นเป็นเจ้าพนักงานตามกฎหมายนี้

ค. เจ้าพนักงานจากหน่วยงานอื่นๆที่ได้ปฏิบัติหน้าที่เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานข้อ ก. และ ข.

ง. ผู้รับเหมา(Contractor) บุคคลดังกล่าวอาจได้รับหน้าที่ให้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการ

ปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ATO ซึ่งอาจได้ล่วงรู้ถึงข้อมูลดังกล่าว เช่น ที่ปรึกษากฎหมาย เป็นต้น

จ. เจ้าพนักงานของ Commonwealth ที่ไม่ใช่ของ ATO แต่ได้รับอำนาจให้ปฏิบัติหน้าที่ภายใต้กฎหมายภาษี

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาได้ว่าบุคคลดังกล่าวเป็นเจ้าพนักงานตามที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดแล้ว การพิจารณาว่าการกระทำของเจ้าพนักงานผู้นั้นจะมีความผิดตามกฎหมายใหม่นี้หรือไม่ ก็ต้องพิจารณาได้ว่า

1. บุคคลนั้นเป็นหรือเคยเป็นเจ้าพนักงาน และ

- เป็นผู้มีหน้าที่บันทึกหรือรวบรวมข้อมูล
- ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่ผู้ที่กฎหมายอนุญาตให้เปิดเผย หรือเป็นการเปิดเผยต่อศาล

2. ข้อมูลที่ทำการเปิดเผยนั้นเป็นข้อมูลที่ได้รับควบคุมครอง และ

3. ข้อมูลดังกล่าวนั้นอยู่ในความครอบครองของเจ้าพนักงานผู้นั้น

## 2) บุคคลภายนอก

ในหมวด 355-C ได้บัญญัติถึงการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร จากการเปิดเผยของบุคคลภายนอกซึ่งครอบครองข้อมูลดังกล่าวอยู่ โดยที่บุคคลผู้นั้นไม่ใช่เจ้าพนักงานตามที่กฎหมายกำหนด โดยหมวดที่ 355-155 ได้กำหนดถึงลักษณะของบุคคลภายนอกที่จะมีความผิดตามกฎหมาย ดังนี้

1. บุคคลผู้นั้นเป็นผู้บันทึกหรือรวบรวมข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

2. บุคคลนั้นได้ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อบุคคลอื่น (ไม่ใช่การเปิดเผยต่อบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีอากร) หรือทำการเปิดเผยต่อศาล หรือต่อกระบวนการพิจารณาอื่น

3. บุคคลผู้นั้นได้รับข้อมูลดังกล่าวมาก่อนใคร และ

4. บุคคลผู้นั้นไม่มีสิทธิในข้อมูลดังกล่าว เพราะเหตุที่ตนไม่ใช่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ



อย่างไรก็ตามการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยบุคคลภายนอกที่ไม่เกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้น แม้จะมีความผิด แต่หากเป็นการเปิดเผยที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ก็ถือเป็นข้อยกเว้นสำหรับความผิดดังกล่าว

- เปิดเผยข้อมูลที่มีลักษณะเป็นข้อมูลสาธารณะ
- เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการเปิดเผย
- เปิดเผยข้อมูลต่อรัฐมนตรีที่มีอำนาจในการบังคับใช้ตามกฎหมาย
- เป็นการเปิดเผยต่อผู้ตรวจการแผ่นดินรัฐสภา Inspector-General of Intelligent and Security (IGIS)
- เป็นการเปิดเผยต่อองค์กรความมั่นคงของประเทศออสเตรเลีย
- เป็นการเปิดเผยต่อ Royal Commission
- การบันทึกข้อมูลดังกล่าวนั้นเป็นไปตามกฎหมาย

เนื่องจาก The Taxation Administration Act 1953 ได้ห้ามการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะการเปิดเผยของเจ้าพนักงานทางภาษีเท่านั้น ดังนั้นเพื่อความคุ้มครองที่มากยิ่งขึ้น ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวจึงได้แก้ไขโดยเพิ่มเติมบทบัญญัติในหมวด 355-C ที่ห้ามบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าพนักงานที่มีอำนาจ ทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยได้แบ่งประเภทของบุคคลตามหัวข้อนี้เป็นสองประเภท คือ บุคคลที่ได้รับข้อมูลดังกล่าวมาโดยชอบด้วยกฎหมาย และการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้มาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย โดยหมวดที่ 355-265 ได้อธิบายถึงลักษณะของความผิดดังกล่าว ดังนี้

1. บุคคลผู้นั้นเป็นผู้จัดทำข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครอง และ
2. ได้ทำการเปิดเผยข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครองจากกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอื่น ๆ รวมถึงกฎหมายฉบับนี้ด้วย
3. ข้อมูลดังกล่าวไม่ได้ถูกเปิดเผยโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

ความผิดประเภทนี้ไม่ครอบคลุมถึงกรณีที่บุคคลนั้นได้ปฏิบัติตาม หรือได้รับอนุญาตจากกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษี เพื่อให้การบังคับกฎหมายดังกล่าวมีประสิทธิภาพ เช่น การเปิดเผยว่าการละเมิดกฎหมายภาษีนั้นเป็นความผิดร้ายแรงหรือไม่ นอกจากนี้ยังไม่รวมถึงข้อมูลจัดทำเพื่อเปิดเผยให้แก่เจ้าพนักงานทางภาษีโดยเฉพาะ

### 3.2.3.2 ขอบเขตของข้อมูลที่ได้รับควบคุมครอง

ความหมายของข้อมูลที่ได้รับการคุ้มครองตามร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมนี้ได้ถูกบัญญัติอยู่ในหมวด 355-25(2) ว่าหมายถึง

1. ข้อมูลที่ได้มาเพื่อจุดประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษี และ
2. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบุคคล และ
3. ข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถบ่งชี้ถึงบุคคลผู้หนึ่งผู้ใดได้ หรือสามารถพอประมาณได้ว่าเป็นบุคคลใด

จากบทบัญญัติดังกล่าว พิจารณาได้ว่าข้อมูลที่จะได้รับความคุ้มครองนั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นข้อมูลของบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะกฎหมายใช้คำว่า ข้อมูลที่สามารถบ่งชี้ถึงบุคคล ซึ่งการบ่งชี้ถึงบุคคลนั้น อาจบ่งชี้ได้ว่าบุคคลนั้น เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน หรือนิติบุคคลอื่นใดก็ได้<sup>25</sup>

นอกจากนี้ข้อมูลตามร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ขยายความคุ้มครองข้อมูลจาก The Privacy Act 1988 ที่ได้ให้ความคุ้มครองเฉพาะข้อมูลของบุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยให้ความคุ้มครองขยายไปถึงบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่เสียภาษีนิติบุคคลก็ได้ แต่สิ่งสำคัญคือ ข้อมูลนั้นต้องสามารถบ่งถึงผู้เสียภาษีอากรได้ว่าเป็นใคร ดังนั้นหมายเลขประจำตัวของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับความคุ้มครองจาก The Privacy Act 1988 นั้นพระราชบัญญัตินี้ไม่ครอบคลุมถึง โดยที่ผู้ร่างกฎหมายได้ให้ความเห็นว่า โดยลักษณะของหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเองมันไม่สามารถที่จะบ่งชี้ถึงผู้เสียภาษีอากรได้ และการให้ความคุ้มครองหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรนั้นมีลักษณะการให้ความคุ้มครองที่แตกต่างจากที่บทบัญญัตินี้ให้ความคุ้มครอง โดยที่การให้ความคุ้มครองนั้นเน้นไปที่การส่งผ่านข้อมูลระหว่างองค์กร หากไฉนเน้นถึงเรื่องการเปิดเผยไม่ หมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรจึงตกอยู่ภายใต้การคุ้มครองของ The Privacy Act 1988 ตามเดิม<sup>26</sup>

<sup>25</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 17.

<sup>26</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 10 and 19.

ตัวอย่างของข้อมูลที่ได้รับการคุ้มครองภายใต้พระราชบัญญัติฉบับนี้ เช่น<sup>27</sup>

- 1) ข้อมูลทางภาษีที่บ่งชี้ถึงบุคคล
- 2) ข้อมูลที่ไม่จำเป็นต้องบ่งชี้ถึงบุคคลโดยเฉพาะแต่หมายถึงโดยรวม เช่น นโยบายบริษัท หุ้นส่วน ห้างหุ้นส่วนไม่จดทะเบียน ทรัสต์ กองทุนบำเหน็จบำนาญ จำนวนเงินฝาก เป็นต้น
- 3) ข้อมูลส่วนบุคคลตาม The Privacy Act 1988 เช่น เงินได้ของบุคคลในแต่ละปีภาษี ค่าแรงของบริษัท จำนวนเงินบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น
- 4) ข้อมูลที่กฎหมายภาษีได้ให้การรับรอง เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการอุปการะเด็ก
- 5) ข้อมูลที่พอสามารถระบุถึงบุคคลได้
- 6) ข้อมูลที่ไม่อาจจะระบุถึงผู้เสียภาษีอากรได้โดยตรงแต่พอคาดคะเนได้
- 7) ข้อมูลที่ได้รับจากผู้เสียภาษีอากรโดยตรง หรือเป็นข้อมูลที่ ATO ได้เรียกมา ซึ่งข้อมูลดังกล่าวอาจอยู่ในรูปของเอกสาร บทสนทนา การบันทึกทางอิเล็กทรอนิกส์ สำเนา หรือในรูปแบบอื่นที่สามารถบันทึกได้

### 3.2.4 อำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

ผู้ที่เป็นเจ้าพนักงานนั้นย่อมต้องปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการใช้อำนาจนั้นต้องอยู่ภายใต้กฎหมายที่ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานผู้นั้น สำหรับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีนั้น ประเทศออสเตรเลียมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมามากมายโดยมี ATO เป็นหน่วยงานกลางที่ควบคุมการจัดเก็บภาษีโดยรวม ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมฉบับนี้ได้วางขอบอำนาจของเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษี โดยให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับภาษี เพื่อสร้างความมั่นใจให้กับผู้เสียภาษีอากร และเพื่อให้อำนาจการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องดำเนินไปในทางเดียวกัน โดยกำหนดบทบัญญัติในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยห้ามเจ้าพนักงานนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการห้ามเปิดเผยนั้นไม่ได้จำกัดเฉพาะข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้มาโดยมิชอบเท่านั้นแต่การได้ข้อมูลมาโดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น ข้อมูลที่ ATO ได้จากผู้เสียภาษีอากร

<sup>27</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 30.

โดยตรง ก็ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยเช่นกัน ดังนั้นเพื่อให้การคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหาย อากรมีประสิทธิภาพตามบทบัญญัติที่ได้แก้ไข กฎหมายจึงได้บัญญัติโทษของผู้ที่ฝ่าฝืนไว้ โดยศาล สามารถระวางโทษจำคุก 2 ปีขึ้นไป หรืออาจใช้โทษปรับขั้นต่ำ 120 ยูนิท หรือประมาณ \$ 13,200

### 3.2.5 ข้อยกเว้นการห้ามเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากร

พระราชบัญญัติฉบับนี้ให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากรในส่วนที่เกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยการห้ามเจ้าพนักงานหรือบุคคลอื่นที่ทราบข้อมูลของผู้เสียหายอากรมาทำการเปิดเผยข้อมูลนั้น อย่างไรก็ตาม กฎหมายฉบับนี้ก็ได้ห้ามการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในทุกกรณี บางกรณีนั้นกฎหมายก็อนุญาตให้เปิดเผยได้ โดยต้องพิจารณาระหว่างประโยชน์สาธารณะกับความเสียหายของผู้เสียหายอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูลนั้น

#### 3.2.5.1 การเปิดเผยข้อมูลโดยเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่

โดยหลักเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากรจะไม่สามารถทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวที่ตนรับผิดชอบอยู่ได้ อย่างไรก็ตามภายใต้กฎหมายใหม่นี้ได้บัญญัติข้อยกเว้นที่ให้เจ้าพนักงานสามารถที่จะเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายกำหนด ข้อยกเว้นดังกล่าวนี้อนุญาตให้เจ้าพนักงานที่ครอบครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน การเปิดเผยดังกล่าวนี้มีความสำคัญอยู่ที่เจ้าพนักงานผู้ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต้องเป็นเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะที่ตนเป็นเจ้าพนักงานของ ATO ซึ่งหากบุคคลดังกล่าวเคยเป็นหรือเคยได้ทำหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว ก็จะไม่ถือว่าเป็นเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่ในฐานะที่เป็นเจ้าพนักงานของ ATO เพราะความสำคัญของข้อยกเว้นนี้อยู่ที่ว่า การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว นั้นได้ทำขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานนั้นเป็นเจ้าพนักงานของ ATO

ขอบเขตอำนาจของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ที่สามารถทำการเปิดเผยได้นั้น กฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรไว้ 9 เรื่อง ดังนี้<sup>28</sup>

#### 1. การดำเนินการตามกฎหมายภาษี

<sup>28</sup> อ้างแล้วในเชิงอรรถ (19) page 45-51.

การที่ผู้เสียภาษีอากรได้มอบข้อมูลของตนให้กับเจ้าพนักงานก็เพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ดังนั้นจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ข้อมูลดังกล่าวต้องเตรียมพร้อมไว้เพื่อใช้ในการทำงานของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษี ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวนั้นอาจมอบให้เพื่อใช้ในวัตถุประสงค์หนึ่ง แต่ก็สามารถถูกนำไปใช้ได้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น แต่ต้องเป็นการใช้ภายใต้กฎหมายเดียวกัน ตัวอย่างเช่น การที่ผู้เสียภาษีอากรติดต่อกับ ATO เรื่องที่ยังไม่ได้รับกองทุนสำรองคืน (Superannuation) ซึ่งจำเป็นต้องกรอกแบบฟอร์มเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ วันเกิด และข้อมูลเกี่ยวกับการฝากเงินประกันสังคม เจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบเรื่องเงินกองทุนสำรองของATO สามารถที่จะส่งข้อมูลดังกล่าวให้แก่บริษัทกองทุนที่ผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวฝากเงินไว้เพื่อวัตถุประสงค์ในการเรียกคืนเงินที่ค้างดังกล่าว เป็นต้น

## 2. ความผิดอาชญากรรมที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษี

การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรภายใต้พระราชบัญญัติความผิดอาชญากรรม ค.ศ. 2000 ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีนั้น เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้ เพื่อป้องกันมิให้บุคคลใดๆ ใช้ประโยชน์จากข้อมูลเพื่อหาตัวกำไรมาก ซึ่งภายใต้พระราชบัญญัตินี้ ATO ถือเป็นหน่วยงานหนึ่งที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นหน่วยงานที่ควบคุมในการตรวจสอบอาชญากรรมเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษี

## 3. ขั้นตอนการบริหารและพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษี

การที่เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ในข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่ศาลที่ปรึกษากฎหมายภายนอก และผู้อำนวยการของสำนักงานแห่งรัฐบาลสหพันธรัฐนั้นจะไม่ถือว่าเป็นความผิดตามกฎหมายนี้ หากเป็นไปเพื่อการดำเนินการทางภาษีโดยตรงหรือโดยอ้อม ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้องว่าจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืนนั้นไม่ถูกต้อง ATO จึงต่อสู้คดีภายใต้พระราชบัญญัติการบริหารงานทางภาษี โดยส่งฟ้องต่อศาล ดังนั้นการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรต่อศาลเพื่อใช้ในการดำเนินคดีภายใต้กฎหมายภาษีดังกล่าวจึงไม่ถือว่ามีความผิด หรือคดีที่เกิดขึ้นที่ ATO ส่งเรื่องไปยังผู้อำนวยการของสำนักงานแห่งรัฐบาลสหพันธรัฐหรือ CDPP ที่มีหญิงชาววิคตอเรียผู้หนึ่งกระทำผิดฐานปลอมแปลงภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการยื่นแบบใบสรุปธุรกรรม (BAS) เท็จ ภายใต้หมายเลขทะเบียนธุรกิจออสเตรเลีย (ABN) สามหมายเลข และได้รับเงินคืนเป็นจำนวน \$233,581 เหรียญ ต่อมาได้พยายามครั้งที่สี่เพื่อยื่นขอเงินคืนจำนวน \$132,058 เหรียญ



แต่ ATO สั่งตรวจสอบโดยยื่นข้อมูลต่างๆที่หญิงสาวผู้นั้นให้มาให้แก่ CDPP ตรวจสอบ และสรุปผลว่าหญิงสาวผู้นั้นได้ทำการปลอมแปลงหลักฐานส่วนบุคคล เพื่อยื่นขอคืนเงินภาษี<sup>29</sup>

#### 4. การให้เหตุผลในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์

เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในฐานะที่ตนเป็นผู้มีหน้าที่ในข้อมูลดังกล่าวนั้น เพื่อตอบคำถามในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้พระราชบัญญัติการพิจารณาคดีอุทธรณ์ ค.ศ.1977 (Administrative Appeals Act 1977)

#### 5. การจ่ายเงินประเภท Ex-gratia

Ex-gratia หรือสินไหมทดแทน เป็นการจ่ายเงินชดเชยให้กับผู้เสียหายในกรณีที่ไม่มีบทกฎหมายใดๆที่ใช้บังคับอยู่กำหนดเกี่ยวกับการจ่ายค่าชดเชยดังกล่าว มีลักษณะใกล้เคียงกับเงินสงเคราะห์ ถือเป็นค่าชดเชยที่รัฐบาลของออสเตรเลียต้องจัดการภายใต้มาตรา 61 ของรัฐธรรมนูญแห่งออสเตรเลีย เมื่อมีมติจากนายกรัฐมนตรี และหรือ จากคณะรัฐมนตรีให้จ่ายเงินดังกล่าว เจ้าพนักงานของ ATO อาจได้รับการร้องขอให้จัดทำ รวบรวมข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายด้านภาษี เช่น มติคณะรัฐมนตรีตัดสินใจให้เงินชดเชยแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายด้านภาษี โดยได้สั่งให้เจ้าพนักงานเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับการจ่ายดังกล่าว โดยตรวจสอบผู้เสียภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับเงินชดเชยดังกล่าว เป็นต้น

#### 6. การเปิดเผยเพื่อให้สอดคล้องกับภาระหน้าที่ตามกฎหมายภาษี

การเปิดเผยนี้เจ้าพนักงานจะทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากรอีกคนหนึ่ง เพื่อเสริมสร้างความเข้าใจในเรื่องภาระหน้าที่ในการเสียภาษี ซึ่งการเปิดเผยนั้นมีใช่เป็นการเปิดเผยโดยทั่วไป แต่จะทำการเปิดเผยต่อเมื่อข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวที่เหมาะสมที่จะใช้ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว ตัวอย่างเช่น สามีต้องการทราบรายได้ของภริยาที่กำลังศึกษาอยู่ต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีคืน แต่สามีไม่สามารถติดต่อภริยาได้ กรณีนี้เจ้าพนักงานของ ATO สามารถเปิดเผยรายได้ของภริยาต่อสามีได้

#### 7. การเปิดเผยเพื่อใช้ในการวางแผนหรือแก้ไขกฎหมายภาษี

<sup>29</sup> D'Ascenzo, M., Australian Taxation Office Review, 22 July 2010.

การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานจะไม่มี ความผิด หากเป็นการเปิดเผยต่อกระทรวงการคลัง เพื่อใช้ในการวางแผนทางหรือแก้ไขกฎหมายด้านภาษี ซึ่งในความเป็นจริง ข้อมูลที่กระทรวงการคลังต้องการใช้นั้นมิใช่ข้อมูลที่เป็นของผู้เสียภาษีอากรเฉพาะเจาะจงแต่ละราย แต่ลักษณะการใช้ข้อมูลนั้นอาจเป็นข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครองตามกฎหมายใหม่ ตัวอย่างเช่น รัฐบาลได้วางแผนในการแก้ไขกฎหมายด้านภาษีเกี่ยวกับผู้ใช้แรงงานในธุรกิจหนึ่ง ดังนั้นกระทรวงการคลังจึงได้ขอข้อมูลเกี่ยวกับผู้ใช้แรงงานในธุรกิจนั้น ซึ่งผู้ใช้แรงงานในธุรกิจดังกล่าวอาจมีจำนวนไม่มาก ซึ่งตามกฎหมายใหม่นี้ข้อมูลดังกล่าวนั้นอาจบ่งชี้ถึงบุคคลใดบุคคลหนึ่งได้ ซึ่งถือว่าเป็นข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครองตามกฎหมายใหม่นี้ แต่ข้อยกเว้นดังกล่าวเจ้าพนักงานของ ATO สามารถเปิดเผยต่อกระทรวงการคลังได้ เนื่องจากกระทรวงการคลังต้องการใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อนำไปเป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายด้านภาษี

#### 8. เป็นการเปิดเผยโดยคำสั่งของผู้บริหารภายใต้กฎหมายภาษี

ผู้บริหารที่เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรให้ได้นั้น ต้องเป็นผู้บริหาร หรือสมาชิกของผู้บริหารที่ปฏิบัติหน้าที่ หรือมีอำนาจตามที่กฎหมายด้านภาษีบัญญัติไว้เท่านั้น มิเช่นนั้นเจ้าพนักงานจะมีความผิดหากเปิดเผยข้อมูลออกไป ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารงานด้านภาษีอากรภายใต้พระราชบัญญัติผู้ให้บริการทางภาษี ค.ศ.2009 (Tax Agent Services Act 2009)

#### 9. เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายใต้สัตตญูระหว่างประเทศ

การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามข้อยกเว้นนี้เป็นการเปิดเผยเพื่อให้ Commissioner ของ ATO ได้ใช้ในการประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูล ภายใต้สัตตญูระหว่างประเทศ เช่น สรรพากรของประเทศนิวซีแลนด์ยื่นคำร้องขอให้ ATO ให้ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของชาวนิวซีแลนด์ที่อาศัยหรือทำงานอยู่ที่ออสเตรเลีย เพื่อใช้ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีอากรที่อาศัยอยู่ในออสเตรเลีย นั้น ควรที่จะเสียภาษีเงินได้ให้แก่ นิวซีแลนด์เท่าใด ซึ่งเป็นการยื่นคำร้องภายใต้สัตตญูที่ทำไว้กับประเทศนิวซีแลนด์ เป็นต้น

### 3.2.5.2 การเปิดเผยแก่รัฐมนตรีและคณะรัฐสภา

การเปิดเผยของเจ้าพนักงานจะไม่มีคามผิดตามบทบัญญัติกฎหมายใหม่นี้ หากเป็นการเปิดเผยต่อคณะรัฐมนตรี และคณะรัฐสภาที่มีเงื่อนไขกำหนดไว้ในหมวด 355-55 โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. ข้อมูลดังกล่าวนั้นจัดทำขึ้นเพื่อเปิดเผยแก่รัฐมนตรี เพื่อการดำเนินงานภายใต้กฎหมายภาษี การเปิดเผยข้อมูลลักษณะนี้เป็นการเปิดเผยข้อมูลแก่รัฐมนตรีกระทรวงการคลัง ผู้ดูแลและใช้อำนาจภายใต้กฎหมายภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่รัฐมนตรีกระทรวงการคลังได้ เพื่อประโยชน์ในการบริหารองค์กรตามกฎหมาย

2. ข้อมูลดังกล่าวนั้นจัดทำขึ้นเพื่อให้รัฐมนตรีตอบข้อสงสัยหรือปัญหาที่เกี่ยวกับการดำเนินงานภายใต้กฎหมายภาษี โดยการจัดทำนี้ผู้เสียหายอากรจะเป็นผู้ให้ข้อมูลดังกล่าว โดยผ่านตัวแทนประจำท้องถิ่น แล้วผู้แทนประจำนั้นจะเป็นผู้ส่งข้อหาหรือดังกล่าวให้แก่รัฐมนตรี ดังนั้นการเปิดเผยของเจ้าพนักงานประจำท้องถิ่นนั้นไม่มีความผิดในการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวแก่รัฐมนตรี

3. ข้อมูลดังกล่าวนั้นจัดทำขึ้นเพื่อการเรียกร้องค่าชดเชยจากรัฐมนตรีสำหรับความเสียหายที่เกิดจากความบกพร่องในการดำเนินงาน ในเรื่องนี้เจ้าพนักงานจะทำการส่งข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่ได้รับความเสียหายนั้นแก่รัฐมนตรีเพื่อใช้พิจารณาประกอบการจ่ายค่าชดเชยในความผิดพลาดในการดำเนินงานของหน่วยงานจนทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายอากร

4. เป็นการเปิดเผยข้อมูลต่อรัฐมนตรีที่ทำหน้าที่ในการจัดสรรงบประมาณ ภายใต้ Financial Management and Accountability Act 1997 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการจ่ายเงินประเภท Act of Grace (เงินที่จ่ายให้แก่บุคคลเพื่อเป็นการชดเชยจากการกระทำของรัฐ)

5. เป็นการที่เจ้าพนักงาน ATO เปิดเผยข้อมูลของบุคคลต่อรัฐมนตรีเพื่อใช้ในการพิจารณาการจ่ายเงินประเภท Ex-gratia (สินไหมทดแทน) ให้แก่บุคคลนั้น

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลแก่รัฐสภานั้น กฎหมายได้อนุญาตให้เจ้าพนักงานของ ATO เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรต่อคณะรัฐสภาได้ตราบใดที่การใช้ข้อมูลนั้นได้ใช้ในการประชุมสภาที่มีการถ่ายทอดกระจายเสียงการประชุมรัฐสภา ซึ่งคณะรัฐสภานั้นจะได้รับเอกสิทธิ์คุ้มกันของ

สมาชิกรัฐสภา เช่น การใช้ข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้นเพื่อประโยชน์ในการตอบคำถามในการประชุมรัฐสภา

### 3.2.5.3 การเปิดเผยเพื่อวัตถุประสงค์ในการบริหารประเทศ

แม้ข้อมูลของผู้เสียหายอากรจะเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานผู้ดำเนินการภายใต้กฎหมายภาษีก็ตาม แต่ข้อมูลดังกล่าวนั้นก็อาจก่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงานของรัฐอื่นๆ ด้วย โดยที่หมวด 355-65 ได้กำหนดว่าการเปิดเผยข้อมูลของเจ้าพนักงานจะไม่มีคามผิดตามบทบัญญัตินี้ หากเป็นการเปิดเผยข้อมูลให้กับหน่วยงานของรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์ในการเปิดเผยนั้นจะแตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงานที่ได้รับข้อมูลนั้น ซึ่งถ้าเจ้าพนักงานได้ทำการเปิดเผยให้แก่หน่วยงานของรัฐที่ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย เพื่อวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ เจ้าพนักงานนั้นก็ไม่มีคามผิดในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยหน่วยงานรัฐที่เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลนั้นได้ตามพระราชบัญญัตินี้ได้แบ่งประเภทของหน่วยงานรัฐออกเป็น 7 ประเภทโดยแบ่งตามวัตถุประสงค์ของการเปิดเผย ดังนี้

1. การเปิดเผยเกี่ยวกับสวัสดิการสังคม และสุขภาพ
2. การเปิดเผยเกี่ยวกับเงินกองทุน และการเงิน
3. การเปิดเผยเกี่ยวกับข้อบังคับบริษัท การดำเนินธุรกิจหรือการวิจัย
4. การเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับภาษี
5. การเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องการเยียวยา และค่าชดเชย
6. การเปิดเผยเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม
7. การเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องอื่นๆ

### 3.2.5.4 การเปิดเผยเพื่อการบังคับใช้กฎหมาย

การเปิดเผยตามหลักการนี้ เป็นข้อยกเว้นความผิดให้แก่เจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยการเปิดเผยตามหลักการนี้จะต้องพิจารณาจากความแตกต่างของประโยชน์สาธารณะกับความเสียหายของเจ้าของข้อมูล โดยทำการชั่งน้ำหนักความสำคัญเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาว่าควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวหรือไม่ เพื่อการบังคับใช้กฎหมาย เจ้าพนักงาน

สามารถทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรต่อหน่วยงานโดยมีวัตถุประสงค์ที่ต่างกันไปดังต่อไปนี้

#### 1. การเปิดเผยต่อองค์กรบังคับใช้กฎหมาย (Enforcement Agencies)

เดิมที ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นสามารถเปิดเผยเพื่อวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมายต่อ Commissioner หรือเจ้าพนักงานทางภาษีที่มีอำนาจเท่านั้น แต่เมื่อมีการแก้ไขกฎหมาย การเปิดเผยดังกล่าวสามารถทำต่อองค์กรที่บังคับใช้กฎหมายได้ เช่น สำนักงานตำรวจของแต่ละรัฐ แต่การเปิดเผยนั้นต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการสืบสวนคดีที่เป็นความผิดร้ายแรง (อัตราโทษจำคุกขั้นต่ำ 12 เดือน) เท่านั้น แต่ไม่สามารถใช้เพื่อฟ้องร้องตามความผิดดังกล่าว เว้นแต่เป็นความผิดทางภาษี

ในส่วนของการเปิดเผยต่อองค์กรบังคับใช้กฎหมายตามกฎหมายใหม่นี้มีแนวคิดจากการพิจารณาความสำคัญระหว่างประโยชน์สาธารณะและความเสียหายในสิทธิส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรถือเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญเพื่อใช้ในการตรวจสอบหรือสอบสวนการกระทำความผิดต่างๆ เช่น การฟอกเงิน การฉ้อโกงเงินประกันสังคม เป็นต้น

#### 2. การเปิดเผยต่อสำนักข่าวกรองแห่งชาติ (Intelligence Agencies)

Commissioner ของ ATO หรือเจ้าพนักงานทางภาษีผู้ได้รับอำนาจจาก Commissioner ของ ATO สามารถเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานของสำนักข่าวกรองแห่งชาติได้ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินงานของสำนักงานนั้น

#### 3. การเปิดเผยสำหรับโครงการ Wickenby

โครงการ Wickenby เป็นโครงการความร่วมมือของหน่วยงานต่างๆ ที่จัดตั้งขึ้นเพื่อจัดการกับการหลบหลีก และหลบหนีภาษีอากรโดยใช้วิธีการทำ Tax Havens ซึ่งกฎหมายได้อนุญาตให้ Commissioner ของ ATO แบ่งปันข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรต่อหน่วยงานอื่นที่ร่วมมือกันเพื่อประโยชน์ในการใช้กฎหมาย

#### 4. การเปิดเผยต่อ Royal Commissions



Royal Commissions ที่สามารถเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้นั้น ต้องเป็นผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งจากผู้สำเร็จราชการ (Governor-General) แล้วเท่านั้น

ประเทศออสเตรเลียได้ให้ความสำคัญคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากร โดยได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมเนื้อหาในเรื่องดังกล่าวไว้ในหมวดเดียวกัน ซึ่งบัญญัติถึงรายละเอียด และขอบเขตของข้อมูลที่ได้รับคุ้มครอง รวมถึงการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว ซึ่งการบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้ทำให้ง่ายต่อการศึกษา เพื่อนำไปใช้ในทางปฏิบัติของผู้จัดเก็บภาษี และผู้เสียหายอากร



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 4

### วิเคราะห์การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรในต่างประเทศ เพื่อปรับใช้กับประมวลรัษฎากรของไทย

#### 4.1 ปัญหาหลักการบังคับใช้ของบทบัญญัติมาตรา 10 และ 13 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 10 และมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นเป็นบทบัญญัติที่ต้องการให้ความคุ้มครองกิจการของผู้เสียหายอากร โดยบัญญัติในลักษณะของการกำหนดความผิดของเจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรออกไป โดยมีมาตรา 13 เป็นบทกำหนดโทษ

##### 1) มาตรา 10

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของมาตรา 10 ลักษณะของการบัญญัติกฎหมายนั้น เป็นการบัญญัติที่เน้นไปในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน โดยเป็นการบัญญัติในลักษณะของการกำหนดความผิดของเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ราชการที่รู้เรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหรือผู้ที่เกี่ยวข้องมา แล้วทำการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวออกไป เมื่อเนื้อหาในบทบัญญัติได้เน้นไปในทางการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน จึงก่อให้เกิดข้อสงสัยว่าความจริงแล้ว มาตรา 10 นั้นมีจุดมุ่งหมาย ในการให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากร หรือเน้นไปที่การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร เพราะบทบัญญัตินั้นให้ความสำคัญกับการดำเนินงานของเจ้าพนักงานที่มีลักษณะคล้ายกับการบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ซึ่งเป็นพระราชบัญญัติที่เน้นถึงการปฏิบัติราชการของเจ้าพนักงานของรัฐ เพราะหากเป็นการเน้นไปที่การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานรัฐแล้ว ลักษณะของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวสามารถตีความได้ว่า มาตรา 10 นั้นเป็นบทบัญญัติเพื่อการคุ้มครองข้อมูลของกรมสรรพากรมากกว่า เพราะมาตรา 10 ได้ห้ามเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรออกไป ซึ่งข้อมูลดังกล่าวของผู้เสียหายอากรนั้น เป็นข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรที่ใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ทางราชการ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร และถือเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์อย่างมากต่อการดำเนินงานของกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตามในประเด็นนี้ เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าวแล้ว ถือว่าเป็นการคุ้มครองเรื่องกิจการของผู้เสียหายมากกว่าเป็นการคุ้มครองข้อมูลของกรมสรรพากร เพราะแม้บทบัญญัติจะบัญญัติไปในแนวทางของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน แต่เรื่องสำคัญที่มาตรา

10 เน้น คือ การห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร ซึ่งเมื่อชั่งน้ำหนักความสำคัญของบทบัญญัติแล้ว จะเน้นไปในการให้ความคุ้มครองเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรมากกว่า นอกจากนี้ยังได้มีความเห็นของอาจารย์หยุด แสงอุทัย และขุนสวัสดิ์ โกธา เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวสรุปได้ว่า มาตรา 10 นั้นต้องการให้ความคุ้มครองเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร โดยได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยเรื่องดังกล่าวมีความผิดตามที่มาตรา 13 กำหนดไว้ ซึ่งการบัญญัติในลักษณะของมาตรา 10 นั้นจะเหมือนกับมาตรา 6103 ของ IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่บัญญัติว่าแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียหายอากรถือเป็นความลับ ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผย

แม้มาตรา 10 ของประมวลรัษฎากร และมาตรา 6103 ของ IRC จะมีลักษณะที่สอดคล้องกัน แต่ลักษณะการใช้คำของ IRC จะเน้นไปที่ข้อมูลที่ได้รับคุ้มครองมากกว่า โดยบัญญัติว่าแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นความลับห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผย ซึ่งต่างจากประมวลรัษฎากรที่เน้นไปในทางที่ห้ามเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่รู้เรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรทำการเปิดเผยเรื่องดังกล่าว ซึ่งขอบเขตการห้ามมิให้ทำการเปิดเผยนั้นไม่ได้จำกัดเพียงข้อมูลที่เป็นความลับของผู้เสียหายอากร หรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการเท่านั้น แต่กลับครอบคลุมถึงข้อมูลทุกอย่างที่เกี่ยวกับ “กิจการ” ของผู้เสียหายอากร แต่บทบัญญัติดังกล่าวใช้ถ้อยคำที่ให้ความสำคัญกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานมากกว่าการให้ความคุ้มครองสิ่งที่เป็นกิจการของผู้เสียหายอากร

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 6103 ของ IRC ยังได้ขยายความถึงสิ่งที่ถือว่าเป็นแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่กฎหมายถือว่าเป็นความลับในวรรคต่อมา ซึ่งเป็นการเน้นให้เห็นว่าบทบัญญัติมาตรา 6103 นั้นให้ความสำคัญกับการคุ้มครองผู้เสียหายอากรในส่วนของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ ซึ่งต่างกับมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรไทยที่ไม่มีการขยายความถึงสิ่งที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่ามาตราดังกล่าวนั้นต้องการเน้นการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานมากกว่าการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร

ทั้งนี้ สำหรับการบัญญัติของประเทศออสเตรเลียนั้นจะมีความแตกต่างจากของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา เพราะกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้น ประเทศออสเตรเลียได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมเรื่องดังกล่าวให้แยกออกมาเป็นหมวดข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ ใน Taxation Administration Act 1953 เป็นหมวดที่ 355 ซึ่งเป็นหมวดที่อธิบายถึงข้อมูลที่เป็นความลับ รวมถึงอธิบายการ

ปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานโดยเฉพาะ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าการบัญญัติในลักษณะของการแบ่งเป็นหมวดแยกเฉพาะออกมาตามของประเทศออสเตรเลียนั้นเป็นเรื่องที่ดี เพราะสามารถที่จะกำหนดรายละเอียดต่างๆที่เกี่ยวข้องกับเรื่องข้อมูลของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ และใส่รายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวได้ครอบคลุมในหมวดเดียว ไม่ต้องไปปะปนกับเรื่องอื่นๆในกฎหมายอากร ซึ่งสามารถตอบสนองเจตนารมณ์ในการที่จะให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

## 2) มาตรา 13

สำหรับมาตรา 13 ของประมวลรัษฎากรนั้น แม้มาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ใช้กำหนดความรับผิดของเจ้าพนักงานที่ฝ่าฝืนมาตรา 10 ซึ่งมีระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่มาตรา 13 ก็มีความสำคัญเป็นอย่างมาก เนื่องจากมาตรา 13 เป็นบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่กำหนดถึงโทษทางอาญา ดังนั้นจึงต้องพิจารณาตามมาตรา 3 ทวิ ซึ่งเป็นมาตราที่บัญญัติถึงการเปรียบเทียบปรับที่จะทำให้คดีอาญาตามประมวลรัษฎากรสิ้นสุดลง ซึ่งเมื่อพิจารณาจากมาตรา 3 ทวิ วรรคแรก ที่บัญญัติให้มีการเปรียบเทียบปรับได้ยกเว้นความผิดตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นจึงสามารถตีความได้ว่า ความผิดตามมาตรา 10 ที่มีระวางโทษตามมาตรา 13 นั้นถือเป็นความผิดร้ายแรงที่ไม่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ ประกอบกับที่ท่านขุนสวัสดิ์ โกธา ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวว่า มาตรา 10 นั้นถือเป็นความผิดร้ายแรง ผู้ที่ฝ่าฝืนจำต้องถูกฟ้องต่อศาลเสมอไป จึงเท่ากับว่า มาตรา 10 นั้นถือว่าการผิดดังกล่าวเป็นความผิดร้ายแรงที่ไม่ควรให้เลิกคดีได้โดยการทำการเปรียบเทียบปรับ

อนึ่ง หากพิจารณาจากระวางโทษที่มาตรา 13 บัญญัติไว้นั้น ระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ ในปัจจุบันนั้นถือเป็นอัตราโทษที่ต่ำ และถือเป็นอัตราที่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาบัญญัติ ดังนั้นตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของมาตรา 13 ที่ควรเป็นบทบัญญัติที่ระวางโทษร้ายแรงแก่ผู้ฝ่าฝืนมาตรา 10 ก็อาจก่อให้เกิดความสับสนได้ เนื่องจากลักษณะการบัญญัติของมาตรา 3 ทวิ ที่สามารถพิจารณาได้ว่า ความผิดตามมาตรา 13 นั้นถือเป็นความผิดร้ายแรงไม่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ แต่หากพิจารณาจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37(2) แล้ว ความผิดดังกล่าวถือเป็นความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาท ซึ่งสามารถทำการเปรียบเทียบปรับเพื่อให้คดีสิ้นสุดลงไปได้ เท่ากับว่า อัตราโทษตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นถือเป็นโทษที่ไม่จำเป็นต้องฟ้องต่อศาล เป็นความผิดที่ไม่ร้ายแรง เพราะมีอัตราโทษปรับเพียง 500 บาทเท่านั้น ซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ที่ประมวลรัษฎากร

พ.ศ. 2481 บัญญัติในมาตรา 3 ทวิ และความเห็นของนักกฎหมายในสมัยนั้น เพราะความจริงแล้ว โทษของความผิดตามมาตรา 10 และ มาตรา 13 นั้นควรเป็นโทษที่ร้ายแรง เจ้าพนักงานผู้ฝ่าฝืน ต้องถูกฟ้องต่อศาล ห้ามทำการเปรียบเทียบปรับเด็ดขาด แต่เนื่องจากอัตราโทษที่ยังใช้บังคับอยู่ กับความเปลี่ยนแปลงทางค่าเงิน และสังคมในปัจจุบัน ทำให้อัตราโทษปรับไม่เกิน 500 บาทนั้น เทียบได้กับความผิดโทษบางประเภทเท่านั้น

หากพิจารณาจาก IRC และกฎหมายของประเทศออสเตรเลียแล้ว ความผิดในการเปิดเผย ข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่กฎหมายบัญญัติว่าเป็นความลับนั้นถือเป็นความผิดร้ายแรง ที่มีอัตราโทษสูง เพราะเรื่องดังกล่าวเกี่ยวข้องกับโดยตรงต่อสิทธิอย่างหนึ่งของประชาชน ตามกฎหมายทั้งสอง ประเภท เรื่องดังกล่าวถือเป็นสิทธิส่วนบุคคลที่ไม่มีใครเข้ามาล่วงได้ และยังเป็นกรปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานแล้ว จึงต้องเข้มงวดมากกว่า เพราะข้อมูลดังกล่าวที่เจ้าพนักงานได้รับมานั้น ประชาชนให้ข้อมูลโดยไว้วางใจให้หน่วยงานรัฐนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้เพื่อประโยชน์ของผู้เสียหายอากรเอง และต่อประเทศชาติ ดังนั้นการละเมิดสิทธิดังกล่าวของประชาชนจึงถือว่าเป็นความผิดร้ายแรงที่ผู้ฝ่าฝืนสมควรได้รับโทษอย่างสูง เช่น มาตรา 3571 ของ U.S. Code ได้บัญญัติว่าการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียหายอากรตามมาตรา 6103 นั้น เป็นความผิดร้ายแรง รวมถึงกฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่กำหนดอัตราโทษจำคุก 2 ปีขึ้นไป และมีโทษขั้นต่ำที่สูงถึง \$13,200 ซึ่งอัตราโทษดังกล่าวถือว่ามีความเหมาะสมที่ใช้บังคับแก่ผู้ฝ่าฝืน ในความผิดที่ร้ายแรงเช่นนั้น

#### 4.2 ปัญหาการตีความของคำว่า “กิจการของผู้เสียหายอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง”

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงสิ่งที่เจ้าพนักงานต้องทำการระมัดระวัง ห้ามทำการเปิดเผยสิ่งที่เรียกว่า “กิจการ” ของผู้เสียหายอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าว สิ่งที่เรียกได้ว่าเป็น “กิจการ” มีขอบเขตที่กว้าง ขาดความชัดเจนว่า หมายถึงสิ่งใด คำว่า “กิจการ” นั้นพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน<sup>1</sup> ได้ให้คำนิยามไว้ว่า หมายถึง การงานที่ประกอบ หรือกระทำ และเมื่อ นำมาพิจารณา สิ่งที่เป็นกิจการของผู้เสียหายอากร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องนั้น จึงมีขอบเขตที่ว่าสิ่งนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องการงานของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง เมื่อบทบัญญัติต้องการให้ความคุ้มครองกับสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของผู้เสียหายอากร เท่ากับว่าต้องทำการพิจารณาว่าสิ่งใดที่จะถือว่าเป็นเรื่องการดำเนินงาน เพราะ

<sup>1</sup> พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542



บทบัญญัตินี้มีได้ให้รายละเอียดถึงลักษณะของสิ่งที่เป็นกิจการ ที่อยู่ในขอบเขตที่ประมวลรัษฎากร ให้ความคุ้มครอง บัญญัติแต่เพียงว่าสิ่งที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง นั้นเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับกิจการนั้นๆห้ามทำการเปิดเผย เมื่อบทบัญญัติมิได้ระบุอย่างละเอียดว่าสิ่งใดบ้างที่ควรจะเป็นกิจการ จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่า สิ่งใดที่ถือเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง และเมื่อเกิดความไม่ชัดเจน ย่อมก่อให้เกิดปัญหาเมื่อเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติหน้าที่

มาตรา 6103 ของ IRC ได้บัญญัติว่า แบบแสดงรายการ (Returns) และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information) นั้นถือเป็นความลับ ห้ามเจ้าพนักงาน หรือลูกจ้างของหน่วยงานรัฐทำการเปิดเผย หรือสามารถเปิดเผยได้บางส่วนตามอำนาจที่ตนได้รับมา โดยนอกจากบทบัญญัติจะกำหนดว่าสิ่งที่เป็นแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการแล้ว บทบัญญัตินี้ยังได้ให้นิยามของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการไว้ด้วย เพื่อให้ความชัดเจน และสร้างขอบเขตที่ชัดเจนว่าหมายถึงสิ่งใดบ้างที่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา นี้ เช่นแบบแสดงรายการที่ได้รับความคุ้มครองนั้นหมายถึง ข้อมูลทางภาษี การประมาณการภาษี คำร้องขอคืนภาษี เป็นต้น หรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้น หมายถึง ข้อมูลที่บ่งชี้ถึงผู้เสียภาษีอากรโดยตรง ความลับทางการค้า หรือข้อมูลราคาตลาดของการทำ Transfer Pricing เป็นต้น การกำหนดบทบัญญัติให้ชัดเจนถึงความหมาย และขอบเขตของสิ่งที่ต้องได้รับความคุ้มครองในรูปแบบของ IRC นั้น แม้ไม่ได้บัญญัติถึงสิ่งที่ได้รับความคุ้มครองทุกประเภทโดยละเอียด แต่ด้วยการบัญญัติกฎหมายที่ชัดเจน มีการยกตัวอย่างของสิ่งนั้นเพื่อสร้างขอบเขตของสิ่งที่ได้รับความคุ้มครอง เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติ หากเทียบกับบทบัญญัติในมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรนั้น รายละเอียดนั้นมีน้อย และขาดความชัดเจน ยากต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่ เพราะไม่มีแนวทางที่ทำให้เจ้าพนักงานสามารถนำมาวิเคราะห์ถึงขอบเขตของกิจการที่ควรได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย

การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในประเทศออสเตรเลียนั้น ได้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติแก้ไขกฎหมายภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับการห้ามทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ สิ่งที่ได้รับคุ้มครองตามที่กฎหมายได้แก้ไขนั้นต้องเป็นข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยได้มีการให้คำนิยามถึงคำว่าข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร ว่าเป็นข้อมูลเกี่ยวกับบุคคล ซึ่งตัวข้อมูลนั้นสามารถที่จะบ่งชี้ถึงผู้เป็นเจ้าของข้อมูลนั้นได้ และข้อมูลดังกล่าวนี้ต้องเป็นข้อมูลที่ได้นำเพื่อจุดประสงค์ตามกฎหมายภาษีเท่านั้น โดยที่ได้มีการยกตัวอย่างถึงข้อมูลทางภาษีที่เจ้าพนักงานห้ามทำการเปิดเผยโดยปรากฏอยู่ในบันทึกการแสดงผล (Explanatory

Memorandum) ที่ทำการเปิดเผยเพื่อให้ความรู้และขอความเห็นจากประชาชน ซึ่งการทำบันทึกดังกล่าวนั้นนอกจากเพิ่มความเข้าใจให้กับประชาชนแล้ว ยังถือเป็นแนวทางแก่เจ้าพนักงานที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ในเรื่องดังกล่าว เพราะเมื่อใดที่กฎหมายนั้นมีผลใช้บังคับแล้ว เจ้าพนักงานสามารถนำตัวอย่างตามที่บันทึกนี้ได้ให้ไว้ไปปรับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะมีแนวทางในการปฏิบัติที่ชัดเจนอยู่แล้วพอสมควร

หากพิจารณาจากประมวลรัษฎากรนั้น ดังที่กล่าวข้างต้น คำว่า “กิจการ” ของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องนั้น มีความหมายที่กว้าง และไม่มีขอบเขตว่าหมายถึงสิ่งใด เพราะถ้าพิจารณาจากความหมายของคำว่ากิจการแล้ว จะมีขอบเขตความหมายที่กว้างมาก ไม่สามารถที่จะทราบได้ว่าสิ่งที่เป็นกิจการหรือการดำเนินงาน นั้นมีขอบเขตเพียงใด ก่อให้เกิดปัญหาเมื่อเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งการปฏิบัติหน้าที่ของกรมสรรพากรนั้น มีความจำเป็นที่ต้องอาศัยข้อมูลที่ได้รับจากผู้เสียภาษีอากร และกรมสรรพากรเองก็มีข้อมูลดังกล่าวอยู่เป็นจำนวนมาก เช่นนั้น การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานจึงต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรอย่างเลี่ยงไม่ได้ แต่เมื่อมีบทกำหนดโทษเกี่ยวกับการเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 13 อาจทำให้เจ้าพนักงานขาดความมั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่ เพราะเกรงว่าการปฏิบัติหน้าที่บางอย่างอาจเข้าข่ายความผิดนี้ได้ ซึ่งเจ้าพนักงานผู้นั้นก็จะมีความผิด และต้องรับโทษตามกฎหมาย ทำให้การทำงานของกรมสรรพากรขาดประสิทธิภาพ และส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้เสียภาษีอากรเอง ซึ่งหากประมวลรัษฎากรนั้นต้องการให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในส่วนของ “กิจการ” ของผู้เสียภาษีอากร ก็ควรบัญญัติกฎหมายที่ชัดเจนเช่น IRC ที่ได้ให้คำนิยามของแบบแสดงรายการ และ ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ ที่ได้รับความคุ้มครอง โดยละเอียด พร้อมยกตัวอย่างของข้อมูลเหล่านั้น เพื่อความชัดเจน และเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

ในทางตรงกันข้าม ขอบเขตที่กว้างดังกล่าวก็เป็นข้อดีที่เจ้าพนักงานสามารถใช้เป็นข้ออ้างที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลบางประการแก่บุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้อง เช่น นักการเมือง หรือคู่แข่งทางการค้า ที่อาจใช้ข้อมูลดังกล่าวไปแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ และทำให้ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูลได้รับความเสียหาย

อย่างไรก็ตามแม้ประมวลรัษฎากรมาตรา 10 นั้นไม่ได้มีการให้นิยาม หรือจำกัดความสิ่งที่เรียกว่าเป็น “กิจการ” ของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแล้ว สิ่งที่ประมวลรัษฎากรต้องการให้ความคุ้มครองนั้นต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่

สามารถเปิดเผยได้เป็นการทั่วไป เพราะการบัญญัติมาตรา 10 นี้เป็นการบัญญัติในลักษณะของการห้ามเจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ที่อาจเกี่ยวข้องกับกิจการของผู้เสียหายอากร ซึ่งแม้บทบัญญัติจะไม่มีข้อความชัดเจนในเรื่องดังกล่าวแต่การพิจารณาว่าสิ่งใดที่จะถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียหายอากรที่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 10 นั้น สามารถพิจารณาจากลักษณะของข้อมูลที่กฎหมายอนุญาตให้เปิดเผยได้ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนั้นหากกฎหมายให้ทำการเปิดเผยได้ก็เท่ากับว่าข้อมูลดังกล่าวนั้นหาใช่ข้อมูลที่เป็นเรื่องของกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องที่เจ้าพนักงานห้ามทำการเปิดเผยตามมาตรา 10 ไม่ แม้ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติชัดแจ้งถึงสิ่งที่เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยได้ แต่เมื่อพิจารณาจากประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่น ๆ ก็อาจสามารถกำหนดแนวทางได้ว่าสิ่งใดที่เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยได้ ดังนี้

### 1) การเปิดเผยข้อมูลหรือกิจการของผู้เสียหายอากรที่กฎหมายให้อำนาจเปิดเผย

เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยข้อมูลหรือกิจการของผู้เสียหายอากรได้หากกฎหมายได้ให้อำนาจไว้ ซึ่งกรณีดังกล่าวนี้ระบุไว้ในตอนท้ายของมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร โดยระบุว่า “...เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย” การเปิดเผยข้อมูลตามข้อยกเว้นดังกล่าวนี้เป็นการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปซึ่งเป็นข้อมูลที่กฎหมายต้องการให้มีการเปิดเผย ตัวอย่างของข้อมูลดังกล่าว เช่น

การเปิดเผยข้อมูลทั่วไปที่กฎหมายบังคับให้เจ้าของข้อมูลต้องเปิดเผย หรือโฆษณาหรือตีพิมพ์ประกาศในที่ที่เห็นได้โดยง่ายหรือในที่เปิดเผย เช่น การที่บริษัทต้องประกาศชื่อ ที่อยู่ ตลอดจนจนสรุปย่อสาระสำคัญของประกาศในราชกิจจานุเบกษา<sup>2</sup> หรือการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ณ ที่เปิดเผย<sup>3</sup> ซึ่งในใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวนี้จะมีรายการชื่อ ที่อยู่ หมายเลขประจำตัวผู้เสียหายอากร หรือข้อมูลโดยภาพรวมมิได้เฉพาะเจาะจงในเรื่องใดๆ ของผู้ประกอบการเป็นพิเศษ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่ปรากฏอยู่ในทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่แล้ว ไม่เข้าลักษณะเป็นการแจ้งกิจการของผู้เสียหายอากร จึงไม่ขัดต่อมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>2</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1021 “นายทะเบียนทุกคนจะต้องแต่งย่อรายการซึ่งได้ลงทะเบียนส่งไปลงพิมพ์โฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาเป็นคราว ๆ ตามแบบซึ่งเสนาบดีเจ้ากระทรวงจะได้กำหนดให้”

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/4 “ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนแสดงใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ณ ที่เปิดเผยซึ่งเห็นได้ง่ายในสถานประกอบการ เป็นรายสถานประกอบการ”

## 2) การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากร เพื่อประโยชน์การจัดเก็บภาษีอากร

มาตรา 10 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเปิดเผยรายละเอียดดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกประเมินเพิ่มเติมของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น
- (2) ชื่อผู้เสียหายอากรและจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย
- (3) ชื่อผู้สอบบัญชี และพฤติการณ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีตาม

มาตรา 3 สัตต

ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด”

ลักษณะของมาตรา 10 ทวิ นั้นมิใช่ข้อยกเว้นของการห้ามเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องของมาตรา 10 โดยตรง เพราะข้อมูลที่มาตรา 10 ทวิ ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรเปิดเผยนั้นเป็นการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร หากใช้ข้อมูลที่เป็นข้อยกเว้นของกิจการของผู้เสียหายอากรตามมาตรา 10 ไม่ ซึ่งหากข้อมูลดังกล่าวนั้นอธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าเป็นข้อมูลที่เหมาะสมที่จะเปิดเผยแล้วจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อธิบดีก็สามารถที่จะทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ ไม่มีความผิดตามมาตรา 10 แต่อย่างใด อย่างไรก็ตามการเปิดเผยของอธิบดีนั้น ในส่วนวรรคท้ายของมาตรา 10 ทวิ ได้กำหนดให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งได้มีระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียหายอากร พ.ศ. 2525 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2525 ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมและมีผลใช้บังคับอยู่จนถึงปัจจุบัน โดยรายละเอียดของข้อมูลที่สามารถทำการเปิดเผยได้ตามระเบียบดังกล่าวนี้มีดังนี้

ในส่วนรายละเอียดของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อธิบดีกรมสรรพากรสามารถเปิดเผยได้นั้นระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียหายอากร (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2538 ได้กำหนดเพิ่มเติมจากมาตรา 10 ทวิ ให้อธิบดีมีอำนาจทำการเปิดเผยชื่อ และเลขประจำตัวผู้เสียหายอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือถูกสั่งเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการเปิดเผยรายละเอียดดังกล่าวนั้นเป็นการเปิดเผยเพื่อให้บุคคลทั่วไปเข้าตรวจสอบความถูกต้องในการออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือการหมดสิทธิหรือใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการที่ถูกถอนทะเบียนหรือถูกสั่งเพิกถอนทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 10 ทวิ(1)

ระเบียบกระทรวงการคลังที่อาศัยอำนาจตามมาตรา 10 ทวิ(2) นั้นอธิบดีมีอำนาจเปิดเผยรายละเอียดในส่วนของผู้เสียภาษีอากร และจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย โดยแบ่งประเภทเป็นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล การค้างชำระภาษี และการรับคืนภาษี ในส่วนของรายละเอียดของผู้เสียภาษีบุคคลธรรมดานั้น อธิบดีมีอำนาจเปิดเผยชื่อผู้เสียภาษีอากรที่เสียเงินได้บุคคลธรรมดาสูงสุดและระบุจำนวนเงินภาษีอากรสูงสุดและต่ำสุด เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคลที่สามารถเปิดเผยได้เฉพาะชื่อและจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย ส่วนการเปิดเผยชื่อผู้เสียภาษีอากรและจำนวนที่ค้างชำระ หรือที่ให้ไปรับภาษีเกินคั้นนั้นก็เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษี และเพื่อการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดี ตามลำดับ

รายละเอียดที่เกี่ยวกับผู้สอบบัญชีตามมาตรา 10 ทวิ(3) นั้น ระเบียบกระทรวงการคลังดังกล่าวได้ให้อำนาจอธิบดีในการเปิดเผยชื่อผู้สอบบัญชี ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับผิดชอบทำบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจากนี้หากผู้สอบบัญชีดังกล่าวได้ถูกเพิกถอนใบอนุญาตแล้วก็ได้ให้เปิดเผยต่อบุคคลทั่วไปด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้นถึงเรื่องข้อมูลที่ถูกกฎหมายบัญญัติให้ทำการเปิดเผย และการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีนั้น แม้ข้อมูลดังกล่าวเจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยได้โดยอาศัยอำนาจที่กฎหมายให้ไว้ อย่างไรก็ตามข้อมูลเหล่านั้นเป็นเพียงตัวอย่างขอบเขตของข้อมูลที่เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยได้โดยไม่มีความผิดตามมาตรา 10 เท่านั้น หากใช้เป็นแนวทางอย่างชัดเจนว่าข้อมูลเหล่านั้นไม่ใช่กิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องที่เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยได้ เนื่องจากความมุ่งหมายของมาตรา 10 นั้นเพื่อที่จะให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร ขณะที่มาตรา 10 ทวิ หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องนั้นต่างเพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเอง ซึ่งเป็นคนละเจตนารมณ์ แต่สามารถนำมาปรับใช้เพื่อให้เจ้าพนักงานมีแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ที่เหมาะสม เพราะหากไม่มีระเบียบหรือกฎหมายดังกล่าวออกมา อาจทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานนั้นลำบากมากขึ้น

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากฝ่ายของกรมสรรพากรแล้ว การบัญญัติมาตรา 10 ทวินั้น ทำให้ไม่มีความยืดหยุ่นในการปฏิบัติหน้าที่ เนื่องจากอำนาจของรัฐมนตรีที่จะทำการเปิดเผยข้อมูล



ของผู้เสียหายอากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี จะถูกจำกัดตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ถ้าเป็นเรื่องที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 ทวิก็จะเป็นการไม่ได้

อย่างไรก็ตามแม้มาตรา 10 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่นที่ได้ให้อำนาจในการเปิดเผยข้อมูลบางประเภทของผู้เสียหายอากรนั้น สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานได้ แต่เรื่องดังกล่าวก็ยังขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานเช่นกัน ตัวอย่างเช่น ระเบียบของกระทรวงการคลังนั้น ได้ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการกำหนดว่าสิ่งใดที่ถือว่าเป็นข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรเปิดเผยได้ตามมาตรา 10 ทวิ ซึ่งข้อมูลที่ให้อำนาจเปิดเผยนั้นยังขึ้นอยู่กับการวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน ซึ่งยังคงขาดความแน่นอนที่ชัดเจน สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามความเห็นของผู้ออกระเบียบ ซึ่งยากต่อการที่ผู้เสียหายอากรจะทราบได้ว่าข้อมูลใดที่อาจถูกนำไปเปิดเผยหรือได้รับความคุ้มครอง

ดังนั้นจึงเห็นว่ามาตรา 10 เป็นบทบัญญัติเพื่อให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากรในส่วนของข้อมูล แต่ถ้อยคำในมาตรา 10 นั้นอาจให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้ไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องด้วยการใช้ถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง คือ “กิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง” จึงมีปัญหาดังกล่าวที่ความต่อเนื่องว่าสิ่งใดที่ถือเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร โดยการตีความนั้นจะใช้แนวทางจากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเท่านั้น ซึ่งเมื่อบทบัญญัติดังกล่าวขาดความชัดเจนย่อมทำให้เจ้าพนักงานมีความยากลำบากในการปฏิบัติหน้าที่ ด้วยเกรงว่าจะเป็นการกระทำผิดตามมาตรา 10 และต้องระวางโทษ

ปัญหาของบทบัญญัตินี้เห็นว่ามีความเป็นไปได้ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยการกำหนดเป็นบทบัญญัติโดยชัดแจ้งว่ากรณีข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหมายถึงกรณีใดบ้าง เหมือนกับประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาที่ได้ให้ความคุ้มครองในส่วนของแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ โดยได้กำหนดอย่างชัดเจนว่าสิ่งใดที่ถือว่าเป็นแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ

#### 4.3 ปัญหาประเภทของข้อมูลที่เราได้รับการคุ้มครอง

แม้ประมวลรัษฎากรมาตรา 10 จะเป็นบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากร โดยบัญญัติกฎหมายในลักษณะของการห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากร

แต่จากที่กล่าวมาในบทวิเคราะห์ข้างต้น ยังคงเกิดปัญหาว่าสิ่งใดที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 10 นั้นเองที่ขาดความชัดเจน รวมถึงไม่มีกฎ ระเบียบต่างๆที่เกี่ยวข้องที่สามารถนำมาขยายความสิ่งที่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 10 นั้นได้

อย่างไรก็ตามแม้ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงสิ่งที่ได้รับความคุ้มครอง แต่หากพิจารณาจากพระบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 แล้วก็สามารถนำมาปรับถึงสิ่งที่จะได้รับความคุ้มครองได้ เนื่องจากพระราชบัญญัติดังกล่าวนั้น เป็นกฎหมายที่บัญญัติถึงการเข้าถึงข้อมูลของทางราชการ และการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของทางราชการ กรมสรรพากรได้ออกประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การจัดระบบข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 (ฉบับที่ 3) ขึ้น เพื่อให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานราชการที่ครอบครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่พระราชบัญญัติกำหนด ซึ่งประกาศฉบับนี้ให้เจ้าพนักงานทำการเก็บรักษาในส่วนของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร โดยการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวนี้ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด รวมถึงการใช้ข้อมูลของเจ้าพนักงานนั้นก็มีความจำเป็นที่ต้องปฏิบัติให้ถูกต้อง เพื่อความปลอดภัยของข้อมูลดังกล่าว ตัวอย่างของข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่ต้องดำเนินการจัดเก็บภายใต้พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ เช่น เลขประจำตัวประชาชน ค่าลดหย่อน จำนวนเงินภาษี จำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นต้น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้มองให้กับกรมสรรพากรเพื่อใช้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีแล้ว กรมสรรพากรก็มีหน้าที่ที่ต้องเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวให้ถูกต้อง จำกัดการเข้าถึง และการใช้ข้อมูลดังกล่าวนี้เป็นระบบ อย่างไรก็ตามจากที่ได้กล่าวมานั้น ข้อมูลดังกล่าวนี้เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของบุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ได้รับความคุ้มครอง นอกจากนี้การให้ความคุ้มครองในส่วนของข้อมูลนั้นเป็นการให้ความคุ้มครองภายใต้พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 เท่านั้น หากได้ครอบคลุมถึงประมวลรัษฎากรไม่ เพราะทั้งสองกฎหมายนั้นมีศักดิ์เป็นพระราชบัญญัติเหมือนกัน ดังนั้นจึงไม่มีกฎหมายใดที่จะเหนือกว่ากัน รวมถึงการที่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติถึงเรื่องทางภาษีโดยเฉพาะ

ดังนั้นการวิเคราะห์ในส่วนของข้อมูลสมควรได้รับความคุ้มครองนั้น ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์เพื่อใช้ในประมวลรัษฎากร โดยแบ่งการวิเคราะห์เป็นข้อมูล 2 ประเภท คือ ข้อมูลทั่วไปตามแบบแสดงรายการ และข้อมูลที่เป็นข้อมูลส่วนบุคคลโดยเฉพาะ

### 4.3.1 ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ

แบบแสดงรายการเสียภาษีนั้น เป็นแบบที่ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นต่อกรมสรรพากรเพื่อยื่นเสียภาษีทุกปีภาษี โดยข้อมูลในแบบแสดงรายการดังกล่าวนี้เป็นข้อมูลเพื่อให้เจ้าพนักงานใช้ในการตรวจสอบความถูกต้อง ครบถ้วนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากร หรือใช้เพื่อประกอบการประเมินการเสียภาษี เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ข้อมูลที่อยู่ในแบบแสดงรายการนั้นส่วนใหญ่เป็นข้อมูลเกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย ของผู้เสียภาษีอากร และอาจรวมไปถึง ข้อมูลส่วนตัวบางอย่าง เช่น จำนวนบุตร การศึกษาของบุตร บิดามารดา การประกอบอาชีพ จำนวนที่ดินที่ถือครอง หรือเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการที่บุคคลนั้นกระทำการบางอย่าง เช่น การซื้อประกันชีวิต การบริจาคเงิน เป็นต้น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้เป็นข้อมูลที่ผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องให้รายละเอียดแก่กรมสรรพากรเพื่อใช้ในการประกอบการประเมินการเสียภาษี ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรทำการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีแล้ว ข้อมูลดังกล่าวถือเป็นข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากร ซึ่งกรมสรรพากรจำเป็นต้องเก็บรักษา และสร้างขั้นตอนในการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวด้วย โดยเฉพาะในส่วนข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 กำหนดให้มีการเก็บรักษา และการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวอย่างเป็นระบบ ตัวอย่างเช่น เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร สถานภาพการสมรส ค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน จำนวนเงินภาษี เป็นต้น

อย่างไรก็ตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 นั้นได้ให้หน่วยงานของรัฐมีขั้นตอน และระบบการจัดการเกี่ยวกับข้อมูลของบุคคลธรรมดาเท่านั้น หากรวมไปถึงข้อมูลของนิติบุคคลไม่ ซึ่งนิติบุคคลนั้นก็เป็นผู้เสียภาษีอากรที่ต้องเสียภาษีจากกำไรที่นิติบุคคลนั้นได้มาระหว่างปีภาษี และต้องยื่นแบบแสดงรายการการเสียภาษีแก่กรมสรรพากรเช่นกัน ดังนั้น ข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรกรณีของผู้เสียภาษีอากรที่เป็นนิติบุคคลนั้น หากได้มีการจัดระบบการเข้าถึง การจัดการตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540ไม่ ดังนั้นการที่ข้อมูลตามแบบแสดงรายการดังกล่าวจะได้รับความคุ้มครองหรือไม่นั้น จำต้องอาศัยประมวลรัษฎากรเป็นหลัก ซึ่งในเรื่องของการที่ผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิในการได้รับความคุ้มครองในส่วนของคุณมูลนั้น มีเพียงแต่มาตรา 10 เท่านั้นที่ให้ความคุ้มครองในส่วนของกิจการของผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตามเนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 10 นั้นเองจึงไม่สามารถที่จะกล่าวได้ว่าข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับความคุ้มครองหรือไม่ หรือในเมื่อแบบแสดงรายการนั้นมีข้อมูลหลากหลายประเภท เช่นนั้นแล้วข้อมูลในส่วนใดบ้างที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากร และข้อมูลใดที่

ไม่ใช่กิจการของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งการที่จะทราบได้นั้นก็ขึ้นอยู่กับความดีความของเจ้าพนักงานเท่านั้น

จากที่กล่าวมา แบบแสดงรายการนั้นถือเป็นแหล่งข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้มอบไว้ให้กับกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น IRC จึงได้บัญญัติในมาตรา 6103 โดยให้ถือว่าแบบแสดงรายการ (Returns) และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Return Information) นั้นเป็นความลับ ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผย เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าว ต้องการให้ความคุ้มครองในส่วนของข้อมูลที่เป็นของผู้เสียภาษีอากรที่ได้มอบไว้แก่กรมสรรพากร นอกจากนี้บทบัญญัติมาตรา 6103 นั้นยังได้ให้คำจำกัดความถึงสิ่งที่ถือว่าเป็น แบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ได้รับความคุ้มครองจากการถูกเปิดเผยโดยเจ้าพนักงานผู้ปราศจากอำนาจ กล่าวคือ แบบแสดงรายการนั้นหมายความรวมถึง ข้อมูลในแบบแสดงรายการ การประมาณการภาษี คำร้องขอคืนภาษี และการแก้ไขเพิ่มเติมเอกสารประกอบซึ่งยื่นกับแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นหมายถึง ข้อมูลที่บ่งถึงตัวผู้เสียภาษี อากร แหล่งเงินได้ จำนวนเงินได้ เป็นต้น เมื่อแบบแสดงรายการนั้นถูกส่งมายังกรมสรรพากร ย่อมถือได้ว่าแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ปรากฏนั้น ถือเป็นความลับ การที่เจ้าพนักงานจะใช้ข้อมูลดังกล่าวได้นั้นต้องมีอำนาจที่สามารถเข้าถึงข้อมูลนั้นๆ ได้ โดยที่บทบัญญัติมาตรา 6103 นั้นก็ได้ให้ขอบเขตถึงอำนาจของเจ้าพนักงานในแต่ละประเภทว่าสามารถเข้าถึงข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นได้มากน้อยเพียงใด ซึ่งการบัญญัติในลักษณะของ IRC นั้นจะทำให้กฎหมายมีความชัดเจน และสร้างขอบเขตของข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรว่าข้อมูลใดที่จะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย ซึ่งเป็นประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานของรัฐที่ต้องเกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร

#### 4.3.2 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีอากร

นอกจากข้อมูลตามแบบแสดงรายการการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานเพื่อใช้ในการเสียภาษีอากรแล้ว อาจมีข้อมูลบางประเภทที่เจ้าพนักงานอาจได้มาจากทางอื่นนอกจากการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินเข้าทำการตรวจ ณ สถานประกอบการของผู้ประกอบการ หรือการที่นิติบุคคลต้องจัดเตรียมหลักฐานการกำหนดราคาตลาดของการทำ Transfer Pricing เป็นต้น ซึ่งการเข้าตรวจสอบของเจ้าพนักงานนั้น ย่อมสามารถที่จะเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรได้โดยง่าย เพราะเป็นการใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามหากข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่มี



ความสำคัญต่อการประกอบอาชีพ การดำเนินธุรกิจ หรือชีวิตส่วนตัวอย่างมาก ความจำเป็นในการคุ้มครองข้อมูลดังกล่าวก็ยิ่งต้องมากขึ้นไปด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่มีลักษณะเป็นข้อมูลส่วนบุคคลที่ผู้เป็นเจ้าของข้อมูลไม่ต้องการให้มีบุคคลอื่นเข้าถึงได้โดยง่าย และต้องการเก็บเป็นความลับเพื่อประโยชน์ของเจ้าของข้อมูลนั่นเอง หากข้อมูลดังกล่าวนั้นถึงขั้นที่เป็นข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรแล้ว การที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจที่ตนมีอยู่ในการดำเนินการทางอากรที่ควรต้องทำอย่างระมัดระวังและรอบคอบมากที่สุด เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูลน้อยที่สุดหรือไม่ควรเกิดเลย

บทบัญญัติมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น แม้จะได้บัญญัติถึงการห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง โดยได้กำหนดโทษสำหรับความผิดดังกล่าว แต่บทบัญญัตินั้นก็ยังขาดความชัดเจนว่าสิ่งที่ถือว่าเป็นกิจการที่ได้รับความคุ้มครองนั้นหมายรวมถึงสิ่งใด ดังนั้น หากพิจารณาจากมาตรา 10 ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียหายอากรนั้นอาจเป็นข้อมูลที่ถือว่าเป็นกิจการที่จะได้รับความคุ้มครองหรือไม่ก็ได้ เพราะกฎหมายไม่มีความชัดเจน ยังคงต้องอาศัยการตีความของเจ้าพนักงานเป็นเรื่องๆไป ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากการทำหน้าที่ของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรนั้นอาจได้เข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียหายอากรมาจากการเข้าทำการประเมินของเจ้าพนักงานเอง หรือการตรวจสอบหลักฐานต่างๆ เมื่อเจ้าพนักงานได้ทราบข้อมูลดังกล่าวมาแล้ว หากทำการเปิดเผยยอมส่งผลเสียต่อผู้เสียหายอากรซึ่งเป็นเจ้าของข้อมูล เนื่องจากเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่นั้นไม่อาจทราบได้ว่าข้อมูลดังกล่าวนั้นถือเป็นกิจการที่ได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 10 หรือไม่ ซึ่งหากไม่มีความชัดเจนในเรื่องดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้เสียหายอากรซึ่งเป็นเจ้าของข้อมูลโดยตรง ในขณะที่เจ้าพนักงานผู้ทำการตามหน้าที่นั้นก็อาจถูกฟ้องร้องสำหรับความผิดตามมาตรา 10 เช่นกัน

#### 1) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการธุรกิจของผู้เสียหายอากร

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการธุรกิจของผู้เสียหายอากรนั้น เป็นข้อมูลที่ผู้ประกอบการซึ่งผู้เป็นผู้เสียหายอากรนั้นใช้เพื่อดำเนินการทางธุรกิจ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนั้นอาจไม่ใช่ข้อมูลข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจโดยตรง แต่เป็นข้อมูลที่ใช้เพื่อให้การประกอบธุรกิจนั้นสำเร็จลุล่วงไปได้ดี อาจใช้วิธีการต่างๆ เช่น การทำ Transfer Pricing ระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูกที่อยู่คนละประเทศ ซึ่งการทำ Transfer Pricing นั้น กรมสรรพากรได้จัดทำ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งคำสั่งดังกล่าวนี้ได้กำหนดให้ผู้ทำ Transfer



Pricing นั้น ต้องจัดทำเอกสารหลักฐานเพื่อแสดงขั้นตอนและเหตุผลในการพิจารณากำหนดราคาตลาด เช่น โครงสร้างแสดงความสัมพันธ์ งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ กลยุทธ์ทางธุรกิจ ผลประกอบการ เป็นต้น ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ถือเป็นข้อมูลที่ใช้ในการบริหารจัดการการดำเนินงานทางธุรกิจ ซึ่งถือว่าเป็นข้อมูลที่มีมูลค่าสูงมาก จากลักษณะของข้อมูลดังกล่าวนั้นย่อมเป็นข้อมูลที่แต่ละบริษัทต้องใช้เพื่อการดำเนินการทางธุรกิจ และอาจเป็นข้อมูลที่สามารถใช้แข่งขันกับบริษัทคู่แข่งได้ ดังนั้นข้อมูลดังกล่าวถือว่าเป็นข้อมูลที่มีประโยชน์ต่อผู้เป็นเจ้าของข้อมูล ดังนั้นการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวจึงจำกัดอยู่ในวงแคบ ซึ่งแต่ละบริษัทอาจอนุญาตให้บุคคลเข้าถึงต่างกัน บางบริษัทอาจให้ทราบได้ในหมู่พนักงานทั่วไป หรืออาจจำกัดเฉพาะบุคคลระดับผู้บริหารเท่านั้น เพราะลักษณะของข้อมูลที่แตกต่างกัน ระดับการควบคุมย่อมแตกต่างกัน อย่างไรก็ตามแม้ข้อมูลดังกล่าวพนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทจะเข้าถึงได้ แต่กฎภายในของบริษัทเองก็ห้ามการเปิดเผยต่อบุคคลภายนอกเช่นกัน ดังนั้นการทำงานของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรที่อาจได้ทราบถึงข้อมูลดังกล่าวเนื่องจากการเข้าตรวจสอบเพื่อใช้ประกอบการประเมินการกำหนดราคาตลาดของผู้เสียภาษีอากรจึงต้องให้ความสำคัญกับข้อมูลในส่วนนี้

อนึ่ง ข้อมูลในส่วนที่กล่าวมานี้หากเป็นข้อมูลที่มีลักษณะที่เป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรแล้ว ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323 ได้กำหนดความผิดเกี่ยวกับการเปิดเผยความลับของบุคคล ซึ่งผู้เปิดเผยนั้นเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ตามกฎหมาย ซึ่งกรณีของการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรก็ถือเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมาย ดังนั้นหากเจ้าพนักงานนั้นได้ทราบข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นความลับ แล้วทำการเปิดเผยข้อมูลนั้นแก่บุคคลอื่น ก็จะมี ความผิดทางอาญาฐานเปิดเผยความลับของผู้อื่นที่ตนได้มาจากการทำหน้าที่ ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นเจ้าของข้อมูล อย่างไรก็ตาม ประมวลกฎหมายอาญานั้นเป็นกฎหมายที่มีลักษณะการเป็นกฎหมายที่กำหนดความผิดโดยทั่วไปเท่านั้น ในเรื่องของภาษีนั้นประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติถึงเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีโดยเฉพาะ นอกจากนี้ยังมีมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้บัญญัติการห้ามเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งมีความใกล้เคียงกับมาตรา 323 ของประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งแม้มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติโดยละเอียดว่าข้อมูลนั้นจะได้รับความคุ้มครอง แต่หากมีการปรับปรุงแก้ไขให้มีการเพิ่มเติมในส่วนของคุณลักษณะอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร ข้อมูลส่วนบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการธุรกิจก็อาจถือเป็นข้อมูลอันเป็นความลับได้ เนื่องจากลักษณะของข้อมูลเองที่มีความสำคัญต่อผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก และลักษณะของข้อมูลนั้นไม่ได้เป็นที่รู้กันในวงกว้าง

ปัญหาดังกล่าวนั้นสามารถแก้ไขได้ตามลักษณะกฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่ได้เพิ่มเติม Taxation Administration Act 1953 โดยกำหนดให้ข้อมูลบางประเภทของผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นความลับ การเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้นทำได้แค่บางกรณี ที่กฎหมายฉบับนี้ให้อำนาจไว้เท่านั้น โดยกฎหมายดังกล่าวนี้ได้กำหนดว่า ข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายนี้ นั้น เป็นข้อมูลที่ที่ได้รับมาเพื่อวัตถุประสงค์ตามกฎหมายภาษี โดยเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการงานของบุคคล ซึ่งสามารถบ่งชี้หรือพอที่จะบ่งชี้ถึงผู้เป็นเจ้าของข้อมูลได้ ซึ่งการบัญญัติของกฎหมายออสเตรเลีย นั้น จะบัญญัติไปในแนวที่กว้างเพื่อให้ครอบคลุมในข้อมูลหลายๆเรื่องของผู้เสียภาษีอากร แต่ก็มีข้อความชัดเจนว่า ข้อมูลนั้นต้องมีลักษณะตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ใช่ข้อมูลที่เป็นของผู้เสียภาษีอากรทุกประเภท จะเป็นข้อมูลอันเป็นความลับที่ได้รับความคุ้มครองทั้งหมด ซึ่งการบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานทำได้สะดวกมากขึ้น เพราะมีแนวทางที่ให้เจ้าพนักงานสามารถนำมาพิจารณาได้

## 2) ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอากร

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของผู้เสียภาษีอากรนั้น ถือเป็นข้อมูลสำคัญ ของบุคคลหรือนิติบุคคล ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นเป็นข้อมูลที่ถูกผู้เสียภาษีอากรใช้ในชีวิตประจำวันเพื่อหา รายได้ให้แก่ตนเองและครอบครัว ซึ่งเมื่อมีรายได้เกิดจากการทำงานดังกล่าวแล้วก็นำเงินดังกล่าว มาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล การที่ผู้เสียภาษีอากรนั้นจะมีเงินได้จากการ ประกอบธุรกิจมากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับความสามารถในการทำงานของแต่ละบุคคล หรือแต่ละบริษัท ซึ่งการประกอบธุรกิจทุกประเภทจำเป็นต้องเก็บข้อมูลในการทำธุรกิจไว้ เพื่อใช้ประโยชน์ ในการทำธุรกิจต่อไปเรื่อยๆ เช่น สูตรการทำ ขั้นตอนการดำเนินงาน วิธีการผลิต รวมถึง รายชื่อ ลูกค้า ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนี้ อาจถือว่าเป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรก็ได้ เนื่องจากไม่มีคำ จำกัดความที่ชัดเจนของคำว่า “กิจการของผู้เสียภาษีอากร” ดังนั้น หากเป็นเรื่องเกี่ยวกับผู้เสียภาษี อากรก็สามารถที่จะตีความว่าอยู่ในบังคับของมาตรา 10 ได้

อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทย หากเป็นเรื่องของความลับทางการค้าย่อมได้รับความ คุ้มครองตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ. 2545 ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ ตรวจสอบได้ส่วน หรือสำรวจสถานประกอบการของผู้เสียภาษี<sup>4</sup> รวมทั้งการตรวจค้น<sup>5</sup> เนื่องจากอาจ

<sup>4</sup> แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ ศน. 01/2549 เรื่องการสำรวจสถานประกอบการข้อ 2(1) ซึ่งให้สำรวจข้อเท็จจริง และสภาพทั่วไปของการประกอบกิจการ

เป็นทางให้รู้เห็นหรือทราบข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าของผู้เสียหาย หากมีความเกี่ยวข้องกับข้อมูลอันเป็นความลับทางการค้าของผู้เสียหาย ก็ต้องพึงระมัดระวัง เนื่องจากมีการระวางโทษแก่ผู้ละเมิดความลับทางการค้า

อย่างไรก็ตามในเรื่องของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนี้ มาตรา 6110 ของ IRC ที่เป็นบทบัญญัติที่ห้ามกรมสรรพากรเปิดเผยข้อมูลบางอย่าง ซึ่งในมาตราดังกล่าวนั้นได้กำหนดว่าห้ามทำการเปิดเผยความลับทางการค้าของผู้เสียหายอากรให้ประชาชนเข้าตรวจดู ดังนั้นในสำหรับปัญหาของประเด็นเรื่องข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจนั้นจะเน้นไปที่การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรมากกว่า โดยต้องใช้ความระมัดระวังเมื่อได้ทราบข้อมูลที่เป็นประโยชน์ทางการค้าของผู้เสียหายอากรจากการที่ตนปฏิบัติหน้าที่ หากนำไปเปิดเผยก็อาจมีความผิดตามพระราชบัญญัติความลับทางการค้า พ.ศ.2545 ได้

#### 4.4 ปัญหาอำนาจของเจ้าพนักงานในการเปิดเผยข้อมูลของกิจการตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร

บทบัญญัติมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรได้ห้ามเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติราชการ ทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรหรือผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งหากเจ้าพนักงานนั้นทำการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรไม่ว่าโดยวิธีใด หรือต่อบุคคลใดก็ตาม ย่อมมีความผิดตามมาตรา 10 และมีระวางโทษปรับและจำคุกตามมาตรา 13 ของประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน แต่จากบทบัญญัติมาตรา 10 นั้น มิได้กำหนดอย่างชัดเจนว่าเจ้าพนักงานนั้นหมายถึงเจ้าพนักงานในส่วนใดบ้าง และมีขอบอำนาจในการทำงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากรมากน้อยเพียงใด ซึ่งหากพิจารณาจาก IRC และกฎหมายของประเทศออสเตรเลียแล้ว จะเห็นได้ว่า นอกจากการที่ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรแล้ว กฎหมายดังกล่าวยังได้มีข้อยกเว้นในการที่ให้เจ้าพนักงานนั้นสามารถทำการเปิดเผยได้ในบางกรณี ซึ่งคล้ายคลึงกับมาตรา 10 ทวิตามประมวลรัษฎากร แต่มีรายละเอียด และมาตรการที่รัดกุมมากกว่าที่มาตรา 10 และมาตรา 10 ทวิของประมวลรัษฎากรกำหนด

<sup>5</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การออกคำสั่งทำการตรวจค้น และออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 6 ซึ่งให้เจ้าหน้าที่ยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่น และเปิดสถานที่ หรือ ตู้รับรษณีย์ ตู้ ที่เก็บของ ในสถานที่ใดๆหรือสถานประกอบการ

#### 4.4.1 การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่ถือว่าทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

โดยหลักแล้วการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรโดยเจ้าพนักงานนั้นไม่สามารถทำได้ เว้นแต่มีข้อยกเว้นที่สามารถให้เปิดเผยได้ ซึ่งตามกฎหมายไทยแล้ว เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้หากเป็นการเปิดเผย เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ตามมาตรา 10 ทวิ เป็นต้น นอกจากนี้ในวรรคท้ายของมาตรา 10 ยังได้กำหนดว่า เจ้าพนักงานนั้นสามารถทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรได้หากมีกฎหมายให้อำนาจ ตัวอย่างเช่น ข้อมูลดังกล่าวจำเป็นต้องเปิดเผยตามหมายศาล หรือเป็นการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปซึ่งเป็นข้อมูลที่กฎหมายบังคับให้เจ้าของข้อมูลต้องเปิดเผย โฆษณา หรือตีพิมพ์ประกาศไว้ เช่น ใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ เป็นต้น

ในบางกรณี ข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้น ถือว่ามีความสำคัญต่อการทำงานของราชการ บางหน่วยงาน ซึ่งข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรนั้นถือว่าเป็นข้อมูลที่ครอบคลุมในหลายๆเรื่อง ซึ่งมีประโยชน์ต่อการดำเนินการบางอย่าง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรนั้นได้ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายแก่บุคคลอื่น ดังนั้นการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรจึงต้องพึงระวัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร เพราะหากผิดพลาดแล้ว ก็จะมีผลผิดต้องรับโทษตามมาตรา 13

เมื่อพิจารณาจากกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย และ IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา แล้ว แม้กฎหมายของทั้งสองประเทศจะมีบทบัญญัติที่ห้ามการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรอย่างเข้มงวด แต่กฎหมายนั้นก็ยังมีข้อยกเว้นที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวของผู้เสียหายอากรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น มาตรา 6103 ของ IRC ที่แม้ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ แต่ก็มีข้อยกเว้นที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานนั้นสามารถทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ โดยบัญญัติถึงหน่วยงาน หรือองค์กรที่เจ้าพนักงานสามารถทำการเปิดเผยได้ ภายใต้วัตถุประสงค์ที่แตกต่างกันไปในแต่ละหน่วยงาน นอกจากนี้ยังได้กำหนดถึงขั้นตอนที่หน่วยงาน หรือองค์กรดังกล่าวใช้ เพื่อเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียหายอากรผ่านเจ้าพนักงาน เช่น มาตรา 6103(g) ของ IRC ที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการต่อประธานาธิบดี หรือเจ้าหน้าที่ของทำเนียบขาว โดยมีหลักเกณฑ์ในการเข้าถึงข้อมูลโดยที่ ต้องมีหนังสือขอใช้ข้อมูลดังกล่าวที่ลงลายมือชื่อโดยประธานาธิบดีเอง หรือหากเป็นการเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ของ

ทำเนียบขาว ก็จำเป็นต้องมีหนังสือแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ผู้ขึ้นจากประธานาธิบดี หรือกฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ภายใต้สัญญาว่าระหว่างประเทศ เป็นต้น

สำหรับประเด็นในเรื่องการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่สามารถทำได้โดยชอบด้วยกฎหมายนี้ ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 10 วรรคท้ายของประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติเพื่อให้สามารถขยายอำนาจของเจ้าพนักงานได้แล้ว ดังนั้น หากประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงอำนาจนั้นๆของเจ้าพนักงานเป็นเรื่องเฉพาะ เหมือนกับประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติแยกหน่วยงานที่จะเข้าถึงข้อมูล และกำหนดให้ชัดเจนว่าชอบเขตการใช้ข้อมูลของหน่วยงานหรือองค์กรนั้นๆ มีเพียงใด โดยต้องกำหนดขั้นตอนในการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว ก็จะทำให้การทำงานของเจ้าพนักงานมีความคล่องตัว เพราะมีบทบัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนเพื่อความสะดวกและความมั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่ นอกจากนี้ ยังเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานหรือองค์กรอื่นๆของรัฐที่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวของผู้เสียภาษีอากรเมื่อมีความจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานราชการ และลดความยุ่งยากในการเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เพราะหากไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนแล้ว การที่หน่วยงานหรือองค์กรรัฐเหล่านั้นจะเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องยาก และอาจต้องรอกการวินิจฉัยก่อนว่าข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถทำการเปิดเผยได้หรือไม่ มีความผิดตามมาตรา 10 หรือไม่ ซึ่งเป็นขั้นตอนที่ยุ่งยากและใช้เวลานาน

#### 4.4.2 การควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน

ประมวลรัษฎากรมาตรา 10 นั้นเป็นบทบัญญัติที่ควบคุมการทำงานของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยกฎหมายได้ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตามในมาตรา 10 ทวิ นั้นกรมสรรพากรสามารถที่จะเปิดเผยข้อมูลบางอย่างของผู้เสียภาษีอากร โดยการเปิดเผยนั้นต้องเป็นการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อย่างไรก็ตามมาตรา 10 ทวิ นั้นอยู่ในดุลยพินิจของรัฐมนตรีในการพิจารณาว่าข้อมูลใดที่เมื่อเปิดเผยแล้วจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากมาตรา 10 ทวิวรรคท้าย ได้บัญญัติว่า “ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด” ดังนั้นข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เช่น จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีเงินได้ ที่ผู้เสียภาษีอากรต้องเสีย ก็สามารถทำการเปิดเผยได้ โดยอธิบดีจะออกเป็นระเบียบเพื่อเพิ่มเติมรายละเอียดของข้อมูลที่สามารถทำการเปิดเผยได้ ซึ่งการออกระเบียบต่างๆที่ขึ้นอยู่กัดุลยพินิจของรัฐมนตรีนั้น มักจะมีความไม่แน่นอนเนื่องจากดุลยพินิจของแต่ละบุคคลนั้นแตกต่างกัน ดังนั้นการจะพิจารณาว่าข้อมูลใดเมื่อเปิดเผย



แล้วจะเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากร อาจแตกต่างกันในแต่ละบุคคล ดังนั้นจึงควรมีมาตรการรองรับเพื่อกำกับดูแลการใช้อำนาจของรัฐมนตรี และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการขอ และใช้ข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร

นอกจากนี้ในทางปฏิบัติ เมื่อมีปัญหาว่าข้อมูลที่ขอให้ทำการเปิดเผยนั้นถือเป็นกิจการตามที่มาตรา 10 กำหนดไว้หรือไม่นั้น เรื่องดังกล่าวจำเป็นต้องได้รับความเห็นจากเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ในการพิจารณาว่าข้อมูลที่ขอนั้นเข้าข่ายสิ่งที่เป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรที่ห้ามเปิดเผยหรือไม่ โดยออกเป็นหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ซึ่งประเด็นดังกล่าวนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ เนื่องจากหากพิจารณาในมุมมองของผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถมีความมั่นใจได้เลยว่า ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นจะถูกเปิดเผยแก่บุคคลอื่นเมื่อใด เพราะข้อมูลที่จะถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรนั้นขึ้นอยู่กับการตีความ และวินิจฉัยของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรเอง ซึ่งเป็นการใช้อำนาจในฐานะที่เป็นเจ้าพนักงาน นอกจากนี้คำวินิจฉัย หรือหนังสือตอบข้อหารือ นั้น เป็นการตอบคำถามเฉพาะราย ไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมาย ดังนั้น เมื่อต้องใช้ในการพิจารณาจากเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร ก็อาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอน ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรขาดความเชื่อมั่นในการได้รับความคุ้มครองข้อมูลดังกล่าว เนื่องจากแม้มีบทบัญญัติมาตรา 10 ที่ควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องกิจการของผู้เสียภาษี แต่มาตรา 10 เองก็เป็นบทบัญญัติที่ไม่มีความชัดเจน ขาดสาระสำคัญในเรื่องของสิ่งที่ถือว่าเป็นกิจการที่จะได้รับความคุ้มครอง ทำให้มาตรา 10 ที่คล้ายจะเป็นกฎหมายที่ควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน แต่มาตรา 10 ก็จำเป็นต้องได้รับการพิจารณาจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกเช่นกัน เท่ากับว่ามาตรา 10 นั้นไม่สามารถที่จะควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานได้อย่างแท้จริง เพราะเจ้าพนักงานยังสามารถที่จะใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาถึงสิ่งที่จะได้รับความคุ้มครอง

สำหรับประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าหากบทบัญญัติมาตรา 10 ยังไม่มีความชัดเจนว่า สิ่งใดที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากรที่จะได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ย่อมก่อให้เกิดปัญหา เนื่องจากมาตรา 10 ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีความมั่นใจในการเปิดเผยข้อมูล เนื่องจากอัตราโทษที่ต่ำ และไม่มีมาตรการคุ้มครอง และเยียวยาที่เพียงพอ

หากพิจารณาจากกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย และสหรัฐอเมริกา ในเรื่องการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานนั้นนอกจากถูกควบคุมด้วยกฎหมายเองแล้ว ในส่วนที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานก็กลับควบคุมอำนาจนั้นอีกชั้นหนึ่ง เช่น การที่มาตรา 6103 ของ IRC บัญญัติห้ามเจ้า

พนักงานทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ แต่ก็ทำให้อำนาจเจ้าพนักงานนั้นสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่บุคคลบางคนในบางกรณี โดยที่ข้อยกเว้นนั้นยังได้กำหนดถึงขั้นตอน และขอบเขตข้อมูลที่สามารถทำการเปิดเผยได้ ซึ่งกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้น ไม่มีข้อความใดๆที่บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานในการใช้ดุลยพินิจเลย เนื่องจากบทบัญญัติที่ชัดเจน ละเอียด และครอบคลุมเพียงพอ ทำให้เจ้าพนักงานนั้นไม่จำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจในเรื่องดังกล่าวเลย การปฏิบัติหน้าที่ทุกครั้งเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติอย่างเคร่งครัด ซึ่งทำให้กฎหมายนั้นมีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายในการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร

#### 4.5 ปัญหาการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรโดยบุคคลภายนอก

มาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรนั้น เป็นบทบัญญัติที่กำหนดถึงความผิดของเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติราชการ โดยห้ามทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรที่ตนทราบมา ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวนั้นกล่าวถึงเฉพาะเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรโดยเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น อย่างไรก็ตามข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้นอาจไม่ได้มีแค่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรเท่านั้นที่ล่วงรู้ข้อมูลดังกล่าว เพราะขั้นตอนการดำเนินการต่างๆในการบริหารงานทางภาษีมีหลายขั้นตอน และหลายบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ฝ่ายจัดการของบริษัทผู้เสียหายอากรนั่นเอง หรือเจ้าพนักงานในส่วนอื่นๆ เช่น เจ้าพนักงานของศาล เป็นต้น รวมถึงบุคคลที่เคยเป็นเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 10 ที่บัญญัติไว้เพียงว่า เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ จึงพิจารณาได้ว่า เจ้าพนักงานที่จะมีความผิดฐานเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรตามมาตรา 10 ได้นั้น ต้องเป็นเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเท่านั้น ซึ่งหมายถึงเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรทุกท่าน รวมไปถึงเจ้าพนักงานที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร เช่น เจ้าหน้าที่กรมศุลกากร เป็นต้น หากเป็นบุคคลอื่นหรือเจ้าพนักงานอื่นๆเป็นผู้เปิดเผยก็ไม่มีผิดตามมาตรา 10 นี้แต่อย่างใด รวมถึง บุคคลที่เคยเป็นเจ้าพนักงาน แต่ได้ทราบถึงข้อมูลที่ได้รับการคุ้มครองในขณะที่ตนเป็นเจ้าพนักงาน ซึ่งการจะเรียกร้องความเสียหายที่เกิดขึ้นได้นั้น ผู้เสียหายอากรที่เสียหายจากการเปิดเผยนั้นก็ต้องไปฟ้องบุคคลดังกล่าวในข้อหาละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เท่านั้น

กฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้น นอกจากกำหนดความผิดของเจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรแล้ว ยังได้บัญญัติความผิดของบุคคลผู้ซึ่งมิใช่

เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร และบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าพนักงานของรัฐ โดยกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เฉพาะแตกต่างจากกฎเกณฑ์ของเจ้าพนักงาน แต่มีโทษจำคุก 2 ปีขึ้นไปเท่ากัน โดยที่บุคคลที่มีใช้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร หรือเคยเป็นเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร รวมถึงบุคคลภายนอกอื่นนั้น จะมีความผิดฐานเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรได้ หากบุคคลนั้นได้เข้าถึงข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากร โดยอาจเป็นผู้รวบรวม จัดทำ หรือบันทึก และทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนั้นต่อบุคคลอื่นซึ่งมิใช่บุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหายอากรที่สามารถทำการเปิดเผยได้ และจะมีความผิดฐานเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากร เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร

สำหรับ IRC นั้น ไม่ได้กำหนดกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนของบุคคลภายนอกที่มีใช้เจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ แต่มาตรา 7213(a)(3) ของ US Code ได้กำหนดความผิดของบุคคลเหล่านั้นที่ทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการแล้วข้อมูลตามแบบแสดงรายการ ซึ่งระวางโทษปรับไม่เกิน \$5,000 หรือจำคุกขั้นต่ำ 5 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

ดังนั้นในประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า มีความจำเป็นที่ต้องบัญญัติถึงเรื่องการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรโดยบุคคลอื่นที่มีใช้เจ้าพนักงาน หรือเคยเป็นเจ้าพนักงาน หรือเป็นบุคคลที่ไม่ใช่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรหรือทำหน้าที่ของกรมสรรพากร เช่นเดียวกับที่กฎหมาย Taxation Administration Act 1953 ของประเทศออสเตรเลียที่ทำการแก้ไขเพิ่มเติมเนื่องจากหากไม่มีการกำหนดให้ขยายความรับผิดชอบไปถึงบุคคลอื่นแล้ว หากบุคคลนั้นทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรออกไป ผู้เสียหายอากรผู้ซึ่งเสียหายนั้นก็จะต้องไปฟ้องต่อศาลทางแพ่งในความผิดละเมิดเท่านั้น เรื่องดังกล่าวมีสาเหตุเริ่มต้นจากการเปิดเผยข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี เป็นเรื่องเฉพาะ แต่ผลของการเปิดเผยทำให้ผู้เสียหายอากรได้รับความเสียหาย และกรมสรรพากรกลับโยนภาระการเยียวยาให้กับผู้เสียหายอากร ต้องทำการว่ากล่าวหรือฟ้องร้องทางแพ่งต่อศาลยุติธรรม ซึ่งไม่เป็นธรรมอย่างยิ่ง ดังนั้นจึงสมควรที่กฎหมายจะต้องขยายความคุ้มครองเพื่อแก้ไขข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้น

#### 4.6 ปัญหาบทกำหนดโทษที่ใช้ลงโทษเจ้าพนักงานผู้ฝ่าฝืนตามมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงบทลงโทษที่ใช้แก่เจ้าพนักงานผู้ซึ่งทำการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการทราบถึงกิจการนั้นเป็นผลมาก

จากการที่ตนได้ปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานเมื่อฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ

บทบัญญัติมาตรา 13 นั้นถูกบัญญัติขึ้นพร้อมกับมาตรา 10 ในประมวลรัษฎากรฉบับแรก ซึ่งทั้งสองมาตรา มิได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมแต่อย่างใด ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงโทษที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 13 นั้น ระวางโทษดังกล่าวใน พ.ศ. 2481 ย่อมถือเป็นระวางโทษที่สูง เมื่อเป็นระวางโทษที่สูงจึงเท่ากับว่าความผิดนั้นต้องเป็นความผิดร้ายแรงเช่นกัน นอกจากนี้มาตรา 3 ทวิ ของประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้น ยังได้ห้ามการทำการเปรียบเทียบปรับในความผิดตามมาตรา 10 เพราะถือว่าเป็นความผิดร้ายแรง หากเจ้าพนักงานฝ่าฝืนมาตรา 10 ก็จำต้องถูกฟ้องร้องต่อศาลเสมอไป

#### 4.6.1 บทลงโทษทางอาญา

ในส่วนของมาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานผู้ทำการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 เป็นโทษทางอาญา ถือเป็นโทษตามกฎหมายอื่นที่มีความผิดตามกฎหมายอาญา โดยมีระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 500 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งโทษทางอาญาในคดีอาชญากรรมนั้น มาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงเรื่องของการสิ้นสุดคดีอาญาทางอาชญากรรมโดยทำการเปรียบเทียบปรับ ซึ่งโทษตามที่ฝ่าฝืนมาตรา 10 ตามมาตรา 13 นั้น มาตรา 3 ทวิวรรคแรกได้กำหนดว่า ความผิดตามมาตรา 13 นั้น ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปรียบเทียบปรับ เมื่อกฎหมายห้ามทำการเปรียบเทียบปรับ เท่ากับว่าความผิดนั้นๆ จำต้องถูกฟ้องต่อศาลเสมอไป เท่ากับเป็นความผิดร้ายแรงที่ไม่สามารถทำให้คดีอาญาลิ้นสุดได้

อย่างไรก็ตามแม้บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 3 ทวิ นั้นได้บัญญัติในลักษณะที่ความผิดตามมาตรา 13 นั้นเป็นโทษทางอาญาร้ายแรง แต่ระวางโทษของมาตรา 13 นั้นได้ถูกบัญญัติขึ้นตั้งแต่เริ่มร่างประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ซึ่งความผิดที่มีโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือปรับไม่เกิน 500 บาทในสมัยแรกนั้น ถือเป็นโทษทางอาญาที่สูง ใช้กับคดีที่เป็นความผิดร้ายแรง ซึ่งถือว่าการที่เจ้าพนักงานทำการฝ่าฝืนมาตรา 10 นั้นเป็นความผิดร้ายแรงที่ไม่สามารถตกลงสิ้นสุดคดีได้ จำเป็นที่เจ้าพนักงานผู้นั้นต้องถูกฟ้องต่อศาลเพราะได้กระทำความผิดร้ายแรง แต่ในปัจจุบันนี้ระวางโทษดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นอัตราที่ต่ำเมื่อเทียบกับความผิดที่ประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นความผิดร้ายแรง เพราะอัตราโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนนั้นหากเทียบกับความผิดตาม



กฎหมายอื่นที่ระวางโทษในอัตราใกล้เคียงกันก็อาจเทียบได้กับการที่สามมีภริยาทะเลาะกัน หรือ อัตราโทษปรับไม่เกิน 500 บาทนั้น เทียบได้กับการที่ผู้ใดทะเลาะกันอย่างอื้ออึงในทางสาธารณะ หรือสาธารณสถานหรือกระทำโดยประการอื่นใดให้เสียความสงบเรียบร้อยในทางสาธารณะหรือ สาธารณสถาน ซึ่งปัจจุบันถือเป็นระวางโทษที่ต่ำ ใช้กับความผิดที่ไม่ร้ายแรงมากนักซึ่งเมื่อทำการ เปรียบเทียบปรับ คดีนั้นก็สิ้นสุดลงไปได้

อนึ่ง นอกจากความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายมาตรา 3 ทวิ และ มาตรา 13 แห่งประมวล รัชฎาภิเษกแล้ว พึงสังเกตจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายที่บัญญัติ ถึงเรื่องการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีทางอาญา มาตรา 39 (3) ที่กำหนดให้สิทธิในการนำ คดีอาญานั้นมาฟ้องต่อศาลระงับไปเมื่อคดีเลิกกันตามมาตรา 37 ซึ่งมาตรา 37 นั้นเป็นเรื่องของ การที่คดีอาญานั้นเลิกกันได้เมื่อทำการเปรียบเทียบปรับ ในส่วนของความผิดตามกฎหมายภาษี อากรนั้นมาตรา 37(2) ได้กำหนดให้ความผิดต่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งมีโทษปรับอย่างสูง ไม่เกิน 10,000 บาท ให้เลิกกันได้เมื่อผู้ต้องหาทำการเปรียบเทียบปรับตามที่พนักงานสอบสวนได้ ทำการเปรียบเทียบ เท่ากับว่าคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีระวางโทษอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาทนั้น สามารถทำการเปรียบเทียบปรับเพื่อให้คดีอาญานั้นเลิกกันได้โดยไม่ต้องถูกฟ้องต่อศาลอีกแต่ อยางใด ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบประมวลรัชฎาภิเษกมาตรา 3 ทวิ กับมาตรา 37(2) แห่งประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จะเห็นได้ว่ากฎหมายทั้งสองนั้นไม่สอดคล้องกัน เนื่องจากบาง ความผิดตามประมวลรัชฎาภิเษกนั้นถือเป็นความผิดทางอาญา เช่นเดียวกับมาตรา 10 แห่งประมวล รัชฎาภิเษกที่มีระวางโทษตามมาตรา 13 ซึ่งเป็นระวางโทษทางอาญา เมื่อเป็นโทษทางอาญาแล้ว มาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัชฎาภิเษกนั้นเป็นบททั่วไปที่กำหนดถึงเรื่องของการสิ้นสุดคดีทางอาญา ตามประมวลรัชฎาภิเษกโดยการเปรียบเทียบปรับ ซึ่งความผิดตามมาตรา 13 นั้นมาตรา 3 ทวิ วรรค แรก ได้ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปรียบเทียบปรับเป็นอันขาด เพราะถือเป็นความผิดร้ายแรงที่ต้อง ถูกฟ้องต่อศาล อยางไรก็ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่เป็นกฎหมายเกี่ยวกับ การดำเนินกระบวนการพิจารณาทางอาญากลับได้บัญญัติว่าคดีอาญาที่เลิกกันแล้วนั้น ผู้เสียหาย หมดสิทธินำคดีดังกล่าวขึ้นฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งคดีอาญาเลิกกันได้หรือไม่ นั้น มาตรา 37(2) แห่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้กำหนดว่า ความผิดต่อกฎหมายภาษีอากรนั้น หากมี ระวางโทษปรับอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาท คดีนั้นเจ้าพนักงานสามารถทำการเปรียบเทียบปรับ และคดีดังกล่าวจะเลิกกันเมื่อผู้ต้องหาทำการชำระค่าปรับนั้น เช่นนี้เท่ากับว่าความผิดต่อกฎหมาย ภาษีอากรนั้นหากมีระวางโทษอย่างสูงไม่เกิน 10,000 บาทแล้วไซ้ร้ ก็สามารุทำการเปรียบเทียบ ปรับเพื่อให้คดีสิ้นสุดลงไปได้ ซึ่งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัชฎาภิเษก ที่ ห้ามทำการเปรียบเทียบปรับคดีตามมาตรา 13 ซึ่งมีระวางโทษเพียงปรับไม่เกิน 500 บาทเท่านั้น



ปัญหาดังกล่าวเกิดจากการที่มีการแก้ไขกฎหมายในมาตรา 3 ทวิ ของประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2525 และ มาตรา 37 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในปี พ.ศ. 2529 ตามลำดับ ซึ่งเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายในฉบับหลัง แต่กลับไม่ได้มีการแก้ไขกฎหมายที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกัน จึงทำให้กฎหมายในเรื่องการเปรียบเทียบปรับในคดีภาษีอากรเกิดความไม่สอดคล้องกัน นอกจากนี้ ในฐานะที่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเฉพาะ จึงไม่ควรที่จะมีเกณฑ์ที่ต่ำกว่าประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่เป็นกฎหมายทั่วไป ซึ่งความแตกต่างของข้อกฎหมายนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาแก่เจ้าหน้าที่ในทางปฏิบัติเป็นได้

เมื่อพิจารณาถึงระวางโทษของความผิดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน เปรียบเทียบกับระวางโทษความผิดของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย นั้น จะมีความแตกต่างกันอย่างมาก ด้วยเหตุที่กฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นได้ทำการแก้ไขปรับปรุง เพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางสังคม และเศรษฐกิจ ประเทศสหรัฐอเมริกานั้นก่อนที่จะมีการแก้ไข IRC นั้น ความผิดในเรื่องของการเปิดเผยข้อมูลนั้นถือเป็นความผิดโทษที่มีโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี และปรับไม่เกิน \$1,000 แต่เมื่อมีการแก้ไขกฎหมายแล้ว การเปิดเผยแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นความผิดร้ายแรงเทียบได้กับการทำร้ายผู้อื่น จนเป็นเหตุให้ได้รับอันตรายสาหัส ที่มีโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี และปรับไม่เกิน \$5,000 ยิ่งไปกว่านั้น หากเป็นการเปิดเผยโดยที่ผู้นั้นไม่มีอำนาจก็จะมีโทษปรับที่สูงขึ้นถึง \$100,000

ในขณะที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้น การเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้นกฎหมายได้บัญญัติโทษ จำคุก 2 ปีขึ้นไป หรือปรับขั้นต่ำ \$13,200 ซึ่งเป็นความผิดที่เทียบเท่ากับการทำร้ายเจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติหน้าที่ราชการ

#### 4.6.2 บทลงโทษทางแพ่ง

ประมวลรัษฎากรมาตรา 13 นั้นเป็นกฎหมายที่กำหนดโทษทางอาญาสำหรับความผิดของการฝ่าฝืนมาตรา 10 ซึ่งมีได้มีการบัญญัติถึงเรื่องการเรียกร้องค่าเสียหายทางแพ่งแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อเกิดความเสียหายขึ้นนอกจากการที่ผู้เสียหายจะฟ้องร้องเอาผิดแก่เจ้าพนักงานผู้กระทำการฝ่าฝืนมาตรา 10 ตามกฎหมายอาญาแล้ว อำนาจในการฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายในทางแพ่งนั้นผู้เสียหายกลับต้องไปฟ้องร้องเอาในทางละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ในฐานะที่เจ้าพนักงานตาม มาตรา 10 นั้นได้ทำการตามหน้าที่ของกรมสรรพากร เช่นนั้นการที่ผู้เสียหายจะฟ้องร้องเรียก

ค่าเสียหายจากการละเมิดนั้น ผู้เสียหายก็อาจฟ้องร้องต่อกรมสรรพากรได้โดยตรง เนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประโยชน์ของกรมสรรพากร และเพื่อเป็นการง่ายต่อผู้เสียหายที่จะเรียกร้องค่าเสียหายได้แม้ไม่ทราบโดยชัดเจนว่าจะเจ้าพนักงานผู้ใดเป็นผู้ทำการละเมิด แต่การระงับการพิสูจน์ความเสียหายอันเกิดจากการทำละเมิดนั้น จะตกเป็นของผู้เสียหายที่เป็นผู้กล่าวอ้าง ในทางปฏิบัติการพิสูจน์ดังกล่าวมักจะเกิดปัญหาว่า ความเสียหายดังกล่าวเป็นผลโดยตรงจากการละเมิดโดยการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวหรือไม่ และมูลค่าความเสียหายซึ่งมักจะถูกจำกัดโดยแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

อย่างไรก็ตามการเรียกร้องค่าเสียหายทางแพ่งนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีบทบัญญัติเฉพาะถึงเรื่องการเรียกค่าเสียหายจากผู้ฝ่าฝืนมาตรา 6103 ของ IRC ซึ่งบัญญัติอยู่ใน U.S.C. Title 26 มาตรา 7431 กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานผู้ใดทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการ หรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากรตามที่ตนได้ทราบมา โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับความเสียหายนั้นสามารถฟ้องรัฐ (United States) เป็นจำเลยได้ โดยต้องฟ้องภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ได้ทราบว่ามี การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ซึ่งอัตราค่าเสียหายที่สามารถเรียกได้นั้นเท่ากับ \$1,000 ต่อการกระทำการเปิดเผยในแต่ละครั้ง หรืออาจเรียกร้องจากค่าเสียหายตามความเป็นจริง หรือเรียกร้องเพิ่มขึ้นได้จากการจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ดังนั้น จึงเห็นว่าในส่วนของการฟ้องร้องคดีในทางแพ่งสำหรับความผิดในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น ควรที่จะมีการบัญญัติเฉพาะเรื่องออกไปให้แตกต่างจากการเรียกร้องค่าเสียหายในทางละเมิด เพราะเรื่องดังกล่าวนี้แม้เข้าข่ายเป็นการละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เมื่อเป็นเรื่องทางภาษีอากรโดยเฉพาะจึงควรกำหนดให้ชัดเจนว่าการเปิดเผยเช่นใดที่จะเข้าข่ายที่สามารถฟ้องร้องคดีดังกล่าวได้ ซึ่งจำเป็นที่ต้องแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 10 ด้วยเช่นกันให้มีความชัดเจนมากขึ้นในส่วนดังกล่าว และควรให้มีการเรียกร้องค่าเสียหายตามความเป็นจริง เพราะการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้น มูลค่าของข้อมูลนั้นอาจมีค่ามหาศาล ซึ่งหากใช้ค่าเสียหายธรรมดาอาจไม่เป็นธรรม และไม่คุ้มค่างับการที่โจทก์นำคดีนั้นขึ้นฟ้องต่อศาล

#### 4.7 ปัญหาการปรับใช้กฎหมายเพื่อคุ้มครองเจ้าหน้าที่ทำการเปิดเผยข้อมูล

ความผิดของเจ้าพนักงานที่ทำการฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร มีระวางโทษทั้งจำและปรับตามที่มาตรา 13 บัญญัติไว้ อย่างไรก็ตามหากพิจารณาจากลักษณะของความผิดตาม มาตรา 10 นั้น นอกจากประมวลรัษฎากรที่เป็นบทบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ทาง

ภาชนะแล้ว กฎหมายอื่นก็มีส่วนเกี่ยวข้องกับมาตรา 10 เช่นกัน เนื่องจากภาชนะนั้นเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิของบุคคล โดยที่บุคคลมีหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ดังนั้นเมื่อมาตรา 10 และมาตรา 13 นั้นไม่ใช่เรื่องของการเสียภาษี แต่เป็นเรื่องของความผิดที่เกี่ยวข้องกับภาษี บทบัญญัติดังกล่าวจึงไปเกี่ยวข้องกับกฎหมายอื่น และสามารถนำกฎหมายอื่นที่มีใช้ประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายเฉพาะมาปรับใช้ได้ เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวไม่ใช่การจำกัดสิทธิที่เป็นภาษี

พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ที่กำหนดขั้นตอน และวิธีการปฏิบัติของเจ้าพนักงานในส่วนที่เป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้บัญญัติถึงขั้นตอน และวิธีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานราชการ

พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 ที่บัญญัติถึงลักษณะของความผิด และการฟ้องร้องเจ้าพนักงานผู้ที่ทำให้ละเมิดต่อเอกชน ซึ่งหากเจ้าพนักงานละเมิดบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูลได้รับความเสียหาย ก็อาจใช้สิทธิทางศาลในการเยียวยาความเสียหายดังกล่าว ซึ่งจะทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐและเอกชนอย่างไม่มีที่สิ้นสุด

รวมไปถึงประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 323 ที่บัญญัติความผิดของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ทำการเปิดเผยความลับของบุคคลอื่นและก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของความลับนั้น

เมื่อเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากจะมีความผิดที่ต้องระวางโทษตามมาตรา 13 แล้ว ยังอาจมีความผิดตามกฎหมายอื่นได้ ตัวอย่างเช่น ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เลขที่ 287/2520 ที่พิจารณาว่า การประกาศรายชื่อผู้เสียภาษีอากรสูงสุด 50 คนแรก ถือเป็น การเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร และอาจเป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 323 เนื่องจากจำนวนภาษีอากรที่บุคคลต้องเสียนั้นถือเป็นความลับ นอกจากนี้ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเลขที่ กค.0801/112 ลงวันที่ 27 ก.พ.2545 ที่ปฏิเสธการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรเนื่องจากการเปิดเผยนั้นจะทำให้ทราบถึงฐานะและสภาพกิจการของบุคคล จึงไม่สามารถเปิดเผยโดยปราศจากความยินยอมจากบุคคลนั้นตามมาตรา 15 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ประกอบกับ มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร จากความเห็นของหน่วยงานต่างๆตามที่

ได้ยกตัวอย่างนั้น เห็นได้ว่า มาตรา 10 นั้นเป็นบทบัญญัติที่กว้าง ทำให้มีความเกี่ยวข้องกับกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายที่จะนำมาลงโทษแก่เจ้าพนักงานผู้ทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรออกไป เพราะลักษณะของข้อมูลและความผิดนั้น สามารถที่จะปรับใช้ได้กับกฎหมายหลายฉบับ

สำหรับประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า ปัญหาดังกล่าวนั้นเกิดจากตัวบทกฎหมายและผู้ใช้บังคับกฎหมาย เนื่องจากประมวลรัษฎากรนั้นเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีซึ่งมาตรา 10 นั้นเป็นบทบัญญัติที่กำหนดถึงการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่ราชการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ดังนั้นเมื่อมีกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติถึงเรื่องดังกล่าว การบังคับใช้กฎหมายก็ควรใช้แค่กฎหมายฉบับเดียว เช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ที่บัญญัติว่าผู้ที่ทำการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายนั้นต้องระวางโทษจำคุก 2 ปีขึ้นไป โดยไม่ได้คำนึงถึงความผิดนั้นจะมีลักษณะที่คล้ายกับที่ The Privacy Act 1988 กำหนดไว้หรือไม่ เพราะหากเป็นความผิดที่กระทำต่อข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่ Taxation Administration Act 1953 กำหนดไว้ ก็ปรับใช้กับกฎหมายดังกล่าวได้เลยไม่ต้องคำนึงกฎหมายอื่นอีก หรือตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่บัญญัติความผิดของมาตรา 6103 ของประมวลรัษฎากรไว้ใน U.S.Code โดยเฉพาะว่า ผู้ที่ทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียหายอากรตามมาตรา 6103 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี และปรับไม่เกิน \$5,000 นอกจากนี้ในเรื่องของความรับผิดทางแพ่ง U.S.Code ก็ยังได้บัญญัติออกมาเป็นเรื่องเฉพาะของความผิดตามมาตรา 6103 ของ IRC

เมื่อพิจารณาจากประมวลรัษฎากร มาตรา 13 นั้นก็ถือเป็นบทบัญญัติที่กำหนดระวางโทษเกี่ยวกับมาตรา 10 โดยเฉพาะเหมือนกับของต่างประเทศ ดังนั้นปัญหาของประเด็นนี้จึงอยู่ที่ผู้ใช้กฎหมายที่จะต้องทำความเข้าใจในบทบัญญัตินี้ และปรับใช้กฎหมายที่มีอยู่ให้ถูกต้อง เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติหน้าที่ทางราชการ

#### 4.8 ปัญหาสัดส่วนระหว่างมูลค่าของกิจการของผู้เสียหายอากรกับระวางโทษของเจ้าพนักงานผู้ฝ่าฝืน

ความผิดของเจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรที่มาตรา 10 กำหนดไว้ นั้น บัญญัติอยู่ในมาตรา 13 ของประมวลรัษฎากร ซึ่งความผิดนั้นมีระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 500 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งหากพิจารณาจากอัตราโทษของ



ความผิดดังกล่าวนั้นถือว่าเป็นอัตราโทษที่ต่ำเมื่อเปรียบเทียบกับความเสียหายของผู้เสียหายอากรที่เป็นเจ้าของข้อมูล เนื่องจากข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรนั้นส่วนใหญ่เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญต่อการดำเนินชีวิต หรือการประกอบธุรกิจของผู้เสียหายอากร ตัวอย่างเช่น รายได้ รายจ่าย ของบุคคลหรือนิติบุคคลในแต่ละปี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลของผู้เสียหายอากรได้มอบให้กับกรมสรรพากรเพื่อให้ใช้ประโยชน์ในทางภาษี ซึ่งความสำคัญของข้อมูลนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละบุคคล การเปิดเผยรายได้ของบุคคลหรือนิติบุคคลในบางกรณีอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้นั้นตามมา เพราะรายได้นั้นถือเป็นสิ่งที่สามารถบ่งชี้ถึงสภาพการเงินหรือฐานะทางการเงินได้ หากบุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลต้องได้รับความเสียหายจากการที่มีบุคคลอื่นล่วงรู้ฐานะของตน เช่น ความเสียหายทางการเงิน หรือแม้แต่กับชีวิตและร่างกายของผู้เสียหายอากรและของผู้ที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียหายอากร ซึ่งความเสียหายดังกล่าวอาจมีมูลค่าที่สูงมาก หรืออาจไม่สามารถที่จะประเมินความเสียหายนั้นออกมาเป็นจำนวนเงินได้เลย ตัวอย่างเช่น ข้อมูลของบริษัทเกี่ยวกับกลยุทธ์ในการดำเนินงานบริหาร รายชื่อลูกค้า เป็นต้น หรือกรณีของข้อมูลเกี่ยวกับหุ้น หรือการซื้อขายของบริษัท ซึ่งมักจะมีมูลค่าของการดำเนินการดังกล่าวสูงมาก เช่น การซื้อขายหุ้น หรือการทำ Transfer Pricing ซึ่งเป็นข้อมูลที่แต่ละบริษัทจะมีรายละเอียดแตกต่างกันไป แต่มักเป็นข้อมูลที่มีความหาศาลที่มีผลกระทบต่อผู้เสียหายอากร ข้อมูลของการทำธุรกรรมบางอย่างของผู้เสียหายอากรอาจมีมูลค่าสูงเป็นหลักร้อยล้าน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลการขายหุ้นของบริษัท ชิน คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่มีมูลค่าโดยรวมสูงถึงพันล้านบาท ซึ่งหากพิจารณามูลค่าของข้อมูลทั้งหลายเหล่านี้ เปรียบเทียบกับอัตราโทษของเจ้าพนักงานที่ทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากรออกไปตามที่มาตรา 13 บัญญัติ ก็ทำให้เห็นความแตกต่างของสัดส่วนความเสียหายและความรับผิดชอบที่เกิดขึ้น ข้อมูลที่ถือเป็นกิจการของผู้เสียหายอากรที่เจ้าพนักงานนั้นทำการเปิดเผยมีมูลค่าสูง แต่ความผิดของเจ้าพนักงานผู้ทำการเปิดเผยนั้นกลับมีระวางโทษเพียงจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 500 บาท ซึ่งหากเปรียบเทียบกับระวางโทษทางอาญาดังกล่าวแล้ว เท่ากับเป็นโทษของความผิดโทษบางประเภทเท่านั้น

หากเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย และประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ระวางโทษของความผิดในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรของไทยนั้นอยู่ในระดับที่ต่ำมาก เพราะกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นถือว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวนั้นถือเป็นความผิดร้ายแรง มีอัตราโทษที่สูง ระวางโทษที่ใช้นั้นเทียบเท่ากับระวางโทษที่ใช้สำหรับการพยายามฆ่าคนโดยเจตนา เนื่องจากกฎหมายของทั้งสองประเทศให้ความสำคัญกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร เนื่องจากการที่กรมสรรพากรได้รับข้อมูลของผู้เสียหายอากรมานั้น เกิดจากความสมัครใจและความเชื่อมั่นของผู้เสียหายอากร ที่มีต่อกรมสรรพากร เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวนี้ไปใช้เพื่อประโยชน์



ในทางภาษี ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีอากรมั่นใจในการคุ้มครองข้อมูลข้อมูลของตนที่ได้มอบไว้ให้แล้ว ในอนาคตผู้เสียภาษีอากรย่อมเต็มใจที่จะมอบข้อมูลดังกล่าวให้กับกรมสรรพากรอีก และทำให้เกิด ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเอง

สำหรับประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า ระวังโทษสำหรับความผิดที่เจ้าพนักงานทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามมาตรา 10 และ 13 ของประมวลรัษฎากรไทยที่กำหนดไว้ นั้นเป็นระวังโทษที่ต่ำเกินไป เมื่อเทียบกับความเสียหายที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากการฝ่าฝืน บทบัญญัติดังกล่าว ดังนั้นทางแก้ไขที่เหมาะสมที่สุด คือการแก้ไขระวางโทษดังกล่าวให้มีอัตราสูง เท่ากับเป็นความผิดร้ายแรง เช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย เพราะระวางโทษในปัจจุบันนั้นเป็นระวางโทษที่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ในชั้นสอบสวน นอกจากนี้ ระวางโทษดังกล่าวยังไม่สามารถที่จะเทียบกับมูลค่าของข้อมูล หรือมูลค่าของความเสียหายของการเปิดเผยข้อมูลนั้นได้เลย จึงเห็นสมควรให้มีการแก้ไขระวางโทษตามมาตรา 13 ของประมวลรัษฎากรเสียให้มีความเหมาะสม สำหรับระวางโทษที่จะทำการแก้ไขนั้นควรที่จะมี ระวางโทษที่สูง เพราะกฎหมายของต่างประเทศถือว่าเรื่องการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นความผิดร้ายแรง มีโทษจำคุกตั้งแต่ 2 ปีขึ้นไป และมีโทษปรับขั้นต่ำ \$ 13,200 ซึ่งเป็นอัตราโทษที่สูงมากเมื่อเทียบกับของไทย

#### 4.9 ความจำเป็นในการนำแนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรมาใช้ ในประเทศไทย

ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นถือเป็นข้อมูลประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญเกี่ยวข้องกับผู้เสีย ภาษีอากรโดยตรง เพราะข้อมูลต่างๆที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นให้กับกรมสรรพากรเพื่อใช้ในการ ดำเนินงานทางภาษี เป็นข้อมูลที่มีความสำคัญ ซึ่งอาจเป็นเรื่องส่วนตัว หรือเป็นเรื่องของการ ประกอบธุรกิจ นอกจากนี้ข้อมูลดังกล่าวยังมีลักษณะเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคลที่ต้องได้รับ การคุ้มครอง เพราะเป็นเรื่องส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากร เมื่อข้อมูลนั้นถือเป็นสิทธิอย่างหนึ่งที่ควร ได้รับการคุ้มครองการเข้าใช้อำนาจของรับในการแทรกแซงสิทธินั้นจะสามารถทำได้ในบางกรณีที่มี กฎหมายบัญญัติให้ใช้อำนาจได้เท่านั้น เช่นเดียวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร ประมวลรัษฎากรที่ ถือเป็นกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติถึงเรื่องภาษีอากร การที่เจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับภาษี อากรนั้น จำต้องอาศัยอำนาจที่ได้จากประมวลรัษฎากรเช่นกัน เมื่อบทบัญญัติใดให้อำนาจทำได้ เจ้าพนักงานก็สามารถที่จะทำได้ตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจดังกล่าวไว้ ในขณะที่หากบทบัญญัติ

ได้ห้ามการกระทำใดๆของเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานผู้ซึ่งอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรนี้ก็ไม่มีอำนาจที่จะทำได้เช่นกัน ซึ่งหากทำการฝ่าฝืนแล้วก็จะมีบทลงโทษตามกฎหมาย

บทบัญญัติมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิในข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษี โดยได้บัญญัติกฎหมายในลักษณะการห้ามเจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ แต่เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 10 แล้ว ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นอาจไม่ได้รับการคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนและมีถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง ซึ่งทำให้เจ้าพนักงานมีความยากลำบากในการปฏิบัติหน้าที่เพราะเกรงว่าอาจเป็นการกระทำความผิดตามมาตรา 10 และต้องระวางโทษ ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติหน้าที่นั้นขาดประสิทธิภาพ หากทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทยนั้น สามารถสรุปได้ดังนี้

### 1) ภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

ผู้เสียภาษีอากรในประเทศไทยนั้นขาดการปลูกฝังในเรื่องแนวความคิดสิทธิที่ตนพึงมีอยู่โดยเฉพาะในส่วนของข้อมูลสมควรได้รับการคุ้มครอง เนื่องจากกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันของไทยนั้นไม่ได้ให้ความสำคัญกับเรื่องการคุ้มครองสิทธิในข้อมูลเท่าใดนัก เห็นได้จากพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ที่แม้จะมีบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองในส่วนของข้อมูลส่วนบุคคล แต่ก็เป็นส่วนน้อยเท่านั้น และยังเป็นการบัญญัติในแนวทางกว้างๆให้หน่วยงานของรัฐปฏิบัติ ซึ่งไม่สามารถสะท้อนให้ประชาชนเห็นถึงสิทธิที่ตนพึงได้รับความคุ้มครอง โดยเฉพาะในเรื่องของข้อมูลทางภาษีนั้น เป็นการยากที่ผู้เสียภาษีอากรจะศึกษาในส่วนของกฎหมายอื่น ๆ นอกจากประมวลรัษฎากร และการเรียนการสอนในปัจจุบันนั้นก็ไม่ได้มีการสอดแทรกเรื่องของสิทธิตามรัฐธรรมนูญและวิธีพิจารณาทางปกครองไว้เท่าที่ควร ดังนั้นจึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีความรู้ในการป้องกันสิทธิของตนเอง จะเพียงทราบแต่ว่าตนมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากร แต่ไม่ทราบว่าสิทธิแค่ไหนเพียงใด โดยเฉพาะในส่วนของสิทธิในข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรนั้นมีเพียงมาตรา 10 เท่านั้นที่บัญญัติถึงเรื่องดังกล่าว แต่มาตราดังกล่าวนั้นไม่ได้ถูกให้ความสำคัญ เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในลักษณะ 1 ซึ่งเป็นข้อความเบื้องต้น ซึ่งการให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรนั้นมีจำนวนน้อยมากที่กล่าวถึงมาตราดังกล่าว รวมทั้งลักษณะของบทบัญญัติเองที่ไม่สามารถสะท้อนได้ว่ามีการคุ้มครองข้อมูลในเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรอยู่ ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่ได้ให้ความสำคัญกับผู้เสียภาษีอากรในเรื่องเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยมีการจัดทำความเห็น และ

รวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร และเปิดเผยให้ประชาชนเข้าทำการศึกษาในเรื่องดังกล่าว และได้มีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในเรื่องดังกล่าว โดยเฉพาะ นอกจากนี้ประเทศออสเตรเลียก็ได้จัดทำบันทึกการแสดงผล (Explanatory Memorandum) ในการแก้ไขกฎหมายอากรในเรื่องของการรักษาความลับในข้อมูลของผู้เสียหายอากร และเปิดเผยบันทึกดังกล่าวแก่ประชาชนในเว็บไซต์ของรัฐสภา เพื่อให้ประชาชนทำการศึกษาและแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการแก้ไขดังกล่าว

## 2) หน่วยงานรัฐได้แก่กรมสรรพากร

หน่วยงานรัฐเป็นส่วนสำคัญที่จะต้องมีแนวคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย ทั้งนี้เนื่องจากการที่เป็นหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจ วินิจฉัยในเรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ หากหน่วยงานรัฐนั้นปฏิบัติหน้าที่โดยขาดความตระหนักถึงเรื่องสิทธิของผู้เสียหายอากรแล้วย่อมทำให้การทำงานนั้นไม่มีประสิทธิภาพ

ในส่วนของข้อมูลของผู้เสียหายอากรนั้นกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักที่ครอบครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร และข้อมูลดังกล่าวนั้นมีเป็นจำนวนมาก เนื่องจากมีการเสียหายในทุกๆ ปีภาษี ดังนั้นเจ้าพนักงานย่อมต้องปฏิบัติหน้าที่อยู่กับข้อมูลต่างๆเหล่านี้อย่างเลี่ยงไม่ได้ หากเจ้าพนักงานมีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ ก็จะไม่ก่อให้เกิดอุปสรรคในการปฏิบัติงาน หากพิจารณาจากการทำงานของกรมสรรพากรนั้น ส่วนใหญ่เจ้าพนักงานจะทราบถึงอำนาจที่กฎหมายได้ให้ไว้ในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร แต่ในเรื่องของหน้าที่ในการทำงาน โดยเฉพาะหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่เจ้าพนักงานนั้นต้องคุ้มครองข้อมูลที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร กลับมีเจ้าพนักงานที่มีความรู้ความเข้าใจและความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าวน้อย เช่นนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาเวลาที่เจ้าพนักงานจะปฏิบัติหน้าที่ เช่น อาจถูกฟ้องร้องจากการปฏิบัติหน้าที่ที่ขัดต่อมาตรา 10 ย่อมก่อให้เกิดปัญหาตามมาคือ เจ้าพนักงานจะไม่มั่นใจในการทำงานของตน เพราะเกรงจะมีความผิดตามมาตรา 10 และต้องรับโทษตามที่มาตรา 13 บัญญัติไว้

การขาดความตระหนักในเรื่องของสิทธิของผู้เสียหายอากรพึงมี และการขาดความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร รวมถึงบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ทำให้การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรในประเทศไทยนั้นขาดประสิทธิภาพเท่าที่ควร ซึ่งจะก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บ

ภาษี หากเปรียบเทียบกับของต่างประเทศนั้น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีนั้นมีความชัดเจน และละเอียดมากกว่า รวมถึงตัวผู้เสียภาษีอากรและเจ้าพนักงานก็มีความรู้ในเรื่องดังกล่าวมาก เนื่องจากการสนับสนุนของรัฐที่เผยแพร่ความรู้ความเข้าใจให้ประชาชน ทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำการสนับสนุน และเผยแพร่ความเข้าใจในเรื่องการรักษาความลับข้อมูลของผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ โดยได้มีการจัดทำรายงาน (Taxpayer Confidentiality; Federal, State, and Local Agencies receiving taxpayer information) ซึ่งเป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานกลาง รัฐ และท้องถิ่นที่ได้รับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้ข้อมูลแก่หน่วยงานต่างๆ ในการดำเนินการภายใต้มาตรา 6103 ของ IRC อย่างถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ โดยรายงานดังกล่าวได้แยกประเภทของหน่วยงานที่ได้รับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร และคัดแยกประเภทของข้อมูลเพื่อให้ง่ายต่อการศึกษา รวมทั้งยังได้รวบรวมหน่วยงานทั้งหมดในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ต้องดำเนินการภายใต้มาตรา 6103 เพื่อให้หน่วยงานต่างๆ เข้าศึกษาถึงอำนาจและขอบเขตอำนาจที่หน่วยงานตนมี เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร และการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานนั้นๆ

#### 4.10 แนวทางการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลียที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย ในเรื่องเกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีนั้น จุดเด่นของกฎหมายทั้งสองประเทศนั้น คือความชัดเจนของบทกฎหมาย นอกจากกฎหมายจะบัญญัติถึงขอบเขตของข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่จะได้รับความคุ้มครองแล้ว กฎหมายนั้นยังได้วางแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ให้กับเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานของหน่วยงานอื่น เพื่อดำเนินการทางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ และบรรลุถึงวัตถุประสงค์หลักของการบัญญัติกฎหมายนั้นๆ ออกมา

อย่างไรก็ตาม แม้บทบัญญัติของต่างประเทศจะมีแนวทางที่ดี และชัดเจน แต่การที่จะนำมาใช้กับกฎหมายของประเทศไทยนั้นก็จำเป็นต้องศึกษาถึงข้อดี ข้อเสียของกฎหมายดังกล่าว รวมถึง การศึกษาว่ากฎหมายของต่างประเทศนั้นเหมาะสมกับการที่ประเทศไทยจะนำมาใช้มากน้อยเพียงใด



เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 10 นั้นเป็นบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นความสำคัญของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงอยู่ที่สิ่งที่จะได้รับความคุ้มครอง ซึ่งมาตรา 10 บัญญัติแต่เพียงว่า เจ้าพนักงานนั้นห้ามทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร แต่ไม่มีกฎ หรือระเบียบใดๆที่ใช้ขยายความถึงสิ่งที่เป็นเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรที่จะได้รับความคุ้มครอง ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาวิจัยกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ซึ่งกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นได้ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร โดยที่ประเทศสหรัฐอเมริกานั้นเรื่องดังกล่าวบัญญัติอยู่ในมาตรา 6103 ของ IRC และในส่วนของประเทศออสเตรเลียนั้น การให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรถูกบัญญัติเป็นหมวดหนึ่งใน Taxation Administration Act 1953

IRC นั้นได้ให้ความคุ้มครองแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีอากร โดยบัญญัติว่าแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นถือเป็นความลับ ห้ามเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว นอกจากนี้ บทบัญญัตินี้ยังได้ขยายความถึงสิ่งที่เป็นแบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ โดยให้คำจำกัดความไว้อย่างละเอียด รวมถึงการบัญญัติข้อยกเว้นที่ให้เจ้าพนักงานทำการเปิดเผยได้ โดยมีขั้นตอนและวัตถุประสงค์ที่ต่างกันในแต่ละองค์กร ซึ่งการบัญญัติในลักษณะดังกล่าวทำให้เจ้าพนักงานไม่สามารถที่จะใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาว่าสิ่งใดที่สามารถเปิดเผยได้หรือไม่ เนื่องจากบทบัญญัตินี้มีความชัดเจน และครอบคลุมในทุกๆส่วน ตั้งแต่สิ่งที่จะได้รับความคุ้มครอง เจ้าพนักงานการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ข้อยกเว้นในการเปิดเผย รวมถึงการเข้าถึงและการจัดเก็บข้อมูลของกรมสรรพากร เป็นต้น

สำหรับกฎหมายของประเทศออสเตรเลียนั้น เรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรนั้น ได้ถูกบัญญัติอยู่ใน Taxation Administration Act 1953 โดยบัญญัติอยู่ในหมวด 355 ซึ่งกำลังมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายในส่วนดังกล่าว เพื่อให้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยที่ความสำคัญของหมวดดังกล่าวขึ้นอยู่กับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่จะได้รับความคุ้มครอง รวมไปถึง ผู้ทำการเปิดเผยข้อมูลนั้นไม่ได้จำกัดเฉพาะเจ้าพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าว แต่รวมไปถึงบุคคลภายนอกที่มีใช่เจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่ดังกล่าวด้วย ซึ่งลักษณะการบัญญัติกฎหมายของประเทศออสเตรเลียนี้แบ่งเป็นหมวดนั้น ทำให้กฎหมายดังกล่าวมีความชัดเจน ละเอียด และง่ายต่อการทำการศึกษานี้ เนื่องจากมีการแบ่งแยกเป็นหัวข้อย่อยๆในส่วนที่เกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ข้อยกเว้นในการเปิดเผย รวมถึงลักษณะของความผิด เป็นต้น



แนวทางการบัญญัติกฎหมายในการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรของทั้งสองประเทศนั้น แม้จะเป็นการบัญญัติที่มีรูปแบบต่างกัน กล่าวคือประเทศสหรัฐอเมริกาบัญญัติเป็นมาตราหนึ่งใน IRC ขณะที่กฎหมายของประเทศออสเตรเลียได้แยกออกมาเป็นหมวดหนึ่งในกฎหมายที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ทางราชการด้านภาษี อย่างไรก็ตามข้อดีของกฎหมายทั้งสองประเทศนั้นคือการให้ความสำคัญกับรายละเอียดของบทบัญญัติ กล่าวคือ นอกจากบัญญัติกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองแล้ว ยังได้บัญญัติขยายความถึงสิ่งที่จะได้รับความคุ้มครอง รวมถึงบัญญัติเรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร เช่น การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ข้อยกเว้นของการห้ามเปิดเผย การขอใช้ข้อมูล การจัดเก็บข้อมูล รวมไปถึงความผิดในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอากรที่ได้รับความคุ้มครอง จากประเด็นดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่า ในส่วนของรายละเอียดของกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นต่างก็มีความเหมาะสมและชัดเจน แต่การบัญญัติในลักษณะของประเทศออสเตรเลียนั้น มีความเหมาะสมมากกว่า เนื่องจากการบัญญัติเป็นหมวดทำให้ง่ายต่อการศึกษาของผู้ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว ทั้งเจ้าพนักงาน ผู้เสียหายอากร รวมถึงบุคคลภายนอก นอกจากนี้การบัญญัติในรูปแบบหมวดหมู่ยังทำให้รายละเอียดในส่วนที่เกี่ยวข้องมารวมเป็นหนึ่งเดียว ไม่จำเป็นต้องค้นหบทบัญญัติอื่นๆที่เกี่ยวข้องจากกฎหมายเดียวกัน หรือกฎหมายอื่น และสามารถที่จะใส่รายละเอียดในเรื่องดังกล่าวได้อย่างครอบคลุมมากที่สุด ซึ่งการบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นจะมีความซับซ้อนยุ่งยากมากกว่า เนื่องจากการบัญญัติอยู่ในมาตราๆเดียว ดังนั้นจึงไม่สามารถที่จะแบ่งหัวข้อออกมาได้อย่างชัดเจน ทำให้การศึกษามาตราดังกล่าวเป็นเรื่องยากลำบาก เพราะรายละเอียดทุกอย่างนั้นรวมกันอยู่ในมาตราเดียว โดยไม่มีการแบ่งออกเป็นหัวข้อ ทำให้ยากต่อการศึกษาและทำความเข้าใจ

เมื่อกฎหมายไทยนำแนวทางการบัญญัติกฎหมายของต่างประเทศมาใช้เพื่อแก้ไขปรับเปลี่ยนกฎหมายไทยให้มีความเหมาะสมมากขึ้น ย่อมทำให้บรรลุเจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรา 10 ที่ต้องการให้ความคุ้มครองผู้เสียหายอากรในส่วนของกิจการ เนื่องจากมาตรา 10 นั้นเองก็เป็นกฎหมายที่ต้องการให้ความคุ้มครองในส่วนดังกล่าวอยู่แล้ว เพียงแต่ไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร เนื่องจากบทบัญญัติที่ขาดความชัดเจน ดังนั้นหากมีการแก้ไขปรับปรุงในส่วนดังกล่าวตามที่กฎหมายของประเทศไทยและออสเตรเลียบัญญัติ ก็อาจทำให้กฎหมายนั้นมีความชัดเจน ก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าพนักงาน และเสริมสร้างความมั่นใจให้กับผู้เสียหายอากร ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

อนึ่ง สำหรับการนำแนวทางในเรื่องของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมาใช้กับประเทศไทยนั้น แม้กฎหมายดังกล่าวของทั้งสองประเทศจะมีความละเอียดและชัดเจน แต่การที่จะใช้แนวทางของกฎหมายประเทศอื่นเพื่อนำมาใช้กับประเทศไทยนั้น ก็จำเป็นต้องคำนึงถึงความเหมาะสมและผลที่จะตามมา เนื่องจากกฎหมายของแต่ละประเทศก็จะเหมาะสมสำหรับประเทศที่สร้างกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาเอง เนื่องจากสภาพสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองในแต่ละประเทศอาจแตกต่างกัน

มาตรา 6103 ของ IRC เป็นบทบัญญัติที่ได้รับการแก้ไขเมื่อ ค.ศ.1976 อันเนื่องมาจากความสับสนในเรื่องของการเปิดเผยข้อมูลทางภาษี แรกเริ่มนั้นข้อมูลทางภาษีห้ามทำการเปิดเผยเป็นอันขาด ต่อมาก็มีการอนุโลมให้ทำการเปิดเผยได้เฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับด้านภาษีเท่านั้น ซึ่งแม้มีการอนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลทางภาษีในบางกรณี แต่ก็ไม่มีกฎหมายใดที่บัญญัติถึงเรื่องดังกล่าว จึงทำให้เริ่มตระหนักถึงความสำคัญในการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายจึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้มีมาตรา 6103 ขึ้น อนึ่ง สาเหตุสำคัญของการเพิ่มเติมบทบัญญัตินี้เนื่องจากกรมสรรพากรนั้น ถือเป็นหน่วยงานของรัฐที่เก็บรวบรวมข้อมูลของผู้เสียหายอากรไว้มากที่สุด ดังนั้น จึงต้องมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้ความคุ้มครองแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่มีข้อมูลของผู้เสียหายอยู่ โดยการเพิ่มเติมเป็นมาตราใหม่ลงไปประมวลรัษฎากร

ในขณะที่การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรของประเทศออสเตรเลียนั้น ได้ถูกบัญญัติอยู่ในกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน เนื่องจากเห็นว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่เจ้าพนักงานต้องให้ความสำคัญ เพราะเจ้าพนักงานคือผู้ที่ต้องอาศัยข้อมูลของผู้เสียหายอากร เพื่อใช้ในการปฏิบัติราชการ โดยบัญญัติเป็นหมวดๆหนึ่ง ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ โดยให้รายละเอียดถึงลักษณะของข้อมูลก็คือว่าเป็นข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรที่จะได้รับการคุ้มครอง รวมไปถึงการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การบัญญัติกฎหมายของทั้งสองประเทศนั้นต่างมีข้อดีและข้อเสียต่างกัน กล่าวคือ การบัญญัติเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรในประมวลรัษฎากรตามแบบของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นทำให้ง่ายต่อการที่ประชาชนทั่วไปจะเข้าทำการศึกษาถึงเรื่องดังกล่าว เพราะเป็นการบัญญัติในกฎหมายที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีโดยตรง ในขณะที่การบัญญัติใน Taxation Administration Act ของประเทศออสเตรเลียนั้น ส่วนใหญ่ผู้ที่ใช้กฎหมายดังกล่าวคือเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ทางภาษี ดังนั้นจึงเป็นเรื่องยากที่ประชาชน

ทั่วไปจะเข้าศึกษาถึงกฎหมายดังกล่าว จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรบางรายไม่ทราบว่ามีกรให้ความคุ้มครองในส่วนดังกล่าวอยู่ อย่างไรก็ตามลักษณะของการบัญญัติกฎหมายของประเทศออสเตรเลียที่บัญญัติเรื่องดังกล่าวออกมาเป็นหมวดเฉพาะนั้นทำให้การศึกษาเรื่องดังกล่าวเป็นไปได้สะดวก เนื่องจากกฎหมายสามารถใส่รายละเอียดทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรไปได้ โดยไม่จำเป็นต้องไปศึกษามาตราอื่นๆอีก ในขณะที่การบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นเนื่องจากเป็นการบัญญัติอยู่ในมาตราเดียว เนื้อหาต่างๆจึงจำกัด สามารถใส่รายละเอียดได้ แต่ไม่สามารถแบ่งแยกเป็นหัวข้อที่ชัดเจน ทำให้ในบางเรื่องที่เกี่ยวข้องกัน จำต้องไปศึกษาในมาตราอื่น หรือกฎหมายอื่นๆ เช่น เรื่องของความผิดของเจ้าพนักงานผู้ทำการเปิดเผยแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการนั้นได้ถูกบัญญัติใน U.S. Code รวมถึงเรื่องของข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครองนั้นก็จำเป็นต้องพิจารณาในมาตรา 6110 ของ IRC เช่นกัน ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่ากรนำแนวทางการให้ความคุ้มครองของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียมาใช้กับประเทศไทยนั้นจำเป็นต้องศึกษากฎหมายของทั้งสองประเทศอย่างละเอียดรอบคอบ ไม่ใช่ให้นำแนวทางทั้งหมดมาใช้ เพียงแต่ต้องนำมาปรับเพื่อให้เหมาะสมกับของไทย

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการขาดหลักเกณฑ์การให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรยังผลให้ผู้เสียหายอากร และบุคคลทั่วไปขาดความมั่นใจ อาจนำมาซึ่งความรู้สึกของการไม่ประสงค์ที่จะให้ความร่วมมือในการเสียหายจากประชาชน ในต่างประเทศได้มีการตรากฎหมายเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ และแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรที่ใช้สำหรับการคุ้มครองแบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ รวมถึง ประเทศออสเตรเลียที่ได้เพิ่มเติมกฎหมายภาษีให้ครอบคลุมถึงเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ

จากการศึกษาพบว่า การมีบทบัญญัติในการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรไว้ในประมวลรัษฎากรมีผลทำให้ผู้เสียหายอากรมีความมั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานมากยิ่งขึ้น เนื่องจากสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ และรายละเอียดที่แน่นอนของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร ซึ่งสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ตัวอย่างเช่น IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการบัญญัติให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะ นอกเหนือจากที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายหลักต่างๆ เช่น The Freedom of Information Act of 1966 และ The Privacy Act of 1974

สำหรับกฎหมายประเทศออสเตรเลียได้บัญญัติเรื่องดังกล่าวไว้เป็นหมวดเฉพาะของ Taxation Administration Act 1953 โดยมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากร ตั้งแต่ลักษณะของข้อมูล ขอบเขตการเปิดเผย รวมถึงการปฏิบัติของเจ้าพนักงาน และบุคคลผู้มีใช้เจ้าพนักงาน ซึ่งรายละเอียดของบทบัญญัติในหมวดนี้ได้ถูกพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อให้การคุ้มครองที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ในส่วนของการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากรของไทย นั้น มีลักษณะที่คล้ายกับของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ มีบทบัญญัติที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากรเป็นการเฉพาะไว้ในประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากการบัญญัติของประมวลรัษฎากรขาดเนื้อหาสาระ หรือกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่สามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติหน้าที่ให้แก่เจ้าพนักงาน ดังนั้น ในเรื่องดังกล่าวจึงต้องพิจารณาจากกฎหมายอื่นประกอบ

หลายฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ.2540 ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

## 5.1 บทสรุป

จากการศึกษาพบว่า การที่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรไม่มีเนื้อหาสาระ หรือ กฎเกณฑ์ที่เพียงพอในการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียหายอากร ก่อให้เกิดผลดังต่อไปนี้

### 1. ผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ความสำคัญของ บทบัญญัติดังกล่าวขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติหน้าที่อย่างถูกต้องของเจ้าพนักงาน มิเช่นนั้นอาจมีความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เมื่อบทบัญญัติดังกล่าวขาดเนื้อหาสาระ หรือ กฎระเบียบ ที่ทำให้สามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง แต่กลับขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงาน อาจก่อให้เกิดข้อพิพาทได้ อันยังผลให้เจ้าพนักงานต้องตอบข้อหาหรือเป็นรายๆไป โดยเฉพาะข้อหาหรือดังกล่าวมิใช่กฎหมาย จึงไม่สามารถบังคับใช้ได้โดยทั่วไป ย่อมไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

หากพิจารณาจากกฎหมายของต่างประเทศเกี่ยวกับการรักษาข้อมูลของผู้เสียหายอากร ได้มีบทบัญญัติที่มีความชัดเจน ในส่วนของการใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถลดข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทได้

### 2. การขาดความเชื่อมั่นในการทำงานของเจ้าพนักงาน

เมื่อมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรได้ห้ามเจ้าพนักงานทำการเปิดเผยเรื่องกิจการของผู้เสียหายอากร แต่บทบัญญัติที่ขาดเนื้อหาสาระที่ชัดเจน ย่อมส่งผลให้ผู้เสียหายอากรขาดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน เพราะผู้เสียหายอากรไม่สามารถทราบได้ว่าข้อมูลประเภทใดที่จะได้รับความคุ้มครอง เพราะข้อมูลที่มอบให้กับกรมสรรพากรตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีนั้นมีหลายเรื่อง อาจเป็นข้อมูลทั่วไป หรือเป็นข้อมูลที่สำคัญในการดำเนินการทางธุรกิจ และการที่บทบัญญัติมิได้ให้คำจำกัดความของข้อมูลที่ถือว่าเป็นกิจการของผู้เสียหายอากรที่จะได้รับความคุ้มครอง ผู้เสียหายอากรก็จำต้องทำข้อหาหรือไปยังกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรวินิจฉัยเรื่องดังกล่าว ซึ่งก็จำต้องขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของกรมสรรพากรเป็นสำคัญ อาจเสี่ยงต่อการถูกเปิดเผยข้อมูลของตนได้ หากข้อมูลนั้นๆ เจ้าพนักงานพิจารณาแล้วเห็นว่าเรื่องดังกล่าวไม่เป็นกรณีเรื่องกิจการที่ห้ามทำการเปิดเผย



นอกจากนี้การบัญญัติคำว่า “กิจการของผู้เสียภาษีอากร” ของประมวลรัษฎากรนั้นมีลักษณะที่กว้างมาก ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่าสิ่งใดถือเป็นกิจการของผู้เสียภาษีอากร และเมื่อเกิดความไม่ชัดเจนย่อมก่อให้เกิดปัญหาเมื่อเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติหน้าที่ ต่างกับบทบัญญัติของประเทศออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา ที่บัญญัติอย่างชัดเจนว่าข้อมูลใดที่ถือว่าเป็นความลับที่ห้ามเจ้าพนักงานเปิดเผย โดยบัญญัติถึงคำจำกัดความ ขอบเขต ลักษณะ และตัวอย่างของข้อมูลอันเป็นความลับที่ได้รับความคุ้มครอง เช่น IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติให้แบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการเป็นความลับ

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อวิเคราะห์ถึงปัญหาของบทบัญญัติเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ข้อเสนอแนะทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนี้

### 1) การบัญญัติเรื่องการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรเป็นหมวดเฉพาะในประมวลรัษฎากร

การบัญญัติลักษณะนี้มีแนวทางจากกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย ที่ได้บัญญัติให้เรื่องข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรเป็นหมวดเฉพาะใน Taxation Administration Act 1953 เนื่องจากมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องหลายเรื่อง เช่น ขอบเขตของข้อมูลที่ได้รับความคุ้มครอง การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน บุคคลที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูล และ ข้อยกเว้นต่างๆ เป็นต้น ซึ่งการบัญญัติให้เรื่องต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากรมารวมอยู่ในหมวดเดียว ก็เพื่อให้ง่ายต่อการพิจารณาและปรับใช้กฎหมายของผู้เสียภาษีอากร และเจ้าพนักงานของรัฐ โดยที่มีรายละเอียดของบทบัญญัติ ดังนี้

1.1 การกำหนดบทบัญญัติเป็นหมวดเฉพาะว่าด้วย ข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร โดยมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องอยู่ในหมวดเดียว

1.2 ขอบเขตความหมายของข้อมูลที่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายนี้ หมายถึงถึง

“ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้มาตามวัตถุประสงค์ของประมวลรัษฎากร และข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถบ่งชี้ หรือพอประมาณได้ว่าหมายถึงผู้เสียภาษีอากรผู้เป็นเจ้าของข้อมูล”

ตัวอย่างเช่น แบบแสดงรายการ เอกสารหลักฐานเกี่ยวกับการทำ Transfer pricing ข้อมูลการประกอบธุรกิจ เป็นต้น

1.3 บุคคลที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากร เป็นได้ทั้งเจ้าพนักงานของกรมสรรพากร เจ้าพนักงานของหน่วยงานรัฐ หรือบุคคลอื่นที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้ปฏิบัติงาน รวมถึงผู้ที่เคยปฏิบัติหน้าที่ตามที่กล่าวมาแล้ว ซึ่งต้องมีการกำหนดระยะเวลาสำหรับบุคคลที่เคยปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียหายอากร ว่าห้ามทำการเปิดเผยในระยะเวลาที่ปี่หลังจากที่เคยปฏิบัติหน้าที่นั้น

1.4 บุคคลที่ห้ามทำการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรนั้นนอกจากเจ้าพนักงานแล้ว ยังให้หมายความรวมถึงบุคคลภายนอกที่มีใช้เจ้าพนักงาน ซึ่งมีบทกำหนดโทษที่เท่ากันกับระวางโทษที่ใช้กับเจ้าพนักงาน

1.5 กำหนดให้มีข้อยกเว้นที่สามารถเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรได้ในบางกรณี เช่น การเปิดเผยต่อเจ้าพนักงานในกรมสรรพากรเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานทางภาษี หรืออาจเป็นการเปิดเผยต่อหน่วยงานรัฐเพื่อใช้ในการรวบรวมหรือจัดทำสถิติ หรืออาจเป็นการเปิดเผยต่อผู้ที่ได้รับอนุญาตจากผู้เสียหายอากรแล้ว เป็นต้น

1.6 กำหนดให้มีระบบการจัดเก็บข้อมูลของผู้เสียหายอากร โดยทำการกำหนดระยะเวลาในการเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าว และเมื่อใช้ข้อมูลดังกล่าวเสร็จแล้วจำเป็นต้องมีการทำลายข้อมูลดังกล่าวด้วย

1.7 กำหนดให้มีระบบการเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว เช่น การเปิดเผยต่อบุคคลที่ผู้เสียหายอากรอนุญาต ก็จำเป็นต้องมีหนังสือยินยอมที่ผู้เสียหายอากรลงลายมือชื่อไว้ หรือการเปิดเผยต่อหน่วยงานอื่นๆของรัฐก็จำเป็นต้องมีหนังสือขอใช้ข้อมูลดังกล่าวจากผู้บังคับบัญชาของหน่วยงานนั้น เป็นต้น

1.8 ระวางโทษทางอาญาสำหรับความผิดในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรนั้น ต้องมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1.8.1 ต้องกำหนดระวางโทษที่ไม่สามารถทำการเปรียบเทียบปรับได้ และ

1.8.2 เนื่องจากประมวลกฎหมายอาญามีการกำหนดโทษทางอาญาสำหรับความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ของเจ้าพนักงานแล้ว ดังนั้นประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายเฉพาะจึงจำเป็นต้องมีระวางโทษสูงกว่าที่ประมวลกฎหมายอาญากำหนด

1.9 กำหนดให้ผู้เสียหายอากรผู้ซึ่งเป็นผู้เสียหายสามารถเรียกค่าเสียหายทางแพ่งได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีผู้ฝ่าฝืนทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวโดยจงใจ หรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ผู้เสียหายก็สามารถที่จะฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายตามความเป็นจริงได้

1.10 ควรบัญญัติให้การพิจารณาคดีในเรื่องดังกล่าวนั้นอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรเพียงศาลเดียว

นอกจากนี้ ควรให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เพื่อยกเว้นไม่ให้นำกฎหมายดังกล่าวมาใช้บังคับกับ “ข้อมูลอันเป็นความลับ” ที่ได้รับความคุ้มครองตามประมวลรัษฎากรที่จะได้มีการแก้ไขด้วย

ข้อดีของแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามแนวทางข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่า สามารถที่จะใส่รายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรได้อย่างเต็มที่ และเป็นหมวดหมู่ ง่ายต่อการทำการศึกษา อีกทั้งการบัญญัติในลักษณะนี้ไม่เป็นการขยายความเกินจากที่มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรใช้บังคับอยู่ปัจจุบัน เนื่องจากมาตรา 10 นั้นบัญญัติให้ความคุ้มครองเรื่อง “กิจการ” ของผู้เสียหายอากรที่มีลักษณะกว้าง เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียหายอากรอยู่แล้ว แต่การสร้างหมวดข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียหายอากรนั้นเป็นการเพิ่มเติมการให้ความคุ้มครองข้อมูลที่มีลักษณะเป็นความลับของผู้เสียหายอากรโดยเฉพาะ ซึ่งจะมีขอบเขตที่แคบกว่าคำว่า “กิจการ” ที่มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติ นอกจากนี้การบัญญัติกฎหมายให้มีรายละเอียดมากพอก็เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการใช้อำนาจในการตีความของเจ้าพนักงาน เนื่องจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการตีความอาจแตกต่างกันไปในแต่ละบุคคล เรื่องเดียวกันเจ้าพนักงานอาจมีดุลยพินิจที่ต่างกันได้ ดังนั้นหากกฎหมายมีความละเอียดชัดเจนเพียงพอ ก็ไม่มีความจำเป็นที่เจ้าพนักงานต้องตีความ ซึ่งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้เสียหายอากร และเมื่อเรื่องดังกล่าวมีรายละเอียด และหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนก็ทำให้กฎหมายดังกล่าวมีประสิทธิภาพ และส่งผลดีต่อผู้จัดเก็บภาษีและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี”, สรรพากรศาสตร์ 22

(พฤษภาคม-มิถุนายน, 2518).

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชนว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญและกฎหมาย.

พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร :สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.

เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาว่าด้วยการดำเนินคดีใน  
ขั้นตอนก่อนการพิจารณา. พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร: หจก. จีรัชการพิมพ์, 2551.

ไกรฤกษ์ เกษมสันต์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญาภาคความผิด มาตรา 288 ถึง 366

พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

ขุนสวัสดิโกษา ธ.บ. และนายสนั่น เกตุทัตธ.บ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร 2496.

คณะกรรมการการวิสามัญบันทึกเจตนารมณ์ จดหมายเหตุ และตรวจรายงานการประชุมสภาร่าง

รัฐธรรมนูญ. เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540

คณิต ณ นคร, กฎหมายอาญาภาคความผิด พิมพ์ครั้งที่ 10 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์  
วิญญูชน, 2553

จิตติ ดิงศภัทย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 2 ตอน 2 และภาค 3 พิมพ์ครั้งที่ 5

กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2539

จิตติ ดิงศภัทย์. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 มาตรา 354 ถึง 452 ว่าด้วยมูลแห่ง

หนี้. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2523.

จิต เศรษฐบุตร. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะละเมิด. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร : โครงการ

ตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่. พิมพ์ครั้งที่

6 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร เล่มที่ 1, พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2541.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6 กรุงเทพมหานคร :

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2552.

ธนบูรณ์ ใจตั้งมั่น. การเปิดเผยข้อมูลกิจการของผู้เสียภาษีอากรทำได้หรือไม่. สรรพากรศาสตร์ 49

(มกราคม 2545): 29-36.

นันทวัฒน์ บรมานันท์. คำแปลรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ. 1958. กรุงเทพมหานคร


- : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548.
- ประสิทธิ์ โสวิไลกุล. กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์  
มาตรา 4-14. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2546.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.
- พิชญ์ รพินทร์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป ภาค 2 บุคคล ภาค 3 สิทธิ  
กรุงเทพมหานคร, 2456
- ภาคภูมิ อุทัยรัตน์. มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอาชญากรรมตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์  
ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
2549.
- มานิตย์ จุมปา. ถาม ตอบ กฎหมายปกครอง พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์  
วิญญูชน, 2551.
- มานิตย์ จุมปา และพรสันต์ เลี้ยงบุญเลิศชัย, รัฐธรรมนูญแห่งสหรัฐอเมริกา คำอธิบายเรียงมาตรา  
พร้อมคำพิพากษาศาลฎีกา. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2552.
- วารี นาสกุล. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยละเมิด จัดการงานนอกสั่ง  
ลามิควรรได้. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: มงคลการพิมพ์ 2518.
- ศรีสวาง บุญยัง. อย่างไรเป็นการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอาชญากรรม ตอนที่ 1. สรรพากรสาร  
43 (ธันวาคม 2539):49-53.
- ศรีสวาง บุญยัง. อย่างไรเป็นการเปิดเผยกิจการของผู้เสียหายอาชญากรรม ตอนที่ 2. สรรพากรสาร  
44 (มกราคม 2540):97-101.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายอาชญากรรม. กรุงเทพมหานคร :  
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547
- สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายหลักรัฐธรรมนูญทั่วไป กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535.
- หยุด แสงอุทัย. กฎหมายอาญาภาค 2-3. พิมพ์ครั้งที่ 10 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์  
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544.
- หยุด แสงอุทัย. คำบรรยายความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. กรุงเทพมหานคร :  
ประกายพริก, 2538.
- หยุด แสงอุทัย. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. พระนคร: โอเดียนสโตร์, 2494.
- อำพน เจริญชีวินทร์, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่และหน่วยงาน  
ของรัฐ. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548.



## ภาษาอังกฤษ

- Andrew, P. and Roger, W., Tax Statutes and Statutory Instruments 1998-99, CCH Editions Limited, 1998.
- Anon, Explanation of tax reform act of 1986, Commerce clearing house, inc. second printing, Chicago 1986.
- Barron, J. and Dienes, T., Constitutional Law in a nutshell. Third Edition, West Publishing Co., 1995.
- Barron, M., Fundamentals of Business Law, McGRAW-Hill Book Company Sydney 1992.
- Bertrand, M. and Harding, Jr., The Tax Law of Colleges and Universities, Third Edition, John Wiley and Sons Inc., 2008.
- D'Ascenzo, M., Australian Taxation Office Review 22 July 2010, [Online] Available from: <http://www.ato.gov.au/print.asp?doc=/content/00250031.html> [2011, January 17]
- Dennis, J. and Ventry, JR., Whistleblower and Qui Tam for tax, [Online] Available from: [www.abanet.org/tax/pubs/ttl/612wn08/1-ventry.html](http://www.abanet.org/tax/pubs/ttl/612wn08/1-ventry.html) [2011, January 16]
- Department of the Treasury, Consolidation of the taxation secrecy and disclosure provision: Summary of consultation process, Australia Government 28 January 2010, [Online] Available from: [www.treasury.gov.au/documents/1489/PDF/Taxation\\_Secrecy\\_Disclosure\\_Provisions\\_Consultation\\_Summary.pdf](http://www.treasury.gov.au/documents/1489/PDF/Taxation_Secrecy_Disclosure_Provisions_Consultation_Summary.pdf) [2011, January 17]
- Department of the Treasury, Discussion paper for the review of taxation secrecy and disclosure provision, Australia Government 17 August 2006, [Online] Available from: [www.treasury.gov.au/contentitem.asp?ContentID=1121&NavID=066](http://www.treasury.gov.au/contentitem.asp?ContentID=1121&NavID=066) [2011, January 17]
- Explanatory Memorandum of Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009. [Online] Available from: [www.treasury.gov.au/documents/.../Exposure\\_Draft.pdf](http://www.treasury.gov.au/documents/.../Exposure_Draft.pdf) [2010, July 13]
- Feld, D., Tax Procedure Digest, Warren, Gorham & Lamont. 1990.

- Meek, M., The Australian legal system, Third Edition, LBC Information Services, 1999.
- Office of Tax Policy Department of the Treasury, Scope and use of Taxpayer Confidentiality and Disclosure Provisions, [Online] Available from : <http://www.treas.gov/offices/tax-policy/library/confide.pdf> [2010, July 13]
- Oliver, P., Tax Policy Readings and Materials New York: Foundation Press Second Edition, 2004
- Sherman, M., Jarreau, S. and Brew, J., U.S. Custom: A Practitioner's guide to principles, processes, and procedures. ABA Publishing American Bar Association, 2009.
- Tax file number guidelines 1992. [Online] Available from : <http://www.dest.gov.au/schools/guidelines/aic/2004/Attachments/attachmentC.html> [2010, October 10]
- The Parliament of The Commonwealth of Australia: House of Representatives, Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009, [Online] Available from: [http://www.aph.gov.au/Senate/committee/economics\\_ctte/tlab\\_confidentiality\\_09/index.html](http://www.aph.gov.au/Senate/committee/economics_ctte/tlab_confidentiality_09/index.html) [2010, January 17]
- The Parliament of the Commonwealth of Australia: House of Representatives, Exposure Draft Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009, [Online] Available from: [http://www.aph.gov.au/Senate/committee/economics\\_ctte/tlab\\_confidentiality\\_10/index.html](http://www.aph.gov.au/Senate/committee/economics_ctte/tlab_confidentiality_10/index.html) [2010, January 17]
- United States General Accounting Office, Taxpayer Confidentiality Federal, States, and Local Agencies Receiving Taxpayer Information. [Online] Available from: [www.gao.gov/archive/1999/gg99164.pdf](http://www.gao.gov/archive/1999/gg99164.pdf) [2010, January 15]
- Wheelwright, K., "Taxpayers' Rights in Australia," Revenue Law Journal, [Online] Available from: <http://epublications.bond.edu.au/rj/vol7/iss1/10> [2010, October 10]
- William, D., Basic Federal Income Taxation. ASPEN Publisher, Inc., Fifth Edition)



ภาคผนวก ก  
ตารางเปรียบเทียบการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของ  
ผู้เสียภาษีอากร

ศูนย์วิทยพัทธยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางเปรียบเทียบการให้ความคุ้มครองข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร

เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
การบัญญัติ	มาตรา 10 และ 13	มาตรา 6103 ใน IRC	The Taxation Administration Act 1953 หมวดที่ 355
ข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครอง	กิจการของผู้เสียภาษีอากร	แบบแสดงรายการ และข้อมูลตามแบบแสดงรายการ	ข้อมูลที่มีลักษณะเป็นความลับ
ขอบเขตของข้อมูลที่ได้รับ ความคุ้มครอง	ไม่มีบัญญัติโดยเฉพาะ แต่ขึ้นอยู่กับ การวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน	“แบบแสดงรายการ” หมายถึง ข้อมูลทางภาษีหรือข้อมูลตามแบบแสดงรายการ การประมาณการภาษี คำร้องขอคืนภาษีหรือการอนุญาต การคืนภาษี และการแก้ไขเพิ่มเติม	1. ข้อมูลที่ได้มาเพื่อจุดประสงค์ของกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษี และ 2. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบุคคล และ 3. ข้อมูลดังกล่าวนั้นสามารถบ่งชี้ถึงบุคคลผู้ใดได้ หรือ

เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
		<p>เอกสารประกอบที่ยื่นพร้อมแบบแสดงรายการ</p> <p>“ข้อมูลตามแบบแสดงรายการ” หมายถึง</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ข้อมูลที่บ่งถึงตัวผู้เสียภาษีอากร</li> <li>2) ข้อมูลที่ต้องห้ามเปิดเผยตามมาตรา 6110</li> <li>3) ข้อมูลเกี่ยวกับข้อตกลงในการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA)</li> </ol>	สามารถขอประมาณได้ว่าเป็นบุคคลใด




เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
		4) สัญญาระงับหนี้ภาษีอากรหรือสัญญาอื่นที่มีลักษณะคล้ายกัน แต่ไม่รวมส่วนที่ไม่ได้บังคับถึงผู้เสียภาษีโดยตรง	
บุคคลผู้ถูกห้ามทำการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร	เจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่ราชการตามประมวลรัษฎากร	หมายความรวมถึง ผู้ที่เคยเป็นเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้นๆ ด้วย	หมายความรวมถึง ผู้ที่เคยเป็นเจ้าพนักงานที่ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้นๆ และเจ้าพนักงานของรัฐอื่นๆ
การเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรโดยบุคคลภายนอก	-ไม่มีบัญญัติ-	ไม่มีบัญญัติ แต่ได้มีการกำหนดความผิดของบุคคลผู้ซึ่งมิใช่เจ้าพนักงาน และทำการเปิดเผย	มีบัญญัติถึงบุคคลที่มิใช่เจ้าพนักงาน แต่ได้ทำการเปิดเผยข้อมูลอันเป็นความลับของผู้เสียภาษีอากร โดยที่มี

เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
		แบบแสดงรายการและข้อมูลตามแบบแสดงรายการ (Section 7213(a)(3) US. Code)	เงื่อนไขว่าบุคคลนั้นต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่รวมรวม หรือจัดเก็บข้อมูลดังกล่าว
ข้อยกเว้นในการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร	เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ตามมาตรา 10 ทวิ	เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยได้ โดยกฎหมายกำหนดถึงบุคคล จุดประสงค์ และขั้นตอนในการเปิดเผย	เจ้าพนักงานสามารถเปิดเผยได้ โดยกฎหมายกำหนดถึงบุคคล จุดประสงค์ และขั้นตอนในการเปิดเผย
การจัดเก็บรักษาข้อมูลของผู้เสียภาษีอากร	เป็นไปตามเงื่อนไขของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540	มีระบบการจัดเก็บ การเข้าถึง ข้อมูลดังกล่าว	มีระบบการจัดเก็บ การเข้าถึง ข้อมูลดังกล่าว

เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
กฎหมายที่นำมาปรับใช้กับเรื่องดังกล่าว	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ประมวลรัษฎากร</li> <li>- พ.ร.บ.ข้อมูลข่าวสาร</li> <li>- ประมวลกฎหมายอาญา</li> <li>- ป.พ.พ.</li> </ul>	นำ The Privacy Act และ The Freedom of Information Act มาปรับใช้ในบางกรณีเท่านั้น	นำ The Privacy Act และ The Freedom of Information Act มาปรับใช้ในบางกรณีเท่านั้น
บทลงโทษ	ปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ	โทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี และปรับไม่เกิน \$5,000	โทษจำคุก 2 ปีขึ้นไป หรืออาจใช้โทษปรับขั้นต่ำ 120 ยูนิต หรือประมาณ \$ 13,200
การเรียกค่าเสียหายทางแพ่ง	หลักละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือ	มีบัญญัติเรื่องการเรียกค่าเสียหายทางแพ่งในกรณีละเมิดมาตรา 6103	ไม่ปรากฏเรื่องดังกล่าว

เนื้อหา / กฎหมาย	ประมวลรัษฎากร	ประเทศสหรัฐอเมริกา	ประเทศออสเตรเลีย
	พระราชบัญญัติความรับผิดทาง ละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539	ของ IRC โดยเฉพาะ	

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ข

มาตรา 6103 Internal Revenue Code ของประเทศสหรัฐอเมริกา

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## § 6103. Confidentiality and disclosure of returns and return information

### **(a) General rule**

Returns and return information shall be confidential, and except as authorized by this title—

- (1) no officer or employee of the United States,
- (2) no officer or employee of any State, any local law enforcement agency receiving information under subsection (i)(7)(A), any local child support enforcement agency, or any local agency administering a program listed in subsection (l)(7)(D) who has or had access to returns or return information under this section or section 6104 (c), and
- (3) no other person (or officer or employee thereof) who has or had access to returns or return information under subsection (e)(1)(D)(iii), paragraph (6), (10), (12), (16), (19), or (20) of subsection (l), paragraph (2) or (4)(B) of subsection (m), or subsection (n),

shall disclose any return or return information obtained by him in any manner in connection with his service as such an officer or an employee or otherwise or under the provisions of this section. For purposes of this subsection, the term "officer or employee" includes a former officer or employee.

### **(b) Definitions**

For purposes of this section—

#### **(1) Return**

The term "return" means any tax or information return, declaration of estimated tax, or claim for refund required by, or provided for or permitted under, the provisions of this title which is filed with the Secretary by, on behalf of, or with respect to any person, and any amendment or supplement thereto, including supporting schedules, attachments, or lists which are supplemental to, or part of, the return so filed.

#### **(2) Return information**

The term "return information" means—

(A) a taxpayer's identity, the nature, source, or amount of his income, payments, receipts, deductions, exemptions, credits, assets, liabilities, net worth, tax liability, tax withheld, deficiencies, overassessments, or tax payments, whether the taxpayer's return was, is being, or will be examined or subject to other investigation or processing, or any other data, received by, recorded by, prepared by, furnished to, or collected by the Secretary with respect to a return or with respect to the determination of the existence, or possible existence, of liability (or the amount thereof) of any person under this title for any tax, penalty, interest, fine, forfeiture, or other imposition, or offense,

(B) any part of any written determination or any background file document relating to such written determination (as such terms are defined in section 6110 (b)) which is not open to public inspection under section 6110,

(C) any advance pricing agreement entered into by a taxpayer and the Secretary and any background information related to such agreement or any application for an advance pricing agreement, and

(D) any agreement under section 7121, and any similar agreement, and any background information related to such an agreement or request for such an agreement,

but such term does not include data in a form which cannot be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer. Nothing in the preceding sentence, or in any other provision of law, shall be construed to require the disclosure of standards used or to be used for the selection of returns for examination, or data used or to be used for determining such standards, if the Secretary determines that such disclosure will seriously impair assessment, collection, or enforcement under the internal revenue laws.

**(3) Taxpayer return information**

The term "taxpayer return information" means return information as defined in paragraph (2) which is filed with, or furnished to, the Secretary by or on behalf of the taxpayer to whom such return information relates.

**(4) Tax administration**

The term "tax administration"—

**(A) means—**

(i) the administration, management, conduct, direction, and supervision of the execution and application of the internal revenue laws or related statutes (or equivalent laws and statutes of a State) and tax conventions to which the United States is a party, and

(ii) the development and formulation of Federal tax policy relating to existing or proposed internal revenue laws, related statutes, and tax conventions, and

**(B)** includes assessment, collection, enforcement, litigation, publication, and statistical gathering functions under such laws, statutes, or conventions.

**(5) State****(A) In general**

The term "State" means—

(i) any of the 50 States, the District of Columbia, the Commonwealth of Puerto Rico, the Virgin Islands, Guam, American Samoa, and the Commonwealth of the Northern Mariana Islands,

(ii) for purposes of subsections (a)(2), (b)(4), (d)(1), (h)(4), and (p), any municipality—

(I) with a population in excess of 250,000 (as determined under the most recent decennial United States census data available),

(II) which imposes a tax on income or wages, and

(III) with which the Secretary (in his sole discretion) has entered into an agreement regarding disclosure, and

(iii) for purposes of subsections (a)(2), (b)(4), (d)(1), (h)(4), and (p), any governmental entity—

(I) which is formed and operated by a qualified group of municipalities, and

(II) with which the Secretary (in his sole discretion) has entered into an agreement

regarding disclosure.

**(B) Regional income tax agencies**

For purposes of subparagraph (A)(iii)—

(i) **Qualified group of municipalities** The term "qualified group of municipalities" means, with respect to any governmental entity, 2 or more municipalities—

(I) each of which imposes a tax on income or wages,

(II) each of which, under the authority of a State statute, administers the laws relating to the imposition of such taxes through such entity, and

(III) which collectively have a population in excess of 250,000 (as determined under the most recent decennial United States census data available).

(ii) **References to State law, etc.** For purposes of applying subparagraph (A)(iii) to the subsections referred to in such subparagraph, any reference in such subsections to State law, proceedings, or tax returns shall be treated as references to the law, proceedings, or tax returns, as the case may be, of the municipalities which form and operate the governmental entity referred to in such subparagraph.



(iii) Disclosure to contractors and other agents Notwithstanding any other provision of this section, no return or return information shall be disclosed to any contractor or other agent of a governmental entity referred to in subparagraph (A)(iii) unless such entity, to the satisfaction of the Secretary—

(I) has requirements in effect which require each such contractor or other agent which would have access to returns or return information to provide safeguards (within the meaning of subsection (p)(4)) to protect the confidentiality of such returns or return information,

(II) agrees to conduct an on-site review every 3 years (or a mid-point review in the case of contracts or agreements of less than 3 years in duration) of each contractor or other agent to determine compliance with such requirements,

(III) submits the findings of the most recent review conducted under subclause (II) to the Secretary as part of the report required by subsection (p)(4)(E), and

(IV) certifies to the Secretary for the most recent annual period that such contractor or other agent is in compliance with all such requirements.

The certification required by subclause (IV) shall include the name and address of each contractor and other agent, a description of the contract or agreement with such contractor or other agent, and the duration of such contract or agreement. The requirements of this clause shall not apply to disclosures pursuant to subsection (n) for purposes of Federal tax administration and a rule similar to the rule of subsection (p)(8)(B) shall apply for purposes of this clause.

**(6) Taxpayer identity**

The term "taxpayer identity" means the name of a person with respect to whom a return is filed, his mailing address, his taxpayer identifying number (as described in section 6109), or a combination thereof.

**(7) Inspection**

The terms "inspected" and "inspection" mean any examination of a return or return information.

**(8) Disclosure**

The term "disclosure" means the making known to any person in any manner whatever a return or return information.

**(9) Federal agency**

The term "Federal agency" means an agency within the meaning of section 551 (1) of title 5, United States Code.

**(10) Chief executive officer**

The term "chief executive officer" means, with respect to any municipality, any elected official and the chief official (even if not elected) of such municipality.

**(11) Terrorist incident, threat, or activity**

The term "terrorist incident, threat, or activity" means an incident, threat, or activity involving an act of domestic terrorism (as defined in section 2331 (5) of title 18, United States Code) or international terrorism (as defined in section 2331(1) of such title).

**(c) Disclosure of returns and return information to designee of taxpayer**

The Secretary may, subject to such requirements and conditions as he may prescribe by regulations, disclose the return of any taxpayer, or return information with respect to such taxpayer, to such person or persons as the taxpayer may designate in a request for or consent to such disclosure, or to any other person at the taxpayer's request to the extent necessary to comply with a request for information or assistance made by the taxpayer to such other person. However, return information shall not be disclosed to such person or persons if the Secretary determines that such disclosure would seriously impair Federal tax administration.

**(d) Disclosure to State tax officials and State and local law enforcement agencies****(1) In general**

Returns and return information with respect to taxes imposed by chapters 1, 2, 6, 11, 12, 21, 23, 24, 31, 32, 44, 51, and 52 and subchapter D of chapter 36 shall be open to inspection by, or disclosure to, any State agency, body, or commission, or its legal representative, which is charged under the laws of such State with responsibility for the administration of State tax laws for the purpose of, and only to the extent necessary in, the administration of such laws, including any procedures with respect to locating any person who may be entitled to a refund. Such inspection shall be permitted, or such disclosure made, only upon written request by the head of such agency, body, or commission, and only to the representatives of such agency, body, or commission designated in such written request as the individuals who are to inspect or to receive the returns or return information on behalf of such agency, body, or commission. Such representatives shall not include any individual who is the chief executive officer of such State or who is neither an employee or legal representative of such agency, body, or commission nor a person described in subsection (n). However, such return information shall not be disclosed to the extent that the Secretary determines that such disclosure would identify a confidential informant or seriously impair any civil or criminal tax investigation.

**(2) Disclosure to State audit agencies****(A) In general**

Any returns or return information obtained under paragraph (1) by any State agency, body, or commission may be open to inspection by, or disclosure to, officers and employees of the State audit agency for the purpose of, and only to the extent necessary in, making an audit of the State agency, body, or commission referred to in paragraph (1).

**(B) State audit agency**

For purposes of subparagraph (A), the term "State audit agency" means any State agency, body, or commission which is charged under the laws of the State with the responsibility of auditing State revenues and programs.

**(3) Exception for reimbursement under section 7624**

Nothing in this section shall be construed to prevent the Secretary from disclosing to any State or local law enforcement agency which may receive a payment under section 7624 the amount of the recovered taxes with respect to which such a payment may be made.

**(4) Availability and use of death information****(A) In general**

No returns or return information may be disclosed under paragraph (1) to any agency, body, or commission of any State (or any legal representative thereof) during any period during which a contract meeting the requirements of subparagraph (B) is not in effect between such State and the Secretary of Health and Human Services.

**(B) Contractual requirements**

A contract meets the requirements of this subparagraph if—

(i) such contract requires the State to furnish the Secretary of Health and Human Services information concerning individuals with respect to whom death certificates (or equivalent documents maintained by the State or any subdivision thereof) have been officially filed with it, and

(ii) such contract does not include any restriction on the use of information obtained by such Secretary pursuant to such contract, except that such contract may provide that such information is only to be used by the



Secretary (or any other Federal agency) for purposes of ensuring that Federal benefits or other payments are not erroneously paid to deceased individuals.

Any information obtained by the Secretary of Health and Human Services under such a contract shall be exempt from disclosure under section 552 of title 5, United States Code, and from the requirements of section 552a of such title 5.

**(C) Special exception**

The provisions of subparagraph (A) shall not apply to any State which on July 1, 1993, was not, pursuant to a contract, furnishing the Secretary of Health and Human Services information concerning individuals with respect to whom death certificates (or equivalent documents maintained by the State or any subdivision thereof) have been officially filed with it.

**(5) Disclosure for combined employment tax reporting**

**(A) In general**

The Secretary may disclose taxpayer identity information and signatures to any agency, body, or commission of any State for the purpose of carrying out with such agency, body, or commission a combined Federal and State employment tax reporting program approved by the Secretary. Subsections (a)(2) and (p)(4) and sections 7213 and 7213A shall not apply with respect to disclosures or inspections made pursuant to this paragraph.

**(B) Termination**

The Secretary may not make any disclosure under this paragraph after December 31, 2007.

**(6) Limitation on disclosure regarding regional income tax agencies treated as States**

For purposes of paragraph (1), inspection by or disclosure to an entity described in subsection (b)(5)(A)(iii) shall be for the purpose of, and only to the extent necessary in, the administration of the laws of the member municipalities in such entity relating to the imposition of a tax on income or wages. Such entity may not redisclose any return or return information received pursuant to paragraph (1) to any such member municipality.

**(e) Disclosure to persons having material interest**

**(1) In general**

The return of a person shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to—

**(A) in the case of the return of an individual—**

**(i)** that individual,

**(ii)** the spouse of that individual if the individual and such spouse have signified their consent to consider a gift reported on such return as made one-half by him and one-half by the spouse pursuant to the provisions of section 2513; or

**(iii)** the child of that individual (or such child's legal representative) to the extent necessary to comply with the provisions of section 1 (g);

**(B)** in the case of an income tax return filed jointly, either of the individuals with respect to whom the return is filed;

**(C)** in the case of the return of a partnership, any person who was a member of such partnership during any part of the period covered by the return;

**(D) in the case of the return of a corporation or a subsidiary thereof—**

**(i)** any person designated by resolution of its board of directors or other similar governing body,

**(ii)** any officer or employee of such corporation upon written request signed by any principal officer and attested to by the secretary or other officer,

**(iii)** any bona fide shareholder of record owning 1 percent or more of the outstanding stock of such corporation,



(iv) if the corporation was an S corporation, any person who was a shareholder during any part of the period covered by such return during which an election under section 1362 (a) was in effect, or

(v) if the corporation has been dissolved, any person authorized by applicable State law to act for the corporation or any person who the Secretary finds to have a material interest which will be affected by information contained therein;

(E) in the case of the return of an estate—

(i) the administrator, executor, or trustee of such estate, and

(ii) any heir at law, next of kin, or beneficiary under the will, of the decedent, but only if the Secretary finds that such heir at law, next of kin, or beneficiary has a material interest which will be affected by information contained therein; and

(F) in the case of the return of a trust—

(i) the trustee or trustees, jointly or separately, and

(ii) any beneficiary of such trust, but only if the Secretary finds that such beneficiary has a material interest which will be affected by information contained therein.

## (2) Incompetency

If an individual described in paragraph (1) is legally incompetent, the applicable return shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to the committee, trustee, or guardian of his estate.

## (3) Deceased individuals

The return of a decedent shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to—

(A) the administrator, executor, or trustee of his estate, and

(B) any heir at law, next of kin, or beneficiary under the will, of such decedent, or a donee of property, but only if the Secretary finds that such heir at law, next of kin, beneficiary, or donee has a material interest which will be affected by information contained therein.

## (4) Title 11 cases and receivership proceedings

If—

(A) there is a trustee in a title 11 case in which the debtor is the person with respect to whom the return is filed, or

(B) substantially all of the property of the person with respect to whom the return is filed is in the hands of a receiver,

such return or returns for prior years of such person shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to such trustee or receiver, but only if the Secretary finds that such trustee or receiver, in his fiduciary capacity, has a material interest which will be affected by information contained therein.

## (5) Individual's title 11 case

### (A) In general

In any case to which section 1398 applies (determined without regard to section 1398 (b)(1)), any return of the debtor for the taxable year in which the case commenced or any preceding taxable year shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to the trustee in such case.

### (B) Return of estate available to debtor

Any return of an estate in a case to which section 1398 applies shall, upon written request, be open to inspection by or disclosure to the debtor in such case.

### (C) Special rule for involuntary cases

In an involuntary case, no disclosure shall be made under subparagraph (A) until the order for relief has been entered by the court having jurisdiction of such case unless such court finds that such disclosure is appropriate for purposes of determining whether an order for relief should be entered.

**(6) Attorney in fact**

Any return to which this subsection applies shall, upon written request, also be open to inspection by or disclosure to the attorney in fact duly authorized in writing by any of the persons described in paragraph (1), (2), (3), (4), (5), (8), or (9) to inspect the return or receive the information on his behalf, subject to the conditions provided in such paragraphs.

**(7) Return information**

Return information with respect to any taxpayer may be open to inspection by or disclosure to any person authorized by this subsection to inspect any return of such taxpayer if the Secretary determines that such disclosure would not seriously impair Federal tax administration.

**(8) Disclosure of collection activities with respect to joint return**

If any deficiency of tax with respect to a joint return is assessed and the individuals filing such return are no longer married or no longer reside in the same household, upon request in writing by either of such individuals, the Secretary shall disclose in writing to the individual making the request whether the Secretary has attempted to collect such deficiency from such other individual, the general nature of such collection activities, and the amount collected. The preceding sentence shall not apply to any deficiency which may not be collected by reason of section 6502.

**(9) Disclosure of certain information where more than 1 person subject to penalty under section 6672**

If the Secretary determines that a person is liable for a penalty under section 6672 (a) with respect to any failure, upon request in writing of such person, the Secretary shall disclose in writing to such person—

(A) the name of any other person whom the Secretary has determined to be liable for such penalty with respect to such failure, and

(B) whether the Secretary has attempted to collect such penalty from such other person, the general nature of such collection activities, and the amount collected.

**(10) Limitation on certain disclosures under this subsection**

In the case of an inspection or disclosure under this subsection relating to the return of a partnership, S corporation, trust, or an estate, the information inspected or disclosed shall not include any supporting schedule, attachment, or list which includes the taxpayer identity information of a person other than the entity making the return or the person conducting the inspection or to whom the disclosure is made.

**(f) Disclosure to Committees of Congress**

**(1) Committee on Ways and Means, Committee on Finance, and Joint Committee on Taxation**

Upon written request from the chairman of the Committee on Ways and Means of the House of Representatives, the chairman of the Committee on Finance of the Senate, or the chairman of the Joint Committee on Taxation, the Secretary shall furnish such committee with any return or return information specified in such request, except that any return or return information which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer shall be furnished to such committee only when sitting in closed executive session unless such taxpayer otherwise consents in writing to such disclosure.

**(2) Chief of Staff of Joint Committee on Taxation**

Upon written request by the Chief of Staff of the Joint Committee on Taxation, the Secretary shall furnish him with any return or return information specified in such request. Such Chief of Staff may submit such return or return information to any committee



described in paragraph (1), except that any return or return information which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer shall be furnished to such committee only when sitting in closed executive session unless such taxpayer otherwise consents in writing to such disclosure.

**(3) Other committees**

Pursuant to an action by, and upon written request by the chairman of, a committee of the Senate or the House of Representatives (other than a committee specified in paragraph (1)) specially authorized to inspect any return or return information by a resolution of the Senate or the House of Representatives or, in the case of a joint committee (other than the joint committee specified in paragraph (1)) by concurrent resolution, the Secretary shall furnish such committee, or a duly authorized and designated subcommittee thereof, sitting in closed executive session, with any return or return information which such resolution authorizes the committee or subcommittee to inspect. Any resolution described in this paragraph shall specify the purpose for which the return or return information is to be furnished and that such information cannot reasonably be obtained from any other source.

**(4) Agents of committees and submission of information to Senate or House of Representatives**

**(A) Committees described in paragraph (1)**

Any committee described in paragraph (1) or the Chief of Staff of the Joint Committee on Taxation shall have the authority, acting directly, or by or through such examiners or agents as the chairman of such committee or such chief of staff may designate or appoint, to inspect returns and return information at such time and in such manner as may be determined by such chairman or chief of staff. Any return or return information obtained by or on behalf of such committee pursuant to the provisions of this subsection may be submitted by the committee to the Senate or the House of Representatives, or to both. The Joint Committee on Taxation may also submit such return or return information to any other committee described in paragraph (1), except that any return or return information which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer shall be furnished to such committee only when sitting in closed executive session unless such taxpayer otherwise consents in writing to such disclosure.

**(B) Other committees**

Any committee or subcommittee described in paragraph (3) shall have the right, acting directly, or by or through no more than four examiners or agents, designated or appointed in writing in equal numbers by the chairman and ranking minority member of such committee or subcommittee, to inspect returns and return information at such time and in such manner as may be determined by such chairman and ranking minority member. Any return or return information obtained by or on behalf of such committee or subcommittee pursuant to the provisions of this subsection may be submitted by the committee to the Senate or the House of Representatives, or to both, except that any return or return information which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer, shall be furnished to the Senate or the House of Representatives only when sitting in closed executive session unless such taxpayer otherwise consents in writing to such disclosure.

**(5) Disclosure by whistleblower**

Any person who otherwise has or had access to any return or return information under this section may disclose such return or return information to a committee referred to in paragraph (1) or any individual authorized to receive or inspect information under paragraph (4)(A) if such person believes such return or return information may relate to possible misconduct, maladministration, or taxpayer abuse.

**(g) Disclosure to President and certain other persons**

**(1) In general**

Upon written request by the President, signed by him personally, the Secretary shall furnish to the President, or to such employee or employees of the White House Office as the President may designate by name in such request, a return or return information with respect to any taxpayer named in such request. Any such request shall state—

- (A) the name and address of the taxpayer whose return or return information is to be disclosed,
- (B) the kind of return or return information which is to be disclosed,
- (C) the taxable period or periods covered by such return or return information, and
- (D) the specific reason why the inspection or disclosure is requested.

**(2) Disclosure of return information as to Presidential appointees and certain other Federal Government appointees**

The Secretary may disclose to a duly authorized representative of the Executive Office of the President or to the head of any Federal agency, upon written request by the President or head of such agency, or to the Federal Bureau of Investigation on behalf of and upon written request by the President or such head, return information with respect to an individual who is designated as being under consideration for appointment to a position in the executive or judicial branch of the Federal Government. Such return information shall be limited to whether such individual—

- (A) has filed returns with respect to the taxes imposed under chapter 1 for not more than the immediately preceding 3 years;
- (B) has failed to pay any tax within 10 days after notice and demand, or has been assessed any penalty under this title for negligence, in the current year or immediately preceding 3 years;
- (C) has been or is under investigation for possible criminal offenses under the internal revenue laws and the results of any such investigation; or
- (D) has been assessed any civil penalty under this title for fraud.

Within 3 days of the receipt of any request for any return information with respect to any individual under this paragraph, the Secretary shall notify such individual in writing that such information has been requested under the provisions of this paragraph.

**(3) Restriction on disclosure**

The employees to whom returns and return information are disclosed under this subsection shall not disclose such returns and return information to any other person except the President or the head of such agency without the personal written direction of the President or the head of such agency.

**(4) Restriction on disclosure to certain employees**

Disclosure of returns and return information under this subsection shall not be made to any employee whose annual rate of basic pay is less than the annual rate of basic pay specified for positions subject to section 5316 of title 5, United States Code.

**(5) Reporting requirements**

Within 30 days after the close of each calendar quarter, the President and the head of any agency requesting returns and return information under this subsection shall each file a report with the Joint Committee on Taxation setting forth the taxpayers with respect to whom such requests were made during such quarter under this subsection, the returns or return information involved, and the reasons for such requests. The President shall not be required to report on any request for returns and return information pertaining to an individual who was an officer or employee of the executive branch of the Federal Government at the time such request was made. Reports filed pursuant to this paragraph shall not be disclosed unless the Joint Committee on Taxation determines that disclosure thereof (including identifying details) would be in the national interest. Such reports shall be maintained by the Joint Committee on Taxation for a period not exceeding 2 years unless, within such period, the Joint Committee on Taxation determines that a disclosure to the Congress is necessary.



**(h) Disclosure to certain Federal officers and employees for purposes of tax administration, etc.****(1) Department of the Treasury**

Returns and return information shall, without written request, be open to inspection by or disclosure to officers and employees of the Department of the Treasury whose official duties require such inspection or disclosure for tax administration purposes.

**(2) Department of Justice**

In a matter involving tax administration, a return or return information shall be open to inspection by or disclosure to officers and employees of the Department of Justice (including United States attorneys) personally and directly engaged in, and solely for their use in, any proceeding before a Federal grand jury or preparation for any proceeding (or investigation which may result in such a proceeding) before a Federal grand jury or any Federal or State court, but only if—

(A) the taxpayer is or may be a party to the proceeding, or the proceeding arose out of, or in connection with, determining the taxpayer's civil or criminal liability, or the collection of such civil liability in respect of any tax imposed under this title;

(B) the treatment of an item reflected on such return is or may be related to the resolution of an issue in the proceeding or investigation; or

(C) such return or return information relates or may relate to a transactional relationship between a person who is or may be a party to the proceeding and the taxpayer which affects, or may affect, the resolution of an issue in such proceeding or investigation.

**(3) Form of request**

In any case in which the Secretary is authorized to disclose a return or return information to the Department of Justice pursuant to the provisions of this subsection—

(A) if the Secretary has referred the case to the Department of Justice, or if the proceeding is authorized by subchapter B of chapter 76, the Secretary may make such disclosure on his own motion, or

(B) if the Secretary receives a written request from the Attorney General, the Deputy Attorney General, or an Assistant Attorney General for a return of, or return information relating to, a person named in such request and setting forth the need for the disclosure, the Secretary shall disclose return or return the information so requested.

**(4) Disclosure in judicial and administrative tax proceedings**

A return or return information may be disclosed in a Federal or State judicial or administrative proceeding pertaining to tax administration, but only—

(A) if the taxpayer is a party to the proceeding, or the proceeding arose out of, or in connection with, determining the taxpayer's civil or criminal liability, or the collection of such civil liability, in respect of any tax imposed under this title;

(B) if the treatment of an item reflected on such return is directly related to the resolution of an issue in the proceeding;

(C) if such return or return information directly relates to a transactional relationship between a person who is a party to the proceeding and the taxpayer which directly affects the resolution of an issue in the proceeding; or

(D) to the extent required by order of a court pursuant to section 3500 of title 18, United States Code, or rule 16 of the Federal Rules of Criminal Procedure, such court being authorized in the issuance of such order to give due consideration to congressional policy favoring the confidentiality of returns and return information as set forth in this title.

However, such return or return information shall not be disclosed as provided in subparagraph (A), (B), or (C) if the Secretary determines that such disclosure would identify a confidential informant or seriously impair a civil or criminal tax investigation.

**(5) Withholding of tax from social security benefits**

Upon written request of the payor agency, the Secretary may disclose available return information from the master files of the Internal Revenue Service with respect to the address and status of an individual as a nonresident alien or as a citizen or resident



of the United States to the Social Security Administration or the Railroad Retirement Board (whichever is appropriate) for purposes of carrying out its responsibilities for withholding tax under section 1441 from social security benefits (as defined in section 86 (d)).

**(6) Internal Revenue Service Oversight Board**

**(A) In general**

Notwithstanding paragraph (1), and except as provided in subparagraph (B), no return or return information may be disclosed to any member of the Oversight Board described in subparagraph (A) or (D) of section 7802 (b)(1) or to any employee or detailee of such Board by reason of their service with the Board. Any request for information not permitted to be disclosed under the preceding sentence, and any contact relating to a specific taxpayer, made by any such individual to an officer or employee of the Internal Revenue Service shall be reported by such officer or employee to the Secretary, the Treasury Inspector General for Tax Administration, and the Joint Committee on Taxation.

**(B) Exception for reports to the Board**

If—

(i) the Commissioner or the Treasury Inspector General for Tax Administration prepares any report or other matter for the Oversight Board in order to assist the Board in carrying out its duties; and

(ii) the Commissioner or such Inspector General determines it is necessary to include any return or return information in such report or other matter to enable the Board to carry out such duties, such return or return information (other than information regarding taxpayer identity) may be disclosed to members, employees, or detailees of the Board solely for the purpose of carrying out such duties.

**(i) Disclosure to Federal officers or employees for administration of Federal laws not relating to tax administration**

**(1) Disclosure of returns and return information for use in criminal investigations**

**(A) In general**

Except as provided in paragraph (6), any return or return information with respect to any specified taxable period or periods shall, pursuant to and upon the grant of an ex parte order by a Federal district court judge or magistrate judge under subparagraph (B), be open (but only to the extent necessary as provided in such order) to inspection by, or disclosure to, officers and employees of any Federal agency who are personally and directly engaged in—

(i) preparation for any judicial or administrative proceeding pertaining to the enforcement of a specifically designated Federal criminal statute (not involving tax administration) to which the United States or such agency is or may be a party,

(ii) any investigation which may result in such a proceeding, or

(iii) any Federal grand jury proceeding pertaining to enforcement of such a criminal statute to which the United States or such agency is or may be a party,

solely for the use of such officers and employees in such preparation, investigation, or grand jury proceeding.

**(B) Application for order**

The Attorney General, the Deputy Attorney General, the Associate Attorney General, any Assistant Attorney General, any United States attorney, any special prosecutor appointed under section 593 of title 28, United States Code, or any attorney in charge of a criminal division organized crime strike force established pursuant to section 510 of title 28, United States Code, may authorize an application to a Federal district court judge or magistrate judge for the order referred to in subparagraph (A).

Upon such application, such judge or magistrate judge may grant such order if he determines on the basis of the facts submitted by the applicant that—

(i) there is reasonable cause to believe, based upon information believed to be reliable, that a specific criminal act has been committed,

(ii) there is reasonable cause to believe that the return or return information is or may be relevant to a matter relating to the commission of such act, and

(iii) the return or return information is sought exclusively for use in a Federal criminal investigation or proceeding concerning such act, and the information sought to be disclosed cannot reasonably be obtained, under the circumstances, from another source.

**(2) Disclosure of return information other than taxpayer return information for use in criminal investigations**

**(A) In general**

Except as provided in paragraph (6), upon receipt by the Secretary of a request which meets the requirements of subparagraph (B) from the head of any Federal agency or the Inspector General thereof, or, in the case of the Department of Justice, the Attorney General, the Deputy Attorney General, the Associate Attorney General, any Assistant Attorney General, the Director of the Federal Bureau of Investigation, the Administrator of the Drug Enforcement Administration, any United States attorney, any special prosecutor appointed under section 593 of title 28, United States Code, or any attorney in charge of a criminal division organized crime strike force established pursuant to section 510 of title 28, United States Code, the Secretary shall disclose return information (other than taxpayer return information) to officers and employees of such agency who are personally and directly engaged in—

(i) preparation for any judicial or administrative proceeding described in paragraph (1)(A)(i),

(ii) any investigation which may result in such a proceeding, or

(iii) any grand jury proceeding described in paragraph (1)(A)(iii),

solely for the use of such officers and employees in such preparation, investigation, or grand jury proceeding.

**(B) Requirements**

A request meets the requirements of this subparagraph if the request is in writing and sets forth—

(i) the name and address of the taxpayer with respect to whom the requested return information relates;

(ii) the taxable period or periods to which such return information relates;

(iii) the statutory authority under which the proceeding or investigation described in subparagraph (A) is being conducted; and

(iv) the specific reason or reasons why such disclosure is, or may be, relevant to such proceeding or investigation.

**(C) Taxpayer identity**

For purposes of this paragraph, a taxpayer's identity shall not be treated as taxpayer return information.

**(3) Disclosure of return information to apprise appropriate officials of criminal or terrorist activities or emergency circumstances**

**(A) Possible violations of Federal criminal law**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), the Secretary may disclose in writing return information (other than taxpayer return information) which may constitute evidence of a violation of any Federal criminal law (not involving tax administration) to the extent necessary to apprise the head of the appropriate Federal agency charged with the responsibility of enforcing such law. The head of such agency may disclose such return information to officers and employees of such agency to the extent necessary to enforce such law.



(ii) Taxpayer identity If there is return information (other than taxpayer return information) which may constitute evidence of a violation by any taxpayer of any Federal criminal law (not involving tax administration), such taxpayer's identity may also be disclosed under clause (i).

**(B) Emergency circumstances**

(i) Danger of death or physical injury Under circumstances involving an imminent danger of death or physical injury to any individual, the Secretary may disclose return information to the extent necessary to apprise appropriate officers or employees of any Federal or State law enforcement agency of such circumstances.

(ii) Flight from Federal prosecution Under circumstances involving the imminent flight of any individual from Federal prosecution, the Secretary may disclose return information to the extent necessary to apprise appropriate officers or employees of any Federal law enforcement agency of such circumstances.

**(C) Terrorist activities, etc.**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), the Secretary may disclose in writing return information (other than taxpayer return information) that may be related to a terrorist incident, threat, or activity to the extent necessary to apprise the head of the appropriate Federal law enforcement agency responsible for investigating or responding to such terrorist incident, threat, or activity. The head of the agency may disclose such return information to officers and employees of such agency to the extent necessary to investigate or respond to such terrorist incident, threat, or activity.

(ii) Disclosure to the Department of Justice Returns and taxpayer return information may also be disclosed to the Attorney General under clause (i) to the extent necessary for, and solely for use in preparing, an application under paragraph (7)(D).

(iii) Taxpayer identity For purposes of this subparagraph, a taxpayer's identity shall not be treated as taxpayer return information.

**(4) Use of certain disclosed returns and return information in judicial or administrative proceedings**

**(A) Returns and taxpayer return information**

Except as provided in subparagraph (C), any return or taxpayer return information obtained under paragraph (1) or (7)(C) may be disclosed in any judicial or administrative proceeding pertaining to enforcement of a specifically designated Federal criminal statute or related civil forfeiture (not involving tax administration) to which the United States or a Federal agency is a party—

(i) if the court finds that such return or taxpayer return information is probative of a matter in issue relevant in establishing the commission of a crime or the guilt or liability of a party, or

(ii) to the extent required by order of the court pursuant to section 3500 of title 18, United States Code, or rule 16 of the Federal Rules of Criminal Procedure.

**(B) Return information (other than taxpayer return information)**

Except as provided in subparagraph (C), any return information (other than taxpayer return information) obtained under paragraph (1), (2), (3)(A) or (C), or (7) may be disclosed in any judicial or administrative proceeding pertaining to enforcement of a specifically designated Federal criminal statute or related civil forfeiture (not involving tax administration) to which the United States or a Federal agency is a party.

**(C) Confidential informant; impairment of investigations**

No return or return information shall be admitted into evidence under subparagraph (A)(i) or (B) if the Secretary determines and notifies the Attorney General or his delegate or the head of the Federal agency that such admission would identify a confidential informant or seriously impair a civil or criminal tax investigation.

**(D) Consideration of confidentiality policy**

In ruling upon the admissibility of returns or return information, and in the issuance of an order under subparagraph (A)(ii), the court shall give due consideration to congressional policy favoring the confidentiality of returns and return information as set forth in this title.

**(E) Reversible error**

The admission into evidence of any return or return information contrary to the provisions of this paragraph shall not, as such, constitute reversible error upon appeal of a judgment in the proceeding.

**(5) Disclosure to locate fugitives from justice****(A) In general**

Except as provided in paragraph (6), the return of an individual or return information with respect to such individual shall, pursuant to and upon the grant of an ex parte order by a Federal district court judge or magistrate judge under subparagraph (B), be open (but only to the extent necessary as provided in such order) to inspection by, or disclosure to, officers and employees of any Federal agency exclusively for use in locating such individual.

**(B) Application for order**

Any person described in paragraph (1)(B) may authorize an application to a Federal district court judge or magistrate judge for an order referred to in subparagraph (A). Upon such application, such judge or magistrate judge may grant such order if he determines on the basis of the facts submitted by the applicant that—

- (i) a Federal arrest warrant relating to the commission of a Federal felony offense has been issued for an individual who is a fugitive from justice,
- (ii) the return of such individual or return information with respect to such individual is sought exclusively for use in locating such individual, and
- (iii) there is reasonable cause to believe that such return or return information may be relevant in determining the location of such individual.

**(6) Confidential informants; impairment of investigations**

The Secretary shall not disclose any return or return information under paragraph (1), (2), (3)(A) or (C), (5), (7), or (8) if the Secretary determines (and, in the case of a request for disclosure pursuant to a court order described in paragraph (1)(B) or (5)(B), certifies to the court) that such disclosure would identify a confidential informant or seriously impair a civil or criminal tax investigation.

**(7) Disclosure upon request of information relating to terrorist activities, etc.****(A) Disclosure to law enforcement agencies**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), upon receipt by the Secretary of a written request which meets the requirements of clause (iii), the Secretary may disclose return information (other than taxpayer return information) to officers and employees of any Federal law enforcement agency who are personally and directly engaged in the response to or investigation of any terrorist incident, threat, or activity.

(ii) Disclosure to State and local law enforcement agencies The head of any Federal law enforcement agency may disclose return information obtained under clause (i) to officers and employees of any State or local law enforcement agency but only if such agency is part of a team with the Federal law enforcement agency in such response or investigation and such information is disclosed only to officers and employees who are personally and directly engaged in such response or investigation.

(iii) Requirements A request meets the requirements of this clause if—



(I) the request is made by the head of any Federal law enforcement agency (or his delegate) involved in the response to or investigation of any terrorist incident, threat, or activity, and

(II) the request sets forth the specific reason or reasons why such disclosure may be relevant to a terrorist incident, threat, or activity.

(iv) Limitation on use of information disclosed under this subparagraph shall be solely for the use of the officers and employees to whom such information is disclosed in such response or investigation.

(v) Taxpayer identity For purposes of this subparagraph, a taxpayer's identity shall not be treated as taxpayer return information.

**(B) Disclosure to intelligence agencies**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), upon receipt by the Secretary of a written request which meets the requirements of clause (ii), the Secretary may disclose return information (other than taxpayer return information) to those officers and employees of the Department of Justice, the Department of the Treasury, and other Federal intelligence agencies who are personally and directly engaged in the collection or analysis of intelligence and counterintelligence information or investigation concerning any terrorist incident, threat, or activity. For purposes of the preceding sentence, the information disclosed under the preceding sentence shall be solely for the use of such officers and employees in such investigation, collection, or analysis.

(ii) Requirements A request meets the requirements of this subparagraph if the request—

(I) is made by an individual described in clause (iii), and

(II) sets forth the specific reason or reasons why such disclosure may be relevant to a terrorist incident, threat, or activity.

(iii) Requesting individuals An individual described in this subparagraph is an individual—

(I) who is an officer or employee of the Department of Justice or the Department of the Treasury who is appointed by the President with the advice and consent of the Senate or who is the Director of the United States Secret Service, and

(II) who is responsible for the collection and analysis of intelligence and counterintelligence information concerning any terrorist incident, threat, or activity.

(iv) Taxpayer identity For purposes of this subparagraph, a taxpayer's identity shall not be treated as taxpayer return information.

**(C) Disclosure under ex parte orders**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), any return or return information with respect to any specified taxable period or periods shall, pursuant to and upon the grant of an ex parte order by a Federal district court judge or magistrate under clause (ii), be open (but only to the extent necessary as provided in such order) to inspection by, or disclosure to, officers and employees of any Federal law enforcement agency or Federal intelligence agency who are personally and directly engaged in any investigation, response to, or analysis of intelligence and counterintelligence information concerning any terrorist incident, threat, or activity. Return or return information opened to inspection or disclosure pursuant to the preceding sentence shall be solely for the use of such officers and employees in the investigation, response, or analysis, and in any judicial, administrative, or grand jury proceedings, pertaining to such terrorist incident, threat, or activity.

(ii) Application for order The Attorney General, the Deputy Attorney General, the Associate Attorney General, any Assistant Attorney General, or any United States attorney may authorize an application to a Federal



district court judge or magistrate for the order referred to in clause (i). Upon such application, such judge or magistrate may grant such order if he determines on the basis of the facts submitted by the applicant that—

(I) there is reasonable cause to believe, based upon information believed to be reliable, that the return or return information may be relevant to a matter relating to such terrorist incident, threat, or activity, and

(II) the return or return information is sought exclusively for use in a Federal investigation, analysis, or proceeding concerning any terrorist incident, threat, or activity.

**(D) Special rule for ex parte disclosure by the IRS**

(i) In general Except as provided in paragraph (6), the Secretary may authorize an application to a Federal district court judge or magistrate for the order referred to in subparagraph (C)(i). Upon such application, such judge or magistrate may grant such order if he determines on the basis of the facts submitted by the applicant that the requirements of subparagraph (C)(ii)(I) are met.

(ii) Limitation on use of information disclosed under clause (i)—

(I) may be disclosed only to the extent necessary to apprise the head of the appropriate Federal law enforcement agency responsible for investigating or responding to a terrorist incident, threat, or activity, and

(II) shall be solely for use in a Federal investigation, analysis, or proceeding concerning any terrorist incident, threat, or activity.

The head of such Federal agency may disclose such information to officers and employees of such agency to the extent necessary to investigate or respond to such terrorist incident, threat, or activity.

**(8) Comptroller General**

**(A) Returns available for inspection**

Except as provided in subparagraph (C), upon written request by the Comptroller General of the United States, returns and return information shall be open to inspection by, or disclosure to, officers and employees of the Government Accountability Office for the purpose of, and to the extent necessary in, making—

(i) an audit of the Internal Revenue Service, the Bureau of Alcohol, Tobacco, Firearms, and Explosives, Department of Justice, or the Tax and Trade Bureau, Department of the Treasury, which may be required by section 713 of title 31, United States Code, or

(ii) any audit authorized by subsection (p)(6),

except that no such officer or employee shall, except to the extent authorized by subsection (f) or (p)(6), disclose to any person, other than another officer or employee of such office whose official duties require such disclosure, any return or return information described in section 4424 (a) in a form which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer, nor shall such officer or employee disclose any other return or return information, except as otherwise expressly provided by law, to any person other than such other officer or employee of such office in a form which can be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer.

**(B) Audits of other agencies**

(i) In general Nothing in this section shall prohibit any return or return information obtained under this title by any Federal agency (other than an agency referred to in subparagraph (A)) or by a Trustee as defined in the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997, for use in any program or activity from being open to inspection by, or disclosure to, officers and employees of the Government Accountability Office if such inspection or disclosure is—

(l) for purposes of, and to the extent necessary in, making an audit authorized by law of such program or activity, and

(ll) pursuant to a written request by the Comptroller General of the United States to the head of such Federal agency.

(ii) Information from Secretary If the Comptroller General of the United States determines that the returns or return information available under clause (i) are not sufficient for purposes of making an audit of any program or activity of a Federal agency (other than an agency referred to in subparagraph (A)), upon written request by the Comptroller General to the Secretary, returns and return information (of the type authorized by subsection (l) or (m) to be made available to the Federal agency for use in such program or activity) shall be open to inspection by, or disclosure to, officers and employees of the Government Accountability Office for the purpose of, and to the extent necessary in, making such audit.

(iii) Requirement of notification upon completion of audit Within 90 days after the completion of an audit with respect to which returns or return information were opened to inspection or disclosed under clause (i) or (ii), the Comptroller General of the United States shall notify in writing the Joint Committee on Taxation of such completion. Such notice shall include—

(I) a description of the use of the returns and return information by the Federal agency involved,

(II) such recommendations with respect to the use of returns and return information by such Federal agency as the Comptroller General deems appropriate, and

(III) a statement on the impact of any such recommendations on confidentiality of returns and return information and the administration of this title.

(iv) Certain restrictions made applicable The restrictions contained in subparagraph (A) on the disclosure of any returns or return information open to inspection or disclosed under such subparagraph shall also apply to returns and return information open to inspection or disclosed under this subparagraph.

**(C) Disapproval by Joint Committee on Taxation**

Returns and return information shall not be open to inspection or disclosed under subparagraph (A) or (B) with respect to an audit—

(i) unless the Comptroller General of the United States notifies in writing the Joint Committee on Taxation of such audit, and

(ii) if the Joint Committee on Taxation disapproves such audit by a vote of at least two-thirds of its members within the 30-day period beginning on the day the Joint Committee on Taxation receives such notice.

**(j) Statistical use**

**(1) Department of Commerce**

Upon request in writing by the Secretary of Commerce, the Secretary shall furnish—

(A) such returns, or return information reflected thereon, to officers and employees of the Bureau of the Census, and

(B) such return information reflected on returns of corporations to officers and employees of the Bureau of Economic Analysis,

as the Secretary may prescribe by regulation for the purpose of, but only to the extent necessary in, the structuring of censuses and national economic accounts and conducting related statistical activities authorized by law.

**(2) Federal Trade Commission**



Upon request in writing by the Chairman of the Federal Trade Commission, the Secretary shall furnish such return information reflected on any return of a corporation with respect to the tax imposed by chapter 1 to officers and employees of the Division of Financial Statistics of the Bureau of Economics of such commission as the Secretary may prescribe by regulation for the purpose of, but only to the extent necessary in, administration by such division of legally authorized economic surveys of corporations.

**(3) Department of Treasury**

Returns and return information shall be open to inspection by or disclosure to officers and employees of the Department of the Treasury whose official duties require such inspection or disclosure for the purpose of, but only to the extent necessary in, preparing economic or financial forecasts, projections, analyses, and statistical studies and conducting related activities. Such inspection or disclosure shall be permitted only upon written request which sets forth the specific reason or reasons why such inspection or disclosure is necessary and which is signed by the head of the bureau or office of the Department of the Treasury requesting the inspection or disclosure.

**(4) Anonymous form**

No person who receives a return or return information under this subsection shall disclose such return or return information to any person other than the taxpayer to whom it relates except in a form which cannot be associated with, or otherwise identify, directly or indirectly, a particular taxpayer.

**(5) Department of Agriculture**

Upon request in writing by the Secretary of Agriculture, the Secretary shall furnish such returns, or return information reflected thereon, as the Secretary may prescribe by regulation to officers and employees of the Department of Agriculture whose official duties require access to such returns or information for the purpose of, but only to the extent necessary in, structuring, preparing, and conducting the census of agriculture pursuant to the Census of Agriculture Act of 1997 (Public Law 105-113).

**(6) Congressional Budget Office**

Upon written request by the Director of the Congressional Budget Office, the Secretary shall furnish to officers and employees of the Congressional Budget Office return information for the purpose of, but only to the extent necessary for, long-term models of the social security and medicare programs.

**(k) Disclosure of certain returns and return information for tax administration purposes**

**(1) Disclosure of accepted offers-in-compromise**

Return information shall be disclosed to members of the general public to the extent necessary to permit inspection of any accepted offer-in-compromise under section 7122 relating to the liability for a tax imposed by this title.

**(2) Disclosure of amount of outstanding lien**

If a notice of lien has been filed pursuant to section 6323 (f), the amount of the outstanding obligation secured by such lien may be disclosed to any person who furnishes satisfactory written evidence that he has a right in the property subject to such lien or intends to obtain a right in such property.

**(3) Disclosure of return information to correct misstatements of fact**

The Secretary may, but only following approval by the Joint Committee on Taxation, disclose such return information or any other information with respect to any specific taxpayer to the extent necessary for tax administration purposes to correct a misstatement of fact published or disclosed with respect to such taxpayer's return or any transaction of the taxpayer with the Internal Revenue Service.

**(4) Disclosure of competent authority under income tax convention**

A return or return information may be disclosed to a competent authority of a foreign government which has an income tax or gift and estate tax convention, or other convention or bilateral agreement relating to the exchange of tax information, with the United States but only to the extent provided in, and subject to the terms and conditions of, such convention or bilateral agreement.

**(5) State agencies regulating tax return preparers**

Taxpayer identity information with respect to any tax return preparer, and information as to whether or not any penalty has been assessed against such tax return preparer under section 6694, 6695, or 7216, may be furnished to any agency, body, or commission lawfully charged under any State or local law with the licensing, registration, or regulation of tax return preparers. Such information may be furnished only upon written request by the head of such agency, body, or commission designating the officers or employees to whom such information is to be furnished. Information may be furnished and used under this paragraph only for purposes of the licensing, registration, or regulation of tax return preparers.

**(6) Disclosure by certain officers and employees for investigative purposes**

An internal revenue officer or employee and an officer or employee of the Office of Treasury Inspector General for Tax Administration may, in connection with his official duties relating to any audit, collection activity, or civil or criminal tax investigation or any other offense under the internal revenue laws, disclose return information to the extent that such disclosure is necessary in obtaining information, which is not otherwise reasonably available, with respect to the correct determination of tax, liability for tax, or the amount to be collected or with respect to the enforcement of any other provision of this title. Such disclosures shall be made only in such situations and under such conditions as the Secretary may prescribe by regulation.

**(7) Disclosure of excise tax registration information**

To the extent the Secretary determines that disclosure is necessary to permit the effective administration of subtitle D, the Secretary may disclose—

- (A) the name, address, and registration number of each person who is registered under any provision of subtitle D (and, in the case of a registered terminal operator, the address of each terminal operated by such operator), and
- (B) the registration status of any person.

**(8) Levies on certain government payments**

**(A) Disclosure of return information in levies on Financial Management Service**

In serving a notice of levy, or release of such levy, with respect to any applicable government payment, the Secretary may disclose to officers and employees of the Financial Management Service—

- (i) return information, including taxpayer identity information,
- (ii) the amount of any unpaid liability under this title (including penalties and interest), and
- (iii) the type of tax and tax period to which such unpaid liability relates.

**(B) Restriction on use of disclosed information**

Return information disclosed under subparagraph (A) may be used by officers and employees of the Financial Management Service only for the purpose of, and to the extent necessary in, transferring levied funds in satisfaction of the levy, maintaining appropriate agency records in regard to such levy or the release thereof, notifying the taxpayer and the agency certifying such payment that the levy has been honored, or in the defense of any litigation ensuing from the honor of such levy.

**(C) Applicable government payment**

For purposes of this paragraph, the term "applicable government payment" means—

- (i) any Federal payment (other than a payment for which eligibility is based on the income or assets (or both) of a payee) certified to the Financial Management Service for disbursement, and



(ii) any other payment which is certified to the Financial Management Service for disbursement and which the Secretary designates by published notice.

**(9) Disclosure of information to administer section 6311**

The Secretary may disclose returns or return information to financial institutions and others to the extent the Secretary deems necessary for the administration of section 6311. Disclosures of information for purposes other than to accept payments by checks or money orders shall be made only to the extent authorized by written procedures promulgated by the Secretary.

**(10) Disclosure of certain return information of prisoners to Federal Bureau of Prisons**

**(A) In general**

Under such procedures as the Secretary may prescribe, the Secretary may disclose to the head of the Federal Bureau of Prisons any return information with respect to individuals incarcerated in Federal prison whom the Secretary has determined may have filed or facilitated the filing of a false return to the extent that the Secretary determines that such disclosure is necessary to permit effective Federal tax administration.

**(B) Restriction on redisclosure**

Notwithstanding subsection (n), the head of the Federal Bureau of Prisons may not disclose any information obtained under subparagraph (A) to any person other than an officer or employee of such Bureau.

**(C) Restriction on use of disclosed information**

Return information received under this paragraph shall be used only for purposes of and to the extent necessary in taking administrative action to prevent the filing of false and fraudulent returns, including administrative actions to address possible violations of administrative rules and regulations of the prison facility.

**(D) Termination**

No disclosure may be made under this paragraph after December 31, 2011.

**(I) Disclosure of returns and return information for purposes other than tax administration**

**(1) Disclosure of certain returns and return information to Social Security Administration and Railroad Retirement Board**

The Secretary may, upon written request, disclose returns and return information with respect to—

(A) taxes imposed by chapters 2, 21, and 24, to the Social Security Administration for purposes of its administration of the Social Security Act;

(B) a plan to which part I of subchapter D of chapter 1 applies, to the Social Security Administration for purposes of carrying out its responsibility under section 1131 of the Social Security Act, limited, however to return information described in section 6057 (d); and

(C) taxes imposed by chapter 22, to the Railroad Retirement Board for purposes of its administration of the Railroad Retirement Act.

**(2) Disclosure of returns and return information to the Department of Labor and Pension Benefit Guaranty Corporation**

The Secretary may, upon written request, furnish returns and return information to the proper officers and employees of the Department of Labor and the Pension Benefit Guaranty Corporation for purposes of, but only to the extent necessary in, the administration of titles I and IV of the Employee Retirement Income Security Act of 1974.

**(3) Disclosure that applicant for Federal loan has tax delinquent account**

**(A) In general**

Upon written request, the Secretary may disclose to the head of the Federal agency administering any included Federal loan program whether or not an applicant for a loan under such program has a tax delinquent account.



**(B) Restriction on disclosure**

Any disclosure under subparagraph (A) shall be made only for the purpose of, and to the extent necessary in, determining the creditworthiness of the applicant for the loan in question.

**(C) Included Federal loan program defined**

For purposes of this paragraph, the term "included Federal loan program" means any program under which the United States or a Federal agency makes, guarantees, or insures loans.

**(4) Disclosure of returns and return information for use in personnel or claimant representative matters**

The Secretary may disclose returns and return information—

**(A) upon written request—**

(i) to an employee or former employee of the Department of the Treasury, or to the duly authorized legal representative of such employee or former employee, who is or may be a party to any administrative action or proceeding affecting the personnel rights of such employee or former employee; or

(ii) to any person, or to the duly authorized legal representative of such person, whose rights are or may be affected by an administrative action or proceeding under section 330 of title 31, United States Code,

solely for use in the action or proceeding, or in preparation for the action or proceeding, but only to the extent that the Secretary determines that such returns or return information is or may be relevant and material to the action or proceeding; or

**(B) to officers and employees of the Department of the Treasury for use in any action or proceeding described in subparagraph (A), or in preparation for such action or proceeding, to the extent necessary to advance or protect the interests of the United States.**

**(5) Social Security Administration**

Upon written request by the Commissioner of Social Security, the Secretary may disclose information returns filed pursuant to part III of subchapter A of chapter 61 of this subtitle for the purpose of—

**(A) carrying out, in accordance with an agreement entered into pursuant to section 232 of the Social Security Act, an effective return processing program; or**

**(B) providing information regarding the mortality status of individuals for epidemiological and similar research in accordance with section 1106(d) of the Social Security Act.**

**(6) Disclosure of return information to Federal, State, and local child support enforcement agencies****(A) Return information from Internal Revenue Service**

The Secretary may, upon written request, disclose to the appropriate Federal, State, or local child support enforcement agency—

(i) available return information from the master files of the Internal Revenue Service relating to the social security account number (or numbers, if the individual involved has more than one such number), address, filing status, amounts and nature of income, and the number of dependents reported on any return filed by, or with respect to, any individual with respect to whom child support obligations are sought to be established or enforced pursuant to the provisions of part D of title IV of the Social Security Act and with respect to any individual to whom such support obligations are owing, and

(ii) available return information reflected on any return filed by, or with respect to, any individual described in clause (i) relating to the amount of such individual's gross income (as defined in section 61) or consisting of the

names and addresses of payors of such income and the names of any dependents reported on such return, but only if such return information is not reasonably available from any other source.

**(B) Disclosure to certain agents**

The following information disclosed to any child support enforcement agency under subparagraph (A) with respect to any individual with respect to whom child support obligations are sought to be established or enforced may be disclosed by such agency to any agent of such agency which is under contract with such agency to carry out the purposes described in subparagraph (C):

(i) The address and social security account number (or numbers) of such individual.

(ii) The amount of any reduction under section 6402 (c) (relating to offset of past-due support against overpayments) in any overpayment otherwise payable to such individual.

**(C) Restriction on disclosure**

Information may be disclosed under this paragraph only for purposes of, and to the extent necessary in, establishing and collecting child support obligations from, and locating, individuals owing such obligations.

**(7) Disclosure of return information to Federal, State, and local agencies administering certain programs under the Social Security Act, the Food and Nutrition Act of 2008 of 1977,<sup>1</sup> or title 38, United States Code, or certain housing assistance programs**

**(A) Return information from Social Security Administration**

The Commissioner of Social Security shall, upon written request, disclose return information from returns with respect to net earnings from self-employment (as defined in section 1402), wages (as defined in section 3121 (a) or 3401 (a)), and payments of retirement income, which have been disclosed to the Social Security Administration as provided by paragraph (1) or (5) of this subsection, to any Federal, State, or local agency administering a program listed in subparagraph (D).

**(B) Return information from Internal Revenue Service**

The Secretary shall, upon written request, disclose current return information from returns with respect to unearned income from the Internal Revenue Service files to any Federal, State, or local agency administering a program listed in subparagraph (D).

**(C) Restriction on disclosure**

The Commissioner of Social Security and the Secretary shall disclose return information under subparagraphs (A) and (B) only for purposes of, and to the extent necessary in, determining eligibility for, or the correct amount of, benefits under a program listed in subparagraph (D).

**(D) Programs to which rule applies**

The programs to which this paragraph applies are:

(i) a State program funded under part A of title IV of the Social Security Act;

(ii) medical assistance provided under a State plan approved under title XIX of the Social Security Act or subsidies provided under section 1860D-14 of such Act;

(iii) supplemental security income benefits provided under title XVI of the Social Security Act, and federally administered supplementary payments of the type described in section 1616(a) of such Act (including payments pursuant to an agreement entered into under section 212(a) of Public Law 93-66);

(iv) any benefits provided under a State plan approved under title I, X, XIV, or XVI of the Social Security Act (as those titles apply to Puerto Rico, Guam, and the Virgin Islands);

(v) unemployment compensation provided under a State law described in section 3304 of this title;



(vi) assistance provided under the Food and Nutrition Act of 2008;

(vii) State-administered supplementary payments of the type described in section 1616(a) of the Social Security Act (including payments pursuant to an agreement entered into under section 212(a) of Public Law 93-66);

(viii)

(I) any needs-based pension provided under chapter 15 of title 38, United States Code, or under any other law administered by the Secretary of Veterans Affairs;

(II) parents' dependency and indemnity compensation provided under section 1315 of title 38, United States Code;

(III) health-care services furnished under sections 1710(a)(2)(G), 1710(a)(3), and 1710(b) of such title; and

(IV) compensation paid under chapter 11 of title 38, United States Code, at the 100 percent rate based solely on unemployability and without regard to the fact that the disability or disabilities are not rated as 100 percent disabling under the rating schedule; and

(ix) any housing assistance program administered by the Department of Housing and Urban Development that involves initial and periodic review of an applicant's or participant's income, except that return information may be disclosed under this clause only on written request by the Secretary of Housing and Urban Development and only for use by officers and employees of the Department of Housing and Urban Development with respect to applicants for and participants in such programs.

Only return information from returns with respect to net earnings from self-employment and wages may be disclosed under this paragraph for use with respect to any program described in clause (viii)(IV).

**(8) Disclosure of certain return information by Social Security Administration to Federal, State, and local child support enforcement agencies**

**(A) In general**

Upon written request, the Commissioner of Social Security shall disclose directly to officers and employees of a Federal or State or local child support enforcement agency return information from returns with respect to social security account numbers, net earnings from self-employment (as defined in section 1402), wages (as defined in section 3121 (a) or 3401 (a)), and payments of retirement income which have been disclosed to the Social Security Administration as provided by paragraph (1) or (5) of this subsection.

**(B) Restriction on disclosure**

The Commissioner of Social Security shall disclose return information under subparagraph (A) only for purposes of, and to the extent necessary in, establishing and collecting child support obligations from, and locating, individuals owing such obligations. For purposes of the preceding sentence, the term "child support obligations" only includes obligations which are being enforced pursuant to a plan described in section 454 of the Social Security Act which has been approved by the Secretary of Health and Human Services under part D of title IV of such Act.

**(C) State or local child support enforcement agency**

For purposes of this paragraph, the term "State or local child support enforcement agency" means any agency of a State or political subdivision thereof operating pursuant to a plan described in subparagraph (B).

**(9) Disclosure of alcohol fuel producers to administrators of State alcohol laws**

Notwithstanding any other provision of this section, the Secretary may disclose—

(A) the name and address of any person who is qualified to produce alcohol for fuel use under section 5181, and

(B) the location of any premises to be used by such person in producing alcohol for fuel, to any State agency, body, or commission, or its legal representative, which is charged under the laws of such State with responsibility for administration of State alcohol laws solely for use in the administration of such laws.

(10) Disclosure of certain information to agencies requesting a reduction under subsection (c), (d), (e), or (f) of section 6402

**(A) Return information from Internal Revenue Service**

The Secretary may, upon receiving a written request, disclose to officers and employees of any agency seeking a reduction under subsection (c), (d), (e), or (f) of section 6402, to officers and employees of the Department of Labor for purposes of facilitating the exchange of data in connection with a request made under subsection (f)(5)<sup>(2)</sup> of section 6402, and to officers and employees of the Department of the Treasury in connection with such reduction—

- (i) taxpayer identity information with respect to the taxpayer against whom such a reduction was made or not made and with respect to any other person filing a joint return with such taxpayer,
- (ii) the fact that a reduction has been made or has not been made under such subsection with respect to such taxpayer,
- (iii) the amount of such reduction,
- (iv) whether such taxpayer filed a joint return, and
- (v) the fact that a payment was made (and the amount of the payment) to the spouse of the taxpayer on the basis of a joint return.

**(B) 3 Restriction on use of disclosed information**

(i) Any officers and employees of an agency receiving return information under subparagraph (A) shall use such information only for the purposes of, and to the extent necessary in, establishing appropriate agency records, locating any person with respect to whom a reduction under subsection (c), (d), (e), or (f) of section 6402 is sought for purposes of collecting the debt with respect to which the reduction is sought, or in the defense of any litigation or administrative procedure ensuing from a reduction made under subsection (c), (d), (e), or (f) of section 6402.

(ii) Notwithstanding clause (i), return information disclosed to officers and employees of the Department of Labor may be accessed by agents who maintain and provide technological support to the Department of Labor's Interstate Connection Network (ICON) solely for the purpose of providing such maintenance and support.

**(11) Disclosure of return information to carry out Federal Employees' Retirement System**

**(A) In general**

The Commissioner of Social Security shall, on written request, disclose to the Office of Personnel Management return information from returns with respect to net earnings from self-employment (as defined in section 1402), wages (as defined in section 3121 (a) or 3401 (a)), and payments of retirement income, which have been disclosed to the Social Security Administration as provided by paragraph (1) or (5).

**(B) Restriction on disclosure**

The Commissioner of Social Security shall disclose return information under subparagraph (A) only for purposes of, and to the extent necessary in, the administration of chapters 83 and 84 of title 5, United States Code.

(12) Disclosure of certain taxpayer identity information for verification of employment status of medicare beneficiary and spouse of medicare beneficiary

**(A) Return information from Internal Revenue Service**

The Secretary shall, upon written request from the Commissioner of Social Security, disclose to the Commissioner available filing status and taxpayer identity information from the individual master files of the Internal Revenue Service relating to



whether any medicare beneficiary identified by the Commissioner was a married individual (as defined in section 7703) for any specified year after 1986, and, if so, the name of the spouse of such individual and such spouse's TIN.

**(B) Return information from Social Security Administration**

The Commissioner of Social Security shall, upon written request from the Administrator of the Centers for Medicare & Medicaid Services, disclose to the Administrator the following information:

(i) The name and TIN of each medicare beneficiary who is identified as having received wages (as defined in section 3401 (a)), above an amount (if any) specified by the Secretary of Health and Human Services, from a qualified employer in a previous year.

(ii) For each medicare beneficiary who was identified as married under subparagraph (A) and whose spouse is identified as having received wages, above an amount (if any) specified by the Secretary of Health and Human Services, from a qualified employer in a previous year—

(I) the name and TIN of the medicare beneficiary, and

(II) the name and TIN of the spouse.

(iii) With respect to each such qualified employer, the name, address, and TIN of the employer and the number of individuals with respect to whom written statements were furnished under section 6051 by the employer with respect to such previous year.

**(C) Disclosure by Centers for Medicare & Medicaid Services**

With respect to the information disclosed under subparagraph (B), the Administrator of the Centers for Medicare & Medicaid Services may disclose—

(i) to the qualified employer referred to in such subparagraph the name and TIN of each individual identified under such subparagraph as having received wages from the employer (hereinafter in this subparagraph referred to as the "employee") for purposes of determining during what period such employee or the employee's spouse may be (or have been) covered under a group health plan of the employer and what benefits are or were covered under the plan (including the name, address, and identifying number of the plan),

(ii) to any group health plan which provides or provided coverage to such an employee or spouse, the name of such employee and the employee's spouse (if the spouse is a medicare beneficiary) and the name and address of the employer, and, for the purpose of presenting a claim to the plan—

(I) the TIN of such employee if benefits were paid under title XVIII of the Social Security Act with respect to the employee during a period in which the plan was a primary plan (as defined in section 1862(b)(2)(A) of the Social Security Act), and

(II) the TIN of such spouse if benefits were paid under such title with respect to the spouse during such period, and

(iii) to any agent of such Administrator the information referred to in subparagraph (B) for purposes of carrying out clauses (i) and (ii) on behalf of such Administrator.

**(D) Special rules**

(i) Restrictions on disclosure Information may be disclosed under this paragraph only for purposes of, and to the extent necessary in, determining the extent to which any medicare beneficiary is covered under any group health plan.

(ii) Timely response to requests Any request made under subparagraph (A) or (B) shall be complied with as soon as possible but in no event later than 120 days after the date the request was made.

**(E) Definitions**



For purposes of this paragraph—

(i) **Medicare beneficiary** The term "medicare beneficiary" means an individual entitled to benefits under part A, or enrolled under part B, of title XVIII of the Social Security Act, but does not include such an individual enrolled in part A under section 1818.

(ii) **Group health plan** The term "group health plan" means any group health plan (as defined in section 5000 (b)(1)).

(iii) **Qualified employer** The term "qualified employer" means, for a calendar year, an employer which has furnished written statements under section 6051 with respect to at least 20 individuals for wages paid in the year.

**(13) Disclosure of return information to carry out income contingent repayment of student loans**

**(A) In general**

The Secretary may, upon written request from the Secretary of Education, disclose to officers and employees of the Department of Education return information with respect to a taxpayer who has received an applicable student loan and whose loan repayment amounts are based in whole or in part on the taxpayer's income. Such return information shall be limited to—

- (i) taxpayer identity information with respect to such taxpayer,
- (ii) the filing status of such taxpayer, and
- (iii) the adjusted gross income of such taxpayer.

**(B) Restriction on use of disclosed information**

Return information disclosed under subparagraph (A) may be used by officers and employees of the Department of Education only for the purposes of, and to the extent necessary in, establishing the appropriate income contingent repayment amount for an applicable student loan.

**(C) Applicable student loan**

For purposes of this paragraph, the term "applicable student loan" means—

- (i) any loan made under the program authorized under part D of title IV of the Higher Education Act of 1965, and
- (ii) any loan made under part B or E of title IV of the Higher Education Act of 1965 which is in default and has been assigned to the Department of Education.

**(D) Termination**

This paragraph shall not apply to any request made after December 31, 2007.

**(14) Disclosure of return information to United States Customs Service**

The Secretary may, upon written request from the Commissioner of the United States Customs Service, disclose to officers and employees of the Department of the Treasury such return information with respect to taxes imposed by chapters 1 and 6 as the Secretary may prescribe by regulations, solely for the purpose of, and only to the extent necessary in—

(A) ascertaining the correctness of any entry in audits as provided for in section 509 of the Tariff Act of 1930 (19 U.S.C. 1509), or

(B) other actions to recover any loss of revenue, or to collect duties, taxes, and fees, determined to be due and owing pursuant to such audits.

**(15) Disclosure of returns filed under section 60501**

The Secretary may, upon written request, disclose to officers and employees of—

- (A) any Federal agency,
- (B) any agency of a State or local government, or
- (C) any agency of the government of a foreign country.

information contained on returns filed under section 60501. Any such disclosure shall be made on the same basis, and subject to the same conditions, as apply to disclosures of information on reports filed under section 5313 of title 31, United States Code; except that no disclosure under this paragraph shall be made for purposes of the administration of any tax law.

**(16) Disclosure of return information for purposes of administering the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997**

**(A) In general**

Upon written request available return information (including such information disclosed to the Social Security Administration under paragraph (1) or (5) of this subsection), relating to the amount of wage income (as defined in section 3121 (a) or 3401 (a)), the name, address, and identifying number assigned under section 6109, of payors of wage income, taxpayer identity (as defined in subsection <sup>(4)</sup> 6103(b)(6)), and the occupational status reflected on any return filed by, or with respect to, any individual with respect to whom eligibility for, or the correct amount of, benefits under the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997, is sought to be determined, shall be disclosed by the Commissioner of Social Security, or to the extent not available from the Social Security Administration, by the Secretary, to any duly authorized officer or employee of the Department of the Treasury, or a Trustee or any designated officer or employee of a Trustee (as defined in the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997), or any actuary engaged by a Trustee under the terms of the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997, whose official duties require such disclosure, solely for the purpose of, and to the extent necessary in, determining an individual's eligibility for, or the correct amount of, benefits under the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997.

**(B) Disclosure for use in judicial or administrative proceedings**

Return information disclosed to any person under this paragraph may be disclosed in a judicial or administrative proceeding relating to the determination of an individual's eligibility for, or the correct amount of, benefits under the District of Columbia Retirement Protection Act of 1997.

**(17) Disclosure to National Archives and Records Administration**

The Secretary shall, upon written request from the Archivist of the United States, disclose or authorize the disclosure of returns and return information to officers and employees of the National Archives and Records Administration for purposes of, and only to the extent necessary in, the appraisal of records for destruction or retention. No such officer or employee shall, except to the extent authorized by subsection (f), (i)(8), or (p), disclose any return or return information disclosed under the preceding sentence to any person other than to the Secretary, or to another officer or employee of the National Archives and Records Administration whose official duties require such disclosure for purposes of such appraisal.

**(18) Disclosure of return information for purposes of carrying out a program for advance payment of credit for health insurance costs of eligible individuals**

The Secretary may disclose to providers of health insurance for any certified individual (as defined in section 7527 (c)) return information with respect to such certified individual only to the extent necessary to carry out the program established by section 7527 (relating to advance payment of credit for health insurance costs of eligible individuals).

**(19) Disclosure of return information for purposes of providing transitional assistance under medicare discount card program**

**(A) In general**

The Secretary, upon written request from the Secretary of Health and Human Services pursuant to carrying out section 1860D-31 of the Social Security Act, shall disclose to officers, employees, and contractors of the Department of Health and Human Services with respect to a taxpayer for the applicable year—

**(i)**



(I) whether the adjusted gross income, as modified in accordance with specifications of the Secretary of Health and Human Services for purposes of carrying out such section, of such taxpayer and, if applicable, such taxpayer's spouse, for the applicable year, exceeds the amounts specified by the Secretary of Health and Human Services in order to apply the 100 and 135 percent of the poverty lines under such section,

(II) whether the return was a joint return, and

(III) the applicable year, or

(ii) if applicable, the fact that there is no return filed for such taxpayer for the applicable year.

**(B) Definition of applicable year**

For the purposes of this subsection, the term "applicable year" means the most recent taxable year for which information is available in the Internal Revenue Service's taxpayer data information systems, or, if there is no return filed for such taxpayer for such year, the prior taxable year.

**(C) Restriction on use of disclosed information**

Return information disclosed under this paragraph may be used only for the purposes of determining eligibility for and administering transitional assistance under section 1860D-31 of the Social Security Act.

**(20) Disclosure of return information to carry out Medicare part B premium subsidy adjustment**

**(A) In general**

The Secretary shall, upon written request from the Commissioner of Social Security, disclose to officers, employees, and contractors of the Social Security Administration return information of a taxpayer whose premium (according to the records of the Secretary) may be subject to adjustment under section 1839(i) of the Social Security Act. Such return information shall be limited to—

(i) taxpayer identity information with respect to such taxpayer,

(ii) the filing status of such taxpayer,

(iii) the adjusted gross income of such taxpayer,

(iv) the amounts excluded from such taxpayer's gross income under sections 135 and 911 to the extent such information is available,

(v) the interest received or accrued during the taxable year which is exempt from the tax imposed by chapter 1 to the extent such information is available,

(vi) the amounts excluded from such taxpayer's gross income by sections 931 and 933 to the extent such information is available,

(vii) such other information relating to the liability of the taxpayer as is prescribed by the Secretary by regulation as might indicate in the case of a taxpayer who is an individual described in subsection (i)(4)(B)(iii) of section 1839 of the Social Security Act that the amount of the premium of the taxpayer under such section may be subject to adjustment under subsection (i) of such section and the amount of such adjustment, and

(viii) the taxable year with respect to which the preceding information relates.

**(B) Restriction on use of disclosed information**

Return information disclosed under subparagraph (A) may be used by officers, employees, and contractors of the Social Security Administration only for the purposes of, and to the extent necessary in, establishing the appropriate amount of any premium adjustment under such section 1839 (i).

**(m) Disclosure of taxpayer identity information**

**(1) Tax refunds**

The Secretary may disclose taxpayer identity information to the press and other media for purposes of notifying persons entitled to tax refunds when the Secretary, after reasonable effort and lapse of time, has been unable to locate such persons.

**(2) Federal claims**

**(A) In general**

Except as provided in subparagraph (B), the Secretary may, upon written request, disclose the mailing address of a taxpayer for use by officers, employees, or agents of a Federal agency for purposes of locating such taxpayer to collect or compromise a Federal claim against the taxpayer in accordance with sections 3711, 3717, and 3718 of title 31.

**(B) Special rule for consumer reporting agency**

In the case of an agent of a Federal agency which is a consumer reporting agency (within the meaning of section 603(f) of the Fair Credit Reporting Act (15 U.S.C. 1681a (f))), the mailing address of a taxpayer may be disclosed to such agent under subparagraph (A) only for the purpose of allowing such agent to prepare a commercial credit report on the taxpayer for use by such Federal agency in accordance with sections 3711, 3717, and 3718 of title 31.

**(3) National Institute for Occupational Safety and Health**

Upon written request, the Secretary may disclose the mailing address of taxpayers to officers and employees of the National Institute for Occupational Safety and Health solely for the purpose of locating individuals who are, or may have been, exposed to occupational hazards in order to determine the status of their health or to inform them of the possible need for medical care and treatment.

**(4) Individuals who owe an overpayment of Federal Pell Grants or who have defaulted on student loans administered by the Department of Education**

**(A) In general**

Upon written request by the Secretary of Education, the Secretary may disclose the mailing address of any taxpayer—

(i) who owes an overpayment of a grant awarded to such taxpayer under subpart 1 of part A of title IV of the Higher Education Act of 1965, or

(ii) who has defaulted on a loan—

(I) made under part B, D, or E of title IV of the Higher Education Act of 1965, or

(II) made pursuant to section 3(a)(1) of the Migration and Refugee Assistance Act of 1962 to a student at an institution of higher education,

for use only by officers, employees, or agents of the Department of Education for purposes of locating such taxpayer for purposes of collecting such overpayment or loan.

**(B) Disclosure to educational institutions, etc.**

Any mailing address disclosed under subparagraph (A)(i) may be disclosed by the Secretary of Education to—

(i) any lender, or any State or nonprofit guarantee agency, which is participating under part B or D of title IV of the Higher Education Act of 1965, or

(ii) any educational institution with which the Secretary of Education has an agreement under subpart 1 of part A, or part D or E, of title IV of such Act,

for use only by officers, employees, or agents of such lender, guarantee agency, or institution whose duties relate to the collection of student loans for purposes of locating individuals who have defaulted on student loans made under such loan programs for purposes of collecting such loans.

**(5) Individuals who have defaulted on student loans administered by the Department of Health and Human Services**

**(A) In general**



Upon written request by the Secretary of Health and Human Services, the Secretary may disclose the mailing address of any taxpayer who has defaulted on a loan made under part C <sup>(B)</sup> of title VII of the Public Health Service Act or under subpart II of part B of title VIII of such Act, for use only by officers, employees, or agents of the Department of Health and Human Services for purposes of locating such taxpayer for purposes of collecting such loan.

**(B) Disclosure to schools and eligible lenders**

Any mailing address disclosed under subparagraph (A) may be disclosed by the Secretary of Health and Human Services to—

(i) any school with which the Secretary of Health and Human Services has an agreement under subpart II <sup>(B)</sup> of part C of title VII of the Public Health Service Act or subpart II <sup>(B)</sup> of part B of title VIII of such Act, or

(ii) any eligible lender (within the meaning of section 737(4) <sup>(B)</sup> of such Act) participating under subpart I <sup>(B)</sup> of part C of title VII of such Act,

for use only by officers, employees, or agents of such school or eligible lender whose duties relate to the collection of student loans for purposes of locating individuals who have defaulted on student loans made under such subparts for the purposes of collecting such loans.

**(6) Blood Donor Locator Service**

**(A) In general**

Upon written request pursuant to section 1141 of the Social Security Act, the Secretary shall disclose the mailing address of taxpayers to officers and employees of the Blood Donor Locator Service in the Department of Health and Human Services.

**(B) Restriction on disclosure**

The Secretary shall disclose return information under subparagraph (A) only for purposes of, and to the extent necessary in, assisting under the Blood Donor Locator Service authorized persons (as defined in section 1141(h)(1) of the Social Security Act) in locating blood donors who, as indicated by donated blood or products derived therefrom or by the history of the subsequent use of such blood or blood products, have or may have the virus for acquired immune deficiency syndrome, in order to inform such donors of the possible need for medical care and treatment.

**(C) Safeguards**

The Secretary shall destroy all related blood donor records (as defined in section 1141(h)(2) of the Social Security Act) in the possession of the Department of the Treasury upon completion of their use in making the disclosure required under subparagraph (A), so as to make such records undisclosable.

**(7) Social security account statement furnished by Social Security Administration**

Upon written request by the Commissioner of Social Security, the Secretary may disclose the mailing address of any taxpayer who is entitled to receive a social security account statement pursuant to section 1143(c) of the Social Security Act, for use only by officers, employees or agents of the Social Security Administration for purposes of mailing such statement to such taxpayer.

**(n) Certain other persons**

Pursuant to regulations prescribed by the Secretary, returns and return information may be disclosed to any person, including any person described in section 7513 (a), to the extent necessary in connection with the processing, storage, transmission, and reproduction of such returns and return information, the programming, maintenance, repair, testing, and procurement of equipment, and the providing of other services, for purposes of tax administration.

**(o) Disclosure of returns and return information with respect to certain taxes****(1) Taxes imposed by subtitle E****(A) In general**

Returns and return information with respect to taxes imposed by subtitle E (relating to taxes on alcohol, tobacco, and firearms) shall be open to inspection by or disclosure to officers and employees of a Federal agency whose official duties require such inspection or disclosure.

**(B) Use in certain proceedings**

Returns and return information disclosed to a Federal agency under subparagraph (A) may be used in an action or proceeding (or in preparation for such action or proceeding) brought under section 625 of the American Jobs Creation Act of 2004 for the collection of any unpaid assessment or penalty arising under such Act.

**(2) Taxes imposed by chapter 35**

Returns and return information with respect to taxes imposed by chapter 35 (relating to taxes on wagering) shall, notwithstanding any other provision of this section, be open to inspection by or disclosure only to such person or persons and for such purpose or purposes as are prescribed by section 4424.

**(p) Procedure and recordkeeping****(1) Manner, time, and place of inspections**

Requests for the inspection or disclosure of a return or return information and such inspection or disclosure shall be made in such manner and at such time and place as shall be prescribed by the Secretary.

**(2) Procedure****(A) Reproduction of returns**

A reproduction or certified reproduction of a return shall, upon written request, be furnished to any person to whom disclosure or inspection of such return is authorized under this section. A reasonable fee may be prescribed for furnishing such reproduction or certified reproduction.

**(B) Disclosure of return information**

Return information disclosed to any person under the provisions of this title may be provided in the form of written documents, reproductions of such documents, films or photoimpressions, or electronically produced tapes, disks, or records, or by any other mode or means which the Secretary determines necessary or appropriate. A reasonable fee may be prescribed for furnishing such return information.

**(C) Use of reproductions**

Any reproduction of any return, document, or other matter made in accordance with this paragraph shall have the same legal status as the original, and any such reproduction shall, if properly authenticated, be admissible in evidence in any judicial or administrative proceeding as if it were the original, whether or not the original is in existence.

**(3) Records of inspection and disclosure****(A) System of recordkeeping**

Except as otherwise provided by this paragraph, the Secretary shall maintain a permanent system of standardized records or accountings of all requests for inspection or disclosure of returns and return information (including the reasons for and dates of such requests) and of returns and return information inspected or disclosed under this section and section 6104 (c). Notwithstanding the provisions of section 552a (c) of title 5, United States Code, the Secretary shall not be required to maintain a record or accounting of requests for inspection or disclosure of returns and return information, or of returns and return information inspected or disclosed, under the authority of subsections<sup>(4)</sup> (c), (e), (f)(5), (h)(1), (3)(A), or (4), (i)(4), or



(8)(A)(ii), (k)(1), (2), (6), (8), or (9), (l)(1), (4)(B), (5), (7), (8), (9), (10), (11), (12), (13), (14), (15), (16), (17), or (18), (m), or (n). The records or accountings required to be maintained under this paragraph shall be available for examination by the Joint Committee on Taxation or the Chief of Staff of such joint committee. Such record or accounting shall also be available for examination by such person or persons as may be, but only to the extent, authorized to make such examination under section 552a (c)(3) of title 5, United States Code.

**(B) Report by the Secretary**

The Secretary shall, within 90 days after the close of each calendar year, furnish to the Joint Committee on Taxation a report with respect to, or summary of, the records or accountings described in subparagraph (A) in such form and containing such information as such joint committee or the Chief of Staff of such joint committee may designate. Such report or summary shall not, however, include a record or accounting of any request by the President under subsection (g) for, or the disclosure in response to such request of, any return or return information with respect to any individual who, at the time of such request, was an officer or employee of the executive branch of the Federal Government. Such report or summary, or any part thereof, may be disclosed by such joint committee to such persons and for such purposes as the joint committee may, by record vote of a majority of the members of the joint committee, determine.

**(C) Public report on disclosures**

The Secretary shall, within 90 days after the close of each calendar year, furnish to the Joint Committee on Taxation for disclosure to the public a report with respect to the records or accountings described in subparagraph (A) which—

- (i) provides with respect to each Federal agency, each agency, body, or commission described in subsection (d), (i)(3)(B)(i) or (7)(A)(ii), or (l)(6), and the Government Accountability Office the number of—
  - (I) requests for disclosure of returns and return information,
  - (II) instances in which returns and return information were disclosed pursuant to such requests or otherwise,
  - (III) taxpayers whose returns, or return information with respect to whom, were disclosed pursuant to such requests, and
- (ii) describes the general purposes for which such requests were made.<sup>(7)</sup>

**(4) Safeguards**

Any Federal agency described in subsection (h)(2), (h)(5), (i)(1), (2), (3), (5), or (7), (j)(1), (2), or (5), (k)(8) or (10), (l)(1), (2), (3), (5), (10), (11), (13), (14), or (17) or (o)(1)(A), the Government Accountability Office, the Congressional Budget Office, or any agency, body, or commission described in subsection (d), (i)(3)(B)(i) or 7(A)(ii), or (l)(6), (7), (8), (9), (12), (15), or (16), any appropriate State officer (as defined in section 6104 (c)), or any other person described in subsection (l)(10), (16), (18), (19), or (20) shall, as a condition for receiving returns or return information—

- (A) establish and maintain, to the satisfaction of the Secretary, a permanent system of standardized records with respect to any request, the reason for such request, and the date of such request made by or of it and any disclosure of return or return information made by or to it;
- (B) establish and maintain, to the satisfaction of the Secretary, a secure area or place in which such returns or return information shall be stored;
- (C) restrict, to the satisfaction of the Secretary, access to the returns or return information only to persons whose duties or responsibilities require access and to whom disclosure may be made under the provisions of this title;
- (D) provide such other safeguards which the Secretary determines (and which he prescribes in regulations) to be necessary or appropriate to protect the confidentiality of the returns or return information;

(E) furnish a report to the Secretary, at such time and containing such information as the Secretary may prescribe, which describes the procedures established and utilized by such agency, body, or commission, the Government Accountability Office, or the Congressional Budget Office for ensuring the confidentiality of returns and return information required by this paragraph; and

(F) upon completion of use of such returns or return information—

(i) in the case of an agency, body, or commission described in subsection (d), (i)(3)(B)(i), or (l)(6), (7), (8), (9), or (16), any appropriate State officer (as defined in section 6104 (c)), or any other person described in subsection (l)(10), (16), (18), (19), or (20) return to the Secretary such returns or return information (along with any copies made therefrom) or make such returns or return information undisclosable in any manner and furnish a written report to the Secretary describing such manner,

(ii) in the case of an agency described in subsections <sup>(9)</sup>(h)(2), (h)(5), (i)(1), (2), (3), (5) or (7), (j)(1), (2), or (5), (k)(8) or (10), (l)(1), (2), (3), (5), (10), (11), (12), (13), (14), (15), or (17), or (o)(1)(A), <sup>(9)</sup> the Government Accountability Office, or the Congressional Budget Office, either—

(I) return to the Secretary such returns or return information (along with any copies made therefrom),

(II) otherwise make such returns or return information undisclosable, or

(III) to the extent not so returned or made undisclosable, ensure that the conditions of subparagraphs (A), (B), (C), (D), and (E) of this paragraph continue to be met with respect to such returns or return information, and

(iii) in the case of the Department of Health and Human Services for purposes of subsection (m)(6), destroy all such return information upon completion of its use in providing the notification for which the information was obtained, so as to make such information undisclosable;

except that the conditions of subparagraphs (A), (B), (C), (D), and (E) shall cease to apply with respect to any return or return information if, and to the extent that, such return or return information is disclosed in the course of any judicial or administrative proceeding and made a part of the public record thereof. If the Secretary determines that any such agency, body, or commission, including an agency, an appropriate State officer (as defined in section 6104 (c)), or any other person described in subsection (l)(10), (16), (18), (19), or (20), or the Government Accountability Office or the Congressional Budget Office, has failed to, or does not, meet the requirements of this paragraph, he may, after any proceedings for review established under paragraph (7), take such actions as are necessary to ensure such requirements are met, including refusing to disclose returns or return information to such agency, body, or commission, including an agency, an appropriate State officer (as defined in section 6104 (c)), or any other person described in subsection (l)(10), (16), (18), (19), or (20), or the Government Accountability Office or the Congressional Budget Office, until he determines that such requirements have been or will be met. In the case of any agency which receives any mailing address under paragraph (2), (4), (6), or (7) of subsection (m) and which discloses any such mailing address to any agent or which receives any information under paragraph (6)(A), (10), (12)(B), or (16) of subsection (l) and which discloses any such information to any agent, or any person including an agent described in subsection (l)(10) or (16), this paragraph shall apply to such agency and each such agent or other person (except that, in the case of an agent, or any person including an agent described in subsection (l)(10) or (16), any report to the Secretary or other action with respect to the Secretary shall be made or taken through such agency). For purposes of applying this paragraph in any case to which subsection (m)(6) applies, the term "return information" includes related blood donor records (as defined in section 1141(h)(2) of the Social Security Act).



**(5) Report on procedures and safeguards**

After the close of each calendar year, the Secretary shall furnish to each committee described in subsection (f)(1) a report which describes the procedures and safeguards established and utilized by such agencies, bodies, or commissions, the Government Accountability Office, and the Congressional Budget Office for ensuring the confidentiality of returns and return information as required by this subsection. Such report shall also describe instances of deficiencies in, and failure to establish or utilize, such procedures.

**(6) Audit of procedures and safeguards****(A) Audit by Comptroller General**

The Comptroller General may audit the procedures and safeguards established by such agencies, bodies, or commissions and the Congressional Budget Office pursuant to this subsection to determine whether such safeguards and procedures meet the requirements of this subsection and ensure the confidentiality of returns and return information. The Comptroller General shall notify the Secretary before any such audit is conducted.

**(B) Records of inspection and reports by the Comptroller General**

The Comptroller General shall—

(i) maintain a permanent system of standardized records and accountings of returns and return information inspected by officers and employees of the Government Accountability Office under subsection (i)(8)(A)(ii) and shall, within 90 days after the close of each calendar year, furnish to the Secretary a report with respect to, or summary of, such records or accountings in such form and containing such information as the Secretary may prescribe, and

(ii) furnish an annual report to each committee described in subsection (f) and to the Secretary setting forth his findings with respect to any audit conducted pursuant to subparagraph (A).

The Secretary may disclose to the Joint Committee any report furnished to him under clause (i).

**(7) Administrative review**

The Secretary shall by regulations prescribe procedures which provide for administrative review of any determination under paragraph (4) that any agency, body, or commission described in subsection (d) has failed to meet the requirements of such paragraph.

**(8) State law requirements****(A) Safeguards**

Notwithstanding any other provision of this section, no return or return information shall be disclosed after December 31, 1978, to any officer or employee of any State which requires a taxpayer to attach to, or include in, any State tax return a copy of any portion of his Federal return, or information reflected on such Federal return, unless such State adopts provisions of law which protect the confidentiality of the copy of the Federal return (or portion thereof) attached to, or the Federal return information reflected on, such State tax return.

**(B) Disclosure of returns or return information in State returns**

Nothing in subparagraph (A) shall be construed to prohibit the disclosure by an officer or employee of any State of any copy of any portion of a Federal return or any information on a Federal return which is required to be attached or included in a State return to another officer or employee of such State (or political subdivision of such State) if such disclosure is specifically authorized by State law.

**(q) Regulations**

The Secretary is authorized to prescribe such other regulations as are necessary to carry out the provisions of this section.



ภาคผนวก ค

Tax Law Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2009

ของประเทศออสเตรเลีย

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1 2010

2

3 The Parliament of the  
4 Commonwealth of Australia

5

6 HOUSE OF REPRESENTATIVES

7

8

9 *Presented and read a first time*

10

11

12 Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Bill 2010

13

14 No. , 2010

15

16 *(Treasury)*

17

18 A Bill for an Act to amend the law relating to confidentiality of information acquired under the taxation laws, and for other purposes

19

20

21 Contents

22 1 Short title..... 197

23 2 Commencement..... 197

24 3 Schedule(s)..... 197

25 Schedule 1—Confidentiality of taxpayer information 198

26 Part 1—Main amendment 198

27 *Taxation Administration Act 1953* 198

28 Part 2—Application of amendment 234

29 Schedule 2—Consequential amendments 235

30 Part 1—Amendments 235

31 *Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977* 235

32 *A New Tax System (Australian Business Number) Act 1999* 235

1	<i>Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Act 2006</i>	235
2	<i>Australian Crime Commission Act 2002</i>	235
3	<i>Australian Securities and Investments Commission Act 2001</i>	236
4	<i>Crimes (Taxation Offences) Act 1980</i>	236
5	<i>Customs Administration Act 1985</i>	236
6	<i>Development Allowance Authority Act 1992</i>	236
7	<i>Energy Grants (Cleaner Fuels) Scheme Act 2004</i>	237
8	<i>Energy Grants (Credits) Scheme Act 2003</i>	238
9	<i>Excise Act 1901</i>	238
10	<i>First Home Saver Accounts Act 2008</i>	238
11	<i>Franchise Fees Windfall Tax (Collection) Act 1997</i>	239
12	<i>Freedom of Information Act 1982</i>	239
13	<i>Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986</i>	240
14	<i>Income Tax Assessment Act 1936</i>	240
15	<i>Income Tax Assessment Act 1997</i>	240
16	<i>Income Tax (Transitional Provisions) Act 1997</i>	243
17	<i>Inspector-General of Intelligence and Security Act 1986</i>	243
18	<i>International Tax Agreements Act 1953</i>	243
19	<i>Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act 1987</i>	244
20	<i>Pooled Development Funds Act 1992</i>	244
21	<i>Privacy Act 1988</i>	244
22	<i>Product Grants and Benefits Administration Act 2000</i>	244
23	<i>Product Stewardship (Oil) Act 2000</i>	245
24	<i>Retirement Savings Accounts Act 1997</i>	245
25	<i>Small Superannuation Accounts Act 1995</i>	245
26	<i>Superannuation Contributions Tax (Assessment and Collection) Act 1997</i>	245



1	<i>Superannuation Contributions Tax (Members of Constitutionally Protected Superannuation</i>	
2	<i>Funds) Assessment and Collection Act 1997</i>	246
3	<i>Superannuation (Government Co-contribution for Low Income Earners) Act 2003</i>	246
4	<i>Superannuation Guarantee (Administration) Act 1992</i>	247
5	<i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i>	247
6	<i>Superannuation (Self Managed Superannuation Funds) Taxation Act 1987</i>	247
7	<i>Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999</i>	248
8	<i>Tax Agent Services Act 2009</i>	248
9	<i>Taxation Administration Act 1953</i>	253
10	<i>Taxation (Interest on Overpayments and Early Payments) Act 1983</i>	256
11	<i>Termination Payments Tax (Assessment and Collection) Act 1997</i>	256
12	<i>Trust Recoupment Tax Assessment Act 1985</i>	256
13	Part 2—Application, transitional and savings provisions	257
14	<b>Schedule 3—Other amendments</b>	259
15	<i>Income Tax Assessment Act 1936</i>	259
16	<i>Income Tax Assessment Act 1997</i>	259
17	<i>Taxation Administration Act 1953</i>	261
18	<b>Schedule 4—Repeal</b>	263
19	<i>A New Tax System (Bonuses for Older Australians) Act 1999</i>	263
20	<b>Schedule 5—Regulations about transitional matters</b>	263
21	Bill for an Act to amend the law relating to confidentiality of information acquired under the taxation laws, and for	
22	other purposes	
23	The Parliament of Australia enacts:	
24	<b>1 Short title</b>	
25	This Act may be cited as the <i>Tax Laws Amendment (Confidentiality of Taxpayer Information) Act</i>	
26	2010.	

1 **2 Commencement**

2 (1) Each provision of this Act specified in column 1 of the table commences, or is taken to have  
 3 commenced, in accordance with column 2 of the table. Any other statement in column 2 has  
 4 effect according to its terms.

5

Commencement information		
Column 1	Column 2	Column 3
Provision(s)	Commencement	Date/Details
1. Sections 1 to 3 and anything in this Act not elsewhere covered by this table	The day this Act receives the Royal Assent.	
2. Schedules 1 to 5	The day after this Act receives the Royal Assent.	

6 Note: This table relates only to the provisions of this Act as originally enacted. It will not be  
 7 amended to deal with any later amendments of this Act.

8 (2) Any information in Column 3 of the table is not part of this Act. Information may be inserted in this  
 9 column, or information in it may be edited, in any published version of this Act.

10 **3 Schedule(s)**

11 Each Act that is specified in a Schedule to this Act is amended or repealed as set out in the  
 12 applicable items in the Schedule concerned, and any other item in a Schedule to this Act has  
 13 effect according to its terms.

14 **Schedule 1—Confidentiality of taxpayer information**15 **Part 1—Main amendment**16 **Taxation Administration Act 1953**17 **1 Division 365 in Schedule 1**

18

1 Repeal the Division, substitute:

2 **Division 355—Confidentiality of taxpayer information**

3 **Table of Subdivisions**

4 Guide to Division 355

5 355-A Objects and application of Division

6 355-B Disclosure of protected information by taxation officers

7 355-C On-disclosure of protected information by other people

8 355-D Disclosure of protected information that has been unlawfully acquired

9 355-E Other matters

10 **Guide to Division 355**

11 **355-1 What this Division is about**

12 The disclosure of information about the tax affairs of a particular entity is prohibited, except in  
13 certain specified circumstances.

14 Those exceptions are designed having regard to the principle that disclosure of information  
15 should be permitted only if the public benefit derived from the disclosure outweighs the entity's  
16 privacy.

17 **Note:** This Division contains the main circumstances in which protected tax information can  
18 be disclosed. A number of other Commonwealth laws also allow for the disclosure of,  
19 or access to, such information in limited circumstances. Some of these other laws are  
20 as follows:

- 21 • sections 32 and 33 of the *Auditor-General Act 1997*;
- 22 • section 15 of the *Inspector-General of Taxation Act 2003*;
- 23 • section 9 of the *Ombudsman Act 1976*;
- 24 • section 44 of the *Privacy Act 1988*.

25 **Subdivision 355A—Objects and application of Division**

26 **Table of sections**

27 355-10 Objects of Division

---

1                    355-15    Application of Division

2                    **355-10 Objects of Division**

3                    The objects of this Division are:

- 4                    (a) to protect the confidentiality of taxpayers' affairs by imposing strict obligations on <sup>\*</sup> taxation  
5                    officers (and others who acquire protected tax information), and so encourage taxpayers  
6                    to provide correct information to the Commissioner; and  
7                    (b) to facilitate efficient and effective government administration and law enforcement by  
8                    allowing disclosures of protected tax information for specific, appropriate purposes.

9                    **355-15 Application of Division**

10                   This Division applies in relation to the following entities in the same way as it applies in relation to  
11                   <sup>\*</sup> taxation officers:

- 12                   (a) an entity engaged to provide services relating to the Australian Taxation Office;  
13                   (b) an individual employed by, or otherwise performing services for, an entity referred to in  
14                   paragraph (a);  
15                   (c) an individual:  
16                          (i) appointed or employed by, or performing services for, the Commonwealth or an  
17                          authority of the Commonwealth; and  
18                          (ii) performing functions or exercising powers under or for the purposes of a <sup>\*</sup> taxation  
19                          law.

20                   **Subdivision 355-B—Disclosure of protected information by taxation officers**

21                   **Guide to Subdivision 355-B**

22                   **355-20 What this Subdivision is about**

23                   The main protection for taxpayer confidentiality is in this Subdivision. It is an offence for taxation  
24                   officers to disclose tax information that identifies an entity, or is reasonably capable of being used  
25                   to identify an entity, except in certain specified circumstances.



## 1 Table of sections

## 2 Operative provisions

3 355-25 Offence—disclosure of protected information by taxation officers

4 355-30 Meaning of *protected information* and *taxation officer*

5 355-35 Consent is not a defence

6 355-40 Generality of Subdivision not limited

7 355-45 Exception—disclosure of publicly available information

8 355-50 Exception—disclosure in performing duties

9 355-55 Exception—disclosure to Ministers

10 355-60 Limits on disclosure to Ministers

11 355-65 Exception—disclosure for other government purposes

12 355-70 Exception—disclosure for law enforcement and related purposes

13 355-75 Limits on disclosure to courts and tribunals

## 14 Operative provisions

## 15 355-25 Offence—disclosure of protected information by taxation officers

16 (1) An entity commits an offence if:

17 (a) the entity is or was a taxation officer; and

18 (b) the entity:

19 (i) makes a record of information; or

20 (ii) discloses information to another entity (other than the entity to whom the information  
21 relates or an entity covered by subsection (2)) or to a court or tribunal; and

22 (c) the information is protected information; and

23 (d) the information was acquired by the first-mentioned entity as a taxation officer.

24 Penalty: Imprisonment for 2 years.

25 (2) An entity (the *covered entity*) is covered by this subsection in relation to protected information  
26 that relates to another entity (the *primary entity*) if:

- 1 (a) the covered entity is the primary entity's registered tax agent or BAS agent; or
- 2 (b) the covered entity is a legal practitioner representing the primary entity in relation to the
- 3 primary entity's tax affairs; or
- 4 (c) the primary entity is an incapacitated entity and the covered entity is a representative of
- 5 the incapacitated entity; or
- 6 (d) the covered entity is the primary entity's legal personal representative; or
- 7 (e) the covered entity is the primary entity's guardian where the primary entity is a minor or
- 8 suffers from mental incapacity; or
- 9 (f) the covered entity and the primary entity are members of the same consolidated group or
- 10 MEC group; or
- 11 (g) the covered entity is a representative of the primary entity who has been nominated by the
- 12 primary entity in the approved form to act on that entity's behalf with respect to protected
- 13 information.

14 **355-30 Meaning of protected information and taxation officer**

- 15 (1) *Protected information* means information that:
- 16 (a) was disclosed or obtained under or for the purposes of a law that was a taxation law
- 17 (other than the *Tax Agent Services Act 2009*) when the information was disclosed or
- 18 obtained; and
- 19 (b) relates to the affairs of an entity; and
- 20 (c) identifies, or is reasonably capable of being used to identify, the entity.
- 21 Note: Tax file numbers do not constitute protected information because they are not, by
- 22 themselves, reasonably capable of being used to identify an entity. For offences
- 23 relating to tax file numbers, see Subdivision BA of Division 2 of Part III.
- 24 (2) *Taxation officer* means:
- 25 (a) the Commissioner or a Second Commissioner of Taxation; or
- 26 (b) an individual appointed or engaged under the *Public Service Act 1999* and performing
- 27 duties in the Australian Taxation Office.
- 28 Note: This Division applies to certain other entities as if they were taxation officers: see
- 29 section 355-15.

1 **355-35 Consent is not a defence**

2 It is not a defence to a prosecution for an offence against section 355-25 that the entity to whom  
3 the information relates has consented to:

- 4 (a) the making of the record; or  
5 (b) the disclosure of the information.

6 **355-40 Generality of Subdivision not limited**

7 Except as provided by section 355-60, nothing in this Subdivision limits the generality of anything  
8 else in it.

9 Note: This means that each provision in this Subdivision (other than section 355-60) has an  
10 independent operation and is not to be interpreted by reference to any other provision  
11 within the Subdivision.

12 **355-45 Exception—disclosure of publicly available information**

13 Section 355-25 does not apply if the information was already available to the public (otherwise  
14 than as a result of a contravention of section 355-25, 355-155 or 355-265).

15 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see  
16 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

17 **355-60 Exception—disclosure in performing duties**

18 (1) Section 355-25 does not apply if:

- 19 (a) the entity is a <sup>\*</sup>taxation officer; and  
20 (b) the record or disclosure is made in performing the entity's duties as a taxation officer.

21 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection:  
22 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

23 (2) Without limiting subsection (1), records or disclosures made in performing duties as a <sup>\*</sup>taxation  
24 officer include those mentioned in the following table:

25

Records or disclosures in performing duties		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	any entity, court or tribunal	is for the purpose of administering any

Records or disclosures in performing duties		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		* taxation law.
2	any entity, court or tribunal	is for the purpose of the making, or proposed or possible making, of an order under the <i>Proceeds of Crime Act 2002</i> that is related to a * taxation law.
3	any entity, court or tribunal	is for the purpose of criminal, civil or administrative proceedings (including merits review or judicial review) that are related to a * taxation law.
4	any entity	is for the purpose of responding to a request for a statement of reasons under the <i>Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977</i> in relation to a decision made under a * taxation law.
5	any entity	is for the purpose of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) determining whether to make an ex gratia payment; or</li> <li>(b) administering such a payment;</li> </ul> in connection with administering a * taxation law.
6	any entity	is for the purpose of enabling the entity to understand or comply with its obligations under a * taxation law.
7	the Secretary of the Department of the Treasury	(a) is of information that does not include the name, contact details or * ABN of any entity; and (b) is for the purpose of:



---

 Records or disclosures in performing duties
 

---

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		(i) the design of a taxation law; or (ii) the amendment of a taxation law.
8	any board or member of a board performing a function or exercising a power under a taxation law	is for the purpose of performing that function or exercising that power.
9	a competent authority referred to in an international agreement (within the meaning of section 23 of the <i>International Tax Agreements Act 1953</i> )	is for the purpose of exchanging information under such an international agreement.

---

## 355-65 Exception—disclosure to Ministers

Section 355-25 does not apply if:

- (a) the entity is a taxation officer; and
- (b) an item in the following table covers the making of the record or the disclosure:

---

 Records or disclosures to Ministers
 

---

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	any Minister	is for the purpose of enabling the Minister to exercise a power or perform a function under a taxation law.
2	the Minister	(a) is about an entity; and (b) is for the purpose of enabling the Minister to respond directly to the entity in relation to a representation made by the entity to: (i) the Minister; or (ii) another member of a House of the Parliament.

---

---

**Records or disclosures to Ministers**


---

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
3	the Minister	is for the purpose of informing decisions made under the scheme known as the Compensation for Detriment Caused by Defective Administration Scheme.
4	the *Finance Minister	is for the purpose of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) the making, or possible making, of a payment referred to in section 33 of the <i>Financial Management and Accountability Act 1997</i> (about act of grace payments) in connection with administering a *taxation law; or</li> <li>(b) the waiver, or possible waiver, of a *tax debt under section 34 of that Act.</li> </ul>
5	any Minister	is for the purpose of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) determining whether to make an ex gratia payment; or</li> <li>(b) administering such a payment.</li> </ul>

1 Note 1: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see  
2 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

3 Note 2: Section 19A of the *Acts Interpretation Act 1901* provides that the expression "the  
4 Minister", as used in table items 2 and 3, refers to the Minister or Ministers  
5 administering the relevant provision.

6 **355-60 Limits on disclosure to Ministers**

7 (1) Sections 355-45 and 355-55 are the only exceptions to the prohibition in section 355-25 on which  
8 an entity who has acquired \*protected information as a \*taxation officer can rely in making a  
9 record of the information for, or disclosing the information to, a Minister, whether or not provided  
10 to a Minister in the course of, or for the purposes of or incidental to, the transacting of the  
11 business of a House of the Parliament or of a committee of one or both Houses of the Parliament.

1 Note: Disclosures that are not prohibited by section 355-25 are not affected by this  
 2 subsection. For example, a taxation officer may disclose information to a Minister if the  
 3 Minister is the entity to whom the information relates, or is an entity covered by  
 4 subsection 355-25(2) in relation to the information.

5 (2) Subsection (1) has effect despite section 16 of the *Parliamentary Privileges Act 1987*, and that  
 6 section does not operate to the extent that it would otherwise apply to a disclosure of protected  
 7 information by a taxation officer to a Minister.

8 Note: This subsection does not limit the operation of section 16 of the *Parliamentary*  
 9 *Privileges Act 1987* in any other respect. That section continues to operate, for  
 10 example, to enable taxation officers to disclose protected information to a committee  
 11 of one or both Houses of the Parliament.

12 **355-65 Exception—disclosure for other government purposes**

13 (1) Section 355-25 does not apply if:

- 14 (a) the entity is a taxation officer; and  
 15 (b) an item in a table in this section covers the making of the record or the disclosure.

16 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection:  
 17 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

18 *Table 1—Records or disclosures relating to social welfare, health or safety*

19 (2) Table 1 is as follows:

20

Table 1: Records or disclosures relating to social welfare, health or safety		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	an Agency Head (within the meaning of the <i>Public Service Act 1999</i> ) of an agency (within the meaning of that Act) dealing with matters relating to the social security law (within the meaning of subsection 23(17) of the <i>Social Security Act 1991</i> )	is for the purpose of administering that law.
2	the Health Secretary	is for the purpose of administering any law

Table 1: Records or disclosures relating to social welfare, health or safety

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		of the Australian Capital Territory or of the Northern Territory which is administered by the *Health Minister.
3	the Repatriation Commission	is for the purpose of administering any *Commonwealth law relating to pensions.
4	the *Education Secretary	is for the purpose of administering any *Commonwealth law relating to pensions, allowances or benefits.
5	the *Education Secretary	is for the purpose of administering any *Commonwealth law relating to financial assistance to students.
6	the *Families Secretary	is for the purpose of administering the <i>A New Tax System (Family Assistance) (Administration) Act 1999</i> .
7	the Child Support Registrar	is for the purpose of administering the <i>Child Support (Registration and Collection) Act 1988</i> or the <i>Child Support (Assessment) Act 1989</i> .
8	the Chief Executive Officer of Medicare Australia	is for the purpose of administering Part 2-2 (about premiums reduction and incentive payment schemes) or 6-4 (about administration of those schemes) of the <i>Private Health Insurance Act 2007</i> .
9	an *Australian government agency	is necessary for the purpose of preventing or lessening: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) a serious threat to an individual's life, health or safety; or</li> </ul>



Table 1: Records or disclosures relating to social welfare, health or safety

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		(b) a serious threat to public health or public safety.

1

2

Table 2—Records or disclosures relating to superannuation or finance

3

(3) Table 2 is as follows:

4

Table 2: Records or disclosures relating to superannuation or finance

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	a financial sector supervisory agency (within the meaning of section 3 of the <i>Australian Prudential Regulation Authority Act 1998</i> )	(a) is of information that was obtained under or in relation to the <i>Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999</i> ; and  (b) is for the purpose of the agency performing any of its functions or exercising any of its powers.
2	(a) an agency having the function, in Australia or in a foreign country, of supervising or regulating financial institutions; or  (b) any other agency (including a foreign agency) specified in the regulations	(a) is of information that was obtained under or in relation to the <i>Superannuation (Self Managed Superannuation Funds) Taxation Act 1987</i> or the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i> ; and  (b) is for the purpose of performing any of its functions or exercising any of its powers; and  (c) is made in accordance with the conditions (if any) imposed by the regulations in relation to the disclosure

Table 2: Records or disclosures relating to superannuation or finance		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		of information under this item.
3	the Superannuation Complaints Tribunal established by section 6 of the <i>Superannuation (Resolution of Complaints) Act 1993</i>	(a) is of information that was obtained under or in relation to the <i>Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999</i> ; and  (b) is for the purpose of the Tribunal performing any of its functions or exercising any of its powers.
4	the Australian Prudential Regulation Authority (APRA)	is for the purpose of administering:  (a) the <i>Financial Institutions Supervisory Levies Collection Act 1998</i> ; or  (b) the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i> .
5	APRA	(a) is of information that was obtained under or in relation to the <i>Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999</i> ; and  (b) is for the purpose of APRA performing any of its functions or exercising any of its powers.
6	APRA	is for the purpose of APRA performing any of its functions or exercising any of its powers in relation to FHSAs.
7	an individual who is or was an employee (within the meaning of the <i>Superannuation Guarantee (Administration) Act 1992</i> )	(a) is of information that relates to the Commissioner's response to a complaint by the individual about a failure by the individual's employer or former employer to comply with the

Table 2: Records or disclosures relating to superannuation or finance		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		<p>employer's obligations under the <i>Superannuation Guarantee (Administration) Act 1992</i> in relation to the employee; and</p> <p>(b) does not relate to the general financial affairs of the employer.</p>
8	any entity, court or tribunal	<p>is of information that was obtained under, or for the purposes of the <i>Superannuation (Self Managed Superannuation Funds) Taxation Act 1987</i> or the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i> and is for the purpose of all or any of the following:</p> <p>(a) identifying a particular self-managed superannuation fund;</p> <p>(b) enabling members of the public to contact persons who perform functions in relation to a particular self-managed superannuation fund;</p> <p>(c) enabling the Commissioner to provide an opinion to members of the public as to whether or not a particular self-managed superannuation fund is a complying superannuation fund in relation to a particular income year for the purposes of Division 2 of Part 5 of the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i>;</p> <p>(d) describing activity engaged in, or proposed to be engaged in, by the</p>

Table 2: Records or disclosures relating to superannuation or finance

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		Commissioner in relation to a breach or suspected breach by a person of a provision of the <i>Superannuation (Self Managed Superannuation Funds) Taxation Act 1987</i> or the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i> .

1

2

Table 3—Records or disclosures relating to corporate regulation, business, research or policy

3

(4) Table 3 is as follows:

4

Table 3: Records or disclosures relating to corporate regulation, business, research or policy

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	the Australian Securities and Investments Commission (ASIC)	is for the purpose of investigation or enforcement activities relating to a provision of a law that: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) is administered by ASIC; and</li> <li>(b) imposes a pecuniary penalty or creates an offence.</li> </ul>
2	ASIC	(a) is of information that was obtained under or in relation to the <i>Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999</i> ; and <ul style="list-style-type: none"> <li>(b) is for the purpose of ASIC performing any of its functions or exercising any of its powers.</li> </ul>
3	ASIC	is of information relating to superannuation



Table 3: Records or disclosures relating to corporate regulation, business, research or policy		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		and is for the purpose of administering: (a) the <i>Superannuation Industry (Supervision) Act 1993</i> ; or (b) Chapter 7 of the <i>Corporations Act 2001</i> (about financial services and markets); or (c) Division 2 of Part 2 of the <i>Australian Securities and Investments Commission Act 2001</i> (about unconscionable conduct and consumer protection in relation to financial services).
4	ASIC	is for the purpose of administering Chapter 5A of the <i>Corporations Act 2001</i> (relating to deregistration, and transfer of registration, of companies).
5	ASIC	is for the purpose of ASIC performing any of its functions or exercising any of its powers in relation to <sup>*</sup> FHSAs.
6	Innovation Australia established under section 6 of the <i>Industry Research and Development Act 1986</i>	is for the purpose of administering any <sup>*</sup> Commonwealth law relating to venture capital.
7	the Secretary of the Department of the Treasury	is for the purpose of briefing the Treasurer in relation to a decision that the Treasurer may make under the <i>Foreign Acquisitions and Takeovers Act 1975</i> .
8	the Secretary of the Department of the Treasury	(a) is of information that does not include the name, contact details or <sup>*</sup> ABN of

Table 3: Records or disclosures relating to corporate regulation, business, research or policy

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		any entity; and
		(b) is for the purpose of that Department estimating or analysing taxation revenue or estimating the cost of policy proposals.

1

2

Table 4—Records or disclosures relating to other taxation matters

3

(5) Table 4 is as follows:

4

Table 4: Records or disclosures relating to other taxation matters

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	a State taxation officer, or a Territory taxation officer, within the meaning of subsection 13D(1) of this Act	is for the purpose of administering a <sup>*</sup> State law or <sup>*</sup> Territory law relating to taxation, if a State taxation officer or a Territory taxation officer is authorised by law to communicate information obtained under the State law or Territory law to the Commissioner.
2	a State taxation officer, or a Territory taxation officer, within the meaning of subsection 13D(1) of this Act	is of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) information obtained under or in relation to the <i>First Home Saver Accounts Act 2008</i>; or</li> <li>(b) rental information or residential address information; and is for the purpose of administering the <i>First Home Owner Grant Act 2000</i> of New South Wales, or a similar <sup>*</sup>State law or</li> </ul>

Table 4: Records or disclosures relating to other taxation matters		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		* Territory law.
3	the Development Allowance Authority established by section 94 of the <i>Development Allowance Authority Act 1992</i>	is for the purpose of: (a) administering that Act; or (b) Part III of this Act (prosecutions and offences), in so far as that Part applies in relation to the <i>Development Allowance Authority Act 1992</i> .
4	an individual who holds an office of a State or Territory, being an office prescribed for the purpose of this table item	(a) is of information that relates to alcoholic beverages; and (b) is for the purpose of the individual administering an * arrangement for the rebate, refund or other payment or credit by a State or Territory in respect of alcoholic beverages.

1

2

Table 5—Records or disclosures relating to rehabilitation or compensation

3

(6) Table 5 is as follows:

4

Table 5: Records or disclosures relating to rehabilitation or compensation		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	an authority of the Commonwealth established under a * Commonwealth law relating to rehabilitation or compensation	is for the purpose of performing any of its functions or exercising any of its powers under that law.
2	the * Defence Secretary	is for the purpose of administering any * Commonwealth law relating to payments in

Table 5: Records or disclosures relating to rehabilitation or compensation

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		respect of dependants of members of the Defence Force.
3	an authority of a State or Territory that administers a 'workers' compensation law	(a) is of information that relates to amounts withheld under Part 2-5 in Schedule 1 to this Act (about PAYG withholding); and (b) is for the purpose of ensuring that employers comply with their obligations relating to insurance or the imposition of a levy under that law.

Table 6—Records or disclosures relating to the environment

(7) Table 6 is as follows:

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	the 'Environment Secretary	is for the purpose of administering cleaner fuel grants.
2	the 'Environment Secretary	is for the purpose of administering product stewardship (oil) benefits.

Table 7—Records or disclosures relating to miscellaneous matters

(8) Table 7 is as follows:

ศูนย์วิจัยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



Table 7: Records or disclosures relating to miscellaneous matters

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	the Australian Statistician	is for the purpose of administering the <i>Census and Statistics Act 1905</i> .
2	the Chief Executive Officer of Customs	is for the purpose of administering a law of customs (within the meaning of the <i>Customs Administration Act 1985</i> ).
3	the *Immigration Secretary	is for the purpose of assisting in locating persons who are unlawfully in Australia.
4	the *Immigration Secretary	(a) is of information that relates to a holder or former holder of a visa, or an approved sponsor (within the meaning of the <i>Migration Act 1958</i> ) or former approved sponsor of a person for a visa, whose identity is disclosed to a *taxation officer under section 140V of that Act; and  (b) is for a purpose that is relevant to:  (i) the exercise of the Minister's powers under Division 3A of Part 2 of that Act or regulations made under that Division; or  (ii) the exercise of the Minister's powers under Part 8D of that Act, to the extent that it relates to a contravention of a civil penalty provision in Division 3A of Part 2 of that Act; or  (iii) the administration of Division 3A of Part 2 of that Act or regulations made under that Division.
5	the Fair Work Ombudsman (within the meaning of the <i>Fair Work Act 2009</i> )	(a) is of the fact of an entity's actual or reasonably suspected non-compliance with a *taxation law; and

Table 7: Records or disclosures relating to miscellaneous matters

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
		(b) is for the purpose of ensuring the entity's compliance with the <i>Fair Work Act 2009</i> .
6	the Attorney-General of a State or Territory	(a) is of information that relates to non-compliance of a private ancillary fund or charity with an Australian law; and  (b) is for the purpose of the administration of an Australian law governing trusts and charities.

1

2 (9) To avoid doubt, the exception in table item 7 in table 2 in subsection (3) has effect even if at the  
3 time the complaint referred to in that item is made it is in dispute or uncertain whether the  
4 individual is an employee or former employee of the employer.

5 **355-70 Exception—disclosure for law enforcement and related purposes**

6 (1) Section 355-25 does not apply if:

- 7 (a) the entity is the Commissioner or a taxation officer authorised by the Commissioner to  
8 make the record or disclosure; and  
9 (b) an item in the table in this subsection covers the making of the record or the disclosure.

10 Note 1: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection:  
11 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

12 Note 2: The Commissioner is required to include in an annual report information about  
13 disclosures made under this subsection; see section 3B.

14

**Records or disclosures for law enforcement and related purposes**

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
1	an authorised law enforcement	is for the purpose of:

Records or disclosures for law enforcement and related purposes		
Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
	agency officer, or a court or tribunal	(a) investigating a serious offence; or (b) enforcing a law, the contravention of which is a serious offence; or (c) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order.
2	an authorised ASIO officer	is for the purpose of performing ASIO's functions under subsection 17(1) of the <i>Australian Security Intelligence Organisation Act 1979</i> .
3	a Project Wickenby officer, or a court or tribunal	(a) is for or in connection with a purpose of the Project Wickenby taskforce; and (b) is made before 1 July 2013, or a later prescribed day.
4	a taskforce officer of a prescribed taskforce, or a court or tribunal	(a) is for or in connection with a purpose of the prescribed taskforce; and (b) is made within the time limit, if any, prescribed by the regulations.
5	a Royal Commission in respect of which Letters Patent issued by the Governor-General declare that the Royal Commission is a Royal Commission to which this table item applies, or a member of such a Royal Commission	is for the purpose of the Royal Commission conducting its inquiry.
6	one or more of the following bodies:  (a) a Royal Commission of a State or a Territory prescribed by the	is for the purpose of:  (a) investigating a serious offence; or (b) enforcing a law, the contravention of

---

**Records or disclosures for law enforcement and related purposes**


---

Item	The record is made for or the disclosure is to ...	and the record or disclosure ...
	regulations for the purposes of this table item;	which is a serious offence; or
	(b) a commission of inquiry of a State or a Territory prescribed by the regulations for the purposes of this table item;	(c) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order.
	(c) a board of inquiry of a State or a Territory prescribed by the regulations for the purposes of this table item	

---

1                    *Meaning of various terms*

2                    (2) *Authorised ASIO officer* means:

- 3                    (a) the Director-General of Security holding office under the *Australian Security Intelligence*  
4                    *Organisation Act 1979*; or
- 5                    (b) any other individual employed under paragraph 84(1)(a) or (b) of that Act who has been  
6                    authorised in writing by the Director-General of Security to perform the functions of an  
7                    authorised ASIO officer under this Act.

8                    (3) *Authorised law enforcement agency officer* means:

- 9                    (a) the head of a law enforcement agency; or
- 10                    (b) an officer of a law enforcement agency, or a person engaged by, or otherwise performing  
11                    services for, a law enforcement agency, authorised in writing by the head of the agency to  
12                    perform the functions of an authorised law enforcement agency officer under this Act.

13                    (4) *Law enforcement agency* means:

- 14                    (a) the Australian Federal Police; or
- 15                    (b) the police force of a State or Territory; or



- 1 (c) the Office of the Director of Public Prosecutions established by section 5 of the *Director of*  
2 *Public Prosecutions Act 1983*; or
- 3 (d) the Australian Commission for Law Enforcement Integrity; or
- 4 (e) the Australian Crime Commission; or
- 5 (f) the Independent Commission Against Corruption established by the *Independent*  
6 *Commission Against Corruption Act 1988* of New South Wales; or
- 7 (g) the New South Wales Crime Commission; or
- 8 (h) the Police Integrity Commission of New South Wales; or
- 9 (i) the Office of Police Integrity of Victoria; or
- 10 (j) the Crime and Misconduct Commission of Queensland; or
- 11 (k) the Corruption and Crime Commission of Western Australia; or
- 12 (l) the Australian Securities and Investments Commission.
- 13 (5) *Proceeds of crime order* means an order, relating to an entity's commission of a <sup>\*</sup>serious offence,  
14 under:
- 15 (a) Chapter 2 (about confiscation of property in relation to certain offences) or Division 1 of  
16 Part 3-1 (about examination orders) of the *Proceeds of Crime Act 2002*; or
- 17 (b) Part II (about confiscation) or III (about control of property liable to confiscation) of the  
18 *Proceeds of Crime Act 1987*; or
- 19 (c) a <sup>\*</sup>State law or <sup>\*</sup>Territory law corresponding to a law referred to in paragraph (a) or (b); or
- 20 (d) Division 3 of Part XIII (about recovery of pecuniary penalties for dealings in narcotic  
21 goods) of the *Customs Act 1901*.
- 22 (6) An entity is a *Project Wickenby officer* if the entity:
- 23 (a) holds an office in, is employed in, or is performing services for:
- 24 (i) a <sup>\*</sup>Project Wickenby taskforce agency; or
- 25 (ii) a <sup>\*</sup>Project Wickenby taskforce supporting agency; and
- 26 (b) performs duties that relate to a <sup>\*</sup>purpose of the Project Wickenby taskforce.
- 27 (7) The following agencies are *Project Wickenby taskforce agencies*:
- 28 (a) the Australian Taxation Office;

- 1 (b) the Australian Crime Commission;
- 2 (c) the Australian Federal Police;
- 3 (d) the Australian Securities and Investments Commission;
- 4 (e) the Office of the Director of Public Prosecutions;
- 5 (f) a prescribed agency.
- 6 (8) The following agencies are *Project Wickenby taskforce supporting agencies*:
- 7 (a) the Attorney-General's Department;
- 8 (b) the Australian Transaction Reports and Analysis Centre;
- 9 (c) the Australian Government Solicitor;
- 10 (d) a prescribed agency.
- 11 (9) The *purposes of the Project Wickenby taskforce* are to:
- 12 (a) detect; and
- 13 (b) deter; and
- 14 (c) investigate; and
- 15 (d) enforce the law relating to;
- 16 the promotion of or participation in arrangements of an international character, or purported
- 17 international character, that relate to one or more of the following:
- 18 (e) tax avoidance or evasion;
- 19 (f) breaches of laws regulating financial markets and corporations;
- 20 (g) criminal activity in the nature of fraud or obtaining benefits by deception (including
- 21 deceiving investors or creditors);
- 22 (h) money laundering;
- 23 (i) concealing income or assets.
- 24 (10) *Serious offence* means an offence against an Australian law that is punishable by imprisonment
- 25 for a period exceeding 12 months.
- 26 (11) An entity is a *taskforce officer* of a prescribed taskforce if:
- 27 (a) the entity holds an office in, is employed in, or is performing services for, an agency in the
- 28 prescribed taskforce; and

- 1 (b) the entity's duties relate to a purpose of the prescribed taskforce.
- 2 (12) The regulations may prescribe a taskforce for the purposes of item 4 of the table in  
3 subsection (1). A major purpose of the taskforce must be protecting the public finances of  
4 Australia.
- 5 (13) Without limiting subsection (12), regulations made for the purposes of item 4 of the table in  
6 subsection (1) may deal with the following matters:
- 7 (a) the purposes of the taskforce;
- 8 (b) the agencies in the taskforce.

9 **355-75 Limits on disclosure to courts and tribunals**

10 An entity who is or was a taxation officer is not to be required to disclose to a court or tribunal  
11 protected information that was acquired by the entity as a taxation officer except where it is  
12 necessary to do so for the purpose of carrying into effect the provisions of a taxation law.

13 Note: See also section 8ZK of this Act (about protection of witnesses).

14 **Subdivision 355-C—On disclosure of protected information by other people**

15 **Guide to Subdivision 355-C**

16 **355-150 What this Subdivision is about**

17 Someone who is not a taxation officer is prohibited from disclosing protected information, except  
18 in certain specified circumstances.

19 **Table of sections**

20 **Operative provisions**

21	355-155	Offence—on-disclosure of protected information by other people
22	355-160	Consent is not a defence
23	355-165	Generality of Subdivision not limited
24	355-170	Exception—on-disclosure of publicly available information

- 1           355-175 Exception—on-disclosure for original purpose  
 2           355-180 Exception—on-disclosure to Ministers in relation to statutory powers or functions  
 3           355-185 Exception—on-disclosure in relation to IGIS  
 4           355-190 Exception—on-disclosure in relation to ASIO  
 5           355-195 Exception—on-disclosure by Royal Commissions  
 6           355-200 Exception—records made in compliance with Australian laws  
 7           355-205 Limits on on-disclosure to courts or tribunals  
 8           355-210 Limits on on-disclosure to Ministers

9           **Operative provisions**

10          **355-155 Offence—on-disclosure of protected information by other people**

11                   An entity commits an offence if:

- 12                   (a) the entity:
- 13                               (i) makes a record of information; or
- 14                               (ii) discloses information to another entity (other than the entity to whom the information
- 15                                       relates or that entity's agent in relation to the information) or to a court or tribunal;
- 16                                       and
- 17                   (b) the information was acquired by the first-mentioned entity under an exception in this
- 18                                       Subdivision or in Subdivision 355-B; and
- 19                   (c) the first-mentioned entity did not acquire the information as a taxation officer.

20                   Penalty: Imprisonment for 2 years.

21                   Note: This section also covers information acquired by an entity (other than as a taxation

22                                       officer) before the commencement of this section under certain repealed or amended

23                                       provisions: see item 124 of Schedule 2 to the *Tax Laws Amendment (Confidentiality of*

24                                       *Taxpayer Information) Act 2010.*

25          **355-160 Consent is not a defence**

26                   It is not a defence to a prosecution for an offence against section 355-155 that the entity to whom

27                                       the information relates has consented to:

- 28                               (a) the making of the record; or



1 (b) the disclosure of the information.

2 **355-165 Generality of Subdivision not limited**

3 Except as provided in section 355-210 (about limits on disclosure to Ministers), nothing in this  
4 Subdivision limits the generality of anything else in it.

5 Note: This means that each provision in this Subdivision (other than section 355-210) has an  
6 independent operation and is not to be interpreted by reference to any other provision  
7 within the Subdivision.

8 **355-170 Exception—on disclosure of publicly available information**

9 Section 355-155 does not apply if the information was already available to the public (otherwise  
10 than as a result of a contravention of section 355-25, 355-155 or 355-265).

11 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see  
12 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

13 **355-175 Exception—on disclosure for original purpose**

14 (1) Section 355-155 does not apply if:

- 15 (a) the information was originally disclosed under an exception in Subdivision 355-B for a  
16 purpose specified in that exception (the *original purpose*); and  
17 (b) the information was acquired by the entity under this section or an exception in  
18 Subdivision 355-B; and  
19 (c) the record or disclosure is made by the entity for the original purpose, or in connection  
20 with the original purpose.

21 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection:  
22 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

23 *Instances of disclosures in connection with the original purpose*

24 (2) Without limiting subsection (1), a record or disclosure is made by the entity in connection with the  
25 original purpose if:

- 26 (a) the record is made for, or the disclosure is to, any entity, court or tribunal; and  
27 (b) the record or disclosure is for the purpose of criminal, civil or administrative proceedings  
28 (including merits review or judicial review) that are related to the original purpose.

*Multiple purposes*

(3) Subsection (1) has effect as if a record or disclosure made by the entity for a purpose specified in column 3 of the following table were made in connection with the original purpose:

Records or disclosures for purpose connected with the original purpose		
Item	Original purpose	Purpose connected with the original purpose
1	a purpose of the Project Wickenby taskforce	another purpose of that taskforce.
2	a purpose of a prescribed taskforce	another purpose of that taskforce.
3	one of the purposes specified in column 3 of item 1 of the table in subsection 355-70(1)	the other of those purposes.
4	one of the purposes specified in column 3 of item 6 of the table in subsection 355-70(1)	one of the other purposes specified in column 3 of item 6 of that table.

**355-180 Exception—on disclosure to Ministers in relation to statutory powers or functions**

Section 355-155 does not apply if:

- (a) the information was originally disclosed under an exception in Subdivision 355-B for a purpose specified in that exception (the *original purpose*); and
- (b) the record is made for, or the disclosure is to, a Minister who has a statutory power or function in relation to the original purpose; and
- (c) the record or disclosure is for the purpose of enabling the Minister to:
  - (i) decide whether to exercise the power or perform the function; or
  - (ii) exercise the power or perform the function.

Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

**355-185 Exception—on disclosure in relation to IGIS**

(1) Section 355-155 does not apply if:

- 1 (a) the entity is an authorised ASIO officer; and  
 2 (b) the record is made for, or the disclosure is to, the Inspector-General of Intelligence and  
 3 Security holding office under the *Inspector-General of Intelligence and Security Act 1986*  
 4 or a member of staff appointed to assist the Inspector-General under that Act; and  
 5 (c) the record or disclosure is for the purpose of performing the Inspector-General's, or the  
 6 member of staff's, duties in relation to ASIO or officers or employees of ASIO.

7 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection;  
 8 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

9 (2) Section 355-155 does not apply if:

- 10 (a) the entity is the Inspector-General of Intelligence and Security holding office under the  
 11 *Inspector-General of Intelligence and Security Act 1986* or a member of staff appointed to  
 12 assist the Inspector-General under that Act; and  
 13 (b) the information was acquired by the entity under subsection (1) or this paragraph; and  
 14 (c) the record or disclosure is for the purpose of performing the Inspector-General's, or the  
 15 officer's, duties in relation to ASIO or officers or employees of ASIO.

16 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection;  
 17 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

18 **355-190 Exception—on disclosure in relation to ASIO**

19 (1) Section 355-155 does not apply if:

- 20 (a) the entity is an authorised ASIO officer; and  
 21 (b) the record is made for, or the disclosure is to, an officer of a law enforcement agency; and  
 22 (c) the record or disclosure is for the purpose of, or in connection with:  
 23 (i) investigating a serious offence; or  
 24 (ii) enforcing a law, the contravention of which is a serious offence; or  
 25 (iii) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order.

26 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection;  
 27 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

28 (2) Section 355-155 does not apply if:

- 29 (a) the entity is an officer of a law enforcement agency; and

(b) the information was acquired by the entity under subsection (1) or this paragraph; and

(c) the record or disclosure is for the purpose of, or in connection with:

(i) investigating a serious offence; or

(ii) enforcing a law, the contravention of which is a serious offence; or

(iii) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order.

Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection: see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

#### 355-156 Exception—on disclosure by Royal Commissions

(1) Section 355-155 does not apply if:

(a) the entity is a member of a Royal Commission to which column 2 of item 5 of the table in subsection 355-70(1) relates; and

(b) the information was acquired by the entity under item 5 of the table in subsection 355-70(1); and

(c) the record or disclosure is in accordance with section 6P of the *Royal Commissions Act 1902*.

Note 1: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection: see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

Note 2: Section 6P of the *Royal Commissions Act 1902* sets out the circumstances in which a Royal Commission covered by that Act may disclose information it acquires in the course of its inquiry.

(2) Section 355-155 does not apply to particular information if the information was disclosed under subsection (1).

Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection: see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

#### 355-200 Exception—records made in compliance with Australian laws

Section 355-155 does not apply if the record is made in compliance with a requirement of an Australian law.

Example: The Australian Taxation Office obtains information about an entity from a credit reporting agency by giving a notice under section 264 of the *Income Tax Assessment Act 1936*. The agency is not committing an offence under section 355-155 by making a record of the disclosure in the entity's credit information file, as required by subsection 18K(5) of the *Privacy Act 1988*.



1 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section; see  
2 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

3 **355-205 Limitation on disclosure to courts or tribunals**

4 An entity is not to be required to disclose to a court or tribunal <sup>\*</sup>protected information that was  
5 acquired by the entity under Subdivision 355-B or this Subdivision, except where it is necessary  
6 to do so for the purpose of carrying into effect the provisions of a <sup>\*</sup>taxation law.

7 Note: See also section 8ZK of this Act (about protection of witnesses).

8 **355-210 Limitation on disclosure to Ministers**

9 (1) Sections 355-170, 355-180 and 355-195 are the only exceptions to the prohibition in  
10 section 355-155 on which an entity who has acquired <sup>\*</sup>protected information (otherwise than as a  
11 <sup>\*</sup>taxation officer) can rely in making a record of the information for, or disclosing the information  
12 to, a Minister, whether or not provided to a Minister in the course of, or for the purposes of or  
13 incidental to, the transacting of the business of a House of the Parliament or of a committee of one  
14 or both Houses of the Parliament.

15 Note: Disclosures that are not prohibited by section 355-155 are not affected by this  
16 subsection. For example, an entity may disclose information to a Minister if the  
17 Minister is the entity to whom the information relates, or is another entity's agent in  
18 relation to the information.

19 (2) Subsection (1) has effect despite section 16 of the *Parliamentary Privileges Act 1987*, and that  
20 section does not operate to the extent that it would otherwise apply to a disclosure of <sup>\*</sup>protected  
21 information by the entity to a Minister.

22 Note: This subsection does not limit the operation of section 16 of the *Parliamentary*  
23 *Privileges Act 1987* in any other respect. That section continues to operate, for  
24 example, to enable an entity to disclose protected information to a committee of one  
25 or both Houses of the Parliament.

26 **Subdivision 355-D—Disclosure of protected information that has been unlawfully acquired**

27 **Guide to Subdivision 355-D**

28 **355-260 What this Subdivision is about**

29 The disclosure of protected tax information that has been unlawfully acquired is prohibited.

## 1 Table of sections

## 2 Operative provisions

3 355-265 Offence—disclosure of protected information acquired in breach of a taxation law

4 355-270 Exception—disclosure of publicly available information

5 355-275 Exception—disclosure in relation to a taxation law

6 355-280 Limits on disclosure to courts and tribunals

## 7 Operative provisions

8 **355-265 Offence—disclosure of protected information acquired in breach of a taxation law**

9 An entity commits an offence if:

10 (a) the entity:

11 (i) makes a record of information; or

12 (ii) discloses information to another entity (other than the entity to whom the information  
13 relates or that entity's agent in relation to the information) or to a court or tribunal;

14 and

15 (b) the information is protected information; and

16 (c) the information was acquired by the entity in breach of a provision of a taxation law  
17 (including this provision); and

18 (d) the information was not acquired by the entity as a taxation officer.

19 Penalty: Imprisonment for 2 years.

20 **355-270 Exception—disclosure of publicly available information**21 Section 355-265 does not apply if the information was already available to the public (otherwise  
22 than as a result of a contravention of that section, or section 355-25 or 355-155).23 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see  
24 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.25 **355-275 Exception—disclosure in relation to a taxation law**

26 Section 355-265 does not apply:

- 1 (a) to the extent that the entity's actions are required or permitted by a taxation law or  
 2 reasonably necessary in order to comply with an obligation imposed by a taxation law; or  
 3 (b) if the record was made for or the information was disclosed:  
 4 (i) to a taxation officer; and  
 5 (ii) for a purpose connected with administering a taxation law.

6 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this section: see  
 7 subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

#### 8 365-280 Limits on disclosure to courts and tribunals

9 An entity is not to be required to disclose to a court or tribunal protected information that was  
 10 acquired by the entity under this Subdivision, except where it is necessary to do so for the  
 11 purpose of carrying into effect the provisions of a taxation law.

12 Note: See also section 8ZK of this Act (about protection of witnesses).

#### 13 Subdivision 365E—Other matters

#### 14 Guide to Subdivision 365E

#### 15 365-320 What this Subdivision is about

16 The Commissioner may require a taxation officer to make an oath of affirmation to protect  
 17 information.

18 The Federal Court has power to grant an injunction restraining an entity from engaging in conduct  
 19 that would constitute an offence against this Division.

#### 20 Table of sections

#### 21 Operative provisions

22 355-325 Oath or affirmation to protect information

23 355-330 Injunctions to prevent contravention of non-disclosure provisions

1 Operative provisions

2 355-325 Oath or affirmation to protect information

3 (1) A taxation officer must, if and when required by the Commissioner to do so, make an oath or  
4 affirmation to protect information in accordance with this Division.

5 (2) The Commissioner may determine, in writing:

6 (a) the form of the oath or affirmation; and

7 (b) the manner in which the oath or affirmation must be made.

8 355-330 Injunctions to prevent contravention of non-disclosure provisions

9 *Injunctions*

10 (1) If an entity has engaged, is engaging or is proposing to engage in any conduct that constituted,  
11 constitutes or would constitute an offence against this Division, the Federal Court of Australia  
12 may, on the application of the Commissioner, grant an injunction:

13 (a) restraining the entity from engaging in the conduct; and

14 (b) if in the court's opinion it is desirable to do so—requiring the entity to do any act or thing.

15 *Interim injunctions*

16 (2) If an application is made to the court for an injunction under subsection (1), the court may, before  
17 considering the application, grant an interim injunction restraining an entity from engaging in  
18 conduct of the kind referred to in that subsection pending the determination of the application.

19 *Discharge or variation of injunctions*

20 (3) The court may discharge or vary an injunction granted under this section.

21 *Exercise of power to grant injunctions*

22 (4) If an application is made to the court for the grant of an injunction restraining an entity from  
23 engaging in conduct of a particular kind, the power of the court to grant the injunction may be  
24 exercised:



- 1 (a) if the court is satisfied that the entity has engaged in conduct of that kind—whether or not it  
2 appears to the court that the entity intends to engage again, or to continue to engage, in  
3 conduct of that kind; or  
4 (b) if it appears to the court that, in the event that an injunction is not granted, it is likely that  
5 the entity will engage in conduct of that kind—whether or not the entity has previously  
6 engaged in conduct of that kind and whether or not there is an imminent danger of  
7 substantial damage to any other entity if the entity engages in conduct of that kind.

8 (5) The power of the court to grant an injunction requiring an entity to do a particular act or thing may  
9 be exercised:

- 10 (a) if the court is satisfied that the entity has refused or failed to do that act or thing—whether  
11 or not it appears to the court that the entity intends to refuse or fail again, or to continue to  
12 refuse or fail, to do that act or thing; or  
13 (b) if it appears to the court that, in the event that an injunction is not granted, it is likely that  
14 the entity will refuse or fail to do that act or thing—whether or not the entity has previously  
15 refused or failed to do that act or thing and whether or not there is an imminent danger of  
16 substantial damage to any other entity if the entity refuses or fails to do that act or thing.

17 *No undertakings as to damages*

- 18 (6) If the Commissioner makes an application to the court for the grant of an injunction under this  
19 section, the court must not require the Commissioner or any other entity, as a condition of the  
20 granting of an interim injunction, to give any undertakings as to damages.

21 *Other powers of the court unaffected*

- 22 (7) The powers conferred on the court under this section are in addition to, and not in derogation of,  
23 any other powers of the court, whether conferred by this Act or otherwise.

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1

2 **Part 2—Application of amendment**3 **2 Application of amendment**

4 The amendment made by item 1 of this Schedule applies to records and disclosures of information  
5 made on or after the commencement of this Schedule (whenever the information was acquired).

6 **3 Transitional—authorised representatives**

7 (1) If:

8 (a) at any time before the commencement of this item, an entity (the *covered entity*) had been  
9 nominated by another entity (the *primary entity*) to act on the primary entity's behalf with  
10 respect to protected information that relates to the primary entity; and

11 (b) immediately before the commencement of this item, the nomination was in force;

12 the covered entity is taken, on and after that commencement, to be an entity covered by subsection  
13 355-25(2) in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

14 (2) To avoid doubt, subitem (1) does not prevent the primary entity from revoking the nomination.

15



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1

2 Schedule 2—Consequential amendments

3 Part 1—Amendments

4 *Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977*

5 1 Paragraph (f) of Schedule 1

6 Repeal the paragraph.

7 *A New Tax System (Australian Business Number) Act 1999*8 2 Section 41 (paragraph (c) of the definition of *protected information*)

9 After “obtained under”, insert “, or in relation to,”.

10 *Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism Financing Act 2006*

11 3 Subsection 125(3)

12 Repeal the subsection, substitute:

13 *Application of Division 355 in Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953*

14 (3) Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953* applies in relation to  
 15 AUSTRAC information obtained by the Commissioner of Taxation or a taxation officer under  
 16 subsection (1) or (2) of this section as if a reference in that Division to a taxation law included a  
 17 reference to this Act or the *Financial Transaction Reports Act 1988*.

18 Note: Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953* deals with  
 19 confidentiality of taxation information.

20 4 Subsection 125(4)

21 Omit “Section 3C of”, substitute “Division 355 in Schedule 1 to”.

22 *Australian Crime Commission Act 2002*

23 5 At the end of subsection 19A(5)

24 Add:

1 Note: If the information is protected information (within the meaning of section 355-30 in  
 2 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*), the officer or person may  
 3 decline to disclose that information unless an exception in Division 355 in that  
 4 Schedule covers the disclosure.

5 6 At the end of subsection 20(4)

6 Add:

7 Note: If the information is protected information (within the meaning of section 355-30 in  
 8 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*), the officer or person may  
 9 decline to disclose that information unless an exception in Division 355 in that  
 10 Schedule covers the disclosure.

11 *Australian Securities and Investments Commission Act 2001*

12 7 Subsection 127(1AA)

13 Repeal the subsection.

14 *Crimes (Taxation Offences) Act 1980*

15 8 Section 4

16 Repeal the section, substitute:

17 4 Secrecy

18 Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953* has effect as if this Act were  
 19 part of that Act.

20 *Customs Administration Act 1985*

21 9 Section 16A

22 Repeal the section.

23 *Development Allowance Authority Act 1992*

24 10 Section 93AA (definition of *State taxation officer disclosure provision*)

25 Repeal the definition.

26 11 Paragraph 108(c)

27 Repeal the paragraph.



1 ~~12 After section 114~~

2 Insert:

3 ~~114A Disclosure of commercial-in-confidence information obtained in breach of this Act~~

4 (1) A person commits an offence if the person:

- 5 (a) makes a record of, discloses or otherwise makes use of information; and
- 6 (b) the information is commercial-in-confidence information for the purposes of section 114;
- 7 and
- 8 (c) the information was disclosed to or obtained by the person in breach of section 114; and
- 9 (d) the information was not disclosed to or obtained by the person because of performing
- 10 duties or functions under this Act.

11 Penalty: Imprisonment for 2 years.

12 (2) Subsection (1) does not apply:

- 13 (a) to the extent that the person's actions are required or permitted by this Act or reasonably
- 14 necessary in order to comply with an obligation imposed by this Act; or
- 15 (b) to a disclosure if the disclosure is:
- 16 (i) to the DAA or a person who is performing duties or functions under this Act; and
- 17 (ii) for a purpose connected with administering this Act.

18 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in this subsection:

19 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

20 (3) Except where it is necessary to do so for the purpose of carrying into effect the provisions of this

21 Act, a person must not be required to disclose to a court or tribunal a matter or thing with respect

22 to information in relation to which subsection (1) applies.

23 ~~13 Paragraph 118(b)~~

24 Repeal the paragraph.

25 ~~Energy Grants (Cleaner Fuels) Scheme Act 2004~~

26 ~~14 Section 3 (at the end of the role)~~

1 Add "This means, for example, that people who acquire information under this Act are subject to the  
2 confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration*  
3 *Act 1953*."

4 *Energy Grants (Credits) Scheme Act 2003*

5 15 At the end of section 3

6 Add:

7 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
8 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
9 to the *Taxation Administration Act 1953*.

10 *Excise Act 1901*

11 16 At the end of section 7

12 Add:

13 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
14 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
15 to the *Taxation Administration Act 1953*.

16 17 Section 159

17 Repeal the section.

18 *First Home Saver Accounts Act 2008*

19 18 At the end of subsection 3(1)

20 Add:

21 Note: An effect of this subsection is that people who acquire information under the specified  
22 provisions are subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355  
23 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

24 19 Section 18 (definition of protected information)

25 Repeal the definition.

26 20 Section 70

27 Repeal the section.

1 *Franchise Fees Windfall Tax (Collection) Act 1997*

2 21 At the end of section 5

3 Add:

4 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
5 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
6 to the *Taxation Administration Act 1953*.

7 *Freedom of Information Act 1982*

8 22 Schedule 3

9 Omit "*Crimes (Taxation Offences) Act 1980*, subsections 4(1A), (1) and (1AA)", substitute "*Crimes*  
10 *(Taxation Offences) Act 1980*, section 4".

11 23 Schedule 3

12 Omit "*Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986*, subsection 5(3)".

13 24 Schedule 3

14 Omit "*Income Tax Assessment Act 1936*, subsections 16(2), (4F), (4FA), (4JB) and (5C)".

15 25 Schedule 3

16 Omit "*Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act 1987*, subsection 17(3)".

17 26 Schedule 3

18 Omit "*Taxation Administration Act 1953*, section 355-5 in Schedule 1", substitute "*Taxation*  
19 *Administration Act 1953*, sections 355-25, 355-155 and 355-265 in Schedule 1".

20 27 Schedule 3

21 Omit "*Taxation Administration Act 1953*, subsections 3C(2), 3G(6) and (9) and 3H(5) and (8),  
22 paragraph 8WB(1)(c) and subsection 8XB(1)", substitute "*Taxation Administration Act 1953*, paragraph  
23 8WB(1)(c)".

24 28 Schedule 3

25 Omit "*Taxation (Interest on Overpayments and Early Payments) Act 1983*, subsection 8(2)".

1 *Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986*

2 **29 At the end of section 3**

3 Add:

4 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
5 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
6 to the *Taxation Administration Act 1953*.

7 **30 Section 5**

8 Repeal the section.

9 *Income Tax Assessment Act 1936*

10 **31 At the end of section 8**

11 Add:

12 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
13 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
14 to the *Taxation Administration Act 1953*.

15 **32 Sections 16 and 16A**

16 Repeal the sections.

17 **33 Paragraph 202(n)**

18 Repeal the paragraph.

19 *Income Tax Assessment Act 1997*

20 **34 At the end of section 1-7**

21 Add:

22 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
23 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
24 to the *Taxation Administration Act 1953*.

25 **35 Section 11-55 (table item headed "social security or like payments")**

26 Repeal the item.

27 **36 Subsection 30-229(5)**

28 Repeal the subsection.



1 **37 Section 995**

2 Repeal the section.

3 **38 Sections 396-95 and 396-100**

4 Repeal the sections.

5 **39 Subsection 995-1(1)**

6 Insert:

7 *authorised ASIO officer* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the *Taxation*  
8 *Administration Act 1953*.

9 **40 Subsection 995-1(1)**

10 Insert:

11 *authorised law enforcement agency officer* has the meaning given by section 355-70 in  
12 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

13 **41 Subsection 995-1(1)**

14 Insert:

15 *law enforcement agency* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the *Taxation*  
16 *Administration Act 1953*.

17 **42 Subsection 995-1(1)**

18 Insert:

19 *proceeds of crime order* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the *Taxation*  
20 *Administration Act 1953*.

21 **43 Subsection 995-1(1)**

22 Insert:

23 *Project Wickenby officer* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the *Taxation*  
24 *Administration Act 1953*.

1 44 Subsection 995-1(1)

2 Insert:

3 *Project Wickenby taskforce agency* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the  
4 *Taxation Administration Act 1953*.

5 45 Subsection 995-1(1)

6 Insert:

7 *Project Wickenby taskforce supporting agency* has the meaning given by section 355-70 in  
8 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

9 46 Subsection 995-1(1)

10 Insert:

11 *protected information* has the meaning given by section 355-30 in Schedule 1 to the *Taxation*  
12 *Administration Act 1953*.

13 47 Subsection 995-1(1)

14 Insert:

15 *purposes of the Project Wickenby taskforce* has the meaning given by section 355-70 in  
16 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

17 48 Subsection 995-1(1)

18 Insert:

19 *serious offence* has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1 to the *Taxation*  
20 *Administration Act 1953*.

21 49 Subsection 995-1(1)

22 Insert:

23 *taskforce officer* of a prescribed taskforce has the meaning given by section 355-70 in Schedule 1  
24 to the *Taxation Administration Act 1953*.

25 50 Subsection 995-1(1) (paragraph (b) of the definition of *taxation law*)

1 Omit "regulations", substitute "legislative instruments made".

2 51 Subsection 95-1(1)

3 Insert:

4 *taxation officer* has the meaning given by section 355-30 in Schedule 1 to the *Taxation*  
5 *Administration Act 1953*.

6 *Income Tax (Transitional Provisions) Act 1997*

7 52 At the end of section 17

8 Add:

9 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
10 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
11 to the *Taxation Administration Act 1953*.

12 *Inspector-General of Intelligence and Security Act 1986*

13 53 Subsection 22(3)

14 Omit "tax law (within the meaning of section 3E of the *Taxation Administration Act 1953*)", substitute  
15 "taxation law (within the meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*)".

16 54 Subsection 22(3) (note)

17 Omit "Section 3EC of", substitute "section 355-185 in Schedule 1 to".

18 55 Section 25A (note)

19 Omit "Section 3EC of", substitute "Subdivision 355-C in Schedule 1 to".

20 *International Tax Agreements Act 1953*

21 56 At the end of subsection 4(1)

22 Add:

23 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
24 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
25 to the *Taxation Administration Act 1953*.

26 57 Subsection 23(2)

1 Repeal the subsection.

2 **58 Subsection 23(3)**

3 Omit "Subsections (1) and (2) have", substitute "Subsection (1) has".

4 *Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act 1987*

5 **59 At the end of section 15**

6 Add:

7 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
8 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
9 to the *Taxation Administration Act 1953*.

10 **60 Sections 17 and 18**

11 Repeal the sections.

12 *Pooled Development Funds Act 1992*

13 **61 Subsection 71(3)**

14 Omit all the words after "for the purposes of", substitute "Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation*  
15 *Administration Act 1953*, to be protected information within the meaning of that Act".

16 *Privacy Act 1988*

17 **62 Subsection 17(4)**

18 Repeal the subsection.

19 **63 Schedule 2**

20 Repeal the Schedule.

21 *Product Grants and Benefits Administration Act 2000*

22 **64 Section 7 (at the end of the role)**

23 Add "This means, for example, that people who acquire information under this Act are subject to the  
24 confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration*  
25 *Act 1953*."



1 **65 Section 47**

2 Repeal the section.

3 *Product Stewardship (Oil) Act 2000*4 **66 Section 7 (at the end of the role)**5 Add "This means, for example, that people who acquire information under this Act are subject to the  
6 confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration*  
7 *Act 1953*."8 *Retirement Savings Accounts Act 1997*9 **67 At the end of subsection 3(1)**

10 Add:

11 Note: An effect of paragraph (e) is that people who acquire information under Divisions 2  
12 and 4A of Part 11 are subject to the confidentiality obligations and exceptions in  
13 Division 355 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.14 **68 Section 16 (definition of taxation officer)**

15 Repeal the definition.

16 *Small Superannuation Accounts Act 1995*17 **69 At the end of section 6**

18 Add:

19 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
20 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
21 to the *Taxation Administration Act 1953*.22 *Superannuation Contributions Tax (Assessment and Collection) Act 1997*23 **70 At the end of section 30**

24 Add:

25 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
26 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
27 to the *Taxation Administration Act 1953*.28 **71 Section 32**

1 Repeal the section.

2 *Superannuation Contributions Tax (Members of Constitutionally Protected Superannuation Funds) Assessment*  
3 *and Collection Act 1997*

4 72 At the end of section 26

5 Add:

6 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
7 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
8 to the *Taxation Administration Act 1953*.

9 73 Section 28

10 Repeal the section.

11 *Superannuation (Government Co-contribution for Low Income Earners) Act 2003*

12 74 At the end of section 46

13 Add:

14 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
15 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
16 to the *Taxation Administration Act 1953*.

17 75 Section 53

18 Repeal the section.

19 76 Section 56 (definition of *Deputy Commissioner*)

20 Repeal the definition.

21 77 Section 56 (definition of *protected document*)

22 Repeal the definition.

23 78 Section 56 (definition of *protected information*)

24 Repeal the definition.

25 79 Section 56 (definition of *Second Commissioner*)

26 Repeal the definition.

1 *Superannuation Guarantee (Administration) Act 1992*

2 80 Subsection 6(1) (definition of taxation officer)

3 Repeal the definition.

4 81 At the end of section 43

5 Add:

6 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
7 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
8 to the *Taxation Administration Act 1953*.

9 82 Sections 45 and 45A

10 Repeal the sections.

11 *Superannuation Industry (Supervision) Act 1993*

12 83 At the end of subsection 6(1)

13 Add:

14 Note: An effect of paragraphs (e), (f) and (g) is that people who acquire information under  
15 those provisions (to the extent that they relate to self-managed superannuation funds)  
16 are subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in  
17 Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*.

18 84 Subsection 131A(1) (note)

19 Omit all the words after "APRA is the Regulator)", substitute "or Division 355 in Schedule 1 to the  
20 *Taxation Administration Act 1953* (if the Commissioner of Taxation is the Regulator). In particular, see  
21 paragraph (c) of the definition of *officer* in subsection (1), and subsections (2), (9) and (10), of  
22 section 56 of the *Australian Prudential Regulation Authority Act 1998* and sections 355-15 and 355-25  
23 in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953*".

24 85 Division 2 of Part 24B

25 Repeal the Division.

26 *Superannuation (Self Managed Superannuation Funds) Taxation Act 1987*

27 86 At the end of section 9

28 Add:

1 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
 2 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
 3 to the *Taxation Administration Act 1953*.

4 *Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999*

5 ~~87 Section 8 (definition of court)~~

6 Repeal the definition.

7 ~~88 Section 8 (definition of protected document)~~

8 Repeal the definition.

9 ~~89 Section 8 (definition of protected information)~~

10 Repeal the definition.

11 ~~90 Part 6~~

12 Repeal the Part.

13 ~~91 At the end of section 40~~

14 Add:

15 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
 16 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
 17 to the *Taxation Administration Act 1953*.

18 *Tax Agent Services Act 2009*

19 ~~92 Subsection 60-130(2) (including the role)~~

20 Repeal the subsection, substitute:

21 (2) The Chair must also set out in the report, in relation to each general category of offence and in  
 22 relation to each law enforcement agency:

23 (a) the number of occasions (if any) during the year on which the Board was requested by, or  
 24 on behalf of, the head of the agency to disclose information under subsection 70-40(4) to

25 authorised law enforcement agency officers; and

26 (b) the number of occasions (if any) during the year on which information was disclosed under  
 27 that subsection to authorised law enforcement agency officers.



1 9B Sections 70-36, 70-40 and 70-46

2 Repeal the sections, substitute:

3 70-36 Official information not to be disclosed

4 *Offence—recording or disclosing official information*

5 (1) A person commits an offence if:

6 (a) the person:

7 (i) is or has been a Board member or a member of a committee; or

8 (ii) is or has been an APS employee whose services were made available to the Board  
9 by the Commissioner; or

10 (iii) is or has been a person appointed or employed by, or a provider of services for, the  
11 Commonwealth; and

12 (b) the person:

13 (i) makes a record of information; or

14 (ii) discloses information to another person (other than the person to whom the  
15 information relates or that person's agent in relation to the information) or to a court  
16 or tribunal; and

17 (c) the information is official information; and

18 (d) the information was acquired by the first-mentioned person in the course of, or because of,  
19 his or her duties under or in relation to this Act or the regulations.

20 Penalty: Imprisonment for 2 years.

21 *Consent is not a defence*

22 (2) It is not a defence to a prosecution for an offence against subsection (1) that the entity to whom  
23 the information relates has consented to:

24 (a) the making of the record; or

25 (b) the disclosure of the information.

1 *Limits on disclosure to courts and tribunals*

- 2 (3) A person mentioned in paragraph (1)(a) is not required to disclose to a court or tribunal official  
3 information that was acquired by the person in the course of, or because of, his or her duties  
4 under or in relation to this Act or the regulations except if it is necessary to do so for the purpose  
5 of carrying into effect the provisions of this Act or the regulations.

6 **70-40 Exceptions to the prohibition on disclosure of official information**

7 *Disclosure in the performance of duties*

- 8 (1) Subsection 70-35(1) does not apply if the record or disclosure is made in performing the person's  
9 duties under or in relation to this Act or the regulations.

10 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (1):  
11 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

12 *Disclosure of publicly available information*

- 13 (2) Subsection 70-35(1) does not apply if the information was already available to the public  
14 (otherwise than as a result of a contravention of subsection 70-35(1) or 70-45(1)).

15 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (2):  
16 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

17 *Disclosures to the Commissioner of Taxation*

- 18 (3) Subsection 70-35(1) does not apply if the record or disclosure:

19 (a) is to the Commissioner; and

20 (b) is for the purpose of:

21 (i) investigating a taxation offence; or

22 (ii) enforcing a law, the contravention of which is a taxation offence; or

23 (iii) investigating the contravention of, or enforcing a provision of, a taxation law that  
24 imposes a civil penalty; or

25 (iv) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order relating  
26 to a taxation offence.

27 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (3):  
28 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

*Disclosure in relation to serious offences and proceeds of crime orders*

(4) Subsection 70-35(1) does not apply if:

- (a) the record is made for, or the disclosure is to, an authorised law enforcement agency officer; and
- (b) the record or disclosure is for the purpose of:
  - (i) investigating a serious offence; or
  - (ii) enforcing a law, the contravention of which is a serious offence; or
  - (iii) the making, or proposed or possible making, of a proceeds of crime order.

Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (4): see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

**70-45 On-disclosure of official information**

*Offence—on-disclosure of information*

(1) A person commits an offence if:

- (a) the person:
  - (i) makes a record of information; or
  - (ii) discloses information to another person (other than a person to whom the information relates or the person's agent in relation to the information) or to a court or tribunal; and
- (b) the information was acquired by the first-mentioned person under an exception in section 70-40 or in this section; and
- (c) the first-mentioned person did not acquire the information in the course of, or because of, his or her duties under or in relation to this Act or the regulations.

Penalty: Imprisonment for 2 years.

*Consent is not a defence*

(2) It is not a defence to a prosecution for an offence against subsection (1) that the entity to whom the information relates has consented to:

- (a) the making of the record; or

1 (b) the disclosure of the information.

2 *Exceptions*

3 (3) Subsection (1) does not apply if the information was already available to the public (otherwise  
4 than as a result of a contravention of subsection (1) or 70-35(1)).

5 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (3);  
6 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

7 (4) Subsection (1) does not apply if:

8 (a) the information was originally disclosed under an exception in section 70-40 for a purpose  
9 specified in that exception (the *original purpose*); and

10 (b) the information was acquired by the person under this section or an exception in  
11 section 70-40; and

12 (c) the record or disclosure is made by the person for the original purpose, or in connection  
13 with the original purpose.

14 Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (4);  
15 see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

16 (5) Without limiting subsection (4), a record or disclosure is made by the person in connection with  
17 the original purpose if the record or disclosure is for purposes of criminal, civil or administrative  
18 proceedings (including merits review or judicial review) that are related to the original purpose.

19 *Limit on on-disclosure to courts or tribunals*

20 (6) A person is not to be required to disclose to a court or tribunal information that was acquired by  
21 the person under this section, except if it is necessary to do so for the purpose of carrying into  
22 effect the provisions of this Act or the regulations.

23 **91 Subsection 90-1(1)**

24 Insert:

25 *official information* means information that:

26 (a) was disclosed or obtained under or for the purposes of this Act; and

27 (b) relates to the affairs of a person; and

28 (c) identifies, or is reasonably capable of being used to identify, the person.



1 96 Subsection 90-1(1) (definition of *proceeds of crime order*)

2 Repeal the definition.

3 *Taxation Administration Act 1953*

4 96 Subsection 2(1) (definition of *ASIO officer*)

5 Repeal the definition.

6 97 Subsection 2(1) (definition of *authorised ASIO officer*)

7 Repeal the definition.

8 98 Subsection 2(1) (definition of *authorised law enforcement agency officer*)

9 Repeal the definition.

10 99 Subsection 2(1) (definition of *authorised Royal Commission officer*)

11 Repeal the definition.

12 100 Subsection 2(1) (definition of *Chairperson*)

13 Repeal the definition.

14 101 Subsection 2(1) (definition of *eligible Royal Commission*)

15 Repeal the definition.

16 102 Subsection 2(1) (definition of *head*)

17 Repeal the definition.

18 103 Subsection 2(1) (definition of *IGIS officer*)

19 Repeal the definition.

20 104 Subsection 2(1) (definition of *Inspector-General*)

21 Repeal the definition.

22 105 Subsection 2(1) (definition of *law enforcement agency*)

23 Repeal the definition.

1 **106 Subsection 2(1) (definition of official)**

2 Repeal the definition.

3 **107 At the end of section 3A**

4 Add:

5 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
6 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1.

7 **108 Paragraphs 3B(1A)(b) to (f)**

8 Repeal the paragraphs, substitute:

- 9 (b) set out, in relation to each general category of offence and in relation to each law  
10 enforcement agency (within the meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*):
- 11 (i) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner was  
12 requested by, or on behalf of, the head of the agency to disclose information under  
13 subsection 355-70(1) in Schedule 1 to authorised law enforcement agency officers  
14 (within the meaning of that Act) representing the agency; and
- 15 (ii) the number of occasions (if any) during the year on which information was disclosed  
16 under that subsection to authorised law enforcement agency officers; and
- 17 (c) set out, in relation to each general category of offence and in relation to each Royal  
18 Commission or other body mentioned in column 2 of table item 6 in subsection 355-70(1)  
19 in Schedule 1:
- 20 (i) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner was  
21 requested by the Commission or body to disclose information under subsection  
22 355-70(1) in Schedule 1 to the Commission or body; and
- 23 (ii) the number of occasions (if any) during the year on which information was disclosed  
24 under that subsection to the Commission or body; and
- 25 (d) set out, in relation to ASIO:
- 26 (i) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner was  
27 requested by, or on behalf of, the Director-General of Security to disclose  
28 information under subsection 355-70(1) to an authorised ASIO officer (within the  
29 meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*); and

1 (ii) the number of occasions (if any) during the year on which information was disclosed  
2 under that subsection to an authorised ASIO officer; and

3 (e) set out:

4 (i) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner or a  
5 taxation officer was requested to disclose documents under subsection 355-70(1) in  
6 Schedule 1 in relation to a purpose of the Project Wickenby taskforce; and

7 (ii) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner or a  
8 taxation officer disclosed documents under that subsection; and

9 (f) set out, in relation to a taskforce that has been prescribed for the purposes of subsection  
10 355-70(1) in Schedule 1:

11 (i) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner or a  
12 taxation officer was requested to disclose documents under subsection 355-70(1) in  
13 relation to a purpose of the taskforce; and

14 (ii) the number of occasions (if any) during the year on which the Commissioner or a  
15 taxation officer disclosed documents under that subsection.

16 109 Subsection 3B(1B)

17 Omit "13J,".

18 110 Sections 3C to 3H

19 Repeal the sections.

20 111 Paragraph 8WA(1AA)(b)

21 Omit ", (m) or (n)", substitute "or (m)".

22 112 Paragraphs 8WB(1A)(a) and (b)

23 Omit "(n)".

24 113 Section 8VB

25 Repeal the section.

26 114 Section 13H

27 Repeal the section.

## 1 115 Division 3 of Part IIIA

2 Repeal the Division.

## 3 116 Sections 17B and 17C

4 Repeal the sections.

## 5 117 Subsection 426(4) in Schedule 1

6 Omit all the words after "contravene", substitute "section 355-25 or 355-155".

7 *Taxation (Interest on Overpayments and Early Payments) Act 1983*

## 8 118 At the end of section 4

9 Add:

10 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
 11 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
 12 to the *Taxation Administration Act 1953*.

## 13 119 Section 8

14 Repeal the section.

15 *Termination Payments Tax (Assessment and Collection) Act 1997*

## 16 120 At the end of section 21

17 Add:

18 Note: An effect of this provision is that people who acquire information under this Act are  
 19 subject to the confidentiality obligations and exceptions in Division 355 in Schedule 1  
 20 to the *Taxation Administration Act 1953*.

## 21 121 Section 23

22 Repeal the section.

23 *Trust Recoupment Tax Assessment Act 1985*

## 24 122 Subsection 4(4)

25 Omit "16 of the Assessment Act or section 3C", substitute "355-25 or 355-155 in Schedule 1".  
26



1

2 **Part 2—Application, transitional and savings provisions**3 **123 Application of amendments**

- 4 (1) The amendments made by items 3, 4 and 93 of this Schedule apply to records and disclosures made  
5 on or after the commencement of those items (whenever the information was obtained).
- 6 (2) The amendment made by item 12 of this Schedule applies to records, disclosures and uses made on or  
7 after the commencement of that item (whenever the information was obtained).
- 8 (3) The amendment made by item 26 of this Schedule applies to exempt documents on or after the  
9 commencement of that item, whether the documents came into existence before, on or after  
10 commencement of that item.

11 **124 Transitional—information obtained under amended or repealed provisions before commencement**

12 If:

- 13 (a) before the commencement of this item, information was acquired by an entity under, or for  
14 the purposes of, a taxation law (within the meaning of the *Income Tax Assessment Act*  
15 *1997*), other than as a taxation officer; and
- 16 (b) the information is protected information within the meaning of section 355-30 of Schedule 1  
17 to the *Taxation Administration Act 1953* (as inserted by item 1 of Schedule 1 to this Act);
- 18 then, after that commencement, the information is taken to be information acquired by the entity under  
19 an exception in Subdivision 355-B or 355-C in Schedule 1 to the *Taxation Administration Act 1953* (as  
20 inserted by item 1 of Schedule 1 to this Act).

21 **125 Transitional provision—authorisations**

- 22 (1) If, immediately before the commencement of this item, an officer of a law enforcement agency was an  
23 authorised law enforcement agency officer within the meaning of the *Taxation Administration Act 1953*  
24 (as in force at that time), the officer is taken, on and after that commencement, to be an authorised law  
25 enforcement agency officer within the meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*.
- 26 (2) If, immediately before the commencement of this item, a person employed under paragraph 84(1)(a) or  
27 (b) of the *Australian Security Intelligence Organisation Act 1979* was an authorised ASIO officer within

1 the meaning of the *Taxation Administration Act 1953* (as in force at that time), the person is taken, on  
2 and after that commencement, to be an authorised ASIO officer within the meaning of the *Income Tax*  
3 *Assessment Act 1997*.

4 **126 Saving—section 159 of the *Excise Act 1901***

5 (1) This item applies to an entity who acquired protected information (within the meaning of section 159 of  
6 the *Excise Act 1901* as in force immediately before the commencement of item 17 of this Schedule)  
7 when the excise law (within the meaning of that Act) was not administered by the Commissioner of  
8 Taxation.

9 (2) Despite the repeal of section 159 of the *Excise Act 1901* by item 17 of this Schedule, that section  
10 continues to apply to the entity after the commencement of this item, in relation to the information, as if  
11 the repeal had not happened.

12 **127 Saving—section 252C of the *Superannuation Industry (Supervision) Act 1993***

13 (1) This item applies to an entity who acquired, before 8 October 1999, protected information (within the  
14 meaning of section 252C of the *Superannuation Industry (Supervision) Act 1993* as in force  
15 immediately before the commencement of item 85 of this Schedule).

16 (2) Despite the repeal of section 252C of the *Superannuation Industry (Supervision) Act 1993* by item 85 of  
17 this Schedule, that section continues to apply to the entity after the commencement of this item, in  
18 relation to the information, as if the repeal had not happened.

19

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1

2 **Schedule 3—Other amendments**

3

4 ***Income Tax Assessment Act 1936***5 **1 Subsection 6(1) (definition of *Defence Department*)**

6 Repeal the definition.

7 **2 Subsection 6(1) (definition of *Defence Minister*)**

8 Repeal the definition.

9 **3 Subsection 6(1) (definition of *Defence Secretary*)**

10 Repeal the definition.

11 **4 Subsection 6(1) (definition of *Education Secretary*)**

12 Repeal the definition, substitute:

13 *Education Secretary* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.14 **5 Subsection 6(1) (definition of *Health Department*)**

15 Repeal the definition, substitute:

16 *Health Department* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.17 **6 Subsection 6(1) (definition of *Health Minister*)**

18 Repeal the definition, substitute:

19 *Health Minister* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.20 ***Income Tax Assessment Act 1997***21 **7 Subsection 995-1(1)**

22 Insert:

23 *Defence Department* means the Department that:24 (a) deals with matters arising under section 1 of the *Defence Act 1903*; and

1 (b) is administered by the Defence Minister.

2 8 Subsection 995-1(1)

3 Insert:

4 *Defence Secretary* means the Secretary of the Defence Department.

5 9 Subsection 995-1(1)

6 Insert:

7 *Education Secretary* means the Secretary of the Education Department.

8 10 Subsection 995-1(1)

9 Insert:

10 *Health Department* means the Department that:

11 (a) deals with matters arising under section 1 of the *National Health Act 1953*; and

12 (b) is administered by the Health Minister.

13 11 Subsection 995-1(1)

14 Insert:

15 *Health Minister* means the Minister administering section 1 of the *National Health Act 1953*.

16 12 Subsection 995-1(1)

17 Insert:

18 *Health Secretary* means the Secretary of the Health Department.

19 13 Subsection 995-1(1)

20 Insert:

21 *Immigration Department* means the Department that:

22 (a) deals with matters arising under section 1 of the *Migration Act 1958*; and

23 (b) is administered by the Immigration Minister.



1 14 Subsection 995-1(1)

2 Insert:

3 *Immigration Minister* means the Minister administering section 1 of the *Migration Act 1958*.

4 15 Subsection 995-1(1)

5 Insert:

6 *Immigration Secretary* means the Secretary of the Immigration Department.

7 *Taxation Administration Act 1953*

8 16 Subsection 2(1) (definition of *Immigration Department*)

9 Repeal the definition, substitute:

10 *Immigration Department* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.

11 17 Subsection 2(1) (definition of *Immigration Minister*)

12 Repeal the definition, substitute:

13 *Immigration Minister* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.

14 18 Subsection 2(1) (definition of *Immigration Secretary*)

15 Repeal the definition, substitute:

16 *Immigration Secretary* has the meaning given by the *Income Tax Assessment Act 1997*.

17 19 Subsection 355-70(5)

18 Repeal the subsection, substitute:

19 (5) *Proceeds of crime order* means:

20 (a) an order, relating to an entity's commission of a serious offence, under:

- 21 (i) Chapter 2 (about confiscation of property in relation to certain offences) or Division 1  
22 of Part 3-1 (about examination orders) of the *Proceeds of Crime Act 2002*; or  
23 (ii) Part II (about confiscation) or III (about control of property liable to confiscation) of  
24 the *Proceeds of Crime Act 1987*; or

- 1 (iii) a State law or Territory law corresponding to a law referred to in subparagraph (i)  
2 or (ii); or  
3 (iv) Division 3 of Part XIII (about recovery of pecuniary penalties for dealings in narcotic  
4 goods) of the *Customs Act 1901*; or  
5 (b) an unexplained wealth order (within the meaning of the *Proceeds of Crime Act 2002*); or  
6 (c) an order under a State law or Territory law corresponding to an order referred to in  
7 paragraph (b).  
8



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1

2 **Schedule 4—Repeal**

3

4 *A New Tax System (Bonuses for Older Australians) Act 1999*5 **1 The whole of the Act**

6 Repeal the Act.

7

8 **Schedule 5—Regulations about transitional matters**

9

10 **1 Transitional regulations**

11 (1) The Governor-General may make regulations prescribing matters:

12 (a) required or permitted by this Act to be prescribed; or

13 (b) necessary or convenient to be prescribed for carrying out or giving effect to this Act.

14 (2) In particular, regulations may be made prescribing matters of a transitional nature (including

15 prescribing any saving or application provisions) relating to the amendments or repeals made by this

16 Act.



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16

Schedule 4—Repeal

*A New Tax System (Bonuses for Older Australians) Act 1999*

1 The whole of the Act

Repeal the Act.

Schedule 5—Regulations about transitional matters

1 Transitional regulations

(1) The Governor-General may make regulations prescribing matters:

(a) required or permitted by this Act to be prescribed; or

(b) necessary or convenient to be prescribed for carrying out or giving effect to this Act.

(2) In particular, regulations may be made prescribing matters of a transitional nature (including prescribing any saving or application provisions) relating to the amendments or repeals made by this Act.



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวภร ปติมน เกิดเมื่อวันที่ 26 มกราคม พ.ศ. 2530 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญา  
นิติศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2551 และเข้า  
ศึกษาหลักสูตรตรินิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา  
2552 ขณะที่กำลังศึกษาได้รับความอนุเคราะห์จากท่านศาสตราจารย์ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล  
ให้เป็นผู้ช่วยวิจัย ตั้งแต่ พ.ศ.2553-2554



ศูนย์วิทยพัชร์พยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย