

สวีเดน : กรมสรรพากรจะตรวจสอบบัญชีของผู้เสียภาษีจากเอกสาร ที่อยู่ในบริการคลาวด์ (cloud service) ได้หรือไม่

ปฐมน แปนเหลื่อ*

หลักกฎหมายสำคัญ

กรมสรรพากรสวีเดนเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีจากเอกสารต่าง ๆ ของผู้เสียภาษี โดยการตรวจสอบบัญชีดังกล่าว กรมสรรพากรสวีเดนมีอำนาจกระทำในลักษณะค้นและยึดเอกสารไว้เป็นพยานหลักฐานเพื่อพิจารณา ทั้งเอกสารทางกายภาพและเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งนี้ มีข้อพิจารณาสำคัญ คือ สถานที่จัดเก็บข้อมูลทั้งทางกายภาพและในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์นั้นจะต้องอยู่ภายใต้เขตอำนาจศาลสวีเดนด้วย

รายละเอียดของคดี¹

เมื่อกรมสรรพากรต้องการตรวจสอบบัญชีของผู้เสียภาษี กรมสรรพากรมีอำนาจตรวจค้นและยึดเอกสารที่จำเป็นเพื่อนำมาตรวจสอบบัญชี ซึ่งเรียกวิธีการนี้ว่า “การค้นและยึดเอกสารหลักฐาน” (securing of evidence)² โดยต้องยื่นคำร้องต่อศาลปกครองเพื่อให้ศาลปกครองออกคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานดังกล่าว

เอกสารต่าง ๆ ในที่นี้ หมายถึง เอกสารทั้งที่เป็นเอกสารทางกายภาพและเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ โดยในส่วนของเอกสารอิเล็กทรอนิกส์นั้น อาจจัดเก็บในคอมพิวเตอร์ที่ตั้งอยู่ ณ ที่ทำการของผู้เสียภาษีหรืออาจจัดเก็บในบริการคลาวด์ (cloud service) ซึ่งเป็นลักษณะการจัดเก็บเอกสารบนเครื่องแม่ข่าย (servers) ของผู้ให้บริการเครื่องแม่ข่าย และผู้ให้บริการสามารถเข้าถึงเอกสารเหล่านั้นได้ผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

* เจ้าหน้าที่ศาลปกครองชำนาญการ กลุ่มสนับสนุนวิชาการคดีปกครอง สำนักวิจัยและวิชาการ สำนักงานศาลปกครอง (ประเภท : วิธีพิจารณาคดีปกครอง, เขตอำนาจศาล)

¹ สรุปและเรียบเรียงจากคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดสวีเดน ในคดี Case no. 655-20 ลงวันที่ 27 เมษายน ค.ศ. 2021, <<https://www.domstol.se/globalassets/filer/domstol/hogstaforvaltningsdomstolen/2021/engelska-oversattningar/case-no.-655-20.pdf>> สืบค้นเมื่อวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2566

² เทียบเคียงได้กับกฎหมายไทย คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทรี (3) แต่อำนาจการออกคำสั่งตามกฎหมายไทยเป็นของผู้ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากร

มาตรา 12 ทรี “เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 12 ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ ... (3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1) ...”



ข้อเท็จจริงในคดีนี้ คือ กรมสรรพากรสวีเดนต้องการตรวจสอบบัญชีของนาย A จึงยื่นคำร้องต่อศาลปกครองชั้นต้นเมืองฝ่าหลุน (The Administrative Court in Falun) เพื่อค้นและยึดเอกสาร ณ สถานที่ประกอบการซึ่งเป็นทั้งบริษัทและที่พักอาศัยของนาย A นอกจากนี้ กรมสรรพากรสวีเดนยังยื่นคำร้องขอให้ศาลออกคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานจากพื้นที่กิจการของนาย A บนที่อยู่อีเมลและตลาดออนไลน์ (a digital marketplace) ด้วย โดยกรมสรรพากรระบุว่า พื้นที่กิจการออนไลน์ดังกล่าวของนาย A ตั้งอยู่บนเครื่องแม่ข่าย (servers) ซึ่งไม่อาจจะบุที่อยู่ได้ แต่นาย A ดำเนินกิจการจากสถานที่ตั้งบริษัทและ/หรือที่พักอาศัยของเขา และการตรวจค้นนี้จะเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันกับการตรวจค้นในบริเวณอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ศาลปกครองชั้นต้นเมืองฝ่าหลุนวินิจฉัยว่า การที่กรมสรรพากรขอให้ศาลออกคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานจากพื้นที่กิจการของนาย A บนที่อยู่อีเมลและตลาดออนไลน์ (a digital marketplace) เป็นการใช้บังคับคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานกับเอกสารที่อยู่ในบริการคลาวด์ และพิพากษาว่า กรมสรรพากรสามารถค้นและยึดเอกสารต่าง ๆ ที่ต้องการนำมาตรวจสอบบัญชีจากสถานประกอบการและที่พักอาศัยของนาย A ได้ตามคำร้อง แต่จะใช้มาตรการค้นและยึดเอกสารหลักฐานที่อยู่ในบริการคลาวด์ได้เฉพาะที่อยู่ภายในเขตอำนาจศาลสวีเดนเท่านั้น

กรมสรรพากรอุทธรณ์คำสั่งศาลปกครองชั้นต้นต่อศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ในแคว้นซุนสวาล (The Administrative Court of Appeal in Sundsvall) โดยอ้างว่า การใช้บังคับคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานควรจะทำได้อย่างเต็มที่ตามที่กรมสรรพากรร้องขอ เงื่อนไขที่ศาลปกครองชั้นต้นกำหนดทำให้กรมสรรพากรไม่อาจดำเนินการให้สำเร็จลุล่วงได้ในทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์เห็นพ้องด้วยกับคำตัดสินของศาลปกครองชั้นต้นและวินิจฉัยว่า เงื่อนไขตามคำสั่งศาลปกครองชั้นต้นไม่ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรตรวจค้นและยึดเอกสารอิเล็กทรอนิกส์ตามคำขอของกรมสรรพากร ดังนั้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์จึงปฏิเสธคำร้องอุทธรณ์ของกรมสรรพากร และมีคำสั่งให้กรมสรรพากรดำเนินการค้นและยึดเอกสารหลักฐานได้เฉพาะที่ศาลปกครองชั้นต้นมีคำสั่งอนุญาตเท่านั้น

กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินของศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ จึงมีคำร้องฎีกาต่อศาลปกครองสูงสุดสวีเดน โดยอ้างว่าคำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานควรจะใช้บังคับได้ทั้งหมดตามที่กรมสรรพากรร้องขอ กล่าวคือ สามารถตรวจค้นและยึดเอกสารหลักฐานกับทั้งเอกสารที่เก็บไว้ในพื้นที่ที่ระบุได้และเอกสารที่จัดเก็บแบบดิจิทัลในพื้นที่ที่ไม่อาจจะบุได้ เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถจัดการอำนาจเชิงบังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ศาลปกครองสูงสุดสวีเดนกำหนดประเด็นแห่งคดีว่า บทบัญญัติเรื่องการค้นและยึดเอกสารหลักฐานใช้บังคับกับเอกสารที่จัดเก็บในบริการคลาวด์หรือไม่ โดยศาลพิจารณาบทบัญญัติ

แห่งกฎหมาย ดังนี้ 1. กฎหมายว่าด้วยเครื่องมือของรัฐบาล (The Instrument of Government)³ ในหมวดที่ 2 มาตรา 6 วรรคหนึ่ง และมาตรา 20 วรรคหนึ่ง⁴ และ 2. ประมวลรัษฎากรสวีเดน (Tax Procedures Act (2011 : 1244))⁵ ในหมวดที่ 3 มาตรา 9 และมาตรา 18 หมวดที่ 45 มาตรา 2 วรรคหนึ่ง มาตรา 3-5 และมาตรา 7 และหมวดที่ 69 มาตรา 2⁶

ในคดีนี้ศาลปกครองสูงสุดสวีเดนพิจารณาและให้เหตุผลว่า การค้นและยึดเอกสารหลักฐานเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่ต้องดำเนินการภายใต้กฎหมายว่าด้วยเครื่องมือของรัฐบาล ในหมวดที่ 2 มาตรา 6 และมาตรา 20 ซึ่งกำหนดให้หน่วยงานของรัฐมีอำนาจรู้ค่าความเป็นส่วนตัวของประชาชนได้เท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

³ The Instrument of Government เป็นกฎหมายอันเป็นส่วนหนึ่งของรัฐธรรมนูญสวีเดน มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการปกครองของประเทศสวีเดน สิทธิพลเมือง และการจัดสรรอำนาจของภาครัฐ, <ที่มา : เว็บไซต์ธนาคารกลางสวีเดน <https://rb.gy/pnvwog>>

⁴ สารสำคัญแห่งกฎหมายว่าด้วยเครื่องมือของรัฐบาลที่เกี่ยวข้องกับคดีนี้ ได้แก่

หมวดที่ 2 มาตรา 6 วรรคหนึ่ง ทุกคนต้องได้รับการคุ้มครองในความสัมพันธ์กับหน่วยงานของรัฐต่อการตรวจค้นบ้านและการรู้ค่าความเป็นส่วนตัวอื่น ๆ

มาตรา 20 วรรคหนึ่ง ภายใต้สถานการณ์พิเศษบางอย่างที่บัญญัติในกฎหมายนี้ การคุ้มครองตามมาตรา 6 อาจถูกจำกัดได้โดยกฎหมาย

⁵ การค้นและยึดเอกสารหลักฐานเป็นมาตรการเชิงบังคับของประมวลรัษฎากรสวีเดน

⁶ สารสำคัญแห่งประมวลรัษฎากรสวีเดนที่เกี่ยวข้องกับคดีนี้ ได้แก่

หมวดที่ 3 มาตรา 9 เอกสาร หมายถึง สิ่งที่เป็นรูปภาพหรือลายลักษณ์อักษร และการบันทึกที่สามารถอ่าน ฟัง หรือเข้าใจได้ด้วยการใช้เพียงอุปกรณ์ทางเทคนิค

มาตรา 18 วรรคหนึ่ง สถานประกอบการ หมายถึง พื้นที่ซึ่งโดยหลักแล้วใช้ในธุรกิจที่ก่อให้เกิดหน้าที่ทางบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการทำบัญชี หรือที่ดำเนินการโดยนิติบุคคลซึ่งไม่ใช่กองมรดก อนึ่ง กองมรดก (decedent's estate) ตามกฎหมายสวีเดนถือเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่งที่สามารถเรียกเก็บภาษีได้, <ที่มา : สมาคมนิติบัณฑิตระหว่างประเทศ <https://rb.gy/tpj3yv>>

มาตรา 18 วรรคสอง สถานประกอบการ หมายถึงรวมถึง พื้นที่ของที่ดิน วิธีการขนส่ง สถานที่เก็บของ และพื้นที่อื่น ๆ ที่ธุรกิจนั้นใช้ดำเนินการหรือสันนิษฐานว่าใช้ดำเนินการ

หมวดที่ 45 มาตรา 2 วรรคหนึ่ง การค้นและยึดเอกสารหลักฐาน หมายถึง การตรวจค้นและยึดเอกสารต่าง ๆ ตามมาตรา 4-11

มาตรา 3-5 การตรวจสอบบัญชี ณ สถานประกอบการที่ต้องการตรวจสอบจะสำเร็จลุล่วงได้ด้วยการตรวจค้นเอกสารต่าง ๆ ที่จำเป็นต้องใช้ตรวจสอบบัญชี ณ สถานประกอบการและยึดเอกสารเหล่านั้นเพื่อนำมาพิจารณา

มาตรา 7 เอกสารที่จำเป็นต้องตรวจสอบบัญชีอาจถูกตรวจค้น ณ สถานที่ซึ่งเป็นพื้นที่เก็บของหรือพื้นที่อื่นที่ไม่ได้เป็นที่ตั้งของสถานประกอบการซึ่งถูกตรวจสอบบัญชี และอาจถูกยึดเพื่อนำมาพิจารณาได้

หมวดที่ 69 มาตรา 2 คำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐานไม่อาจใช้บังคับได้ หากไม่ได้เริ่มดำเนินการภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่มีคำสั่ง



บทบัญญัติเรื่องการค้นและยึดเอกสารหลักฐานในหมวดที่ 45 แห่งประมวลรัษฎากรสวีเดน ใช้บังคับกับการค้นและยึดเอกสารต่าง ๆ ณ สถานที่ประกอบการและพื้นที่ทางกายภาพอื่น ๆ รวมทั้งครอบคลุมถึง เอกสารอิเล็กทรอนิกส์ที่บรรจุในที่ต่าง ๆ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์และสื่อสำหรับจัดเก็บข้อมูลชนิดต่าง ๆ เป็นต้น⁶ โดยสันนิษฐานว่าแหล่งเก็บข้อมูลเหล่านั้นเป็นแหล่งที่สามารถระบุได้เฉพาะเจาะจงในคำสั่งค้น และยึดเอกสารหลักฐาน นอกจากนี้ ไม่ปรากฏบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจเรื่องการค้นและยึด เอกสารหลักฐานกับเอกสารที่อยู่ในบริการคลาวด์ซึ่งไม่อาจจะระบุสถานที่เก็บทางกายภาพได้

เมื่อไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจสรรพากรสวีเดนในการใช้คำสั่งค้นและยึดเอกสารหลักฐาน ต่อเอกสารที่ถูกเก็บในบริการคลาวด์ที่พิพาท การที่ศาลปกครองชั้นต้นปฏิเสธคำขอในส่วนนี้ของกรมสรรพากร จึงชอบด้วยกฎหมาย และภายใต้มาตรา 2 หมวดที่ 69 แห่งประมวลรัษฎากรสวีเดน เมื่อคำสั่งอนุญาตค้น และยึดเอกสารหลักฐานไม่ได้เริ่มดำเนินการภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่มิคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น คำสั่งนี้ จึงไม่อาจใช้บังคับได้ ดังนั้น จึงต้องยกคำร้องนี้

คำพิพากษา

ศาลปกครองสูงสุดสวีเดนมีคำสั่งยกคำร้องฎีกาของกรมสรรพากรสวีเดน

⁶ เนื้อหาส่วนนี้ในคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดสวีเดนอ้างอิงจากร่างกฎหมายของรัฐบาล (Government Bill 1993/94 : 151) หน้า 153 และรายงานอย่างเป็นทางการของรัฐบาลสวีเดน (Swedish Government Official Report 1992 : 110) หน้า 353