

โครงการวิจัยเรื่อง
การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับ
การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

ที่ปรึกษาโครงการ

นายอรรถพล อรรถวรเดช

คณะผู้วิจัย

นายปรนาคินทร์ กัตัญญุตานนท์

นางสาววรปราณี สิทธิสรวง

นางปิยะนาถ พงศ์โชติวัฒน์

ดร.สุมาพร มานะสันต์

นางสาวกมลณิช สวัสดิ์พาณิชย์

โครงการวิจัย

เรื่อง

การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับ
การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

ปรึกษาโครงการ

นายอรรถพล อรรถวรเดช

คณะผู้วิจัย

นายปรนาคินทร์ กัตัญญตานนท์

นางสาววรปราณี สิทธิธรรม

นางปิยะนาถ พงศ์โชติวัฒน์

ดร.สุมาพร มานะสันต์

นางสาวกมลณิช สวัสดิ์พานิชย์

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

กิตติกรรมประกาศ

โครงการวิจัยนี้เกิดขึ้นเพื่อศึกษารูปแบบและโครงสร้างของความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร กฎหมายทั้งต่างประเทศและภายในประเทศที่เกี่ยวข้อง แนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร รวมทั้งสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน เพื่อให้สามารถนำผลการศึกษาไปใช้เสนอแนะแนวทางในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีต่อไป

คณะผู้วิจัยขอขอบคุณผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ผู้บริหารระดับสูงทุกระดับ ที่ได้กลั่นกรองและพิจารณาเสนอชื่อโครงการวิจัยนี้ให้เป็นโครงการวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง (สศค.) ประจำปีงบประมาณ 2559 ขอขอบคุณคณะกรรมการกำกับและพิจารณาตรวจรับงานวิจัย ได้แก่ คุณฤทธิศยามานนท์ คุณศิริกัลยา เรืองอำนาจ ดร.สมคิด บุญสั้นเหลือ ดร.นภา วรราชกูร และคุณจิรพงษ์ เวชมงคลกร ที่ช่วยกำกับ ติดตาม และพิจารณาตรวจรับงานวิจัยให้เป็นไปตามขอบเขตและวัตถุประสงค์ของโครงการ รวมทั้งให้ความเห็นและข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์แก่งานวิจัย เพื่อให้งานวิจัยฉบับสมบูรณ์มีข้อมูลและเนื้อหาที่ครบถ้วนถูกต้อง และมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ขอขอบคุณ คุณอรุณพล อรรถวรเดช ที่ปรึกษาโครงการ ซึ่งได้ให้คำปรึกษาพร้อมคำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงงานวิจัย และขอขอบคุณผู้ทรงคุณวุฒิจากภายนอก ได้แก่ ดร.ศิริกัญญา ดุสิตนานนท์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย และคุณจิรพงษ์ เวชมงคลกร นักกฎหมายกฤษฎีกาชำนาญการ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ให้เกียรติเป็นผู้วิพากษ์ในการสัมมนาเพื่อเผยแพร่โครงการวิจัย และยังได้ประเมินผลงานวิจัยนี้จนผ่านสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ซึ่งคณะผู้วิจัยได้มีโอกาสมอบรางวัลผลงานวิจัยต่อสาธารณชนและรับฟังข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์จากงานสัมมนานั้น จนนำมาสู่การปรับปรุงรายงานฉบับสมบูรณ์

ขอขอบคุณ คุณพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์ นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ คุณเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร นักวิชาการภาษีชำนาญการ และคุณเบญจพร จิตต์บุรุษ นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ สำนักวิชาการแผนภูมิ กรมสรรพากร ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์ ที่ปรึกษาด้านกฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง กระทรวงการคลัง คุณสุมาลี สถิตชัยเจริญ ผู้อำนวยการสำนักนโยบายภาษี และคุณมยุร บุญยรัตน์ เศรษฐกรชำนาญการ สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ศ.ดร.สุเมธ ศิริคุณ โขติ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ รศ.สุธรรม อยู่ในธรรม คณบดีคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย นางเพ็ญวิภา ลอยกุลนันท์ ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นประจำกองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา คุณสุวิณา ศรีโสภากิจ ผู้อำนวยการอาวุโสฝ่ายภาษีอากรประเทศไทย สายงานการเงินและการบัญชี ธนาคารสแตนดาร์ดชาร์เตอร์ด คุณรองรักษ์ พนาปวุฒิกุล ผู้อำนวยการอาวุโส Executive Legal Office และรักษาการผู้บริหารงานกรรมการและผู้ถือหุ้นธนาคารไทยพาณิชย์ คุณเกรียงศักดิ์ สวัสดิ์พาณิชย์ ผู้อำนวยการสำนักผู้อำนวยการด้านกฎหมาย คณะกรรมการร่วมสามสถาบัน สภาอุตสาหกรรม สภาหอการค้า และสมาคมธนาคารไทย ดร.ปิยะศักดิ์ มานะสันต์ ผู้อำนวยการอาวุโส หัวหน้าฝ่ายวิจัยเศรษฐกิจ

(2)

และอุตสาหกรรม ธนาคารเกียรตินาคิน นายเอก ตันติศักดิ์ โท นายความ บริษัทที่ปรึกษากฎหมาย เบเคอร์ แอนด์ แม็คเคินซี ซึ่งได้ให้ข้อมูล ความรู้ และความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการจัดทำ โครงการวิจัย ฉบับนี้

รายงานฉบับสมบูรณ์ซึ่งเป็นผลผลิตของ โครงการวิจัยนี้ เป็นเพียงความเห็นและข้อเสนอแนะ ของคณะผู้วิจัยเพื่อปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ตลอดจนกำหนดทิศทางในด้านนโยบายภาษี ของภาครัฐเพื่อให้สามารถรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ ต่อไป ทั้งนี้ ข้อบกพร่องทั้งหลายทั้งปวงที่เกิดขึ้นในรายงานฉบับสมบูรณ์นี้ล้วนเป็นความรับผิดชอบของ คณะผู้วิจัยทั้งสิ้น ซึ่งขออภัยมา ณ โอกาสนี้

คณะผู้วิจัย

กันยายน 2559

บทสรุปผู้บริหาร

ปัจจุบัน โลกได้เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วทำให้ข้อจำกัดต่าง ๆ ในด้านการค้า การให้บริการ และการลงทุนระหว่างประเทศเป็นไปในรูปแบบไร้พรมแดนมากขึ้น จากสภาพข้อเท็จจริงดังกล่าวส่งผลให้การเคลื่อนย้ายของเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง เป็นไปได้โดยง่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการโอนย้ายเงินทุนจากประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีสูงไปยังประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีที่ต่ำกว่า นอกจากนี้ การพัฒนาของธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Transaction) ยิ่งส่งผลให้รูปแบบการเลี้ยงภาษีมักมีความซับซ้อนและส่งผลให้การตรวจสอบทางด้านสัญชาติและถิ่นที่อยู่ หรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีในธุรกรรมทางธุรกิจกระทำได้ยากขึ้น

จากปัญหาที่ได้กล่าวมาข้างต้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศย่อมช่วยให้รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ สามารถเข้าถึงช่องทางเงินได้ของผู้เสียภาษีได้ง่ายขึ้น ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี จึงถือเป็นเครื่องมือทางการคลังประเภทหนึ่งที่ประเทศต่าง ๆ เริ่มหันมาให้ความสนใจในการใช้เป็นช่องทาง ในการสร้างความโปร่งใสให้ระบบภาษีและตรวจสอบความถูกต้องของผู้เสียภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในปัจจุบัน มีวิธีการหลัก ๆ อยู่สามช่องทาง อันได้แก่ ช่องทางการแลกเปลี่ยนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งเป็นการแลกเปลี่ยนตามการร้องขอของกลุ่มสัญญา ช่องทางการแลกเปลี่ยนตามข้อตกลง Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) และช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารตามรูปแบบความตกลง Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วจำนวน 60 ฉบับ และได้เข้าทำความตกลง FATCA กับประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว โดยประเทศไทยยังไม่เคยเข้าทำความตกลง ประเภท TIEAs กับประเทศใด

นอกจากนี้ จากการศึกษายังพบอีกว่าแนวโน้มของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศจะมีการแลกเปลี่ยน และจัดส่งข้อมูลภาษีระหว่างกันมากขึ้น ส่วนหนึ่งเป็นเพราะแรงกดดันจากองค์กรระหว่างประเทศ และประเทศมหาอำนาจต่าง ๆ ที่ต้องการข้อมูลภาษีของชนชาติตนเพื่อเพิ่มยอดการจัดเก็บ ประกอบกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีผ่านอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ผ่านมามากไม่เพียงพอแล้ว เนื่องจากมักมีปัญหา ข้อกฎหมายภายในทำให้ประเทศคู่สัญญาไม่สามารถส่งข้อมูลของผู้เสียภาษีให้แก่กันได้ จากข้อเท็จจริง เช่นนี้ ยิ่งเป็นปัจจัยหลักให้องค์กรระหว่างประเทศรวมถึงประเทศต่าง ๆ ต้องการปิดช่องว่างในการเลี้ยงภาษี ของธุรกรรมระหว่างประเทศโดยการเข้าทำข้อตกลงระหว่างรัฐเพื่อขอข้อมูลภาษีเพิ่มมากขึ้น

จากการศึกษาทิศทางของการเปลี่ยนแปลงของการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศดังกล่าว ประกอบกับการศึกษาค้นคว้าเอกสาร การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง และข้อเสนอแนะต่าง ๆ ที่ได้จากการจัดสัมมนาเพื่อเผยแพร่ โครงการวิจัย คณะผู้วิจัยพบว่ากฎหมายและบทบาทของประเทศไทย ในอนาคตต่อประเด็นในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ เป็นประเด็นหลักที่รัฐบาลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต้องศึกษาถึงรายละเอียดในการจัดทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีแต่ละฉบับอย่างจริงจัง กล่าวคือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามความตกลงฉบับใด ประเทศไทยย่อมต้องได้ประโยชน์จากข้อมูลที่ได้รับ

ไม่มากนักน้อย ดังนั้น เพื่อส่งเสริมให้การแลกเปลี่ยนดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพคณะผู้วิจัยจึงได้เสนอให้มีการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องในหลายด้าน เช่น ข้อเสนอให้มีการแก้ไขเนื้อหาของประมวลรัษฎากร เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตามช่องทางของอนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อเสนอในการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาข้อมูลเป็นความลับ ข้อเสนอในการจัดตั้งหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่เป็นตัวกลางในการประสานงานด้านแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี (Contact Person) ข้อเสนอในการเพิ่มบทบัญญัติให้เอกชนสามารถหักค่าลดหย่อนในการเตรียมการด้านข้อมูล และการเพิ่มเติมเนื้อหาในส่วนของหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี (General Anti-tax Avoidance Rule (GAAR)) และบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่อง (Specific Anti-Tax Avoidance Rules) เป็นต้น

โดยข้อเสนอแนะของคณะผู้วิจัยตามรายงานฉบับนี้ มุ่งหวังให้ประเทศไทยสามารถนำข้อมูลที่ได้รับมาจากความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีไม่ว่าฉบับใดได้ถูกนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการพัฒนาระบบภาษีเพื่อเพิ่มความ โปร่งใสและเพิ่มประสิทธิภาพในการประเมินภาษีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม

Executive Summary

Nowadays, the world is rapidly stepping toward the new era of globalization, breaking through the barrier of international trade, service and investment. This fact leads to accumulative cross-border movements of capital and production factors of entrepreneurs that tend to shift their profits to a country with lower tax rates. In addition, technology advancement allows more businesses to undertake substantial economic activity without the degree of physical nexus required to be subject to the income tax. The present business, therefore, is hard to value and has posed particular difficulties.

Finding a solution for the above mentioned, governments of states all around the world have discovered that the more tax-related information they could get, the easier they could detect taxpayers' income. Since then, international exchange of tax information has been attracting the governments' interest as a fiscal measure leading to taxation transparency and tax collection effectiveness.

Researches present that in these days, there are three methods of tax information exchange: exchange upon request under Double Taxation Agreement (DTA), exchange under Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) and exchange information of financial institutions under Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) of the United States of America. Up to now, Thailand has already signed the FATCA and sixty DTAs; however, Thailand has not yet been committed to TIEAs with any states.

Moreover, a major breakthrough toward tax transparency tends to be accomplished by fostering tax co-operation and improving all forms tax information exchange between nations. The commitment to establish tax information exchange, consequently, has been another step change in international tax transparency. The first reason is a huge push from international organizations and mighty nations which are in need of their own citizens' information in order to enhance ability of tax collection. Another reason is the ineffectiveness of exchanging information through DTA due to domestic legal limitations. International organizations and many countries, as a result, cooperatively establish tax information exchange relationships through multilateral information exchange instrument in order to close loopholes in taxation laws as well as to solve tax avoidance problems.

From studies and interviews, researchers have come to the conclusion that the Thai government and official sectors should seriously reconsider the role of Thailand in global arena about tax information exchange, by studying in details about the global trend and understanding profoundly the context of each relevant agreement. Before committing to any agreements, the government should be assured that, in return, Thailand would get more or less benefits from the receiving information.

To encourage the exchange of tax information, the researchers suggest that Thailand should commit to implement practices of tax information exchange and call on the international standard mechanisms necessary to increase an efficient implementation in the exchange of information context. In doing so, some relevant domestic laws should be reconsidered in order to pursue the standard such as adding the General Anti-tax Avoidance Rule (GAAR) and Specific Anti-tax Avoidance Rules into our domestic legislations, amending the context of the Revenue Code to support exchange of information through DTA, improving the Data Privacy Protection Laws, and providing a legal framework to ensure the confidentiality of the information received. Besides, the establishment of a government agency who will act as an intermediary should be clearly assigned. For the private sector, in providing them tax incentive measures such as cost deduction for preparing the tax information might be a good strategy to motivate them to follow the due diligence procedures.

These suggestions aim to worthwhile use of receiving information and enhancement of Thailand's taxation laws, resulting in the achievement of tax transparency and tax assessment effectiveness in the near future.

สารบัญ

	หน้า
กิตติกรรมประกาศ	(1)
บทสรุปผู้บริหารภาคภาษาไทย	(3)
บทสรุปผู้บริหารภาคภาษาอังกฤษ	(5)
สารบัญ	(7)
สารบัญตาราง	(9)
คำย่อที่ใช้ในการวิจัย	(11)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา	1
1.1.1 เหตุผลและวิวัฒนาการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร	1
1.1.2 วิธีการเลี่ยงภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ	2
1.1.3 เหตุผลและวิวัฒนาการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี	4
1.2 วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย	10
1.3 ขอบเขตของโครงการวิจัย	11
1.4 นิยามความหมาย	11
1.5 ระเบียบวิธีวิจัย	12
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	14
บทที่ 2 ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	15
2.1 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี	15
2.2 รูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ	17
2.3 ทฤษฎีประโยชน์มหาชนและสิทธิส่วนบุคคล	20
2.4 ทบทวนวรรณกรรม	23
บทที่ 3 การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศ	29
3.1 การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรตามแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ	29
3.1.1 รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ OECD	32
3.1.1.1 Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)	32

3.1.1.2 Double Taxation Agreements (DTA)/Income Tax Treaties	47
3.1.1.3 การเปิดเผยข้อมูลธนาคาร	61
3.1.1.4 แนวทางการรักษาข้อมูลทางภาษี (Confidentiality)	65
3.1.2 รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ United Nations	67
3.2 แนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามกฎหมายต่างประเทศ	71
3.2.1 สหราชอาณาจักร	71
3.2.2 สหรัฐอเมริกา	76
3.2.3 สหภาพยุโรป	83
3.3 แนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามกฎหมายไทย	86
3.3.1 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรตาม DTA	88
3.3.2 การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตาม FATCA	98
3.3.3 การเปิดเผยข้อมูลตามกฎหมายหลักทรัพย์	101
3.3.4 การเปิดเผยข้อมูลธนาคาร	102
3.3.5 กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล	104
บทที่ 4 บทวิเคราะห์	107
4.1 ประมวลผลจากการสัมภาษณ์	107
4.2 ประมวลผลจากการสัมมนา	110
4.3 การวิเคราะห์	111
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	121
5.1 บทสรุป	121
5.2 ข้อเสนอแนะ	125
บรรณานุกรม	133
ภาคผนวก ก	139
ภาคผนวก ข	179
ภาคผนวก ค	213
ภาคผนวก ง	243

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 ตารางรายชื่อประเทศที่ทำ TIEAs	39
ตารางที่ 2 ตารางเปรียบเทียบ DTA ฉบับต่าง ๆ	60
ตารางที่ 3 ตารางรายชื่อประเทศคู่สัญญา DTA กับประเทศไทย	89

คำย่อที่ใช้ในการวิจัย

CAA	= The Model Competent Authority Agreement
CIAT	= Inter-American Center of Tax Administrations
CFC	= Controlled Foreign Company Legislation
CRS	= The Common Reporting and Due Diligence Standard
DTAs	= Double Taxation Agreements
FATCA	= Foreign Account Tax Compliance Act
FATCA IGA	= Intergovernmental agreement
GAAR	= General Anti-Treaty Shopping Rule
Global Forum	= Global Forum on Exchange of Information and Transparency for Tax Purposes
OECD	= Organization for Economic Co-operation and Development
OECD Manual	= OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes
OECD Model Agreements	= OECD Model Tax Convention on Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance on Tax Matters
TIEAs	= Agreement on Exchange of Information in Matters หรือ Tax Information Exchange Agreements
TIEAs Model	= The Model Agreement on Exchange of Information in Matters
UN	= The United Nations
EU Saving Tax Directive	= The European Union Directive on the Taxation of Saving

Artificial Tax Arrangement	= การจัดทำธุรกรรมลงเพื่อเจตนาเลี่ยงภาษี
Cross-Border Leasing	= การทำลีสซิ่งระหว่างประเทศ
G 20	= กลุ่มประเทศเศรษฐกิจขนาดใหญ่ 20 ประเทศ
Profits Shifting	= การถ่ายโอนกำไร
Tax Haven	= ดินแดนปลอดภาษี
Tax Avoidance	= การเลี่ยงภาษี
Tax Treaties	= อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ
Tax Evasion	= การหนีภาษี
The European Union Directive on the Taxation of Savings	= กฎหมายแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีของสหภาพยุโรป
Thin Capitalization	= การตั้งทุนต่ำ
Transfer Pricing	= การกำหนดราคาโอน
Treaty Shopping	= การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม
Unacceptable Tax Avoidance	= ธุรกรรมที่เข้าข่ายเป็นการเลี่ยงภาษี
UN Code of Conduct on Cooperation in Combating International Tax Evasion	= แผนแม่บท UN

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

1.1.1 เหตุผลและวิวัฒนาการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

ในอดีตนั้นการประกอบธุรกิจส่วนใหญ่จะดำเนินการภายในเขตประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งผู้ประกอบการมีสัญชาติ หรือมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น เนื่องจากข้อจำกัดในการดำเนินธุรกิจหลายประการ เช่น การขนส่งสินค้า ระบบคมนาคม การสื่อสาร การกีดกันทางการค้าในรูปแบบต่าง ๆ เป็นต้น ปัจจุบันเมื่อเทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วทำให้ข้อจำกัดต่าง ๆ ลดน้อยลง โดยการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดน (Cross-Border Investment) ซึ่งเป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการไปยังประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกกำลังขยายตัวและมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจนด้วยการแข่งขันในตลาดที่สูงขึ้น ยิ่งความเสรีในการเคลื่อนย้ายการค้า การบริการและการลงทุนมีมากขึ้นเท่าใด ปัญหาเรื่องการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศโดยการทำธุรกรรมข้ามชาติย่อมมีมากขึ้นเท่านั้น ผู้ประกอบการมักมีความพยายามที่จะลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ ส่งผลให้ผู้ประกอบการมีแนวโน้มที่จะเคลื่อนย้ายผลกำไรไปยังต่างประเทศเพื่อเป็นการเลี่ยงภาษี (Profit Shifting) หรือจัดสรรผลกำไรที่เกิดจากธุรกรรมนั้น ๆ ให้เสียภาษีในประเทศที่มีอัตราการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุด ในการนี้ ผู้ประกอบการมักจัดตั้งองค์กรธุรกิจและดำเนินการในรูปแบบที่ซับซ้อน (Complex Modern Business Model) โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทในเครือเดียวกันหรือกลุ่มธุรกิจที่มีความสัมพันธ์ในเชิงโครงสร้าง มักกำหนดลักษณะของธุรกรรมโดยใช้กลไกของราคาด้วยการกำหนดราคาของทรัพย์สิน (ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง) และการให้บริการระหว่างคู่สัญญาที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจเดียวกันให้ไม่มีความสอดคล้องกับราคาตามท้องตลาดโดยทั่วไป (Intra-Firm Transactions) สิทธิประโยชน์ในทางภาษีเป็นประเด็นสำคัญประการหนึ่งที่ผู้ประกอบการนำมาพิจารณาโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย หรือโดยอาศัยสิทธิประโยชน์จากระบบและอัตราภาษีอากรที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศเป็นปัจจัยสำคัญในการวางแผนภาษีเพื่อลดต้นทุนในการประกอบการ หรือเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) นอกจากนี้ การวางแผนเพื่อเลี่ยงภาษีอาจกระทำได้ในรูปแบบต่าง ๆ เช่น การตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) การลงทุนในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) การทำลิสซิ่งระหว่างประเทศ (Cross-Border Leasing) การตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) การเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) และการลงทุนผ่านนิติบุคคลในต่างประเทศ (Controlled Foreign Company) เป็นต้น

โดยรูปแบบการเลี่ยงภาษีนี้นี้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ซับซ้อน และเกี่ยวข้องกับหลายประเทศมากขึ้นอยู่ตลอดเวลา เนื่องจากการพัฒนาของเทคโนโลยีและความเชื่อมโยงของตลาดการเงินที่สูงขึ้น นอกจากนี้ การพัฒนาของธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Transactions) ยังส่งผลให้การตรวจสอบทางด้านสัญชาติและถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีในธุรกรรมทางธุรกิจกระทำได้อย่างขึ้นหรืออีกนัยหนึ่งการทำธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ช่วยส่งเสริมการทำธุรกิจให้สามารถดำเนินไปได้

โดยไม่สามารถตรวจสอบความเชื่อมโยงทางเศรษฐกิจระหว่างธุรกรรมและภาวะภาษีที่เกิดขึ้นในรัฐใดรัฐหนึ่งได้อย่างชัดเจน จากข้อเท็จจริงของสภาพการดำเนินธุรกิจในโลกยุคปัจจุบันส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลประเทศต่าง ๆ อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ข้อมูลจากกองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) แสดงให้เห็นว่า การเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศนั้นส่งผลกระทบต่อทางเศรษฐกิจทั้งต่อประเทศในกลุ่มที่พัฒนาแล้ว กลุ่มที่กำลังพัฒนา และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่ (Emerging Market) ซึ่งระบบภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบันยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีของธุรกรรมข้ามชาติได้อย่างมีประสิทธิภาพ¹ โดยประเด็นสำคัญที่องค์กรระหว่างประเทศและหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศต่าง ๆ ยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาได้ก็คือ การจำกัดการวางแผนภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การกัดกร่อนฐานภาษี และการโอนหรือเคลื่อนกำไรไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าหรือในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ประเภทนั้น (Base Erosion and Profit Shifting หรือ BEPS) ซึ่งปัญหาของการกัดกร่อนฐานภาษีโดยการโอนกำไรไปยังต่างประเทศที่มีภาวะภาษีต่ำกว่าส่งผลกระทบต่อโดยตรงต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทที่ทำธุรกรรมข้ามชาติถือเป็นรายได้หลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งจากข้อมูลขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา หรือ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) แสดงให้เห็นว่าปัญหา BEPS ส่งผลต่อการลดลงของอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลอันพึงจัดเก็บได้ของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก เฉลี่ยแล้วลดลงประมาณร้อยละ 4-10 หรือคิดเป็นเงินที่สูญเสียไปกว่า 1-2.4 แสนล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐ² ดังนั้น เฉพาะมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีย่อมไม่เพียงพอ หากหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลทางด้านภาษีอากรที่อยู่ในต่างประเทศได้ นานาประเทศทั่วโลกจึงมีความต้องการข้อมูลของผู้เสียภาษีชาติตนเพื่อประเมินและตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บของภาครัฐ

1.1.2 วิธีการเลี่ยงภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ (รายละเอียดจะกล่าวในบทที่ 2)

กระบวนการเลี่ยงภาษีที่ผู้ประกอบการทำเพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยที่สุดนั้น มีความซับซ้อนก้าวหน้าขึ้นเป็นลำดับ ซึ่งเกิดจากวิวัฒนาการของการประกอบธุรกิจประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้ การเลี่ยงภาษีในปัจจุบันอาจดำเนินการได้หลายวิธี ยกตัวอย่างเช่น การลงทุนในดินแดนปลอดภาษี หรือประเทศ Tax Haven ซึ่งประเทศเหล่านี้ยังขาดความโปร่งใส ไม่เปิดเผยกฎหมายและไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ จึงมักถูกใช้เป็นแหล่งรับเงินได้ประเภท Passive Income³ โดยอาจมีการใช้ประเทศ Tax Haven เป็นที่เก็บทรัพย์สินเพื่อกักเก็บกำไร หรือใช้เพื่อเป็นที่ตั้งบริษัท Re-Invoice Company หรือใช้

¹ Issue in international taxation and the role of the IMF, June 28, 2013

² The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, www.oecd.org/tax/beps-reports.htm
ข้อมูล ณ วันที่ 16 ธันวาคม 2558

³ Passive Income หมายถึง เงินได้ที่มีลักษณะเป็นดอกผลจากทุนหรือทรัพย์สินประเภททุน ซึ่งง่ายต่อการโยกย้าย เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ไม่ใช่เงินได้ที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจโดยตรง (Active Income)

เป็นที่ตั้งบริษัทให้บริการ เพื่อให้บริษัทลูกใน Tax Haven ที่ให้บริการแก่ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกใช้เป็นที่ตั้งบริษัทประกันภัยภายในกลุ่ม (Captive Insurance Company) เป็นต้น ซึ่งปัจจุบันหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้มีการพัฒนามาตรการเฉพาะเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีดังกล่าว เช่น มาตรการห้ามนำเงินที่จ่ายไปยังประเทศ Tax Haven มาลงเป็นรายจ่าย มาตรการป้องกันการตั้งราคาโอน มาตรการป้องกันการลงทุนในรูปแบบหนี้สินมากกว่าทุนแต่ก็ยังไม่สามารถป้องกันการเลี่ยงภาษีในประเทศ Tax Haven ได้อย่างมีประสิทธิภาพ⁴ ส่วนการตั้งราคาโอนจะเป็นกรณีที่บริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ A มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสูงกว่าบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศ B บริษัทแม่จึงขายสินค้าให้บริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศ B ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ซึ่งบริษัทในเครือจะนำไปขายต่อในราคาตลาด ทำให้บริษัทแม่สามารถโอนกำไรที่ควรเสียในประเทศ A ไปยังประเทศ B และทำให้ผลรวมของภาษีเงินได้ของบริษัทแม่และบริษัทในเครือลดลง

นอกจากนี้ การเลี่ยงภาษีโดยการทำลีสซึ่งระหว่างประเทศเป็นวิธีการหาประโยชน์โดยอาศัยความแตกต่างของระบบภาษีของแต่ละประเทศ ซึ่งผู้ให้เช่าและผู้เช่าจะอยู่คนละประเทศ โดยบริษัทผู้เช่าอาจทำลีสซึ่งระหว่างประเทศแทนการกู้ยืมเงินเพื่อเลี่ยงรายจ่ายจากดอกเบี้ยจากมาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ ส่วนบริษัทผู้ให้เช่าอาจได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การหักค่าเสื่อมอัตราเร่ง (Double Declining Method) ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ อาจเกิดการหักเป็นค่าใช้จ่ายในสองประเทศพร้อมกัน โดยวางแผนให้ค่าใช้จ่ายก่อนเดี่ยวนสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้สองครั้ง ดังนั้น ค่าใช้จ่ายนั้นจะไม่เป็นรายได้ในประเทศใด ๆ เลย จึงไม่สามารถเก็บภาษีจากเงินก่อนดังกล่าวได้ การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยผิดวัตถุประสงค์ดังกล่าวทำให้ประเทศที่กำหนดสิทธิประโยชน์โดยการให้หักค่าเสื่อมอัตราเร่งอาจตอบโต้ได้หลายรูปแบบ เช่น แยกความแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าดำเนินงานและสัญญาเช่าทางการเงิน (Finance Lease) โดยให้ถือว่า Finance Lease เป็นการขายหรือการให้กู้ยืมอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือการจำกัดค่าเสื่อมอัตราเร่งสำหรับการลีสซึ่งระหว่างประเทศ เป็นต้น⁵

กรณีการเลี่ยงภาษีโดยการตั้งทุนต่ำเมื่อบริษัทแม่มีการลงทุนในหุ้นของบริษัทลูก บริษัทแม่จะมีฐานะเป็นผู้ถือหุ้นโดยนำเงินค่าหุ้นมาชำระให้บริษัทลูก บริษัทแม่จะได้รับเงินปันผล ส่วนการลงทุนโดยให้บริษัทลูกกู้ยืมเงินนั้น บริษัทแม่จะมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ ผลตอบแทนที่ได้รับ คือ ดอกเบี้ยซึ่งเงินปันผลเป็นเงินที่จ่ายจากกำไรที่ต้องผ่านการเสียภาษีเงินได้เสร็จไปก่อน เงินปันผลจึงไม่อยู่ในขั้นตอนการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้และถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเป็นรายจ่ายในกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งกำไรสุทธิ จึงสามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งจะส่งผลทำให้ฐานภาษีในประเทศผู้กู้ลดลง⁶

⁴ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ฉิมะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2)”, *สรรพากรศาสตร์* ปีที่ 55 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2551): 86-89.

⁵ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ฉิมะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 5)”, *สรรพากรศาสตร์* ปีที่ 55 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2551): 64-65.

⁶ *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 83-84.

ปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยการเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยบุคคลที่สาม คือ ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในของรัฐคู่สัญญาพยายามใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ผลกระทบที่ตามมาทำให้การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่มุ่งหมายจะให้ประโยชน์เฉพาะประเทศคู่สัญญาเท่านั้น อย่างไรก็ตามมีการนำมาตรการป้องกันหลายรูปแบบมาใช้ เช่น กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ผู้ที่ใช้สิทธิตามอนุสัญญาต้องเป็นเจ้าของผลประโยชน์เท่านั้น กำหนดไว้ในกฎหมายภายในเป็น Anti-Treaty Shopping Rule หรือการใช้มาตรการ GAAR (General Anti-Treaty Shopping Rule) หากผู้จัดเก็บภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่าบริษัทที่ขอใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่มีการดำเนินธุรกิจ และตั้งเพื่อประโยชน์ทางภาษีเท่านั้น ผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธการมีอยู่ของบริษัทดังกล่าวได้ และจัดเก็บภาษีเสมือนว่าธุรกรรมไม่ได้ดำเนินการผ่านบริษัทนั้น เป็นต้น⁷

ในการเลี่ยงภาษี ผู้ประกอบการที่ประกอบธุรกิจข้ามชาติซึ่งมีภาระภาษีสูงมักใช้วิธีการต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้วร่วมกันหลายวิธี แม้ว่าประเทศที่พัฒนาแล้วจะพยายามหามาตรการป้องกันและตอบโต้ก็ตามแต่เนื่องจากการเลี่ยงภาษีมีความเกี่ยวข้องกับหลายประเทศ ดังนั้น การที่จะแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีจึงกระทำได้ยากยิ่งขึ้น

1.1.3 เหตุผลและวิวัฒนาการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี

จากปัญหาในการเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้น OECD ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการให้ความเห็นและรวบรวมประเทศสมาชิกในการเข้าทำความตกลงเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศได้มีการศึกษาและหาแนวทางแก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีของธุรกรรมระหว่างประเทศอย่างต่อเนื่อง จุดเริ่มต้นของการแก้ไขปัญหาดังกล่าวสะท้อนให้เห็นจากข้อบทที่ 26 ของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามรูปแบบของ OECD หรือ OECD Model Tax Convention on Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters โดยข้อบทดังกล่าวได้ส่งเสริมให้ประเทศสมาชิกมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันในกรณีที่ตรวจพบหรือต้องการข้อมูลการเลี่ยงหรือปิดบังภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นลักษณะการให้ตามคำร้องขอของคู่สัญญา (Upon Request)⁸

ต่อมาในปี พ.ศ. 2552 รายงานข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศของ OECD ซึ่งชี้ให้เห็นว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศในรูปแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างเดียวไม่ได้ผลดีเท่าที่ควร เนื่องจากหากไม่มีการร้องขอหรือไม่สามารถตรวจพบข้อสงสัยในการเลี่ยงภาษี ประเทศคู่สัญญาจะไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลเงินได้ของคนชาติตน และการร้องขอข้อมูลผ่านช่องทางอนุสัญญาภาษีซ้อนในบางกรณีนั้น อาจติดปัญหาข้อห้ามของกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาในการเปิดเผยและส่งข้อมูลดังกล่าวให้หน่วยงานของรัฐอื่นในต่างประเทศอีกประการหนึ่งด้วย ดังนั้น การประชุมวิชาการทางภาษีหรือ Global Forum on Exchange of Information and Transparency for Tax Purposes จึงพยายามผลักดันให้มี

⁷ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ฉิมะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2)”: 101-103.

⁸ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm> ข้อมูล ณ วันที่ 16 ธันวาคม 2558

การศึกษาหาแนวทางอื่น ๆ ในการสร้างความโปร่งใสในการตรวจสอบการเสียภาษีของธุรกรรมข้ามชาติ พร้อมทั้งพยายามปรับปรุงข้อตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น การประชุมดังกล่าวจึงเป็นจุดเริ่มต้นของ OECD ในการจัดทำรายงานความคืบหน้าในเรื่องการเสียภาษี การเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศ⁹ ซึ่งรายงานดังกล่าวได้มีการจัดทำเรื่อยมาจนถึงปี พ.ศ. 2554¹⁰

อย่างไรก็ดี เป็นที่น่าสังเกตว่า การประชุมส่วนใหญ่ที่นั้นเกิดจากการผลักดันหลักของประเทศในกลุ่มประเทศเศรษฐกิจขนาดใหญ่ G20¹¹ ซึ่งมุ่งหวังให้มีการส่งผ่านแนวทางการพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีไปยังประเทศกำลังพัฒนาให้ตระหนักถึงความสำคัญในเรื่องการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและเพื่อป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในประเด็นที่ประเทศกำลังพัฒนาหลาย ๆ ประเทศถูกใช้เป็นดินแดน (Jurisdiction) ในการเลี่ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ¹² จากจุดเริ่มต้นดังกล่าวรายงานต่าง ๆ ของ OECD ได้พยายามชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของปัญหาการวางแผนภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังเช่น ที่ปรากฏในรายงานของ OECD ในปี พ.ศ. 2556 เรื่อง Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting โดยรายงานดังกล่าวได้ชี้ให้เห็นถึงการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนหรือเคลื่อนกำไรไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าหรือในประเทศที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ประเภทนั้น นอกจากนี้ ในรายงานดังกล่าวยังได้พยายามกำหนดวิธีการและระยะเวลาในการจัดทำโครงการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีทั้งในระยะสั้นและยาว โดยกำหนดให้จัดทำให้แล้วเสร็จในปี พ.ศ. 2558¹³

อย่างไรก็ดี นอกจากการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนของ OECD ตามที่ได้กล่าวไว้ในข้างต้นแล้วในเดือนเมษายน พ.ศ. 2554 ผลจากการประชุมรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังระหว่างประเทศ ซึ่งมี

⁹ OECD Tax Transparency: Report on Progress, <http://www.oecd.org/tax/transparency/> ข้อมูล ณ วันที่ 16 ธันวาคม 2558

¹⁰ โดยในวิสัยฉบับนี้จะกล่าวถึงแนวทางการดำเนินงานของ OECD เป็นส่วนใหญ่ เนื่องจากเป็นหน่วยงานหลักหน่วยงานเดียวที่มีการศึกษาเรื่องการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องและเป็นรูปธรรม โดยมีประเทศมหาอำนาจ เช่น สหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรปเป็นแรงขับเคลื่อนสำคัญในการผลักดันเกี่ยวกับการศึกษาและจัดทำแนวทาง (Guideline) เรื่องความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อมุ่งจัดปัญหาการเลี่ยงภาษีหรือการจัดเก็บภาษีที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในรูปแบบต่าง ๆ นอกจากนี้ ประเทศมหาอำนาจอื่น ๆ ยังมักนำแนวทางของ OECD มาเป็นต้นแบบในการร่างกฎหมายภายในและจัดทำเป็นความตกลงระหว่างประเทศในรูปแบบมาตรฐาน (Standard Model) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเจรจาความตกลงด้านภาษีอากรกับประเทศคู่สัญญาอื่น ๆ อีกด้วย

¹¹ กลุ่มประเทศเศรษฐกิจขนาดใหญ่ G20 ได้แก่ สาธารณรัฐอาร์เจนตินา เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐบราซิล ประเทศแคนาดา สาธารณรัฐประชาชนจีน สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐอินเดีย สาธารณรัฐอินโดนีเซีย สาธารณรัฐอิตาลี ประเทศญี่ปุ่น สาธารณรัฐเกาหลี สหรัฐเม็กซิโก สหพันธ์รัฐรัสเซีย ราชอาณาจักรซาอุดีอาระเบีย สาธารณรัฐแอฟริกาใต้ สาธารณรัฐตุรกี สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา และกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป

¹² Tax Transparency 2011: Report on Progress ใน Part III: Report to G20 working with developing country

¹³ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

ประเทศที่เข้าร่วม ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐอิตาลี ราชาอาณาจักร สเปน สหราชอาณาจักร และสหรัฐอเมริกา (สหรัฐฯ) ยังได้มีการวางแนวทางใหม่ในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเงินได้ของผู้เสียภาษีที่เป็นข้อมูลที่ถูกเก็บรักษาไว้ โดยสถาบันการเงินในต่างประเทศ ซึ่งเป็นการผลักดันให้สถาบันการเงินของประเทศต่าง ๆ ยอมส่งข้อมูล เงินได้ของคนต่างชาติที่เปิดบัญชีเงินได้กับตนไว้ เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาที่บุคคลนั้นมีสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ ถาวร (แล้วแต่กรณี) สามารถตรวจสอบข้อมูลการเสียภาษีอากรของคนชาติตนได้ โดยการศึกษาดังกล่าวได้มี ประเทศสมาชิก OECD กว่า 50 ประเทศเข้าร่วมศึกษาและประชุมเพื่อหาแนวทางร่วมกัน และต่อมารูปแบบ การดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลผ่านสถาบันการเงินนั้น สหรัฐฯ ได้นำมาปรับเป็นกฎหมายภายในของ ประเทศตน หรือที่เรียกว่า Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ภายใต้ความตกลง FATCA ของสหรัฐฯ นั้น ปัจจุบันได้มีประเทศเข้าร่วมกว่า 100 ประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทย อันเป็นความตกลง ที่สหรัฐฯ มุ่งหวังที่จะสร้างโครงข่ายการแลกเปลี่ยนข้อมูลของสถาบันการเงินในต่างประเทศเพื่อให้เข้าถึง ข้อมูลทางการเงินของคนสหรัฐฯ ที่ซุกซ่อนหรือกักเก็บไว้ในสถาบันการเงินต่างประเทศ¹⁴ นอกจากนี้ เพื่อ เป็นการผลักดันให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศมีความเป็นรูปธรรมมากขึ้น ในปี พ.ศ. 2555 ประเทศในกลุ่ม G20 ได้จัดการประชุมรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและผู้ว่าการธนาคารของ ประเทศต่าง ๆ เพื่อหาข้อสรุปร่วมกันในการสร้างโครงข่ายการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ (Global Standard for Automatic Exchange of Tax Information) ซึ่งการผลักดันดังกล่าวได้มีการยอมรับอย่างเป็นทางการในการประชุมสภาคณะรัฐมนตรีระหว่างประเทศของ OECD (OECD Ministerial Council Meeting) ณ กรุงปารีสในเดือนพฤษภาคม พ.ศ. 2555 โดยผลจากการประชุมได้มีการประกาศปฏิญญา ว่าด้วย การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีแบบอัตโนมัติ หรือ Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters ซึ่งเนื้อหาของสาระของปฏิญญาดังกล่าว คือ การส่งเสริมให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่าง ประเทศผ่านสถาบันการเงินประเภทต่าง ๆ ทั่วโลกอย่างไม่รอช้า และการส่งเสริมความช่วยเหลือทางเทคนิค ให้กับประเทศกำลังพัฒนาเพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงขั้นตอน วิธีการ และความจำเป็นในการแลกเปลี่ยน ข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศ

จากความตกลงระดับองค์การระหว่างประเทศตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ส่งผลต่อการดำเนินการ ในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรในระดับภูมิภาค โดยกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปได้ตระหนักถึง ความสำคัญของปัญหาข้างต้น และได้มีการทำความตกลงทางการเมืองร่วมกันในการผลักดันกฎหมายเพื่อ สร้างมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในระดับภูมิภาคในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2555¹⁵ ดังนั้น แนวโน้ม การแก้ไขปัญหาในเรื่องการเสียภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศที่หลายหน่วยงานเห็นตรงกัน คือ การพัฒนา โครงข่ายภาษีอากรระหว่างประเทศเพื่อประโยชน์ในการรวบรวมและแลกเปลี่ยนข้อมูลเงินได้ของผู้เสียภาษี ให้ได้มากที่สุด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรภายในของแต่ละประเทศไม่สามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจาก

¹⁴ OECD (2015) Automatic Exchange of Financial Account of Information, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-Exchange-Financial-Account-Information.pdf> ข้อมูล ณ วันที่ 16 ธันวาคม 2558

¹⁵ Directive by ECOFIN Council on 9 December 2014

การเคลื่อนย้ายเงินทุนและแรงงานอย่างไร้ขอบเขตในโลกยุคปัจจุบันได้ นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement) ที่ประเทศต่าง ๆ ได้เคยทำไว้ระหว่างกันยังถูกใช้เป็นกลยุทธในการวางแผนภาษีระหว่างประเทศของผู้ประกอบการข้ามชาติ เช่น การอ้างสิทธิประโยชน์หรือแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม โดยการบิดเบือนภาวะภาษีที่แท้จริงของธุรกรรมข้ามชาตินี้ ข่มขัดต่อหลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Fairness and Integrity) ในการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิธ¹⁶

สำหรับประเทศไทย การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรถือเป็นเรื่องใหม่ รายงานหรือข้อมูลในเรื่องดังกล่าวยังมีไม่มากนัก เนื่องจากที่ผ่านมาประเทศไทยไม่เคยเข้าร่วมความตกลงใด ๆ ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศตามที่ OECD ได้มีการผลักดัน มีเพียงแต่ความตกลง FATCA เท่านั้นที่ประเทศไทยได้ลงนามร่วมกับสหรัฐฯ ไปแล้วเมื่อวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2559 และแม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยจะได้กำหนดหลักการในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศไว้ในข้อบทที่ 26 เช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ แต่ในทางปฏิบัติ การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามข้อบทดังกล่าวยังไม่ได้มีการปรับใช้มากนัก

อย่างไรก็ดี กฎหมายไทยได้มีการยอมรับหลักการเรื่องการเลี่ยงภาษีและมีกฎหมายที่กำหนดคดีไทยในเรื่องนั้น ๆ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 3923/2531 ได้วินิจฉัยว่า เงินตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ดาวเคมิคอล (ยู.เอส.เอ) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐฯ เป็นค่าบริการที่บริษัทดังกล่าวเป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลนและแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์ รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรโดยไม่ปรากฏว่าบริษัทดังกล่าวได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ ดังนั้นจึงมิใช่ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (3) แต่เป็นค่าบริการทางวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6)

¹⁶ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงชาวอังกฤษผู้ถือเป็นบิดาแห่งการภาษีอากรได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ หรือที่เรียกว่า Adam Smith's Canons สรุปได้ ดังนี้

1. ต้องให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยจะต้องยึดหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากควรจะต้องเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยควรเสียภาษีน้อยตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี (Ability to Pay) ของแต่ละคน
2. ต้องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บให้รัดกุมและแน่นอน เช่น ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเมื่อใด ที่ไหน ถ้าผู้ใดละเลย หลีกเลียง หรือล่าช้า จะต้องได้รับโทษอย่างไร เป็นต้น
3. ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุด เช่น ควรกำหนดช่วงเวลาในการชำระภาษีให้นานพอสมควร เพื่อให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษี และควรใช้วิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อมิให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่าย หรือให้ผ่อนชำระได้ในกรณีที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก เป็นต้น
4. ต้องถือหลักจัดเก็บในอัตราต่ำแต่เก็บได้มากและทั่วถึง ดีกว่าที่จะเก็บในอัตราสูงแต่เก็บได้น้อย เนื่องจากเก็บแต่เฉพาะคนที่มีรายได้มาก อีกประการหนึ่งก็คือ การเรียกเก็บภาษีในอัตราสูง ข่มเป็นการขู่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเสียขายเงินและพยายามเลี่ยงภาษี

จากคำพิพากษาดังกล่าว คู่สัญญาอาจนำมาใช้เลี่ยงภาษีได้โดยการทำสัญญาจ้างบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยไม่กำหนดข้อสัญญาให้บริษัทรับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีแก่ผู้ว่าจ้าง เพื่อที่ผู้ว่าจ้างจะได้ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในความเป็นจริงต้องไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยี รวมทั้งไม่ควรมิข้อสัญญาที่กำหนดให้บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องเก็บรักษาแบบและข้อมูลในแบบเป็นความลับห้ามเผยแพร่ เพราะจากแนวทางการตีความของกรมสรรพากรในหนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/10030 ลงวันที่ 22 ตุลาคม พ.ศ. 2542 ถือว่า การให้ข้อมูลที่มีการหวงกัค่าตอบแทนสำหรับการนั้น เป็นค่าสิทธิ ไม่ได้รับการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณีที่อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจเงินต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่นทำให้ไม่ต้องเสียภาษี¹⁷

จากการศึกษาข้อมูล รายงานทางวิชาการหรือบทความต่าง ๆ ที่ตีพิมพ์ในประเทศไทยแล้ว พบว่ามีเรื่องข้ออธิบายถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศตามรูปแบบการผลักดันของ OECD หรือบทบาทของประเทศไทย รวมถึงการพัฒนากฎหมายในการเข้าร่วมความตกลงในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศยังไม่มากเท่าใดนัก ซึ่งบทความส่วนมากจะมุ่งเน้นในการอธิบาย วิเคราะห์ และตีความกฎหมายและแนวทางของกรมสรรพากรในการดำเนินการเรื่องการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่าง ๆ รวมถึงการอธิบายถึงโทษที่ผู้เลี่ยงภาษีจะได้รับในกรณีนั้น ๆ เช่น วิทยานิพนธ์ของวสุ สรรกานีต เรื่อง การปราบปรามภัยคุกคามเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญา¹⁸ และบทความของเสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์ เรื่อง การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ¹⁹ เป็นต้น

ในการนี้ นานาประเทศ รวมทั้งองค์การระหว่างประเทศ (International Organization) ได้พัฒนาแนวทางการแลกเปลี่ยนและการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีอากร โดยแบ่งออกเป็น 3 แนวทางหลัก ดังต่อไปนี้ (รายละเอียดจะได้กล่าวไว้ในบทที่ 3)

1) การจัดทำความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (Tax Information Exchange Agreements หรือ TIEAs) ความตกลงนี้ได้รับการพัฒนาโดย OECD เนื่องจาก OECD พบว่า ปัจจัยหนึ่งที่ทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีคือ การขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูล หรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลเป็นไปโดยไม่มีประสิทธิภาพ OECD จึงได้ร่างตัวอย่างหนังสือความตกลงร่วมกัน โดยระบุรายละเอียดต่าง ๆ ที่ควรแสดงไว้ในความตกลงดังกล่าว และการทำความตกลงร่วมกันนี้สามารถทำในลักษณะทวิภาคี (Bilateral) หรือพหุภาคี (Multilateral) ก็ได้ ความตกลงในลักษณะพหุภาคีในปัจจุบันได้รับการพัฒนามาเป็น Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters ด้วย

¹⁷ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 08021/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2530

¹⁸ วสุ สรรกานีต, การปราบปรามภัยคุกคามเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญา (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552).

¹⁹ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ”, สรรพากรสาส์น.

ความร่วมมือระหว่าง OECD และคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (Council of European Union) ตามข้อเรียกร้องของกลุ่มประเทศ G20 นอกจาก OECD แล้ว ยังปรากฏองค์การระหว่างประเทศอีกหลายแห่งที่จัดทำความตกลงในลักษณะเดียวกันนี้ เช่น CIAT Model Agreement on Exchange of Tax Information ของ Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT)²⁰ The Savings Tax Directive และ The Administrative Cooperation Directive ของสหภาพยุโรป เป็นต้น

2) การปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูล

OECD ได้ปรับปรุงข้อบทที่ 26 ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลในอนุสัญญาภาษีซ้อนครั้งล่าสุดในปี ค.ศ. 2012 ซึ่งบัญญัติอยู่ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2012 โดยมีหลักการว่า ห้ามประเทศที่ถูกขอข้อมูลปฏิเสธคำร้องเนื่องจากประเทศตนไม่ได้รับผลประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวเพื่อการจัดเก็บภาษีภายในประเทศของตน นอกจากนี้ยังมีวรรค 5 เกี่ยวกับข้อมูลที่อยู่ในความควบคุมของธนาคาร สถาบันการเงิน นอมีนั และตัวแทนทั้งหลาย รวมถึงข้อมูลการเป็นเจ้าของกิจการที่แท้จริง (Ownership Information) โดยกำหนดว่า ประเทศที่ถูกขอข้อมูลไม่สามารถกล่าวอ้างบทบัญญัติกฎหมายภายในเรื่องการรักษาความลับของข้อมูลธนาคารเพื่อปฏิเสธการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น แนวทางการปรับปรุงอนุสัญญาของ OECD นี้ เป็นต้นแบบในการปรับปรุงข้อบทที่ 26 ของ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ในปี ค.ศ. 2011

3) การพัฒนาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลธนาคาร

ตามรายงาน Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field - 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation ของ OECD ปรากฏว่า นานาประเทศเพิ่มระดับความโปร่งใส (Transparency) โดยพัฒนาการแลกเปลี่ยน การเข้าถึง และการรวบรวมข้อมูล โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่อยู่ในความดูแลของธนาคาร หรือสถาบันการเงินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

แนวโน้มเหล่านี้ไม่ใช่เรื่องไกลตัวประเทศไทยอีกต่อไป โดยในการประชุม The Study Group on Asian Tax Administration and Research หรือ SGATAR ครั้งที่ 43 เมื่อปี ค.ศ. 2013 ของกลุ่มประเทศเอเชียแปซิฟิก ได้มุ่งเน้นที่จะพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างกันเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี อีกทั้งในการประชุมความร่วมมือทางด้านกฎหมายภาษีอากรในกลุ่มประเทศอาเซียน ครั้งที่ 4 (The 4th Annual ASEAN Tax Conference) เมื่อปี ค.ศ. 2013 ก็ได้ข้อสรุปร่วมกับประเทศฟิลิปปินส์และประเทศ

²⁰ CIAT เป็นหน่วยงานที่มีการริเริ่มโดยคณะทำงานแผนภาษีอากรระหว่างประเทศของสรรพากรสหรัฐฯ (International Assistance Office of the Internal Revenue Service) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการระดมความคิดเห็นจากเจ้าหน้าที่ภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ เพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในการบริหารจัดการด้านภาษีอากร (Tax Administration) โดยมุ่งหวังให้เป็นองค์การระหว่างประเทศที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากร และได้เปิดให้ประเทศต่าง ๆ เข้าร่วมและให้ความช่วยเหลือทางเทคนิคเกี่ยวกับการวางรูปแบบในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ ปัจจุบันมีประเทศเข้าร่วมแล้ว 39 ประเทศ เช่น แคนาดา อิตาลี ฝรั่งเศส และอินเดีย เป็นต้น ข้อมูลจาก <http://www.ciat.org> ณ วันที่ 7 มกราคม 2559

ลิงคโพร่ เกี่ยวกับการรวบรวมข้อมูลบุคคลผู้ติดต่อหน่วยงานภาษีอากรในประเทศกลุ่มอาเซียน เพื่อสะดวกในการติดต่อแลกเปลี่ยนข้อมูลและยกระดับความร่วมมือระหว่างประเทศทางภาษีอากรในอนาคต

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยตามความในประมวลรัษฎากร กฎหมายอื่น ๆ และกฎหมายลำดับรองต่าง ๆ พบว่า กฎหมายของประเทศไทยในปัจจุบันยังมีเนื้อหาที่ยังไม่ครอบคลุมนัก แม้จะมีบทบัญญัติรองรับการเรียกหรือขอข้อมูลกรณีเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือกรณีมีข้อพิพาททางภาษี แต่ก็ไม่ใช่บทบัญญัติเฉพาะเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และหากประเทศไทยจะไม่ได้เข้าร่วมลงนามในความตกลงระหว่างประเทศด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูล ก็ย่อมจะได้รับความกดดันจากนานาประเทศในอนาคตเช่นเดียวกับที่เคยเกิดขึ้นมาแล้วในกรณีกฎหมาย FATCA ของสหรัฐฯ ทั้งนี้ การปรับปรุงฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษีและการสร้างโครงข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศไม่ว่าจะในระดับทวิภาคี (Bilateral) ระดับพหุภาคี (Multilateral) หรือในระดับภูมิภาคล้วนแต่มีความสำคัญอย่างยิ่ง อีกทั้งยังมีประโยชน์ต่อประเทศไทยในแง่ของการเพิ่มฐานข้อมูลการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรไทยและในแง่ของการศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเพื่อตอบสนองต่อการขยายตัวของตลาดในยุคโลกาภิวัตน์ และความร่วมมือระหว่างประเทศในภูมิภาคที่เริ่มมีบทบาทมากขึ้นทั่วทุกมุมโลก

ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงมีแนวคิดที่จะทำการวิจัยในครั้งนี้ โดยจะทำการศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งความตกลงระดับทวิภาคี (Bilateral) พหุภาคี (Multilateral) ระดับภูมิภาค และรูปแบบที่เสนอโดยองค์การระหว่างประเทศต่าง ๆ รวมทั้งกฎหมายภายในของต่างประเทศที่รองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ไปจนถึงความสำเร็จในการแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีจากการแลกเปลี่ยนข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยต่อไปในอนาคตให้ตอบสนองต่อความร่วมมือระดับภูมิภาคที่กำลังจะเกิดขึ้น โดยเฉพาะความร่วมมือระดับภูมิภาคอาเซียน

1.2 วัตถุประสงค์ของโครงการวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาและเข้าใจถึงรูปแบบและโครงสร้างของความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1.2.2 เพื่อศึกษาและเข้าใจถึงรูปแบบและโครงสร้างของกฎหมายภายในของต่างประเทศที่มีขึ้นเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

1.2.3 เพื่อศึกษาปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นและอาจเกิดขึ้นได้จากการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

1.2.4 เพื่อศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยในประเด็นต่าง ๆ ที่อาจมีความเกี่ยวข้องหรือเป็นอุปสรรคต่อการเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1.2.5 เพื่อศึกษาประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับจากการเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร รวมทั้งการเสียประโยชน์บางประการที่อาจเกิดขึ้นได้

1.2.6 เพื่อเสนอแนะและปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ตลอดจนกำหนดทิศทางในด้านนโยบายภาษีของภาครัฐเพื่อให้สามารถรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยให้เกิดประโยชน์ในองค์รวมและเกิดการเสียประโยชน์น้อยที่สุด

1.3 ขอบเขตของโครงการวิจัย

1.3.1 ศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษที่กล่าวถึงรูปแบบและโครงสร้างความตกลงด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งในระดับทวิภาคี พหุภาคี ระดับภูมิภาค และรูปแบบที่เสนอโดยองค์การระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเอกสารที่จัดทำโดยองค์การระหว่างประเทศที่เป็นผู้ริเริ่มและจัดทำรูปแบบข้อตกลงในเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศ เช่น OECD หรือ UN เป็นต้น

1.3.2 ศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษที่กล่าวถึงรูปแบบการอนุวัติการความตกลงระหว่างประเทศมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของประเทศต่าง ๆ เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1.3.3 ศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องทั้งภาษาไทยและภาษาอังกฤษที่กล่าวถึงบทบัญญัติกฎหมายภายในของแต่ละประเทศที่บังคับใช้เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

1.3.4 ศึกษา คั่นคว้าและวิเคราะห์กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย ที่อาจมีความเกี่ยวข้องหรืออาจเป็นอุปสรรคต่อการเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1.3.5 ศึกษา คั่นคว้าข้อมูลเกี่ยวกับผลได้ผลเสียจากการบังคับใช้กฎหมายภายในด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ หรือจากการเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศในเรื่องดังกล่าว

1.3.6 นำข้อมูลทั้งหมดในการศึกษามาประมวลผลและวิเคราะห์เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะการพัฒนากฎหมายภาษีอากรไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และเกิดผลเสียน้อยที่สุด

1.4 นิยามความหมาย

1.4.1 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-avoidance Rule) หมายถึง วิธีการต่าง ๆ ในการป้องกันการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อบิดเบือนให้เสียภาษีน้อยลง โดยวิธีการที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งอาจมีการทำธุรกรรมลวง เช่น เจตนาซื้อขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด จัดตั้งคณะบุคคลจำนวนมากโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางพาณิชย์อื่นใด นอกเหนือจากเพื่อกระจายฐานภาษี เป็นต้น

1.4.2 กฎหมายภาษีอากร (Taxation Law) หมายถึง กฎหมายที่กำหนดให้รัฐบาลบังคับเก็บเงินจากรายการโดยไม่ได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อใช้เป็นประโยชน์ส่วนรวม โดยแบ่งเป็น ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม ซึ่งกฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นธรรม ชัดเจน สะดวก มีประสิทธิภาพ มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ สอดคล้องกับรายได้ และมีความยืดหยุ่น

1.4.3 อนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaties) หมายถึง ความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีใน 2 ลักษณะ คือ ความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) และความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

1.4.4 การลงทุนในต่างประเทศ (Offshore Investment) หมายถึง การที่รัฐบาลหรือเอกชนของประเทศหนึ่งนำเงินไปลงทุนดำเนินธุรกิจ เพื่อแสวงผลกำไรในอีกประเทศหนึ่ง ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1.4.4.1 การลงทุนโดยตรง (Direct Investment) ในปัจจุบันการลงทุนโดยตรงส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของการดำเนินงาน โดยวิสาหกิจ และมีสถาบันการเงินของเอกชนเป็นผู้จัดหาเงินทุนสำหรับโครงการต่าง ๆ

1.4.4.2 การลงทุนโดยอ้อม (Portfolio Investment) เป็นการลงทุนที่ผู้ลงทุนต่างชาติไม่ได้เข้ามามีส่วนดำเนินการโดยตรง ได้แก่ การลงทุนในรูปเงินกู้ การลงทุนแบบรับสินเชื่อจากผู้ขายและอื่น ๆ ซึ่งส่วนมากเป็นการลงทุนโดยการซื้อหลักทรัพย์หรือพันธบัตรของต่างประเทศ

1.4.5 การแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยคำร้องขอ (Exchange of Information on Request) หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศคู่สัญญาเมื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งร้องขอ

1.4.6 การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Information) หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศคู่สัญญาโดยไม่จำเป็นต้องมีการร้องขอจากประเทศคู่สัญญาเสียก่อน โดยมักมีการแลกเปลี่ยนกันอย่างสม่ำเสมอ

1.4.7 การแลกเปลี่ยนข้อมูลกรณีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่ง (Spontaneous Exchange of Information) หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลในลักษณะเพื่อแจ้งให้ทราบ เมื่อรัฐคู่สัญญาเห็นข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ที่อาจเป็นประโยชน์หรือเกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่ง จึงประสงค์จะนำเสนอให้โดยไม่ได้มีการร้องขอจากคู่สัญญาอีกฝ่าย

1.5 ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยประยุกต์ (Applied Research) โดยใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งได้ดำเนินการวิจัย ดังนี้

1.5.1 การรวบรวมข้อมูล

ดำเนินการรวบรวมเอกสารวิชาการ บทความ และเอกสารเผยแพร่ที่เกี่ยวข้องกับรูปแบบ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ โดยศึกษาทั้งเอกสารภาษาไทยและภาษาอังกฤษ เช่น เอกสารที่จัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) โดยเน้นที่เอกสารของหน่วยงานด้านนโยบายภาษีอากร (Center for Tax Policy and Administration) รวบรวมข้อมูลจากกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีในปัจจุบัน เช่น ความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (Tax Information Exchange Agreements: TIEAs) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Tax Treaties) และกฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องหรืออาจจะเกี่ยวข้อง โดยกฎหมายที่นำมาพิจารณาปรับใช้ในการกำหนดแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ได้แก่

- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับสิทธิส่วนบุคคล และการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศ

- ประมวลรัษฎากร

- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

- พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540

- บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ

- สนธิสัญญาระหว่างประเทศด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

- กฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูล เช่น พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน

พ.ศ. 2551 และพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจข้อมูลเครดิต พ.ศ. 2545 เป็นต้น

- ข้อหรือทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการขอให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของผู้เสียภาษี

1.5.2 แหล่งข้อมูล

1.5.2.1 เอกสารข้อมูลการจัดทำข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน

1.5.2.2 เอกสารจากการประชุม และสัมมนาในทางวิชาการเกี่ยวกับภาษีอากร

1.5.2.3 เว็บไซต์ของกรมสรรพากร และของหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง

1.5.2.4 ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ของ OECD

1.5.2.5 เอกสาร และเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาระหว่างประเทศด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1.5.2.6 หอสมุดแห่งชาติ และห้องสมุดมหาวิทยาลัยต่าง ๆ

1.5.3 การวิเคราะห์ข้อมูล

1.5.3.1 การวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Research) โดยอาศัยข้อมูลที่ได้จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งจากหน่วยงานในประเทศไทย ต่างประเทศและหน่วยงานระหว่างประเทศ และรวมถึงข้อมูลที่ได้จากการจัดสัมมนาในทางวิชาการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5.3.2 การวิเคราะห์เชิงลึก (In-Depth Research) ในรูปแบบการทำความเข้าใจต่าง ๆ ด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยพิจารณาประกอบกับหลักกฎหมายภาษีอากรที่มีอยู่ปัจจุบันของ

ประเทศไทยรวมถึงหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการรักษาความลับของข้อมูลและสิทธิส่วนบุคคลของเจ้าของข้อมูล

1.5.3.3 การวิเคราะห์เชิงเปรียบเทียบ (Comparative Analysis) จากบทบัญญัติของกฎหมายภายในปัจจุบันกับแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศขององค์การระหว่างประเทศ สนธิสัญญาาระดับพหุภาคี (Multilateral) และสนธิสัญญาาระดับทวิภาคี (Bilateral)

1.5.3.4 การวิเคราะห์เพื่อเสนอแนะ (Analysis and Suggestion) รูปแบบที่เหมาะสมในการพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศของประเทศไทย

1.5.4 การสรุปผลเชิงนโยบาย

1.5.4.1 เสนอแนะทิศทางนโยบายทางภาษีที่เหมาะสม เพื่อปรับปรุงและพัฒนากฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

1.5.4.2 เสนอแนะแนวทางนโยบายทางภาษีที่มีความทันสมัยและเหมาะสมต่อสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน เพื่อให้ก้าวทันต่อรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีแนวโน้มที่จะมีการพัฒนาต่อไปอย่างไม่หยุดยั้ง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 มีฐานข้อมูลล่าสุดเกี่ยวกับรูปแบบและโครงสร้างของกฎหมายระหว่างประเทศ และกฎหมายภายในเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ อันจะเป็นฐานข้อมูลสำคัญในการกำหนดทิศทางและนโยบายของกระทรวงการคลังและกระทรวงการต่างประเทศในการร่วมลงนามความตกลงระหว่างประเทศ และการออกกฎหมายภายในประเทศเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศต่อไป

1.6.2 ทำให้ทราบแนวทางในเชิงนโยบายและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งจากมุมมองขององค์การระหว่างประเทศ กลุ่มความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา

1.6.3 ทำให้มีองค์ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบและการจัดโครงสร้างธุรกิจที่เชื่อมโยงกับภาระภาษีในยุคที่การค้าการลงทุนได้มีการขับเคลื่อนอย่างไร้พรมแดนและมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลถึงกันอย่างทันทั่วทั้งที่ อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการศึกษาต่อยอดในเชิงนโยบายและพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยในอนาคต

1.6.4 ผลจากการศึกษาสามารถนำไปใช้เพื่อเป็นแนวทางในการเสนอแนะและพัฒนากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีและก้าวทันกับสภาพเศรษฐกิจ รวมถึงความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศในปัจจุบัน

บทที่ 2

ทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

เนื่องจากปัจจุบันรูปแบบการเลี้ยงภาษามีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ซับซ้อน และเกี่ยวพันกับหลายประเทศมากขึ้น อันเนื่องมาจากการพัฒนาของเทคโนโลยีและความเชื่อมโยงของตลาดการเงินที่สูงขึ้น ลำพังมาตรการทางกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี้ยงภาษีย่อมไม่เพียงพอ หากหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษียังไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลทางด้านภาษีอากรที่อยู่ในต่างประเทศได้ นานาประเทศทั่วโลกจึงมีความต้องการข้อมูลของผู้เสียภาษีชาติตนเพื่อประเมินและตรวจสอบความถูกต้องในการเสียภาษีอันเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ

ดังนั้น ก่อนที่จะอธิบายถึงแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร ในบทนี้จะได้กล่าวถึงทฤษฎีหรือหลักการทั่วไปในการจัดเก็บภาษี รูปแบบการเลี้ยงภาษีระหว่างประเทศต่าง ๆ รวมทั้งทฤษฎีประโยชน์มหาชนและสิทธิส่วนบุคคล เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษาแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรขององค์การระหว่างประเทศและของประเทศไทยในบทต่อไป

2.1 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากกฎหมายระหว่างประเทศมิได้ห้ามหรือจำกัดอำนาจอธิปไตยของประเทศต่าง ๆ ในการบัญญัติและใช้บังคับกฎหมายใด ๆ เพื่อจัดเก็บภาษีภายในดินแดนของตน ดังนั้น อำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงถือเป็นอำนาจเด็ดขาดและเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจรัฐที่รัฐบาลของแต่ละประเทศสามารถใช้บังคับได้อย่างอิสระ และโดยทั่วไปแล้วรัฐต่าง ๆ จะอ้างหลักเกณฑ์ในการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ ซึ่งในทางทฤษฎีสามารถแบ่งได้เป็น 3 หลักเกณฑ์ คือ

2.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ กล่าวคือ เป็นการพิจารณาถึงผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งมาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลใดได้รับเงินได้หรือผลประโยชน์ที่ถือได้ว่าเป็นเงินได้จากรัฐ ถือว่าผู้นั้นมีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นไป เพราะฉะนั้นรัฐจึงย่อมมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้มาทำนุบำรุงรัฐนั้น²¹ โดยสาระสำคัญของหลักแหล่งเงินได้จะเป็นการพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ว่า ผู้มีเงินได้มีเงินได้เกิดขึ้นภายในดินแดนของรัฐนั้นหรือไม่ กล่าวคือ รัฐจะจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นหรือที่ได้รับภายในดินแดนของรัฐตนเท่านั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้ที่มีเงินได้จะมีสัญชาติใดและจะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เกิดเงินได้นั้นหรือไม่ กรณีที่จะถือว่าเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งภายในรัฐนั้น ได้แก่

²¹ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2555), หน้า 2.

กรณีที่เกิดจากรายงานหรือการจ้างงานที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นได้กระทำขึ้นภายในรัฐนั้น หรือมีการจ่ายเงินได้จาก หรือในรัฐนั้น ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของรัฐนั้นเท่านั้น ดังนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต” (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือ “หลักการเสียภาษีโดยจำกัด” (Limited Tax Liability Basis)

2.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ มาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลผู้ที่มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐโดยย่อจะต้องใช้ทรัพยากรหรือใช้บริการจากรัฐนั้นในการดำรงชีวิต ไม่ว่าจะเป็นสาธารณูปโภคพื้นฐาน ความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน สิทธิ เสรีภาพ ฯลฯ แต่ในขณะที่เดียวกันบุคคลที่มาอาศัยอยู่ก็ย่อมมีส่วนในการสร้างมลภาวะขึ้น ซึ่งในเชิงเศรษฐกิจแล้ว สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ถือเป็นต้นทุนทางสังคมอย่างหนึ่ง ดังนั้น รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จึงสมควรได้รับการชดเชยในรูปของการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มิถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน โดยไม่คำนึงว่าผู้ที่มิถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นจะเป็นบุคคลที่มีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่²² กล่าวคือ หลักถิ่นที่อยู่จะพิจารณาถึงการมีภูมิลำเนา หรือการมีถิ่นที่อยู่ของบุคคลผู้เสียภาษี โดยรัฐจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มิถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ไม่ว่าจะได้รับเงินได้จากแหล่งภายในหรือภายนอก หรือไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะมีสัญชาติของรัฐนั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั่วโลกของบุคคล เพราะฉะนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” (Worldwide Income Basis หรือ Principle of Worldwide Income) หรือ “หลักการระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด” (Unlimited Tax Liability Basis)

2.1.3 หลักสัญชาติ (Citizenship Rule)

หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองเป็นอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐ โดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ในทางสถานภาพของบุคคลผู้เสียภาษีที่มีต่อรัฐหนึ่ง ๆ เช่นเดียวกับหลักถิ่นที่อยู่ แต่หลักสัญชาติจะเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงสัญชาติ คือ รัฐเจ้าของสัญชาติจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ถือสัญชาติของรัฐตน โดยไม่คำนึงว่าจะมีเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งภายในรัฐของตนหรือไม่ และในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นนั้น บุคคลดังกล่าวจะได้อาศัยอยู่ในรัฐเจ้าของสัญชาตินั้นหรือไม่ กล่าวคือ ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดก็จะต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าจะผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ การจัดเก็บตามหลักสัญชาตินี้มีเหตุผลในทางการเมืองสนับสนุนอยู่ด้วย เพราะตามปกติสิทธิหน้าที่ทางการเมืองในรัฐโดยย่อได้แก่คนถือสัญชาติของรัฐนั้น นอกจากรัฐจะมีหน้าที่คุ้มครองดูแล ให้สวัสดิการต่าง ๆ แก่คนถือสัญชาติในระหว่างที่ยังไม่มีเงินได้ หรือความสามารถในการเสียภาษีแล้ว รัฐบางรัฐยังถือเป็นเรื่องที่จะต้องทำอย่างจริงจังในการพิทักษ์คุ้มครองคนถือสัญชาติตลอดไปไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็ตาม และคนถือสัญชาติของรัฐนั้นเท่านั้นที่จะมีสิทธิออกเสียงเลือกตั้งผู้บริหารรัฐ ดังนั้น หากคนถือสัญชาติของรัฐนั้นจะต้องช่วยเหลือค่าใช้จ่ายของรัฐ

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

นั่นจึงเป็นเรื่องปกติที่มีเหตุผล²³ ตัวอย่างเช่น สหรัฐฯ นอกจากจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้แล้วยังใช้หลักสัญชาติอีกด้วย ดังนั้น คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตามย่อมจะต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลสหรัฐฯ เช่นเดียวกับบุคคลผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด

2.2 รูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ

การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีอากรใช้วิธีที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีอากรให้น้อยลงโดยการใช้ช่องว่างทางกฎหมาย หรือความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อดำเนินการ²⁴ ซึ่งจะมีความหมายที่แตกต่างจากการหนีภาษี (Tax Evasion) ที่เป็นการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายโดยผู้หนีภาษีรู้ว่าการกระทำนั้นผิดกฎหมาย แต่หวังผลเพื่อให้มีภาระภาษีที่น้อยลงกว่าที่ควรจะเป็น²⁵

สำหรับการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศนั้น เป็นการทำธุรกรรมเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีอากรหรือลดภาระภาษีอากร โดยธุรกรรมนั้นจะเกี่ยวข้องกับ 2 ประเทศขึ้นไป ทั้งนี้ มีการดำเนินการได้ในหลายรูปแบบ ได้แก่

2.2.1 การทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษี

ดินแดนปลอดภาษี คือ ประเทศที่รู้จักกันดีว่ามีการเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำหรือไม่มีการจัดเก็บภาษี รวมถึงสามารถจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทได้ง่าย หรือมีกฎเกณฑ์ที่ไม่ยุ่งยาก และมีกฎเกณฑ์การรักษาความลับทางการค้าอย่างเข้มงวด ดังนั้น ผู้ที่ต้องการเลี่ยงภาษีจึงมักจัดตั้งบริษัทในดินแดนปลอดภาษีเพื่อใช้สำหรับการทำธุรกรรมเพื่อลดภาระภาษี²⁶ เช่น

2.2.1.1 การจัดตั้งบริษัทลูกในดินแดนปลอดภาษีเพื่อถ่ายโอนทรัพย์สิน โดยบริษัทแม่จะโอนทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น หุ้น พันธบัตร หรือทรัพย์สินทางปัญญา ให้แก่บริษัทลูก โดยเมื่อบริษัทลูกได้รับดอกเบี้ย หรือเงินค่าสิทธิต่าง ๆ ก็จะไม่ต้องเสียภาษีในดินแดนปลอดภาษีนั่น²⁷

2.2.1.2 จัดตั้งบริษัทลูกเพื่อทำธุรกรรมค้าช่วง โดยบริษัทลูกดังกล่าวจะทำการซื้อหรือขายสินค้ากับบริษัทในเครือ และจะมีการกำหนดราคาเพื่อช่วยโอนกำไรไปยังประเทศที่ต้องการให้กำไรไปรวมอยู่ซึ่งก็คือประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี หากบริษัทลูกที่จัดตั้งขึ้นเป็นผู้ซื้อสินค้าก็จะมีกำหนด

²³ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพมหานคร: เดือนตุลา จำกัด, 2546), หน้า 45.

²⁴ พนิต ชีรภาพวงศ์, *ภาษีบริษัทข้ามชาติ*, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน จำกัด, 2550), หน้า 74-75.

²⁵ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 1)”: 60-61.

²⁶ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2)”: 85-86.

²⁷ *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 87-88.

ราคาซื้อที่ต่ำกว่าราคาปกติเพื่อให้บริษัทดังกล่าวได้กำไรมาจากการนำสินค้าไปขายต่อ หากบริษัทลูกค้าที่จัดตั้งขึ้นเป็นผู้ขายสินค้าก็จะทำการกำหนดราคาขายสินค้าที่สูงกว่าราคาปกติเพื่อให้กำไรมารวมอยู่ที่ผู้ขายสินค้า²⁸

2.2.1.3 การจัดตั้งบริษัทลูกเพื่อเป็นนายหน้าหรือให้บริการ โดยบริษัทลูกดังกล่าวจะทำหน้าที่หาลูกค้าหรือให้บริการต่าง ๆ แก่ธุรกิจในเรื่อง กำไรของบริษัทในเครื่องต่าง ๆ บางส่วนก็จะถูกจ่ายมาเป็นค่านายหน้าหรือค่าบริการ ซึ่งเมื่อบริษัทลูกในดินแดนปลอดภาษีได้รับรายได้ในส่วนนี้ก็ไม่ต้องเสียภาษี²⁹

2.2.1.4 การจัดตั้งบริษัทประกันภัยให้แก่บริษัทในเครื่องโดยทำหน้าที่ในการรับประกันภัยต่าง ๆ ให้แก่บริษัทในเครื่อง ในบางกรณีอาจเป็นการรับประกันความเสี่ยงที่ตามปกติบริษัทประกันทั่วไปไม่ยอมรับประกัน การจัดตั้งบริษัทประกันภัยในดินแดนปลอดภาษีนอกจากเป็นการถ่ายเทกำไรของบริษัทในเครื่องมายังบริษัทในดินแดนปลอดภาษีแล้ว ยังเป็นการเลือกจัดตั้งบริษัทประกันภัยในประเทศที่ไม่เข้มงวดเรื่องกฎระเบียบในการควบคุมเรื่องต่าง ๆ ด้วย³⁰

2.2.1.5 การจัดตั้งบริษัทให้บริการทางการเงินแก่บริษัทในเครื่อง โดยทำหน้าที่ในการจัดหาเงินทุน การให้กู้ยืมเงินแก่บริษัทในเครื่อง การโอนเงินข้ามประเทศ การนำเงินทุนที่มีในดินแดนปลอดภาษีไปลงทุนต่อ เมื่อได้ดอกเบี้ย หรือผลตอบแทน ก็ไม่ต้องเสียภาษีในดินแดนปลอดภาษี³¹

2.2.2 การทำธุรกรรมกำหนดราคาโอน

การกำหนดราคาโอนเป็นการที่บริษัทตั้งราคาสินค้าหรือบริการไม่เป็นไปตามราคาปกติหรือราคาตลาดของสินค้าหรือบริการประเภทนั้น โดยอาจตั้งราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดที่ซื้อขายกันอยู่³² ซึ่งเป็นวิธีการที่มักทำกันระหว่างบริษัทในเครื่องเดียวกันที่ประกอบธุรกิจในหลายประเทศ และการกำหนดราคาซื้อขายที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดก็เพื่อวัตถุประสงค์ในการโอนกำไรไปยังประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดซึ่งเป็นการโอนกำไรออกนอกประเทศ³³ ทั้งนี้ การกำหนดราคาโอนทำได้ใน 2 รูปแบบ ดังนี้

2.2.2.1 การกำหนดราคาโอนให้สูงกว่าปกติ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อโอนกำไรไปยังประเทศผู้ขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งส่วนใหญ่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการมักจะอยู่ในประเทศที่มีภาษีต่ำ เมื่อได้กำไรมากก็จะเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่ประเทศผู้ซื้อจะมีค่าใช้จ่ายที่สูงทำให้ได้ผลกำไรน้อยซึ่งผู้ซื้อมักจะอยู่ในประเทศที่มีอัตรารายได้ที่สูง

2.2.2.2 การกำหนดราคาโอนให้ต่ำกว่าปกติ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อโอนกำไรไปยังประเทศผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการซึ่งส่วนใหญ่ผู้ซื้อสินค้ามักเป็นบริษัทที่จัดตั้งในประเทศที่มีอัตรารายได้ที่ต่ำ เมื่อผู้ซื้อ

²⁸ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 210-211.

²⁹ *เรื่องเดียวกัน*, หน้า 211.

³⁰ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2)”: 89-90.

³¹ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 212.

³² สุพัทธา อนันตพงศ์, *ปัญหาการหลบหลีกและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538)* หน้า 87.

³³ จำรัส แหยมสร้อยทอง, *การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ โดยการตั้งราคาโอน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2530)* หน้า 30-31.

ได้ซื้อสินค้ามาในราคาถูกลงการขายต่อก็จะได้กำไรมาก แต่เสียภาษีจากกำไรในประเทศที่จัดเก็บในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่ประเทศผู้ขายเมื่อขายสินค้าราคาต่ำทำให้ได้กำไรน้อยหรือขาดทุนทางบัญชีแม้จะอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงก็ตามบริษัทดังกล่าวก็จะมีภาระภาษีต่ำลง

2.2.3 การทำลิสซิ่งระหว่างประเทศ

ธุรกิจลิสซิ่งเป็นการให้บริการจัดหาเงินทุนเพื่อซื้อทรัพย์สิน โดยอาจเป็นทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ามีอยู่แล้วหรือทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่าจัดหาตามความต้องการของผู้เช่า ซึ่งผู้เช่าจะนำทรัพย์สินที่เช่าไปใช้ในการประกอบกิจการโดยผู้เช่ามีหน้าที่ชำระค่าเช่าตามที่กำหนดในสัญญา และเมื่อครบกำหนดตามสัญญาผู้เช่าสามารถเลือกที่จะซื้อทรัพย์สินนั้นหรือส่งคืนผู้ให้เช่าก็ได้³⁴ สำหรับการทำลิสซิ่งระหว่างประเทศนั้นเป็นลักษณะของการทำสัญญาเช่าระหว่างประเทศโดยผู้ให้เช่าอยู่ประเทศหนึ่งและผู้เช่าอยู่อีกประเทศหนึ่ง โดยทั่วไปการทำลิสซิ่งระหว่างประเทศเป็นการทำธุรกรรมเชิงพาณิชย์ปกติ แต่เนื่องจากลักษณะของการทำลิสซิ่งนั้นเสมือนเป็นการให้สินเชื่อลักษณะหนึ่งแต่แทนที่จะให้สินเชื่อเป็นเงิน โดยตรงก็เป็นการใช้ในรูปแบบของการใช้ทรัพย์สินแทน ในบางกรณีจึงถูกใช้เพื่อประโยชน์ทางภาษีโดยใช้การทำลิสซิ่งระหว่างประเทศแทนการกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทในเครือ โดยเป็นการเลี่ยงกฎเกณฑ์ในการควบคุมการจ่ายดอกเบี้ยเพื่อป้องกันการตั้งทุนต่ำของบางประเทศ นอกจากนี้ ผู้ให้เช่ายังสามารถหักค่าเสื่อมของทรัพย์สินที่ให้เช่าตามสัญญาลิสซิ่งได้ ในส่วนของผู้เช่าเองก็ประหยัดต้นทุนในการหาเงินมาซื้อเครื่องจักร และการจ่ายค่าเช่าตามสัญญาลิสซิ่งก็เสมือนการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั่นเอง ซึ่งผู้เช่าสามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการประกอบธุรกิจได้ ทำให้ค่าใช้จ่ายก่อนเดิยสามารถหักภาษีได้ทั้งสองประเทศ³⁵

2.2.4 การตั้งทุนต่ำ

การจัดหาทุนในการประกอบธุรกิจนั้นสามารถทำได้ 2 ทาง คือ การหาผู้ร่วมลงทุนหรือการขายหุ้นและการกู้เงินเพื่อมาเป็นเงินทุน ซึ่งในทางภาษีอากรนั้น ทั้งสองวิธีมีผลต่อกำไรสุทธิของบริษัทต่างกัน กล่าวคือ การร่วมลงทุนนั้นผู้ถือหุ้นจะได้รับผลตอบแทนคือเงินปันผล ซึ่งเงินปันผลจะจ่ายจากกำไรของบริษัท ดังนั้น การจ่ายเงินปันผลจะไม่กระทบต่อผลกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นของบริษัท แต่ในกรณีของการกู้ยืมเงินนั้น ผู้ให้กู้จะได้รับดอกเบี้ย และบริษัทผู้กู้ที่จ่ายดอกเบี้ยนั้นสามารถนำดอกเบี้ยมาลงบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้ ซึ่งถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของบริษัท และจะมีผลต่อกำไรสุทธิของบริษัทโดยตรง ดังนั้น จึงมีการใช้ประโยชน์จากการจัดหาทุนเพื่อผลประโยชน์ในการเสียภาษีที่ต่ำลง โดยมักมีการกำหนดจำนวนทุนของบริษัทให้ต่ำ และทำการกู้ยืมเงินจากบริษัทในเครือมาเป็นทุนของบริษัทแทน เมื่อบริษัทจ่ายดอกเบี้ยคืนแก่เจ้าหนี้ก็สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทได้ นอกจากจะเป็นการลดภาษีแล้วยังเสมือนเป็นการยืมเงินตัวเองและจ่ายดอกเบี้ยให้กับตัวเองด้วย³⁶

³⁴ www.center.kkmuni.go.th/images/data/Investment-data/business-finance-lising.pdf ข้อมูล ณ วันที่

4 มกราคม 2559

³⁵ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 5)”: 64-66.

³⁶ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 244-245.

2.2.5 การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม

การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สามเป็นการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้ได้รับประโยชน์มักไม่ได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น³⁷ ซึ่งมีการดำเนินการโดยทำการวิเคราะห์สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ และทำการจัดตั้งบริษัทในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับอีกประเทศหนึ่ง เพื่อทำให้ตนได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญา โดยใช้ประเทศที่สามเป็นเส้นทางผ่านเงินได้³⁸ เช่น บริษัทในประเทศไทยต้องการได้รับเงินจากการลงทุนในประเทศ A แต่ทั้งสองประเทศไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน การจ่ายเงินได้จากประเทศ A มายังประเทศไทยจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ 15 ดังนั้น บริษัทในประเทศไทยจึงศึกษาอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่าง ๆ ที่มีระหว่างประเทศไทยและประเทศ A และเลือกที่จะไปตั้งบริษัทในเครือที่ประเทศ B ซึ่งเป็นประเทศที่มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและประเทศ A เพื่อทำการส่งผ่านเงินได้จากบริษัทในประเทศไทย ไปยังบริษัทในประเทศ B ก่อน ซึ่งตามอนุสัญญาระหว่างประเทศ A และประเทศ B จะมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 5 และทำการส่งเงินจากบริษัทในประเทศ B กลับมายังประเทศไทยซึ่งตามอนุสัญญาระหว่างประเทศ B และประเทศไทยมีการยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินที่ส่งกลับมายังประเทศไทย ดังนั้น กรณีนี้สามารถลดภาระภาษีลงได้ร้อยละ 10

2.3 ทฤษฎีประโยชน์มหาชนและสิทธิส่วนบุคคล

ตามแนวคิดและทฤษฎีพื้นฐานของกฎหมายมหาชน คำว่า “ประโยชน์สาธารณะ (Public Interest)” หรือ “ประโยชน์มหาชน” เป็นข้อพิจารณาที่สำคัญที่สุดในการกระทำทางปกครอง หรือการค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมาย อย่างไรก็ตาม ประโยชน์สาธารณะไม่มีการให้คำนิยามไว้เป็นการเฉพาะทั้งในตัวบทกฎหมาย (Text) หรือแนวคำพิพากษาของศาล (Jurisprudence)³⁹ แต่ศาลปกครองมักจะพิจารณาเป็นรายกรณี โดยอยู่บนพื้นฐานของนิยามตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานที่ว่า ประโยชน์สาธารณะหมายความว่า ประโยชน์สำหรับประชาชนทั้งหลาย

ในกรณีที่ประโยชน์สาธารณะก่อให้เกิดการขัดหรือแย้งกับสิทธิส่วนบุคคลที่กฎหมายรับรอง ศาลปกครองจะใช้หลักการตีความเฉพาะ คือ การตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่มุ่งคุ้มครองประโยชน์สาธารณะและให้การบริหารจัดการของรัฐมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล⁴⁰ กล่าวคือ จะต้อง

³⁷ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ธีระนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2)”: 101-102.

³⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 236-237.

³⁹ Andre Homont, “L’expropriation Pour Cause D’utilite publique”, (1975), pp. 18-27, อ้างถึงใน ชีระ สุธีวรารากุล, *นิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของกฎหมาย*, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, พ.ศ. 2541), หน้า 43.

⁴⁰ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, “การใช้และการตีความกฎหมายปกครอง (ตอน 2),” *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์*, : 71, www.librarycoj.go.th ข้อมูล ณ วันที่ 5 มกราคม 2559

ตีความให้เกิดดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ซึ่งมักจะตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมากกว่าตีความตามตัวอักษร

ในงานวิจัยฉบับนี้ มีประเด็นเกี่ยวกับการขัดกันระหว่างประโยชน์สาธารณะ คือ ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และสิทธิส่วนบุคคล คือ สิทธิในข้อมูลส่วนบุคคล โดยสามารถแบ่งข้อพิจารณาได้ดังนี้

2.3.1 สิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลกับสิทธิมนุษยชน

สิทธิในข้อมูลส่วนบุคคล (Personal Data) คือ สิทธิประเภทหนึ่งของสิทธิในความเป็นส่วนตัว (Right to Privacy) ซึ่งได้รับการรับรองและคุ้มครองเป็นการเฉพาะในระดับระหว่างประเทศ⁴¹ เช่น

2.3.1.1 Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Data Flows of Personal Data ของ OECD ซึ่งมีหลักการที่สำคัญคือ ในขั้นตอนการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลต้องใช้วิธีการที่เหมาะสมและเป็นวิธีการที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยเจ้าของข้อมูลต้องรับรู้ หรือได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูลแล้ว นอกจากนี้ ในการนำข้อมูลไปใช้ ต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนในวัตถุประสงค์ของการเก็บรวบรวมข้อมูล เว้นแต่ จะได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูล หรือ โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย

2.3.1.2 Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the Protection of Individuals with regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of Such Data ของสหภาพยุโรป ซึ่งมีหลักการที่สำคัญ คือ การผลักดันให้ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปมีแนวทางการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่สอดคล้องกัน และให้การส่งผ่านข้อมูลดังกล่าวภายในประเทศสมาชิกเป็นไปอย่างเสรี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภาครัฐของกลุ่มประเทศสมาชิก

2.3.2 ความขัดแย้งกันระหว่างสิทธิของรัฐในข้อมูลของพลเมือง (Government's Information Right) และสิทธิในความเป็นส่วนตัวของพลเมือง (Citizen's Privacy Right)

จากที่กล่าวไปข้างต้นว่าสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลเป็นสิทธิในความเป็นส่วนตัวประเภทหนึ่ง ซึ่งสิทธิในความเป็นส่วนตัวนี้เป็นสิทธิมนุษยชนที่ได้รับการรับรองและคุ้มครองโดยสหประชาชาติในปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1948 (The Declaration of Human Rights 1948) และกฎหมายไทยเองก็ยังให้ความคุ้มครองในฐานะที่เป็น “สิทธิขั้นพื้นฐานตามรัฐธรรมนูญ” อย่างไรก็ตาม เมื่อสังคมมีการพัฒนาและมีความซับซ้อนมากขึ้น การบริหารงานภาครัฐให้มีประสิทธิภาพในบางกรณีก็มีความขัดแย้งกับการคุ้มครองสิทธิดังกล่าว เช่น การนำข้อมูลส่วนบุคคลไปใช้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น จึงเกิดเป็นกรณีศึกษาวิจัยขึ้นมากมาย นำไปสู่ทฤษฎีการหาความสมดุลระหว่างความขัดแย้งดังกล่าว

⁴¹ นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ และเรวดี ขวัญทองยิ้ม, ปัญหาและมาตรการทางกฎหมายในการรับรองและคุ้มครองสิทธิในความเป็นส่วนตัว (Right to privacy), รายงานการศึกษาวิจัย เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการสิทธิมนุษยชนแห่งชาติ 2555. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), หน้า 3.

2.3.2.1 ทฤษฎีความสมดุลในการบริหารสมัยใหม่ (Modern Administrative Balance Theory)

ทฤษฎีความสมดุลในการบริหารสมัยใหม่มีต้นกำเนิดมาจากแนวคิดของนักวิชาการฝั่งตะวันออก มีพื้นฐานเพื่อประนีประนอมระหว่างคุณค่าที่ขัดแย้งกันทั้งสองฝ่ายโดยเชื่อว่าไม่มีฝ่ายใดที่จะได้ประโยชน์หรือเสียประโยชน์เพียงอย่างเดียว แต่ทั้งสองฝ่ายจะได้ประโยชน์แตกต่างกัน ในขณะที่ต้องเสียประโยชน์บางประการที่แตกต่างกัน

ทฤษฎีความสมดุลในการบริหารสมัยใหม่กล่าวว่า ทั้งสิทธิของรัฐและสิทธิของปัจเจกชนต่างก็ควรมี “ข้อจำกัด” กล่าวคือ สิทธิของรัฐต้องอยู่ภายใต้หลักการที่ว่า ต้องชอบด้วยกฎหมาย (Principle of Legality) และไม่ก่อให้เกิดความกระทบกระเทือนต่อสิทธิของปัจเจก หรือที่เรียกว่า มีความพอสมควรแก่เหตุตามหลักแห่งความได้สัดส่วน (Principle of Proportionality) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายรัฐธรรมนูญ ในทางกลับกัน สิทธิของปัจเจกก็ควรมีข้อจำกัดเป็นรายกรณีไป ทั้งนี้เพื่อประโยชน์แก่ส่วนรวม⁴²

เมื่อพิจารณาในแง่สิทธิเกี่ยวกับข้อมูลของพลเมือง ทฤษฎีความสมดุลในการบริหารสมัยใหม่ได้มีข้อเสนอแนะสำหรับภาครัฐ โดยสรุป ดังนี้

ขั้นตอนการเก็บรวบรวมข้อมูล ต้องมีกฎหมายให้อำนาจและได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูล ในขั้นนี้ หากการเก็บข้อมูลดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปดำเนินการอื่น ๆ ต่อไป การใช้และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการนั้นก็ควรได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูลเช่นเดียวกัน

สำหรับในขั้นตอนการเก็บรักษาข้อมูล ฝ่ายปกครองต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับและมีหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องข้อมูล นอกจากนี้ ฝ่ายปกครองยังไม่มีสิทธินำข้อมูลดังกล่าวไปเผยแพร่ต่อเพื่อประโยชน์ในเชิงธุรกิจ⁴³

2.3.2.2 กฎแห่งความสมดุล (Law of Balancing) หรือ โมเดลความสมดุล (The Balancing Model)

กฎแห่งความสมดุลมีต้นกำเนิดมาจากแนวคิดของนักวิชาการตะวันตกซึ่งมีความเห็นว่า ประโยชน์ของฝ่ายหนึ่งหมายถึงการสูญเสียของอีกฝ่าย⁴⁴ เพราะฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจำเป็นต้องสละบางอย่างเพื่อก่อให้เกิดผลประโยชน์แก่อีกฝ่ายขึ้น เช่น ตามรัฐธรรมนูญของสหรัฐฯ ไม่มีบทบัญญัติใดว่าด้วยการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่ได้รับการรับรองโดยรัฐธรรมนูญ แต่รัฐก็ยังมีอำนาจจำกัดสิทธิดังกล่าวได้ หากมีความจำเป็น จึงอาจกล่าวได้ว่า ผลประโยชน์สาธารณะคือความเสียหายของสิทธิของปัจเจกชน

⁴² Hong Li, **The Conflict and Balance between Government's Information Right and Citizen's Privacy Right**, Journal of Politics and Law, Vol. 4, No. 2, September 2011, Changchun University of Science and Technology, page 104.

⁴³ *Ibid*, page 106.

⁴⁴ Richard H Fallon Jr, “Individual Rights and the Powers of Government”, (1993), Georgia Law Review Vol. 24, page 343, referred in Denise Meyerson, **Why courts should not balance rights against the public interest**, (2007), Melbourne University Law Review Vol. 31, page 879.

หลักการพื้นฐานของกฎแห่งความสมดุล คือ การค้นหาความหมาย และคุณค่าของ ประโยชน์ที่ขัดแย้งกันทั้งสองฝ่ายแล้วนำมาเปรียบเทียบกัน⁴⁵ การเปรียบเทียบดังกล่าวสามารถแบ่งออกได้ เป็น 2 ประเภท คือ การเปรียบเทียบปฐมภูมิและการเปรียบเทียบทุติยภูมิ

การเปรียบเทียบเหตุผลปฐมภูมิ (First-Order Reasons) เป็นการเปรียบเทียบเหตุผลที่ เกี่ยวกับตัวบุคคลที่จะต้องตัดสินใจ โดยไม่มีปัจจัยภายนอกมาเกี่ยวข้อง ยกตัวอย่างเช่น เมื่อเราต้องตัดสินใจว่าจะไปดูภาพยนตร์หรือไม่ เราจะเปรียบเทียบข้อดีและข้อเสียของการตัดสินใจทั้งสองทาง โดยอัตโนมัติ และจะปฏิบัติตามทางเลือกที่มีเหตุผลที่แข็งแกร่งที่สุดสนับสนุนอยู่⁴⁶

ในทางกลับกัน การเปรียบเทียบเหตุผลทุติยภูมิ (Second-order Reasons) เป็น การเปรียบเทียบเหตุผลที่เกิดจากบุคคลภายนอก เช่น ทหารได้รับคำสั่งจากผู้บังคับบัญชาให้ปฏิบัติหน้าที่ที่ขัด กับเหตุผลปฐมภูมิของตนเอง โดยมากการเปรียบเทียบเหตุผลทุติยภูมิ คือ การประเมินระดับความสำคัญว่า เหตุผลดังกล่าวมีความสำคัญเพียงพอที่จะเป็นเหตุผลปฐมภูมิของบุคคลผู้ต้องตัดสินใจหรือไม่ หากมีความสำคัญเพียงพอที่จะถูกนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับเหตุผลปฐมภูมิอื่น ๆ อีกชั้นหนึ่ง

อย่างไรก็ตาม ในการดำเนินนโยบายภาครัฐ เหตุผลทุติยภูมิไม่ควรนำมาพิจารณาว่า จะกระทำการหรือไม่กระทำการอย่างไร ๆ⁴⁷ แต่ทั้งนี้ ต้องเป็นเหตุผลทุติยภูมิที่ไม่มีความสำคัญเพียงพอที่จะ กลายเป็นเหตุผลปฐมภูมิได้ในอนาคต กล่าวคือ เมื่อรัฐต้องตัดสินใจระหว่างการละเมิดสิทธิส่วนบุคคล เพื่อผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี รัฐควรชั่งน้ำหนักระหว่างผลประโยชน์ของรัฐนั้น ๆ เองโดยไม่นำ ข้อบังคับจากรัฐภายนอกมาร่วมพิจารณาด้วย หากข้อบังคับนั้นไม่มีบทลงโทษที่ส่งผลกระทบมากพอที่จะ ทำให้กลายเป็นเหตุผลปฐมภูมิได้

2.4 ทบทวนวรรณกรรม

ในการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ เนื่องจากงานวิจัยนี้มีการพิจารณาในประเด็นต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานวิจัย เอกสาร และวรรณกรรมอื่น ๆ หลายฉบับ ซึ่งไม่สามารถนำมาพิจารณาได้ทั้งหมด คณะผู้วิจัยจึงพิจารณาเฉพาะงานที่เกี่ยวข้องกับโครงการวิจัยมากที่สุด ดังนี้

2.4.1 สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี่ยง ภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย (2557) : สรุปผลการศึกษาว่า การประกอบธุรกิจ

⁴⁵ Robert Alexy, “A Theory of Constitutional Rights”, (2002), page 397-9, referred in Denise Meyerson, **Why courts should not balance against the public interest**, (2007), Melbourne University Law Review Vol. 31, page 878.

⁴⁶ *Ibid*, page 879.

⁴⁷ Joseph Raz, **Practical Reason and Norms**, (1975), Oxford University Press, page 36.

ในปัจจุบันมีแนวโน้มจะขยายตัวไปยังต่างประเทศมากยิ่งขึ้น โดยผู้ประกอบการจะเลือกโครงสร้างการถือหุ้นเพื่อลดต้นทุนในทางภาษี เลือกลงทุนในประเทศที่มีอัตราภาษีอากรต่ำแต่ให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีสูง อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรของไทยยังไม่ครอบคลุมการเลี่ยงภาษีในบางกรณี เช่น การป้องกันการโอนผลกำไรเข้าไปในดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) การป้องกันการตั้งราคาโอน การป้องกันการเลือกอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยบุคคลที่สาม (Treaty Shopping) เป็นต้น ผู้ประกอบการจึงอาศัยช่องว่างทางกฎหมายดังกล่าวสร้างหน่วยลงทุนต่างประเทศเพื่อเลี่ยงภาระภาษีที่จะเกิดขึ้นในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบแนวทางของต่างประเทศพบว่า OECD ได้วางแนวทางพื้นฐานเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้อย่างชัดเจน เช่น กรณีตรวจสอบและแก้ไขปัญหาในการตั้งราคาโอน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติผู้ประกอบการมักใช้วิธีการเลี่ยงภาษีหลายวิธีการประกอบกัน ซึ่งมาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในบางกรณีนั้น ยังไม่มีแนวทางสากลในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากมีความเกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยและแนวทางกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ดังนั้นทิศทางการแก้ปัญหาค่าเลี่ยงภาษีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกจึงเน้นเรื่องการขอความร่วมมือของประเทศสมาชิกในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรเป็นสำคัญ ประเทศไทยจึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงและพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีไม่ใช่เพียงเพื่อให้ครอบคลุมกรณีการเลี่ยงภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น แต่จำเป็นต้องศึกษามาตรการใหม่ ๆ เพื่อส่งเสริมให้การบังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นด้วย

2.4.2 สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เรื่อง การศึกษาผลกระทบของกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการดำเนินการของสถาบันการเงินเฉพาะกิจ (2558) สรุปผลการศึกษาว่า : จากสภาพปัญหาที่ผู้ประกอบการชาวสหรัฐฯ จำนวนมากมักเคลื่อนย้ายเงินทุนและเก็บทรัพย์สินไว้ในต่างประเทศ โดยไม่รายงานให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลสหรัฐฯ ทราบ ทำให้รัฐบาลสหรัฐฯ ไม่มีข้อมูลเกี่ยวกับแหล่งเงินได้ของบุคคลเหล่านี้ และสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมหาศาลในทุก ๆ ปี รัฐบาลสหรัฐฯ จึงพัฒนาแนวปฏิบัติในการแสวงหาข้อมูลดังกล่าว โดยเฉพาะข้อมูลจากสถาบันการเงินต่าง ๆ ทั่วโลก จากระบบ Qualified Intermediary (QI) ในปี พ.ศ. 2553 จนมาถึงกฎหมาย FATCA ซึ่งกำหนดให้สถาบันการเงินของต่างประเทศมีหน้าที่รายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าผู้มีสัญชาติสหรัฐฯ ต่อรัฐบาลสหรัฐฯ หากสถาบันการเงินดังกล่าวไม่ปฏิบัติตาม ก็จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่ากฎหมาย FATCA อาจขัดหรือแย้งกับอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement: DTA) ที่สหรัฐฯ ทำไว้กับประเทศคู่สัญญาต่าง ๆ โดยในอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐฯ ส่วนใหญ่กำหนดให้เงินได้ประเภทที่เกิดจากการออกเงยจากทรัพย์สิน (Passive Income) เช่น ดอกเบี้ยเงินปันผล หรือค่าสิทธิ เป็นสิทธิของประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ที่จะจัดเก็บภาษี และกำหนดให้มีการลดอัตราการจัดเก็บภาษีจากร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 0 - 15 แล้วแต่กรณี

ดังนั้น จึงพิจารณาได้ว่า สหรัฐฯ ได้ให้สิทธิประโยชน์กับประเทศคู่สัญญาตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในการลดหย่อนอัตราภาษีจากปกติร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 0 - 15 สำหรับเงินได้ประเภท Passive Income

แต่ตามกฎหมาย FATCA การจัดเก็บภาษีสำหรับสถาบันการเงินต่างชาติที่มีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐฯ กำหนดไว้ที่ร้อยละ 30 หากสถาบันการเงินดังกล่าวไม่เข้าร่วมทำความตกลงในการแจ้งข้อมูลทางบัญชีของลูกค้านิติบุคคลสหรัฐฯ โดยไม่มีการลดหย่อนหรือให้สิทธิประโยชน์แต่อย่างใด

กรณีดังกล่าว เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาของศาลฎีกาสหรัฐฯ จะพบว่า กฎหมายภายในของสหรัฐฯ และอนุสัญญาระหว่างประเทศมีลำดับศักดิ์ทางกฎหมายเท่ากัน หากเกิดความขัดแย้งกัน ให้ถือว่ากฎหมายหรืออนุสัญญาที่มีผลบังคับใช้ในภายหลังมีศักดิ์สูงกว่า ตามหลัก Later-in-Time Principle ดังนั้น กฎหมาย FATCA จึงมีศักดิ์สูงกว่าอนุสัญญาภาษีซ้อน

จากโครงการวิจัยนี้ จะเห็นถึงแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของสถาบันการเงินเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสหรัฐฯ ซึ่งเป็นแนวคิดใหม่ถัดจากอนุสัญญาภาษีซ้อนและความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

2.4.3 เสวคณธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนนท์⁴⁸ (2551) : ได้ศึกษาเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศแล้ว เห็นว่า รูปแบบการหลบเลี่ยงภาษีมักมีการพัฒนาไปอย่างมาก มีความซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับหลายประเทศมากขึ้น การมีกฎหมายเพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีนั้นไม่สามารถแก้ไขปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีได้ เพราะหากหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลของผู้เสียภาษีที่อยู่ในต่างประเทศได้แล้ว หน่วยงานจัดเก็บก็ไม่สามารถบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพได้ ดังนั้น การส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลจึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะช่วยให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ดังจะเห็นได้จากการพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการเปิดเผยข้อมูลของนานาชาติที่มีการพัฒนามาอย่างต่อเนื่อง ได้แก่ การจัดทำความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (Agreement on Exchange of Information in Tax Matters: TIEAs) การปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อน ในข้อบทที่ 26 เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูล เพื่อแก้ไขข้อจำกัดของการส่งข้อมูลที่อยู่ในความควบคุมของสถาบันการเงิน และแก้ปัญหาคารกฏไม่จัดส่งข้อมูลเพราะประเทศตนไม่ได้รับประโยชน์ และการพัฒนาในด้านการเปิดเผยข้อมูลธนาคารเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีโดยตรง โดยมีการยกเลิกการเปิดบัญชีที่ปกปิดชื่อเจ้าของบัญชี การเปิดบัญชีต้องระบุตัวเจ้าของบัญชี การเปิดเผยข้อมูลธนาคารเมื่อเกิดการกระทำความผิดทางภาษีซึ่งเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายของทั้งประเทศที่ขอข้อมูลและประเทศที่ส่งข้อมูล

2.4.4 สุพัตรา อนันตพงษ์⁴⁹ (2538) : ได้ศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการหลบเลี่ยงและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ เห็นว่า โดยส่วนใหญ่แล้วเกิดจากบุคคลชาติที่สามเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาด้วยการวางแผนภาษีเลือกหาประเทศที่มีภาระภาษีต่ำหรือ Tax Haven มีการเข้ามาจัดตั้งบริษัทในรูปของ

⁴⁸ เสวคณธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนนท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 6)”, *สรรพากรศาสตร์* ปีที่ 55 ฉบับที่ 7 (กรกฎาคม 2551): 101-107.

⁴⁹ สุพัตรา อนันตพงษ์, *เรื่องเดิม*.

Conduit Company ซึ่งผู้ถือหุ้นส่วนใหญ่หรือผู้ควบคุมบริหารอยู่ในประเทศที่สาม ทำให้มีการโอนเงินหรือรายได้ไปยังประเทศเหล่านั้น ได้อย่างง่ายดาย ทั้งนี้ เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนยังมีช่องว่าง มีข้อบกพร่อง ให้บริษัทข้ามชาติทำการหลบเลี่ยงภาระภาษีอยู่มากมายหลายวิธี เมื่อเป็นเช่นนี้ ประเทศคู่สัญญาควรหันมาร่วมมือกันขจัดปัญหาเหล่านี้ให้หมดไป โดยการกำหนดขอบเขตกิจกรรมทางเศรษฐกิจของบริษัทข้ามชาติด้วยวิธีการ Look-Through Approach ซึ่งเป็นการที่จะไม่ให้บุคคลที่สามได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาก็ต้องพิจารณาถึงผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ควบคุมบริษัท ถ้าหากผู้ควบคุมหรือเจ้าของบริษัทอยู่ในประเทศที่สามก็จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญา

2.4.5 อธิกฐานพร อูวรรณ โฉ⁵⁰ (2555) : ได้ศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลระหว่างประเทศ เห็นว่าประเทศต่าง ๆ ได้ให้ความสำคัญกับการมีข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอโดยพิจารณาได้จากสถิติการจัดทำ TIEAs ของกลุ่มประเทศเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมชั้นนำของโลก (G8 และ G20) รวมถึงประเทศสมาชิกของ OECD ที่มีการจัดทำอนุสัญญาเพิ่มขึ้นมาจากเดิม 23 ฉบับ ในปี พ.ศ. 2551 เพิ่มขึ้นเป็น 97 ฉบับในปี พ.ศ. 2552

ในส่วนของประเทศไทยนั้น แม้ต้องการจัดเก็บภาษีเงินได้ของบริษัทไทยจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็ตาม แต่กฎหมายก็มีข้อจำกัดเพราะกฎหมายไทยใช้บังคับได้เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น หากไม่มีความร่วมมือระหว่างประเทศ กรมสรรพากรก็ไม่สามารถได้รับข้อมูลของผู้เสียภาษีจากหน่วยงานในต่างประเทศได้ ดังนั้น หากประเทศไทยใช้ช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ก็อาจช่วยแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษี สามารถจัดเก็บภาษีได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น

2.4.6 เดวิด สเปนเซอร์ (ทนายความชาวสหรัฐฯ) : ได้ให้ความเห็นไว้ในวารสาร⁵¹ เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยเห็นว่า การดำเนินกิจการทางเศรษฐกิจในยุคโลกาภิวัตน์นั้น ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของการค้าระหว่างประเทศและธุรกรรมการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งทำให้เกิดปัญหากับหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีในประเทศ เพราะไม่สามารถจัดเก็บภาษีสำหรับธุรกรรมที่เกิดขึ้นดังกล่าวได้ เนื่องจากหลักการกฎหมายทั่วไปนั้น ประเทศหนึ่งไม่สามารถบังคับใช้กฎหมายของตนในอีกประเทศหนึ่งได้ และปัจจุบันไม่มีหน่วยงานทำหน้าที่บริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ อีกทั้งหน่วยงานจัดเก็บต่าง ๆ ก็ยังไม่สามารถพัฒนาได้ทันรูปแบบของการทำธุรกรรมทางการเงินแบบใหม่ ๆ นอกจากนี้ ปัญหาเรื่องการรักษาความลับของธนาคารหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รักษาความลับของลูกค้าทำให้ธนาคารและสถาบันการเงินไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลลูกค้าของตนได้ ส่งผลให้ประเทศต่าง ๆ ขาดรายได้จากภาษีไปปีละจำนวนมากถึงประมาณ 250,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐต่อปี ดังนั้น ประเทศต่าง ๆ จึงให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกันเพื่อรับมือกับการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศของภาคเอกชน

⁵⁰ อธิกฐานพร อูวรรณ โฉ, “ข้อสนเทระหว่างประเทศไร้พรมแดน: ยุคล่มสลายของ Tax Haven,” **สรรพากรศาสตร์** ปีที่ 59, ฉบับที่ 9 (กันยายน 2555): 23-30.

⁵¹ David Spencer, Accountancy business and the Public Interest Vol. 5, No. 1

2.4.7 วิราภรณ์ พุ่มศรี⁵² (2556) : ได้ศึกษาเกี่ยวกับความสำคัญของการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลแล้ว เห็นว่า เนื่องจากความเจริญก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีทำให้การเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ เป็นไปได้อย่างง่ายดาย และรวดเร็วขึ้น จึงทำให้คนหันมาสนใจเรื่องความเป็นส่วนตัวหรือสิทธิความเป็นส่วนตัวกันมากขึ้น อีกทั้ง ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้มีการออกกฎหมายมาเพื่อป้องกันหรือให้การรับรองสิทธิความเป็นส่วนตัวของ บุคคล อย่างเช่น ประเทศไทยได้มีการบัญญัติรับรองสิทธิเสรีภาพส่วนบุคคลไว้ในรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย เป็นต้น การที่กฎหมาย FATCA กำหนดให้สถาบันการเงินตามที่กำหนดต้องรายงาน ข้อมูลทางการเงิน หรือการทำธุรกรรมของบุคคลสัญชาติอเมริกันให้แก่สรรพากรของสหรัฐฯ นั้น อาจถือได้ ว่าเป็นการเปิดเผยข้อมูลลูกค้าของสถาบันการเงิน และอาจเป็นการกระทำที่ขัดกับกฎหมายภายในประเทศของ สถาบันการเงินนั้น ๆ หากประเทศที่สถาบันการเงินนั้นตั้งอยู่มีกฎหมายภายในที่เกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูล ส่วนบุคคล ซึ่งโดยทั่วไปประเทศที่มีกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลจะมีหลักการสำคัญใน การให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่ไม่แตกต่างกัน เนื่องด้วยแต่ละประเทศได้มีการร่างกฎหมาย คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลโดยใช้แนวทางขององค์การระหว่างประเทศ และหลักการในการให้ ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลส่วนใหญ่จะมีความเป็นสากล ดังนั้น ผลกระทบดังกล่าวจึงถือเป็นอุปสรรค ต่อศักยภาพในการแข่งขันทางธุรกิจของสถาบันการเงินภายในประเทศไทย

2.4.8 ทวีเกียรติ คุริยะประพันธ์⁵³ (2547) : ได้ศึกษาปัญหาและการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับคุ้มครอง ข้อมูลส่วนบุคคล เห็นว่า เนื่องมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีสารสนเทศทำให้การติดต่อสื่อสาร ระหว่างบุคคลทำได้โดยสะดวก ไร้ขีดจำกัดในเรื่องระยะทางและระยะเวลา แต่ยังคงมีการพัฒนาการทาง เทคโนโลยีมากขึ้นเท่าใด สิทธิในความเป็นส่วนตัวเกี่ยวกับข้อมูลส่วนบุคคลก็อาจได้รับผลกระทบจาก การถูกรบกวนละเมิดมากขึ้นเพียงนั้น ไม่ว่าจะโดยการลักลอบดูข้อมูล หรือการแพร่ข่าวเกี่ยวกับความเป็น ส่วนตัว หรือโดยวิธีการอื่นใด ซึ่งสามารถทำได้โดยสะดวกรวดเร็ว เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีกฎหมาย คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลโดยเฉพาะ ส่วนกฎหมายที่นำมาใช้บังคับในแต่ละเรื่องก็ยังไม่มีความชัดเจน ขาดความเป็นเอกภาพและบางฉบับก็ล้าสมัยเกินกว่าที่จะนำมาใช้บังคับกับการละเมิดข้อมูลส่วนบุคคลใน ปัจจุบัน ดังนั้น จึงจำเป็นต้องมีการตรากฎหมายเกี่ยวกับการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลขึ้น เพื่อให้ ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลจากการละเมิดของบุคคล หน่วยงาน หรือองค์กรอื่นใดที่กระทำโดยมิชอบ และคุ้มครองสิทธิของบุคคลจากการใช้อำนาจรัฐในทางมิชอบ โดยรักษาดุลยภาพระหว่างสิทธิขั้นพื้นฐานใน ความเป็นส่วนตัว เสรีภาพในการติดต่อสื่อสาร และความมั่นคงของรัฐ และเพื่อพัฒนากฎหมายให้สอดคล้อง ตามมาตรฐานที่นานาประเทศใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน โดยคำนึงถึงวัฒนธรรม สังคม และกฎหมายภายในที่มี บทบัญญัติให้ความคุ้มครองในเรื่องดังกล่าวซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

⁵² วิราภรณ์ พุ่มศรี, กฎหมายป้องกันการหลีกเลียงภาษีของสหรัฐอเมริกา (FATCA): ศึกษากรณีการให้ข้อมูลลูกค้า สถาบันการเงินของประเทศไทย, (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, 2556)

⁵³ ทวีเกียรติ คุริยะประพันธ์, ปัญหาและการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล, เอกสารวิชาการ ใช้ประกอบการอบรมหลักสูตรผู้พิพากษาศาลชั้นต้น สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม 2547. (เอกสารไม่ ตีพิมพ์เผยแพร่)

2.4.9 ชีระ สุธีวรางกูร⁵⁴ (2541) : ได้ศึกษาเรื่องประโยชน์มหาชน เห็นว่า โดยหลักแล้ว องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจออกนิตินกรรมทางปกครองเพื่อให้บรรลุความมุ่งหมายซึ่งก็คือประโยชน์มหาชนเท่านั้น โดยประโยชน์มหาชน ก็คือ ความมุ่งหมายหรือวัตถุประสงค์ของการดำเนินการของรัฐเพื่อตอบสนองความต้องการของคนส่วนใหญ่ในสังคม ซึ่งแตกต่างจากประโยชน์ของเอกชนที่ความมุ่งหมายหรือวัตถุประสงค์ของการดำเนินการเป็นไปเพื่อตอบสนองความต้องการส่วนตัวของตนตามกฎหมายเอกชน

⁵⁴ ชีระ สุธีวรางกูร, นิตินกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของกฎหมาย, (วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541)

บทที่ 3

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

3.1 การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรตามแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ

นับตั้งแต่การประชุม Paris Conference on International Economic Cooperation ในปี ค.ศ. 1936 (พ.ศ. 2506) รูปแบบการค้าและการลงทุนของโลกได้ปรับเปลี่ยนระบบเศรษฐกิจโลกให้ขับเคลื่อนด้วยการไหลเวียนของเงินลงทุนจากต่างประเทศ (Foreign Private Capital Flows and Investment) ดังนั้น การเคลื่อนย้ายของเงินทุน เทคโนโลยี และแรงงานจึงเป็นกลไกที่สำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจ นับแต่นั้นเป็นต้นมา

ในส่วนของภาษีอากรระหว่างประเทศก็เช่นกัน ท่ามกลางบรรยากาศการค้าและลงทุนในรูปแบบข้ามชาติ ส่งผลให้ผู้ดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศเริ่มให้ความสำคัญกับการจัดการเสียภาษีที่ซับซ้อน เพื่อลดภาระและต้นทุนในการประกอบการ การเคลื่อนไหวดังกล่าวของภาคเอกชนเป็นจุดเริ่มต้นที่ผลักดันให้รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ เริ่มให้ความสำคัญในการทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีอากร (Bilateral Tax Conventions หรือความตกลงทวิภาคีว่าด้วยเรื่องภาษีอากร) เพิ่มมากขึ้น ดังนั้น ความตกลงเกี่ยวกับภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อจัดการระภาษีที่ซับซ้อนจึงได้เริ่มมีการจัดทำขึ้นในช่วงทศวรรษที่ 1960 เป็นต้นมา

OECD ถือเป็นองค์การระหว่างประเทศองค์การแรกทีเข้ามามีบทบาทในการจัดการในเรื่องดังกล่าว โดยได้มีการตั้งคณะกรรมการที่ชื่อว่า Fiscal Committee of the OECD⁵⁵ ทำหน้าที่ในการวางรูปแบบและจัดทำแนวความตกลงในประเด็นเรื่องภาษีอากร โดยไม่อาจปฏิเสธได้ว่า OECD มักขับเคลื่อนและมุ่งเน้นที่ผลประโยชน์ของประเทศพัฒนาแล้วหรือประเทศอุตสาหกรรม (Industrialized Countries) ในเวลานั้นเป็นหลัก ดังนั้น ข้อตกลงภาษี หรือ DTA ตามแบบร่างของ OECD (DTA ของ OECD) มักให้สิทธิประโยชน์ในการเก็บภาษีแก่กลุ่มประเทศอุตสาหกรรมมากกว่าประเทศกำลังพัฒนา

ดังนั้น จากความตกลงดังกล่าวที่ไม่ล่งรอยกันระหว่างกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาและกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมจึงทำให้คณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ (Economic and Social Council of United Nations) ซึ่งประกอบไปด้วยผู้แทนจากทั้งกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา จัดตั้งคณะทำงานชั่วคราว⁵⁶ อันประกอบไปด้วยตัวแทนจากรัฐบาลประเทศต่าง ๆ และเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเพื่อหาข้อยุติในการจัดทำข้อตกลงภาษีอากรระหว่างประเทศ จนต่อมา ผลจากจุดเริ่มต้นดังกล่าว ก่อให้เกิด DTA ตามแบบร่างของ UN (DTA ของ UN) ที่มุ่งให้ความคุ้มครองผลประโยชน์

⁵⁵ Organization for Economic Co-operation and Development, Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Committee (Paris, 1965), paragraph 164.

⁵⁶ คณะทำงานดังกล่าวมีชื่อเรียกว่า Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries

ในการจัดเก็บภาษีของประเทศกำลังพัฒนา⁵⁷

อย่างไรก็ดี แม้ว่า DTA ของ OECD และ UN จะมีความแตกต่างกันในแง่ของเนื้อหาและถ้อยคำในบางมาตรา แต่ DTA ทั้งสองแบบได้ให้การยอมรับในหลักการของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา และหากในกรณีที่ประเทศคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงทำ DTA ระหว่างกัน อาจส่งผลให้ไม่สามารถแลกเปลี่ยนหรือขอข้อมูลตามช่องทางของ DTA ได้ ประกอบกับในปี ค.ศ. 2002 ปัญหาเรื่องการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีต่ำ⁵⁸ ได้ทวีความรุนแรงมากขึ้น OECD โดยที่ประชุม Global Forum on Transparency and Exchange of Information on Tax Purposes จึงได้เริ่มมีการจัดทำรูปแบบความตกลงระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศเป็นครั้งแรก หรือที่เรียกว่า The Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (TIEAs Model) เพื่อเพิ่มช่องทางให้ประเทศต่าง ๆ สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลและขอข้อมูลทางภาษีระหว่างกันได้ โดย TIEAs Model ถือเป็นเครื่องมือทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศฉบับแรกๆ ที่ริเริ่มการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเพื่อติดตามและตรวจสอบความโปร่งใสในการชำระภาษีอากรของธุรกรรมระหว่างประเทศ

ตามหลักการในการจัดทำ TIEAs ที่ได้มีการวางแนวทางสำหรับประเทศที่ไม่มี DTA ระหว่างกันนั้น ยังได้เป็นรากฐานสำคัญในการปรับปรุงข้อบท 26 ของ DTA ทั้งของ OECD และ UN โดยในปี ค.ศ. 2005 OECD ได้นำหลักการของข้อบท 26 มาจัดทำคู่มือเพื่อเป็นแนวทางสำหรับเจ้าหน้าที่ภาษีที่เกี่ยวข้องในการดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่สอดคล้องกัน หรือ OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (The OECD Manual) ซึ่งต่อมา UN ก็ได้ยอมรับหลักการในลักษณะเช่นเดียวกันกับแนวทางของ OECD และได้มีการปรับปรุงข้อบท 26 ของ DTA ของ UN ในปี ค.ศ. 2008⁵⁹

อย่างไรก็ดี การปรับปรุงข้อบท 26 แห่ง DTA ของทั้ง OECD และ UN นั้น มีเหตุผลทางการเมืองบางประการสอดแทรกอยู่ โดยในเนื้อหาเดิมของทั้งสองความตกลงนั้น ประเทศคู่สัญญาย่อมมีหน้าที่ส่งข้อมูลทางภาษีอากรตามการร้องขอของประเทศคู่สัญญาอยู่แล้ว หากแต่ข้อมูลที่ประเทศต่าง ๆ ต้องการใช้เพื่อตรวจสอบเงินได้ของบุคคลของประเทศตนนั้น คือ ข้อมูลเงินได้ที่เก็บรักษาไว้ยังสถาบันการเงินในต่างประเทศ ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ที่มีกรักษาข้อมูลธนาคารของลูกค้าเป็นความลับ เช่น สวิตเซอร์แลนด์ และออสเตรีย เป็นต้น มักมีการบัญญัติกฎหมายควบคุมการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคาร กำหนดให้การเปิดเผยข้อมูลธนาคารนั้นไม่สามารถกระทำได้ โดยได้บัญญัติไว้ในข้อกำหนดภายในของประเทศ หรือที่รู้จักกันในนามกฎหมายห้ามเปิดเผยข้อมูลธนาคาร (Bank Secrecy Law) ดังนั้น การปรับปรุงข้อบท 26 ดังกล่าว จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเปิดเผยและนำส่งข้อมูลธนาคารได้

⁵⁷ United Nations publication, Sales No. E.79.XVI.3

⁵⁸ บางตำราเรียกสถานการณ์เช่นนี้ว่า Tax haven

⁵⁹ www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_ei.htm ข้อมูล ณ วันที่ 19 มีนาคม 2559

นอกจากนี้ หากพิจารณาถ้อยคำของข้อบท 26 แล้ว พบว่ามาตราดังกล่าวให้หมายความรวมถึง ข้อมูลส่วนบุคคลอื่นใดที่เกี่ยวกับความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ถือครองโดยผู้ดูแลผลประโยชน์ และกองทรัสต์ นอกจากนี้ ในกรณีที่ประเทศใดไม่มี DTA หรือกฎหมายภายในไม่เปิดช่องในการทำ DTA ประเทศดังกล่าวอาจเข้าทำความตกลง TIEAs กับประเทศคู่สัญญาเพื่อขอให้มีการจัดส่งข้อมูลทางภาษี ตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้นได้

นอกจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีตามรูปแบบของ OECD และ UN แล้ว การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีในรูปแบบ TIEAs ยังเป็นต้นแบบพื้นฐานของแนวทางในการร่าง Mutual Administrative Assistance in Tax Matter หรือ the CoE/OECD Convention ของโครงการความร่วมมือระหว่างสภายุโรป และ OECD (the Council of Europe/OECD) และเป็นหลักการพื้นฐานในการร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับ ความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสหภาพยุโรป เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ ในการจัดเก็บภาษีอากรและการแก้ไขข้อพิพาททางภาษี⁶⁰ เป็นต้น

เนื้อหาของข้อตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้น โดยทั่วไปมักมีหลักการที่สำคัญ ได้แก่

- หลักการการขอข้อมูลเมื่อมีการร้องขอ โดยกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาจะต้องยินยอม ให้มีการส่งข้อมูลเช่นนั้นได้โดยไม่ขัดต่อข้อกำหนดของประเทศคู่สัญญา
 - หลักการที่ประเทศคู่สัญญาสามารถเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลบางประเภท เช่น ข้อมูลธนาคาร หรือข้อมูลการแสดงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินบางประเภท ตามที่ข้อสัญญาระหว่างประเทศได้ระบุไว้
 - หลักการในการปฏิเสธการส่งข้อมูลบางประเภทที่อาจขัดต่อศีลธรรมอันดีหรือความสงบเรียบร้อย ภายในของประเทศคู่สัญญา
 - การรักษาข้อมูลเป็นความลับและการเคารพสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัด
- โดยหลักการทั้งหลายนี้ถือเป็นแบบอย่างสากลในการเข้าทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในปัจจุบัน

ในส่วนของรูปแบบการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้นสามารถจัดทำได้ ทั้งในรูปแบบทวิภาคีและพหุภาคี โดยความตกลงต้นแบบต่าง ๆ ไม่มีสถานะผูกพันประเทศคู่สัญญา (Non-Binding Instrument) กล่าวคือ จะเป็นเพียงแนวทางในการที่ประเทศคู่สัญญานำไปใช้ในการเจรจา ความตกลงระหว่างกันเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันแม้มีการยอมรับในหลักการของการทำความตกลง พหุภาคีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี แต่ในทางปฏิบัติยังไม่เคยมีการนำความตกลงแบบพหุภาคี ไปใช้จริง (ยกเว้นความตกลงระหว่างประเทศนอร์ดิกซึ่งมีเนื้อหาแตกต่างจากหลักการของ TIEAs) ซึ่งหากศึกษาจากหลักการการทำความตกลงพหุภาคีที่กำหนดไว้ในกรอบความตกลงของสหภาพยุโรป

⁶⁰ Council Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments และ Council Directive 2010/24/EU of concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures

และ OECD (CoE/OECD convention) แล้ว พบว่ามีการกำหนดเงื่อนไขต่าง ๆ ไว้มากและกว้างกว่าถ้อยคำที่ปรากฏใน TIEAs ดังนั้น การตกลงระหว่างคู่สัญญาหลายฝ่ายจึงมิใช่เรื่องง่าย

ในปัจจุบัน ตัวอย่างความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ อาจสรุปเป็นแนวและสาระสำคัญของความตกลงในรูปแบบต่าง ๆ ได้ดังนี้

1) กฎหมายแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสหภาพยุโรป หรือ The European Union Directive on the Taxation of Savings (EU Savings Tax Directive) เป็นกฎหมายที่บัญญัติหลักการแลกเปลี่ยนและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยที่มีการจ่ายในสหภาพยุโรปและผู้รับเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในยุโรป ทั้งนี้ สหภาพยุโรปพยายามพัฒนา EU Savings Tax Directive ให้ครอบคลุมข้อมูลเงินได้ประเภทอื่นนอกจากดอกเบี้ย และพยายามสร้างเครือข่ายในการรายงานข้อมูลให้รวมถึงบุคคลสัญชาติยุโรปทุกประเภทไม่ว่าบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่อาศัยอยู่ในต่างประเทศ (นอกยุโรป)

2) กลุ่มประเทศนอร์ดิก ได้มีการทำความตกลงความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศในกลุ่มนอร์ดิก (เดนมาร์ก ฟินแลนด์ ไอซ์แลนด์ นอร์เวย์ และสวีเดน) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1991 เพื่อให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ ซึ่งข้อมูลที่แลกเปลี่ยนนั้น คือ ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้หลากหลายประเภท เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ค่าเช่า และค่าจ้าง เป็นต้น⁶¹

3) ความตกลงระหว่างสหรัฐฯ และแคนาดาเพื่อความร่วมมือด้านภาษี โดยตามมาตรา 6049 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐฯ กำหนดให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติในเงินได้ประเภทดอกเบี้ยธนาคารระหว่างประเทศทั้งสอง โดยสถาบันการเงินสหรัฐฯ มีหน้าที่รายงานข้อมูลเงินได้ประเภทดอกเบี้ยของบัญชีบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาแต่มีการเปิดบัญชีและมีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐฯ⁶²

4) ประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ ได้ตกลงให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกัน โดยในระยะเริ่มต้นได้มีการทำความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามการร้องขอ จนกระทั่งได้มีการพัฒนาเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบอัตโนมัติ

รายละเอียดของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศตามรูปแบบของ OECD และ UN มีดังต่อไปนี้

3.1.1 รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ OECD

3.1.1.1 การจัดทำความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรตามแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ (Tax Information Exchange Agreements หรือ TIEAs)

การจัดทำความตกลง TIEAs นั้น มีจุดประสงค์เพื่อส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับภาษีโดยผ่านการแลกเปลี่ยนข้อมูล เนื่องจากในปี ค.ศ. 1998 OECD ได้มีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับภัยคุกคามที่เกิดจากการแข่งขันทางภาษีอากรที่เกิดจากการขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างมี

⁶¹ ตามความในมาตรา 11 และ 20 The Convention between the Nordic Countries on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (effective 1991)

⁶² มาตรา 6049 Internal Revenue Code

ประสิทธิภาพ ดังนั้น OECD จึงได้พัฒนาเครื่องมือทางกฎหมายเพื่อสร้างประสิทธิภาพในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งความตกลง TIEAs เป็นการกำหนดมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูล

ความตกลง TIEAs นี้ เป็นทั้งเครื่องมือสำหรับการจัดทำสัญญาพหุภาคี และต้นแบบสำหรับการจัดทำสัญญาแบบทวิภาคี การเป็นเครื่องมือสำหรับจัดทำสัญญาพหุภาคีนั้น ไม่ได้ทำให้ความตกลง TIEAs เป็นความตกลงแบบพหุภาคี แต่เป็นการรวมกันของสัญญาทวิภาคีหลายฉบับเข้าด้วยกัน โดยคู่สัญญาของความตกลง TIEAs แบบพหุภาคีจะผูกพันกับคู่สัญญาอีกฝ่ายโดยการระบุเฉพาะเจาะจงประเทศคู่สัญญาที่ตนต้องการให้มีผลผูกพันตามความตกลง TIEAs ในหนังสือตอบรับ หรือในการให้สัตยาบัน ซึ่งความตกลง TIEAs นั้นจะมีผลสมบูรณ์และผูกพันคู่สัญญาเมื่อคู่สัญญาสองฝ่ายได้แสดงเจตนาตรงกันให้ความตกลงมีผลใช้บังคับ สำหรับรูปแบบของสัญญาพหุภาคีนั้น มีวัตถุประสงค์ให้เป็นต้นแบบของความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี

ความตกลง TIEAs นี้ ถูกจัดทำขึ้นเพื่อเป็นมาตรฐานของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพตามเจตนาของ OECD อย่างไรก็ดี ความตกลง TIEAs ไม่ได้เป็นมาตรฐานอย่างเดียวในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี การแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบอื่น ๆ เช่น DTA ก็สามารถใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีได้

สาระสำคัญของความตกลง TIEAs นั้น สามารถสรุปได้ ดังนี้

(1) วัตถุประสงค์และขอบเขตของความตกลง

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาต้องร่วมมือกันเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลให้เห็นได้ว่าเกี่ยวข้องกับบริหารจัดการและการบังคับใช้กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามที่ไต่ระบุไว้ในความตกลง โดยข้อมูลเช่นนี้จะรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับการพิจารณาคำหนดภาษี การประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี การได้คืนภาษี การบังคับใช้ข้อเรียกร้องทางภาษี (Enforcement of Tax Claim) และการตรวจสอบภาษีหรือการดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษี สำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้นจะเป็นไปตามที่ได้กำหนดในความตกลงและคู่สัญญาต้องรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ ส่วนสิทธิและการได้รับความคุ้มครองของบุคคลตามกฎหมายของประเทศคู่สัญญาจะต้องไม่ทำให้เป็นอุปสรรคหรือทำให้เกิดความล่าช้าในการแลกเปลี่ยนข้อมูล⁶³

ความตกลง TIEAs กำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยใช้มาตรฐานในการพิจารณาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เห็นว่าเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการและการบังคับใช้กฎหมาย (Foreseeable Relevance) เพื่อให้แน่ใจได้ว่าข้อมูลที่มีกรร้องขอนั้นจะไม่ถูกปฏิเสธหากการระบุเอกสารที่ชัดเจนของคู่สัญญาในกรณีที่มีการสอบสวนอยู่นั้นจะทำให้ได้ภายหลังจากได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ แล้ว

สำหรับเรื่องสิทธิและการได้รับความคุ้มครองของบุคคลตามกฎหมายของประเทศคู่สัญญานั้น กฎหมายต่าง ๆ ของประเทศคู่สัญญายังคงมีผลบังคับใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคลได้อยู่ ทั้งในเรื่องของการที่ต้องแจ้งเจ้าของข้อมูลและสิทธิในการคัดค้านการเปิดเผยข้อมูลหลังจากได้รับแจ้งเพียงแต่ประเทศคู่สัญญาจะต้องไม่ดำเนินการเพื่อขัดขวางหรือทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลล่าช้า เช่น

⁶³ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 1

กรณีประเทศคู่สัญญาไม่มีกฎหมายภายในกำหนดให้การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลต้องมีการแจ้งเจ้าของข้อมูลล่วงหน้า ประเทศคู่สัญญาดังกล่าวก็มิหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวไม่ให้เกิดการขัดขวางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามความตกลง TIEAs โดยอาจกำหนดเป็นข้อยกเว้นในกฎหมายสำหรับการแจ้งให้เจ้าของข้อมูลทราบ ในบางกรณีที่มีความเร่งด่วนและคู่สัญญาอาจมีการตกลงกันในรายละเอียดดังกล่าวให้ชัดเจนตั้งแต่ขั้นตอนการเจรจาเพื่อให้คู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันได้ควบคู่ไปกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในประเทศของตน

(2) ขอบเขตของข้อตกลง

คู่สัญญาที่ได้รับการร้องขอข้อมูลไม่มีหน้าที่จัดเตรียมข้อมูลที่ไม่ได้มีอยู่ในความดูแลของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือไม่ได้อยู่ในความครอบครองของบุคคลที่อยู่ภายในเขตดินแดนของประเทศคู่สัญญา⁶⁴ โดยการกำหนดหน้าที่ของคู่สัญญาตามข้อตกลงนั้น ไม่ได้พิจารณาจากสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูล กล่าวคือหากเป็นข้อมูลของบุคคลสัญชาติอื่นแต่ข้อมูลนั้นอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของประเทศคู่สัญญา ประเทศคู่สัญญาก็มีหน้าที่ต้องแลกเปลี่ยนข้อมูลให้กับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งด้วย โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ของบุคคลเจ้าของข้อมูล

(3) ประเภทของภาษีอากรที่ครอบคลุมตามข้อตกลง

ความตกลง TIEAs นั้นมีการกำหนดเรื่องภาษีอากรที่อยู่ในขอบเขตของการแลกเปลี่ยนข้อมูลไว้ 2 รูปแบบ คือ รูปแบบความตกลงแบบพหุภาคี และรูปแบบความตกลงแบบทวิภาคี ดังนี้

(3.1) รูปแบบความตกลงแบบพหุภาคี⁶⁵

การจัดทำความตกลงแบบพหุภาคีนั้นจะมีการกำหนดครอบคลุมภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้หรือกำไร ภาษีเงินทุน ภาษีจากความมั่งคั่ง ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก และภาษีการให้ นอกจากนี้ ยังครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อมและภาษีต่าง ๆ ที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ คู่สัญญาจะมีความผูกพันตามความตกลงเฉพาะภาษีประเภทที่ตนแสดงเจตนาจะใช้บังคับในเอกสารการให้สัตยาบันเท่านั้น

(3.2) รูปแบบความตกลงแบบทวิภาคี⁶⁶

การจัดทำความตกลงแบบทวิภาคีนั้น คู่สัญญาแต่ละฝ่ายจะเป็นผู้กำหนดในการเจรจาว่าจะให้ความตกลงดังกล่าวครอบคลุมภาษีใดบ้าง โดยอาจกำหนดให้ครอบคลุมภาษีเงินได้หรือกำไร ภาษีเงินทุน ภาษีจากความมั่งคั่ง ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกและภาษีการให้ทั้งหมดก็ได้ หรืออาจกำหนดเพียงภาษีบางรายการก็ได้ หรืออาจกำหนดเฉพาะภาษีทางอ้อมก็ได้ เช่น ประเทศ A ระบุในความตกลงส่วนของตนว่าให้ครอบคลุมถึงภาษีเงินได้หรือกำไร และภาษีทรัพย์สิน ส่วนประเทศ B ระบุในความตกลงส่วนของตนว่าให้ครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อม ก็สามารถกระทำได้ แต่ประเทศ A

⁶⁴ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 2

⁶⁵ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 3

⁶⁶ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 3

ข้อมูลผูกพันในการจัดส่งข้อมูลทางภาษีทางอ้อมให้แก่ประเทศ B ตามความตกลง และประเทศ B ก็คงผูกพันในการจัดส่งข้อมูลทางภาษีเงินได้หรือกำไร และภาษีทรัพย์สินให้แก่ประเทศ A

(4) การแลกเปลี่ยนข้อมูลเมื่อมีการร้องขอ⁶⁷

การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามความตกลง TIEAs นั้น เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามการร้องขอของประเทศคู่สัญญา โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญามีหน้าที่ในการจัดเตรียมข้อมูลเมื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายร้องขอ ข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกันภายใต้ข้อตกลงนั้นครอบคลุมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องทางแพ่งและทางอาญา กรณีเป็นข้อมูลเกี่ยวกับคดีอาญา ประเทศที่ได้รับการร้องขอต้องแลกเปลี่ยนให้แก่คู่สัญญาโดยไม่ต้องพิจารณาว่าการตรวจสอบหรือการสอบสวนของประเทศคู่สัญญานั้น หากเกิดขึ้นในประเทศของตนแล้วจะเป็นความผิดตามกฎหมายของประเทศของตนหรือไม่

ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญามีหน้าที่ต้องดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลตามคำขอ ไม่ใช่แค่เพียงจัดส่งข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเท่านั้น โดยเมื่อมีการร้องขอข้อมูล ผู้รับการร้องขอมิหน้าที่พิจารณาว่าข้อมูลที่ตนมีนั้นเพียงพอตามที่มีการร้องขอหรือไม่ ในกรณีที่ข้อมูลในความครอบครองของตนไม่เพียงพอหรือไม่สอดคล้องกับข้อมูลตามที่มีการร้องขอมานั้น ประเทศที่ได้รับการร้องขอต้องดำเนินการต่าง ๆ ในการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Measures)⁶⁸ เพื่อให้ได้ข้อมูลตามที่ขอสำหรับมาตรการต่าง ๆ ในการรวบรวมข้อมูล ได้แก่ การบันทึกข้อมูลการตรวจสอบ การเข้าถึงข้อมูล และการทำสำเนาข้อมูล การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งประเทศคู่สัญญาแต่ละประเทศจะกำหนดให้อำนาจดำเนินการตามกฎหมายภายในของประเทศตน การแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญาอาจตกลงกันเรื่องรูปแบบเฉพาะของข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกันได้ เช่น ภาษาหรือคำแปลในเอกสาร การรับรองเอกสาร เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายของประเทศที่ร้องขอข้อมูลและประเทศที่จัดส่งข้อมูล

นอกจากนี้ ความตกลง TIEAs ยังกำหนดให้ประเทศคู่สัญญาต้องให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการรวบรวมข้อมูลที่อยู่ในความรับผิดชอบของธนาคาร สถาบันการเงินอื่น ๆ และบุคคลที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนหรือผู้รับมอบอำนาจหรือผู้ได้รับมอบหมายให้ดูแลจัดการทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการกำหนดหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดยห้ามมิให้คู่สัญญาปฏิเสธการจัดส่งข้อมูลเพียงเพราะเป็นข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของธนาคาร หรือสถาบันการเงินอื่น ๆ ตามเจตนาของ OECD ในการลดอุปสรรคในการเข้าถึงข้อมูลของธนาคารและสถาบันการเงินอื่น ๆ ตามรายงานการเพิ่มความสามารถในการเข้าถึงข้อมูลธนาคารเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี (Improving Access to Bank Information for Tax Purposes) โดยข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของธนาคารตามรายงานดังกล่าว ได้แก่ ข้อมูลทางบัญชี ข้อมูลทางการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมทางการเงิน ทั้งการระบุเจ้าของบัญชี ผู้ถือบัญชี และผู้ทำธุรกรรมทางการเงิน ทั้งนี้ การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวรวมถึงการที่ไม่มีขั้นตอนที่ยุ่งยาก

⁶⁷ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 5

⁶⁸ “Information Gathering Measures” means law and administrative or judicial procedures that enable a Contracting Party to obtain and provide the requested information.

หรือใช้ระยะเวลาในการจัดส่งข้อมูลดังกล่าว

นอกจากการเข้าถึงข้อมูลของธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ๆ แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจต้องมีอำนาจในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้เป็นเจ้าของบริษัทและห้างหุ้นส่วน ในกรณีของทรัสต์ ต้องสามารถรวบรวมข้อมูลของทั้งผู้ให้ทรัพย์สิน ผู้จัดการดูแลทรัพย์สินและผู้รับผลประโยชน์ และกรณีของมูลนิธิต้องมีข้อมูลของผู้ก่อตั้งและผู้ที่เกี่ยวข้อง

สำหรับการร้องขอข้อมูลนั้น คู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอข้อมูลต้องระบุข้อมูลในการร้องขอต่อคู่สัญญาอีกฝ่าย เพื่อจะพิสูจน์ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่จะร้องขอกับการบริหารจัดการทางภาษีหรือการบังคับใช้กฎหมายภายในประเทศที่ร้องขอข้อมูล ดังนี้

- (4.1) ระบุตัวบุคคลของผู้ที่ถูกตรวจสอบหรือถูกสอบสวน
- (4.2) รายละเอียดของข้อมูลที่ต้องการ
- (4.3) วัตถุประสงค์ในการร้องขอ
- (4.4) เหตุผลหรือความเกี่ยวข้องที่ทำให้เชื่อว่าข้อมูลดังกล่าวอยู่ใน

ความครอบครองของผู้ที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

- (4.5) รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับชื่อและที่อยู่ของผู้ที่มีข้อมูลดังกล่าว
- (4.6) ข้อความเพื่ออธิบายว่าข้อมูลที่ขออนุญาตคล้อยกับกฎหมาย

และการบริหารจัดการของคู่สัญญาที่ร้องขอ โดยหากข้อมูลดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสามารถได้รับข้อมูลตามกฎหมายภายในของประเทศตนหรือตามการบริหารจัดการตามปกติ และการร้องขอดังกล่าวเป็นไปตามความตกลง TIEAs นี้

- (4.7) ข้อความเพื่อบรรยายว่าคู่สัญญาผู้ร้องขอได้ใช้ความพยายามในการรวบรวมข้อมูลภายในประเทศตนแล้ว

เมื่อได้รับคำร้องขอแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาที่ได้รับคำร้องขอต้องส่งข้อมูลทันทีที่เป็นไปได้ให้แก่ผู้ขอข้อมูล โดยแจ้งยืนยันไปยังผู้ขอข้อมูลเป็นลายลักษณ์อักษรว่าได้รับคำร้องขอแล้ว และหากการขอข้อมูลนั้นยังมีรายละเอียดที่ไม่ชัดเจนจะต้องแจ้งผู้ขอข้อมูลภายใน 60 วัน ส่วนระยะเวลาการรวบรวมข้อมูลตามคำร้องขอนั้น ต้องดำเนินการภายใน 90 วัน หากไม่สามารถรวบรวมข้อมูลได้ทันต้องแจ้งเหตุผลหรือข้อติดขัดให้ผู้ขอข้อมูลทราบโดยเร็ว อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาที่กำหนดตามความตกลง TIEAs นี้ เพื่อเป็นการเร่งรัดให้คู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลให้ได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งหากไม่สามารถดำเนินการได้ทันภายในเวลาที่ตกลงก็ควรติดต่อหรือแจ้งไปยังผู้ร้องขอให้ทราบและรีบดำเนินการจัดเตรียมข้อมูลส่งให้ผู้ร้องขอต่อไป

(5) การตรวจสอบภาษีภายนอกประเทศ⁶⁹

คู่สัญญาจะขอมให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาเข้ามาในประเทศเพื่อสัมภาษณ์บุคคล และตรวจสอบข้อมูลที่ได้มีการบันทึกไว้ภายใต้ความยินยอม

⁶⁹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 6

ของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลนั้น โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศที่รับคำขอต้องแจ้งเวลาและสถานที่ที่จะให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพบกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ขอข้อมูลต้องไม่นำข้อมูลที่ได้รับการดำเนินการดังกล่าวไปเปิดเผย

การยอมให้เจ้าหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาเข้ามาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลได้นั้น เป็นประโยชน์แก่คู่สัญญาทั้งสองฝ่าย โดยเฉพาะประเทศเล็ก ๆ ที่ไม่มีเจ้าหน้าที่เพียงพอในการรวบรวมข้อมูลตามคำร้องขอ การยอมให้เจ้าหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลภายใต้การควบคุมดูแลของประเทศผู้รับคำร้องขอนั้น ทำให้ประเทศผู้รับคำร้องขอไม่ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบข้อมูล

ในกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งร้องขอเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาอีกฝ่าย อาจอนุญาตให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาที่ร้องขอนำเสนอข้อมูลในระหว่างการตรวจสอบภาษีของประเทศที่อนุญาตก็ได้ ซึ่งกรณีนี้เป็นอำนาจเด็ดขาดของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศผู้รับคำร้องขอ โดยจะอนุญาตหรือไม่ก็ได้ หากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศผู้รับคำขออนุญาตให้ดำเนินการได้ตามคำร้องขอ ก็จะต้องแจ้งเวลาและสถานที่ในการดำเนินการตรวจสอบภาษีให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาที่ร้องขอทราบ ทั้งนี้ การพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับกรณีที่มีการตรวจสอบภาษีนั้น จะต้องดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ควบคุมการตรวจสอบภาษีดังกล่าวของประเทศผู้รับคำร้องขอ

(6) การปฏิเสธการร้องขอของคู่สัญญา⁷⁰

เมื่อมีการร้องขอข้อมูลตามความตกลง TIEAs คู่สัญญาสามารถปฏิเสธหรือไม่ต้องดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามการร้องขอได้ หากเป็นข้อมูล ดังนี้

(6.1) ข้อมูลที่ตามกฎหมายภาษีของประเทศคู่สัญญาฝ่ายที่ขอข้อมูลเองก็ไม่ได้ให้อำนาจในการเรียกหรือรวบรวมข้อมูลดังกล่าวในกรณีที่มีการตรวจสอบหรือบริหารจัดการภาษีในประเทศตนเอง โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาฝ่ายที่รับคำขอสามารถปฏิเสธการให้ความร่วมมือหรือปฏิเสธไม่แลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอนั้นได้ ทั้งนี้ การกำหนดเกณฑ์การปฏิเสธนี้ไว้เพื่อป้องกันคู่สัญญาเลี้ยงกฎหมายภายในของประเทศตนและมาใช้ช่องทางตามความตกลงเพื่อรวบรวมข้อมูลจากประเทศอื่นซึ่งมักเป็นการขอข้อมูลจากธนาคารหรือบุคคลที่สามที่ไม่ใช่บุคคลที่กำลังถูกตรวจสอบโดยตรง

(6.2) ข้อมูลที่เป็นการเปิดเผยความลับเกี่ยวกับการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม และความลับทางการค้า ซึ่งเป็นการป้องกันเกี่ยวกับเรื่องทรัพย์สินทางปัญญา ทั้งนี้ ข้อมูลต่าง ๆ ที่อยู่ในความครอบครองของธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ๆ ไม่ถือเป็นข้อมูลความลับ

(6.3) ข้อมูลการติดต่อสื่อสารที่เป็นความลับระหว่างทนายความและลูกความเกี่ยวกับการให้ความเห็นทางกฎหมาย และการดำเนินการตามกฎหมาย

(6.4) ข้อมูลที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย เช่น ข้อมูลที่อาจเกี่ยวกับความลับของรัฐ

(6.5) ข้อมูลที่ใช้เพื่อดำเนินการ หรือบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศผู้ร้องขอ ซึ่งจะเป็นการเลือกปฏิบัติกับประชาชนของประเทศผู้รับคำขอ

⁷⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 7

(7) การรักษาความลับ⁷¹

ข้อมูลต่าง ๆ ที่คู่สัญญาได้รับตามความตกลง TIEAs นี้ จะต้องถูกเก็บรักษาเป็นความลับ และจะสามารถเปิดเผยให้ได้เฉพาะกับบุคคลหรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีหรือบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศคู่สัญญาเท่านั้น บุคคลและหน่วยงานดังกล่าวต้องใช้ข้อมูลเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีหรือบังคับใช้กฎหมายภาษีตามที่ได้ตกลงกันไว้ในความตกลงเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ข้อมูลที่ได้รับมานั้นสามารถเปิดเผยให้กับบุคคลหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบหรือจัดเก็บภาษี หรือเพื่อบังคับตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศที่ขอข้อมูล นอกจากนี้ ข้อมูลต่าง ๆ สามารถเปิดเผยในการพิจารณาคดีของศาลได้ ทั้งการเปิดเผยแก่ผู้เสียหายเอง หรือพยานที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาคดีก็ได้ แต่สำหรับการเปิดเผยข้อมูลให้กับตัวผู้เสียหายนั้น คู่สัญญาสามารถตกลงกันให้ชัดเจนได้ว่าจะยินยอมให้เปิดเผยข้อมูลแก่ตัวผู้เสียหายหรือไม่ สำหรับการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้แก่หน่วยงานอื่น ๆ หรือแก่ประเทศอื่นต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาที่เป็นผู้จัดส่งข้อมูล

(8) ค่าใช้จ่าย⁷²

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการต่าง ๆ ตามความตกลง TIEAs นั้น ให้คู่สัญญาตกลงกัน ซึ่งค่าใช้จ่ายในส่วนนี้มักเป็นค่าใช้จ่ายในการรวบรวมและจัดเตรียมข้อมูลเพื่อส่งให้แก่คู่สัญญาที่ร้องขอ โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับประเทศที่มีหน้าที่จัดส่งข้อมูล เช่น ค่าใช้จ่ายในการรวบรวมเอกสารและการทำสำเนาเอกสาร

(9) การอนุวัติการกฎหมาย

คู่สัญญาต้องดำเนินการออกกฎหมายเพื่ออนุวัติการตามความตกลง TIEAs ให้มีผลบังคับใช้ได้ตามกำหนดเวลาที่คู่สัญญาตกลงกันไว้

(10) การยกเลิกความตกลง⁷³

คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งสามารถยกเลิกความตกลง TIEAs ได้ โดยให้แจ้งการบอกเลิกสัญญาไม่ว่าจะผ่านช่องทางทางการทูตหรือแจ้งแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเมื่อมีการดำเนินการข้างต้นแล้ว ความตกลง TIEAs จะสิ้นสุดภายหลังจากหกเดือนนับจากวันที่คู่สัญญาได้รับแจ้งการบอกเลิกสัญญาแล้ว อย่างไรก็ตาม แม้ความตกลง TIEAs จะสิ้นสุดลงแต่คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายยังคงผูกพันในการรักษาความลับของข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้มีการแลกเปลี่ยนกันไปก่อนหน้าแล้ว

ปัจจุบัน มีประเทศที่ทำ TIEAs แล้วมากกว่า 60 ประเทศ โดยส่วนมากจะเป็นการทำกับกลุ่มประเทศหรือหมู่เกาะที่เป็นดินแดนปลอดภาษี ดังรายละเอียดตามตารางรายชื่อประเทศที่ทำ TIEAs

⁷¹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 8

⁷² OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 9

⁷³ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 16

ตารางที่ 1 รายชื่อประเทศที่ทำ TIEAs

ประเทศ	คู่สัญญา
ราชรัฐอันดอร์รา	สาธารณรัฐอาร์เจนตินา สาธารณรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม ราชอาณาจักรเดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ ราชรัฐโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสเปน ราชอาณาจักรสวีเดน
แองกวิลลา	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม แคนาดา เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร
แอนติกาและบาร์บูดา	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัรัฐฯ อารูบา
สาธารณรัฐอาร์เจนตินา	ราชรัฐอันดอร์รา เครือรัฐบาฮามาส สาธารณรัฐคอสตาริกา ราชรัฐโมนาโก สาธารณรัฐชานมารีโน
อารูบา	เครือรัฐออสเตรเลีย เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสเปน สหพันธรัฐ เซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัรัฐฯ แอนติกาและบาร์บูดา
เครือรัฐออสเตรเลีย	แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก เครือรัฐโดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐชานมารีโน สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู
สาธารณรัฐออสเตรเลีย	ราชรัฐอันดอร์รา ยิปรอลต้า ราชรัฐโมนาโก เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์
เครือรัฐบาฮามาส	สาธารณรัฐอาร์เจนตินา เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม แคนาดา สาธารณรัฐประชาชนจีน เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์

ประเทศ	คู่สัญญา
	สาธารณรัฐฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ญี่ปุ่น สหรัฐเม็กซิโก ราชอาณาจักรโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐซานมารีโน ราชอาณาจักรสเปน ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัฯ
ราชอาณาจักรเบลเยียม	ราชอาณาจักรออสเตรีย แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เครือรัฐโดมินีกา ยิปรอดต้า เกรเนดา ราชอาณาจักรลิทัวเนีย สวิตเซอร์แลนด์ เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์ และเกรนาดีนส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส
เบลีซ	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม สาธารณรัฐฝรั่งเศส ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ราชอาณาจักรสวีเดน เดนมาร์ก ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ กรีนแลนด์ หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐโปรตุเกส
เบอร์มิวดา	อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย แคนาดา สาธารณรัฐประชาชนจีน เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ สาธารณรัฐอินเดีย ไอร์แลนด์ ญี่ปุ่น สหรัฐเม็กซิโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐสิงคโปร์
หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน	อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐประชาชนจีน สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัฯ
แคนาดา	แองกวิลลา เครือรัฐบาฮามาส เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน เครือรัฐโดมินีกา เกาะแมน เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส สาธารณรัฐซานมารีโน สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเดกส์และหมู่เกาะเคคอส
หมู่เกาะเคย์แมน	เครือรัฐออสเตรเลีย แคนาดา หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐเฮลเลนิก กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐแอฟริกาใต้ ราชอาณาจักรสวีเดน สหรัฯ สหรัฐเม็กซิโก
สาธารณรัฐประชาชนจีน	เครือรัฐบาฮามาส หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน

ประเทศ	คู่สัญญา
หมู่เกาะคุก	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐเฮลเลนิก กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ สาธารณรัฐอิตาลี นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐเกาหลี ราชอาณาจักรสวีเดน
สาธารณรัฐคอสตาริกา	สาธารณรัฐอาร์เจนตินา สาธารณรัฐฝรั่งเศส ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหรัฐเม็กซิโก
สาธารณรัฐเช็ก	หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน
ราชอาณาจักรเดนมาร์ก	ราชรัฐอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินิกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชรัฐลิกเตนสไตน์ มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส สาธารณรัฐชานมารีโน สาธารณรัฐเซเชลส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ รัฐเอกราชซามัว หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู
เครือรัฐโดมินีกา	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม แคนาดา เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐฟินแลนด์ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร
หมู่เกาะแฟโร	ราชรัฐอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินิกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชรัฐลิกเตนสไตน์ มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส สาธารณรัฐชานมารีโน สาธารณรัฐเซเชลส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ รัฐเอกราชซามัว หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
สาธารณรัฐฟินแลนด์	ราชรัฐอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินิกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชรัฐลิกเตนสไตน์ มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐเซเชลส์

ประเทศ	คู่สัญญา
	สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู
สาธารณรัฐฝรั่งเศส	ราชอาณาจักรอิตาลี แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน เนการาบรูไนดารุสซาลาม หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก สาธารณรัฐคอสตาริกา เกาะคูราเซา โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เขตปกครองพิเศษฮ่องกง โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชอาณาจักรเดนมาร์ก เกาะเซนต์มาร์ติน เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ สาธารณรัฐซานมารีโน หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐบุรพาอูรุกวัย สาธารณรัฐวานูอาตู
สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี	ราชอาณาจักรอิตาลี แองกวิลลา เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ ราชอาณาจักรเดนมาร์ก โมนาโก เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส
ยิปรอลต้า	เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐเฮลเลนิก กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไออร์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหราชอาณาจักร
สาธารณรัฐเฮลเลนิก	เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก ยิปรอลต้า รัฐเอกราชซามัว
กรีนแลนด์	ราชอาณาจักรอิตาลี แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชอาณาจักรเดนมาร์ก มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชลล์ ราชอาณาจักรโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐซานมารีโน สาธารณรัฐเซเชลส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
เกรเนดา	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร

ประเทศ	คู่สัญญา
เกิร์นซีย์	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สาธารณรัฐเฮลเลนิก กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสวีเดน หมู่เกาะแฟโร ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ สาธารณรัฐแอฟริกาใต้
เขตปกครองพิเศษฮ่องกง	ราชอาณาจักรเดนมาร์ก สาธารณรัฐฝรั่งเศส กรีนแลนด์ หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหรัฐฯ
สาธารณรัฐไอซ์แลนด์	ราชรัฐอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินิกา ยิปรอดต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชรัฐลิกเตนสไตน์ มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐชานมารีโน สาธารณรัฐเซเชลส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
สาธารณรัฐอินเดีย	เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน เครือรัฐบาฮามาส หมู่เกาะเคย์แมน
ไอร์แลนด์	แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะ เคย์แมน ยิปรอดต้า หมู่เกาะคุก เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล รัฐเอกราชซามัว เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์ และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส
เกาะแมน	เครือรัฐออสเตรเลีย แคนาดา เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ
ญี่ปุ่น	เครือรัฐบาฮามาส เบอร์มิวดา หมู่เกาะเคย์แมน
เจอร์ซีย์	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน หมู่เกาะแฟโร ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ
สาธารณรัฐไลบีเรีย	ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ สหราชอาณาจักร เดนมาร์ก สาธารณรัฐกานา ราชอาณาจักรสวีเดน ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐฟินแลนด์ หมู่เกาะแฟโร กรีนแลนด์ สาธารณรัฐโปรตุเกส

ประเทศ	คู่สัญญา
ราชอาณาจักรไทย	ราชอาณาจักรอิตาลี แอนติกาและบาร์บูดา ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชอาณาจักรโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหพันธรัฐเชนัคคีตส์ และเนวิส เซนต์วินเซนต์ และเกรนาดีนส์ สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ
มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน)	เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน
สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก ไอร์แลนด์ หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ สาธารณรัฐเกาหลี ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สหรัฐฯ
สหรัฐเม็กซิโก	เครือรัฐบาสมาต เบอร์มิวดา เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส หมู่เกาะเคย์แมน
ราชอาณาจักรโมนาโก	ราชอาณาจักรอิตาลี สาธารณรัฐอาร์เจนตินา เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐออสเตรเลีย เครือรัฐบาสมาต ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรไทย ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสวีเดน สหรัฐฯ
มอนต์เซอร์รัต	เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เดนมาร์ก ราชอาณาจักรนอร์เวย์ ราชอาณาจักรสวีเดน สาธารณรัฐฟินแลนด์ กรีนแลนด์ หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐไอซ์แลนด์
ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์	ราชอาณาจักรอิตาลี แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา เครือรัฐบาสมาต เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก สาธารณรัฐคอสตาริกา โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชอาณาจักรไทย สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชอาณาจักรโมนาโก มอนต์เซอร์รัต รัฐเอกราชซามัว สหพันธรัฐเชนัคคีตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์ และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส
เนเธอร์แลนด์แอนทิลลีส	แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน เบอร์มิวดา แคนาดา หมู่เกาะเคย์แมน เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ สหรัฐเม็กซิโก นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรสเปน เซนต์ลูเชีย สหพันธรัฐเชนัคคีตส์และเนวิส สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ
นิวซีแลนด์	แองกวิลลา เครือรัฐบาสมาต หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก

ประเทศ	คู่สัญญา
	โดมินีกา ยิปรอลต้า เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส สหพันธรัฐ เซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชลล์ รัฐเอกราชซามัว
ราชอาณาจักรนอร์เวย์	ราชอาณาจักรอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินีกา ยิปรอลต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชอาณาจักรลิทัวเนีย ราชอาณาจักรโมนาโก มอนต์เซอร์รัต เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐชานมารีโน สาธารณรัฐเซเชลส์ สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
สาธารณรัฐปานามา	สหรัฐฯ
สาธารณรัฐโปรตุเกส	ราชอาณาจักรอันดอร์รา แอนติกาและบาร์บูดา เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน ยิปรอลต้า สาธารณรัฐไลบีเรีย สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส
สาธารณรัฐเกาหลี	สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชลล์ หมู่เกาะคุก
รัฐเอกราชซามัว	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ สาธารณรัฐเฮลเลนิก กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไรอร์แลนด์ ราชอาณาจักรโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสวีเดน นิวซีแลนด์
สาธารณรัฐชานมารีโน	ราชอาณาจักรอันดอร์รา สาธารณรัฐอาร์เจนตินา เครือรัฐออสเตรเลีย เครือรัฐบาฮามาส แคนาดา เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส กรีนแลนด์ เกิร์นซีย์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐแอฟริกาใต้ ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร สาธารณรัฐวานูอาตู
สาธารณรัฐสิงคโปร์	เบอร์มิวดา
ราชอาณาจักรสเปน	ราชอาณาจักรอันดอร์รา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส
สาธารณรัฐแอฟริกาใต้	เกิร์นซีย์ หมู่เกาะเคย์แมน สาธารณรัฐชานมารีโน
สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส	อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม แคนาดา เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ราชอาณาจักรลิทัวเนีย ราชอาณาจักรโมนาโก ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร

ประเทศ	คู่สัญญา
เซนต์ลูเชีย	อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์ แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร
เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์	อารูบา เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐออสเตรีย ราชอาณาจักรเบลเยียม เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์ แอนทิลลิส นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร
ราชอาณาจักรสวีเดน	ราชรัฐอันดอร์รา แองกวิลลา แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน หมู่เกาะคุก โดมินิกา ยิปรอดต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) สาธารณรัฐหมู่เกาะมาร์แชล ราชรัฐโมนาโก เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส รัฐเอกราชซามัว สาธารณรัฐซานมารีโน สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส สาธารณรัฐเซเชลส์ เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส สาธารณรัฐวานูอาตู เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ ราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐโปรตุเกส ราชอาณาจักรสวีเดน สหราชอาณาจักร แคนาดา
สหราชอาณาจักร	แอนติกาและบาร์บูดา แองกวิลลา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส เบลีซ เบอร์มิวดา หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน โดมินิกา ยิปรอดต้า เกรเนดา เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ สาธารณรัฐไลบีเรีย ราชรัฐลิกเตนสไตน์ เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส สหพันธรัฐเซนต์คิตส์และเนวิส เซนต์ลูเชีย เซนต์วินเซนต์และเกรนาดีนส์ สาธารณรัฐซานมารีโน หมู่เกาะเติกส์และหมู่เกาะเคคอส
สหรัฐฯ	แอนติกาและบาร์บูดา อารูบา เครือรัฐบาฮามาส หมู่เกาะบริติชเวอร์จิน หมู่เกาะเคย์แมน โดมินิกา ยิปรอดต้า เกิร์นซีย์ เกาะแมน เจอร์ซีย์ ราชรัฐลิกเตนสไตน์ มาเก๊า (สาธารณรัฐประชาชนจีน) เนเธอร์แลนด์แอนทิลลิส เขตปกครองพิเศษฮ่องกง
สาธารณรัฐบุรพาอูรุกวัย	สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ประเทศ	คู่สัญญา
สาธารณรัฐวานูอาตู	เครือรัฐออสเตรเลีย เดนมาร์ก หมู่เกาะแฟโร สาธารณรัฐฟินแลนด์ ฝรั่งเศส กรีนแลนด์ สาธารณรัฐไอซ์แลนด์ นิวซีแลนด์ ราชอาณาจักรนอร์เวย์ สาธารณรัฐชานมารีโน ราชอาณาจักรสวีเดน

ที่มา : <http://www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf> และ <https://www.world.tax/countries/hong-kong/hong-kong-tax-information-exchange-agreements.php> และ <https://www.world.tax/countries/singapore/singapore-tax-information-exchange-agreements.php> ข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

3.1.1.2 DTA (Double Taxation Agreements หรือ DTA / Income Tax Treaties)

หลังสิ้นสุดสงครามโลกครั้งที่สอง องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป หรือที่ว่า Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) ได้มีข้อเสนอเกี่ยวกับปัญหาภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศ แม้ว่าจะมีความพยายามในการจัดการภาวะภาษีซ้อนเกิดขึ้นแล้วก่อนหน้านี้ ได้แก่ ดัชนีแบบอนุสัญญาเม็กซิโกในปี ค.ศ. 1943 และดัชนีแบบอนุสัญญาลอนดอนในปี ค.ศ. 1946 แต่ก็ยังไม่มีรูปแบบของอนุสัญญาใดที่ได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการเป็นเอกฉันท์ทั้งฉบับ⁷⁴ ดังนั้น ความริเริ่มของรัฐสมาชิก OEEC ซึ่งต่อมาได้กลายเป็น OECD จึงถือเป็นความริเริ่มอย่างเป็นทางการของการพัฒนาต้นแบบ DTA หรือ Income Tax Treaties ที่มีอิทธิพลต่อการทำ DTA แบบทวิภาคีไปทั่วโลกในเวลาต่อมา

แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของ DTA ของ OECD คือ การจัดการภาวะภาษีซ้อนที่เกิดจากการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ แต่ก็ได้มีการบัญญัติข้อบทมุ่งแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีเอาไว้ด้วย ซึ่งแนวทางการแก้ปัญหาดังกล่าว OECD ได้มีการศึกษาวิจัยอย่างต่อเนื่องและพบว่าแนวทางที่สำคัญประการหนึ่ง คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร

1) ผลการศึกษาวิจัยของ OECD

OECD มีการศึกษาวิจัยถึงความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยสามารถสรุปสาระสำคัญตามลำดับถึงการศึกษาวิจัยของ OECD ได้ ดังนี้⁷⁵

(1) ด้วยสถานะแวดล้อมที่เปลี่ยนไปในด้านการลงทุนระหว่างประเทศซึ่งเป็นสถานะที่เกิดจากการพัฒนาของยุคโลกาภิวัตน์ ทำให้หลาย ๆ รัฐเลือกที่จะผ่อนคลายหรือยกเลิกกฎเกณฑ์ที่มีความเข้มงวด (Relaxed or Eliminated) ในการกำกับดูแลด้านการลงทุนระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยน

⁷⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 133.

⁷⁵ www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf, **MANUAL ON THE**

เงินตรา ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสนับสนุนให้เกิดการลงทุนจากนักลงทุนต่างชาติอันเป็นส่วนสำคัญในการกระตุ้นการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

(2) ความก้าวหน้าและความซับซ้อนของการทำธุรกรรมระหว่างประเทศนำไปสู่ปัญหาการเลี่ยงภาษีและช่องทางที่สามารถเลี่ยงภาษีได้มากขึ้น ดังนั้น OECD จึงเล็งเห็นความสำคัญในการพัฒนามาตรการด้านความโปร่งใส (Transparency) และความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี (Co-Operation Between Tax Authorities) ซึ่งมาตรการดังกล่าวได้รับความสนใจทั้งจากรัฐสมาชิก OECD และรัฐที่ไม่ได้เป็นสมาชิก

(3) สิ่งสำคัญที่สุดของความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information) ซึ่งสามารถปฏิบัติได้หลากหลายวิธี สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้บัญญัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลนี้ไว้ในข้อบท 26 (Article 26 Exchange of Information)

(4) การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรโดยทั่วไปมีวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(4.1) เพื่อสืบหาข้อบทในอนุสัญญาที่เหมาะสมที่จะนำข้อบทใดมาปรับใช้กับกรณีหนึ่ง ๆ

(4.2) เพื่อช่วยเหลือรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่งในการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ

สำหรับกรณี (4.1) จะเกิดขึ้นเฉพาะกับ DTA แบบทวิภาคี (Bilateral Income Tax Convention) เท่านั้น ส่วนกรณี (4.2) สามารถเกิดขึ้นได้ทั้งกับ DTA แบบทวิภาคี หรือความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบทวิภาคีหรือพหุภาคี (Bilateral or Multilateral Mutual Assistance or Exchange of Information Agreement)

2) ข้อบท 26 แห่ง DTA ของ OECD

(1) DTA ของ OECD ปี ค.ศ. 1977

บทบัญญัตินี้เป็นบทบัญญัติที่ประกาศใช้ครั้งแรกเมื่อปี ค.ศ. 1977 มีเนื้อหาในข้อบท 26 ดังนี้

“1. The Competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same

manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be constructed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (Ordre Public).”

ข้อบท 26 ดังกล่าว สามารถถอดความเป็นภาษาไทยได้ว่า

“1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่จำเป็นเพื่อการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้ หรือเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ทั้งที่ออกโดยรัฐหน่วยงานของรัฐ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ครอบคลุมที่กฎหมายภายในดังกล่าวไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลย่อมไม่ถูกจำกัดโดยข้อบท 1 และ 2 ข้อมูลใด ๆ ที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้รับจะต้องเป็นความลับในทำนองเดียวกับข้อมูลที่ได้รับมาโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ และจะสามารถเปิดเผยได้เฉพาะแก่บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจ (รวมถึงศาลและหน่วยงานทางปกครอง) ในการประเมินหรือการเก็บรวบรวม ในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายหรือการดำเนินคดี หรือในการพิจารณาวินิจฉัยข้ออุทธรณ์ที่เกี่ยวกับภาษีอากรอันได้อ้างไว้ในประโยคแรกของข้อบทนี้ บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจจะใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวได้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์เช่นว่าเท่านั้น บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจอาจเปิดเผยข้อมูลในกระบวนการพิจารณาโดยเปิดเผยของศาลหรือในคำวินิจฉัยของศาล

2. ไม่ว่าในกรณีใด ห้ามมิให้ใช้บทบัญญัติตามวรรคแรกเพื่อบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้อง

ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหารที่ขัดกับกฎหมายหรือหลักปฏิบัติในทางบริหารของรัฐตนหรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

ข) ให้ข้อมูลที่ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารปกติของรัฐตน หรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งแล้วไม่สามารถจัดหาให้ได้

ค) ให้ข้อมูลที่จะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือความลับทางวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อมูลเพื่อการเปิดเผยจะขัดต่อนโยบาย สาธารณะ (หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อย)”

สำหรับข้อบท 1 และ 2 ที่ถูกอ้างไว้ในวรรคหนึ่งว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูล ไม่อาจถูกจำกัดโดยข้อบทดังกล่าว มีสาระสำคัญคือ

- ข้อบท 1 กำหนดให้ DTA ดังกล่าว สามารถใช้ได้เพียงแต่กับบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือรัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ

- ข้อบท 2 กำหนดประเภทของภาษีที่อยู่ในขอบข่ายบังคับของ DTA ดังนั้น เมื่อข้อบท 26 กำหนดว่าไม่ให้ นำข้อจำกัดตามข้อบท 1 และ 2 มาใช้บังคับกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล การแลกเปลี่ยนข้อมูลจึงสามารถเป็นข้อมูลของบุคคลผู้ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาก็ได้ หรือจะเป็นข้อมูลอันเกี่ยวข้องกับภาษีประเภทใด ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในข้อบท 2 ก็ได้

(2) DTA ของ OECD ปี ค.ศ. 2000

การแก้ไขเพิ่มเติมข้อบท 26 ในปี ค.ศ. 2000 ไม่ใช่การแก้ไขอย่างมีนัยสำคัญ แต่เป็นการเพิ่มเติมข้อความในวรรคหนึ่งเล็กน้อย⁷⁶ ดังนี้

“1. The Competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.”

⁷⁶ ข้อความที่เพิ่มเติมคือข้อความที่ขีดเส้นใต้

การแก้ไขเพิ่มเติมข้อความดังกล่าวเป็นการขยายความให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลครอบคลุมถึงข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรทุกประเภท ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้รัฐคู่สัญญา ใช้การตีความอย่างแคบจนข้อบท 26 ไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ที่แท้จริง

(3) DTA ของ OECD ปี ค.ศ. 2005

(3.1) การแก้ไขเพิ่มเติม

นับตั้งแต่ปี ค.ศ. 1977 การปฏิบัติตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ มีความเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก คณะกรรมการด้านการคลังของ OECD (the Committee on Fiscal Affairs) จึงมีการทบทวนข้อบท 26 เสียใหม่ เพื่อให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติของประเทศสมาชิก รวมถึงยังได้มีการศึกษาเพิ่มเติมร่วมกับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก OECD ด้วย โดยประเด็นหลักที่สำคัญของการแก้ไขครั้งนี้ คือ การเข้าถึงข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของธนาคาร ซึ่งคณะกรรมการฯ เห็นชอบหลักการการแก้ไขดังกล่าวในเดือนกรกฎาคมปี ค.ศ. 2004 และได้นำมารวมไว้ในอนุสัญญาฉบับปี ค.ศ. 2005⁷⁷ โดยมีเนื้อหา ดังนี้

“1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

⁷⁷ www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-OECD's%20work.doc, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, **OECD's work on improving exchange of information**, page 3.

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institutions, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”

ข้อบท 26 ฉบับปี ค.ศ. 2005 ดังกล่าว สามารถถอดความเป็นภาษาไทยได้ว่า

“1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อาจคาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้ หรือการบริหารและการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกประเภท ทั้งที่ออกโดยรัฐ หน่วยงานของรัฐ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตราบเท่าที่กฎหมายภายในดังกล่าวไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลย่อมไม่ถูกจำกัดโดยข้อบท 1 และ 2

2. ข้อมูลใด ๆ ที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้รับตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นความลับในทำนองเดียวกับข้อมูลที่ได้รับมาโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ และจะสามารถเปิดเผยได้เฉพาะแก่บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจ (รวมถึงศาลและหน่วยงานทางปกครอง) ในการประเมินหรือการเก็บรวบรวม ในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายหรือการดำเนินคดี หรือในการพิจารณาวินิจฉัยข้ออุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรอื่น ได้อย่างไว้ในวรรคหนึ่ง หรือในการกำกับดูแลให้เป็นไปตามบทบัญญัติข้างต้น บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจจะใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวได้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์เช่นว่าเท่านั้น บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจอาจเปิดเผยข้อมูลใน

กระบวนการพิจารณา โดยเปิดเผยของศาลหรือในคำวินิจฉัยของศาล

3. ไม่ว่าในกรณีใด ห้ามมิให้ใช้บทบัญญัติตามวรรคแรกและวรรคสอง เพื่อบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้อง

ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหารที่ขัดกับกฎหมายหรือหลักปฏิบัติ ในทางบริหารของรัฐตนหรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

ข) ให้ข้อมูลที่ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารปกติของรัฐตน หรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งแล้วไม่สามารถจัดหาให้ได้

ค) ให้ข้อมูลที่เปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือความลับทางวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อมูลเพื่อการเปิดเผยจะขัดต่อนโยบาย สาธารณะ (หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อย)

4. ถ้ารัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งร้องขอข้อมูลตามข้อบทนี้ ให้รัฐคู่สัญญา อีกฝ่ายหนึ่งใช้มาตรการรวบรวมข้อมูลเพื่อให้ได้ข้อสนเทศที่มีการร้องขอ แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่จำเป็น ต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ข้อผูกพันตามข้อความดังกล่าวข้างต้นอยู่ภายใต้ข้อจำกัดตามวรรคสาม แต่ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ไม่ให้ถือว่าข้อจำกัดดังกล่าวอนุญาตให้รัฐคู่สัญญารัฐใดปฏิเสธการจัดหาข้อมูล เพียงเพราะข้อมูลดังกล่าวไม่มีประโยชน์ในรัฐนั้น

5. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ไม่ให้ถือว่าบทบัญญัติในวรรคสามอนุญาตให้ รัฐคู่สัญญารัฐใดปฏิเสธการจัดหาข้อมูลเพียงเพราะธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ตัวแทนไม่เปิดเผยชื่อ ตัวการ หรือบุคคลที่ทำการเป็นตัวแทน หรือผู้ดูแลรักษาประโยชน์ของตัวการครอบครองข้อมูลนั้น หรือเพราะข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ในกรรมสิทธิ์ของบุคคล⁷⁸”

(3.2) ประเด็นสำคัญและมูลเหตุแห่งการแก้ไขเพิ่มเติม⁷⁹

(3.2.1) จากบทบัญญัติเดิมที่ใช้มาตรฐานว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูล คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ “จำเป็น (Necessary)” ต่อการปฏิบัติตามอนุสัญญาหรือกฎหมายภายในของ รัฐคู่สัญญา เปลี่ยนเป็นมาตรฐานว่า ข้อมูลที่แลกเปลี่ยนกันนั้น เพียงแค่ “คาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้อง (Foreseeably Relevant)” ก็อยู่ในขอบข่ายของข้อบท 26 นี้แล้ว สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงมาตรฐาน ดังกล่าวก็เพื่อให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลสามารถกระทำไ้ภายในกรอบที่กว้างขึ้น และเพื่อป้องกันไม่ให้ รัฐคู่สัญญาเรียกร้องข้อมูลที่ไม่อาจทราบได้ว่ามีอยู่จริงหรือไม่ (Fishing Expeditions)

⁷⁸ สุเมธ ศิริคุณ โขติ, *เรื่องเดิม*, หน้า 173.

⁷⁹ www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-OECD's%20work.doc, Committee of Experts on

(3.2.2) วรรคสี่ที่เพิ่มเติมเข้ามาใหม่ก็เพื่อป้องกันไม่ให้รัฐคู่สัญญา ที่ได้รับการร้องขอข้อมูลใช้ข้ออ้างว่า กฎหมายภายในหรือในทางปฏิบัติของรัฐตนไม่อนุญาตให้จัดหา ข้อมูลที่ไม่ได้มีประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐตน กล่าวคือ ไม่ว่าข้อมูลที่ได้รับการร้องขอจะมี หรือไม่มีประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐตน ก็ต้องจัดหาข้อมูลดังกล่าวให้รัฐคู่สัญญาตามที่ได้รับ คำร้องขอ

(3.2.3) วรรคห้าที่เพิ่มเติมเข้ามาใหม่ก็เพื่อป้องกันไม่ให้รัฐคู่สัญญา ปฏิเสธการจัดหาข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องขอด้วยเหตุที่ข้อมูลดังกล่าวอยู่ในความครอบครองของธนาคาร สถาบันการเงิน ตัวแทน หรือผู้ดูแลรักษาผลประโยชน์ หรือด้วยเหตุที่ข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลเกี่ยวกับ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน การแก้ไขเพิ่มเติมนี้สอดคล้องกับทางปฏิบัติของประเทศสมาชิกส่วนใหญ่ของ OECD และสอดคล้องกับความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร (Model Agreement 2002) อันจะได้อ้างถึงในภายหลัง ผลของการแก้ไขเพิ่มเติมวรรคห้าทำให้กฎต่าง ๆ ว่าด้วยความลับทางข้อมูล ของธนาคารของรัฐคู่สัญญาไม่อาจนำมาใช้เป็นข้ออ้างเพื่อไม่ปฏิบัติตามข้อบท 26 นี้ได้

(3.2.4) การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติว่าด้วยการรักษาความลับข้อมูล ที่ได้รับมาตามข้อบท 26 จากแต่เดิมที่การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะเปิดเผยได้เฉพาะกับหน่วยงานผู้มีอำนาจ ในการประเมิน การเก็บรวบรวม การบังคับใช้กฎหมาย การดำเนินคดี และการวินิจฉัยข้ออุทธรณ์เกี่ยวกับ ภาษีอากรเท่านั้น เพิ่มเติมให้สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแก่หน่วยงานกำกับดูแล (Oversight Authorities) ได้อีกด้วย

(4) DTA ของ OECD ปี ค.ศ. 2012

(4.1) การแก้ไขเพิ่มเติม

สาเหตุหลักของการแก้ไขเพิ่มเติมในปี ค.ศ. 2012 เนื่องจากการพัฒนา ทั้งทางปฏิบัติและกฎหมายภายในของรัฐต่าง ๆ ทั้งที่เป็นสมาชิก OECD และไม่ใช่สมาชิก OECD โดยมีเนื้อหาการแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

“1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies)

concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”

ข้อบท 26 ฉบับปี ค.ศ. 2012 ดังกล่าว สามารถถอดความเป็นภาษาไทย
ได้ว่า

“1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อาจ
คาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้ หรือการบริหารและการบังคับใช้กฎหมาย

ภายในของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทุกประเภท ทั้งที่ออกโดยรัฐ หน่วยงานของรัฐ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น トラบเท่าที่กฎหมายภายในดังกล่าวไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลย่อมไม่ถูกจำกัดโดยข้อบท 1 และ 2

2. ข้อมูลใด ๆ ที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้รับตามวรรคหนึ่งจะต้องเป็นความลับในทำนองเดียวกับข้อมูลที่ได้รับมาโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ และจะสามารถเปิดเผยได้เฉพาะแก่บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจ (รวมถึงศาลและหน่วยงานทางปกครอง) ในการประเมินหรือการเก็บรวบรวม ในการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายหรือการดำเนินคดี หรือในการพิจารณาวินิจฉัยข้ออุทธรณ์ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรอันได้อย่างไว้ในวรรคหนึ่ง หรือในการกำกับดูแลให้เป็นไปตามบทบัญญัติข้างต้น บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจจะใช้ประโยชน์จากข้อมูลดังกล่าวได้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์เช่นว่าเท่านั้น บุคคลหรือหน่วยงานผู้มีอำนาจอาจเปิดเผยข้อมูลในกระบวนการพิจารณาโดยเปิดเผยของศาลหรือในคำวินิจฉัยของศาล นอกจากข้อผูกพันข้างต้น ข้อมูลที่ได้รับโดยรัฐคู่สัญญาอาจถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐหรือที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ให้ข้อมูลได้ให้อำนาจการนำไปใช้ในกรณีดังกล่าวไว้

3. ไม่ว่าในกรณีใด ห้ามมิให้ใช้บทบัญญัติตามวรรคแรกและวรรคสองเพื่อบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้อง

ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหารที่ขัดกับกฎหมายหรือหลักปฏิบัติในทางบริหารของรัฐตนหรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง

ข) ให้ข้อมูลที่ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารปกติของรัฐตนหรือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งแล้วไม่สามารถจัดหาให้ได้

ค) ให้ข้อมูลที่เปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือความลับทางวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อมูลที่มีการเปิดเผยจะขัดต่อนโยบายสาธารณะ (หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อย)

4. ถ้ารัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งร้องขอข้อมูลตามข้อบทนี้ ให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งใช้มาตรการรวบรวมข้อสนเทศเพื่อให้ได้ข้อมูลที่มีการร้องขอ แม้ว่าข้อมูลดังกล่าวจะไม่จำเป็นต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ข้อผูกพันตามข้อความดังกล่าวข้างต้นอยู่ภายใต้ข้อจำกัดตามวรรคสาม แต่ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ไม่ให้ถือว่าข้อจำกัดดังกล่าวอนุญาตให้รัฐคู่สัญญาใดปฏิเสธการจัดหาข้อมูลเพียงเพราะข้อมูลดังกล่าวไม่มีประโยชน์ในรัฐนั้น

5. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม ไม่ให้ถือว่าบทบัญญัติของวรรคสามอนุญาตให้รัฐคู่สัญญาใดปฏิเสธการจัดหาข้อมูลเพียงเพราะธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ตัวแทนไม่เปิดเผยชื่อตัวการ หรือบุคคลที่ทำการเป็นตัวแทน หรือผู้ดูแลรักษาประโยชน์ของตัวการครอบครองข้อมูลนั้น หรือเพราะข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ในกรรมสิทธิ์ของบุคคล”

(4.2) ความเห็น (Commentary) ต่อข้อบท 26 ของ OECD⁸⁰

ความเห็นของ OECD ต่อข้อบทแห่งสนธิสัญญาต่าง ๆ ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของสนธิสัญญาที่จะมีการแก้ไขปรับปรุงไปตามการแก้ไขปรับปรุงตัวบทบัญญัติในแต่ละครั้ง ดังนั้น จึงมีความสำคัญต่อการตีความสนธิสัญญาเป็นอย่างมาก ในที่นี้จะได้กล่าวถึงเฉพาะความเห็นที่ส่งผลอย่างมีนัยสำคัญต่อการตีความข้อบท 26

(4.2.1) ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำร้องขอ (Information Exchange upon Request) มาตรฐานที่กำหนดว่า ข้อมูลดังกล่าวต้อง “อาจคาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้อง” ให้ถือความคาดหมายดังกล่าว ณ เวลาที่คำร้องขอได้ถูกจัดทำขึ้น แม้ว่าในภายหลังข้อมูลนั้น ๆ จะไม่มีความสำคัญก็ตาม ดังนั้น ในกรณีที่ความสำคัญของข้อมูลดังกล่าวจะสามารถประเมินได้ภายหลังจากได้รับข้อมูลนั้น ๆ แล้วเท่านั้น ก็ไม่ถือเป็นข้อปฏิเสธที่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายจะปฏิเสธไม่จัดหาข้อมูลดังกล่าวให้ ยกตัวอย่างเช่น ข้อมูล A ซึ่งรัฐ ก ร้องขอจากรัฐ ข โดยในขณะที่ร้องขอนั้น รัฐ ก ยังไม่สามารถประเมินได้ว่าข้อมูล A จะมีความสำคัญมากน้อยเพียงไร ซึ่งการประเมินดังกล่าวจะกระทำได้ภายหลังจากได้รับข้อมูล A แล้วเท่านั้น ดังนี้ รัฐ ข ก็ต้องจัดหาข้อมูล A ให้ตามคำร้องขอ

(4.2.2) หน่วยงานผู้มีอำนาจต้องจัดหาข้อมูลเพื่อแสดงให้เห็นว่าข้อมูลที่ร้องขอมีความเกี่ยวข้องอย่างไรต่อวัตถุประสงค์ที่จะนำข้อมูลนั้นมาใช้ และเมื่อรัฐคู่สัญญาผู้ได้รับคำร้องขอได้รับทราบคำอธิบายดังกล่าวแล้ว ก็ไม่อาจปฏิเสธโดยอ้างว่ารัฐตนไม่เห็นถึงความเกี่ยวข้อง เช่นว่านั่นได้ อย่างไรก็ดี รัฐผู้ได้รับคำร้องขออาจขอให้รัฐผู้ขออธิบายเพิ่มเติมถึงความเกี่ยวข้องดังกล่าวนั้น

(4.2.3) ไม่ว่ากรณีจะเป็นอย่างไร การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามข้อบท 26 ก็ไม่ครอบคลุมถึงข้อมูลที่ไม่อาจทราบได้ว่ามีอยู่จริงหรือไม่ (Fishing Expeditions)

(4.2.4) ข้อมูลที่ไม่อาจทราบได้ว่ามีอยู่จริงหรือไม่ โดยปกติจะหมายถึงคำร้องขอข้อมูลที่ไม่ได้ระบุชื่อและที่อยู่ของบุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูล หรือชื่อและที่อยู่ดังกล่าวไม่ถูกต้องอย่างใดก็ดี ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอข้อมูลไม่อาจสืบหาชื่อหรือที่อยู่ดังกล่าวได้ รัฐผู้ร้องขอจะต้องจัดให้มีข้อมูลอื่น ๆ ที่เพียงพอจะทำให้ผู้รับคำร้องขอทราบได้ว่า บุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลนั้น ๆ เป็นใคร

(4.2.5) การร้องขอข้อมูลแบบเป็นกลุ่มบุคคล (A Group of Taxpayers) เช่น การร้องขอข้อมูลของผู้มีสัญชาติอเมริกันที่อาศัยอยู่ในประเทศไทย เป็นต้น เป็นการร้องขอที่สุ่มเสี่ยงจะเป็น Fishing Expeditions เนื่องจากไม่สามารถระบุชื่อและที่อยู่เป็นรายบุคคลได้ ในกรณีเช่นนี้ รัฐผู้ร้องขอจะต้องจัดให้มีคำอธิบายถึงลักษณะของกลุ่มบุคคลและข้อเท็จจริงชนิดจำเพาะเจาะจงว่าเหตุใดจึงต้องร้องขอข้อมูลเช่นนั้น นอกจากนี้ยังต้องจัดให้มีคำอธิบายถึงข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องและสาเหตุที่ทำให้เชื่อได้ว่ากลุ่มบุคคลดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามข้อกฎหมายนั้น ๆ

⁸⁰ UPDATE TO ARTICLE 26 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION AND ITS

(4.2.6) ข้อมูลภายใต้ข้อบท 26 ไม่ใช่เฉพาะเพียงข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษี (Taxpayer) เท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากร เช่น ตัวอย่างของการวิเคราะห์ความเสี่ยง หรือรูปแบบการหนีและการเลี่ยงภาษีที่ปรากฏในรัฐหนึ่ง ๆ เป็นต้น

(4.2.7) ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอข้อมูลได้ขอให้จัดทำข้อมูลดังกล่าวในรูปแบบเฉพาะหนึ่ง ๆ รัฐผู้ได้รับคำร้องขออาจปฏิเสธที่จะจัดทำในรูปแบบนั้นก็ได้อีกว่ารูปแบบดังกล่าวไม่เป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐตน อย่างไรก็ตาม การปฏิเสธไม่จัดทำในรูปแบบเฉพาะเจาะจงไม่ถือเป็นข้ออ้างให้ปฏิเสธที่จะจัดส่งข้อมูล

(4.2.8) อนุสัญญาฯ นี้ให้ใช้บังคับกับข้อมูลที่มีอยู่ก่อนการบังคับใช้อนุสัญญาฯ ด้วย

(4.2.9) รัฐคู่สัญญาอาจกำหนดคบทบัญญัติเกี่ยวกับระยะเวลาในการดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันก็ได้⁸¹

(4.2.10) หน้าที่ในการรักษาความลับของข้อมูลครอบคลุมถึงข้อมูลทุกประเภทที่ได้รับภายใต้บังคับของวรรคหนึ่ง หากรัฐผู้จัดหาข้อมูลมีเหตุอันควรสงสัยว่า รัฐฝ่ายที่ร้องขอจะไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับเกี่ยวกับการรักษาความลับตามวรรคสอง รัฐนั้นมีสิทธิที่จะประวิงคำร้องขอไว้ก่อน จนกว่าจะแน่ใจว่ารัฐฝ่ายที่ร้องขอจะปฏิบัติตามข้อบังคับเช่นว่านั้น ในกรณีนี้ รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอาจจัดทำข้อตกลง (Arrangements) หรือบันทึก (Memoranda) เป็นการเฉพาะว่าด้วยการรักษาความลับของข้อมูลก็ได้

(4.2.11) รัฐคู่สัญญาอาจตกลงกันว่าสามารถเปิดเผยข้อมูลให้กับบุคคลใดหรือหน่วยงานใดให้แตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในอนุสัญญานี้ก็ได้

⁸¹ OECD ได้มีคำแนะนำสำหรับรัฐที่ต้องการจะเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับระยะเวลาว่า อาจใช้บทบัญญัติดังต่อไปนี้
“6. The competent authorities of the Contracting States may agree on time limits for the provision of information under this Article. In the absence of such an agreement, the information shall be supplied as quickly as possible and, except where the delay is due to legal impediments, within the following time limits:

(a) Where the tax authorities of the requested Contracting State are already in possession of the requested information, such information shall be supplied to the competent authority of the other Contracting State within *two months* of the receipt of the information request;

(b) Where the tax authorities of the requested Contracting State are not already in the possession of the requested information, such information shall be supplied to the competent authority of the other Contracting State within *six months* of the receipt of the information request.

Provided that the other conditions of this Article are met, information shall be considered to have been exchanged in accordance with the provisions of this Article even if it is supplied after these time limits.”

(4.2.12) ข้อมูลที่ได้รับตามข้อบนี้ไม่อาจเปิดเผยแก่รัฐฝ่ายที่สามที่ไม่ใช่คู่สัญญาได้ เว้นแต่จะได้บัญญัติเป็นการเฉพาะเจาะจงในอนุสัญญา

(4.2.13) ข้อมูลที่นำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในวรรคสองตอนท้าย รัฐผู้ร้องขอข้อมูลจะต้องรักษาความลับของข้อมูลนั้น ๆ เช่นเดียวกับกรณีอื่น

(4.2.14) เมื่อรัฐผู้ร้องขอได้รับข้อมูลแล้วประสงค์จะนำข้อมูลไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ตามวรรคสองตอนท้าย รัฐผู้ได้รับข้อมูลต้องแจ้งความประสงค์แก่รัฐผู้ให้ข้อมูลเพื่อตรวจสอบว่ากฎหมายภายในของรัฐผู้ให้ข้อมูลอนุญาตให้นำข้อมูลไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้หรือไม่

(4.2.15) รัฐคู่สัญญาอาจตกลงกันให้สามารถนำข้อมูลไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ได้โดยไม่ต้องแจ้งความประสงค์เป็นรายการ⁸²

(4.2.16) ในกรณีที่กฎหมายภายในเกี่ยวกับข้อมูลของรัฐคู่สัญญา มีความแตกต่างกันมาก และอาจส่งผลให้ข้อจำกัดตามวรรคสามกลายเป็นอุปสรรคจนไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลได้ รัฐคู่สัญญาอาจตกลงกันใหม่ให้แตกต่างไปจากวรรคสามก็ได้

(4.2.17) รัฐคู่สัญญาอาจเพิ่มเติมบทบัญญัติในวรรคสามเพื่อรักษาความลับของข้อมูลที่เกิดขึ้นระหว่างทนายความกับลูกความก็ได้⁸³

(4.2.18) ในกรณีที่ข้อมูลที่ร้องขอหมดอายุในการเก็บรักษาไปแล้ว ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ได้รับคำร้องขอ แต่รัฐผู้ได้รับคำร้องยังสามารถใช้มาตรการเพื่อจัดหาข้อมูลดังกล่าวได้ รัฐผู้ได้รับคำร้องก็ไม่อาจอ้างการหมดอายุเก็บรักษาเพื่อปฏิเสธคำร้องขอได้

⁸² OECD ได้มีคำแนะนำสำหรับรัฐที่ต้องการจะตกลงกันเป็นการทั่วไปในกรณีดังกล่าวว่า อาจเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของวรรคสองตอนท้ายเป็นข้อความดังต่อไปนี้

“The competent authority of the Contracting State that receives information under the provisions of this Article may, with the written consent of the Contracting State that provided the information, also make available that information to be used for other purposes allowed under the provisions of a mutual legal assistance treaty in force between the Contracting States that allows for the exchange of tax information.”

⁸³ OECD ได้มีคำแนะนำสำหรับรัฐที่ต้องการรักษาความลับระหว่างทนายความกับลูกความว่า อาจเพิ่มเติมบทบัญญัติในวรรคสามดังต่อไปนี้

“d) to obtain or provide information which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

(i) produced for the purposes of seeding or providing legal advice or

(ii) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.”

(4.2.19) ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาประสงค์จะบัญญัติไว้ในอนุสัญญาเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการใช้มาตรการต่าง ๆ เพื่อรวบรวมข้อมูล รัฐคู่สัญญาก็อาจตกลงกันบัญญัติให้แตกต่างกันไปจากวรรคสี่ก็ได้⁸⁴

(4.2.20) แม้ว่าวรรคห้าจะเพิ่งเพิ่มเติมเข้ามาเมื่อปี ค.ศ. 2005 แต่ก็เป็นการเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติที่ประเทศสมาชิก OECD ได้ปฏิบัติกันอยู่แล้ว ดังนั้น รัฐคู่สัญญาที่ยังใช้ต้นแบบอนุสัญญาฉบับก่อนหน้าปี ค.ศ. 2005 ก็ไม่อาจปฏิเสธที่จะแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของธนาคาร สถาบันการเงิน ตัวแทนไม่เปิดเผยชื่อตัวการ บุคคลที่ทำการเป็นตัวแทน หรือผู้ดูแลรักษาประโยชน์ของตัวการ เพียงเพราะไม่ได้บัญญัติข้อความตามวรรคห้าไว้ในอนุสัญญา

เมื่อพิจารณาความตกลงทั้งสองรูปแบบ คือ TIEAs และ DTA แล้ว พบว่ามีลักษณะคล้ายกันในเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร แต่แตกต่างกันตรงที่ TIEAs นั้นเป็นความตกลงที่มีจุดมุ่งหมายในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและเพื่อบังคับใช้กฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเริ่มแรกเป็นการทำความตกลงกับประเทศที่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลให้กับประเทศอื่น หรือประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี และการทำ TIEAs นั้น จะเป็นการทำระหว่างประเทศที่ไม่มีการทำ DTA ระหว่างกัน แต่สำหรับ DTA นั้น มีจุดมุ่งหมายเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนสำหรับเงินได้ก่อนเดิวก่อนที่อาจถูกเก็บภาษีได้จากสองประเทศ และการแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA จะมีจุดประสงค์เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี⁸⁵ ซึ่งโดยส่วนมากการทำ DTA นั้น รัฐบาลจะเจรจา DTA กับประเทศที่มีผู้ประกอบการธุรกิจของประเทศตนไปลงทุนเป็นจำนวนมาก

ตารางที่ 2 ตารางเปรียบเทียบ DTA ฉบับต่าง ๆ

DTA	สาระสำคัญ
ฉบับปี ค.ศ. 1977	<ol style="list-style-type: none"> 1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา 2. รัฐคู่สัญญาจะต้องรักษาข้อมูลที่ได้รับเป็นความลับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยโดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเพื่อกระทำการตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเท่านั้น

⁸⁴ OECD ได้มีคำแนะนำสำหรับรัฐที่ต้องการบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ให้ชัดเจนว่า อาจเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของวรรคสี่เป็นข้อความดังต่อไปนี้

“4. In order to effectuate the exchange of information as provided in paragraph 1, each Contracting State shall take the necessary measures, including legislation, rule-making, or administrative arrangements, to ensure that its competent authority has sufficient powers under its domestic law to obtain information for the exchange of information regardless of whether that Contracting State may need such information for its own tax purposes.”

⁸⁵ World Tax Advisor 24 Oct 2014

DTA	สาระสำคัญ
	3. อย่างไรก็ตาม อนุสัญญานี้ไม่อาจบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้องดำเนินมาตรการที่ขัดกับหลักปฏิบัติทางบริหารของรัฐคู่สัญญา และต้องไม่เป็นการเปิดเผยความลับทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม ความลับทางวิชาชีพ และการเปิดเผยข้อมูล ต้องไม่ขัดต่อประโยชน์สาธารณะ
ฉบับปี ค.ศ. 2000	เพิ่มเติมข้อความจากอนุสัญญาฉบับปี ค.ศ. 1977 ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่า อนุสัญญานี้ครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรทุกประเภท (concerning taxes of every kind and description)
ฉบับปี ค.ศ. 2005	แก้ไขเพิ่มเติมข้อความจากอนุสัญญาฉบับปี ค.ศ. 2000 ในประเด็นดังต่อไปนี้ 1. แก้ไขข้อความจาก “ข้อมูลที่จำเป็นต่อการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้ หรือตามกฎหมายภายใน” เป็น “ข้อมูลที่อาจคาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้อง” เพื่อให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลสามารถใช้บังคับได้กว้างขึ้น 2. เพิ่มเติมข้อความให้ชัดเจนว่า รัฐคู่สัญญาไม่มีสิทธิที่จะไม่จัดหาข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องด้วยเหตุผลว่า การจัดหาข้อมูลนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อรัฐของตน 3. เพิ่มเติมข้อความไม่ให้รัฐคู่สัญญาอ้างกฎต่าง ๆ เกี่ยวกับการรักษาความลับของข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของสถาบันการเงินมาปฏิเสธคำร้องขอข้อมูลจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง
ฉบับปี ค.ศ. 2012	เพิ่มเติมข้อความเพื่อให้การนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์สามารถนำไปใช้ในกรอบที่กว้างขึ้น จากเดิมที่การเปิดเผยข้อมูลจะกระทำได้ก็แต่โดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเพื่อกระทำการตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา รัฐคู่สัญญาสามารถนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ได้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายของทั้งสองรัฐ หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ให้ข้อมูลได้อนุญาตเอาไว้

ที่มา : รวบรวมโดยคณะผู้วิจัย

3.1.1.3 การเปิดเผยข้อมูลธนาคาร

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีในรูปแบบเปิดเผยข้อมูลธนาคารนั้น เป็นผลมาจากการศึกษาของคณะกรรมการด้านการคลังของ OECD (OECD Fiscal Committee) ที่พบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีแบบร้องขออาจไม่ได้ประสิทธิภาพเท่าที่ควร ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลธนาคารในลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างรัฐบาลของประเทศคู่สัญญาอย่างต่อเนื่องและอัตโนมัติจะเป็นวิธีที่ทำให้ภาครัฐของประเทศทั้งสองได้ข้อมูลทางภาษีเงินได้จากผู้เสียภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บของประเทศคู่สัญญาสามารถติดตามแหล่งเงินได้ของคนชาติตนที่อยู่ในสถาบันการเงินในต่างประเทศ และติดตามธุรกรรมระหว่างประเทศของผู้ประกอบการข้ามชาติได้อย่างต่อเนื่อง

จากแนวคิดดังกล่าวข้างต้น ในปี ค.ศ. 2000 OECD จึงได้จัดทำรายงานข้อมูลธนาคาร หรือ The 2000 OECD Bank Information Report ขึ้น ซึ่งรายงานฉบับดังกล่าวได้ทำการศึกษาแนวทางการเข้าถึงข้อมูลธนาคารเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากร และได้เน้นความสำคัญของการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารแบบอัตโนมัติหรือรูปแบบสม่ำเสมอของประเทศคู่สัญญา โดยประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลธนาคารที่มีต่อระบบภาษีอากรตามที่รายงานฉบับดังกล่าวได้ระบุไว้ อาจสรุปได้ดังนี้

(1) หน่วยงานที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีจะได้รับประโยชน์จากการรายงานข้อมูลบัญชีของธนาคารหรือสถาบันการเงิน กล่าวคือ ในแง่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี การได้รับข้อมูลจากสถาบันการเงินทำให้สามารถตรวจสอบเงินได้ของผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง และทำให้การจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(2) การรายงานข้อมูลจากสถาบันการเงินไปยังหน่วยงานที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีแบบอัตโนมัติ นั้น เป็นการส่งเสริมการเสียภาษีตามหลักความถูกต้องและความสมัครใจ กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีทราบว่าธนาคารหรือสถาบันการเงินมีหน้าที่รายงานข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของตนแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมยอมรับไปโดยปริยายในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของตน และมีหน้าที่ต้องตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นเอกสารในการเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งคือ เอกสารประกอบการยื่นเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรจะมีความถูกต้องมากยิ่งขึ้นอันเป็นการลดภาระและต้นทุนในการตรวจสอบของหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั่นเอง

(3) การเปิดเผยข้อมูลของธนาคารและการรายงานข้อมูลจากสถาบันการเงินไปยังหน่วยงานที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีแบบอัตโนมัติ นั้น ย่อมเป็นการปรับปรุงและบริหารจัดการด้านการจัดเก็บภาษีที่ดีไปในตัว กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บสามารถเพิ่มแนวทางในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีผ่านระบบและเครือข่ายการเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคาร ทำให้ลดภาระและขั้นตอนในการยื่นเสียภาษีของผู้เสียภาษี

จากจุดเริ่มต้นของ OECD Bank Information Report ในปี ค.ศ. 2000 และจากการยอมรับในหลักการการเรียกขอข้อมูลตามการร้องขอของ DTA ของทั้งแบบ OECD และ UN เป็นที่ยอมรับระดับสากลในปี ค.ศ. 2009 และจากการที่สหรัฐฯ ได้ประกาศใช้กฎหมาย FATCA ในปี ค.ศ. 2010 ในเดือนเมษายนของปี ค.ศ. 2013 จึงได้มีการประชุมรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศที่พัฒนาแล้วอันได้แก่ ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี สเปน และสหราชอาณาจักรเพื่อประกาศยอมรับหลักการร่วมกันในการสร้างโครงข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารและสถาบันการเงินกับสหรัฐฯ ตามความตกลง FATCA และต่อมาไม่นาน ในเดือนมิถุนายนปีเดียวกัน ผู้นำกลุ่มประเทศ G8 จึงได้ประกาศย้ำจุดยืนว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศถือเป็นมาตรฐานสากลแบบใหม่ที่ทุกประเทศทั่วโลกควรยอมรับและปฏิบัติตาม อันเป็นจุดเริ่มต้นให้คณะทำงานของ OECD ที่ประกอบไปด้วยกลุ่มประเทศ G20 และผู้ว่าการธนาคารกลางของประเทศพัฒนาแล้ว ได้ยอมรับหลักการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบอัตโนมัติ และจัดทำรายงานเรื่อง A Global Standard for Automatic

Exchange of Financial Account Information ซึ่งเป็นรายงานที่สร้างแนวทางมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลบัญชีผ่านระบบสถาบันการเงินในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก⁸⁶

การจัดทำรายงาน A Global Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information ของ OECD นั้น OECD ได้ร่วมมือในการจัดทำกับสหภาพยุโรป โดยได้ยึดหลักการตามแนวทางมาตรฐานของการส่งข้อมูลตามกฎหมายควบคุมการฟอกเงิน (Anti-Money Laundering Standard) ที่ปรับใช้เพิ่มเติม และหลักการในการจัดทำความตกลงระหว่างประเทศที่สหรัฐฯ ใช้ในการเข้าทำความตกลง FATCA ซึ่งต่อมาได้มีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลบัญชีระหว่างประเทศ⁸⁷ เนื้อหาได้แบ่งออกเป็นสองส่วนหลัก คือ รูปแบบมาตรฐานในการทำความตกลงของหน่วยงานกลาง (the Model Competent Authority Agreement : CAA) และมาตรฐานในการรายงานข้อมูล (the Common Reporting and Due Diligence Standard : CRS) ซึ่งจากรายงานดังกล่าว มีความสำคัญอันอาจสามารถสรุปหลักการของการเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารได้ ดังนี้

(1) เพื่อเป็นการป้องกันการบิดเบือนข้อมูลเงินได้ของผู้เสียภาษีที่แสดงต่อหน่วยงานจัดเก็บ ข้อมูลที่ควรถูกเปิดเผยและแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศคู่สัญญา คือ ข้อมูลบัญชีที่แสดงถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนประเภทต่าง ๆ อันได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากสัญญาประกันภัย หรือเงินได้อื่นใดที่เกิดจากการลงทุน โฉนดให้รวมถึงยอดเงินคงเหลือในบัญชี และเงินได้หรือกำไรที่ได้จากการขายสินทรัพย์ทางการเงินประเภทต่าง ๆ

(2) สถาบันการเงินที่มีหน้าที่รายงานข้อมูลนั้น จะต้องไม่จำกัดแค่ธนาคารหรือศูนย์รับฝากหลักทรัพย์ แต่ให้รวมถึงสถาบันการเงินประเภทอื่น ๆ ที่มีการบริหารและรับฝากบัญชีทางการเงิน เช่น บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม โครงการจัดการการลงทุน และบริษัทประกันภัยบางประเภท

(3) ประเภทบัญชีที่ต้องรายงานนั้น ต้องให้หมายรวมถึงบัญชีที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ซึ่งนิติบุคคลให้หมายความรวมถึงบัญชีที่เปิดโดยกองทรัสต์ด้วย ทั้งนี้ การตรวจสอบบัญชีนั้นจะต้องตรวจสอบไปถึงผู้ถือบัญชีที่แท้จริง เช่น ในกรณีนิติบุคคล ต้องตรวจสอบให้แน่ชัดว่าหุ้นส่วนแต่ละรายนั้นเป็นใครและถือครองในสัดส่วนเท่าไร เนื่องจากบุคคลธรรมดาเหล่านั้นคือบุคคลที่มีอำนาจในการควบคุมนิติบุคคลนั้นอย่างแท้จริง และอาจเป็นต้นเหตุในการวางแผนเลี่ยงภาษี

ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติการบังคับใช้หลักการดังกล่าวย่อมเป็นไปตามการดำเนินการภายในของแต่ละประเทศ โดย OECD ได้จัดทำแนวทางตามที่ปรากฏในรายงานเรื่อง Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Report Standard (CRS)⁸⁸ โดยตามหลักการใน CRS สามารถสรุปกระบวนการบังคับใช้และแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลบัญชีได้ ดังนี้

⁸⁶ OECD report on Automatic exchange of Financial Account Information (January, 2016)

ฉบับเดือนมกราคม 2559

⁸⁷ OECD, The global standard for automatic exchange of financial account information

⁸⁸ Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Report Standard (CRS)

- (1) ประเทศคู่สัญญาต้องแปลความตกลงและบรรจุแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Due Diligence Requirements) ให้เป็นกฎหมายภายใน
- (2) ประเทศคู่สัญญาต้องดำเนินการบัญญัติกฎหมายเพื่อให้อำนาจแก่สถาบันการเงินและหน่วยงานกลางในการเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูล
- (3) ประเทศคู่สัญญาต้องจัดให้มีการบริหารจัดการข้อมูลโดยอาศัยเทคโนโลยีสารสนเทศมาดำเนินการเพื่อจัดส่งและแลกเปลี่ยนข้อมูล
- (4) ประเทศคู่สัญญาต้องมีการดำเนินการในการจัดการข้อมูลที่ได้รับให้เป็นข้อมูลลับเพื่อป้องกันการเข้าถึงของบุคคลที่สาม

อย่างไรก็ดี เป็นที่สังเกตว่าหลักการการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารตามแนวทาง CRS ของ OECD นั้น มีความแตกต่างจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารตามหลักการของ FATCA ของสหรัฐฯ กล่าวคือ ตามหลักการของ CRS การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเป็นไปในรูปแบบต่างตอบแทน (Fully Reciprocal Automatic Exchange System) ในขณะที่ข้อตกลงระหว่างประเทศ หรือ Intergovernmental Agreement (IGA) ของสหรัฐฯ ได้สร้างรูปแบบมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลไว้หลายรูปแบบ เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลสองฝ่าย การให้ข้อมูลฝ่ายเดียว และการให้ข้อมูลฝ่ายเดียวแต่ประเทศที่ส่งข้อมูลมีสิทธิเรียกขอข้อมูลจากประเทศผู้รับได้

นอกจากนี้ FATCA IGA ของสหรัฐฯ ยังได้ปรับใช้หลักการตามหลักสัญชาติ (Citizenship) กล่าวคือ การรายงานข้อมูลของบุคคลที่ได้ชื่อว่าเป็นบุคคลสหรัฐฯ ให้พิจารณาจากสัญชาติของบุคคลนั้นเป็นหลัก กล่าวคือ บุคคลสัญชาติสหรัฐฯ แม้ไม่ได้อยู่ในสหรัฐฯ ในปีภยานั้น ๆ ก็ถือเป็นบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ และเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับสหรัฐฯ ดังนั้น สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลของบุคคลดังกล่าว ในขณะที่ CRS ของ OECD พิจารณาตามหลักถิ่นที่อยู่ของบุคคล (Resident Rule) กล่าวคือ การรายงานข้อมูลนั้น สถาบันการเงินจะดูที่ถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้นเป็นหลักมากกว่าการพิจารณาตามหลักสัญชาติอย่างเช่นกรณีของ FATCA IGA

ทั้งนี้ ในการเจรจาเข้าทำความตกลง หากประเทศไทยเข้าทำความตกลงตามแนวทางของ CRS เงื่อนไขต่าง ๆ ที่อยู่ในสัญญามาตรฐานจะปรับใช้ทันที โดยประเทศคู่สัญญาไม่จำเป็นต้องตกลงในส่วนของสัญญาแนบท้าย (Annex) อีก แต่ในกรณีของ FATCA IGA สัญญามาตรฐานนี้อาจมีความเหมือนกันในทุกประเทศที่เข้าทำความตกลงกับสหรัฐฯ แต่ในส่วนของสัญญาแนบท้ายสหรัฐฯ ได้เปิดให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเจรจาเพื่อเพิ่มเติมหรือระบุสถาบันการเงินประเภทที่ได้รับความยกเว้นจากการรายงานข้อมูลได้

ยิ่งไปกว่านั้นหลักการของ FATCA IGA ยังได้มีการสร้างแนวทางในการลงโทษประเทศที่ไม่ปฏิบัติตามข้อตกลง FATCA โดยสถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลในกรณีที่ทำธุรกรรมกับสถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วม (Non-participating FFI) หรือสถาบันการเงินที่ตั้งอยู่ในประเทศที่ไม่มีความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ ทั้งนี้ สหรัฐฯ ได้มีการกำหนดโทษสำหรับสถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วมทำความตกลงโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 จากเงินได้ของสถาบันการเงินนั้นที่

เกิดขึ้นในสหรัฐฯ (US Income Source) ซึ่งมาตรการในส่วนของการลงโทษเช่นนี้ มิได้กำหนดไว้ใน CRS ของ OECD

นอกจากนี้ ในขณะที่สหรัฐฯ ได้กำหนดเงื่อนไขเวลาให้สถาบันการเงินและประเทศต่าง ๆ ต้องเข้าทำความตกลง FATCA ภายในกำหนดเวลาที่สหรัฐฯ กำหนด เพื่อเป็นการป้องกันการโดนหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 จากเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ แต่ความตกลงมาตรฐาน CRS ของ OECD ไม่ได้กำหนดเงื่อนไขเวลาไว้ชัดเจน ซึ่งจากการประชุมของกลุ่มประเทศ G20 และการประชุมระดับสากลต่าง ๆ ได้มีประเทศที่แสดงเจตนาสมัครใจในการเข้าร่วมในการจัดทำ CRS แล้วกว่า 95 ประเทศทั่วโลก ซึ่ง OECD คาดการณ์ว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบเต็มรูปแบบภายใต้หลักการของ CRS นั้นจะเกิดขึ้นได้ในช่วงปี ค.ศ. 2560 - 2561

ต่อมาในเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2016 คณะกรรมการด้านธุรกิจและอุตสาหกรรมของ OECD หรือ Business and Industry Advisory Committee (BIAC)⁸⁹ ได้ร่างเอกสารที่ใช้แสดงตัวตนแบบมาตรฐาน หรือ Self-Certification Forms เพื่อเสนอต่อ OECD ให้ประเทศสมาชิกที่มีข้อตกลงประเภท CRS ได้ใช้เป็นแนวทางร่วมกัน⁹⁰ ซึ่งรูปแบบของ Self-Certification Forms ที่ร่างโดย BIAC นั้นได้กำหนดถึงรูปแบบและแนวทางให้สถาบันการเงินใช้เพื่อขอเอกสารหรือสอบถามข้อมูลอันจำเป็นของผู้เปิดบัญชีที่อยู่ในการควบคุมดูแลของตน ทั้งนี้ สถาบันการเงินของแต่ละประเทศจะต้องทำการตรวจสอบอีกครั้งหนึ่งว่าแนวทางของ Self-certification Forms ที่กำหนดโดย BIAC นั้น ขัดแย้งกับหลักกฎหมายภายในเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลหรือไม่ เนื่องจาก BIAC เป็นหน่วยงานอิสระที่เสนอความเห็นและรายงานต่อ OECD เพื่อวัตถุประสงค์ในการสร้างมาตรฐานสากลในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ จึงไม่มีหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

สำหรับประเทศไทย ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่เคยแสดงท่าทีในการเข้าทำความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบ CRS แต่อย่างใด มีเพียงความตกลง FATCA เท่านั้นที่รัฐบาลของประเทศไทยได้เข้าร่วมเจรจาและมีการลงนามความตกลงร่วมระหว่างรัฐบาลของประเทศไทยและรัฐบาลของสหรัฐฯ เมื่อวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2559 ที่ผ่านมา

3.1.1.4 แนวทางการรักษาข้อมูลทางภาษี (Confidentiality)

แนวทางการรักษาข้อมูลทางภาษีนั้น เป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับทั่วไปและบรรจุไว้ในความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในทุกประเภท อาทิเช่น ภายใต้ข้อบท 8 ของ TIEAs ได้ระบุว่าข้อมูลทางภาษีที่ได้รับนั้น ประเทศคู่สัญญามีหน้าที่เก็บรักษาให้เป็นความลับและจะนำไปใช้ได้

⁸⁹ Business and Industry Advisory Committee (BIAC) เป็นคณะกรรมการจากหน่วยงานอิสระที่ให้ความเห็นต่อ OECD เพื่อสร้างแนวทางสากลร่วมกันในการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ

⁹⁰ รายงานของ OECD ประจำเดือนกุมภาพันธ์ ค.ศ. 2016 ว่าด้วยเรื่อง Self-certification Forms ข้อมูลจาก <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/> ข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

เท่าที่ประเทศคู่สัญญาได้ทำความตกลงกันไว้เท่านั้น⁹¹ ทั้งนี้ หากพิจารณาแล้วพบว่าหลักการภายใต้ข้อบท 8 ที่ว่าด้วยเรื่องการเก็บข้อมูลเป็นความลับ (Confidentiality Clause) ได้จำกัดการเปิดเผยข้อมูลให้สามารถกระทำได้ใน 3 กรณี คือ

- 1) เปิดเผยให้กับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีภายใต้ความตกลง TIEAs
 - 2) เปิดเผยในกรณีที่มีการบังคับคดีภาษีอากรหรือการดำเนินคดีใด ๆ ของศาลที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลนั้นประกอบการดำเนินคดี
 - 3) เปิดเผยในการพิจารณาตัดสินให้มีการอุทธรณ์ในคดีภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง หากพิจารณาตามหลักการข้างต้นแล้ว สามารถตีความได้ว่าถ้อยคำในข้อบท 8 ให้ประเทศคู่สัญญาสามารถใช้ข้อมูลทางภาษีได้เฉพาะในกรณีที่ข้อมูลนั้นสามารถระบุถึงตัวตนของผู้เสียภาษี โดยข้อมูลนั้นจะต้องเป็นข้อมูลอันเป็นประโยชน์ในการใช้เป็นพยานหรือหลักฐานสำคัญในการดำเนินการใด ๆ ตามกฎหมายเท่านั้น ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า TIEAs ได้บัญญัติในลักษณะเป็นการอนุญาตให้ใช้ในกรณีตามที่ระบุ ไม่ได้เป็นข้อกำหนดให้จำเป็นต้องมีการเปิดเผยข้อมูลในกรณีทั่วไป หรือในกรณีอื่นใดนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในความตกลง ดังนั้น หากเป็นกรณีอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในหลักการทั่วไปของข้อบท 8 แล้ว และประเทศคู่สัญญาเห็นว่ามีความจำเป็นอื่นใดในการใช้ข้อมูลทางภาษีดังกล่าว นั้น ประโยคสุดท้ายของข้อบท 8 ได้วางแนวทางให้สามารถกระทำได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด กล่าวคือ ประเทศคู่สัญญาที่ต้องการข้อมูลจำเป็นต้องทำเป็นหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อขอความยินยอมเป็นรายกรณี โดยยื่นให้หน่วยงานกลางของประเทศคู่สัญญาพิจารณาให้ความยินยอมก่อนนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้⁹²
- อย่างไรก็ดี มีข้อวิจารณ์ในทางปฏิบัติว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเช่นนี้ ประเทศคู่สัญญาจะรับประกันได้อย่างไรว่าข้อมูลที่ได้แลกเปลี่ยนกันนั้น ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายจะสามารถรักษาเป็นความลับได้ จากกรณีดังกล่าว OECD จึงได้แก้ไขโดยการระบุหลักการเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูล (Data Safeguard Rule) ไว้ในข้อตกลงมาตรฐานในเรื่อง Competent Authority Agreement (CAA Model) โดยใน CAA Model ได้กำหนดว่า ในกรณีที่มาตรฐานการรักษาข้อมูลของประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายไม่เป็นไป

⁹¹ ข้อบท 8 ของ Tax Information Exchange Agreement (TIEA Model) กำหนดว่า “Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party”

⁹² OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters Article 8

ตามมาตรฐานสากลในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ไม่ว่าจะเป็มาตรฐานที่กำหนดโดยกฎหมายหรือมาตรฐานที่ สืบต่อกันในทางปฏิบัติ ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายสามารถยกเลิกการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติได้ โดยไม่ถือว่าเป็นการผิดสัญญา

นอกจากนี้ ในปี ค.ศ. 2015 ได้มีการประชุม Global Forum ในกลุ่มประเทศที่จะสร้าง ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ หรือ The Automatic Exchange of Information (AEOI)⁹³ โดยกลุ่ม AEOI นี้ได้มีความประสงค์จะสร้างมาตรฐานระดับสูงในเรื่องการควบคุมและป้องกัน การรั่วไหลของข้อมูลในประเทศคู่สัญญาได้แลกเปลี่ยนกัน ซึ่งแนวทางที่ได้วางร่วมกันนั้น คือ การลด การจัดการในข้อมูลที่แตกต่างกันของประเทศสมาชิกในแต่ละประเทศ โดยการป้องกันข้อมูลนั้น ทุกประเทศ ต้องมีแนวทางเป็นแบบเดียวกันในการเก็บรักษาข้อมูลทางภาษีอากรที่ได้ทำการแลกเปลี่ยน ซึ่งอาจมี การจัดการ โดยการสร้างระบบมาตรฐานหรือ โปรแกรมการรักษาข้อมูลแบบเดียวกัน ในการนี้กลุ่มประเทศ AEOI คาดว่าจะดำเนินการสร้างแนวทางให้แล้วเสร็จภายในสิ้นปี ค.ศ. 2016 นี้

3.1.2 รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ United Nations

จากปัญหาความขัดแย้งในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ และ DTA ของ OECD กล่าวคือ ประเทศกำลังพัฒนามักเป็นประเทศนำเข้าทุน (Capital-Importing Country) ในขณะที่ประเทศ พัฒนาแล้วหรือประเทศอุตสาหกรรมเป็นประเทศส่งออกทุน (Capital-Exporting Country) โดยในการเจรจา เพื่อเข้าทำ DTA ในยุคแรก ๆ ประเทศทั้งสองฝ่ายไม่สามารถหาข้อสรุประหว่างกันได้โดยง่าย เนื่องจาก DTA ของ OECD ที่กลุ่มประเทศพัฒนาแล้วผลักดันนั้น กำหนดให้ประเทศส่งออกทุนเป็นผู้มีสิทธิ ในการเก็บภาษี ดังนั้น ถ้อยคำของ DTA ของ OECD จึงมักกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้มากกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ซึ่งการกำหนดในลักษณะ ดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเทศนำเข้าทุนซึ่งมักเป็นประเทศกำลังพัฒนาสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ในธุรกรรมระหว่างประเทศ

จากข้อเท็จจริงข้างต้น จึงมีการประชุมผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรและตัวแทนจากประเทศต่าง ๆ เพื่อหาข้อยุติในการจัดทำร่างต้นแบบ DTA ที่รองรับความเจริญเติบโตที่แตกต่างกันของประเทศกำลัง พัฒนาและประเทศที่พัฒนาแล้ว จนกระทั่งในการประชุมในปี ค.ศ. 1979 ร่าง DTA ของ UN ได้รับการยอมรับในที่ประชุม United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ณ กรุงเจนีวา นอกจากนี้ นับตั้งแต่การประชุมในครั้งนั้น คณะมนตรีเศรษฐกิจและ สังคมแห่งสหประชาชาติได้ตั้งคณะผู้เชี่ยวชาญเฉพาะกิจเพื่อทำงานด้านความร่วมมือภาษีอากรระหว่าง ประเทศ (Ad Hoc Group of Expert) ซึ่งในปัจจุบันประกอบไปด้วยสมาชิกผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 25 ท่าน

⁹³ รายงานการประชุม OECD and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in the area of the automatic exchange of information ข้อมูลจาก <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/> ข้อมูล ณ วันที่ 14 มีนาคม 2559

โดย 10 ท่านมาจากประเทศพัฒนาแล้ว และ 15 ท่านมาจากประเทศกำลังพัฒนาและกลุ่มเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตาม ในส่วนของความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้น ข้อบท 26 ของ DTA ของ UN ได้กำหนดว่า

“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the convention, in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes...”

ข้อบท 26 ดังกล่าวสามารถถอดความเป็นภาษาไทยได้ว่า

“ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อาจมีความจำเป็นในการปฏิบัติตามข้อบังคับของอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรประเภทที่กำหนดไว้ในอนุสัญญานี้และเท่าที่ไม่ขัดต่ออนุสัญญานี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการทุจริตฉ้อฉล หรือการเลี่ยงภาษี...”

ทั้งนี้ หากพิจารณาถ้อยคำในข้อบท 26 ของ DTA ของ UN พบว่า ข้อบทดังกล่าวได้รับอิทธิพลมาจากถ้อยคำของข้อบท 26 ของ DTA ของ OECD ซึ่งในการประชุมของคณะกรรมการ UN ในหลายครั้งที่ผ่านมา ได้มีการหยิบยกประเด็นโดยกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาว่า ข้อบทดังกล่าวอาจเป็นช่องทางการใช้อำนาจทางเศรษฐกิจกดดันกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาให้ส่งข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเสียฐานภาษีของประเทศตนเอง หรือนำข้อมูลที่ได้ไปพัฒนาเพื่อชิงการค้าและการลงทุนกลับไปยังประเทศของตน

ในที่ประชุมคณะทำงานในการร่างข้อบท 26 ได้มีข้อสังเกตและมีการแสดงข้อคิดเห็นให้ตั้งหัวข้อในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีกว่า “Exchange of Document” แทนการใช้คำว่า “Exchange of Information” อย่างไรก็ตาม คณะทำงานส่วนใหญ่ได้ให้ความเห็นแย้งว่า การใช้คำว่า “Document” นั้น จะทำให้เกิดการตีความอย่างแคบในการปรับใช้ข้อบทดังกล่าว เนื่องจากคำว่า “Document” มักถูกตีความให้หมายถึงเอกสารหรือหนังสือข้อหาหรือต่าง ๆ เสียมากกว่า แต่หากปรับใช้เป็นคำว่า “Exchange of Information” แล้วคำว่า “Information” จะถูกตีความในแบบกว้างให้รวมถึงข้อมูลใด ๆ ที่อาจไม่ได้อยู่ในรูปแบบเอกสารด้วย ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศทั้งสองมากกว่า

นอกจากนี้ ประเด็นที่สำคัญอีกประการของประเทศกำลังพัฒนา คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลสองมาตรฐานหรือแตกต่างกันระหว่างคู่สัญญา DTA ในแต่ละคู่ เนื่องจากข้อบท 26 ได้เขียนโดยกว้างให้มีการให้ข้อมูลข้อภาษีอากรในกรณีที่ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายเห็นว่าข้อมูลนั้นอาจเป็นประโยชน์ต่อการป้องกันการกระทำใด ๆ ที่อาจเป็นการเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้น การขอข้อมูลจึงอยู่ในรูปแบบการร้องขอ (Upon Request) ซึ่งเป็นการตกลงกันเป็นการภายในระหว่างคู่สัญญา DTA ในแต่ละคู่ จึงย่อมมีความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างคู่สัญญาแต่ละคู่ไม่มากนัก

อย่างไรก็ดี การให้ความสำคัญของบริบทการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีภายใต้ DTA ของ UN นั้น ไม่ได้น้อยไปกว่า DTA ของ OECD และคณะทำงานของ UN ได้ร่างข้อบท 26 ตามแนวทางที่ OECD ได้วางไว้ โดยได้มีการแก้ไขและเพิ่มเติมถ้อยคำในสามส่วนหลัก ซึ่งเป็นผลมาจากการผลักดันโดยกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว ได้แก่

1) การเพิ่มถ้อยคำ “and particularly for prevention of tax evasion and avoidance of such taxes” ในวรรคแรก เพื่อย้ำให้เห็นถึงความสำคัญในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีที่แท้จริง และการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้นจะเป็นไปเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีนั่น มิใช่เป็นไปเพื่อการได้เปรียบเสียเปรียบในเชิงเศรษฐกิจ

2) การเพิ่มถ้อยคำ “and where originally deemed secret in the transmitting state” ในวรรคสี่ เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญในการรักษาข้อมูลที่ได้รับให้เป็นความลับในประเทศคู่สัญญาที่ได้รับข้อมูล

3) การเพิ่มถ้อยคำ “The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchanges of information regarding tax avoidance” ในวรรคท้าย เพื่อเป็นการแสดงให้เห็นถึงการให้ความสำคัญเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจภายใต้หลักการว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี ในการใช้มาตรการที่เห็นว่าสมควรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศคู่สัญญาในการให้ข้อมูลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเลี่ยงภาษีอากร

ในประเด็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจนั้น ทั้ง DTA ของ OECD และ UN ได้วางหลักการในการประสานความร่วมมือเพื่อความตกลงร่วมกันในกรณีต่าง ๆ เช่น ในกรณีที่มีการกระทำใด ๆ อันไม่สอดคล้องกับหลักการหรือยังมีได้ระบุไว้ใน DTA หรือมีการเรียกเก็บภาษีที่ไม่ตรงตามเจตนารมณ์ที่ได้ระบุไว้ในบทบัญญัติของ DTA ไม่ว่าจะข้อใดข้อหนึ่ง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศทั้งสองอาจหาแนวทางยุติข้อพิพาทร่วมกัน โดยหลักการในการประสานความร่วมมือของประเทศคู่สัญญานั้น ถือเป็นหลักการพื้นฐานในข้อบท 26 ว่าด้วยเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี และในเอกสารของสหประชาชาติว่าด้วยเรื่อง United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ที่เผยแพร่ในปี ค.ศ. 2001 ระบุว่า เพื่อให้การปรับใช้ข้อบท 26 เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจควรมีการสื่อสารระหว่างกันไม่ว่าทางหนึ่งทางใดที่เห็นว่าสมควร ไม่ว่าจะโดยการส่งหนังสือขอหารือ การปรึกษาผ่านโทรศัพท์หรือโทรสาร หรือการนัดหมายเพื่อเจรจาหาแนวทางร่วมกัน⁹⁴ ดังนั้น การผลักดันความร่วมมือระหว่างประเทศคู่สัญญาในการหาแนวทางร่วมกันในการจัดปัญหาการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศในครั้งนั้น จึงถือเป็นพื้นฐานสำคัญในการสร้างเครือข่ายความร่วมมือด้านภาษีอากรในการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยเรื่องความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศในรอบต่อ ๆ มา

⁹⁴ Commentary part of United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 1 มีนาคม 2559

นอกจากนี้ ในเอกสารของสหประชาชาติว่าด้วยเรื่อง United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ที่ได้เผยแพร่ในปี ค.ศ. 2001 ยังได้ระบุถึงความเป็นไปได้ในการส่งข้อมูลอย่างสม่ำเสมอระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรูปแบบ “Routine Transmittal of Information” กล่าวคือ คณะทำงานของสหประชาชาติได้ให้ความเห็นว่าขั้นตอนและกระบวนการในการส่งข้อมูลอย่างสม่ำเสมอหรือแบบอัตโนมัติระหว่างประเทศคู่สัญญาเป็นสิ่งจำเป็น และในอนาคตเป็นแนวทางที่ประเทศคู่สัญญาควรหาแนวทางร่วมกัน โดยคณะทำงานได้ให้ความเห็นว่าทำให้ข้อมูลอย่างสม่ำเสมอหรืออัตโนมัตินั้นจะช่วยให้การหาแนวทางร่วมกันในการป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นไปได้ง่ายขึ้น⁹⁵

อย่างไรก็ดี ยังได้มีการตระหนักถึงปัญหาในความแตกต่างของความพร้อมในการส่งข้อมูลของแต่ละประเทศ กล่าวคือ บางประเทศอาจไม่ยินยอมส่งข้อมูลให้กับประเทศอื่นใดในรูปแบบอัตโนมัติหรือไม่ยอมรับในหลักการการส่งข้อมูลแบบสม่ำเสมอ เนื่องจากอาจขัดข้อกำหนดภายใน หรือระบบการจัดการภาษีอากรของประเทศตนไม่รองรับการรับข้อมูลในรูปแบบสม่ำเสมอ ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาของกฎหมายภายในหรือระบบภาษีอากรที่แตกต่างของคู่สัญญา DTA ของ UN ในช่วงแรกจึงยึดหลักการส่งข้อมูลในรูปแบบร้องขอ (Transmittal on Specific Request)

จนกระทั่งในปี ค.ศ. 2004 ได้มีการประชุมคณะกรรมการด้านภาษีของสหประชาชาติ (UN Tax Committee) เกี่ยวกับประเด็นการให้ความช่วยเหลือกับประเทศกำลังพัฒนา หรือประเทศที่เศรษฐกิจกำลังอยู่ในช่วงเปลี่ยนผ่าน ตามข้อเรียกร้องของคณะทำงานด้านเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ UN Economic and Social Council (ECOSOC) ประเด็นความร่วมมือทางภาษีอากรที่คณะทำงานเห็นว่าควรมีการจัดทำความร่วมมือในรูปแบบอื่นที่มากกว่าการให้ข้อมูลทางภาษีเมื่อมีการร้องขอตามช่องทางของ DTA ในแบบเดิม คือ การผลักดันในการให้ความรู้แก่ประเทศกำลังพัฒนาเกี่ยวกับระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Information) เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มักเกิดขึ้นในธุรกรรมข้ามชาติ ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ จึงได้มีการจัดทำแผนแม่บทแห่งสหประชาชาติเพื่อความร่วมมือในการกำจัดการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ หรือ UN Code of Conduct on Cooperation in Combating International Tax Evasion ในปี ค.ศ. 2009 (แผนแม่บทของ UN)

ภายใต้มาตรา 3(d) ของแผนแม่บทของ UN ได้วางหลักการเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีไว้ว่า รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ควรมีการตกลงเพื่อให้การเข้าถึงข้อมูลนั้นสามารถกระทำได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบัญชีธนาคาร หรือบัญชีอื่นใดที่ระบุถึงเงินได้และตัวตนของผู้เสียภาษี⁹⁶ ทั้งนี้ ในส่วนของรูปแบบการจัดทำแผนแม่บทของ UN ได้วางหลักการว่าประเทศสมาชิกอาจเลือกกระทำได้ในสองแนวทางได้แก่

⁹⁵ Ibid, page 354.

⁹⁶ มาตรา 3(d) ของแผนแม่บทของ UN บัญญัติว่า “Governments commit to.... Ensure that the reliable information is available, in particular, bank account, ownership, identity and relevant accounting information, with powers in place to obtain and provide such information in response to a specific request”

- แนวทางการจัดทำฝ่ายเดียว หรือ Unilateral Actions โดยประเทศที่ใช้แนวทางนี้อาจกำหนดให้ประเทศที่ตนต้องการข้อมูลทางภาษีนั้นปรับเปลี่ยนหลักการของกฎหมายภายในเพื่อให้รองรับการเปิดเผยข้อมูล และส่งข้อมูลไปยังประเทศอื่นได้ โดยการจัดทำเพียงฝ่ายเดียวนั้น ประเทศที่ถูกร้องขอข้อมูล อาจไม่จำเป็นต้องได้ข้อมูลในลักษณะเดียวกันตอบแทน

- แนวทางการจัดทำสองฝ่าย (Bilateral Action) หรือแนวทางการจัดทำหลายฝ่าย (Multilateral Action) ซึ่งอาจเป็นความร่วมมือในระดับภูมิภาค การแลกเปลี่ยนข้อมูลไม่ว่าจะสองฝ่ายหรือหลายฝ่ายนี้ให้เป็นไปตามหลักการความโปร่งใส ซึ่งประเทศที่ดำเนินการในลักษณะนี้อาจยึดแนวทางตามข้อบท 26 ของ DTA ของ UN และแนวทางปฏิบัติของ UN Commentary ฉบับที่ได้มีการปรับปรุงโดยคณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีในปี ค.ศ. 2008⁹⁷

หลักการการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติได้ถูกบรรจุให้อยู่ในข้อบท 26 ของ DTA ของ UN ฉบับปรับปรุงล่าสุด เหตุผลส่วนหนึ่งในการแก้ไขมาจากการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยเรื่องการเงินระหว่างประเทศในปี ค.ศ. 2009⁹⁸ ที่ได้มีการเชื่อมโยงระหว่างการหากำไรจากช่องว่างในทางกฎหมายและการเลี่ยงภาษี โดยคณะกรรมการได้ระบุว่า การที่ประเทศมีกฎและระเบียบภายในที่ต่างกัมนั้น จะต้องไม่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการเลี่ยงภาษี และจะต้องไม่เป็นเหตุให้รัฐบาลแต่ละประเทศละเลยในการปรับปรุงกฎและระเบียบภายในเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ ดังนั้น การปรับปรุงข้อบท 26 ของ DTA ของ UN จึงต้องเป็นไปเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ

3.2 แนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามกฎหมายต่างประเทศ

3.2.1 สหราชอาณาจักร

เนื่องจากสหราชอาณาจักรมีกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลใช้บังคับอยู่ ซึ่งอาจมีผลโดยตรงต่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศได้ ดังนั้น จึงขอกล่าวโดยสรุปถึงกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของสหราชอาณาจักรเป็นลำดับแรก

3.2.1.1 กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

แนวคิดในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของสหราชอาณาจักรเริ่มมาจากการพัฒนาทางด้านคอมพิวเตอร์ที่เริ่มเข้ามามีบทบาทในชีวิตประจำวันมากขึ้นเรื่อย ๆ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 เป็นต้นมา ทำให้การเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ รวมถึงข้อมูลส่วนตัวของแต่ละบุคคลทำได้โดยง่ายและสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น และมีการเผยแพร่ข้อมูลส่วนตัวของบุคคลทั่วไปอย่างกว้างขวางโดยไม่มีขีดจำกัด ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นด้านชื่อเสียง ความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สิน หรือความเป็นส่วนตัวของบุคคล ซึ่งกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น (ก่อนปี ค.ศ. 1970) ไม่เพียงพอที่จะให้ความคุ้มครอง

⁹⁷ United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters in 2008

⁹⁸ การประชุมสหประชาชาติในเดือนมีนาคมปี ค.ศ. 2009 ว่าด้วยเรื่อง “The U.N. Commission of Experts on Reforms of the International Monetary and Financial System”

สิทธิส่วนบุคคล ความเป็นส่วนตัวและข้อมูลส่วนบุคคลได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากหลักกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้อง เช่น หลักกฎหมายในเรื่อง Confidentiality Duty หรือหน้าที่ในการรักษาความลับ ซึ่งโดยทั่วไปหน้าที่ดังกล่าวจะเกิดขึ้นในกรณีที่คู่กรณีมีความสัมพันธ์ต่อกันอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะ อาทิเช่น กรณีทนายความกับลูกความ ธนาคารพาณิชย์กับลูกค้า และกรณีอื่น ๆ ที่คู่กรณีมีความสัมพันธ์กันในเชิงพาณิชย์ นอกจากนี้ การฝ่าฝืน Confidentiality Duty ดังกล่าวเป็นเพียงประเด็นในทางแพ่งเท่านั้น ไม่ได้ก่อให้เกิดความผิดทางอาญาแต่อย่างใด ทำให้หลายฝ่ายมีความคิดที่จะหาแนวทางป้องกันความเสียหายที่เพิ่มมากขึ้นจากการใช้คอมพิวเตอร์ดังกล่าว โดยอาศัยกลไกทางกฎหมายให้มีผลบังคับทั้งในทางแพ่งและอาญา จึงได้มีความพยายามในการร่างกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลขึ้นในช่วงปี ค.ศ. 1970 เป็นต้นมา⁹⁹

จากแนวความคิดดังกล่าว สหราชอาณาจักรจึงได้มีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล หรือ Data Protection Act 1984 (1984 DPA) ขึ้นในปี ค.ศ. 1984 ซึ่งมีที่มาจากการประชุมสภายุโรป The Council of Europe Convention 1981 (Convention) เนื่องจากรัฐสภาของสหราชอาณาจักรต้องการให้สหราชอาณาจักรปฏิบัติตามมาตรฐานการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่ได้มีการตกลงกันไว้ในระดับสากล โดยมีการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลขั้นพื้นฐานและมีการห้ามส่งข้อมูลออกไปยังประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกหรือประเทศที่ไม่มีการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลอย่างเพียงพอ

จากการที่สหราชอาณาจักรเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ทำให้กฎหมายที่ใช้บังคับของสหราชอาณาจักรที่เกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลสามารถแบ่งได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) Regulations ที่สามารถใช้บังคับในประเทศสมาชิกแต่ละประเทศได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการออกกฎหมายภายในเพื่ออนุวัติการ

2) Directives ที่ไม่สามารถนำมาใช้บังคับในประเทศสมาชิกได้ทันทีเหมือนเช่น Regulations แต่จะมีผลใช้บังคับได้เมื่อมีการออกกฎหมายภายในเพื่ออนุวัติการตาม Directives ก่อนจึงจะสามารถนำมาใช้บังคับในประเทศแต่ละประเทศที่เป็นสมาชิกได้เป็นการเฉพาะ

หลักการคุ้มครองข้อมูลตาม Data Protection Act (1984 DPA) ของสหราชอาณาจักรมีดังนี้

1) ข้อมูลส่วนบุคคลจะต้องได้มาอย่างเป็นธรรมและถูกต้องตามกฎหมาย และการประมวลผลดังกล่าวจะต้องสอดคล้องกับกฎที่เฉพาะเจาะจงอย่างน้อยหนึ่งกฎ (กฎเพิ่มเติมอาจปรับใช้กับข้อมูลส่วนบุคคลที่มีความอ่อนไหวสูง)

2) ข้อมูลส่วนบุคคลจะถูกเก็บไว้ได้เฉพาะเพื่อวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งหรือหลายวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดไว้และชอบด้วยกฎหมาย

3) ข้อมูลส่วนบุคคลจะต้องถูกใช้หรือเปิดเผยให้ตรงตามวัตถุประสงค์ของการเก็บรวบรวมหรือการได้มานั้น

⁹⁹ วิราภรณ์ พุ่มศรี, กฎหมายป้องกันการเลี่ยงภาษีของสหรัฐฯ (FATCA): ศึกษากรณีการให้ข้อมูลลูกค้าสถาบันการเงินของประเทศไทย, (การค้นคว้าอิสระปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, 2556) หน้า 40-41.

4) การเก็บรักษาข้อมูลส่วนบุคคลจะกระทำได้เพียงเท่าที่จำเป็นตามกรอบวัตถุประสงค์ของการเก็บรวบรวมข้อมูล

5) ข้อมูลที่ถูกเก็บรักษาไว้ต้องถูกต้องและทันสมัยอยู่เสมอ

6) จะต้องไม่เก็บรักษาข้อมูลส่วนบุคคลไว้เป็นระยะเวลานานเกินกว่าที่จำเป็นต้องใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการได้มาซึ่งข้อมูลส่วนบุคคลนั้น

7) บุคคลจะมีสิทธิได้รับแจ้งจากผู้ใช้ข้อมูล (Data User) ว่าผู้ใช้ข้อมูลนั้นเก็บข้อมูลส่วนบุคคลของตนอยู่หรือไม่ และสามารถเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลของตนได้ ภายในช่วงเวลาที่เหมาะสมไม่ซ้ำเกินไป หรือก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายมากเกินไป และขอให้ผู้ใช้แก้ไขหรือถูกลบไปได้ในกรณีที่เหมาะสม

8) การมีมาตรการรักษาความปลอดภัยเพื่อป้องกันการเข้าถึง การทำการเปลี่ยนแปลง การเปิดเผย หรือการทำลายข้อมูลส่วนบุคคลโดยไม่ได้รับอนุญาต รวมถึงการป้องกันการสูญหาย หรือถูกทำลายโดยบังเอิญ รวมถึงข้อมูลส่วนบุคคลจะไม่ถูกส่งต่อไปยังประเทศ หรือเขตที่อยู่ภายนอก เศรษฐกิจยุโรป เว้นแต่ประเทศนั้นหรือเขตเศรษฐกิจนั้นได้รับประกันระดับการคุ้มครองที่เพียงพอ ในสิทธิและเสรีภาพของเจ้าของข้อมูลที่มีต่อการประมวลผลข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล¹⁰⁰

ต่อมาสหราชอาณาจักรได้มีการออกกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ฉบับใหม่ เรียกว่า Data Protection Act 1998 (1998 DPA) เพื่ออนุวัติการตาม EC Directive¹⁰¹ ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้ยกเลิก Data Protection Act 1984 (1984 DPA) และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม ค.ศ. 2000 จนถึงปัจจุบัน โดย Data Protection Act 1998 (1998 DPA) ได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดหลักกฎหมายที่ละเอียดเกี่ยวกับ การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลและการกำกับดูแลหรือบังคับใช้ให้เป็นไปตามกฎหมายดังกล่าว ซึ่งปัจจุบันมีการออกกฎหมายลำดับรองมาใช้บังคับเป็นจำนวนมาก มีผลทำให้ Data Protection Act 1998 (1998 DPA) มีความละเอียดและสลับซับซ้อนยิ่งขึ้นไปอีก¹⁰² นอกจากนี้ สหราชอาณาจักรยังมีหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการส่งข้อมูลไปยังต่างประเทศ โดยสหราชอาณาจักรจะยอมส่งข้อมูลให้เมื่อมีการร้องขอ และประเทศนั้นจะต้องเป็นประเทศที่มีหลักหรือมาตรฐานในการคุ้มครองข้อมูล ไม่น้อยไปกว่าที่สหราชอาณาจักรให้ความคุ้มครองด้วยเช่นกัน¹⁰³

¹⁰⁰ วิราภรณ์ พุ่มศรี, *เรื่องเดิม*, หน้า 44-45.

¹⁰¹ The European Commission ได้ออก The Data Protection Directive (95/46/EC) on the Protection of Individuals with regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of such Data ในปี ค.ศ. 1995 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประมวลผลข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ควบคุมดูแลข้อมูล การคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคล และการส่งถ่ายข้อมูลขึ้นใหม่ให้มีความเหมาะสมและชัดเจนยิ่งขึ้น ทั้งนี้ เพื่อรองรับการพัฒนาทางด้านเทคโนโลยี และคอมพิวเตอร์ที่เป็นไปอย่างรวดเร็ว โดย EC Directive กำหนดให้ประเทศสมาชิกต้องดำเนินการให้ EC Directive ดังกล่าวมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายในประเทศสมาชิก

¹⁰² Data Protection Act 1998 (1998 DPA) เป็นกฎหมายหลักในลักษณะเดียวกับพระราชบัญญัติต่าง ๆ ในประเทศไทย

¹⁰³ วิราภรณ์ พุ่มศรี, *เรื่องเดิม*, หน้า 48.

3.2.1.2 การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรได้มีการทำความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีอากรแบบทวิภาคีหลายฉบับ โดยได้นำรูปแบบของ OECD มาใช้ (เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลเมื่อมีการร้องขอ) ซึ่งมีทั้งหมด 9 ฉบับที่เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันและการรับข้อมูลเพียงฝ่ายเดียวที่ทำตามหลักการภายใต้ EU Directive ในเรื่องการจัดเก็บภาษีในเงินได้ประเภทที่เป็นเงินออม¹⁰⁴

สหราชอาณาจักรแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศอื่น ๆ เพื่อวัตถุประสงค์ในทางภาษีอากรตามที่ประชุมร่วมกันของสภายุโรป/OECD ในการให้ความช่วยเหลือร่วมกันในทางบริหารจัดการในเรื่องภาษีในกลุ่มประเทศสมาชิก EU โดยสหราชอาณาจักรได้มีส่วนร่วมในการทำงานของ OECD ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีให้มีประสิทธิภาพ ซึ่งความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรจะมีผลใช้บังคับเมื่อประเทศคู่สัญญาทั้งสองประเทศได้ดำเนินการทางรัฐสภาเสร็จสิ้นแล้ว

นอกจากความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีอากรแล้ว สหราชอาณาจักรยังได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรกับประเทศต่าง ๆ ผ่านทาง DTA โดยสหราชอาณาจักรเป็นประเทศที่มีการทำ DTA กับประเทศอื่น ๆ มากที่สุดในโลก ปัจจุบันได้จัดทำ DTA กับประเทศต่าง ๆ มาแล้วกว่า 140 ฉบับ¹⁰⁵ ซึ่งใน DTA มีการกำหนดในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรไว้ในข้อบท Exchange of Information โดยเนื้อหาในข้อบทการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ ก็จะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ

1) กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแลกเปลี่ยนข้อมูลอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรือการบริหารหรือการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในขอบข่ายแห่งอนุสัญญานี้เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นสอดคล้องกับอนุสัญญานี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเพื่อป้องกันการทุจริตและการเลี่ยงภาษี

2) ข้อมูลใด ๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกับข้อมูลที่ได้รับตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น และให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (รวมถึงศาลและองค์กร

¹⁰⁴ ในการอนุวัติการความตกลงตามหลักการของ EU Directive ในเรื่องการจัดเก็บภาษีในเงินได้ประเภทเงินออมในรูปของการจ่ายผลประโยชน์นั้น เป็นไปตาม Council Directive 200-34-8EC (Saving Directive) ที่ประกอบไปด้วยประเทศสมาชิก EU ที่ตกลงร่วมกันที่จะใช้มาตรการซึ่งรวมอยู่ใน Saving Directive โดยข้อตกลงร่วมกันนี้ได้ทำให้เป็นผลโดยการทำความตกลงแบบทวิภาคีแยกแต่ละฉบับกับประเทศสมาชิก ความตกลงที่เกี่ยวกับ Saving Directive ระหว่างสหราชอาณาจักรกับประเทศที่เกี่ยวข้องสามารถพบได้ในความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีอากรที่มีผลใช้บังคับแล้วหรือความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีอากรที่ได้ลงนามแล้วแต่ยังไม่ผลบังคับใช้ โดยความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีอากรที่เกี่ยวกับ Saving Directive จะมีผลใช้บังคับเมื่อได้ผ่านการดำเนินการที่จำเป็นผ่านทางรัฐสภาของทั้งสองประเทศแล้วเท่านั้น

¹⁰⁵ <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties> ข้อมูล ณ วันที่ 10 มีนาคม 2559

ฝ่ายบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากร หรือการบังคับใช้ หรือการฟ้องร้องดำเนินคดี หรือการพิจารณาความอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีตามอนุสัญญานี้ โดยบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะใช้ข้อมูลตามวัตถุประสงค์เช่นว่านี้เท่านั้น อย่างไรก็ตาม อาจจะเปิดเผยข้อมูลในกระบวนการพิจารณาคดีอันเปิดเผยของศาลหรือในการพิพาทคดี

3) ไม่ว่าในกรณีใด ๆ ก็ตาม ห้ามมิให้แปลความของบทบัญญัติของวรรคหนึ่งและวรรคสองของข้อบทนี้เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดให้

(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารที่มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด

(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญานั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ค) ให้ข้อมูลซึ่งจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจการค้า อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้าหรือข้อมูลซึ่งหากเปิดเผยก็จะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย

4) ถ้าข้อมูลได้ถูกร้องขอโดยรัฐผู้ทำสัญญาตามข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะใช้มาตรการต่าง ๆ รวบรวมข้อมูลของรัฐตนเพื่อที่จะได้มาซึ่งข้อสนเทศที่ร้องขอ ถึงแม้ว่ารัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นอาจจะต้องการข้อมูลเช่นว่านี้สำหรับวัตถุประสงค์ทางภาษีของรัฐตนก็ตาม ภาระหน้าที่ที่รวมอยู่ในกระบวนการก่อนการพิพาทอยู่ภายใต้ข้อจำกัดในวรรคสาม แต่ไม่มีกรณีใดเลยที่ข้อจำกัดเช่นว่านี้ที่ถูกต้องคิดว่าอนุญาตให้รัฐผู้ทำสัญญาปฏิเสธที่จะจัดหาข้อมูลเพียงฝ่ายเดียว เพราะรัฐผู้ทำสัญญาไม่มีผลประโยชน์ภายในรัฐผู้ทำสัญญาในข้อมูลเช่นว่านี้

5) ไม่มีกรณีใดเลยที่บทบัญญัติในวรรคสามที่จะถูกต้องคิดว่า อนุญาตให้รัฐผู้ทำสัญญาปฏิเสธที่จะจัดหาข้อมูลแต่เพียงฝ่ายเดียว เพราะข้อมูลอยู่ที่ธนาคาร สถาบันการเงินอื่น นอมีนี หรือบุคคลผู้กระทำการแทน หรือเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจ หรือเพราะมีความเกี่ยวข้องกับความเป็นเจ้าของผลประโยชน์ของบุคคล

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า สหราชอาณาจักรได้ใช้การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบต่างตอบแทนกับประเทศคู่สัญญาผ่านทางความตกลง ไม่ว่าจะเป็นความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรหรือ DTA อย่างไรก็ตาม สหราชอาณาจักรได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติผ่านทาง FATCA กับสหรัฐฯ โดยข้อบทใน FATCA จะกำหนดหน้าที่ใหม่ที่สำคัญสำหรับภาคธุรกิจของสหราชอาณาจักรในการแสดงตัวผู้เสียภาษีชาวสหรัฐฯและการลงทะเบียน¹⁰⁶ การรายงานข้อมูลไปยังสรรพากรสหรัฐฯ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาว่า กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล หรือ the Data Protection Act ของสหราชอาณาจักรจะเป็นตัวขัดขวางธุรกิจของสหราชอาณาจักรที่จะส่งข้อมูลดังกล่าวไปยังสหรัฐฯ จากปัญหาที่เกิดขึ้น ก่อให้เกิดเป็นรูปแบบความตกลงร่วมกันระหว่างรัฐบาลสหรัฐฯ กับรัฐบาลสหราชอาณาจักร

¹⁰⁶ <https://www.gov.uk/government/collections/automatic-exchange-of-information-agreements> ข้อมูล

หรือ A Model Intergovernmental Agreement (IGA) ในเดือนกรกฎาคมปี ค.ศ. 2012 สหรัฐฯ และสหราชอาณาจักรได้มีการลงนามใน IGA ซึ่งเป็นความตกลงที่จะปรับปรุงการดำเนินการตามภาษีระหว่างประเทศ และการอนุวัติการตาม FATCA โดย IGA จะไปลดหน้าที่ทางการบริหารในการดำเนินการตามกฎหมายของสหรัฐฯ และกำหนดวิธีการสำหรับสถาบันทางการเงินของสหราชอาณาจักรที่จะดำเนินการตามหน้าที่ของตนตาม FATCA โดยไม่ไปละเมิดกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล¹⁰⁷

3.2.2 สหรัฐอเมริกา

จากการที่สหรัฐฯ ใช้ทฤษฎีการจัดเก็บภาษีทั้ง 3 หลัก คือ หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และหลักสัญชาติ (Nationality Rule/Citizenship Rule) ดังนั้น บุคคลที่มีสัญชาติสหรัฐฯ ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดจึงมีหน้าที่เสียภาษีให้กับสรรพากรสหรัฐฯ อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงปรากฏว่าพลเมืองสหรัฐฯ จำนวนไม่น้อยที่ไม่ปรากฏรายได้ หรือไม่มีทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในสหรัฐฯ หรือมีทรัพย์สินตั้งอยู่นอกสหรัฐฯ แต่ไม่รายงานให้สรรพากรของสหรัฐฯ ทราบ ส่งผลให้สรรพากรของสหรัฐฯ ไม่มีข้อมูลและไม่สามารถตรวจพบแหล่งเงินได้ของคนเหล่านี้ได้ ได้แก่ นักลงทุนที่มีแหล่งเงินได้จำนวนมากเกิดขึ้นในสหรัฐฯ ที่วางแผนทางภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี บุคคลที่ถือสองสัญชาติ (Dual Resident) ที่อาจอาศัยอยู่นอกสหรัฐฯ และบุคคลที่ได้รับการอนุมัติให้เข้าเมืองอย่างถูกต้องตามกฎหมายและอาจมีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐฯ (Legal Immigrant) ซึ่งผลจากการเลี่ยงภาษีทำให้สหรัฐฯ สูญเสียรายได้กว่าปีละ 100 ล้านเหรียญดอลลาร์สหรัฐฯ เนื่องจากสหรัฐฯ ไม่มีข้อมูลและไม่สามารถตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของบุคคลสหรัฐฯ ที่ชุกซ่อนไว้ในต่างประเทศได้ (Offshore Tax Non-compliance)

ดังนั้น เพื่อให้กระทรวงการคลังของสหรัฐฯ สามารถจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงมีแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลในหลายลักษณะ ทั้งรูปแบบของอนุสัญญาและรูปแบบกฎหมายภายใน ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.2.2.1 อนุสัญญา

1) Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)

TIEAs เกิดจากความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างสหรัฐฯ กลุ่มประเทศ OECD และกลุ่มประเทศเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมชั้นนำของโลก (G7) รวมทั้งกลุ่ม G20 โดยมีการระบุให้ประเทศคู่สัญญาให้ความช่วยเหลือด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของประเทศคู่สัญญา ข้อมูลดังกล่าวได้แก่ ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ต่อการประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี การสืบสวนและการฟ้องร้องทางภาษี และข้อมูลนั้นต้องถือเป็นความลับ แต่สามารถเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ รวมถึงศาลและหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร การฟ้องร้องและการอุทธรณ์ภาษี ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวจะต้องอยู่ภายในประเทศคู่สัญญาเท่านั้น

¹⁰⁷ www.gov.uk/government/publications/uk-us-automatic-exchange-of-information-agreement/uk-us-automatic-exchange-of-information-agreement ข้อมูล ณ วันที่ 19 มีนาคม 2559

2) Double Tax Treaties (DTTs) หรือ Double Tax Conventions (DTCs)

เป็นความตกลงระหว่างประเทศที่มีจุดประสงค์ในการขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษี โดยประเทศคู่สัญญาให้ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูล เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา โดยปัจจุบันสหรัฐฯ ได้มีการทำ DTA DTTs หรือ DTCs กับประเทศต่าง ๆ แล้ว 67 ประเทศ¹⁰⁸

ทั้งนี้ เนื้อหาในความตกลงระหว่างประเทศต่าง ๆ ทั้ง TEIAs DTA DTTs และ DTCs ตามระบบกฎหมายของสหรัฐฯ สามารถนำมาใช้บังคับเทียบเท่ากฎหมายภายในระดับพระราชบัญญัติได้ โดยที่ไม่ต้องอนุวัติการกฎหมายภายในขึ้นรองรับอีกชั้นหนึ่ง

3.2.2.2 กฎหมายภายใน

สหรัฐฯ ไม่มีกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยเฉพาะแต่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองข้อมูลหลายรูปแบบที่มีความเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร ซึ่งข้อมูลทางภาษีอากรเป็นข้อมูลส่วนบุคคลประเภทหนึ่ง และเนื่องจากกฎหมายของสหรัฐฯ มิได้มีกฎหมายกลางที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่มีลักษณะครอบคลุมเหมือนประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป อีกทั้งรัฐธรรมนูญของสหรัฐฯ ก็มิได้มีบทบัญญัติเรื่องการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลบัญญัติไว้อย่างชัดเจน แต่สหรัฐฯ มีกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่เป็นกฎหมายเฉพาะในระดับสหพันธรัฐที่บัญญัติไว้เป็นเรื่อง ๆ เช่น Privacy Act 1974, Bank Secrecy Act 1974, Health Care Quality Improvement Act of 1986, Electronic Communication Privacy Act, The Drivers Privacy Protection Act (DPPA) 1994, The Computer Matching Protection Acts 1988, The Telephone Consumer Protection Act 1991, Personal Information Privacy Act of 2001, the Consumer Privacy Protection Act of 2011 เป็นต้น และกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่เป็นกฎหมายเฉพาะในระดับมลรัฐ (State Law) เช่น Massachusetts Physician Profile Act 1996 เป็นต้น

1) The Fair Credit Reporting Act of 1970

The Fair Credit Reporting Act of 1970 ถือได้ว่าเป็นกฎหมายคุ้มครองส่วนบุคคลที่จัดเก็บโดยภาคเอกชนฉบับแรกของสหรัฐฯ กฎหมายนี้ได้อนุญาตให้หน่วยงานที่เรียกว่า Consumer Reporting Agency จัดเก็บ ใช้ และเปิดเผยข้อมูลเครดิตของลูกค้าแก่ผู้ประกอบการธุรกิจ ซึ่งต้องเป็นความต้องการข้อมูลที่ชอบธรรม นอกจากนี้แล้ว หากผู้ใช้ข้อมูลเครดิตดังกล่าวเป็นข้อมูลในการประกอบการตัดสินใจที่เป็นผลลบ เช่น การปฏิเสธในเรื่องของการขอสินเชื่อการจ้างงาน หรือบริการอื่นใดของลูกค้าแล้ว

¹⁰⁸ ได้แก่ อาร์มีเนีย ออสเตรเลีย ออสเตรีย อาเซอร์ไบจาน บังกลาเทศ บาร์เบโดส เบลารุส เบลเยียม บัลแกเรีย แคนาดา จีน ไชปรัส สาธารณรัฐเช็ก เดนมาร์ก อียิปต์ เอสโตเนีย ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส จอร์เจีย เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไอซ์แลนด์ อินเดีย อินโดนีเซีย ไอร์แลนด์ อิสราเอล อิตาลี จาไมกา ญี่ปุ่น คาซัคสถาน เกาหลี คีร์กีซสถาน ลัตเวีย ลิทัวเนีย ลักเซมเบิร์ก มอลตา เม็กซิโก มอลโดวา โมร็อกโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ ปากีสถาน ฟิลิปปินส์ โปแลนด์ โปรตุเกส โรมาเนีย รัสเซีย สโลวาเกีย สโลวีเนีย แอฟริกาใต้ สเปน ศรีลังกา สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ทาจิกิสถาน ไทย ตรินิแดดและโตเบโก ตูนิเซีย ตุรกี เติร์กเมนิสถาน ยูเครน สหภาพโซเวียต อังกฤษ อุซเบกิสถาน เวเนซุเอลา

ผู้ใช้ข้อมูลเครดิตต้องแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงแหล่งที่มาของข้อมูลนั้น สำหรับข้อมูลเครดิตที่สามารถเปิดเผยได้นั้น ตามกฎหมายฉบับนี้ค่อนข้างรับรองว่าสามารถทำได้หลายประการ จนมีข้อวิตกกังวลจากนักวิชาการว่า กฎหมายฉบับนี้ไม่ให้ความสำคัญกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของลูกค้าเท่าที่ควร ในขณะที่เดียวกัน ขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลต่อผู้ประกอบการธุรกิจนั้นค่อนข้างกว้างขวาง

2) The Privacy Act of 1974

เป็นแนวปฏิบัติให้รัฐบาลดำเนินการเกี่ยวกับข้อมูลอย่างเป็นธรรมในการรวบรวม เก็บรักษา ใช้ หรือเผยแพร่ โดยข้อมูลที่สามารถระบุตัวบุคคลได้จะถูกเก็บรักษาในระบบจัดเก็บของ หน่วยงานในรัฐบาลกลางตามรายชื่อของแต่ละบุคคล หรือสามารถทราบตัวบุคคลโดยระบุลักษณะ บางประการ ซึ่งตาม The Privacy Act of 1974 กำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บให้ข้อมูลต่อสาธารณะเกี่ยวกับ ระบบการจัดเก็บข้อมูลโดยการประกาศใน Federal Register โดยกฎหมายดังกล่าวห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูล จากระบบจัดเก็บโดยปราศจากความยินยอมเป็นลายลักษณ์อักษรของแต่ละบุคคล เว้นแต่การเปิดเผยจะอยู่ ภายใต้อัยกเว้น เช่น เพื่อวัตถุประสงค์ทางสถิติโดย The Census Bureau และ The Bureau of Labor Statistic เพื่อใช้ในการปฏิบัติงานภายในหน่วยงานรัฐบาลสหรัฐฯ เพื่อใช้ในการทำสำเนาเอกสารสำคัญในฐานะที่เป็น การบันทึกข้อมูลประวัติศาสตร์เพียงเท่าที่จำเป็น หรือเพื่อประโยชน์ในการบันทึกหรืออนุรักษ์ไว้ซึ่งสิ่งใด สิ่งหนึ่งที่มีคุณค่าโดยทำเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งกระทำโดยรัฐบาลสหรัฐฯ เพื่อบังคับการให้เป็นไป ตามกฎหมาย เพื่อการสืบสวนของสถานนิติบัญญัติ หรือเพื่อการบริหารราชการกรณีอื่น ๆ เป็นต้น

นอกจากนี้ กฎหมายดังกล่าวกำหนดวิธีการให้บุคคลสามารถเข้าถึง และแก้ไขข้อมูล ของตนได้ อย่างไรก็ตาม The Privacy Act of 1974 ไม่ได้ใช้บังคับกับการจัดเก็บข้อมูลที่ดำเนินการโดย บุคคลทั่วไป แต่ใช้บังคับกับการจัดเก็บข้อมูลที่กระทำโดยหน่วยงานของรัฐเท่านั้น ดังนั้น การจัดเก็บข้อมูลที่ ดำเนินการโดยศาล ฝ่ายบริหาร หรือหน่วยงานที่มีใช้รัฐบาลจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายฉบับนี้ และไม่มีสิทธิเกี่ยวกับการบันทึกข้อมูลเหล่านี้

3) Right to Financial Privacy Act of 1978

เป็นกฎหมายในระดับสหพันธรัฐ (Federal Law) ถูกตราขึ้นเพื่อให้การคุ้มครองข้อมูล ทางการเงินของลูกค้าธนาคาร หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ จากการตรวจสอบของหน่วยงานของรัฐบาลกลาง กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลบังคับใช้เมื่อเดือนมีนาคม ค.ศ. 1979 โดยได้มีการกำหนดวิธีการสำหรับ หน่วยงานของรัฐที่จะต้องปฏิบัติในการขอข้อมูลทางการเงินของลูกค้าจากธนาคาร หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ นอกจากนี้ ยังได้มีการกำหนดหน้าที่ ข้อจำกัดสำหรับสถาบันการเงินก่อนที่จะให้ข้อมูลของลูกค้าแก่ หน่วยงานของรัฐอีกด้วย ซึ่งลูกค้าของสถาบันการเงินจะต้องได้รับการแจ้งวัตถุประสงค์ และความต้องการ ข้อมูลทางการเงินของลูกค้าเป็นหนังสือจากหน่วยงานของรัฐที่ต้องการข้อมูลด้วย โดยหน่วยงานของรัฐ สามารถเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของลูกค้าธนาคาร หรือสถาบันการเงินต่าง ๆ ได้ แต่จะต้องได้รับอนุญาต จากเจ้าของข้อมูลซึ่งเป็นลูกค้าของธนาคาร หรือสถาบันการเงินนั้นก่อน หรือมีหนังสือของทางราชการ หมายศาล หรือคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น ธนาคาร หรือสถาบันการเงินมีหน้าที่เตรียมข้อมูลทางการเงิน ของลูกค้าเท่าที่จำเป็นตามที่หน่วยงานของรัฐร้องขอก่อนที่จะส่งมอบข้อมูลนั้นให้แก่หน่วยงานของรัฐ

และจะต้องบันทึกข้อมูลในการให้ข้อมูลทางการเงินของลูกค้าแก่หน่วยงานของรัฐในทุกกรณี โดยในการบันทึกนั้นจะต้องบันทึกทั้งวันที่ และชื่อหน่วยงานของรัฐที่ขอข้อมูลทางการเงินของลูกค้า ซึ่งลูกค้าของธนาคาร หรือสถาบันการเงินมีสิทธิที่จะตรวจสอบข้อมูลที่สถาบันการเงินได้ทำการบันทึกอีกด้วย

4) Gramm-Leach-Bliley Financial Modernization Act of 1999

เป็นกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลทางการเงิน ซึ่งได้แก่ข้อมูลส่วนบุคคลที่สามารถบ่งชี้ข้อมูลทางการเงิน (Personally Identifiable Financial Information) รวมถึงรายการและข้อมูลอื่นใดของผู้บริโภคที่ได้มาโดยการใช้ข้อมูลทางการเงินที่สามารถบ่งชี้เกี่ยวกับบุคคลได้ และข้อมูลเกี่ยวกับการจัดกลุ่มของผู้บริโภค (Grouping of Consumers) อย่างไรก็ตาม มีข้อยกเว้นว่า ข้อมูลที่ไม่ตกอยู่ภายใต้กฎหมายฉบับนี้ก็คือ ข้อมูลที่สาธารณชนสามารถเข้าถึงได้และรวมถึงรายการหรือข้อมูลที่ได้รวบรวมจัดเก็บโดยปราศจากการใช้ข้อมูลทางการเงินที่สามารถบ่งชี้เกี่ยวกับบุคคลได้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับประชากร (Demographic Data) และข้อมูลที่ไม่ใช่เป็นข้อมูลส่วนบุคคลที่สถาบันการเงินใช้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการวิเคราะห์ โดยกฎหมายฉบับนี้ให้สิทธิแก่เจ้าของข้อมูลที่จะเลือกไม่ให้มีการเปิดเผยข้อมูลหรือใช้ข้อมูลร่วมกัน (Opting Out of Information Sharing) โดยสิทธินี้เจ้าของข้อมูลจะใช้เมื่อไหร่ก็ได้ หากเจ้าของข้อมูลยังไม่ได้มีการยกเลิกสิทธิดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรโดยทั่วไปกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลฉบับต่าง ๆ ของสหรัฐฯ จะอนุญาตให้เจ้าของข้อมูลสามารถใช้สิทธิฟ้องร้องผู้กระทำละเมิดต่อศาลได้ แต่กฎหมายฉบับนี้ Gramm-Leach-Bliley Financial Modernization Act of 1999 หรือ (GLBA) ไม่เปิดช่องให้เอกชนฟ้องร้องต่อศาลได้ แต่อย่างไรก็ตาม เจ้าของข้อมูลที่ได้รับความสะดวกสามารถใช้สิทธิฟ้องร้องตามกฎหมายฉบับอื่นได้ เช่น กฎหมายว่าด้วยการป้องกันการค้าที่ไม่เป็นธรรม (Unfair Trade Practice Law)

5) Bank Secrecy Act of 1970 (BSA)

กำหนดให้สถาบันการเงินในสหรัฐฯ ต้องช่วยเหลือหน่วยงานของรัฐในการตรวจสอบและป้องกันการฟอกเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กฎหมายกำหนดให้สถาบันการเงินต้องเก็บรักษาข้อมูล การซื้อเงินสดในตราสารเปลี่ยนมือได้ และยื่นรายงานการซื้อดังกล่าวในกรณีที่มีจำนวนเกิน 10,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ (จำนวนต่อวัน) และรายงานการดำเนินการที่ต้องสงสัยที่อาจเป็นเหตุให้เกิดการฟอกเงิน การหนีภาษี การอาชญากรรมอื่น ๆ การรายงานดังกล่าวใช้แบบฟอร์ม 3 ประเภท ซึ่งข้อกำหนดของ BSA กำหนดให้สถาบันการเงินต้องยื่นรายงานต่อไปนี้

(1) Currency Transaction Report (CTR) รายงานเกี่ยวกับธุรกรรมเงินสดจำนวนเกิน 10,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ ที่เกิดขึ้นในวันทำการเดียวกัน ซึ่งอาจเกิดจากธุรกรรมเดียวหรือหลายธุรกรรมก็ได้ โดยจะต้องยื่นรายงานทางอิเล็กทรอนิกส์ถึงองค์กรเครือข่ายอาชญากรรมทางการเงิน Financial Crime Enforcement Network (FinCEN)

(2) Monetary Instrument Log (MIL) กำหนดให้ต้องรายงานการซื้อเงินสด / ตราสารทางการเงิน เช่น ใบสั่งจ่ายเงิน แคนเชียร์เช็ค เช็คเดินทาง จำนวนตั้งแต่ 3,000-10,000 บาท โดยสถาบันการเงินต้องเก็บรักษาแบบฟอร์มนี้เพื่อการตรวจสอบเป็นเวลา 5 ปี

(3) Suspicious Activity Report (SAR) เป็นรายงานธุรกรรมเงินสดใด ๆ ซึ่งลูกค้าพยายามหลีกเลี่ยงการรายงานตาม BSA โดยไม่ยื่น CTR MIL จึงเป็นกรณีที่ต้องสงสัยว่าจะมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น

หากบุคคลใดหรือสถาบันการเงินใดไม่ยื่น CTRs MILs หรือ SARs จะมีโทษอาญาขั้นรุนแรง ซึ่งธนาคารที่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้แก่ลูกค้าก็จะมีโทษทางอาญาด้วยเช่นกัน ไม่ว่าจะเป็นโทษปรับหรือจำคุก ซึ่งต่อมาในปี ค.ศ. 1998 ศาลสูงของสหรัฐฯ ได้วางหลักเกณฑ์ในคดี United States v. Bajakajian ว่า รัฐบาลจะไม่ยึดเงินใด ๆ ที่เกิดจากการที่บุคคลยื่นแบบฟอร์มแล้วเกิดความผิดพลาด เนื่องจากในแต่ละกรณีมีอัตราโทษสูง

6) Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

เป็นกฎหมายที่มุ่งให้มีผลบังคับใช้กับสถาบันการเงินของต่างประเทศ (Foreign Financial Institutions: FFIs) ให้มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวสหรัฐฯ ต่อสรรพากรของสหรัฐฯ โดยหากสถาบันการเงินต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ นอกจากนี้ กฎหมาย FATCA ยังกำหนดให้สถาบันการเงินต่างประเทศมีอำนาจสั่งปิดบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ยอมเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี (Close Account) อีกด้วย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมาย FATCA มีจุดประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรของบุคคลสหรัฐฯ ในธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งมักจะกระทำในรูปแบบธุรกรรมทางการเงินโดยผ่านการเปิดบัญชีกับสถาบันการเงินหรือมีการโอนเงินหรือผลกำไรออกนอกประเทศผ่านบริษัทผู้รับลงทุนหรือดูแลผลประโยชน์ทางการเงินประเภทต่าง ๆ ที่ตั้งอยู่นอกสหรัฐฯ และเป็นกฎหมายที่มีผลให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศที่เข้าทำความตกลงกับสหรัฐฯ

กฎหมาย FATCA ได้เพิ่มเติมเนื้อหาของประมวลรัษฎากรสหรัฐฯ ในหลายส่วนด้วยกัน กล่าวคือ เพิ่มเติมมาตรา 26 U.S. Code § 6038D โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องรายงาน “ทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนดที่อยู่นอกสหรัฐฯ” หากรวมกันมีมูลค่าเกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐฯ ทั้งนี้ หมายถึงทรัพย์สินประเภทบัญชีทางการเงิน (Financial Account) ของสถาบันการเงินต่างประเทศ ไม่ว่าจะเรียกชื่อว่าธนาคารหรือไม่ ทรัพย์สินทางการเงินและการลงทุนทุกประเภทที่ได้มีการลงทุนหรือออกโดยสถาบันการเงินในต่างประเทศ ทั้งนี้ ให้ตีความรวมถึงผลประโยชน์ทางการเงินที่ได้รับจากบริษัทหรือหน่วยธุรกิจในประเทศด้วย

ทั้งนี้ มาตรา 1471 (b) ได้กำหนดให้สถาบันการเงินต่างประเทศมีหน้าที่เข้าทำความตกลงกับสรรพากรของสหรัฐฯ ในการรายงานและตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ (Due Diligence Procedure) ตามรูปแบบและขั้นตอนที่สหรัฐฯ กำหนด (โดยขั้นตอนและวิธีการนั้น ได้มีการออกเป็นกฎหมายลำดับรองหรือ Regulations ในภายหลัง) ส่วนบุคคลสหรัฐฯ นั้น หมายถึง บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยในกรณีของนิติบุคคลนั้น สหรัฐฯ ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีบุคคลสหรัฐฯ ถือหุ้นอยู่ในอัตราร้อยละ 10 ถือเป็นบุคคลสหรัฐฯ ตามความหมายนี้ด้วย ดังนั้น ตามหลักการที่ได้

กล่าวมาแล้วข้างต้น หากสถาบันการเงินต่างประเทศไม่รายงานข้อมูลหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่สหรัฐฯ กำหนด และสถาบันการเงินต่างประเทศรายนั้นมีเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ ให้ผู้จ่ายเงินได้ในสหรัฐฯ (Withholding Agent) มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 จากเงินได้จำนวนนั้นที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ (มาตรา 1471 (a)) ซึ่งสถาบันการเงินที่ไม่รายงานข้อมูลดังกล่าวไม่สามารถอ้างสิทธิประโยชน์ขอลดหย่อนอัตราภาษีตามข้อกำหนดใน DTA ที่ทำไว้กับสหรัฐฯ ได้

อย่างไรก็ดี มาตรา 1471(b)(1)(F) ได้บัญญัติต่อไปว่า หากกฎหมายของประเทศใดไม่อนุญาตให้สถาบันการเงินเปิดเผยหรือรายงานข้อมูลของบุคคลสหรัฐฯ หรือกรณีที่เกี่ยวข้องกับบัญชีชาวสหรัฐฯ ไม่อนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลภายในเวลาที่กำหนด จะถือว่าบัญชีประเภทนั้นเป็นบัญชีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของสหรัฐฯ ตามหลักในเรื่อง FATCA (Recalcitrant Account) และให้สถาบันการเงินต่างประเทศที่ดูแลบัญชีประเภทดังกล่าวมีหน้าที่ปิดบัญชีดังกล่าวเสีย

จากข้อเท็จจริงข้างต้น เป็นที่สังเกตได้ว่า กฎหมาย FATCA ได้เพิ่มเติมหลักการในประมวลรัษฎากรสหรัฐฯ และกำหนดหลักการที่เข้มงวดกับสถาบันการเงินในต่างประเทศ ส่งผลให้ในทางปฏิบัติสถาบันการเงินต่างประเทศจำนวนมากไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรายงานข้อมูลได้ เนื่องจากติดข้อห้ามของกฎหมายภายใน เช่น กฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลธนาคาร (Bank Secrecy Law) หรือกฎหมายเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล เป็นต้น ดังนั้น ภายหลังจากสหรัฐฯ จึงได้เชิญชวนประเทศต่าง ๆ ให้ปฏิบัติตามหลักกฎหมาย FATCA โดยให้จัดทำในรูปแบบความตกลงระหว่างประเทศ (IGA) แทนในการเข้าทำความตกลงตามกฎหมาย FATCA กับสหรัฐฯ นั้น อาจกระทำได้ 2 กรณี กล่าวคือ

(1) ทำความตกลงระหว่างรัฐ ซึ่งการทำความตกลงในลักษณะนี้ย่อมส่งผลให้สถาบันการเงินทั้งประเทศเป็นสถาบันการเงินที่เข้าร่วมทำความตกลงกับสหรัฐฯ ไปโดยปริยาย โดยภาครัฐมีหน้าที่ต้องออกกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับหลักการ FATCA เพื่อให้สถาบันการเงินในประเทศของตนสามารถเปิดเผยและส่งข้อมูลไปยังสหรัฐฯ ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

(2) สถาบันการเงินสามารถทำความตกลงกับสรรพากรสหรัฐฯ ได้โดยตรง ซึ่งรายละเอียดและผลทางกฎหมายของกรณีทั้งสองมีความแตกต่างกัน ดังนี้

(2.1) ในกรณีของรัฐ รัฐบาลของประเทศคู่สัญญาอาจเข้าร่วมเจรจากับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ (U.S. Treasury Department) เพื่อจัดทำข้อตกลงร่วมกันในรูปแบบข้อสัญญาระหว่างรัฐ (IGA) โดยสหรัฐฯ ได้กำหนดรูปแบบในการทำความตกลงไว้สามรูปแบบ ดังนี้

(2.1.1) Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) หรือการจัดส่งข้อมูลต่างตอบแทน คือ รูปแบบความตกลงที่รัฐบาลของประเทศคู่สัญญาและสหรัฐฯ จะแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของกันและกัน โดยเป็นการแลกเปลี่ยนในลักษณะต่างตอบแทน โดยมีการจัดตั้งหน่วยงานกลางเป็นดำเนินการในการรับและส่งข้อมูล ซึ่งหน่วยงานกลางนั้น ประเทศต่าง ๆ มักมอบหมายให้สรรพากรเป็นผู้รวบรวมและจัดส่งข้อมูล โดยสถาบันการเงินภายใต้ความตกลงในรูปแบบ Model 1A นี้

มีหน้าที่รายงานข้อมูลผ่านหน่วยงานกลางและมีหน้าที่ที่ต้องลงทะเบียนเพื่อขอรับเลขประจำตัว GIIN (Global Intermediary Identification Number) กับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ

โดยรูปแบบของความตกลงนี้มีลักษณะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันระหว่างประเทศคู่สัญญา และนำรูปแบบในการแลกเปลี่ยนข้อมูลของ TIEAs DTA หรือ DTCs มาใช้บังคับระหว่างประเทศคู่สัญญาด้วย

อย่างไรก็ดี ในการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลนั้น กรณีที่ประเทศคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดตรวจพบความผิดพลาดในการส่งข้อมูลของสถาบันการเงิน หน่วยงานกลางมีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภายในเพื่อบังคับให้สถาบันการเงินรายดังกล่าวแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องภายใน 18 เดือน ซึ่งหากสถาบันการเงินรายดังกล่าวยังไม่สามารถดำเนินการแก้ไขข้อมูลได้ภายในกำหนดเวลา สถาบันการเงินนั้นจะถูกจัดอยู่ในกลุ่ม Non-Compliance (สถาบันการเงินที่ไม่ปฏิบัติตาม FATCA) โดยจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ

(2.1.2) Non-Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1B) หรือรูปแบบการจัดส่งข้อมูลไม่ต่างตอบแทน คือ รูปแบบการจัดส่งข้อมูลให้สหรัฐฯ ฝ่ายเดียว กล่าวคือ ในทางปฏิบัติ Model 1B มีรายละเอียดในทางปฏิบัติไม่แตกต่างไปจาก Model 1A เว้นแต่ การจัดส่งข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญากับสหรัฐฯ จะเป็นผู้ส่งข้อมูลบัญชีทางการเงินของบุคคลสหรัฐฯ ให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ ฝ่ายเดียว โดยสหรัฐฯ ไม่มีหน้าที่ต้องจัดส่งข้อมูลทางบัญชีของบุคคลของประเทศคู่สัญญาตอบแทนกลับมา ดังนั้น การทำความตกลงในลักษณะไม่ต่างตอบแทนเช่นนี้ จึงไม่เป็นที่นิยมในการเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ โดยในปัจจุบันยังไม่พบประเทศที่เข้าทำความตกลงในรูปแบบ Model 1B กับสหรัฐฯ

(2.1.3) Model 2 Agreement (Model 2) คือ รูปแบบการจัดทำความตกลง FATCA ที่สหรัฐฯ ได้เพิ่มขึ้นมาใหม่ในปี พ.ศ. 2555 โดยรูปแบบ Model 2 นั้น หน่วยงานกลางไม่ต้องรับภาระหน้าที่ในการรวบรวมข้อมูลจากสถาบันการเงินเพื่อจัดส่งให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งสถาบันการเงินตามความตกลงนี้มีหน้าที่ทั้งลงทะเบียนและจัดส่งข้อมูลตรงให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งแบ่งเป็น 2 รูปแบบย่อย คือ

- Model 2 IGA, Pre-Existing TIEAs or DTA เป็นรูปแบบความตกลงการให้ข้อมูลฝ่ายเดียวของประเทศคู่สัญญาตามการร้องขอ หรือตามความต้องการของสหรัฐฯ โดยนำรูปแบบการรายงานข้อมูลตาม TIEAs DTA หรือ DTCs

- Model 2 IGA, No TIEAs or DTCs เป็นรูปแบบความตกลงการให้ข้อมูลฝ่ายเดียวของประเทศคู่สัญญาตามการร้องขอ หรือตามความต้องการของสหรัฐฯ ในกรณีที่ประเทศคู่สัญญาไม่ได้มีการทำ TIEAs DTA หรือ DTCs

อย่างไรก็ดี หากสหรัฐฯ ตรวจพบสถาบันการเงินที่ไม่ปฏิบัติตาม FATCA หรือ Non-Compliance สถาบันการเงินรายดังกล่าวต้องแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องภายใน 12 เดือน และในกรณีที่ตรวจพบบัญชีบุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ยินยอมให้เปิดเผยและจัดส่งข้อมูล (Non-Consenting US Account Holders) หน่วยงานกลางจะเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบและจัดส่งข้อมูลตามที่สรรพากรของสหรัฐฯ ร้องขอ

หรืออาจทำในลักษณะ Group Request (ร้องขอข้อมูลแบบหมู่) ก็ได้หากมีการตรวจพบหลายราย โดยจะต้องส่งข้อมูลดังกล่าวให้สรรพากรของสหรัฐฯ ภายใน 6 เดือน

ในกรณีที่รัฐไม่ได้เข้าร่วมทำความตกลง สถาบันการเงินเองสามารถเข้าทำความตกลงกับสหรัฐฯ ได้โดยตรง ซึ่งการปฏิบัติตามความตกลง FATCA ทั้งหมดจะต้องเป็นไปตามข้อกำหนดและเงื่อนไขของกฎหมายภายในของสหรัฐฯ

อย่างไรก็ตาม เมื่อความตกลงระหว่างประเทศ หรืออนุสัญญาและกฎหมายภายในของสหรัฐฯ ต่างก็มีผลใช้บังคับในระดับศักดิ์กฎหมายเทียบเท่ากัน ดังนั้น การพิจารณาหากเนื้อหาในอนุสัญญาแตกต่างหรือขัดแย้งกับกฎหมายภายในจะใช้บทบัญญัติใดบังคับกับกรณีนั้น สหรัฐฯ มีการวางหลักเรื่องลำดับศักดิ์ของกฎหมายภายในและอนุสัญญาไว้ในคดี Whitney v. Robertson ซึ่งศาลฎีกาวางหลักว่า กฎหมายภายในของสหรัฐฯ และอนุสัญญานั้นมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเท่าเทียมกัน หากเกิดความขัดแย้งกันในเชิงเนื้อหาหรือถ้อยคำระหว่างกฎหมายภายในและอนุสัญญา ให้ถือว่ากฎหมายหรืออนุสัญญาที่มีผลบังคับใช้ในภายหลังมีศักดิ์ของกฎหมายสูงกว่า ซึ่งเป็นไปตามหลักการ Later-in-Time Principal หรือหลักการที่ให้พิจารณาจากบทบัญญัติหรือข้อความในอนุสัญญาที่มีผลใช้บังคับล่าสุด ซึ่งหลักการนี้นอกจากปรากฏอยู่ในคำพิพากษาของศาลฎีกาสหรัฐฯ แล้ว ยังบัญญัติรับรองไว้ในประมวลกฎหมายรัษฎากรสหรัฐฯ มาตรา IRC 7852(d)(1) เช่นกัน

ดังนั้น แม้กฎหมาย FATCA จะมีหลักการขัดแย้งกับหลักการใน DTA ที่สหรัฐฯ ได้ทำความตกลงไว้ก่อนหน้านี้ (การลดอัตราจัดเก็บ) แต่ตามหลักการให้พิจารณาจากบทบัญญัติหรือข้อความในอนุสัญญาที่มีผลใช้บังคับล่าสุด กฎหมาย FATCA ย่อมมีศักดิ์ที่สูงกว่า และสามารถบังคับใช้ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

3.2.3 สหภาพยุโรป

หลังจากประกาศหลักการเพื่อส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีแบบอัตโนมัติระหว่างประเทศ โดย OECD หรือ Single Global Standard for the Automatic Exchange of Information ในปี พ.ศ. 2557 สหภาพยุโรปได้ให้การยอมรับในหลักการดังกล่าวเป็นอย่างดี กล่าวคือ หลังจากการประกาศนโยบายส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของ OECD สภาด้านเศรษฐกิจและการเงินของสหภาพยุโรป หรือ Economic and Financial Affairs Council of the European Union (ECOFIN)¹⁰⁹ ได้จัดให้มีการประชุมรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศสมาชิกเพื่อทบทวนหลักการของกฎเกณฑ์ในเรื่องความร่วมมือของหน่วยงานภาครัฐของกลุ่มประเทศสมาชิก (Directive on Administrative Cooperation) เพื่อรองรับการดำเนินงานในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีตามแนวทางของ OECD

¹⁰⁹ สมาชิกของสภาด้านเศรษฐกิจและการเงินของยุโรปประกอบไปด้วยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป

ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 ECOFIN ได้เสนอให้มีการจัดทำแนวทางกฎหมายเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีในภูมิภาค¹¹⁰ หรือ Directive on Automatic Exchange to Tax Ruling ซึ่งหลักการตามกฎหมายฉบับดังกล่าวได้วางแนวทางการร่วมมือระหว่างประเทศสมาชิก โดยเน้นให้มีการตรวจสอบข้อมูลทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการค้า การให้บริการ การลงทุนระหว่างประเทศ และการพัฒนาหลักการเรื่องการกำหนดราคาโอนร่วมกัน (Advance Pricing Arrangement) กฎหมายฉบับดังกล่าวไม่เพียงแต่กำหนดแนวทางพื้นฐานในการรับส่งข้อมูลระหว่างประเทศ แต่ยังกำหนดไปถึงรายละเอียดปลีกย่อยในการจัดการข้อมูล เช่น การให้ประเทศสมาชิกผู้เป็นฝ่ายรับข้อมูลสามารถขอข้อมูลเพิ่มเติมได้ในกรณีที่เหมาะสม เพื่อเป็นการเสริมสร้างความโปร่งใสของระบบภาษีอากรในภูมิภาค

เพื่อเป็นการประกันว่าประเทศสมาชิกจะมีแนวทางในการปฏิบัติที่สอดคล้องเพื่อประโยชน์ในการหลอมรวมระบบภาษีที่ตีร่วมกัน (Tax Harmonization)¹¹¹ ECOFIN ได้เสนอให้หน่วยงานจัดเก็บของประเทศสมาชิกศึกษาหาแนวทางร่วมกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศภายในภูมิภาค ในการนี้ ECOFIN ได้กำหนดให้ประเทศสมาชิกร่วมรับหลักการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี โดยการออกกฎหมายหรือระเบียบภายในเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่จะมีขึ้นในระดับภูมิภาค ซึ่งมีการกำหนดแผนงานให้กับประเทศสมาชิกระบุการให้แล้วเสร็จภายในปี พ.ศ. 2560

ในรายละเอียด ECOFIN ได้เสนอให้มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์และกฎหมายหลายฉบับเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีและส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี ได้แก่ หลักเกณฑ์ว่าด้วยการป้องกันการถ่ายโอนกำไรและการกัดกร่อนฐานภาษี (Anti-base Erosion and Profit Shifting: BEPS) หลักการว่าด้วยการส่งเสริมให้มีกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการปรับฐานการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล หลักการทั่วไปว่าด้วยเรื่องการจัดทำงบการเงินรวมของนิติบุคคล (Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) Directive) และการปรับปรุง Code of Conduct and the Code of Conduct Group เพื่อรองรับการเปลี่ยนแปลงของระบบภาษีอากรในอนาคต¹¹²

ล่าสุดในเดือนมกราคม พ.ศ. 2559 คณะกรรมาธิการยุโรปได้เสนอกรอบความร่วมมือว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance Package) ต่อคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งข้อเสนอดังกล่าวมีองค์ประกอบหลักเป็นร่างกฎระเบียบเพื่อบังคับใช้กับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปและมาตรการสำหรับใช้กับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก ซึ่งหากพิจารณาในข้อเสนอดังกล่าวของ Anti-tax Avoidance Package พบว่า เป็นการพัฒนาหลักกฎหมายจากรายงานฉบับล่าสุดของโครงการ BEPS ของที่ประชุมสุดยอดผู้นำ G20 และ OECD ซึ่งที่ประชุมสุดยอดผู้นำ G20 ได้ให้การรับรองเมื่อเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2558

¹¹⁰ www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-cross-broder-tax-ruling/ ข้อมูล ณ วันที่ 20 เมษายน 2559

¹¹¹ สหภาพยุโรปได้มีความพยายามผลักดันให้เกิดการจัดการด้านโครงสร้างภาษีอากรของประเทศสมาชิกให้มีรูปแบบเดียวกัน (Tax Harmonization) เพื่อประโยชน์ในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในภูมิภาค

¹¹² www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-corporate-taxation/ ข้อมูล ณ วันที่ 20 เมษายน 2559

ได้มีการจัดทำร่างระเบียบเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance Directive) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการนำแนวทางของ OECD มาอนุวัติเป็นกรอบกฎหมายในระดับสหภาพร่วมกัน เนื่องจากในปัจจุบันมีประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป 7 ประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก OECD ทำให้บริษัทข้ามชาติสามารถใช้ประโยชน์จากความแตกต่างของการอนุวัติการมาตรการ BEPS โดยไม่มีพันธกรณีที่จะต้องปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวของ OECD

นอกจากนี้ Anti-tax Avoidance Package ยังได้วางแนวทางในการต่อต้านการเลี่ยงภาษีกับประเทศนอกสหภาพยุโรป กล่าวคือ คณะกรรมาธิการยุโรปได้เสนอหลักการการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพโดยไม่คำนึงว่าประเทศนั้นจะอยู่ในสหภาพยุโรปหรือไม่ (Communication on an External Strategy for Effective Taxation) ซึ่งข้อเสนอดังกล่าวได้ยื่นต่อรัฐสภายุโรปและคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปเพื่อให้มีการจัดทำแผนยุทธศาสตร์ในการใช้มาตรการต่าง ๆ สำหรับสร้างความโปร่งใสและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และต่อต้านการแข่งขันด้านภาษีระหว่างประเทศสมาชิกกับประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิก ทั้งนี้ ข้อเสนอดังกล่าวได้เสนอให้สหภาพยุโรปจัดทำรายชื่อประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกและไม่ให้ความร่วมมือในการสร้างมาตรฐานการกำกับภาษี รวมถึงเสนอให้มีการสร้างมาตรการตอบโต้ประเทศดังกล่าวด้วย

ในการนี้ เพื่อให้เกิดความโปร่งใสที่แท้จริงของระบบภาษีในภูมิภาค คณะกรรมาธิการยุโรปได้เสนอให้มีการทบทวนหลักการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีแบบอัตโนมัติเพื่อนำมาใช้ในสหภาพยุโรป (Directive on Mandatory Automatic Exchange of Information in the Field of Taxation) ซึ่งหลักการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนี้นี้เป็นเครื่องมือหนึ่งที่คณะกรรมาธิการฯ ได้ระบุไว้ในรายงานอย่างชัดเจนว่าจะเป็นกลไกสำคัญในการลดปัญหาการเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีในสหภาพยุโรปได้¹¹³ ในทางปฏิบัติ คณะกรรมาธิการฯ เสนอให้มีการปรับปรุงกฎหมายเพื่อให้ประเทศสมาชิกสามารถตรวจสอบช่องทางทางการเงินของภาคธุรกิจได้ง่ายขึ้น เช่น กำหนดให้บริษัทข้ามชาติ (Multinational Enterprise: MNE) ที่ทำธุรกรรมระหว่างกันหรือที่อยู่ในเครือธุรกิจเดียวกันมีหน้าที่รายงานและจัดส่งข้อมูลเงินได้และการจ่ายภาษีอากรในประเทศต่าง ๆ ของบริษัท กล่าวคือ ร่างกฎหมายกำหนดให้บริษัทมีหน้าที่จัดทำข้อมูลรายปีเพื่อจัดส่งให้กับเจ้าหน้าที่ (Tax Authority) ในแต่ละประเทศที่มีการประกอบการหรือมีการดำเนินธุรกิจตามการคำปกติของบริษัท ซึ่งกฎหมายระบุให้บริษัทมีหน้าที่ต้องแจกแจงรายละเอียดของเงินได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศ เช่น เงินได้ที่แท้จริงก่อนหักจ่ายภาษี อัตราภาษีที่จ่ายให้กับแต่ละประเทศ รวมถึงจำนวนลูกจ้างที่บริษัทได้ว่าจ้างหรือจัดให้มีเพื่อดำเนินงานในแต่ละประเทศ¹¹⁴

อย่างไรก็ตาม ร่างกฎหมายว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนับดังกล่าวยังมีได้กำหนดให้บริษัทในเครือเดียวกันรวมงบส่วนของการลงทุนผ่านกองทุน (Investment Funds) หรือในรูปแบบ Portfolio

¹¹³ EY Global Tax Alert, **EU Council reaches political agreement on the automatic exchange of information on tax rulings**, 6 October 2015.

¹¹⁴ www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-business-taxation/ ข้อมูล ณ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2559

เข้าด้วยกัน ดังนั้น การลงทุนผ่านกองทุนต่าง ๆ ของบริษัทข้ามชาติ ไม่ว่าจะเป็กองทุนรวมที่ลงทุนในประเทศหรือต่างประเทศ จึงยังไม่อยู่ภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ของร่างกฎหมายฉบับนี้

ปัจจุบันความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสหภาพยุโรปได้มีการดำเนินการและพัฒนาหลักการร่วมกันอย่างต่อเนื่องเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้ภายในปี พ.ศ. 2560 ดังนั้น ประเด็นเรื่องกฎหมายและรูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสหภาพยุโรปจึงเป็นประเด็นสำคัญที่อาจส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการและอาจเป็นการปฏิรูปแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรครั้งใหญ่ของหน่วยงานจัดเก็บในภูมิภาคยุโรป

3.3 แนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามกฎหมายไทย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร และตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 กำหนดให้บุคคลทุกคนที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนที่ประมวลรัษฎากรกำหนด จะต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งเงินได้พึงประเมินของบุคคลและข้อความอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการเสียภาษี หรือที่เรียกว่า “ข้อมูลทางภาษีอากร” ที่กรมสรรพากรได้รับ ถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษีแต่ละรายที่กฎหมายจะต้องให้ความคุ้มครอง¹¹⁵ โดยถือว่าข้อมูลดังกล่าวเป็นความลับของบุคคลผู้เสียภาษีนั้น

ในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลนั้น พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ถือเป็นกฎหมายไทยฉบับแรกที่บัญญัติให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลไว้เป็นการเฉพาะ โดยมาตรา 21 ให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลของบุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติไทยไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และบุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติต่างด้าวที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย¹¹⁶ ทั้งนี้ มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดนิยามของคำว่า “ข้อมูลข่าวสาร” “ข้อมูลข่าวสารของราชการ” และ “ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล” ไว้ดังนี้

1) “ข้อมูลข่าวสาร” หมายความว่า สิ่งสื่อความหมายให้รู้เรื่องราวข้อเท็จจริง ข้อมูลหรือสิ่งใด ๆ ไม่ว่าการสื่อความหมายนั้นจะทำได้โดยสภาพของสิ่งนั้นเอง หรือโดยผ่านวิธีการใด ๆ และไม่ว่าจะได้

¹¹⁵ ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันต่างบัญญัติให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว เกียรติยศ ชื่อเสียง ตลอดจนความเป็นอยู่ส่วนตัว การกล่าวหรือไขข่าวแพร่หลายซึ่งข้อความหรือภาพไม่ว่าด้วยวิธีใดไปยังสาธารณชน อันเป็นการละเมิดหรือกระทบถึงสิทธิของบุคคลในครอบครัว เกียรติยศ ชื่อเสียง หรือความเป็นอยู่ส่วนตัวจะกระทำได้ เว้นแต่กรณีที่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณะบุคคลย่อมมีสิทธิได้รับความคุ้มครองจากการแสวงประโยชน์โดยมิชอบจากข้อมูลส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

¹¹⁶ มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งหมวดนี้ บุคคล หมายความว่า บุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติไทย และบุคคลที่ไม่มีสัญชาติไทยแต่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย”

จัดทำไว้ในรูปของเอกสาร แฟ้ม รายงาน หนังสือ แผนผัง แผนที่ ภาพวาด ภาพถ่าย ฟิล์ม การบันทึกภาพ หรือเสียง การบันทึกด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือวิธีอื่นใดที่ทำให้สิ่งที่บันทึกไว้ปรากฏได้

2) “ข้อมูลข่าวสารของราชการ” หมายความว่า ข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในความครอบครอง หรือควบคุมดูแลของหน่วยงานรัฐ ไม่ว่าจะเป็ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการดำเนินงานของรัฐหรือข้อมูล ข่าวสารเกี่ยวกับเอกชน

3) “ข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคล” หมายความว่า ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น การศึกษา ฐานะ การเงิน ประวัติสุขภาพ ประวัติอาชญากรรม หรือประวัติการทำงาน บรรดาที่มีชื่อเสียง ผู้ขึ้นหรือมีเลขหมาย รหัส หรือ สิ่ง บอกลักษณะอื่นที่ทำให้รู้ตัวผู้ขึ้นได้ เช่น ลายพิมพ์นิ้วมือ แผ่นบันทึก ลักษณะเสียงของคนหรือรูปถ่าย และให้หมายความรวมถึงข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของ ผู้ที่ถึงแก่กรรมแล้วด้วย

ข้อมูลทางภาษีอากรที่กรมสรรพากร ได้รับถือเป็นข้อมูลข่าวสารของราชการและเป็นข้อมูลข่าวสาร ส่วนบุคคลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เนื่องจากเป็นสิ่งที่สื่อความหมาย ให้รู้เรื่องราวข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น ฐานะ การเงิน ครอบครัว สุขภาพ การทำงาน ฯลฯ ซึ่งตามมาตรา 15 วรรคหนึ่ง (5) และ (6) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว¹¹⁷ กำหนดคุ้มครองไม่ให้เปิดเผย เนื่องจากการเปิดเผยจะเป็นการรุกรานสิทธิส่วนบุคคลโดยไม่สมควร¹¹⁸

อย่างไรก็ตาม ในการเปิดเผยข้อมูลทางภาษีอากรของกรมสรรพากรนั้น ประเทศไทยไม่มีกฎหมาย อนุญาตให้กรมสรรพากรเปิดเผยข้อมูลทางภาษีอากรของผู้เสียภาษีเอาไว้โดยตรง มีเพียงสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (DTA) ที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ กำหนดในเรื่อง การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรไว้ นอกจากนี้ ประเทศไทยและประเทศต่าง ๆ ในกลุ่มภูมิภาคเอเชีย แปซิฟิกต่างก็มีแนวโน้มที่จะแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกันมากยิ่งขึ้น เห็นได้จากมีการประชุมหารือ

¹¹⁷ มาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2540 บัญญัติว่า

“ข้อมูลข่าวสารของราชการที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อาจมีคำสั่งมิให้เปิดเผยก็ได้ โดยคำนึงถึงการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายของหน่วยงานของรัฐ ประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์ของเอกชนที่เกี่ยวข้องประกอบกัน

...

(5) รายงานการแพทย์หรือข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลซึ่งการเปิดเผยจะเป็นการรุกรานสิทธิส่วนบุคคล โดยไม่สมควร

(6) ข้อมูลข่าวสารของราชการที่มีกฎหมายคุ้มครองมิให้เปิดเผย หรือข้อมูลข่าวสารที่มีผู้ให้มาโดยไม่ประสงค์ ให้ทางราชการนำไปเปิดเผยต่อผู้อื่น

...”

¹¹⁸ www.oic.go.th/km/contents/pdf/book_open1.pdf แนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร ในประเด็นเปิดเผยและไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารของราชการตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 (แยกตามกรณีคำวินิจฉัยที่สำคัญ) ประจำปี พ.ศ. 2552 คำวินิจฉัยที่ สค 71/2552

และแลกเปลี่ยนประสบการณ์กันในกลุ่มประเทศภูมิภาคเอเชียแปซิฟิกเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี การจัดเก็บภาษีจากรูกระบบ และประสิทธิภาพในการบริหารเร่งรัด หนี้ภาษีอากรค้าง¹¹⁹ อีกทั้งในปัจจุบันประเทศไทยยังได้ดำเนินการจัดทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีในลักษณะต่างตอบแทนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีระหว่างกันอีกด้วย

ในการบังคับใช้ความตกลงระหว่างประเทศนั้น หากประเทศไทยไปทำความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยน ข้อมูลทางภาษีกับประเทศอื่น ๆ ดังเช่นกฎหมาย FATCA ก็จะต้องดำเนินการเสนอกฎหมายเพื่ออนุมัติการ ตามความตกลงดังกล่าว โดยขั้นตอนในการเสนอกฎหมายก็เป็นขั้นตอนเดียวกับการเสนอกฎหมายทั่วไป กล่าวคือ เมื่อคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการแล้ว ก็จะส่งร่างกฎหมายเข้าสู่การพิจารณาของสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา และเมื่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเสร็จก็จะส่งร่างกฎหมาย ที่ได้พิจารณาแล้วเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อให้ความเห็นชอบอีกครั้ง ก่อนเสนอเข้าสู่ชั้นพิจารณาของ สภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาต่อไป¹²⁰ จากนั้นจึงทูลเกล้าฯ ถวายพระมหากษัตริย์เพื่อลงพระปรมาภิไธย และประกาศในราชกิจจานุเบกษาบังคับใช้เป็นกฎหมายต่อไป

3.3.1 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ¹²¹ ทางภาษีอากรตาม DTA

DTA ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ออกกับรัฐบาลต่างประเทศ¹²² เป็นสนธิสัญญาทางภาษี แบบทวิภาคี (Bilateral Treaties) มีคู่สัญญาสองฝ่าย เป็นการลงนามระหว่างประเทศไทยและประเทศ คู่สัญญาต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาหรือขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศที่ บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว อาจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในต่างประเทศจากเงินได้ก่อนเดียวกันนั้นอีก นอกจากนี้ ยังมีวัตถุประสงค์ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยบทบัญญัติใน DTA ที่ประเทศไทยลงนามกับประเทศ คู่สัญญาต่าง ๆ ได้กำหนดให้ประเทศคู่สัญญาทั้งสองต้องให้ความร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ตามที่กำหนด เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญาทั้งสอง ตลอดจนวางแนวทางในการแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีในบางกรณี เช่น ปัญหากรณีการตั้งราคาระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกันที่แตกต่างจาก

¹¹⁹ <http://www.rd.go.th/publish/48890.0.html> ประมวลกฎหมายการประชุมประจำปีของหน่วยบริหารจัดการเก็บภาษี ในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก ข้อมูล ณ วันที่ 3 มีนาคม 2559

¹²⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2557 กำหนดให้สภานิติบัญญัติแห่งชาติเป็นผู้พิจารณาให้ความเห็นชอบร่างกฎหมายแทนสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา

¹²¹ ประเทศไทยใช้คำว่า “ข้อสนเทศ” ใน DTA แทนคำว่า “ข้อมูล”

¹²² มาตรา 3(2) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดเปิดช่องให้ออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การ ระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือ ตามสัญญา หรือตามหลักกติกาสัญญาที่ต่อกันกับนานาประเทศ เพื่อยกเว้นบรรดาพระราชกฤษฎีกาประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บ ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งต่อมาได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 กำหนดยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้ออกกับรัฐบาลต่างประเทศ

ราคากลางโดยไม่มีเหตุอันสมควร เป็นต้น

ประเทศไทยได้มีการจัดทำ DTA กับประเทศต่าง ๆ ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2511 เรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน รวมทั้งสิ้น 60 ประเทศ (60 ฉบับ) โดยได้กำหนดเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรเอาไว้ใน ข้อบทใดข้อบทหนึ่งใน DTA ทุกฉบับที่ประเทศไทยทำขึ้นกับประเทศต่าง ๆ ดังตารางที่ 3 ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

ตารางที่ 3 รายชื่อประเทศคู่สัญญา DTA กับประเทศไทย

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
1. สาธารณรัฐ เยอรมนี (4 ธันวาคม 2511)	<p><u>ข้อบท 25</u></p> <p>1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแลกเปลี่ยนข้อสนเทศเช่นว่าที่จำเป็นแก่การปฏิบัติการตามความตกลงนี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ นอกเหนือจากผู้เกี่ยวข้องกับการประเมิน รวมทั้งการวินิจฉัยทางศาล หรือการเก็บภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่งให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยไม่ขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติด้านบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดทำได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรมการพาณิชย์หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย</p>
2. สาธารณรัฐ ฝรั่งเศส (29 สิงหาคม 2518)	<p><u>ข้อบท 25</u></p> <p>1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแลกเปลี่ยนข้อสนเทศเช่นว่าที่จำเป็นแก่การปฏิบัติการตามความตกลงนี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ นอกเหนือจากผู้เกี่ยวข้องกับการประเมิน รวมทั้งการวินิจฉัยทางศาล หรือการเก็บภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่งให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยไม่ขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติด้านบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร ตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญาหรือนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผย จะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย</p>
<p>3. สาธารณรัฐ สิงคโปร์ (20 เมษายน 2519)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ อันจำเป็นแก่การปฏิบัติการตามอนุสัญญานี้และตามกฎหมายภายในของ รัฐผู้ทำสัญญาเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้เท่าที่ภาษีอากร ตามกฎหมายนั้นเป็นไปตามอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้น ให้ถือว่าเป็นความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ใด ๆ นอกจาก ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากรที่อยู่ในบังคับแห่งอนุสัญญานี้</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพัน บังคับรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งรัฐใดให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการด้านบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติด้านบริหาร ของรัฐผู้ทำสัญญาหรือนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร โดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญาหรือนั้น หรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งหากเปิดเผย จะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน</p>
<p>4. สหราชอาณาจักร (20 พฤศจิกายน 2524)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ อันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรืออันจำเป็นแก่การป้องกันการ เลี่ยงภาษีอากรหรือการบริหารกฎหมายท้องถิ่นของรัฐผู้สัญญาในส่วนที่ เกี่ยวกับภาษีอากรในขอบข่ายแห่งอนุสัญญานี้เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้น สอดคล้องกับอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่แลกเปลี่ยนกันนั้นให้ถือว่าเป็น ความลับและมีให้เปิดเผยแก่บุคคลใดนอกจากบุคคล (รวมทั้งศาล และองค์กรทางบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการเก็บภาษีอากร หรือการฟ้องร้องหรือการพิจารณาความอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับ แห่งอนุสัญญานี้</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความของบทบัญญัติของวรรค 1 ของข้อนี้</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารที่มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด</p> <p>(ข) ให้รายละเอียดอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร ตามปกติของรัฐผู้ทำสัญญานั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางธุรกิจการค้า อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้าหรือข้อสนเทศซึ่งหากเปิดเผยก็จะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย</p>
<p>5. แคนาดา (16 กรกฎาคม 2528)</p>	<p><u>ข้อบท 25 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ อันจำเป็นแก่การปฏิบัติการตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ หรือของกฎหมาย ภายในของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐเกี่ยวกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ เท่าที่การเก็บภาษีตามกฎหมายนั้น ไม่ขัดกับอนุสัญญา การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ จะไม่ถูกจำกัดโดยข้อ 1 ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้รับโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง จะถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายใน ของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาล และองค์กรฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บ การบังคับ ในส่วนที่เกี่ยวกับหรือการวินิจฉัยคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่อยู่ใน ขอบข่ายของอนุสัญญานี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะใช้ข้อสนเทศนั้น เพียงเพื่อจุดประสงค์เช่นว่านั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผย ข้อสนเทศในกระบวนการพิจารณาในศาล โดยเปิดเผย หรือคำวินิจฉัยของศาล</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความบทบัญญัติของวรรค 1 เป็น การตั้งข้อผูกพันบังคับรัฐผู้ทำสัญญาให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติ ทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร โดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์ หรือความลับทางวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดี</p>
<p>6. สาธารณรัฐ</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
<p>ประชาชนจีน (29 ธันวาคม 2529)</p>	<p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติการตามบทบัญญัติของความตกลงนี้ หรือข้อสนเทศในเรื่องกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดกันกับความตกลงนี้ ข้อสนเทศใดที่ได้รับ โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์การฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บ การบังคับ หรือการดำเนินคดีในส่วนที่เกี่ยวข้อง หรือการชี้ขาดคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของความตกลงนี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะใช้ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อสนเทศในกระบวนการพิจารณาในศาลที่เปิดเผยหรือในคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้ตีความบทบัญญัติของวรรค 1 ให้เป็นการตั้งข้อผูกพันให้รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใด</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายและวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรืออีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมาย หรือตามทางการบริหารโดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรืออีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งหากเปิดเผยจะเป็นการขัดกับความสงบเรียบร้อยของสาธารณชน</p>
<p>7. ญี่ปุ่น (30 สิงหาคม 2533)</p>	<p><u>ข้อบท 24</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐอาจแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ เช่นว่านั้นเท่าที่จะหาได้ ภายใต้กฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องในวิถิทางแห่งการบริหารตามปกติอันเป็นสิ่งจำเป็นแก่การปฏิบัติตาม บทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้ เพื่อป้องกันการฉ้อโกงหรือการบริหารแห่งบทบัญญัติที่กำหนดไว้ซึ่งคัดค้านต่อการเลี่ยงภาษีในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเหล่านั้น ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้แลกเปลี่ยนกันนั้นจะถือเป็นความลับและจะไม่เปิดเผยแก่บุคคลใด ๆ นอกเหนือจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรวมถึงศาลซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมิน และการจัดเก็บภาษีหรือการวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมิน และการจัดเก็บภาษีนั้น</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม บทบัญญัติของวรรค 1 จะไม่ถูกแปลความเป็น</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>การตั้งข้อผูกพันบังคับแก่รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง</p> <p>(ก) ให้ดำเนินมาตรการทางการบริหารโดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามวิถีทางการบริหารโดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมใด ๆ หรือความลับทางวิชาชีพ หรือ กรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งการเปิดเผยนั้นจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดี</p>
<p>8. สหรัฐฯ (15 ธันวาคม 2540)</p>	<p><u>ข้อบท 28 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติของความตกลงนี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ ตราบเท่าที่การเก็บภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดกันกับอนุสัญญา</p> <p>การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศจะไม่ถูกจำกัดโดยข้อ 1 (ขอบข่ายด้านบุคคล) ข้อสนเทศใดที่ได้รับ โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์การฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บหรือการบริหาร การบังคับ หรือการดำเนินคดี หรือการชี้ขาดคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่เช่นนั้นจะใช้ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อสนเทศในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลหรือในคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล</p> <p>2. ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม มิให้แปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันให้รัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งรัฐใดต้อง</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมาย และวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารโดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือ วิชาชีพหรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศซึ่งการเปิดเผย</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>จะเป็นการขัดกับนโยบายสาธารณะ (ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของสาธารณชน)</p> <p>3. ภายใต้บทบัญญัติของวรรค 2 ของข้อ 31 (การเลิกใช้) ถ้ารัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งร้องขอข้อมูลตามข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะจัดหาข้อมูลซึ่งเกี่ยวข้องกับคำขอในวิธีการและเนื้อหาเดียวกันเสมือนหนึ่งว่าภายในรัฐที่ผู้กล่าวถึงรัฐแรกเป็นภาษีของรัฐอีกรัฐหนึ่ง และจัดเก็บโดยรัฐอีกรัฐหนึ่ง การบังคับใช้ของวรรคนี้ จะถูกระงับไว้จนถึงเวลาที่รัฐบาลของประเทศสหรัฐได้รับเอกสารทางทูลจากรัฐบาลของประเทศไทยซึ่งบ่งชี้ว่าประเทศไทยได้เตรียมการและสามารถปฏิบัติตามบทบัญญัติของวรรคนี้ได้</p> <p>4. เพื่อความมุ่งประสงค์ของข้อนี้ อนุสัญญาจะใช้บังคับภาษีทุกประเภท แม้จะมีบทบัญญัติของข้อ 2 (ข้อยกเว้นด้านภาษี)</p> <p>(1) ในกรณีของประเทศสหรัฐ ภายใต้ประมวลรัษฎากรภายในประเทศ (Internal Revenue Code) และ</p> <p>(2) ในกรณีของประเทศไทย ภายใต้ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้ปิโตรเลียม</p>
<p>9. นิวซีแลนด์ (14 ธันวาคม 2541)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามความตกลงนี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งความตกลงนี้มีผลใช้บังคับเท่าที่การเก็บภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดกับความตกลงนี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้รับโดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งจะถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกับข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์กรทางบริหาร) ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร การบังคับ หรือการฟ้องร้องหรือการชี้ขาดอุทธรณ์ในเรื่องภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับแห่งความตกลงนี้และจะให้ใช้เพื่อความมุ่งประสงค์ดังกล่าวเท่านั้น ซึ่งจะสามารถเปิดเผยข้อมูลในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาล หรือในคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยขัดกับกฎหมายหรือวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>โดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรมหรือความลับทางวิชาชีพ กรรมวิธีทางการค้า หรือให้ข้อสนเทศ ซึ่งการเปิดเผยจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อย</p>
<p>10. สาธารณรัฐ เกาหลี (20 มิถุนายน 2550)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ อันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐซึ่งเกี่ยวกับภาษีที่ครอบคลุมโดยอนุสัญญาตราบเท่าที่ ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดต่ออนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใดซึ่งได้รับ โดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ได้รับ ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์กรฝ่ายบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินหรือการจัดเก็บ การบังคับใช้หรือการดำเนินคดีหรือการชี้ขาดคำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับ ภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ บุคคลหรือเจ้าหน้าที่เช่นว่านั้นจะใช้ ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าว อาจเปิดเผยข้อสนเทศในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลหรือในคำวินิจฉัย ชี้ขาดของศาล</p> <p>2. ไม่ว่ากรณีใดก็ตาม มิให้แปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับทั้งสองรัฐให้ต้อง</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมาย และวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร โดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งหรือรับผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งการเปิดเผย ดังกล่าวจะเป็นการขัดกับนโยบายสาธารณะ</p>
<p>11. สาธารณรัฐ ทาจิกิสถาน (23 ธันวาคม 2556)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็น แก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้ เท่าที่ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดกันกับอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใดซึ่ง แลกเปลี่ยน โดยรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับ</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>ข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์การบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับ การประเมิน หรือการจัดเก็บ การบังคับหรือการดำเนินคดี หรือการชี้ขาด คำอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญานี้</p> <p>บุคคลหรือเจ้าหน้าที่เช่นนั้น จะใช้ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจเปิดเผยข้อสนเทศในการดำเนิน กระบวนการพิจารณาของศาลหรือในคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล</p> <p>2. ไม่ว่าในกรณีใดก็ตาม มิให้แปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับทั้งสองรัฐให้ต้อง</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมาย และวิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหาร โดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศ ซึ่งการเปิดเผย จะเป็นการขัดกับนโยบายสาธารณะ (ความสงบเรียบร้อยอันดีของสาธารณชน)</p>
<p>12. สาธารณรัฐ ไอร์แลนด์ (11 มีนาคม 2558)</p>	<p><u>ข้อบท 26 การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ</u></p> <p>1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ หรือของกฎหมายภายใน ของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐซึ่งเกี่ยวกับภาษีที่ครอบคลุมโดยอนุสัญญาตราบเท่าที่ ภาษีอากรตามกฎหมายนั้นไม่ขัดกับอนุสัญญานี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้รับ โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกันกับข้อสนเทศที่ได้รับ ภายใต้กฎหมายภายในของรัฐนั้น และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและองค์การบริหาร) ซึ่งเกี่ยวข้องกับ การประเมินหรือการจัดเก็บ การบังคับใช้ หรือการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้อง หรือการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนที่ เกี่ยวข้องกับภาษีที่จัดเก็บ โดยรัฐนั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่เช่นนั้นจะใช้ ข้อสนเทศนั้นเพียงเพื่อความมุ่งประสงค์นั้นเท่านั้น บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ดังกล่าว อาจเปิดเผยข้อสนเทศในกระบวนการพิจารณาในศาลหรือในการวินิจฉัยชี้ขาด ของศาล</p> <p>2. ไม่มีกรณีใดที่จะแปลความหมายบทบัญญัติของวรรค 1 เป็นการตั้งข้อผูกพัน บังคับรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้ต้อง</p> <p>(ก) ดำเนินมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมายและ</p>

ประเทศ	ข้อบทใน DTA
	<p>วิธีปฏิบัติทางการบริหารของรัฐผู้ทำสัญญาหรือนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ข) ให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารโดยปกติของรัฐผู้ทำสัญญาหรือนั้นหรือรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง</p> <p>(ค) ให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศใด ๆ ซึ่งการเปิดเผยดังกล่าวจะเป็นการขัดกับนโยบายสาธารณะ</p> <p>3. ถ้ารัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งขอข้อสนเทศซึ่งสอดคล้องกับข้อนี้ รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะต้องให้ข้อสนเทศที่คำร่อนั้นเกี่ยวข้องกับโดยใช้วิธีการเดียวกันเสมือนเป็นการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐอีกรัฐหนึ่งนั่นเอง ถึงแม้ว่ารัฐอีกรัฐหนึ่งนั้นจะไม่ต้องการข้อสนเทศเช่นว่านั้นในเวลานั้นก็ตาม</p>

ที่มา : www.rd.go.th

จากข้อบทการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศใน DTA ที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นไว้กับประเทศต่าง ๆ จะเห็นได้ว่า ถ้อยคำในข้อบทการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศใน DTA ทุกฉบับจะมีถ้อยคำคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ จะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาและเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยแลกเปลี่ยนข้อสนเทศที่จำเป็นแก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติใน DTA หรือบทบัญญัติของกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา โดยกฎหมายภายในของประเทศไทยเกี่ยวกับภาษีที่ครอบคลุมโดย DTA ก็คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ทั้งนี้ ข้อสนเทศใด ๆ ที่ได้รับโดยรัฐคู่สัญญาให้ถือว่าเป็นความลับเช่นเดียวกับข้อสนเทศที่ได้รับภายใต้กฎหมายภายในของประเทศไทย และจะเปิดเผยได้เฉพาะกับบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ รวมทั้งศาลและองค์การฝ่ายบริหารซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมิน หรือการจัดเก็บ การบังคับใช้ หรือการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้อง หรือการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐคู่สัญญาเท่านั้น การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศตาม DTA ไม่ถือเป็นการตั้งข้อผูกพันบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้องดำเนินการมาตรการทางการบริหาร โดยบิดเบือนไปจากกฎหมายและวิธีปฏิบัติทางการบริหารปกติของรัฐคู่สัญญาหรือของประเทศไทย หรือจะต้องให้ข้อสนเทศอันมีอาจจัดหาได้ตามกฎหมายหรือตามทางการบริหารโดยปกติของรัฐคู่สัญญาหรือของประเทศไทย หรือต้องให้ข้อสนเทศซึ่งจะเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือวิชาชีพ หรือกรรมวิธีทางการค้า หรือข้อสนเทศใด ๆ ซึ่งการเปิดเผยดังกล่าวจะเป็นการขัดกับนโยบายสาธารณะของรัฐคู่สัญญานั้น อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยทำขึ้นไว้กับสหรัฐฯ กำหนดเพิ่มเติมว่า ถ้าสหรัฐฯ ร้องขอข้อสนเทศตามข้อบทในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ประเทศไทยจะจัดหาข้อสนเทศซึ่งเกี่ยวข้องกับคำขอในวิธีการและเนื้อหาเดียวกันเสมือนหนึ่งว่าภาษีในสหรัฐฯ เป็นภาษีของประเทศไทย และจัดเก็บโดยประเทศไทย

3.3.2 การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตาม FATCA

กฎหมาย FATCA ของสหรัฐฯ มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรของบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ ในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่มักจะกระทำในรูปแบบธุรกรรมทางการเงินผ่านการเปิดบัญชีกับสถาบันการเงิน หรือ โอนเงินหรือผลกำไรออกนอกประเทศผ่านบริษัทผู้รับลงทุนหรือดูแลผลประโยชน์ทางการเงินประเภทต่าง ๆ ที่ตั้งอยู่นอกสหรัฐฯ โดยกำหนดให้บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องรายงานทรัพย์สินบางประเภทที่อยู่นอกสหรัฐฯ หากรวมกันมีมูลค่าเกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐฯ โดยทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนดนั้นให้หมายความรวมถึงบัญชีทางการเงินของสถาบันการเงินต่างประเทศด้วย หากทรัพย์สินนั้นไม่ได้อยู่ในรูปของบัญชีทางการเงินแต่อยู่ในความดูแลของสถาบันการเงินต่างประเทศก็ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินประเภทที่ต้องรายงานด้วย นอกจากนี้ ทรัพย์สินบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนดยังหมายความรวมถึงหุ้นที่ออกโดยบุคคลที่มีสัญชาติสหรัฐฯ และทรัพย์สินทางการเงินและการลงทุนทุกประเภทที่ได้มีการลงทุนหรือออกโดยสถาบันการเงินในต่างประเทศด้วย

สหรัฐฯ ได้มีการทำความตกลง FATCA กับประเทศต่าง ๆ รวมถึงประเทศไทยด้วย โดยปัจจุบันประเทศไทยได้อยู่ระหว่างการจัดทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ¹²³ เป็นความตกลงในรูปแบบ Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) คือ จะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของบุคคลของตนในลักษณะต่างตอบแทน มีการจัดตั้งหน่วยงานกลางเป็นผู้ดำเนินการในการรับและส่งข้อมูล ซึ่งส่วนใหญ่หน่วยงานกลางจะเป็นสรรพากรของแต่ละประเทศ

สำหรับรูปแบบของความตกลง FATCA นั้น ประกอบไปด้วย 3 ส่วนหลัก คือ

1) ส่วนสาระของสัญญาและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับความตกลง FATCA ตลอดจนขอบเขตของความร่วมมือในด้านภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา (Common Agreement) มีสาระสำคัญ ได้แก่

1.1) สถาบันการเงิน หมายถึง สถาบันผู้รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝากเงิน นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน หรือบริษัทประกันภัย

1.2) บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ หมายถึง บัญชี หรือสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดา นิติบุคคล (US Person) และกิจการ หรือบริษัทต่างชาติที่ถือหุ้นโดยบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ (US-Owned Foreign Company)

1.3) กำหนดข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกับสหรัฐฯ ได้แก่ ชื่อบัญชีของบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ ไม่ว่าจะถือครองโดยบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลสหรัฐฯ ที่อยู่ที่ใช้ในการเปิดบัญชี และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เลขที่บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ และยอดคงเหลือในบัญชี ทั้งนี้ ให้รวมไปถึงยอดรายรับและรายจ่าย นอกจากนี้ ในส่วนของสหรัฐฯ สถาบันการเงินก็ต้องรายงานข้อมูลดังกล่าวแก่ประเทศไทย

¹²³ คณะรัฐมนตรีได้ลงมติให้ความเห็นชอบในการลงนามร่างความตกลง FATCA เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2557 และสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้ให้ความเห็นชอบแล้ว เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2557 และปัจจุบันได้มีการลงนามในความตกลง FATCA แล้ว เมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2559

เป็นการต่างตอบแทนตามข้อตกลง โดยการจัดส่งข้อมูลข้างต้นนั้นสถาบันการเงินจะเป็นผู้จัดส่งให้กับผู้ประสานงานกลางของแต่ละประเทศเพื่อจัดส่งข้อมูลตามข้อตกลงดังกล่าวต่อไป

2) ส่วนขั้นตอนและวิธีการในการรายงานข้อมูล (Annex I) มีสาระสำคัญ ได้แก่

2.1) สถาบันการเงินต้องทำการตรวจสอบยอดเงินในบัญชีตามขั้นตอน Due Diligence ที่กฎหมายกำหนด โดยแบ่งประเภทของบัญชีไว้สามประเภท คือ บัญชีที่เปิดไว้แล้ว บัญชีที่เปิดใหม่ และบัญชีที่มีมูลค่าสูง ซึ่งรายละเอียดและขั้นตอน Due Diligence ของบัญชีแต่ละประเภท ได้ถูกกำหนดไว้แตกต่างกันตามประเภทของผู้ถือครอง (บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) และตามจำนวนยอดเงินในบัญชี เช่น กรณีธุรกิจประกันภัยให้พิจารณาจากมูลค่าของ Cash Value Insurance Contracts หรือ Annuity Contract ซึ่งต้องมีมูลค่าไม่ต่ำกว่า 250,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ แต่กรณีที่เป็นบัญชีเงินฝากทั่วไปของบุคคลธรรมดาที่เป็นบัญชีที่เปิดไว้แล้วต้องมียอดเงินไม่ต่ำกว่า 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี และหากเป็นบัญชีที่มีมูลค่าสูงซึ่งต้องมียอดเงินไม่ต่ำกว่า 1,000,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี สถาบันการเงินยังต้องทำการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

2.2) เมื่อสถาบันการเงินตรวจสอบพบบัญชีลักษณะดังกล่าว สถาบันการเงินต้องตรวจสอบหาจุดเกาะเกี่ยวว่าเป็นบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ หรือไม่ และสถาบันการเงินมีหน้าที่รายงานข้อมูลบัญชี (Due Diligence Procedure) ตามหลักเกณฑ์ของ FATCA สำหรับบัญชีที่มียอดเงินไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมาย FATCA กำหนด เจ้าของบัญชีจะต้องกรอกเอกสาร W-8 เพื่อพิสูจน์ตนเองว่ามีใช่บุคคลสัญชาติสหรัฐฯ ตามความตกลง FATCA

3) ส่วนที่กำหนดเกี่ยวกับข้อยกเว้นของสถาบันการเงินหรือผลิตภัณฑ์บางประเภท (Annex II) ได้แก่

3.1) สถาบันการเงินและกองทุนที่ได้รับยกเว้น (Exempt Beneficial Owner) เช่น หน่วยงานของรัฐ องค์กรระหว่างประเทศ ธนาคารกลาง กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพที่มีคุณสมบัติตามสนธิสัญญา กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงกว้าง กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงแคบ และกองทุนบำเหน็จบำนาญ

3.2) สถาบันการเงินที่ถือว่าปฏิบัติตาม FATCA แล้ว (Deemed-Compliant FI) ได้แก่ สถาบันการเงินขนาดเล็ก สถาบันการเงินที่มีฐานลูกค้าส่วนใหญ่ในประเทศ สถาบันการเงินท้องถิ่น สถาบันการเงินที่มีเฉพาะบัญชีที่มีมูลค่าต่ำ และบริษัทผู้ออกบัตรเครดิตที่เข้าหลักเกณฑ์

จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่านิยามคำว่า “สถาบันการเงิน” ตามกฎหมาย FATCA มีลักษณะของการดำเนินการรับฝากเงินเป็นทางการค้าปกติของธุรกิจหรือธุรกิจประเภทอื่นที่มีลักษณะการประกอบกิจการที่เกี่ยวกับการดูแลรับฝากเงิน ซึ่งมีความหมายกว้างกว่านิยามของสถาบันการเงินตามกฎหมายไทย เพราะความหมายได้ครอบคลุมถึงผู้ประกอบการในภาคการเงินทั้งหมด ได้แก่

1) สถาบันการเงินเอกชน ประกอบด้วย ธุรกิจธนาคารพาณิชย์และธุรกิจเงินทุนที่เป็นธุรกิจรับฝากเงินหรือรับเงินจากประชาชนที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถาม หรือเมื่อสิ้นระยะเวลาอันกำหนดไว้ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ที่เป็นการประกอบธุรกิจรับฝากเงินหรือรับเงินจากประชาชนที่จะจ่ายคืน

เมื่อสิ้นระยะเวลาอันกำหนดไว้ และนำเงินดังกล่าวไปใช้เพื่อการให้กู้ยืมเงิน โดยวิธีรับจำนองอสังหาริมทรัพย์ หรือรับซื้ออสังหาริมทรัพย์โดยวิธีขายฝาก

2) บริษัทหลักทรัพย์ โดยมีการประกอบธุรกิจหลักเกี่ยวกับการรับลงทุน หรือการลงทุนใหม่ การซื้อขายหลักทรัพย์ หรือประกอบการในลักษณะที่เกี่ยวข้องกับผลกำไรในอนาคต

3) บริษัทประกันภัยที่มีการประกอบธุรกิจหลักในลักษณะที่ให้ความคุ้มครองในรูปแบบมูลค่าเงินสด หรือมีการชดเชยใด ๆ ในรูปแบบเงินสด

4) สถาบันการเงินของรัฐหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้นที่ทำหน้าที่ให้บริการทางการเงิน ทั้งด้านการรับเงินฝากจากประชาชน การให้สินเชื่อ รวมถึงการค้าประกันสินเชื่อ โดยสถาบันการเงินของรัฐประกอบไปด้วย ธนาคารออมสิน ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ธนาคารเพื่อการส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย บรรษัทตลาดรองสินเชื่อที่อยู่อาศัย และบรรษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม

5) สถาบันการเงินระดับท้องถิ่น สถาบันการเงินที่มีบทบาทในระดับท้องถิ่นของไทยนั้น ได้แก่ สหกรณ์ เนื่องจากเกิดจากการรวมตัวกันของประชาชนในท้องถิ่นต่าง ๆ หรือในสายอาชีพต่าง ๆ เพื่อช่วยเหลือซึ่งกันและกันทางการเงินในลักษณะของสถาบันการเงินและสวัสดิการของสมาชิก

เมื่อเปรียบเทียบรูปแบบการดำเนินการของธุรกิจภาคการเงินของประเทศไทยกับการกำหนด ความหมายของสถาบันการเงินตามกฎหมาย FATCA และความตกลง FATCA แล้ว สามารถจัดกลุ่มของผู้ประกอบธุรกิจภาคการเงินของประเทศไทยให้เป็นที่ไปตามกรอบความตกลง FATCA ดังนี้

1) กลุ่มของสถาบันการเงินที่ต้องรายงานข้อมูล (Reporting Financial Institution) เป็นกลุ่มของสถาบันการเงินที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามความตกลง FATCA อย่างเคร่งครัด ได้แก่ ธนาคารพาณิชย์ บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทประกันภัยบางประเภท และธนาคารส่งออกและนำเข้าแห่งประเทศไทย ซึ่งสถาบันการเงินกลุ่มนี้มีหน้าที่ในการลงทะเบียนตามกฎหมาย FATCA และมีหน้าที่ตามความตกลง FATCA ในการตรวจสอบลูกค้าเก่า (Due Diligence) ปรับกระบวนการรับลูกค้าใหม่ รวมถึงการรายงานข้อมูลลูกค้าตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามความตกลง FATCA และจัดให้มีกระบวนการตรวจสอบลูกค้าอย่างต่อเนื่อง

2) กลุ่มของสถาบันการเงินที่ถือเสมือนว่าได้ทำตามความตกลง FATCA แล้ว (Deemed-Compliant Financial Institution) เป็นกลุ่มของสถาบันการเงินที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามความตกลง FATCA ในบางเรื่อง ได้แก่ ธนาคารออมสิน ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย ธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และสหกรณ์ ซึ่งสถาบันการเงินกลุ่มนี้มีหน้าที่ในการลงทะเบียนตามกฎหมาย FATCA และหากพบว่ามีลูกค้าเป็นบุคคลสัญชาติไทย ก็มีหน้าที่ตามความตกลง FATCA หรือทำการปิดบัญชีลูกค้าดังกล่าว และมีการปรับกระบวนการรับลูกค้าใหม่โดยทำธุรกรรมกับสถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วม FATCA รวมถึงการรายงานข้อมูลลูกค้าตาม

หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามความตกลง FATCA ในกรณีที่ถูกค้ำเป็นบุคคลสหรัฐฯ ที่มีถิ่นที่อยู่ทางภาษี นอกประเทศไทย และจัดให้มีกระบวนการตรวจสอบลูกค้าอย่างต่อเนื่อง

3) กลุ่มนิติบุคคลซึ่งมิใช่สถาบันการเงิน เป็นกลุ่มที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามความตกลง FATCA ได้แก่ บริษัทตลาดรองสินเชื่อที่อยู่อาศัย และบริษัทประกันสินเชื่ออุตสาหกรรมขนาดย่อม ซึ่งสถาบันการเงินกลุ่มนี้ไม่ต้องลงทะเบียนตามกฎหมาย FATCA แต่ควรจัดให้มีกระบวนการตรวจสอบลูกค้าอย่างต่อเนื่อง และหากภายหลังธุรกรรมของสถาบันการเงินเปลี่ยนไปจนกลายเป็นสถาบันการเงินที่มีหน้าที่ต้องรายงานตามกฎหมาย FATCA แล้ว ก็จะต้องดำเนินการเหมือนสถาบันการเงินตามข้อ 1 หรือ 2

เมื่อพิจารณาลักษณะของความตกลง FATCA จะเห็นได้ว่า หากความตกลง FATCA มีผลใช้บังคับแล้ว จะก่อให้เกิดหน้าที่แก่สถาบันการเงินไทยที่มีลักษณะตามที่ความตกลง FATCA กำหนด ในการรายงานและตรวจสอบข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งข้อมูลทางบัญชีดังกล่าวก็คือข้อมูลทางภาษีอากรของบุคคลสหรัฐฯ นั่นเอง

3.3.3 การเปิดเผยข้อมูลตามกฎหมายหลักทรัพย์

ในการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและคุ้มครองผู้ลงทุน กฎหมายได้กำหนดให้ดำเนินการทั้งการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณชนในด้านต่าง ๆ เช่น ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์¹²⁴ ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ รายงานเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ต่อสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เช่น บริษัทประสบความเสียหายอย่างร้ายแรง บริษัทหยุดประกอบกิจการทั้งหมดหรือบางส่วน บริษัทเปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์หรือลักษณะการประกอบธุรกิจ บริษัทถูกครอบงำกิจการ เป็นต้น¹²⁵

นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาข้อมูลด้วยเช่นกันเพื่อเป็นการคุ้มครองผู้ลงทุน และเป็นหลักการให้การประกอบธุรกิจหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ดำเนินการอย่างมีธรรมาภิบาล หากผู้ที่ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย เช่น คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ นายทะเบียน นายหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ ที่ปรึกษาการลงทุน ผู้จัดการกองทุนรวม เป็นต้น ได้ล่วงรู้กิจการของผู้อื่น ซึ่งปกติจะต้องเก็บรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ หรือการเปิดเผยจะเป็นที่เสียหายต่อเจ้าของข้อมูล ได้นำไปเปิดเผยต่อบุคคลอื่น ถือเป็นความผิด ต้องระวางโทษตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ว่า การเปิดเผยจะไม่ต้องรับโทษ หากการเปิดเผยนั้นจะก่อให้เกิดประโยชน์มากกว่า เช่น เป็นการเปิดเผยตามอำนาจหน้าที่เพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนหรือการพิจารณาคดี เพื่อประโยชน์

¹²⁴ มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

¹²⁵ มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535

ในการแก้ไขฐานะหรือการดำเนินงานของบริษัทหลักทรัพย์ หรือเปิดเผยแก่ทางการที่ทำหน้าที่กำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เป็นต้น¹²⁶

3.3.4 การเปิดเผยข้อมูลธนาคาร

ในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลธนาคารนั้น ประเทศไทยมีกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของธนาคาร คือ พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 โดยมาตรา 154 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดห้ามมิให้บุคคลที่รู้ข้อมูลใด ๆ เกี่ยวกับกิจการของสถาบันการเงินอันเนื่องมาจากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ในการช่วยเหลือผู้ที่ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งข้อมูลดังกล่าวตามปกติวิสัยแล้วจะไม่เปิดเผย ถ้าบุคคลนั้นนำข้อมูลไปเปิดเผยแก่บุคคลอื่นจะต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้กำหนดยกเว้นให้บุคคลดังกล่าวสามารถเปิดเผยข้อมูลได้ในกรณี ดังต่อไปนี้

- 1) เป็นการเปิดเผยตามหน้าที่หรือเพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนหรือการพิจารณาคดี
- 2) เป็นการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดตามกฎหมายนี้
- 3) เป็นการเปิดเผยข้อมูลต่อผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินนั้นหรือต่อหน่วยงานในประเทศและต่างประเทศที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับสถาบันการเงินนั้น
- 4) เป็นการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานในประเทศและต่างประเทศที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับสถาบันการเงิน หรือธุรกิจทางการเงิน ตามข้อตกลงที่มิระหว่างกัน
- 5) เป็นการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการแก้ไขฐานะการดำเนินงานของสถาบันการเงินนั้น
- 6) เป็นการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการให้สินเชื่อของสถาบันการเงิน
- 7) เป็นการเปิดเผยความลับของลูกค้าสถาบันการเงินที่ถูกเปิดเผยต่อสาธารณชนแล้ว

¹²⁶ มาตรา 316 ผู้ใดล่วงรู้กิจการของบุคคลใดเนื่องจากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ อันเป็นกิจการที่ตามปกติวิสัยจะพึงสงวนไว้ไม่เปิดเผย ถ้าผู้นั้นนำไปเปิดเผยแก่บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี และปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ความในวรรคหนึ่ง มิให้นำมาใช้บังคับแก่การเปิดเผยในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) การเปิดเผยตามหน้าที่
- (2) การเปิดเผยเพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนหรือการพิจารณาคดี
- (3) การเปิดเผยเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้
- (4) การเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการแก้ไขฐานะหรือการดำเนินงานของบริษัทหลักทรัพย์
- (5) การเปิดเผยแก่ผู้สอบบัญชีของนิติบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้
- (6) การเปิดเผยแก่ทางการหรือหน่วยงานในประเทศและต่างประเทศที่ทำหน้าที่กำกับหลักทรัพย์ ตลาดหลักทรัพย์ หรือกำกับดูแลสถาบันการเงิน
- (7) การเปิดเผยเมื่อได้รับความเห็นชอบจากบุคคลดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร

8) เป็นการเปิดเผยความลับของลูกค้าของสถาบันการเงินซึ่งลูกค้าดังกล่าวได้ให้ความยินยอมไว้แล้ว

9) เป็นการเปิดเผยให้แก่บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจทางการเงินเดียวกัน

10) เป็นการเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้¹²⁷

นอกจากนี้ มาตรา 155 ยังได้กำหนดโทษแก่บุคคลผู้ที่มีอำนาจในการจัดการหรือเป็นพนักงานของสถาบันการเงินที่ได้ล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของสถาบันการเงิน และเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่นหรือแก่ประชาชนโดยทั่วไปด้วย อย่างไรก็ตาม ฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้นให้บุคคลดังกล่าวสามารถเปิดเผยข้อมูลได้ในกรณีเช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในมาตรา 154¹²⁸

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 ได้กำหนดห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูล และได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนไว้ อย่างไรก็ตาม ฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้นที่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้ ซึ่งมีข้อสังเกตว่า ในการทำ FATCA กับสหรัฐฯ การที่สถาบันการเงินไทยจะต้องรายงานข้อมูลให้แก่กรมสรรพากรอาจไม่เข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนด

¹²⁷ มาตรา 154 แห่งพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 บัญญัติว่า “ผู้ใดล่วงรู้กิจการของสถาบันการเงินใดเนื่องจากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดในกฎหมายหรือเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ในการช่วยเหลือที่ผู้ปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดในกฎหมาย อันเป็นกิจการที่ตามปกติวิสัยจะพึงสงวนไว้ไม่เปิดเผย ถ้าผู้นั้นนำไปเปิดเผยแก่บุคคลอื่น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่การเปิดเผยในกรณี ดังต่อไปนี้

(1) การเปิดเผยตามหน้าที่หรือเพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนหรือการพิจารณาคดี

(2) การเปิดเผยเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้

(3) การเปิดเผยแก่ผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินนั้นหรือแก่หน่วยงานในประเทศและต่างประเทศที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับสถาบันการเงินนั้น

(4) การเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานในประเทศและต่างประเทศที่มีอำนาจหน้าที่ในการกำกับสถาบันการเงิน หรือธุรกิจทางการเงิน ตามข้อตกลงที่มีระหว่างกัน

(5) การเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการแก้ไขฐานะการดำเนินงานของสถาบันการเงินนั้น

(6) การเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการให้สินเชื่อของสถาบันการเงิน

(7) การเปิดเผยความลับของลูกค้าสถาบันการเงินที่ถูกเปิดเผยต่อสาธารณชนแล้ว

(8) การเปิดเผยความลับของลูกค้าของสถาบันการเงินซึ่งลูกค้าดังกล่าวได้ให้ความยินยอมแล้ว

(9) การเปิดเผยให้แก่บริษัทที่อยู่ในกลุ่มธุรกิจทางการเงินเดียวกัน

(10) การเปิดเผยเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้”

¹²⁸ มาตรา 155 แห่งพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 บัญญัติว่า “ผู้ใดล่วงรู้หรือได้มาซึ่งความลับของสถาบันการเงิน โดยเหตุที่เป็นผู้มีอำนาจในการจัดการหรือเป็นพนักงาน และเปิดเผยความลับนั้นในประการที่น่าจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่นหรือประชาชน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ”

3.3.5 กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

สำหรับประเทศไทย ปัจจุบันยังไม่มีการบังคับใช้กฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล เนื่องจาก ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวยังอยู่ในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกา¹²⁹ ซึ่งหากพิจารณา ในเนื้อหาของร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. แล้วพบว่า ได้มีการกำหนดมาตรฐาน ขั้นต่ำในการให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลและการกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเพื่อส่งเสริมให้เกิด ความเป็นธรรมต่อเจ้าของข้อมูล รวมถึงให้มีการเยียวยาความเสียหายที่เกิดจากการละเมิดความเป็นส่วนตัว ของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลด้วย¹³⁰

สาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ได้กำหนดนิยามของ คำต่าง ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับข้อมูลทางกายภาพหรือข้อมูลทางบัญชีของผู้เสียหาย และหน่วยงานต่าง ๆ ที่มี หน้าที่ดำเนินการในการแลกเปลี่ยนหรือจัดส่งข้อมูลทางกายภาพตามที่กฎหมายกำหนด เช่น คำว่า “ข้อมูล ส่วนบุคคล” หมายความว่า ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลซึ่งทำให้สามารถระบุตัวของบุคคลผู้นั้น ได้ไม่ว่าทางตรง หรือทางอ้อม แต่ไม่รวมถึงการระบุเฉพาะชื่อ ตำแหน่ง สถานที่ทำงาน หรือที่อยู่ทางธุรกิจและข้อมูลของ ผู้ถึงแก่กรรมโดยเฉพาะ และ “ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล” หมายถึง บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจหน้าที่ ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล ทั้งนี้ “เจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล” ตามความในกฎหมายฉบับนี้ยังให้หมายความรวมถึง ผู้ใช้อำนาจปกครองที่กระทำการแทนผู้เยาว์ ผู้อนุบาล ที่มีอำนาจกระทำการแทนคนไร้ความสามารถ และผู้พิทักษ์ที่มีอำนาจกระทำการแทนคนเสมือนไร้ ความสามารถอีกด้วย ดังนั้น ข้อมูลทางบัญชีของผู้เสียหายอากรหากพิจารณาโดยละเอียดแล้วอาจถือได้ว่า เข้าข่ายเป็นข้อมูลส่วนบุคคลภายใต้ร่างกฎหมายฉบับนี้ นอกจากนี้ สถาบันการเงินที่มีหน้าที่เปิดเผย และส่งข้อมูลให้กับหน่วยงานของรัฐยังถือเป็นผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลตามความในร่างดังกล่าวด้วย

¹²⁹ ร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณาแล้ว เรื่องเสรีจที่ 1135/2558

¹³⁰ ร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ได้กำหนดรายละเอียดเพื่อคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลไว้ 7 หมวด ได้แก่

หมวดที่ 1 ว่าด้วยคณะกรรมการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

หมวดที่ 2 ว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ซึ่งประกอบด้วยบททั่วไป การเก็บรวบรวมข้อมูลส่วนบุคคล และการใช้หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล

หมวดที่ 3 ว่าด้วยสิทธิของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล

หมวดที่ 4 ว่าด้วยข้อปฏิบัติในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

หมวดที่ 5 ว่าด้วยการร้องเรียน

หมวดที่ 6 ว่าด้วยการรับผิดทางแพ่ง

หมวดที่ 7 ว่าด้วยบทกำหนดโทษ

หลักการของร่างกฎหมายฉบับนี้ยังได้กำหนดหลักการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลให้การเก็บรวบรวมข้อมูลส่วนบุคคล การใช้ หรือการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลโดยผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับความยินยอมของเจ้าของข้อมูลเท่านั้น ซึ่งความยินยอมดังกล่าวจะต้องให้ไว้ก่อนหรือขณะทำการใช้หรือเปิดเผยข้อมูลนั้น ๆ เว้นแต่มีกฎหมายอื่นบัญญัติเป็นการยกเว้นให้สามารถกระทำได้โดยปราศจากความยินยอม อย่างไรก็ตาม ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลอาจเก็บรวบรวมข้อมูลส่วนบุคคลโดยไม่ได้รับความยินยอมจากเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลได้ หากเป็นไปเพื่อการเก็บรวบรวมข้อมูลตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นใดที่มีบทบัญญัติรับรอง¹³¹ นอกจากนี้ แม้ผู้ควบคุมข้อมูลจะได้รับอนุญาตจากเจ้าของข้อมูลในการเปิดเผยข้อมูลแล้ว ผู้ควบคุมข้อมูลรวมถึงผู้รับข้อมูลจะไม่สามารถเปิดเผยหรือนำข้อมูลที่ได้มาไปใช้นอกขอบวัตถุประสงค์ตามที่ได้แจ้งไว้กับเจ้าของข้อมูลได้¹³²

นอกจากนี้ ร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.... ยังได้กำหนดถึงหลักการในการส่งข้อมูลส่วนบุคคลไปยังต่างประเทศ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลมีหน้าที่อันต้องดำเนินการในการจัดส่งหรือโอนข้อมูลส่วนบุคคลไปยังต่างประเทศ ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่คณะกรรมการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลกำหนด เว้นแต่เป็นการส่งหรือโอนข้อมูลตามกฎหมาย หรือเมื่อได้รับความยินยอมของเจ้าของข้อมูลหรือเป็นการปฏิบัติตามสัญญาระหว่างเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลกับผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล หรือเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลซึ่งไม่สามารถให้ความยินยอมในขณะนั้นได้ หรือเป็นการโอนไปยังผู้ซึ่งได้รับตามมาตรฐานคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล หรือเป็นกรณีอื่นใดตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง¹³³

อย่างไรก็ดี แม้กฎหมายฉบับนี้ยังอยู่ในขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกา แต่ข้อมูลของผู้เสียหายอาจถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคลประเภทหนึ่งที่ได้รับคุ้มครองตามร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ดังนั้น ในการจัดส่ง แลกเปลี่ยน หรือเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายอาจตามความตกลงระหว่างประเทศฉบับต่าง ๆ อาจจำเป็นต้องนำหลักการของกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่อาจบังคับใช้ในอนาคตมาพิจารณาประกอบกันด้วย

จากที่กล่าวไปข้างต้น จะเห็นได้ว่าปัจจุบันการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐกลายเป็นประเด็นสำคัญที่ทั่วโลกให้ความสำคัญ โดยมีการพัฒนารูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดยองค์การระหว่างประเทศ ทั้งการพัฒนาข้อบทการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศใน DTA หรือการพัฒนา TIEAs ทั้งนี้ ประเทศต่าง ๆ ทั่วทุกมุมโลกต่างก็ตอบรับการแก้ไขปรับปรุงดังกล่าวด้วยการพิจารณาแก้ไขกฎหมายภายในของตนเองที่ยังเป็นอุปสรรคต่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล กฎหมายว่าด้วยความลับของข้อมูลธนาคาร ดังนั้น ประเทศไทยจึงได้รับผลกระทบผลักดันให้ต้องพิจารณาปรับปรุง

¹³¹ มาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.

¹³² มาตรา 24 แห่งร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.

¹³³ มาตรา 34 แห่งร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.

กฎหมายภายใน รวมถึงเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศฉบับต่าง ๆ เพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี
อาครระหว่างประเทศเช่นเดียวกัน

บทที่ 4

บทวิเคราะห์

4.1 ประมวลผลจากการสัมภาษณ์

เพื่อประโยชน์ในการเสนอแนะทิศทางนโยบายภาษีที่เหมาะสมอันจะเป็นการปรับปรุงและพัฒนา กฎหมายภาษีอากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศ คณะผู้วิจัย ได้เดินทางไปสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาวิชาที่เกี่ยวข้องจำนวน 15 ท่าน ระหว่างวันที่ 9 - 30 พฤษภาคม 2559 โดยการสัมภาษณ์ได้แบ่งกลุ่มเป้าหมายในการสัมภาษณ์ออกเป็น 3 กลุ่มหลัก อันได้แก่ ข้าราชการ นักวิชาการ และหน่วยงานภาคเอกชนผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ภาษี โดยผลจากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาวิชาที่เกี่ยวข้อง สามารถสรุปได้ตามประเด็นคำถามดังนี้

4.1.1 ผู้วิจัยได้ถามถึงข้อคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิเกี่ยวกับแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากร ระหว่างประเทศจะมีทิศทางเป็นอย่างไรในยุคที่ประเทศมหาอำนาจและองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาถึง แนวโน้มหรือการเปลี่ยนแปลงในเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศที่จะเกิดขึ้น ในอนาคต

ในส่วนของคำตอบนั้นผู้ให้สัมภาษณ์ในทุกภาคส่วนไม่ว่าจะเป็นข้าราชการ นักวิชาการ หรือหน่วยงานภาคเอกชนต่างได้ให้ความเห็นตรงกันว่า ในอนาคตประเทศไทยรวมถึงทิศทางของระบบ ภาษีอากรระหว่างประเทศมีแนวโน้มที่ประเทศต่าง ๆ จะหันมาแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันมากขึ้น ส่วนหนึ่งเป็นเพราะแรงกดดันจากองค์การระหว่างประเทศและประเทศมหาอำนาจอื่น ๆ ที่ต้องการข้อมูล ภาษีของชนชาติตนเองในยุคที่การค้าขายและการลงทุนระหว่างประเทศไร้พรมแดน ย่อมส่งผลให้ภาครัฐ ต้องการช่องทางในการติดตามเงินได้ของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ จากปัญหาที่มีอยู่เดิมในเรื่องการโอนย้าย ผลกำไรไปสู่ประเทศที่มีต้นทุนต่ำ (Profit Shifting) และการบังคับไม่ได้เต็มรูปแบบของข้อตกลง ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตาม DTA เนื่องจากติดขัดในเรื่องกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ย่อมเป็น อีกปัจจัยหนึ่งที่ทำให้องค์การระหว่างประเทศรวมถึงประเทศต่าง ๆ ต้องการปิดช่องว่างในการเสียภาษี โดยการเข้าทำข้อตกลงระหว่างรัฐในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีเพิ่มขึ้น

ทั้งนี้ ได้มีข้อคิดเห็นเพิ่มเติมว่าหลังจากสหรัฐฯ ได้เริ่มมีการเจรจา FATCA กับประเทศต่าง ๆ รวมถึงประเทศไทย ยิ่งส่งผลให้ทิศทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศมีรูปธรรมมากยิ่งขึ้น ดังนั้น สิ่งที่ประเทศไทยต้องคำนึงถึงทิศทางที่เปลี่ยนไปของระบบภาษีอากรระหว่างประเทศคือ โครงสร้าง ของกฎหมายภายในที่อาจเป็นอุปสรรคให้ประเทศไทยไม่สามารถใช้ข้อมูลที่ได้รับนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้ง ประเทศไทยควรมีการพัฒนาให้ความรู้ในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในระดับเจ้าหน้าที่ ภาคปฏิบัติด้วย เนื่องจากในปัจจุบันสรรพากรพื้นที่เองยังอาจไม่ทราบถึงหลักการในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ภาษี ซึ่งส่งผลให้ในบางเขตพื้นที่อาจยังไม่ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีภายใต้ DTA ที่ประเทศไทยมีอยู่กับคู่สัญญาประเทศต่าง ๆ โดยสำหรับภาคเอกชนนั้น มีความเห็นเพิ่มเติมว่าในอนาคต

อาจมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบใหม่ที่ทำให้การดำเนินการของภาคเอกชนมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ หากพิจารณาในเชิงเศรษฐศาสตร์ ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาเศรษฐศาสตร์ได้ให้ความเห็นว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีมียกข้อดี คือ ช่วยขจัดดินแดนที่เป็น Tax Haven ได้บ้างไม่มากนักน้อย โดยเมื่อ FATCA ของสหรัฐฯ ได้มีคู่สัญญาที่เป็นประเทศ Tax Haven ย่อมแสดงให้เห็นว่าจะเกิดประโยชน์บางประการ เช่น การลดอาชญากรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษี (Tax Crime) ไม่ว่าจะเป็นการฟอกเงินและการค้าอาวุธโดยผ่านนิติกรรมอำพราง และในภาพรวมย่อมเป็นการทำให้ระบบเศรษฐกิจมีความโปร่งใสมากยิ่งขึ้นเพราะเป็นการตัดช่องทางของการนำเงินไปไว้ในดินแดนที่รัฐไม่สามารถติดตามได้

4.1.2 คณะผู้วิจัยได้ตั้งคำถามว่าความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาถึงความเป็นไปได้ในการทำความตกลงในรูปแบบพหุภาคีของกลุ่มประเทศในภูมิภาคเดียวกัน หรือแนวโน้มความเป็นไปได้ของความร่วมมือในระดับภูมิภาคในกลุ่มประเทศอาเซียน ซึ่งจะส่งผลต่อการปรับตัวของประเทศไทยมากที่สุด

ประเด็นนี้ผู้ทรงคุณวุฒิในแต่ละสาขาได้แสดงความคิดเห็นไว้อย่างหลากหลาย โดยอาจแบ่งได้เป็นความเห็นในสองมุมมองหลัก คือ ในมุมมองแรก มีความเห็นว่าการรวมกลุ่มในทางภาษีไม่ว่าจะในรูปแบบใดเป็นทิศทางในอนาคตที่กลุ่มประเทศอาเซียนอาจมีแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายร่วมกันเพื่อรองรับหลักการดังกล่าว เนื่องจากในอนาคตการลงทุนและกิจกรรมทางเศรษฐกิจจะมีการเคลื่อนย้ายแลกเปลี่ยนแบบรวดเร็ว ดังนั้น การรวมกลุ่มทางภาษีเพื่อการส่งผ่านข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์กับประเทศสมาชิกจึงน่าจะเป็นที่นิยมเพราะจะช่วยลดต้นทุนของรัฐบาลในระยะยาวได้

อย่างไรก็ดี ในอีกมุมมองผู้ให้สัมภาษณ์ยังคงเห็นว่าประเด็นความร่วมมือทางภาษีในภูมิภาคอาเซียนเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นได้ยาก เนื่องจากระบบและแนวคิดในเรื่องภาษีอากรรวมถึงขนาดเศรษฐกิจของประเทศในอาเซียนยังคงมีความแตกต่างกันอยู่มาก และหากพิจารณาจากแนวทางที่ผ่านมาของอาเซียนแล้วพบว่า ความร่วมมือในเรื่องการกำหนดหลักการภาษีร่วมกันนั้นยังมีน้อยหรือแทบจะไม่มีเลย เนื่องจากประเทศสมาชิกยังคงต้องการรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ของประเทศตนเองเป็นหลัก ดังนั้น การสร้างข้อตกลงร่วมกันในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีจึงเกิดขึ้นได้ยาก

4.1.3 ผู้วิจัยได้ถามผู้ให้สัมภาษณ์ถึงเจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่เป็นไปเพื่อแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ ว่า ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ โดยหากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังมี

ข้อบกพร่อง จะเสนอให้มีการปรับปรุงอย่างไร เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาถึงปัญหาหรือข้อจำกัดที่เกิดขึ้นในการบังคับใช้กฎหมายของไทยในเรื่องดังกล่าว เนื่องจากข้อมูลทางเอกสารวิชาการในส่วนนี้คณะผู้วิจัยสืบค้นได้จำนวนน้อย จึงจำเป็นต้องสอบถามจากผู้มีประสบการณ์ในการปฏิบัติงานด้านภาษีอากร ซึ่งข้อมูลที่ได้อาจจะเป็นประโยชน์ในการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่แท้จริงได้

ผู้ให้สัมภาษณ์ในทุกสาขามีความเห็นตรงกันว่า ประเทศไทยยังขาดกฎหมายเฉพาะที่แก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น เมื่อมีกรณีพิพาทว่าด้วยเรื่องการเลี่ยงภาษีจึงจำเป็นต้องกลับไปใช้หลักทั่วไปไม่ว่าจะเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในประมวลรัษฎากรหรือที่อยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น ข้อเสนอในการปรับปรุงกฎหมาย คือ ประเทศไทยควรมีการออกกฎหมายที่ชัดเจนเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีพวกนิติกรรมอำพราง (Anti-Avoidance) และการแก้ไขความไม่ชัดเจนของมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อแก้ปัญหาคารยกมาตรการดังกล่าวมาปฏิเสธการให้ข้อมูลตาม DTA ทั้งนี้ ประเทศไทยจะต้องสำรวจกฎหมายที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสารสนเทศที่มีอยู่ด้วยว่า หากมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในอนาคต กฎหมายเหล่านี้จะเป็นอุปสรรคในการจัดส่งข้อมูลหรือไม่ โดยผู้ให้สัมภาษณ์บางท่านยังได้เสนอให้มีการจัดตั้งหน่วยงานเฉพาะที่ทำหน้าที่รองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีที่อาจมีขึ้นในอนาคต

4.1.4 คณะผู้วิจัยได้ถามภาคเอกชนเป็นการเฉพาะเกี่ยวกับต้นทุนและการดำเนินงานหากมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีเกิดขึ้นในอนาคต โดยได้ตั้งคำถามว่า การจัดทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศไม่ว่ารูปแบบใด ท่านคิดว่าจะเป็นภาระด้านรายจ่ายต่อการประกอบธุรกิจของท่านหรือไม่ เพียงใด เพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์และเสนอแนะทิศทางนโยบายทางภาษีและการปรับปรุงกฎหมายที่เหมาะสมและสามารถปฏิบัติได้จริง ไม่ก่อให้เกิดภาระทั้งด้านต้นทุนหรือการเพิ่มขึ้นตอนในการปฏิบัติงานมากจนเกินไป

สำหรับคำถามนี้ คณะผู้วิจัยได้รับคำตอบที่แตกต่างกันระหว่างผู้ประกอบการไทย (สถาบันการเงินไทย) และผู้ประกอบการที่เป็นสาขาของสถาบันการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งในส่วนของสถาบันการเงินไทยพบว่า การเตรียมการเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรค่อนข้างเป็นภาระมากในด้านต้นทุน กล่าวคือ หากเปรียบเทียบกับเรื่อง FATCA ที่สถาบันการเงินไทยมีหน้าที่ในการดำเนินการตามความตกลง FATCA ระหว่างไทยกับสหรัฐฯ แล้วพบว่า สถาบันการเงินไทยมีค่าใช้จ่ายในการคัดกรองลูกค้า เช่น จัดให้ผู้เปิดบัญชีทางการเงินทุกประเภทต้องกรอกแบบฟอร์ม FATCA อันเป็นภาระทั้งในด้านต้นทุนในการจัดทำเอกสารและบุคลากรในการคัดแยกเอกสาร รวมถึงการสร้างฐานเก็บข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เพื่อรักษาข้อมูลไว้สำหรับการส่งเอกสารให้ภาครัฐในอนาคต เป็นต้น

อย่างไรก็ดี สำหรับสถาบันการเงินที่มีบริษัทแม่อยู่ในต่างประเทศจะได้รับการแนะนำจากบริษัทแม่ในต่างประเทศสำหรับการดำเนินการเพื่อให้สอดคล้องกับหลักการในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี ทั้งหากมีประเด็นข้อสงสัยบริษัทแม่ยังได้มีการจัดอบรมให้กับเจ้าหน้าที่ภูมิภาค รวมถึงการแชร์ฐานข้อมูลกับบริษัทแม่ที่การดำเนินการส่วนใหญ่อยู่ในการดูแลของบริษัทแม่ในต่างประเทศ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จึงเป็นภาระของบริษัทแม่ในต่างประเทศเป็นส่วนใหญ่

ทั้งนี้ สำหรับภาคเอกชนการร่างกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี อาจมีประเด็นที่เป็นข้อกังวลของภาคเอกชน เช่น การกำหนดโทษ และความรับผิดชอบของสถาบันการเงิน ในการระงับธุรกรรมชั่วคราวในคดีที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี เป็นต้น โดยภาคเอกชน ได้เสนอให้ภาครัฐให้ความชัดเจนในทางปฏิบัติหากจะมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี ในอนาคต

4.2 ประมวลผลจากการสัมมนา

เมื่อคณะผู้วิจัยได้ศึกษาและจัดทำร่างรายงานฉบับสมบูรณ์แล้วเสร็จ คณะผู้วิจัยได้จัดการสัมมนา เพื่อเผยแพร่ โครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทาง ภาษีอากรระหว่างประเทศ ในวันที่ 13 กรกฎาคม 2559 ณ ห้องประชุมป๊วย อิงภากรณ์ ชั้น 7 สำนักงาน เศรษฐกิจการคลัง เพื่อนำเสนอผลงานวิจัยต่อสาธารณะและรับฟังข้อเสนอแนะเพื่อนำมาปรับปรุงงานวิจัย ให้สมบูรณ์ต่อไป โดยได้เชิญบุคคลที่เกี่ยวข้องจำนวน 50 คน ประกอบด้วย เจ้าหน้าที่สำนักงานเศรษฐกิจ การคลัง ผู้แทนจากธนาคารพาณิชย์ ผู้แทนจากสถาบันการเงินของรัฐ และผู้แทนจากคณะนิติศาสตร์ของ มหาวิทยาลัยต่าง ๆ พร้อมกันนี้ได้เชิญผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวน 2 ท่านเพื่อร่วมเป็นผู้วิพากษ์งานวิจัย ทั้งนี้ ได้มีข้อเสนอแนะเพื่อนำไปปรับปรุงงานวิจัยสรุปได้ ดังนี้

4.2.1 ผู้วิพากษ์มีคำแนะนำในส่วนของข้อเสนอแนะว่า ในบางเรื่องควรนำไปดำเนินการต่อ ให้เป็นรูปธรรม เช่น การให้ความรู้หรือทำความเข้าใจกับประชาชนเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ และการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากร และในบางเรื่องสามารถนำไปต่อยอดเป็นงานวิจัยในเรื่องต่อไปได้ เช่น ความเป็นไปได้ในการขยายกรอบความร่วมมือให้กว้างขึ้น ไม่ใช่เฉพาะเรื่องภาษีเงินได้ โดยอาจขยายกรอบ ไปถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ ด้วย ซึ่งคำแนะนำในส่วนนี้ คณะผู้วิจัยจะนำไปศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมถึงขอบเขตงานวิจัยหากจะนำไปจัดทำเป็นงานวิจัยในโอกาสต่อไป

4.2.2 ผู้วิพากษ์มีคำแนะนำในส่วนของเนื้อหาว่า คณะผู้วิจัยควรศึกษาร่างกฎหมายข้อมูลส่วนบุคคล ของประเทศไทยเพิ่มเติม เพื่อจะได้พิจารณาได้ว่าหากร่างกฎหมายดังกล่าวมีผลบังคับใช้ในอนาคตจะมี ผลกระทบต่อการเปิดเผยข้อมูลภาษีอากรหรือไม่ โดยสามารถระบุอ้างอิงไว้ว่าคณะผู้วิจัยศึกษาร่างกฎหมาย ฉบับที่เสนอโดยหน่วยงานใด เมื่อวันที่เท่าใด เนื่องจากกฎหมายอาจมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ อีกได้ ซึ่งในประเด็นนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าเพื่อให้ได้เนื้อหาที่ครบถ้วนในการศึกษาวิจัย คณะผู้วิจัยจึงได้ศึกษาร่างกฎหมายดังกล่าวเพิ่มเติมและเพื่อในส่วนของเนื้อหาของงานวิจัยฉบับนี้

4.2.3 ผู้วิพากษ์มีคำแนะนำในส่วนของข้อเสนอแนะเกี่ยวกับมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรว่า หากมีการแก้ไขมาตราดังกล่าวตามข้อเสนอแนะแล้ว ข้อมูลที่ประเทศไทยได้รับจากการแลกเปลี่ยนนี้ สามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้เพียงใด ควรอธิบายหรือเพิ่มการพิจารณาในประเด็นนี้ให้มากขึ้น ซึ่งประเด็นนี้ คณะผู้วิจัยเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญ คณะผู้วิจัยจึงได้นำไปปรับปรุงในงานวิจัยเพื่อให้มีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

4.2.4 ผู้เข้าร่วมการสัมมนามีคำแนะนำในส่วนของเนื้อหาว่า ควรศึกษาความตกลง The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters ของ OECD ที่เป็นความตกลงแบบพหุภาคี และมีการพูดถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรด้วย ซึ่งคณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาความตกลงดังกล่าวแล้วเห็นว่า เป็นความตกลงเกี่ยวกับความร่วมมือระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีเป็นหลัก การเข้าเป็นสมาชิกตามความตกลงนี้จะส่งผลให้ประเทศไทยเป็นคู่สัญญาในรูปแบบกลุ่มโดยอัตโนมัติ ซึ่งจำเป็นต้องศึกษาข้อดีของการทำความตกลงในเรื่องภาษีอากรแบบกลุ่มอีกครั้ง เนื่องจากที่ผ่านมาประเทศไทยทำความตกลงเกี่ยวกับความร่วมมือทางภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็น DTA หรือ FATCA ก็ทำในรูปแบบคู่สัญญาสองฝ่ายมากกว่า นอกจากนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรก็เป็นเพียงประเด็นหนึ่งของความตกลงเท่านั้น ประกอบกับหลักการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรตามความตกลงดังกล่าว ก็เป็นไปตามหลักการทั่วไปของ OECD เหมือนกรณี DTA และ TIEAs ซึ่งมีอธิบายไว้ในเนื้อหาของงานวิจัยแล้ว

4.3 การวิเคราะห์

จากการศึกษาข้อมูลความตกลงที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร และกฎหมายต่าง ๆ ทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ รวมถึงการสัมภาษณ์บุคคลกลุ่มต่าง ๆ คณะผู้วิจัยได้นำข้อมูลมาวิเคราะห์ โดยแบ่งเป็นประเด็น ดังนี้

4.3.1 แนวโน้มของการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร

เมื่อรูปแบบการค้าและการลงทุนมีการพัฒนาไปในลักษณะที่เน้นเงินลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มขึ้น เป็นการลงทุนข้ามชาติในด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ ประเทศต่าง ๆ ให้ความสำคัญกับการจัดภาษีซ้อนเพื่อลดภาระและต้นทุนในการประกอบการ จึงเป็นจุดเริ่มต้นในการผลักดันให้รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ เริ่มทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีอากร ดังนั้น ความตกลงเกี่ยวกับภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อจัดการภาษีซ้อนจึงเริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 เป็นต้นมา

หน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเริ่มมีบทบาทในการจัดการในเรื่องดังกล่าว เช่น OECD และ UN ต่างก็มีการจัดทำ DTA (DTA ตามแบบร่างของ OECD และ DTA ตามแบบร่างของ UN) แม้ DTA ของทั้งสองหน่วยงานจะมีความแตกต่างกันบ้างเล็กน้อยในส่วนของเนื้อหา แต่ทั้งสองแบบก็ให้การยอมรับในหลักการของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศคู่สัญญา หากกรณีที่ประเทศคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงทำ DTA ระหว่างกันก็จะไม่สามารถแลกเปลี่ยนหรือขอข้อมูลตามช่องทางของ DTA ได้ ซึ่งหลักการในการแลกเปลี่ยนหรือขอข้อมูลตาม DTA นั้น เป็นรูปแบบการให้ข้อมูลตามการร้องขอของคู่สัญญา (Upon Request Basis) ในปัจจุบันการทำ DTA ได้เป็นที่นิยมอย่างแพร่หลาย โดยประเทศที่ทำ DTA มากที่สุดในโลก คือ สหราชอาณาจักร โดยมีการทำ DTA ถึง 140 ฉบับ และสำหรับประเทศไทยนั้น ได้มีการทำทั้งสิ้น 60 ฉบับ (ข้อมูล ณ เดือนมิถุนายน 2559) อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติพบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลโดย DTA ยังมีข้อจำกัดอยู่มาก เช่น แลกเปลี่ยนได้เฉพาะข้อมูลภาษีบางประเภทเท่านั้น และข้อมูล

บางประเภทก็ไม่สามารถแลกเปลี่ยนได้ นอกจากนี้ บางประเทศอาจติดข้อจำกัดของกฎหมายภายใน อันทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลทาง DTA ในที่สุดแล้วไม่สามารถส่งให้ประเทศคู่สัญญาได้ เป็นต้น

ต่อมาปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีต่ำมีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น ประกอบกับประเทศที่ไม่มีการทำ DTA ระหว่างกันก็จะไม่สามารถขอหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันได้ ดังนั้น OECD จึงมีการจัดทำรูปแบบความตกลงระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบใหม่ หรือ TIEAs

ดังนั้น TIEAs จึงเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรระหว่างประเทศฉบับแรกที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเพื่อติดตามและตรวจสอบความโปร่งใสในการชำระภาษีอากรของธุรกรรมระหว่างประเทศของประเทศที่ไม่มีการทำ DTA และเป็นรากฐานที่สำคัญในการปรับปรุงข้อบทที่ 26 ของ DTA เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเปิดเผยและนำส่งข้อมูลธนาคารได้ นอกจากนี้ TIEAs ยังเป็นต้นแบบพื้นฐานของแนวทางในการร่าง Manual Administrative Assistance in the Matter หรือ CoE /OECD Convention และเป็นพื้นฐานในการร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีของสหภาพยุโรป ประเทศที่มีการทำ TIEAs เช่น สหราชอาณาจักร สหรัฐฯ หมู่เกาะเดวิสและหมู่เกาะเคคอส สิงคโปร์ สเปน หมู่เกาะเคย์แมน เป็นต้น

หากพิจารณากฎหมายภายในของต่างประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร มีกฎหมาย Data Protection Act ค.ศ. 1998 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล ส่วนสหรัฐฯ ก็ให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยริเริ่มให้มีกฎหมาย FATCA ซึ่งมีลักษณะพิเศษ โดยมีผลบังคับให้สถาบันการเงินต่างประเทศต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้ายสหรัฐฯ ต่อสรรพากรสหรัฐฯ หากสถาบันการเงินต่างประเทศไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายรูปแบบใหม่ที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของบุคคลสหรัฐฯ ในธุรกรรมระหว่างประเทศ และมีผลให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศของประเทศที่ทำความตกลงกับสหรัฐฯ ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวมีทั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบต่างตอบแทนและไม่ต่างตอบแทน

ส่วนประเทศไทยมีการทำ DTA กับประเทศต่าง ๆ รวม 60 ประเทศ ปัจจุบันยังไม่มีการทำ TIEAs แต่ในอนาคตอาจมีการพิจารณาจัดทำความตกลงได้ หากพบว่านักลงทุนชาวไทยไปลงทุนในประเทศที่เป็น Tax Haven ในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีกับกลุ่มประเทศ Tax Haven ต่อไปได้ เนื่องจากประเทศกลุ่มนี้จะไม่ทำ DTA หรือความตกลงใด ๆ เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ของผู้ลงทุนในประเทศเหล่านั้น แต่ในระยะหลังได้มีการทำ TIEAs กับบางประเทศ เช่น ญี่ปุ่น สหรัฐฯ และประเทศในกลุ่ม EU ประกอบกับมีการทำความตกลงกับสหรัฐฯ ตามกฎหมาย FATCA แล้วในลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูลต่างตอบแทนด้วย

นอกจากนี้ จากข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทราบว่า ประเทศไทยได้แสดงความสนใจที่จะเข้าร่วมเป็นสมาชิก Global Forum ที่มี OECD เป็นผู้บริหารจัดการ โดยมีวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมความร่วมมือของแต่ละประเทศในการป้องกันการหลบหลีกและหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งขณะนี้ กรมสรรพากรกำลังดำเนินการปรับปรุงประสิทธิภาพในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลของ OECD ปัจจุบันมีประเทศสมาชิก AEC ที่ได้เข้าร่วมแล้วคือ ฟิลิปปินส์

เมื่อพิจารณาวิวัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรจากอดีตสู่ปัจจุบัน ประกอบกับข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เป็นไปในทิศทางเดียวกันว่า ทั่วโลกมีความพยายามที่จะให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยทำความตกลงระหว่างประเทศทั้งแบบทวิภาคีและพหุภาคี เพื่อให้สามารถมีข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และนำไปสู่การจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เช่น จัดข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากร และกรณีข้อขัดข้องจากกฎหมายภายใน เป็นต้น โดยแนวโน้มที่จะเกิดขึ้นในอนาคตนั้น ประเทศต่าง ๆ จะเข้าร่วมในความตกลงระหว่างประเทศแบบทวิภาคีเพิ่มขึ้น หรือเป็นการเข้าร่วมกลุ่มในเวทีระดับสากล เช่น Global Forum เพื่อใช้ประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลในการจัดการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศของกลุ่มผู้ลงทุนประเทศตน และเพื่อจัดเก็บภาษีในประเทศตนให้ได้เพิ่มมากขึ้น

4.3.2 ภาระหรือต้นทุนที่เกิดจากการแลกเปลี่ยนข้อมูล

หลังจากมีกฎหมาย FATCA และแนวโน้มที่จะมีกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศในลักษณะดังกล่าวตามมามากในอนาคต สถาบันการเงินจึงมีความกังวลว่าภาระค่าใช้จ่ายที่ต้องรับผิดชอบมากขึ้นไปด้วย ซึ่งภาระค่าใช้จ่ายที่สำคัญที่สุดก็คือ ค่าใช้จ่ายด้านเอกสาร โดยแบ่งออกเป็น ค่าใช้จ่ายด้านการจัดทำเอกสาร และค่าใช้จ่ายด้านการเก็บรักษาเอกสาร

สำหรับสถาบันการเงินขนาดใหญ่ การเปิดบัญชีใหม่ ๆ และการสำรวจข้อมูลของบัญชีที่มีอยู่แล้วของลูกค้าจำเป็นต้องให้ลูกค้ากรอกแบบฟอร์มการปฏิบัติตามกฎหมาย ยกตัวอย่างเช่น กฎหมาย FATCA มีแบบฟอร์มที่ต้องให้ลูกค้ากรอกจำนวนหลายหน้า ทำให้ในแต่ละเดือนสถาบันการเงินจะมีค่าใช้จ่ายในการจัดพิมพ์เอกสารเหล่านี้เป็นจำนวนมาก ทั้งนี้ สถาบันการเงินต่าง ๆ ยังมีภาระในการลงทุนเกี่ยวกับการจัดอบรมพนักงานเพื่อให้ความรู้เกี่ยวกับการดำเนินการด้าน FATCA โดยบางสถาบันการเงินได้มีการจัดตั้งแผนกเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีและมีการจัดทำ Call Center เพื่อให้สำนักงานสาขาสามารถติดต่อสอบถามในข้อติดขัดหรือข้อข้องในการดำเนินการต่าง ๆ ได้ตลอดเวลาทำการ อีกทั้งภายหลังจากการกรอกแบบฟอร์มและดำเนินการด้านเอกสารของแต่ละสำนักงานสาขาแล้ว สถาบันการเงินยังต้องจัดให้มีการคัดแยกและคัดกรองเอกสารเหล่านี้ ซึ่งจะก่อให้เกิดต้นทุนค่าใช้จ่ายด้านกำลังคนเช่นเดียวกัน

ประการถัดไปคือต้นทุนด้านการจัดเก็บเอกสาร เนื่องจากข้อมูลที่ได้มาเป็นข้อมูลสำคัญ จึงจำเป็นต้องมีการเก็บรักษาให้เป็นความลับ และต้องทำให้สามารถดึงข้อมูลเหล่านั้นมาใช้งานได้อยู่เสมอ ในกรณีที่ข้อมูลเป็นเอกสารที่เป็นกระดาษ สถาบันการเงินต้องจัดให้มีห้องจัดเก็บเอกสารที่ควบคุมอุณหภูมิ ความชื้น และต้องมีการกำจัดสัตว์ปศุสัตว์ชนิดต่าง ๆ ที่อาจทำความเสียหายให้แก่เอกสารเหล่านั้นได้ หรือในกรณีที่ข้อมูลถูกจัดเก็บในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ สถาบันการเงินก็ยังคงมีค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ หรือการเช่าพื้นที่ Server เพื่อเป็นหน่วยความจำสำหรับจัดเก็บข้อมูลดังกล่าว

ต้นทุนค่าใช้จ่ายอีกประการหนึ่งนอกเหนือจากด้านเอกสารแล้ว คือ ต้นทุนด้านการขนส่ง ในกรณีที่มีการเรียกเอกสารจากสถานที่จัดเก็บ ค่าธรรมเนียมในการขนส่งแต่ละครั้งก็เป็นต้นทุนที่สถาบันการเงินจะต้องแบกรับเช่นเดียวกัน¹³⁴

หากภาครัฐต้องการให้ภาคเอกชนเข้ามามีบทบาทในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร ระหว่างประเทศมากขึ้น ภาครัฐจำเป็นต้องใส่ใจปัญหาด้านต้นทุนค่าใช้จ่ายของภาคเอกชนดังกล่าว ซึ่งภาครัฐ มีหนทางช่วยเหลือสนับสนุนภาคเอกชนได้ด้วยการปรับปรุงพัฒนาประสิทธิภาพการบริหารจัดการข้อมูล ของภาครัฐเอง เนื่องจากข้อมูลส่วนใหญ่เป็นการร้องขอมาจากกรมสรรพากรหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ หรืออาจมีหน่วยงานของรัฐเป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าว หากภาครัฐสามารถบริหารจัดการ ข้อมูลที่ได้รับอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถนำข้อมูลไปขยายผลให้เกิดประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากร ได้มากขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องร้องขอข้อมูลจากภาคเอกชนซ้ำซ้อน ก็จะช่วยให้ภาคเอกชนมีต้นทุน ในการจัดส่งข้อมูลที่ลดลงได้อย่างมีนัยสำคัญ

นอกจากต้นทุนค่าใช้จ่ายของภาคเอกชนแล้ว ภาครัฐเองก็มีต้นทุนที่เพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกัน ประการแรกคือ ต้นทุนด้านการแปลเอกสารเป็นภาษาไทย หลังจากการตรวจสอบว่าผู้ร้องขอข้อมูลเป็นใคร หน่วยงานใด จึงส่งข้อมูลไปยังผู้ขอข้อมูลเป็นภาษาอังกฤษ กระบวนการเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนทั้งด้าน ตัวเงินและต้องใช้เวลาดำเนินการ ในบางกรณีข้อมูลที่ผู้ร้องขอต้องการอาจเป็นข้อมูลที่ถูกเก็บรักษาอยู่ใน สำนักงานสรรพากรต่างจังหวัด จึงจำเป็นต้องมีการจัดส่งข้อมูลดังกล่าวระหว่างสำนักงานสรรพากร ต่างจังหวัดและกรมสรรพากรที่เป็นหน่วยงานส่วนกลางแล้วจึงส่งต่อไปให้ผู้ร้องขอข้อมูล¹³⁵

จากการพิจารณาปัญหาเรื่องต้นทุนทั้งของเอกชนและของกรมสรรพากร จะเห็นได้ว่า หากภาครัฐต้องการดึงภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วม และเกิดแรงจูงใจในการให้ความร่วมมือ ภาครัฐจะมี ภาระค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการบริหารจัดการข้อมูลที่ได้รับจากภาคเอกชน ทั้งนี้ เพื่อให้ภาคเอกชน

¹³⁴ นายรณรงค์ พนาปุฒติกุล, ผู้อำนวยการอาวุโส Executive Legal Office และรักษาการผู้บริหารงานกรรมการ และผู้ถือหุ้น ธนาคารไทยพาณิชย์, ธนาคารไทยพาณิชย์, 11 พฤษภาคม 2559, การสัมภาษณ์.

¹³⁵ นายพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์, นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ, นายเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร, นักวิชาการภาษีชำนาญการ, นางสาวเบญจพร จิตต์นุรักษ์, นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ, สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร, 12 พฤษภาคม 2559, การสัมภาษณ์.

ต้องจัดส่งข้อมูลซ้ำซ้อนและเกินกว่าความจำเป็น อีกทั้งภาครัฐยังต้องรับต้นทุนของภาครัฐเองด้วย อย่างไรก็ตาม ภาครัฐก็คิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศไม่อาจจะหลีกเลี่ยงได้อีกต่อไป ในฐานะที่ประเทศไทยก็เป็นส่วนหนึ่งของประชาคมโลก ต้นทุนเหล่านี้จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงได้เช่นเดียวกัน การแก้ปัญหาจึงควรมุ่งเน้นไปที่การเพิ่มประสิทธิภาพในการแสวงหาข้อมูลและการเก็บรักษา เพื่อไม่ให้เกิดต้นทุนที่ไม่จำเป็น อีกทั้งยังต้องนำข้อมูลที่ได้รับมาสร้างประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรภายในประเทศเองด้วย

4.3.3 การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีในปัจจุบัน

คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาข้อมูลของความตกลงที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรพบว่า ประเทศไทยไม่มีการทำความตกลง TIEAs กับประเทศใดเลย ประเทศไทยได้ทำความตกลงที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่สำคัญคือ DTA โดยเริ่มทำ DTA มาตั้งแต่ พ.ศ. 2511 จนถึงปัจจุบันรวมแล้วจำนวน 60 ฉบับ ซึ่ง DTA มีข้อกำหนดให้ประเทศคู่สัญญาทั้งสองจะต้องให้ความร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศระหว่างกัน เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา

การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรของประเทศไทยผ่านช่องทางของ DTA นั้น ประเทศไทยได้รับการร้องขอข้อมูลเป็นจำนวนมาก ส่วนการร้องขอข้อมูลจากต่างประเทศนั้น ประเทศไทยร้องขอข้อมูลจากต่างประเทศเป็นจำนวนน้อย¹³⁶ ดังนั้น การใช้ประโยชน์จากช่องทางแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบันจึงยังไม่ได้ใช้ประโยชน์เท่าใดนัก

การแลกเปลี่ยนข้อมูลผ่านช่องทางของ DTA ก็ยังมีข้อจำกัดเนื่องจากข้อบทที่ 1 ของ DTA เป็นการกำหนดขอบข่ายของบุคคลที่ครอบคลุมเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้น และข้อบทที่ 2 กำหนดขอบข่ายของภาษีที่เป็นการกำหนดขอบข่ายของภาษีที่อยู่ในบังคับของ DTA ซึ่งมักเป็นภาษีเงินได้ ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA จึงไม่ครอบคลุมถึงผู้ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา ทั้งนี้ ในกรณีของประเทศไทยนั้น ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยคือผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดรวมกันไม่น้อยกว่า 180 วัน¹³⁷ ดังนั้น หากบุคคลเข้ามาในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งที่ไม่ถึง 180 วัน ประเทศไทยก็จะไม่สามารถจัดส่งข้อมูลใด ๆ ให้แก่ประเทศคู่สัญญาตาม DTA ได้ นอกจากนี้ ข้อจำกัดเรื่องถิ่นที่อยู่ของบุคคลแล้ว หากการร้องขอข้อมูลมิได้นำไปใช้เพื่อประโยชน์เพื่อจัดความซ้ำซ้อนในการเก็บภาษีตามประเภทที่กำหนดใน DTA แล้ว ก็ไม่เข้าข่ายในการจัดส่งข้อมูลให้ได้

อย่างไรก็ดี ที่ผ่านมา OECD ได้พยายามแก้ไขข้อจำกัดตาม DTA ดังกล่าว โดยการปรับปรุงข้อบทที่ 26 เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษี เพื่อขยายขอบเขตของการบังคับใช้ให้ครอบคลุมถึงภาษีประเภทต่าง ๆ และ ไม่จำกัดเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา แต่การปรับปรุง

¹³⁶ นายพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์, นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ นายเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร นักวิชาการภาษีชำนาญการ, นางสาวเบญจพร จิตต์บุรุษ นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ, สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร, 12 พฤษภาคม 2559, การสัมภาษณ์.

¹³⁷ มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อบทของ DTA ในสัญญาต้นแบบที่ OECD จัดทำนั้น ไม่ได้ส่งผลย้อนหลังไปถึงความตกลง DTA ที่ได้มีการเจรจาและตกลงกันไปแล้วก่อนหน้านี้ เพราะความตกลงของกลุ่มสัญญาอนุภูมิภาคตามข้อสัญญาที่ได้มีการตกลงกันไว้เท่านั้น ดังนั้น หากประเทศไทยไม่ขอทบทวนข้อสัญญาของตนกับคู่สัญญาที่ได้ทำ DTA กันไปแล้ว โดยขอปรับปรุงแก้ไขในข้อบทที่กำหนดเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้เป็นไปตามข้อมูลที่ OECD มีการปรับปรุงล่าสุด ก็ไม่อาจแก้ไขข้อจำกัดเดิมที่มีอยู่ได้ การปรับปรุงข้อบทที่ 26 ของ OECD ข้างต้น คงมีประโยชน์ในกรณีประเทศไทยได้ตกลงทำ DTA เพิ่มเติมกับประเทศคู่สัญญาใหม่เท่านั้น

4.3.4 การใช้ประโยชน์จากช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูล

การปรับตัวของประเทศไทยเพื่อรองรับแนวโน้มของการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีกับต่างประเทศทั้งการพิจารณาขยายกรอบความตกลงหรือการเจรจาทำความตกลงใหม่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีเป็นสิ่งที่ควรมีการพิจารณาเตรียมการ แต่อีกสิ่งหนึ่งที่ต้องพิจารณาก็คือ ผลประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับหากมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีได้กว้างมากขึ้น เนื่องจากที่ผ่านมาประเทศไทยได้รับการร้องขอข้อมูลดังกล่าวเป็นจำนวนมาก แต่ประเทศไทยกลับใช้ช่องทางการขอข้อมูลไปยังต่างประเทศไม่มากนัก¹³⁸ การขยายกรอบความตกลงหรือแก้ไขข้อจำกัดเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อให้สามารถร้องขอหรือจัดส่งข้อมูลได้กว้างมากขึ้นนั้น อาจส่งผลให้ประเทศไทยต้องจัดเตรียมและส่งข้อมูลตามการร้องขอของคู่สัญญามากขึ้น ในขณะที่ประเทศไทยไม่ค่อยได้ใช้ประโยชน์จากความตกลงดังกล่าว ดังนั้น หากมีการทบทวนหรือขยายกรอบความตกลงก็อาจมีการพิจารณาถึงแนวทางที่จะใช้ประโยชน์จากช่องทางดังกล่าวให้มีเพิ่มมากขึ้นด้วย

4.3.5 การใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่ได้รับ

การพิจารณาขยายกรอบความตกลงหรือการเจรจาทำความตกลงใหม่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีและการใช้ช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีกับประเทศคู่สัญญาให้มากขึ้นเป็นประเด็นหนึ่งที่ต้องมีความสำคัญ แต่ก็ยังมีอีกประเด็นหนึ่งที่จะต้องพิจารณาด้วยว่า หากประเทศไทยร้องขอข้อมูลจากต่างประเทศแล้ว เมื่อได้รับข้อมูลดังกล่าวแล้ว ประเทศไทยจะสามารถนำข้อมูลดังกล่าวมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับภาครัฐได้อย่างไร หรือสามารถนำมาใช้จัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทยได้มากน้อยเพียงใด เนื่องจากหลักการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่จัดเก็บจากหลักสัญชาติ (Citizenship) แต่จัดเก็บจากหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งตามหลักถิ่นที่อยู่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย คือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ได้แก่ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาทั้งหมดรวมกัน ไม่น้อยกว่า 180 วัน ต่อปีภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นต้องนำเงินได้ในต่างประเทศกลับเข้ามายังประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันนั้นด้วย ดังนั้น แม้ประเทศไทยจะได้ข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ในต่างประเทศ หากผู้มีเงินได้นั้นเข้าเงื่อนไขเป็น

¹³⁸ นายพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์, นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ และคนอื่น ๆ, สำนักวิชาการแผนภาษีกรมสรรพากร, 12 พฤษภาคม 2559, การสัมภาษณ์.

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หากไม่นำเงินได้ดังกล่าวกลับมาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน ผู้นั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ทำให้รัฐไม่สามารถเก็บภาษีในส่วนนั้นได้ ดังนั้น จึงอาจต้องพิจารณาถึงข้อจำกัดของการเก็บภาษีตามกฎหมายไทยควบคู่กันไปด้วย

นอกจากนี้ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในรูปแบบต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น มีเพียงเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษีเฉพาะในเรื่องของมาตรการป้องกันการกำหนดราคาโอนซึ่งก็ยังไม่มีความชัดเจนในเรื่องนิยามของราคาตลาด และในทางปฏิบัติก็มีเพียงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ ขั้นตอนแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเท่านั้น ดังนั้น หากได้ข้อมูลจากการแลกเปลี่ยนมาก็อาจไม่สามารถปรับกฎหมายเพื่อบังคับใช้กับการเลี่ยงภาษีที่มีการวางแผนภาษีมาได้ ซึ่งปัญหาในส่วนนี้ กรมสรรพากรมีการดำเนินการเสนอร่างกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีในส่วนของการกำหนดราคาโอน แต่มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีในส่วนอื่น ๆ เป็นการเฉพาะยังไม่มีการกำหนดในประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอื่นของไทย เช่น เกณฑ์การควบคุมบริษัทต่างชาติ หรือการตั้งทุนต่ำ เป็นต้น

สำหรับมาตรการหรือแนวทางการป้องกันการเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากรเมื่อไม่มีกำหนดเป็นมาตรการเรื่องเฉพาะในแต่ละเรื่องแล้ว เมื่อมีกรณีพิพาทเกิดขึ้นในการพิจารณาจึงต้องใช้หลักการของกฎหมายทั่วไปที่กำหนดในประมวลรัษฎากรหรือประมวลกฎหมายแพ่งซึ่งเมื่อปรับใช้แล้วอาจส่งผลให้ธุรกรรมที่ทำการวางแผนเลี่ยงภาษีต่าง ๆ นั้น ไม่ผิดกฎหมายได้ ดังนั้น บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรก็เป็นเรื่องสำคัญที่จะใช้สำหรับกรณีที่มีการวางแผนภาษีเพื่อเสียภาษีให้น้อยลง เช่น การทำนิติกรรมหรือสัญญาใด ๆ ที่คู่กรณีทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าหน้าที่งานประเมินมักตีความว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่ในกระบวนการพิจารณาของศาลอาจพิจารณาตามหลักกฎหมายทั่วไปและส่งผลให้เกิดการเพิกถอนการประเมินได้

4.3.6 ข้อจำกัดในเรื่องข้อกฎหมาย

การแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA นอกจากจะพิจารณาตามข้อบทที่มีการตกลงใน DTA แล้ว การแลกเปลี่ยนข้อมูลก็ต้องไม่ขัดกับกฎหมายภายในของประเทศไทย ในทางปฏิบัติเมื่อมีการทำความตกลงหรืออนุสัญญาแล้ว ในระบบกฎหมายของประเทศไทย ความตกลงหรืออนุสัญญานั้น ไม่สามารถมีผลใช้บังคับได้เสมือนเป็นกฎหมาย โดยประเทศไทยต้องมีการตรากฎหมายภายใน หรือปรับแก้กฎหมายภายในเพื่อให้สอดคล้องและรองรับกับพันธกรณีตามที่ได้ผูกพันในความตกลงหรืออนุสัญญาดังกล่าว ส่วนกรณีการบังคับใช้ DTA ของประเทศไทยนั้น ไม่ได้มีการตรากฎหมายอนุวัติการเพื่อรองรับพันธกรณีตาม DTA แต่ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 เพื่อเป็นการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่มีการตกลงกันไว้ตาม DTA เมื่อการปฏิบัติตาม DTA มีฐานอำนาจมาจากพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรจึงมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นกฎหมายลำดับรองตามประมวลรัษฎากร การดำเนินการต่าง ๆ ของ DTA จึงไม่สามารถขัดหรือแย้งจากบทบัญญัติที่กำหนดในประมวลรัษฎากรได้

ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลนั้น ตามมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรกำหนดห้ามมิให้เจ้าพนักงานนำเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีที่ตนได้รู้จากการปฏิบัติหน้าที่ไปเปิดเผยให้ผู้อื่น ดังนั้น เมื่อมีการร้องขอข้อมูลตาม DTA เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรย่อมไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องธุรกิจของผู้เสียภาษีให้ตามคำร้องขอได้ เนื่องจากต้องห้ามตามมาตราดังกล่าว จึงส่งผลให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลในเรื่องที่เกี่ยวกับกิจการของผู้เสียภาษีไม่สามารถกระทำได้ ดังนั้น การจะแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA ต้องมีการแก้ไขข้อจำกัดของมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว โดยอาจมีแนวทางการดำเนินการได้ 3 วิธี

- ประการแรก คือ การแก้ไขถ้อยคำตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อเปิดช่องให้สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA ได้ และเป็นการตัดปัญหาการนำมาตราดังกล่าวมาเป็นข้อกล่าวอ้างในการไม่ให้ข้อมูลจากผู้เสียภาษีเมื่อมีการร้องขอข้อมูลจากรัฐต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม การแก้ไขมาตรา 10 ดังกล่าวอาจกระทบกับโครงสร้างภาษีในประมวลรัษฎากร อีกทั้ง อาจกระทบกฎหมายอื่น ๆ ที่กำหนดข้อห้ามมิให้มีการเปิดเผยข้อมูล เช่น พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 เป็นต้น ดังนั้น หากมีการแก้ไขจำเป็นต้องพิจารณาในประเด็นอื่น ๆ ให้สอดคล้องกัน เพื่อมิให้เกิดผลกระทบในการบังคับใช้กฎหมายในอนาคต

- ประการที่สองอาจมีการจัดทำกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการ DTA เป็นการเฉพาะ เพื่อให้การดำเนินการตามข้อบทต่าง ๆ ของ DTA มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนและไม่ติดข้อจำกัดตามประมวลรัษฎากร

- ประการที่สามอาจมีการจัดทำกฎหมายเฉพาะในระดับพระราชบัญญัติเพื่อกำหนดรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งหมดทั้งการแลกเปลี่ยนตามความตกลงที่ได้มีการจัดทำไปแล้ว เช่น DTA และที่ความตกลงที่อาจมีการจัดทำเพิ่มเติมอีกในอนาคต

อย่างไรก็ดี ความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรที่มีการจัดทำและมีกฎหมายรองรับในระดับพระราชบัญญัติโดยระบุให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานกลางที่สามารถเรียกขอและจัดส่งข้อมูลไปยังรัฐบาลต่างประเทศได้ตามข้อตกลงย่อมไม่เป็นปัญหาในทางปฏิบัติตามที่เคยคิดขัดในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น กรณีความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ นั้น ได้มีการจัดทำกฎหมายรองรับในระดับพระราชบัญญัติเพื่อให้สถาบันการเงินสามารถส่งข้อมูลผ่านการจัดการของกรมสรรพากร (ในฐานะที่เป็นหน่วยงานกลาง) ได้ ปัญหาการปฏิเสธการให้ข้อมูลของภาคเอกชนตามมาตรา 10 ย่อมไม่เกิดกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตามความตกลง FATCA¹³⁹

สำหรับข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมทางการเงินนั้น หากเป็นข้อมูลในความครอบครองของธนาคารพาณิชย์ตามมาตรา 154 ของพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 ซึ่งกำหนดห้ามมิให้ผู้ที่ล่วงรู้กิจการของสถาบันการเงินนำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผย ยกเว้นเป็นกรณีที่เปิดเผยเพื่อประโยชน์

¹³⁹ ซึ่งปัจจุบันสำนักงานเศรษฐกิจการคลังได้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากรเพื่อรองรับความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในอนาคต

ในการสืบสวนหรือพิจารณาคดี ซึ่งต้องเป็นการสอบสวนหรือพิจารณาคดีของผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายไทย หากเป็นกรณีหน่วยงานต่างประเทศจะสามารถเปิดเผยให้แก่หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับสถาบันการเงินหรือธุรกิจการเงินเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมทางการเงินดังกล่าว หากลูกค้าเป็นเจ้าของข้อมูลได้ให้ความยินยอมแก่สถาบันการเงินในการนำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผยสถาบันการเงินจึงสามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวได้ ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมทางการเงินของลูกค้าธนาคารโดยหลักการจึงเป็นข้อมูลที่ไม่สามารถนำไปเปิดเผยได้หากเจ้าของข้อมูลหรือลูกค้าไม่ให้ความยินยอม ซึ่งปัญหาดังกล่าว หากภาครัฐมีนโยบายที่จะเข้าทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีที่ไม่ใช่ DTA ย่อมต้องดำเนินการแก้ไขหรือออกกฎหมายให้ภาคเอกชนสามารถเปิดเผยข้อมูลได้ตามความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศเช่นกัน

4.3.7 ขอบเขตของการเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูล

ข้อมูลต่าง ๆ ที่มีการแลกเปลี่ยนกันตามความตกลงนั้น ส่วนมากก็เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมทางการค้าหรือธุรกรรมทางการเงิน ซึ่งข้อมูลทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรได้รับถือเป็นข้อมูลข่าวสารของราชการและเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 เนื่องจากเป็นสิ่งที่สื่อความหมายให้รู้เรื่องราวข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิ่งเฉพาะตัวของบุคคล เช่น ฐานะ การเงิน ครอบครัว สุขภาพ การทำงาน ฯลฯ ซึ่งตามมาตรา 15 วรรคหนึ่ง (5) และ (6) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว กำหนดคุ้มครองไม่ให้เปิดเผย ทั้งการเปิดเผยจะเป็นการรุกรานสิทธิส่วนบุคคลโดยไม่สมควร

ในส่วนของประเทศไทยนั้นมิกฎหมายที่ให้ความคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม ได้มีทฤษฎีที่พยายามหาความสมดุลระหว่างความขัดแย้งทั้งสองฝ่ายดังกล่าว ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญได้ว่า หากเป็นการกระทำของรัฐที่ขัดหรือแย้งกับสิทธิส่วนบุคคลของปัจเจกชน การกระทำนั้นต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ และต้องไม่ถูกนำไปใช้เพื่อการแสวงหาผลประโยชน์ในเชิงการค้า ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีที่อาจขัดหรือแย้งกับการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล ก็ต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี และป้องกันการเลี่ยงภาษีของรัฐเท่านั้น

แม้ข้อมูลส่วนบุคคลจะได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย แต่หากรัฐมีความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐแล้ว รัฐอาจบัญญัติกฎหมายเพื่ออนุญาตให้มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลได้ แต่ต้องมีกระบวนการที่ชัดเจนถึงเรื่องหรือเหตุที่สามารถจะเปิดเผยข้อมูลได้ ประกอบกับต้องมีการบัญญัติเกี่ยวกับการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้รับไว้เป็นความลับด้วย หน่วยงานที่ได้รับข้อมูลส่วนบุคคลดังกล่าวไม่สามารถนำข้อมูลไปใช้นอกเหนือวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายระบุได้ ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามข้อบทของ DTA ในส่วนของการแลกเปลี่ยนข้อมูลและการใช้ประโยชน์ของข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลกันได้ภายใต้กรอบของ DTA ที่มีการกำหนดไว้ชัดเจนอยู่แล้ว และประเทศคู่สัญญาต้องทำการรักษาความลับของข้อมูลที่ทำกรแลกเปลี่ยนกันนั้น โดยสามารถใช้ประโยชน์จากข้อมูลได้เพียงเพื่อตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดกันไว้แล้วตาม DTA ดังนั้น การปรับปรุง

กฎหมายเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลของ DTA จึงควรมีความสมดุลระหว่างการคุ้มครองประโยชน์ของบุคคลและความจำเป็นของรัฐในการดำเนินการเพื่อจัดเก็บภาษีอากร

4.3.8 ผลกระทบหากประเทศไทยไม่ได้เข้าร่วมความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี

ประเด็นสุดท้ายที่คณะผู้วิจัยวิเคราะห์ คือ กรณีจะเป็นเช่นไร หากประเทศไทยไม่ได้เข้าร่วมความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในรูปแบบต่าง ๆ คณะผู้วิจัยเห็นว่า ความตกลงประเภท TIEAs ที่มีสภาพเป็นความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดยเฉพาะนั้นเกิดขึ้นจากวัตถุประสงค์ของการพัฒนาความร่วมมือระหว่างประเทศกับประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) เพราะประเทศเหล่านั้นไม่มีการจัดเก็บภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำและไม่มีการทำ DTA กับประเทศใดมาก่อน ดังนั้น สำหรับประเทศไทยอาจไม่ได้มีความจำเป็นมากนักที่จะเข้าทำความตกลงดังกล่าว ประกอบกับระบบภาษีอากรของประเทศไทยไม่ได้จัดเก็บภาษีจากบุคคลตามหลักสัญชาติ (Citizenship) แต่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) เป็นหลักใหญ่ในการจัดเก็บเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศ ดังนั้น จึงมีข้อจำกัดค่อนข้างมากในการจัดเก็บเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศของผู้เสียภาษีชาวไทย ทำให้ในเบื้องต้นการได้ข้อมูลผู้เสียภาษีจากประเทศเหล่านั้นอาจไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับประเทศไทยมากนัก

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาจากความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบอื่น ๆ นอกจาก TIEAs แล้ว พบว่า มีความตกลง FATCA ของสหรัฐฯ ที่มีสภาพบังคับและมีข้อกำหนดในเรื่องโทษอันอาจเป็นภาระต่อสถาบันการเงินและผู้ประกอบการไทยในการจ่ายภาษีในเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ ในอัตราที่สูงขึ้น (ร้อยละ 30) รวมถึงอาจกระทบต่อการแข่งขันของสถาบันการเงินในภูมิภาคเนื่องจาก หากประเทศไทยไม่ได้เข้าร่วมความตกลง FATCA ย่อมส่งผลให้ประเทศไทยอาจเป็นประเทศที่ไม่น่าลงทุนในแง่ของการตั้งสำนักงานสาขาของสถาบันการเงินในต่างประเทศ กล่าวคือ หากสถาบันการเงินในต่างประเทศเข้ามาตั้งสำนักงานสาขาในประเทศไทย ย่อมติดข้อจำกัดของกฎหมายไทยในการเปิดเผยและจัดส่งข้อมูลภาษีให้กับสหรัฐฯ ดังนั้น สำหรับในแง่ของการลงทุน ประเทศไทยที่ปราศจากการเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ อาจเป็นประเทศที่ไม่น่าลงทุนนักในมุมมองของผู้ประกอบการด้านการเงินและการลงทุนในต่างประเทศ ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามความตกลง FATCA หรือความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอื่น ๆ ที่อาจมีขึ้นตามแบบของความตกลง FATCA ซึ่งมีการกำหนดสภาพบังคับหรือโทษที่ชัดเจน จึงจะมีผลกระทบในทางเศรษฐกิจต่อประเทศไทย แต่สำหรับความตกลง TIEAs นั้นเป็นเพียงทางเลือกหนึ่งของความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี เพื่อเพิ่มช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อใช้สำหรับตรวจสอบการเลี่ยงภาษีหรือเพื่อใช้รักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีไม่มีข้อกำหนดเรื่องโทษและสภาพบังคับชัดเจนแบบความตกลง FATCA จึงไม่ส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในแง่ของการลงทุนของประเทศไทย เพราะแม้ประเทศไทยไม่มีการทำ TIEAs แต่ประเทศไทยก็มีช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีผ่านความตกลงอื่น ๆ ที่ได้ทำไว้ เช่น DTA และ FATCA

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ในปัจจุบันเทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วทำให้ข้อจำกัดต่าง ๆ ลดน้อยลง โดยการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดนซึ่งเป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของผู้ประกอบการไปยังประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกกำลังขยายตัวและมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นอย่างชัดเจน ดังนั้น ด้วยสภาพข้อเท็จจริงที่ว่า การเคลื่อนย้ายของการค้าและการบริการมีความเสรีมากขึ้น ปัญหาการหลบหลีกหรือเลี่ยงภาษีย่อมเพิ่มมากขึ้นด้วยเช่นกัน เนื่องจากเป็นวิธีการที่ผู้ประกอบการนิยมนำมาใช้เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการดำเนินธุรกิจ รูปแบบการเลี่ยงภาษีนี้นี้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง ซับซ้อน และเกี่ยวพันกับหลายประเทศมากขึ้นอยู่ตลอดเวลา ประกอบกับการพัฒนาของเทคโนโลยีและความเชื่อมโยงของตลาดการเงินที่สูงขึ้นยิ่งส่งผลให้การตรวจสอบทางด้านสัญชาติและถิ่นที่อยู่หรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีในธุรกรรมทางธุรกิจกระทำได้ยากขึ้นด้วยเช่นกัน

จากปัญหาในการเลี่ยงภาษีดังกล่าวข้างต้น OECD ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการให้ความเห็นและรวบรวมประเทศสมาชิกในการเข้าทำความตกลงเรื่องภาษีอากรระหว่างประเทศได้มีการศึกษาและหาแนวทางแก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีของธุรกรรมระหว่างประเทศอย่างต่อเนื่อง จุดเริ่มต้นของการแก้ไขปัญหาดังกล่าวสะท้อนให้เห็นจากข้อบทที่ 26 ของ DTA ตามรูปแบบของ OECD หรือ OECD Model Tax Convention on Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance on Tax Matters โดยมาตราดังกล่าวได้ส่งเสริมให้ประเทศสมาชิกมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันในกรณีที่ตรวจพบหรือต้องการข้อมูลการเลี่ยงหรือปิดบังภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ใน DTA โดยการให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นลักษณะการให้ตามคำร้องขอของคู่สัญญา (Upon Request)

ต่อมาปัญหาการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีต่ำมีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น OECD จึงมีการจัดทำ TIEAs ซึ่งเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรระหว่างประเทศฉบับแรกที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเพื่อติดตามและตรวจสอบความโปร่งใสในการชำระภาษีอากรของธุรกรรมระหว่างประเทศของประเทศที่ไม่มีการทำ DTA และเป็นรากฐานที่สำคัญในการปรับปรุงข้อบทที่ 26 ของ DTA เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเปิดเผยและนำส่งข้อมูลธนาคารได้ นอกจากนี้ TIEAs ยังเป็นต้นแบบพื้นฐานของแนวทางในการร่าง Manual Administrative Assistance in the Matter หรือ CoE/ OECD Convention และเป็นพื้นฐานในการร่างกฎหมายที่เกี่ยวกับความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีของสหภาพยุโรป

นอกจากนี้ จากการศึกษากฎหมายต่างประเทศ พบว่า กฎหมายภายในของต่างประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร มีกฎหมาย Data Protection Act ค.ศ. 1998 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลส่วนสหรัฐฯ ก็ให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ โดยริเริ่มให้มีกฎหมาย FATCA ซึ่งมีลักษณะพิเศษ โดยมีผลบังคับให้สถาบันการเงินต่างประเทศให้ข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าสหรัฐฯ ต่อสรรพากรสหรัฐฯ หากสถาบันการเงินต่างประเทศไม่ปฏิบัติตาม

กฎหมาย FATCA จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายรูปแบบใหม่ที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของบุคคลสหรัฐฯ ในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ และมีผลให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศของประเทศที่ทำความตกลงกับสหรัฐฯ ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวมีทั้งการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบต่างตอบแทนและไม่ต่างตอบแทน

สำหรับประเทศไทย ยังไม่มีการทำความตกลง TIEAs กับประเทศใด แต่ได้มีการเริ่มจัดทำ DTA ตั้งแต่ปี 2511 จนถึงปัจจุบันรวมแล้วจำนวน 60 ฉบับ ซึ่ง DTA ดังกล่าวมีข้อกำหนดให้ประเทศคู่สัญญาทั้งสองจะต้องให้ความร่วมมือกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา โดยจากการศึกษาพบว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรของประเทศไทยผ่านช่องทางของ DTA นั้น ประเทศไทยได้รับการร้องขอข้อมูลจากประเทศคู่สัญญาเป็นจำนวนมาก ซึ่งในทางกลับกันประเทศไทยมักไม่ใช้ฝ่ายขอข้อมูลของผู้เสียภาษีคนไทยผ่านช่องทาง DTA ดังนั้นการใช้ประโยชน์จากช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรที่มีอยู่ในปัจจุบันจึงยังไม่ได้ใช้ประโยชน์เท่าใดนัก

ต่อมา การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีได้มีการพัฒนารูปแบบต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ นอกจากแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตาม DTA และ TIEAs แล้ว การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษียังได้พัฒนามาเป็นรูปแบบการขอข้อมูลผู้เสียภาษีผ่านสถาบันการเงินในต่างประเทศ ตามหลักการของ FATCA ของสหรัฐฯ ที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น โดยในทางปฏิบัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามรูปแบบของ FATCA นั้น เป็นการขอข้อมูลผ่านสถาบันการเงินในต่างประเทศ โดยสหรัฐฯ เชื่อว่าผู้ที่ทราบสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษีที่ดีที่สุดคือสถาบันการเงินที่ดูแลหรือจัดการเงินได้หรือทรัพย์สินของผู้เสียภาษี จากจุดเริ่มต้นดังกล่าวจึงเป็นแรงผลักดันให้ประเทศต่าง ๆ เข้าร่วมทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ กว่า 100 ประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทยด้วย

นอกจากนี้ จากการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้องพบว่าผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นตรงกันว่า ในอนาคตอันใกล้ ประเทศไทยคงไม่สามารถปฏิเสธการเข้าทำความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรได้ เนื่องจากแนวโน้มของโลกในยุคปัจจุบัน คือ การที่ประเทศต่าง ๆ จะมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรมากขึ้นเพื่อลดการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศใดประเทศหนึ่งหรือหลายประเทศต่อเนื่องกัน ข้อเท็จจริงเช่นว่าก่อให้เกิดปัญหาในเรื่องการโอนถ่ายกำไร (Profit Shifting) จากประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า ดังนั้น แนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษียิ่งถูกจัดทำภายใต้กรอบการค้าของโลกที่ไร้พรมแดนและกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศที่มีความแตกต่างกันในรายละเอียด จึงเป็นเรื่องของประเทศต่าง ๆ ที่ประสงค์จะเข้าถึงข้อมูลเงินได้ของคนชาติตนเพื่อป้องกันการรั่วไหลของเงินได้และเพิ่มยอดในการจัดเก็บภาษี หรืออาจกล่าวอีกนัยว่า ในอนาคตแต่ละประเทศย่อมมีการพัฒนากฎหมายโดยการสร้างนโยบายเพื่อติดตามและตรวจสอบช่องทางการเงินของธุรกรรมข้ามชาติในรูปแบบต่าง ๆ เพิ่มมากขึ้น

ดังนั้น จากการศึกษาทิศทางของการเปลี่ยนแปลงของการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ ดังกล่าวประกอบกับการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง คณะผู้วิจัยพบว่ากฎหมายและบทบาทของประเทศไทยในอนาคตในการตอบรับในเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่ต้องได้รับการส่งเสริมจากภาครัฐอย่างจริงจัง กล่าวคือ กฎหมายไทยยังขาดหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือ GAAR และขาดบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่อง (Specific Anti-Tax Avoidance Rules) เช่น หลักเกณฑ์หรือกฎหมายว่าด้วยควบคุมบริษัทต่างชาติ หรือ CFC Rule ที่ใช้ตรวจสอบโครงสร้างของบริษัทแม่และบริษัทลูกรวมถึงการโอนถ่ายกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน และมาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำที่ใช้ตรวจสอบการโอนกำไรระหว่างหน่วยธุรกิจที่มักจัดทำในรูปแบบธุรกรรมอำพรางผ่านสัญญาผู้ซื้อเพื่ออำพรางนิติกรรมที่แท้จริงและก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีอากรไม่ว่าทางใดทางหนึ่งระหว่างคู่สัญญา ดังนั้น ประเทศไทยจึงยังขาดเครื่องมือในทางกฎหมายสำหรับให้เจ้าหน้าที่ประเมินใช้เพื่อตรวจสอบการดำเนินการของนิติกรรมหรือธุรกรรมที่ได้รับประโยชน์โดยมิชอบในทางภาษีได้อย่างแท้จริง ดังนั้น ในทางปฏิบัติจึงมักกลับไปใช้หลักการทั่วไปในเรื่องสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งอาจไม่สามารถปรับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพสำหรับการเอาผิดนิติกรรม สัญญา หรือธุรกรรมที่เข้าข่ายเป็นการเลี่ยงภาษี (Unacceptable Tax Avoidance) หรือการวางแผนธุรกรรมลงเพื่อเจตนาเลี่ยงภาษี (Artificial Tax Arrangement)

นอกจากนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตามช่องทางของ DTA ยังคงไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเต็มรูปแบบ เนื่องจากมีข้อขัดขัดตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เนื่องจากการอนุวัติการ DTA ในปัจจุบันจัดทำในรูปแบบพระราชกฤษฎีกาซึ่งมีลำดับศักดิ์ตามกฎหมายต่ำกว่าประมวลรัษฎากร จึงส่งผลให้ผู้ถูกเรียกข้อมูลตามช่องทาง DTA สามารถปฏิเสธการจัดส่งข้อมูลโดยอ้างมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรได้เสมอเพราะอยู่ในลำดับศักดิ์ที่สูงกว่า

ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงได้เสนอแนะทั้งให้มีการแก้ไขเนื้อหาของประมวลรัษฎากรเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตามช่องทางของ DTA และการเพิ่มเติมเนื้อหาในส่วนหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี หรือ GAAR และบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่อง โดยเห็นควรให้มีการบัญญัติไว้เป็นหมวดหนึ่งในประมวลรัษฎากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย และเพื่อเป็นการประกันว่าข้อมูลที่หน่วยงานกลางของประเทศไทยที่รับผิดชอบในการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Competent Authority) จะได้รับจากความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลฉบับต่าง ๆ จะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศไทยอย่างสูงสุด

นอกจากนี้ คณะผู้วิจัยยังได้เสนอให้ประเทศไทยมีการกำหนดบทบาทของหน่วยงานภาครัฐที่จะทำหน้าที่เป็นศูนย์กลาง (Contact Person) ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีให้ชัดเจน กล่าวคือ ในปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าร่วมทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในรูปแบบ FATCA กับสหรัฐฯ และจากการดำเนินการดังกล่าวทำให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่า ประเทศไทยยังขาดหน่วยงานหรือองค์กรที่รับผิดชอบในการตอบข้อหารือหรือข้อสงสัยในการดำเนินการจัดส่งข้อมูลหรือการเตรียมการที่เกี่ยวข้องกับการจัดส่งข้อมูล

อย่างแท้จริง ซึ่งในอนาคตประเทศไทยอาจมีการเข้าทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีกับประเทศอื่น ๆ อีก

ทั้งนี้ จากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีพบว่า ผู้ประกอบการส่วนมากต้องรับภาระในเรื่องการจัดทำและรักษาข้อมูลตามมาตรฐานที่ข้อตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศกำหนด และในบางกรณีเป็นการเก็บและตรวจสอบข้อมูลผู้เสียภาษีของรัฐต่างชาติ อันอาจถือได้ว่าเป็นการอำนวยความสะดวกในเชิงบริหารจัดการทางภาษีอากรให้กับรัฐอื่นมากกว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บของประเทศไทย ดังนั้น คณะผู้วิจัยจึงเสนอให้ภาครัฐจัดให้มีนโยบายในทางภาษีอากรเพื่อช่วยบรรเทาค่าใช้จ่ายของภาคเอกชนในการจัดส่งข้อมูล กล่าวคือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศนั้น มิใช่กิจการที่มีลักษณะเป็นเรื่องระหว่างรัฐแต่เพียงประการเดียว แต่หากมีผลประโยชน์ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานของภาคเอกชนเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย เนื่องจากรูปแบบของการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศมักบังคับเอาเก็บข้อมูลที่รักษาไว้โดยสถาบันการเงิน ซึ่งสถาบันการเงินมักตีความในแบบกว้างและให้หมายความรวมถึงผู้ประกอบการในภาคการเงินและการลงทุนเกือบทุกประเภท เช่น บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทประกันภัย เป็นต้น

นอกจากกฎหมายและนโยบายที่คณะผู้วิจัยเสนอให้มีการปรับปรุงเพื่อรองรับแนวทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรแล้ว คณะผู้วิจัยยังได้เสนอแนะให้มีการให้ความรู้กับประชาชนในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี กล่าวคือ ประชาชนที่ใช้บริการสถาบันการเงินจำนวนมากอาจไม่เข้าใจถึงหลักการและวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ ทำให้บางครั้งการขอความร่วมมือจากสถาบันการเงินในการกรอกแบบฟอร์มเพื่อแสดงตนในเรื่องสัญชาติ เช่น ในกรณีของ FATCA ประชาชนอาจเข้าใจว่าสถาบันการเงินจะนำข้อมูลของตนจัดส่งให้กับรัฐต่างชาติ จึงปฏิเสธการทำธุรกรรมกับสถาบันการเงิน ดังนั้น จากเหตุการณ์ดังกล่าวย่อมส่งผลเสียต่อทั้งสถาบันการเงินที่สูญเสียฐานลูกค้าและต่อประชาชนที่ไม่ได้รับบริการในธุรกรรมทางการเงินตามที่ตนต้องการ โดยสาเหตุหลักของเหตุการณ์ดังกล่าวอาจเกิดจากการขาดการประชาสัมพันธ์และหลักการของกฎหมายดังกล่าวด้วยเพื่อเสริมสร้างความเข้าใจถึงสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในเรื่องดังกล่าวอย่างแท้จริง

ท้ายที่สุด หลักการในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมาจากรากฐานในเรื่องของเจตจำนงของรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นภายใต้ขอบเขตอำนาจอธิปไตยของประเทศตน ซึ่งประเทศต่าง ๆ มุ่งหวังจะจัดเก็บจากบุคคลที่เข้ามาใช้ทรัพยากรในประเทศตนในทางก่อให้เกิดประโยชน์หรือดอกผลในทางเศรษฐกิจ รวมไปถึงบุคคลชาติตนที่มีเงินได้เกิดขึ้นจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม ในโลกยุคปัจจุบันนโยบายภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงในรูปแบบ โดยมีการขยายขอบเขตการจัดเก็บและการดำเนินการด้านภาษีอากรของประเทศตนไปสู่การจัดการด้านภาษีอากรของประเทศอื่น ๆ มากขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น สำหรับประเทศไทย หน่วยงานที่รับผิดชอบย่อมมีหน้าที่ต้องพัฒนากระบวนการภายในให้ก้าวทันการเปลี่ยนแปลงของโลกเพื่อรักษาส่วนได้และผลประโยชน์อันพึงมีของประเทศไทยไว้ให้มากที่สุด

5.2 ข้อเสนอแนะ

5.2.1 ข้อเสนอในการพัฒนาและปรับปรุงกฎหมาย

จากการศึกษาคณะผู้วิจัยมีข้อเสนอในการแก้กฎหมายไทยในประเด็นต่าง ๆ อันได้แก่ ประเด็นการแก้ไขข้อขัดขัดในการเปิดเผยและจัดส่งข้อมูลตามมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร ประเด็นการเพิ่มเติมบทบัญญัติและหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีหรือ GAAR ในประมวลรัษฎากร และการเพิ่มหลักการเฉพาะที่จำเป็นต่าง ๆ เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรที่อาจมีขึ้นในอนาคต เช่น หลักการในเรื่องการควบคุมบริษัทต่างชาติ หรือ Controlled Foreign Corporation (CFC Rule) เป็นต้น โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1) คณะผู้วิจัยเห็นว่ามาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นอุปสรรคสำคัญในการจัดส่งข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศและอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ประเทศไทยอาจถูกแรงกดดันจากประเทศมหาอำนาจและองค์กรระหว่างประเทศให้เข้าร่วมจัดทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในรูปแบบต่าง ๆ เนื่องจากมาตรา 10 ดังกล่าว ทำให้ช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA ไม่สามารถดำเนินการได้อย่างเต็มรูปแบบ ทั้งนี้ การแก้ไขมาตราดังกล่าวสามารถกระทำได้ในสามช่องทาง กล่าวคือ

ประการแรก การแก้ไขรูปแบบการอนุวัติการ DTA เนื่องจากการอนุวัติการ DTA ในปัจจุบันจัดทำในรูปแบบของการตราเป็นพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีลำดับศักดิ์ตามกฎหมายเป็นกฎหมายลำดับรองของประมวลรัษฎากร จึงส่งผลให้ผู้ถูกเรียกข้อมูลตามช่องทาง DTA สามารถปฏิเสธการจัดส่งข้อมูลโดยอ้างมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากรได้เสมอ เพราะอยู่ในลำดับศักดิ์ที่สูงกว่า ดังนั้น การจัดทำกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการ DTA เป็นการเฉพาะ จะให้การดำเนินการตามข้อบทต่าง ๆ ของ DTA มีกฎหมายรองรับที่ชัดเจนและไม่ติดข้อจำกัดของประมวลรัษฎากร

ประการที่สอง หากกฎหมายอนุวัติการในรูปแบบพระราชบัญญัติตามที่ได้อ้างอิงในข้างต้นไม่สามารถดำเนินการได้ อาจมีการปรับปรุงและแก้ไขถ้อยคำในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อเปิดช่องให้สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลตาม DTA ได้ และเป็นการแก้ปัญหา การนำมาตรา 10 มาเป็นข้อกล่าวอ้างในการไม่ให้ข้อมูลจากผู้เสียภาษีเมื่อมีการร้องขอข้อมูลจากรัฐต่างประเทศ

ประการที่สาม การออกกฎหมายเฉพาะในเรื่องการจัดส่งข้อมูลตามความตกลงระหว่างประเทศฉบับต่าง ๆ ซึ่งควรออกในรูปแบบพระราชบัญญัติเพื่อให้มีลำดับเสมอกันกับประมวลรัษฎากร

และเพื่อให้เข้าช้อยกเว้นในส่วนท้ายของมาตรา 10 ที่บัญญัติว่า เจ้าพนักงานสามารถส่งข้อมูลของผู้เสียหาย ได้หากมีกฎหมายให้อำนาจกระทำการเช่นนั้นไว้¹⁴⁰

ทั้งนี้ กฎหมายเฉพาะในเรื่องการจัดส่งข้อมูลตามความตกลงระหว่างประเทศ ตามที่ได้เสนอมานี้ในข้างต้น ควรจะมีเนื้อหาครอบคลุมในประเด็น ดังต่อไปนี้

- กำหนดอำนาจหน้าที่โดยทั่วไปของ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ (Competent Authority) และพนักงานเจ้าหน้าที่
- กำหนดให้เจ้าหน้าที่รายงานเปิดเผยข้อมูลและส่งข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ และให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจส่งข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายได้ (รัฐต่างประเทศตามข้อสัญญา)
- กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการปฏิบัติให้เป็นไปตามหนังสือสัญญา ที่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีหรือข้อสารสนเทศ เช่น ผู้มีหน้าที่รายงาน ข้อมูลที่ต้องรายงาน กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการรายงาน หลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลา ในการจัดเก็บและการจำหน่ายข้อมูลที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ได้รับจากผู้มีหน้าที่ต้องรายงาน เป็นต้น
- บทกำหนดโทษ

2) คณะผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปในเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษี หรือ GAAR ไว้ในประมวลรัษฎากรเพื่อประโยชน์ในการใช้ข้อมูลที่ได้รับแลกเปลี่ยนมาจากรัฐต่างชาติ อย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใสในการเสียภาษีอันจะเป็นการส่งผลให้ ภาครัฐสามารถเพิ่มยอดการจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น โดยในรายละเอียดของหลักเกณฑ์ GAAR นั้น แต่ละ ประเทศจะมีการกำหนดหลักการไว้แตกต่างกันตามพื้นฐานรูปแบบกฎหมายของแต่ละประเทศ เช่น ประเทศที่ใช้กฎหมายระบบซีวิลลอว์ (Civil Law Doctrine) จะยึดหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่า รูปแบบของการหลีกเลี่ยง (Abuse of Law Doctrine) ซึ่งตามหลักการแล้วจะกำหนดให้วัตถุประสงค์ของ ตัวบทกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบของธุรกรรม โดยไม่คำนึงผลทาง เศรษฐกิจจากการทำธุรกรรมของกิจกรรมนั้น ๆ

อย่างไรก็ดี สำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ (Common Law Doctrine) จะใช้หลักเนื้อหาสำคัญมากกว่ารูปแบบ (Substance over Form Doctrine) ในการตัดสินคดี กล่าวคือ นิติกรรมหรือสัญญาใดที่สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีหรือมีผลให้เสียภาษีในอัตราที่น้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินนิติกรรมนั้น ๆ โดยอาจเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมโดยพิจารณาตาม เนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้ ซึ่งหลักการพิจารณาเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น กลุ่มประเทศ

¹⁴⁰ มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า “เจ้าพนักงานผู้ใด โดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการ ของผู้เสียหายอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจ ที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”

ที่ใช้กฎหมายระบบชีวิตอ่าวบางประเทศ เช่น ประเทศเนเธอร์แลนด์ ให้การยอมรับในหลักการดังกล่าว เช่นกัน นอกจากนี้ หากเป็นกรณีของนิติกรรมล่วงเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียเลยนั้น ทั้งกลุ่มประเทศ Common Law และ Civil Law เห็นว่าเป็นกรณีที่พนักงานประเมินหรือศาลย่อมมีอำนาจในการบังคับคดีตามเจตนาที่แท้จริงของกลุ่มสัญญาเพื่อให้มีการเรียกประเมินภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วนได้

โดยหลักการในเรื่อง GAAR นี้ กฎหมายว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีของสหภาพยุโรปได้แนะนำให้ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศมีบทบัญญัติว่าด้วยเรื่อง GAAR เป็นหลักทั่วไปที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของแต่ละประเทศเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการตรวจสอบบริษัทข้ามชาติที่ทำการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรที่แตกต่างกันของประเทศสมาชิก

สำหรับประเทศไทยนั้น ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยเรื่อง GAAR ไว้เป็นการเฉพาะ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยไม่มีบทบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรในการเอาผิดกับนิติกรรม สัญญา หรือธุรกรรมที่เข้าข่ายเป็นการเลี่ยงภาษี (Unacceptable Tax Avoidance) หรือการวางแผนภาษีโดยการจัดทำธุรกรรมล่วงเพื่อเจตนาเลี่ยงภาษี (Artificial Tax Arrangement) ดังนั้นหากมีกรณีพิพาท ศาลจึงจำเป็นต้องกลับไปใช้หลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องนิติกรรมสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งอาจทำให้ธุรกรรมที่เข้าข่ายเป็นนิติกรรมล่วงหรือนิติกรรมอำพรางเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในทางภาษี อาจหลุดรอดจากการประเมินภาษีที่ถูกต้องไปได้

3) ประเทศไทยควรเพิ่มหลักการเฉพาะที่จำเป็นต่าง ๆ เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรที่อาจมีขึ้นในอนาคต เนื่องจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีที่จะเกิดขึ้นนั้นหากเป็นการแลกเปลี่ยนในรูปแบบต่างตอบแทน ข้อมูลที่ประเทศไทยได้มาจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องใช้ให้เกิดประโยชน์ในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน การได้มาของข้อมูลภาษีของบุคคลไทยที่มีเงินได้ในต่างประเทศอาจไม่ได้ก่อให้เกิดประโยชน์ในเชิงจัดเก็บกับหน่วยงานภาครัฐเท่าไรนัก เนื่องจากประเทศไทยขาดบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเฉพาะเรื่อง (Specific Anti-Tax Avoidance Rules) ที่จะเป็เครื่องมือให้เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลสามารถตรวจสอบการดำเนินการของนิติกรรมหรือธุรกรรมที่ได้รับประโยชน์โดยไม่ชอบในทางภาษีได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ ระบบกฎหมายของไทยใช้ระบบการจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้นจึงไม่อาจจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้ที่มีสัญชาติไทยที่มีเงินได้อยู่ในต่างประเทศได้ แม้การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรจะทำให้ได้ข้อมูลมากขึ้น แต่ระบบกฎหมายภายในยังไม่เอื้อให้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นจากข้อมูลที่ได้รับ การที่จะทำให้ประเทศไทยได้รับประโยชน์จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นจึงจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีอากรของไทยให้สามารถใช้หลักการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักสัญชาติได้ด้วย อย่างไรก็ตาม การแก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นเรื่องที่ต้องศึกษาและพิจารณาอย่างละเอียดรอบคอบ รวมทั้งควรมีการศึกษาผลดีและผลเสียเพื่อเปรียบเทียบกันด้วย ซึ่งต้องใช้เวลาดำเนินการในระยะยาว ในขั้นนี้ คณะผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะในการเพิ่มเติมบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะเป็นการเฉพาะเพื่อช่วยป้องกัน

การเลี้ยงภาษีที่ต่างประเทศนิยมใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการตรวจจับนิติกรรมที่มีเจตนาเลี้ยงภาษี เช่น หลักเกณฑ์หรือกฎหมายว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติที่ใช้ตรวจสอบโครงสร้างการของบริษัทแม่ และบริษัทลูก รวมถึงการโอนถ่ายกำไรระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน และมาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำที่ใช้ตรวจสอบการโอนกำไรระหว่างหน่วยธุรกิจที่มักจัดทำในรูปแบบธุรกรรมอำพรางผ่านสัญญาผู้ยืม เพื่ออำพรางนิติกรรมที่แท้จริงและก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีอากรไม่ว่าทางใดทางหนึ่งระหว่าง คู่สัญญา

สำหรับประเด็นเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีนั้น ในอนาคตอาจมีการศึกษาความเป็นไปได้ในการปรับปรุงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของไทย โดยศึกษาความเป็นไปได้ในการจัดเก็บตามหลัก สัญชาติเพื่อให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บเงินได้นอกประเทศได้มากขึ้น โดยอาจมีการเพิ่มเติมหลัก สัญชาติในการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา และสำหรับนิติบุคคลอาจเพิ่มเติมหลักการให้ บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเป็นคนไทยมีฐานะเป็นบริษัทไทย โดยกำหนดอัตราส่วนผู้ถือหุ้น โดยสามารถกำหนด หลักเกณฑ์ขั้นต่ำ เช่น หากมีผู้ถือหุ้นเป็นคนไทยจำนวนร้อยละ 15 ให้บริษัทดังกล่าวเป็นบริษัทสัญชาติ ไทย เป็นต้น

5.2.2 ข้อเสนอแนะในการพัฒนาขอบเขตของกฎหมายว่าด้วยการรักษาข้อมูลเป็นความลับ

เนื่องจากการรักษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีมักมีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง หลายฉบับ เช่น หากเป็นข้อมูลทางภาษีอากรที่กรมสรรพากรได้รับย่อมถือว่าเป็นข้อมูลข่าวสารของราชการ และเป็นข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ที่กำหนด ให้ต้องคุ้มครองข้อมูลดังกล่าวไม่ให้มีการเปิดเผยเนื่องจากการรุกรานสิทธิส่วนบุคคลโดยไม่สมควร นอกจากนี้ หากเป็นข้อมูลที่อยู่ในความดูแลของสถาบันการเงินต่าง ๆ ยังมีกฎหมายเฉพาะในการให้ ความคุ้มครองข้อมูลเหล่านั้น เช่น มาตรา 154 ของพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 ซึ่งกำหนดห้ามมิให้ผู้ที่เกี่ยวข้องรู้กิจการของสถาบันการเงินนำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผย ดังนั้น การดำเนินการ ในส่วนการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ ข้อมูลหรือเอกสารหนึ่งฉบับอาจมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่ สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้หลายหน่วยงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นกรณีที่ภาครัฐมีหน้าที่เรียกเก็บ ข้อมูลจากสถาบันการเงินเพื่อจัดส่งให้หน่วยงานราชการของต่างประเทศแล้ว ย่อมหมายความว่ารัฐบาล และหน่วยงานของต่างประเทศอาจเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้ด้วยเช่นกัน

ดังนั้น การดำเนินการด้านกฎหมายเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี นอกจากกำหนดให้ อำนาจในการเปิดเผยหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีได้แล้ว ยังต้องมีการบัญญัติกฎหมายที่ให้ความคุ้มครอง ข้อมูลส่วนบุคคลเป็นการเฉพาะสำหรับกรณีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ โดยในการจัดทำ กฎหมายนั้นอาจกำหนดหลักการดังกล่าวไว้เป็นส่วนหนึ่งส่วนใดของกฎหมายที่อนุวัติการความตกลง หรือบัญญัติเป็นกฎหมายเฉพาะแยกอีกฉบับก็ย่อมได้ ทั้งนี้ ใจความสำคัญของกฎหมายต้องระบุให้ ภาคนอกชน หน่วยงานราชการของไทย และหน่วยงานราชการของต่างประเทศที่ครอบครองหรือเข้าถึง ข้อมูลนั้นมีหน้าที่รักษาข้อมูลส่วนบุคคลดังกล่าวไว้เป็นความลับโดยไม่นำไปใช้นอกเหนือจากขอบ

วัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ตามกฎหมายหรือตามความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีที่ประเทศไทยเป็นคู่สัญญา

นอกจากนี้ กฎหมายหรือหลักเกณฑ์ว่าด้วยการรักษาความลับของข้อมูลต้องระบุให้ชัดเจนถึงขอบเขตในการรับผิดชอบและภาระการพิสูจน์ของแต่ละหน่วยงานผู้ทำการครอบครองข้อมูลด้วย เช่น ในกรณีที่มีการส่งข้อมูลจากภาคเอกชนไปยังหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลดังกล่าวได้ถูกจัดส่งไปยังหน่วยงานราชการที่รับผิดชอบแล้ว อาจมีการรั่วไหลของข้อมูลในระหว่างที่อยู่ในการดูแลของผู้รักษาข้อมูลทอดหนึ่งทอดใด โดยหน่วยงานที่ครอบครองข้อมูลในทอดนั้น ๆ ย่อมมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในการรักษาความลับของข้อมูลหรือเอกสารที่อยู่ในความครอบครองของตนตามมาตรฐานสากลในเรื่องการเก็บรักษาข้อมูลเป็นความลับหรือตามมาตรฐานที่ความตกลงได้วางแนวทางไว้ ทั้งนี้ กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตความรับผิดชอบและภาระการพิสูจน์ในกรณีเกิดกรณีพิพาทของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการเข้าถึงข้อมูลให้ชัดเจนเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับทั้งภาคเอกชนผู้ส่งข้อมูลและประชาชนหรือผู้เสียหายที่เป็นเจ้าของข้อมูล

5.2.3 ข้อเสนอให้ประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิก The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose หรือ Global Forum

เนื่องจาก Global Forum มีการบริหารจัดการภายใต้การดูแลของ OECD Centre for Tax and Administration ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการสร้างความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรให้เป็นไปตามรูปแบบสากลโดยมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มักเกิดขึ้นในธุรกรรมระหว่างประเทศ ซึ่ง Global Forum จะเปิดรับสมาชิกจากทั่วโลกเพื่อขอความร่วมมือให้แต่ละประเทศดำเนินนโยบายภาษีอากรที่โปร่งใส โดยในปัจจุบัน Global Forum มีสมาชิกรวมทั้งสิ้นกว่า 120 ประเทศทั่วโลก ดังนั้น การเข้าร่วม Global Forum จะช่วยให้ประเทศไทยสามารถพัฒนากฎหมายว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรได้อย่างถูกต้องและมีความเป็นสากลเพื่อรองรับทิศทางของการพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ ที่ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกหันมาให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเส้นทางการเงินและการรวบรวมข้อมูลรายได้ของของบุคคลชาติคนเพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการภาษีที่ดี และในท้ายที่สุดการเข้าร่วม Global Forum จะส่งผลดีให้หน่วยงานที่รับผิดชอบของประเทศไทยเพื่อดำเนินการเตรียมการเพื่อรองรับความเปลี่ยนแปลงด้านการจัดการข้อมูลภาษีเพื่อการแลกเปลี่ยนกับประเทศต่าง ๆ ที่รัฐบาลไทยอาจเข้าทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีด้วยในอนาคต

5.2.4 ข้อเสนอในการจัดตั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบของภาครัฐที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลาง (Contact Person) ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีให้ชัดเจน

ในปัจจุบันประเทศไทยได้เข้าร่วมทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีในรูปแบบ FATCA กับสหรัฐฯ และจากการดำเนินการดังกล่าวทำให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่า ประเทศไทยยังขาดหน่วยงาน

หรือองค์กรที่รับผิดชอบในการตอบข้อหาหรือข้อสงสัยในการดำเนินการจัดส่งข้อมูลหรือการเตรียมการที่เกี่ยวข้องกับการจัดส่งข้อมูลอย่างแท้จริง ซึ่งในอนาคต ประเทศไทยอาจมีการเข้าทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในกับประเทศอื่น ๆ อีก ดังนั้น การกำหนดบทบาทของหน่วยงานที่จะทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการให้ข้อมูลกับภาคเอกชนจึงเป็นเรื่องสำคัญที่ภาครัฐควรกำหนดให้ชัดเจน ซึ่งหากเปรียบเทียบกับโครงสร้าง องค์กรของหน่วยงานในต่างประเทศที่ทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในแล้วพบว่าหน่วยงานจัดเก็บที่มีข้อมูลการเสียหายของผู้เสียหายอยู่เดิม จะมีบทบาทสำคัญในการทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งสำหรับประเทศไทยกรมสรรพากรถือเป็นหน่วยงานที่มีฐานข้อมูลของผู้เสียหายและมีความรู้ความเข้าใจในทางปฏิบัติในการเสียหายเป็นอย่างดี นอกจากนี้ ในปัจจุบันกรมสรรพากรยังได้มีการจัดตั้งศูนย์บริการข้อมูลสรรพากรที่ทำหน้าที่ให้ความรู้และบริการประชาชนในการเสียหาย จึงถือเป็นหน่วยงานที่มีความเหมาะสมในการทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายใน

5.2.5 ข้อเสนอในการให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรเพื่อช่วยบรรเทาค่าใช้จ่ายของภาคเอกชนในการจัดส่งข้อมูล

ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในระหว่างประเทศนั้น มิใช่กิจการที่มีลักษณะเป็นเรื่องระหว่างรัฐแต่เพียงประการเดียว แต่หากมีผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของภาคเอกชนเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยเนื่องจากรูปแบบของการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในอากรระหว่างประเทศมักบังคับเข้ากับข้อมูลที่รักษาไว้โดยสถาบันการเงิน ซึ่งสถาบันการเงินมักมีความในแบบกว้างและให้หมายความรวมถึงผู้ประกอบการในธุรกิจภาคการเงินและการลงทุนเกือบทุกประเภท ในการนี้ หากพิจารณาจากข้อมูลในส่วนของการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการ พบว่า ผู้ประกอบการส่วนมากต้องแบกรับภาระในเรื่องการจัดทำและรักษาข้อมูลตามมาตรฐานที่ข้อตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศกำหนด และในบางกรณีเป็นการเก็บและตรวจสอบข้อมูลผู้เสียหายของรัฐต่างชาติ อันอาจถือได้ว่าเป็นการอำนวยความสะดวกในเชิงบริหารจัดการทางภาษีอากรให้กับรัฐอื่นมากกว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ต่อหน่วยงานจัดเก็บของประเทศไทย

ดังนั้น เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระต้นทุนในการดำเนินการด้านข้อมูลของภาคเอกชน ภาครัฐอาจพิจารณาถึงนโยบายเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินการใด ๆ เพื่อให้สอดคล้องกับข้อตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้ เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการซื้อเซิร์ฟเวอร์ (Server) เพื่อจัดเก็บข้อมูล หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเช่าพื้นที่หรือ โกดังเพื่อเก็บเอกสารอันอาจต้องใช้ในการประเมินบัญชีบางประเภทที่มีมูลค่าสูงและอาจต้องรายงานต่อรัฐต่างประเทศเป็นรายปี เป็นต้น

5.2.6 ข้อเสนอแนะในการให้ความรู้กับประชาชนในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายใน

ประชาชนที่ใช้บริการสถาบันการเงินจำนวนมากอาจไม่เข้าใจถึงหลักการและวัตถุประสงค์

ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ ทำให้บางครั้งการขอความร่วมมือจากสถาบันการเงิน ในการกรอกแบบฟอร์มเพื่อแสดงตนในเรื่องสัญชาติ เช่น ในกรณีของ FATCA ประชาชนอาจเข้าใจว่า สถาบันการเงินจะนำข้อมูลของตนจัดส่งให้กับรัฐต่างชาติ จึงปฏิเสธการทำธุรกรรมกับสถาบันการเงิน ดังนั้น จากเหตุการณ์ดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งสถาบันการเงินที่สูญเสียฐานลูกค้าและต่อประชาชนที่ไม่ได้รับบริการในธุรกรรมทางการเงินตามที่ตนต้องการ โดยสาเหตุหลักของเหตุการณ์ดังกล่าวอาจเกิดจากการขาดการประชาสัมพันธ์เพื่อเสริมสร้างความเข้าใจถึงสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในเรื่องดังกล่าว อย่างแท้จริง

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

โครงการวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2557). การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเลี้ยงภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย. กรุงเทพฯ: มปท.

โครงการวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2558). การศึกษาผลกระทบของกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) เพื่อเสนอแนะแนวทางในการดำเนินการของสถาบันการเงินเฉพาะกิจ. กรุงเทพฯ: มปท.

จำรัส แหยมสร้อยทอง. (2530). การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ โดยการตั้งราคาโอน. นิตยสารมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ทวีเกียรติ คุริยะประพันธ์. (2547). ปัญหาและการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล. เอกสารวิชาการใช้ประกอบการอบรมหลักสูตรผู้พิพากษาศาลชั้นต้น สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่).

ชนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต. (2555). คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

ธีระ สุธีวรากล. (2541). นิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยเจตนารมณ์ของกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).

นนทวัชร์ นวตระกูลพิสุทธิ์ และเรวดี ขวัญทองยิ้ม. (2555). ปัญหาและมาตรการทางกฎหมายในการรับรอง และคุ้มครองสิทธิในความเป็นอยู่ส่วนตัว (Right to privacy). รายงานการศึกษาวิจัย เสนอต่อสำนักงานคณะกรรมการสิทธิมนุษยชนแห่งชาติ. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่).

พนิต ธีรภาพวงศ์. (2550). ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

- วสุ สรรพ์กำเนิด. (2552). การตราบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหนีภาษีอากรจากการทำสัญญา. *นิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.*
- วิราภรณ์ พุ่มศรี. (2556). กฎหมายป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของสหรัฐอเมริกา (FATCA): ศึกษากรณี การให้ ข้อมูลลูกค้าสถาบันการเงินของประเทศไทย. การค้นคว้าอิสระ: คณะนิติศาสตร์: มหาวิทยาลัยกรุงเทพ.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, กุมภาพันธ์) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (1) : 53-69.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, มีนาคม) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (2) : 85-104.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, เมษายน) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (3) : 83-94.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, พฤษภาคม) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (4) : 83-96.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, มิถุนายน) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (5) : 101-107.
- เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณิชะนันท์. (2551, กรกฎาคม) การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ. *สรรพากรศาสตร์.* 55 (6) : 63-69.
- สุพัตรา อนันตพงศ์. (2538). ปัญหาการหลบหนีและการหนีภาษีของบริษัทข้ามชาติ. *นิติศาสตร์มหาบัณฑิต: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.*
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554). กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ: มปท.

อธิฐานพร อวรรณโณ. (2555, กันยายน) ข้อเสนอแนะระหว่างประเทศไร้พรมแดน: ยุคล่มสลายของ Tax Haven. *สรรพากรศาสตร์*. ปีที่ 59 ฉบับที่ 9.

ภาษาอังกฤษ

Adam Smith. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* 1. 1 ed. London: W. Strahan. Retrieved 2012-12-07., volume 2 via Google Books.

David Spencer. (Vol. 5, No. 1) *Accountancy business and the Public Interest*.

Denise Meyerson. (2007 Vol. 31). *Why courts should not balance rights against the public interest*. *Melbourne University Law Review*.: page 879.

Hong Li. (2011, Vol. 4, No. 2, September1). *The Conflict and Balance between Government's Information Right and Citizen's Privacy Right*. *Journal of Politics and Law*. *Changchun University of Science and Technology*.: page 104.

Joseph Raz. (1975). *Practical Reason and Norms*. Oxford: Oxford University Press.

Organization for Economic Co-operation and Development. (2007). *Improving Access to Bank Information for Tax Purpose: The Progress Report*.

Organization for Economic Co-operation and Development OECD. (2016). *Report on Automatic Exchange of Financial Account Information (January, 2016)*.

Organization for Economic Co-operation and Development, *Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Committee (Paris, 1965)*, para. 164.

Richard H Fallon Jr. (1993, Vol. 24). *Individual Rights and the Powers of Government*. *Georgia Law Review*.: 343.

Robert Alexy, (2002). *A Theory of Constitutional Rights*., page 397-9.

United Nation. (2001). Commentary part of United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York.: 353.

Website

www.center.kkmuni.go.th/images/data/Investment-data/business-finance-lising.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 4 มกราคม 2559

www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-cross-broder-tax-ruling/. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 20 เมษายน 2559

www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-business-taxation/ สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 20 กุมภาพันธ์ 2559

www.elib.coj.go.th/Article/courtP5_6_4.pdf สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 5 มกราคม 2559

www.gov.uk/government/collections/automatic-exchange-of-information-agreements. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 10 มีนาคม 2559

www.gov.uk/government/collections/tax-treaties. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 10 มีนาคม 2559

www.gov.uk/government/publications/uk-us-automatic-exchange-of-information-agreement/uk-us-automatic-exchange-of-information-agreement. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 10 มีนาคม 2559

www.oecd.org/ctp/beps-about.htm. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 13 มีนาคม 2559

www.oecd.org/tax/beps-reports.htm. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 13 มีนาคม 2559

www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 12 มีนาคม 2559

www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 12 มีนาคม 2559

www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-Exchange-Financial-Account-Information.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 12 มีนาคม 2559

www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 14 มีนาคม 2559

www.oecd.org/tax/automatic-exchange/self-certification-forms. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

www.oecd.org/tax/transparency. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 1 มีนาคม 2559

www.oecd.org/ctp/harmful/43775845.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

www.oic.go.th/km/contents/pdf/book_open1.pdf. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 3 มีนาคม 2559

www.rd.go.th/publish/48890.0.html. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 3 มีนาคม 2559

www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_ei.htm. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 1 มีนาคม 2559

www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 1 มีนาคม 2559

www.un.org/esa/ffd/tax/firstsession/ffdtaxation-OECD's%20work.doc. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 14 มีนาคม 2559

www.world.tax/countries/hong-kong/hong-kong-tax-information-exchange-agreements.php. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

www.world.tax/countries/singapore/singapore-tax-information-exchange-agreements.php. สืบค้นข้อมูล ณ วันที่ 15 มีนาคม 2559

ภาคผนวก ก

รายชื่อผู้ให้สัมภาษณ์

ภาคราชการ

1. สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร

- 1) นายพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์ นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ
 - 2) นายเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร นักวิชาการภาษีชำนาญการ
 - 3) นางสาวเบญจพร จิตต์บุรุษ นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ
- (สัมภาษณ์วันที่ 12 พฤษภาคม 2559)

2. สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง

- 1) นางสาวสุมาลี สถิตชัยเจริญ ผู้อำนวยการสำนักนโยบายภาษี
- (สัมภาษณ์วันที่ 30 พฤษภาคม 2559)
- 2) นายมยุร บุญยะรัตน์ เศรษฐกรชำนาญการ
- (สัมภาษณ์วันที่ 24 พฤษภาคม 2559)

3. สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง กระทรวงการคลัง

- ดร.พนิต ชีรภาพวงศ์ ที่ปรึกษาด้านกฎหมาย
- (สัมภาษณ์วันที่ 17 พฤษภาคม 2559)

นักวิชาการ

1. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

- รศ.ธิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย ผู้อำนวยการศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา
- (สัมภาษณ์วันที่ 17 พฤษภาคม 2559)

2. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

- ศ.ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์
- (สัมภาษณ์วันที่ 18 พฤษภาคม 2559)

3. มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย

- ดร.สุธรรม อยู่ไถธรรม คณบดี คณะนิติศาสตร์
- (สัมภาษณ์วันที่ 9 พฤษภาคม 2559)

4. ศาลฎีกา

- นางเพ็ญวิภา ลอยกุลนันท์ ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นประจำกองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา
- (สัมภาษณ์วันที่ 27 พฤษภาคม 2559)

ภาคเอกชน

1. ธนาคารสแตนดาร์ดชาร์เตอร์ด

นางสาวสุวีณา ศรีโสภากิจ ผู้อำนวยการอาวุโสฝ่ายภาษีอากรประเทศไทย สายงาน
การเงินและการบัญชี

(สัมภาษณ์วันที่ 27 พฤษภาคม 2559)

2. ธนาคารไทยพาณิชย์

นายรองรักษ์ พนาปวุฒิกุล ผู้อำนวยการอาวุโส Executive Legal Officer และรักษาการ
ผู้บริหารงานกรรมการและผู้ถือหุ้น

(สัมภาษณ์วันที่ 11 พฤษภาคม 2559)

3. ธนาคารเกียรตินาคิน

ดร.ปิยะศักดิ์ มานะสันต์ ผู้อำนวยการอาวุโส หัวหน้าฝ่ายวิจัยเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม

(สัมภาษณ์วันที่ 28 พฤษภาคม 2559)

4. คณะกรรมการร่วมสามสถาบัน สภาอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย สภาหอการค้าไทย และสมาคม
ธนาคารไทย (กกร.)

นายเกรียงศักดิ์ สวัสดิ์พาณิชย์ ผู้อำนวยการสำนักผู้อำนวยการด้านกฎหมาย กกร.

(สัมภาษณ์วันที่ 24 พฤษภาคม 2559)

5. บริษัทที่ปรึกษากฎหมาย เบเคอร์ แอนด์ แม็คเคนซี

นายเอก ตันติสัตตโม ทนายความ

(สัมภาษณ์วันที่ 10 พฤษภาคม 2559)

1. นายพลภัทร์ แก้วสัมฤทธิ์ นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ
 2. นายเรืองฤทธิ์ เรืองเนตร นักวิชาการภาษีชำนาญการ
 3. นางสาวเบญจพร จิตต์บุรุษ นักวิชาการภาษีปฏิบัติการ
- สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากร
(สัมภาษณ์วันที่ 12 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ขอทราบที่มาและรายละเอียดของการเสนอแก้ไขเรื่อง Transfer Pricing

แต่เดิมกรมสรรพากรเคยใช้แนวปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 ซึ่งคำสั่งฉบับนี้เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับราคาโอน (Arm's Length Principle) โดยกำหนดเรื่องขั้นตอนปฏิบัติและเอกสาร ซึ่งจะใช้ควบคู่กับประมวลรัษฎากร ในขณะที่เดียวกันก็สร้างความเข้าใจให้กับผู้เสียภาษีด้วย เพื่อให้การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

คำสั่ง ที่ใช้ด้วยข้อ ป. แปลว่า “ใช้สำหรับเจ้าหน้าที่” หมายถึง เป็นเพียงแนวปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่ ต่อมากรมสรรพากรต้องการให้มีความชัดเจนมากขึ้นสำหรับผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ โดยนำหลักการ (Principle) และเอกสารที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นมาบัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีข้อมูลเพียงพอในการกำกับดูแลเรื่องการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้ เพื่อรองรับทั้งเรื่องการกำหนดราคาโอน และการเจรจาเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ Transfer Pricing Arrangement ซึ่งปัจจุบันกฎหมายอยู่ในชั้นพิจารณาของคณะฎีกา

หลักการของกฎหมาย คือ

1. ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการปรับปรุงการคำนวณรายได้และค่าใช้จ่ายของบริษัท
2. เอกสารที่เกี่ยวข้องที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นพร้อม ภงด. 50

กฎหมายฉบับนี้ยึดตามแนวสากลทุกประการ โดยใช้แนวทางจากกฎหมายแม่แบบ (Model Law) ของ OECD และเปรียบเทียบกับประเทศที่เป็นแม่แบบในเรื่อง Transfer Pricing เช่น สหรัฐฯ ญี่ปุ่น เกาหลี ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ ฯลฯ เริ่มแรกพิจารณาจากประเทศที่เป็นต้นแบบ Transfer Pricing คือ สหรัฐฯ ต่อมาก็เทียบเคียงกับประเทศที่มีการติดต่อกับประเทศไทยมากที่สุดคือ ญี่ปุ่น รวมถึงฟิลิปปินส์และอินโดนีเซียด้วย

สาเหตุที่ต้องพิจารณาว่าประเทศอื่นดำเนินการอย่างไรบ้าง เพราะนอกจากการตรวจสอบราคาโอนแล้ว เรื่องนี้ยังเกี่ยวข้องกับการเจรจาระหว่างประเทศด้วย กล่าวคือ ถ้ามีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน ก็จะเป็นความมั่นใจกับต่างประเทศด้วยหากประเทศคู่สัญญาที่มีกฎหมายเรื่อง Transfer Pricing ที่เป็นหลักการเดียวกัน

อนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) อยู่ใน Article 9(2) ส่วนเรื่อง Transfer Pricing จะอยู่ใน Article 9 วรรคหนึ่ง แต่ Article 9 (2) ไม่ได้มีทุกฉบับ ฉบับเก่า ๆ อาจจะไม่มี

คำถามที่ 2 ประเทศไทยมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรโดยใช้ DTA Article 26 หรือไม่

ปัจจุบัน โมเดลของ OECD พยายามทำให้เป็น International Standard ส่วนสมัยก่อนการแลกเปลี่ยนข้อมูลจะอยู่บนหลักการว่า ต้องไม่มีผลเป็นการลบล้าง (Overrule) กฎหมายภายในของไทย ปัจจุบันมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทั้งต่างประเทศขอข้อมูลจากไทย และไทยขอจากต่างประเทศ แต่ปริมาณต่างประเทศขอจากไทยจะมากกว่า

การแลกเปลี่ยนมี 3 รูปแบบ คือ On Request, Spontaneous และ Automatic ปัจจุบันรูปแบบ Automatic จะมีบทบาทมากขึ้น เราเลยพยายามปรับ เพราะก่อนหน้านี้เรายังไม่ Cover OECD Standard แต่ตอนนี้เรามี Global Forum ต่าง ๆ เข้ามาเป็นแรงผลักดันและเจรจาให้เราปรับให้เข้ากับ โมเดลของ OECD

การปรับเปลี่ยน DTA ให้เข้ากับ OECD Standard มีสองรูปแบบคือ

1. คู่สัญญาเดิมขอ Re-Negotiate ข้อ 26 แต่ที่มีการเจรจาปรับใหม่ก็ยังไม่เป็นแบบ Automatic
2. ไทยทำอนุสัญญากับคู่สัญญาใหม่ ๆ เช่น กัมพูชา เป็นต้น ก็จะใช้รูปแบบของ OECD

คำถามที่ 3 การที่เราให้ข้อมูลต่างประเทศจะขัดกับมาตรา 10 ประมวลรัษฎากรหรือไม่

ประเด็นนี้ยังมีความไม่ชัดเจนอยู่ ข้อมูลที่จะขัดกับมาตรา 10 คือ เรื่องเกี่ยวกับธุรกิจ ข้อมูลทางบัญชี เอกสารทางการเงิน, หนังสือรับรองของธนาคาร ข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมทางการเงินยังติดกฎหมายอยู่

คำถามที่ 4 การขอข้อมูลจากต่างประเทศกรณีป้องกันคนเลียงภาษี ไทยสามารถขอข้อมูลตามข้อ 26 ได้หรือไม่

การขอข้อมูลจะเป็น Case by Case แต่โดยทั่วไปจะทำตามมาตรฐาน OECD กัน ซึ่งจะให้ข้อมูลภายใน 90 วัน และจะมีการแจ้งความคืบหน้าให้เราทราบ ถ้าเป็นฉบับเก่าๆ จะสามารถขอได้เพียงข้อมูลที่อยู่ในกรอบของ DTA เท่านั้น ได้แก่ ข้อมูลของผู้มีถิ่นที่อยู่ระหว่างรัฐกับรัฐ และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ถ้าหากเป็นคู่สัญญาตามโมเดลฉบับใหม่ ก็จะสามารถขอข้อมูลในกรอบที่กว้างกว่าโมเดลเก่า ซึ่งตามโมเดลใหม่จะมีเนื้อหาเพิ่ม 2 เรื่อง คือ

ประการแรก กรณี A ขอข้อมูลจาก B ถ้าเป็นฉบับเก่า B สามารถปฏิเสธได้โดยอ้างว่าไม่มี Domestic Interest แต่ปัจจุบันตาม โมเดลของ OECD แม้ไม่มี Domestic Interest B ก็ต้องให้ข้อมูล

ประการที่สอง โมเดลใหม่ของ OECD ยังได้เพิ่มเรื่องเกี่ยวกับหนังสือรับรองทางการเงิน, ธุรกรรมทางการเงิน

คำถามที่ 5 ทำที่ของประเทศไทยต่อการทำ TIEAs เป็นอย่างไร

ส่วนใหญ่ประเทศที่จะทำ TIEAs จะเข้าข่ายเป็นประเทศ Tax Haven หรือ Off-Shore Financial Centre เพราะประเทศกลุ่มนี้จะไม่ทำ DTA สำหรับประเทศไทยในการทำ TIEAs ต้องพิจารณาข้อกำหนดในพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ซึ่งกล่าวถึงภาษีซ้อนในเชิงยกเว้น แต่ไม่ได้ระบุถึง TIEAs เพราะฉะนั้น หากจะต้องพิจารณาในเชิงนโยบายจากกระทรวง กรม ถ้ามีนโยบายจะดำเนินการก็สามารถทำ TIEAs กับประเทศเหล่านี้ที่ No Tax Low Tax No Transparency ซึ่งเราอาจทำ TIEAs กรณีขอข้อมูลเฉพาะ Financial transaction Bank Statement ก็ได้

ถ้าทำตามมาตรฐาน OECD ต้องดำเนินการภายใน 90 วัน ถ้าเกินประเทศที่ถูกร้องขอข้อมูลจะต้องแจ้งความคืบหน้า และหากถ้าประเทศไทยจะทำ TIEAs ในปัจจุบันยังไม่สามารถทำได้ต้องมีกฎหมายอนุวัติการเพื่อรองรับก่อน ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบพระราชกฤษฎีกา หรืออื่น ๆ นอกจากนี้ ถ้าทำกับ TIEAs กับประเทศใด ต้องอธิบายได้ว่าเหตุใดต้องทำกับประเทศนี้ เช่น จีนทำกับ TIEAs กับหมู่เกาะ เพื่อเป็นการส่งเสริมให้เกิดการลงทุนจากต่างชาติ โดยเก็บภาษีในอัตราต่ำ หรือไม่เก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียม มีการให้องค์ความรู้ ก็สามารถทำ TIEAs เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้ได้ เนื่องจากเป็นการแลกเปลี่ยนผ่านธุรกรรมที่ทำ

คำถามที่ 6 การประชุมระหว่างประเทศมีประเด็นพิจารณาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล DTA TIEAs บ้างหรือไม่

การประชุมระหว่างประเทศ เช่น OECD DTA หรือ TIEA หลักๆ จะพูดถึง DTA ข้อ 26 เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลเท่าที่จำเป็น ใครแลกเปลี่ยนกับใคร เราพิจารณาแบบไหน ถ้าไม่ให้จะทำอย่างไร แม้จะมีข้อ 26 แต่อาจมีกรณีที่ขอข้อมูลได้ หรือไม่ได้ แล้วแต่กรณี แล้วแต่สำนักงาน แต่จะมีข้อ Mutual Agreement Procedure โดยให้ผู้มีอำนาจหน้าที่มาเจรจากัน เช่น นาย A คนญี่ปุ่น มาอยู่ในประเทศไทยจนได้สัญชาติไทย ญี่ปุ่นอาจขอข้อมูลเกี่ยวกับ นาย A ว่ามาอยู่ประเทศไทยจริงหรือไม่ เสียภาษีหรือไม่ เนื่องจากไม่ได้เสียภาษีที่ประเทศญี่ปุ่น ส่วนการแลกเปลี่ยนข้อมูลจะเป็นส่วนใหญ่เป็นข้อมูลภาษี ซึ่งปัจจุบันการขอข้อมูลตาม DTA จะต้องเป็นกรณีคนมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเท่านั้น ดังนั้น กรณีคนฝรั่งเศสเข้ามาในประเทศไทย 3 เดือน มีการทำธุรกรรมทั้งในประเทศไทย และประเทศอื่น ๆ ดังนั้นประเทศอื่น ๆ มาขอข้อมูลจากประเทศไทย ประเทศไทยก็ไม่สามารถให้ได้ เนื่องจากไม่เข้าเงื่อนไขเพราะคนฝรั่งเศสไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งก็เป็นข้อจำกัดอีกข้อหนึ่ง

นอกจากนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลมีข้อจำกัดเรื่องภาษาต่างประเทศ เนื่องจากกรมสรรพากรต้องแปลจากภาษาต่างประเทศ เช่น ภาษาอังกฤษ ภาษาฝรั่งเศส เป็นต้น เป็นภาษาไทย จากนั้นตรวจสอบว่าต้อง

ส่งเรื่องดังกล่าวไปส่วนงานใด ผู้เกี่ยวข้องมีใครบ้าง และต้องแจ้งกลับผู้ขอเป็นภาษาอังกฤษ ซึ่งอาจต้องใช้เวลานาน

คำถามที่ 7 ประเทศใดที่ขอข้อมูลจากประเทศไทยมากที่สุด

ประเทศที่มีการขอข้อมูลจากประเทศไทยมากที่สุด คือ ประเทศญี่ปุ่น เยอรมัน และอังกฤษ ตามลำดับ ส่วนใหญ่เป็นธุรกรรมการตรวจสอบว่ามีจริงหรือไม่

ปัจจุบัน ธุรกรรมการตรวจสอบจะลดลง เนื่องจาก หากกรมสรรพากรพบว่าบริษัททำ Transfer Pricing จะเข้าไปตรวจสอบ ดังนั้น ผู้เสียภาษีไม่ต้องการถูกตรวจสอบเรื่องการทำ Transfer Pricing จึงเข้ามาติดต่อขอทำ Advance Pricing Arrangement (APA) โดยแจ้งกำหนดราคาค่าที่จะขายกับลูกค้า แล้วก็ขายตามราคาดังนั้น บริษัทดังกล่าวก็จะไม่มีการทำ Transfer Pricing จึงไม่ถูกตรวจสอบ การทำ APA จึงมีบทบาทมากขึ้น จำนวนเคสมากขึ้น ญี่ปุ่นเป็นประเทศแรกที่คิดระบบ APA ขึ้น และมาทำข้อตกลงกับประเทศอื่น ๆ ส่วนประเทศเกาหลี สวิสเซอร์แลนด์ เนเธอร์แลนด์ สิงคโปร์ เป็นต้น ก็มีการยื่นคำขอทำ APA มากขึ้นเช่นกัน ซึ่งแตกต่างจาก APA ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เน้นการตรวจสอบเป็นสำคัญ กฎหมาย Transfer Pricing ที่เสนอก็รองรับการทำ APA ด้วย

คำถามที่ 8 กรมสรรพากรมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอย่างไร

ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลของสรรพากรที่ต้องใช้ในการดำเนินการ คือ ระยะเวลาในการดำเนินการ เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบของสรรพากร คือการเก็บภาษี ตรวจสอบ เป็นหลัก อาจทำให้เพิ่มงานขึ้น ซึ่งการมีความร่วมมือตามพันธกิจ อาจไม่ได้มี Domestic Interest มากนัก การตรวจสอบต้องส่งหลายส่วนงาน แต่บางกรณีก็ได้รับข้อมูลจากประเทศที่มาขอข้อมูลทำให้เก็บภาษีได้เพิ่มขึ้นเช่นกัน บางกรณีการรับข้อมูลบางกรณีล่าช้า ทำให้ผู้เสียภาษีออกนอกประเทศไปแล้ว เช่น นักแสดงสาธารณะ เป็นต้น

คำถามที่ 9 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

ปัจจุบันความถี่ในการขอข้อมูลตาม DTA มีทุกวัน เพราะมีถึง 60 ฉบับ ซึ่งการขอข้อมูลประเภท On Request จะมีการขอมากที่สุด แต่ถ้า Spontaneous จะมีหลายกรณีในคราวเดียวกัน ส่วน Automatic มักจะเป็นธุรกรรมทางการเงินเป็นหลัก บริษัทต่าง ๆ มีการวางแผนภาษีอย่างซับซ้อน ในลักษณะการดำเนินการข้ามชาติ เช่น เว็บไซต์ Google Agoda ทำให้ทั่วโลกมีการตื่นตัวว่าจะดำเนินการกับบริษัทลักษณะ

นี่อย่างไร จำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์ต่าง ๆ ที่จะทำให้เกิดการปฏิบัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งการรู้ภาพรวมทำให้ทราบว่าตรวจสอบอย่างไร

OECD จึงออก Base Erosion Profit Shifting (BEPS) มีจุดมุ่งหมายว่าทำอย่างไรเพื่อป้องกันการทำ Treaty Shopping และเพื่อเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูล ถ้ามี Common Reporting Standard (CRS) ที่ดี เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างเป็นระบบให้ระบบทำงาน และการมี One System ดังเช่น EU Directive ในกลุ่มประเทศ EU จะทำให้ลดงาน เพราะระบบมีความเสถียรในแง่การแลกเปลี่ยนข้อมูล ทำให้เกิดความชัดเจนว่าถ้าบุคคลทำงานหลายประเทศในกลุ่มประเทศ EU จะจัดเก็บภาษีอย่างไร แต่ประเทศในอาเซียนยังไม่มีความพร้อมที่จะทำเช่นนั้น ต้องอาศัยการแลกเปลี่ยนข้อมูล ถ้าไม่ใช่ Non Resident ก็ส่งข้อมูลให้เท่าที่ทราบ

อย่างไรก็ตาม กลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มการพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นกัน ประเทศที่เข้า Global Forum แล้ว และมีระบบในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ในอนาคตจะมีการทำ CRS เพราะในอาเซียนประเทศที่เข้า Global Forum แล้วที่เห็นชัดเจน ได้แก่ ฟิลิปปินส์ ส่วนประเทศไทยมีแนวโน้มจะเข้า Global Forum เช่นกัน โดยขั้นตอนการดำเนินการเริ่มจากประเทศไทยต้องมีหนังสือถึง คณะเลขาธิการ Global Forum และเนื่องจากเป็นพันธกิจระหว่างประเทศ ต้องขอคำปรึกษาจากกระทรวงการต่างประเทศ ซึ่งจะส่งความเห็นมาให้เพื่อสนับสนุนการดำเนินการของกรมสรรพากร จากนั้นต้องนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อทราบหรือให้ความเห็นชอบต่อไป อย่างไรก็ตาม ต้องหารือภายในหน่วยงานกันอีกครั้ง

ประเทศไทยต้องการเข้า Global Forum เนื่องจากต้องการทำให้เกิดความโปร่งใส เป็นมาตรฐานสากล ซึ่งจะเป็นการอำนวยความสะดวก มี EU Directive เพื่อเป็นการควบคุมประเทศใน EU ถ้าไปลงทุนจะต้องมีข้อบ่งชี้การแลกเปลี่ยนตามมาตรฐาน OECD ซึ่งหากไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลก็จะลงทุนไม่ได้ การประเมินตาม Global Forum มีหลักเกณฑ์การประเมิน มีคณะทำงานเรียกว่า Pure Review Group จะตรวจสอบ กระบวนการขั้นตอน กฎหมาย ระยะเวลามาตรฐานของการให้ข้อมูล เป็นต้น

การทำ Transfer Pricing บางส่วนมีการวางแผนภาษีที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทย แต่กฎหมายเดิมไม่สามารถดำเนินการได้ บางส่วนกำกับดูแลได้เล็กน้อยซึ่งสามารถเพิ่มประสิทธิภาพได้ โดยการเพิ่มรายได้ขึ้น แต่บางกรณีที่เป็นการวางแผนภาษีเรื่องการปรับค่าใช้จ่ายก็จะไม่สามารถดำเนินการได้ จะเกิดต้นทุนมากขึ้น ถ้าไรลดลง เช่น กรณีบริษัทไทยเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ในต่างประเทศ มีธุรกรรมเดียวคือบริษัทแม่ให้สัมปทานมาผลิตสินค้า ตามปกติบริษัทลูกต้องจ่ายค่าสัมปทานให้บริษัทแม่ ต่อมา บริษัทลูกได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ทำให้ภยานิติบุคคลเป็น 0 จึงมีการวางแผนภาษี โดยการเก็บกำไรไว้ในประเทศเนื่องจากได้ BOI การไม่จ่ายค่าสัมปทานทำให้กำไรในไทยก็สูงขึ้น โดยที่ไม่จ่ายภาษี แต่จ่ายปันผล มี Tax Sparing ทำให้ปันผลก็ไม่ต้องจ่ายภาษี วิธีการนี้ทำให้เสียหายทั้งสองประเทศ แต่ไทยเสียหายมากกว่า เพราะปกติการจ่ายปันผล ปกติจะเก็บภาษีได้จากมาตรา 70 ภาษีเก็บจาก Source Rule ซึ่งพอไม่จ่าย Royalty ภาษีก็หาย ตามประมวลรัษฎากรไม่มีการประเมินรายจ่ายเพิ่มขึ้น ถ้าเป็นบริษัทเอกชนที่เป็นอิสระต่อกัน อาจมีการฟ้องให้จ่ายค่าสัมปทานแต่เนื่องจากกรณีนี้เป็นบริษัทในเครือ

เดียวกันจึงไม่มีการฟ้อง เป็นกรณีที่เกิดขึ้นจำนวนมากซึ่งกำกับดูแลไม่ได้เนื่องจาก ไม่มีกฎหมายที่กำหนดว่า จะประเมินรายจ่ายเพิ่มขึ้น กรณีลักษณะนี้ต้องประเมินรายจ่ายเพิ่ม หรือสัมปทานเพิ่ม เป็นต้น

บริษัทที่ไปจดทะเบียนในประเทศ Tax Haven ประเทศไทยก็ไม่สามารถขอข้อมูลอะไรได้ แม้ปัจจุบันมีข้อตกลงเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูล TIEA แต่ประเทศไทยยังไม่มีการทำข้อตกลงกับประเทศใด บริษัทของไทยจำนวนมากไปจดทะเบียนในประเทศ Tax Haven อีกทั้งมีการเลี่ยงภาษีกันมาก เช่น กรณีรถขนส่งน้ำมันขนส่งน้ำมันไปประเทศเพื่อนบ้าน เช่น พม่า ฯลฯ ปกติต้องมีภาษีมูลค่าเพิ่ม (Vat) แต่รถน้ำมันมีการดัดแปลงถึงน้ำมันให้เห็นว่ามีการบรรทุกน้ำมันไปเต็ม และออกใบกำกับภาษีว่ามี ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มจำนวน เนื่องจากสามารถมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ภายหลัง รถดังกล่าววิ่งเข้าไปจอด ในพม่า 2 วัน และขับกลับมาในไทย และต่อมามาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่เป็นเท็จ ซึ่งเมื่อมีการตรวจสอบชื่อบริษัทที่เป็นผู้ส่งซื้อน้ำมันไม่มีการประกอบกิจการจริงในพม่า กรณีนี้จึงเป็นการขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มปลอม ทำให้รัฐเสียหาย

ประเด็นที่ควรพิจารณาอีกประเด็นหนึ่ง คือ การเก็บภาษีจากธุรกิจออนไลน์ ถ้าสามารถกระทำได้ จะเป็นช่องทางหนึ่งที่ทำให้ประเทศสามารถมีรายได้จากภาษีได้เพิ่มขึ้น

นางสาวสุมาลี สถิตยชัยเจริญ
ผู้อำนวยการสำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
(สัมภาษณ์วันที่ 30 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

ในยุคที่การค้าเสรีและไร้พรมแดน การแลกเปลี่ยนข้อมูลมีความสำคัญมาก ในปัจจุบันความร่วมมือก็มีหลายรูปแบบทั้ง ของ OECD และ DTA แต่ DTA เองก็มีข้อจำกัดตามประมวลรัษฎากร ที่อาจไม่สามารถเปิดเผยข้อมูลได้มากนัก เพราะเวลาเจรจาจะอิงกับกฎหมายภายในเป็นหลัก จะไม่มีการเจรจาที่นอกกรอบกฎหมายภายใน และ DTA วัตถุประสงค์หลักที่แท้จริง คือไม่ให้มีการเก็บภาษีซ้อน การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษียังมีเพิ่มมาเป็นส่วนหนึ่ง

การแลกเปลี่ยนข้อมูลก็สามารถช่วยแก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีได้บางส่วน เพราะผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ก็มีการวางแผนภาษีมายาวดี แต่ EOI ก็เป็นเครื่องมือที่สามารถแก้ไขปัญหาได้

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตามก็ดีในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

กลุ่มประเทศ ASEAN เองไม่แน่ใจว่ามีการยกเรื่องนี้มาพูดกันหรือไม่ แต่คิดว่าเป็นสิ่งที่ควรจะร่วมมือกัน และคิดว่าในกลุ่มประเทศ ASEAN น่าจะพูดคุยกันแค่ในกรณีที่เป็นปัญหาเกิดขึ้น แต่คงไม่ได้เป็นการแลกเปลี่ยนกันเป็นการทั่วไป

การทำในลักษณะของ EU ก็เป็นสิ่งที่น่าสนใจแต่ไม่แน่ใจว่าจะเกิดขึ้นได้ในกลุ่มประเทศ ASEAN หรือไม่ เพราะการรวมกลุ่มของประเทศในกลุ่ม ASEAN เองก็แตกต่างกับ EU และไม่มี Directive ออกมาใช้ การรวมกลุ่มก็เป็นลักษณะความร่วมมือไม่มีสภาพบังคับหรือบทลงโทษ เหมือนกับกลุ่ม EU

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

การแก้กฎหมายต้องเป็นเรื่อง ๆ ไป เช่น หลักเจรจา FATCA แล้วก็ต้องมีการแก้กฎหมายเพื่อให้ จัดส่งข้อมูลตาม FATCA ได้ หากเจ้าของข้อมูลเป็นผู้ส่งเองก็เรื่องหนึ่ง แต่หากส่งผ่านตัวกลางยังงี้ก็ต้องมี การแก้กฎหมายเพื่อรองรับ

กรณีของ DTA นั้น หากจะแลกเปลี่ยนข้อมูลก็น่าจะต้องมีการปรับแก้กฎหมาย เพราะข้อมูลต่าง ๆ ของสรรพากรที่ได้เป็นข้อมูลส่วนบุคคลของผู้เสียภาษี แต่ที่ทำให้เจ้าหน้าที่รัฐได้ข้อมูลทุกอย่างก็เป็น คาบสองคม ยังไม่ต้องถึงเรื่องการแลกเปลี่ยนกับต่างประเทศ แค่ทำการเชื่อมต่อข้อมูลของผู้เสียภาษี ให้ครบถ้วนก็ยังเป็นปัญหาเพราะในประเทศไทยเอง สรรพากรจะขอข้อมูลผู้เสียภาษียังต้องมีเหตุ หรือข้อพิพาทก่อน ไม่ใช่จะขอกรณีใดก็ได้ เรื่องการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลก็ยังมีผลสำคัญ แต่การให้อำนาจเจ้าหน้าที่รัฐมากไปในการรวมข้อมูลก็อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้อีก หรือกฎหมาย กำหนดให้อำนาจแต่บังคับใช้จริงไม่ได้ก็ไม่เป็นประโยชน์

การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศลักษณะ Multilateral Agreement ก็จะเป็นประโยชน์สำหรับ กรณีบริษัทข้ามชาติ เพราะประมวลรัษฎากรเองก็ขาดบทบัญญัติเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษี เช่น การตั้ง ราคาโอน การกำหนดราคาทุนต่ำ เป็นต้น

นายมยุร บุญยะรัตน์ เศรษฐกรชำนาญการ
 สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง
 (สัมภาษณ์วันที่ 24 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

คนขายแนวความคิดเรื่องนี้ คือ OECD เริ่มจากที่มีการทำ Profit Shifting มีการย้ายผลกำไรไปต่างประเทศ จึงมีการทำ Exchange of Information (EOI) จริง ๆ แล้ว กรมสรรพากรก็มีช่องทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลผ่านทาง DTA และที่ผ่านมามีคนขอเรามากกว่าที่เราขอข้อมูลต่างประเทศ การเจรจาแบบพหุภาคีเรื่องแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ช่วงหลังที่พูดถึง EOI กันมาก ๆ เพราะมีการทำความตกลง FATCA ของสหรัฐฯ เพราะเริ่มคิดว่าควรมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลกัน การทำสัญญาทวิภาคีกันของแต่ละประเทศเกิดขึ้นยากและต้องใช้เวลาเจรจากันนาน การทำผ่าน DTA ที่จะต้องมีการทบทวนข้อตกลงให้ทันสมัยก็มีประเทศอินเดีย ที่เดิมไม่มีข้อสัญญาเรื่อง EOI ภายหลังก็มีการขอเจรจากับคู่สัญญาเดิม เพื่อเพิ่มเติมข้อตกลงเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูล

EOI ของประเทศไทยไม่ค่อยคุ้ม เวลาขอข้อมูลจะขอแบบเหวี่ยงแหไม่ได้ หากจะขอข้อมูลต้องพิสูจน์ได้ว่ามีการเลี่ยงภาษีของบุคคลดังกล่าวเกิดขึ้น การให้ข้อมูลผู้เสียภาษีของกรมสรรพากรสามารถให้ได้หากเป็นประโยชน์กับการจัดเก็บภาษี แต่คิดว่าบางที่กรมสรรพากรไม่ให้ข้อมูลเพราะกลัวว่าข้อมูลอาจไม่ถูกต้อง และกลัวว่าหากให้ข้อมูลหรือเปิดเผยข้อมูลแล้วจะถูกมองว่าจัดเก็บภาษีไม่เต็มประสิทธิภาพ ทำให้ถึงเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะได้

ประเทศไทยควรมีการพัฒนาเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพราะเจ้าหน้าที่ของประเทศไทย โดยเฉพาะในสรรพากรพื้นที่ไม่ค่อยรู้ว่าสามารถขอข้อมูลแบบนี้ได้ ไม่รู้จักวิธีการขอข้อมูลผ่านช่องทางของ DTA ดังนั้น คนที่มีรายได้อยู่ต่างประเทศจึงไม่ต้องเสียภาษี และประเทศไทยมีช่องว่างทางกฎหมายกรณีมีรายได้อยู่นอกประเทศ หากไม่นำกลับมาในปีภาษีนั้น ก็ไม่ต้องเสียภาษี

นอกจากนี้ การขอข้อมูลจากสถาบันการเงิน ก็ต้องมีข้อมูลชัดเจนในระดับหนึ่งว่ามีการเลี่ยงภาษี และการขอก็ต้องระบุได้ว่าขอธุรกรรมอะไร ในช่วงเวลาไหน

ปัญหาของ EOI บางทีไม่ได้เกิดจากความตกลง แต่เป็นความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน เช่น เจ้าหน้าที่ที่ไม่รู้ว่าเราสามารถขอข้อมูลจากต่างประเทศได้ ทำให้เราเป็นฝ่ายถูกขอข้อมูลมากกว่า และการปฏิบัติตามมาตรฐานของ EOI ต้องมีการตรวจสอบ (Pier – Review) เรื่องความปลอดภัยในการเก็บรักษาข้อมูล

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

ความตกลงในกลุ่มประเทศ ASEAN เอง คิดว่าเป็นไปได้ยาก เพราะขนาดระหว่างประเทศ ASEAN ด้วยกันเองยังทำ DTA ระหว่างกันไม่ครบทุกประเทศเลย อย่างประเทศไทยก็ยังไม่ทำ DTA กับบรูไน และกัมพูชาทั้งที่ประเทศไทยกับกัมพูชาก็เคยมีการเจรจา DTA กัน แต่ก็ไม่สามารถตกลงกันได้

กรณี Multilateral Agreement หากเป็นในเวทีภาพรวมของ OECD น่าจะเกิดขึ้นง่ายกว่า เพราะ OECD ก็พยายามเป็นหน่วยงานหลักในการเชิญชวนให้แต่ละประเทศมาลงนามร่วมกันในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี

สำหรับประเทศในกลุ่ม ASEAN นั้น ไม่มีผู้นำหรือตัวกลางมาทำเรื่องนี้ หรือริเริ่มเรื่องนี้ ดังนั้น การทำกันเองในกลุ่มประเทศ ASEAN จึงเป็นเรื่องยาก และในกลุ่มประเทศ ASEAN เองก็ไม่มี การวางระบบในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน ดังนั้น คิดว่าไปเซ็นร่วมกันกับคนอื่นจะเป็นไปได้มากกว่า

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

แรงจูงใจในการทำ DTA คือการที่ประเทศเราไปลงทุนในประเทศนั้น ๆ มากน้อยแค่ไหน สำหรับ เรื่องการไปเปิดบริษัทในต่างประเทศเพื่อประโยชน์ทางภาษีนั้นคิดว่าจะมีน้อยลงเพราะประเทศไทยมีเรื่อง IHQ กับ TC ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับรายได้ที่เกิดในต่างประเทศ ซึ่งทำให้คนที่จะไปตั้งบริษัทในต่างประเทศ เปลี่ยนมาตั้งบริษัทในไทย เพราะสิทธิประโยชน์ของบริษัทในกลุ่มเดียวกันมีมากขึ้น

EOI เกิดจากการที่บริษัทมีกำไรและเอากำไรไปแอบในต่างประเทศโดยที่สรรพากรไม่รู้ แต่การทำ IHQ กับ TC (ศูนย์บริหารเงิน) เป็นการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีของเงินรายได้ที่เกิดในต่างประเทศ ทำให้บริษัทไม่จำเป็นต้องแอบกำไรไว้นอกประเทศ บริษัทที่ต่างประเทศสามารถส่งเงินกำไรกลับยังบริษัท ในกลุ่มที่อยู่ในประเทศไทยโดยได้รับสิทธิประโยชน์อันนี้ (ตอนทำไทยเทียบประโยชน์กับที่สิงคโปร์ และมาเลเซีย)

ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์

ที่ปรึกษาด้านกฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง

(สัมภาษณ์วันที่ 17 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

คิดว่าต้องมีการเปลี่ยนแปลงเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลแน่นอน เพราะการแลกเปลี่ยนข้อมูล ตาม DTA นั้น จะมีมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากร ที่ใช้เป็นข้อปฏิเสธว่า ไม่สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลได้ และขอบเขตของ DTA ที่กรมสรรพากรไปเจรจา ก็เป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ไม่ครอบคลุมถึงภาษี ประเภทอื่น ๆ และถึงแม้จะมี Model ของ OECD ที่ทำออกมา แต่ก็ยังคงคิดเรื่องปัญหาเรื่องกฎหมายภายใน ของประเทศไทยอยู่ดี

ปัญหาสำคัญไม่ได้อยู่ที่การพัฒนาข้างนอกอย่างเดียว เช่น มี FATCA และการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งหลายคนก็เชื่อว่าจะสามารถแก้ปัญหาการดินแดนปลอดภาษีได้ เพราะจะมีการเปิดเผยข้อมูล แต่จริง ๆ แล้วโครงสร้างกฎหมายภายในก็สำคัญ เพราะแม้โลกจะเดินไปถึงแค่ไหนก็ตามถ้าโครงสร้างกฎหมาย ภายในไม่เอื้อก็ไม่สามารถเดินตามเขาไปได้

สำหรับท่าทีของประเทศไทยคงต้องดูว่าทำแล้วเราจะได้อะไรหรือเปล่า เพราะเราคงไม่ได้มีปัญหา ที่จะต้องอนุวัติการความตกลง แต่โครงสร้างกฎหมายภาษีของเรา เช่น เรื่อง Jurisdiction ตามกฎหมายของ เราก็ค่อนข้างแคบ หากมีเงินได้ที่ต่างประเทศแล้วไม่เอาเงินได้นั้นเข้าประเทศก็ไม่สามารถเก็บภาษีได้ ดังนั้น หากกฎหมายภาษีของไทยยังไม่มีการปรับโครงสร้างให้ครอบคลุมขึ้นเพื่อขยายฐานภาษี การที่เราไปเจรจา ทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลก็คงไม่มีประโยชน์อะไรกับประเทศ ในเมื่อโครงสร้างตามกฎหมายภาษี ไม่สามารถไปจัดเก็บภาษีกับรายได้ที่อยู่ต่างประเทศเหล่านั้นได้อยู่แล้ว (หลัก Residence แบบแคบ)

แต่หากหลักกฎหมายของไทยจะเปลี่ยนจาก Residence Rule เป็นหลัก Citizen แบบ USA อันนั้น ก็จะดูมากเกินไป (Aggressive เกิน) จริง ๆ แล้ว เราเป็นหลัก Residence ก็แค่ทำให้มัน Effective ก็พอ เช่น ใช้หลัก Residence เป็นหลัก หากเป็นกรณี Non-Residence ก็ใช้เงื่อนไข 180 วัน และนำเงินเข้ามา ในประเทศ สำหรับกรณีนิติบุคคล] เงื่อนไขของการดู Residence ของเราก่อนข้างแคบ เช่น คู่สถานที่จัดตั้ง แต่ไม่มีเรื่อง Effective Control

สิ่งที่ควรจะทำคือการทำคู่ขนานกัน ทั้งความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลและการปรับกฎหมายภายใน เพื่อรองรับการแลกเปลี่ยน ควบคู่กับการปรับ โครงสร้างกฎหมายภาษีเพื่อขยายฐานด้วย ไม่เช่นนั้นจะ กลายเป็นเราต้องเตรียมข้อมูลให้คนอื่น ในขณะที่เมื่อเราขอข้อมูลคนอื่นได้มาแต่เราไม่สามารถเก็บภาษี ไปถึงเงินได้เหล่านั้น

ข้อจำกัดของมาตรา 10 ทำให้เราส่งข้อมูลตามความตกลงได้เฉพาะข้อมูลทั่วไป เพราะ DTA เราทำ เราใช้วิธีการออกพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเรื่องการลด หรือยกเว้น ไม่สามารถไปจัดส่งข้อมูลอะไรที่ขัดแย้งกับมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรได้ ดังนั้น ทางแก้ปัญหาก็อาจไม่ต้องแก้ที่มาตรา 10 ของประมวลรัษฎากรก็ได้ เพราะมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากร มีข้อยกเว้นของการเปิดเผยข้อมูลคือการเปิดเผยตามที่มีกฎหมายกำหนด ซึ่งถ้ามีการออกกฎหมายอนุวัติการ อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ก็มีศักดิ์เท่ากับพระราชบัญญัติสามารถกำหนดเรื่องการเปิดเผยข้อมูลไว้ได้ หรือแม้ จะออกเป็นกฎหมายกลาง เพื่ออนุวัติอนุสัญญาหรือความตกลงอื่น ๆ ในอนาคตก็ได้ ทั้ง FATCA DTA และ TIEAS ซึ่งในความเห็นก็ไม่ได้คัดค้านในการทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลเพียงแต่หากจะปรับตาม ต่างประเทศแล้วเราก็ต้องปรับตัวด้วย

คำถาม 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตามในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำ ความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทาง ในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับ หลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

กรณีนี้ต้องแยกออกเป็น 2 อย่าง คือ EU มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อการบังคับใช้ โดยมี ฐานกฎหมายหลักอยู่คือพวก Treaty ของเค้า และกำหนด Directive ออกมาบังคับใช้ อีกแบบคือ Multilateral Agreement ซึ่งกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) เป็นกรณีพิเศษ เพราะประเทศสมาชิกในกลุ่มเหมือนกันหมด แต่กลุ่มประเทศ ASEAN ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศนั้นไม่มีความเหมือนกันเลย แค่แนวคิดในการ จัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศก็แตกต่างกันแล้ว จึงคิดว่าไม่น่าเกิดขึ้นได้

คำถาม 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไขปัญหา การเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไขปัญหา ดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่า ควรจะปรับปรุงอย่างไร

เรื่องของการกำหนดราคาโอนชัดเจนว่าต้องมีกฎหมายกำหนดเฉพาะ และเดิมอัตราภาษีของไทย ก่อนข้างสูง แต่ได้มีการปรับโครงสร้างภาษีนิติบุคคลลงมาใกล้เคียงกับประเทศอื่น ๆ แล้ว ดังนั้น กรณี การกำหนดราคาโอน หรือการทำ Profit Shifting ส่วนการแก้ปัญหาดินแดนปลอดภาษีจำเป็นใหม่ คิดว่า

ยังไม่ใช่เรื่องที่เร่งด่วน เพราะมีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 442 ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร กำหนด
ยกเว้นภาษีกรณีการส่งเงินปันผลออกนอกประเทศ ในเวลานี้ หากจะต้องมีกฎหมายควรมีกฎหมายเกี่ยวกับการ
การป้องกันการเลี่ยงภาษีพวกนิติกรรมอำพราง (Anti-Avoidance)

รศ.ชิตีพันธุ์ เชื้อบุญชัย

ผู้อำนวยการศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนา

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

(สัมภาษณ์วันที่ 17 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

แนวโน้มของโลกคือ การที่ประเทศต่าง ๆ จะมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรมากขึ้นเพื่อลดการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศใดประเทศหนึ่ง หรือหลายประเทศต่อเนื่องกัน ทั้งนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตั้งอยู่บนหลักการที่ว่าธุรกรรมในยุคปัจจุบันเป็นการค้าขายที่ไร้พรมแดนและกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันในรายละเอียด ดังนั้น ประเทศแต่ละประเทศย่อมต้องการข้อมูลของคนประเทศตน และประเด็นสำคัญอยู่ตรงที่ว่า จะแลกเปลี่ยนข้อมูลกันอย่างไรให้ข้อมูลที่ได้มาก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดกับภาครัฐ

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

แต่ละประเทศย่อมมีความประสงค์และเจตจำนง (Will) ในการจัดเก็บภาษีในเขตอำนาจหรือบุคคลของชาติตน ซึ่งเป็นหลักการปกติของนโยบายการคลังที่ประเทศย่อมมีหน้าที่ในการรักษาส่วนได้และผลประโยชน์อันพึงมีของประเทศตนมากที่สุด ดังนั้น หากมองในประเด็นความร่วมมือต่าง ๆ ของประชาคมอาเซียนที่ผ่านมาพบว่า ประชาคมอาเซียนยังอาจไม่สามารถมีความร่วมมือที่สามารถตกลงกันได้ อย่างสมบูรณ์ เช่น ในภาคตลาดทุน ประเทศสมาชิกยังคงรักษาไว้ซึ่งผลประโยชน์ของประเทศตนเป็นหลัก ดังนั้น ความร่วมมือทางภาษีอากรในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนคงไม่ใช่เรื่องง่ายนัก

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

สำหรับประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่รองรับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยตรง ดังนั้น มันส่งผลไปถึง การตีความกฎหมายและบังคับคดีของศาล กล่าวคือ เมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ในบางคดีแม้ศาล อาจทราบว่ากรกระทำบางอย่างเป็นการกระทำไปเพื่อการเลี่ยงภาษีแต่ไม่สามารถเอาโทษผู้กระทำผิดได้ เพราะไม่มีกฎหมายรองรับ ยกตัวอย่างเช่น กรณีมาตรา 76 ทวิ บริษัทต่างชาติที่มีบุคคลที่ทำการแทน ในประเทศไทยและได้เงินได้เกิดขึ้นในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทต่างชาตินั้นมีสถานประกอบการไทย อันจะทำให้ต้องเสียภาษีอากรให้กับประเทศไทย โดยในคดีหนึ่ง บริษัทไทยได้ทำการแทนบริษัทต่างชาติ และมีการได้รับค่า Commission เป็นค่าตอบแทน ซึ่งถ้าพิจารณาจากข้อเท็จจริงจะเห็นว่าหากแม้รูปแบบ (Form) จะเป็นการดำเนินการของบริษัทไทย แต่สาระสำคัญ (Substance) นั้นเป็นการกระทำให้กับ บริษัทต่างชาติไม่ได้ต่างไปจากการมีสถานประกอบการถาวรประเภท Agent เลย แต่ศาลอาจพิจารณา ไปไม่ถึงของการกระทำ เพราะกฎหมายไทยไม่มีหลัก Substance Over Form ทำให้ในหลาย ๆ กรณี ศาลก็ต้องกลับไปใช้หลักแห่งทั่วไปซึ่งอาจไม่สามารถใช้ได้ดีนักในกรณีคดีภาษีอากร นอกจากนี้ เห็นว่า หากมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีไม่ว่าในรูปแบบใดก็ตาม อาจต้องมีการแก้ไขมาตราอื่น ๆ ของประมวล รัษฎากรให้มีความสอดคล้อง เช่น มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเรื่องของการยื่นแบบที่ไม่ถูกต้อง ตามความเป็นจริง ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกมาได้สวนได้ โดยคำว่า “แบบ” ในนัยของ มาตรา 19 นี้ จะรวมถึงข้อมูลทางภาษีที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีด้วยหรือไม่ การใช้คำว่า แบบ ในบางบริบทของประมวลรัษฎากรยังอาจมีบริบทที่แคบไป ดังนั้น การเพิ่มบทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยน ข้อมูลภาษี และบทบัญญัติว่าด้วยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ควรกำหนดไว้ให้ชัดเจนในประมวลรัษฎากร เลย โดยอาจกำหนดเป็นหมวดหมู่หนึ่ง และปรับแก้มาตราอื่น ๆ ให้มีความสอดคล้องกันเพื่อการปรับใช้ อย่างมีประสิทธิภาพ

ศ.ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ

อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

(สัมภาษณ์วันที่ 18 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรมีมานานแล้ว โดยเริ่มจากสอดแทรกเข้ามาอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ก็ยังไม่เต็มรูปแบบ เหมือนเป็นการรุกโดยประเทศตะวันตกหรือประเทศที่มีเงินได้สูงๆ ซึ่งประเทศเหล่านี้จะมีกฎระเบียบต่าง ๆ ที่รองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีที่มีประสิทธิภาพ เช่น CFC Rule ที่สามารถตรวจสอบได้จริง เช่น สามารถตรวจสอบได้ว่าบริษัทนี้ไปถือหุ้นอีกบริษัทหนึ่ง เป็นจำนวนเท่าไร บริษัทเป็นสัญชาติอะไร เป็นต้น ทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีของประเทศเขาค่อนข้างจะได้รับประโยชน์ ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นกลไกเชิงรุกฝ่ายเดียวของประเทศที่มีอำนาจและมีกฎหมายภาษีที่สามารถตรวจสอบการเลี่ยงภาษีของคนประเทศเหล่านั้น ได้จริง ๆ ต่อมาได้มีการผลักดันความคิดแบบนี้เข้าไปในองค์กรระหว่างประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะ OECD ซึ่งเป็นองค์กรหลักในการขับเคลื่อนแนวคิดดังกล่าว ซึ่งจริง ๆ แล้ว OECD คล้าย ๆ กับเป็นตัวแทนของประเทศที่เจริญแล้ว ซึ่งตามความเป็นจริงการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีมันไม่มีทางที่จะแลกเปลี่ยนข้อมูลได้เท่าเทียมกันอย่างชัดเจน แนวโน้มในอนาคตจึงอยากเห็น UN ซึ่งเป็นหน่วยงานระหว่างประเทศที่ให้การสนับสนุนประเทศกำลังพัฒนาออกมาเคลื่อนไหวมีบทบาท หรือสร้าง Model ที่ทำให้ประเทศกำลังพัฒนาได้รับประโยชน์เช่นเดียวกัน ดังเช่นที่ UN เคยสร้างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ค่อนข้างจะคำนึงถึงประเทศกำลังพัฒนา

ตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีเริ่มต้นจากประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งแนวโน้มในอนาคตสิ่งที่จะตามมาก็คือการปรับปรุงระบบภาษีของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก กล่าวคือประเทศที่ยังไม่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีหรือประเทศกำลังพัฒนาจะถูกกดดันจากประเทศที่มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีแต่ละประเทศจึงต้องปรับปรุงระบบภาษีหรือโครงสร้างภาษีภายในประเทศของตน ให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลเกิดความใกล้เคียงกันหรือให้ประเทศตนได้รับประโยชน์ ไม่ใช่ตนเป็นฝ่ายถูกบังคับแต่เพียงฝ่ายเดียวเหมือนกรณีของ FATCA

คำถาม 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax

Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

การจะรวมตัวกันหรือไม่ขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย หากรวมตัวแล้วเกิดอำนาจในการต่อรองได้ก็อาจจะมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในกลุ่มก็ได้ จริง ๆ แล้ว ประเทศที่พัฒนาไปไกลแล้วใน AEC อย่างเช่น สิงคโปร์ อาจจะไม่อยากแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในกลุ่มประเทศ CLMV (Cambodia Laos Myanmar และ Vietnam) เนื่องจากระบบเศรษฐกิจหรือขนาดของเศรษฐกิจมีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก จึงไม่เกิดประโยชน์อะไรกับสิงคโปร์ นอกจากนี้ สิงคโปร์ยังต้องมาเสียเวลาในการจัดทำข้อมูลเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลภายในกับประเทศคู่สัญญาที่ไม่ได้เกิดประโยชน์กับประเทศตนอย่างแท้จริง จึงค่อนข้างที่จะเกิดขึ้นได้ยาก ซึ่ง AEC ไม่ได้มีความปีกแผ่นมากพอที่จะสามารถผลักดันนโยบายในเรื่องเหล่านี้ได้มากนัก แต่ถ้าหากจะมีการทำความตกลงในระดับภูมิภาคหรือ AEC ก็จะต้องมาจัดทำประเภทของข้อมูลอย่างชัดเจนว่าจะมีกี่ประเภท การรักษาข้อมูลเป็นความลับแต่ละประเทศสามารถที่จะรักษาข้อมูลเป็นความลับได้เป็นมาตรฐานอย่างเท่าเทียมกันหรือไม่ จะจัดตั้งในรูปแบบไหน จะมีกองทุนเอาเงินเข้ากองกลางเพื่อพัฒนาระบบภายในร่วมกันไหม เป็นต้น กล่าวคือ ควรจะมีผลประโยชน์ร่วมกันไม่ทางใดก็ทางหนึ่ง ซึ่งจริง ๆ แล้วอาจทำได้ยาก ไม่เหมือนกับกรณีของ FATCA ที่สหรัฐฯ สามารถเข้าทำกับประเทศอื่น ๆ ได้โดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างของขนาดเศรษฐกิจ เพราะในมุมมองของสหรัฐฯ ถือว่าคุ้มค่า เพราะมีผู้ประกอบการธุรกิจชาวสหรัฐฯ ไปอยู่ในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกเป็นจำนวนมาก

คำถาม 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

กฎหมายไทยไม่ได้กำหนดในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีไว้ พวกระเบียบหรือคำสั่งกรมสรรพากรในเรื่องการกำหนดราคาโอนก็เป็นกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์ไม่สูงพอ และขาดสภาพบังคับในการนำไปใช้เป็นการทั่วไป แต่เป็นวิธีการประเมินที่เจ้าหน้าที่ที่ทำการประเมินจะอ้างอิงหรือไม่ก็ได้ เหมือนเป็นการให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้ดุลพินิจ ดังนั้น ในการประเมินในเรื่องการกำหนดราคาโอนจึงกลับไปใช้หลักทั่วไปในประมวลรัษฎากรเสมอ นอกจากนั้น ในบางธุรกรรมที่มีความทันสมัยมาก ๆ เช่น ธุรกรรมที่มีเรื่อง digital เข้ามาเกี่ยวข้อง หรือการซื้อขาย Online ผ่านทางเว็บไซต์ เช่น การทำธุรกรรมผ่านเว็บไซต์ Alibaba ที่ ปัจจุบันเป็นเว็บไซต์ที่ขายของและรับชำระเงินเองด้วย เวลาที่ซื้อขายของผ่านเว็บไซต์เช่นนี้ จะไม่ผ่านตัวกลาง กฎหมายปัจจุบันจะตรวจสอบกรณีที่มีความทันสมัยเช่นนี้ได้อย่างไร ซึ่งในกรณีเช่นนี้ก็ต้องกลับไปใช้หลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องสัญญา ละเมิด อาญา เป็นต้น ซึ่งกฎหมายทั่วไปเช่นนี้ก็ไม่น่าที่จะใช้กับธุรกรรมที่มีความทันสมัยอย่างในยุคปัจจุบันได้ และอย่างในปัจจุบันธุรกรรมที่ทำผ่านธนาคาร อย่างเช่น FATCA การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีผ่านทางธนาคารหรือสถาบันการเงิน แต่

ก็มีบางธุรกรรมการเงินปัจจุบัน ที่ไม่ได้ทำผ่านสถาบันการเงิน บางครั้งก็อาจทำผ่าน Non Bank ซึ่งบางครั้ง Non Bank ก็หลุด FATCA เหมือนกัน

นอกจากนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลในปัจจุบันที่มีการแลกเปลี่ยนกันจริง ๆ เช่น ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน มาตรา 26 ก็ยังมีมาตรา 10 ที่เป็นข้อยกเว้นที่ให้อำนาจผู้ที่จะให้ข้อมูลที่จะปฏิเสธไม่ให้ และอาจจะมีความชอบธรรมด้วยกฎหมายในการไม่ให้นั้น ทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนใช้ไม่ได้เต็มที่ ซึ่งหากไม่รวม FATCA ประเทศไทยแทบจะไม่มีบทบัญญัติอะไรที่จะรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีเลย นอกจากนี้ ยังไม่มีกฎหมายเฉพาะในการตรวจสอบธุรกรรมที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ อีกทั้ง กฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยก็ไม่มีหลักในการกำหนดให้คู่ไปถึง CFC ของบริษัทที่ไปถือหุ้นอยู่ในบริษัทอื่นว่ามีจำนวนเท่าใด ดังนั้น ข้อมูลที่ได้มาบางครั้งก็อาจจะเอาไปใช้ประโยชน์ได้ไม่มากนัก เพราะหลักกฎหมายไทยไปไม่ถึง อีกทั้งประมวลรัษฎากรก็เอาผิดอะไรไม่ได้ ช่องว่างในกฎหมายไทยยังมีอยู่มาก และต้องการการพัฒนาเพื่อให้เกิดกฎหมายที่ทันสมัยและสามารถตรวจสอบธุรกรรมที่มีความซับซ้อนมากขึ้นในปัจจุบันได้

รศ.สุธรรม อยู่ในธรรม
คณบดี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย
(สัมภาษณ์วันที่ 9 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

สำหรับภาคธุรกิจ ในอนาคต Fiscal Money จะหายไป การดำเนินการที่เป็นธุรกิจข้ามชาติจะเพิ่มมากขึ้น และธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะอยู่ในรูปแบบดิจิทัลมากขึ้น พอเป็นรูปแบบดิจิทัล Fragmentation จะลดบทบาทของตัวเองลงไปทำให้เกิดระบบตลาดที่เรียกว่าตลาดเดียวหรือ Single Market มากขึ้น

สำหรับภาครัฐการเก็บภาษียังใช้หลักอาณาเขตเป็นหลัก แต่ละประเทศมีอำนาจอธิปไตยในการวางนโยบายและจัดเก็บภาษีของตนเอง ซึ่งนโยบายภาษีของบางประเทศไม่สามารถตามทันรูปแบบขององค์กรธุรกิจที่เปลี่ยนไป เนื่องจากการโอนของเงินได้หรือความมั่งคั่งที่เกิดจากธุรกรรมหรือการค้า (Wealth) มีการถ่ายโอนที่เร็วมาก ดังนั้น ด้วยสภาพข้อเท็จจริงเช่นนี้ ประเทศแต่ละประเทศจึงไม่สามารถจัดการกับผู้เสียภาษีของประเทศตนได้อย่างรอบด้าน จึงต้องการความช่วยเหลือหรือความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องภาษีอากรเข้าตรวจสอบเส้นทางการเงินของคนประเทศผล อันส่งผลให้ในอนาคตความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีอากรจะมีเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตามในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

เนื่องจากโลกในยุคนี้และต่อไปจะเป็นโลกในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล กิจกรรมทางเศรษฐกิจจะรวดเร็วและเชื่อมต่อกันได้ง่ายขึ้น นอกจากนี้การแข่งขันในเรื่องการกำหนดอัตราภาษีอากร (Tax Competition) ย่อมจะมีมากขึ้นด้วยเช่นกัน ในหลาย ๆ ประเทศจะลดขนาดของรัฐบาลลง เนื่องจากระบบเทคโนโลยีสมัยใหม่จะลดจำนวนข้าราชการและเจ้าหน้าที่ของภาครัฐในการดำเนินการต่าง ๆ ดังนั้น การรวมกลุ่มทางภาษีและการส่งผ่านข้อมูลภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ระหว่างประเทศในกลุ่มเศรษฐกิจเดียวกันจึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจ และน่าจะเป็นที่นิยมมากขึ้นในอนาคตเพราะจะช่วยลดต้นทุนของรัฐบาลของแต่ละประเทศได้ดีในระยะยาว

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

ก่อนจะแก้กฎหมายไทยต้องลดขนาดของรัฐบาลลงก่อน เพื่อลดงบประมาณในบางส่วนที่ไม่จำเป็น ของรัฐบาล นอกจากนี้ เห็นควรให้มีการลดอัตราภาษีลง และในกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่มีมูลค่าทาง เศรษฐกิจสูงก็ไม่ควรเก็บภาษีในอัตราที่สูงเกินไปสำหรับกิจกรรมนั้น ๆ ทั้งนี้ การสร้างระบบภาษีหรือ การตรากฎหมายที่มีความซับซ้อนมากเกินไปย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมักจะมากเกินความจำเป็นด้วยเช่นกัน โดยมีความเชื่อว่า การแก้การเลี่ยงภาษีคือการเก็บภาษีให้น้อยแต่มีประสิทธิภาพมากที่สุด และบอก วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บให้ชัดเจน ภาษีบางประเภทเป็นภาษีที่ต้องนำไปใช้เป็นค่าใช้จ่ายภาครัฐ (Tax Expenditure) ในขณะที่บางประเภทอาจมีวัตถุประสงค์ทางสังคม ก็ต้องระบุนำเงินไปใช้ให้โปร่งใส เพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบว่าเงินของตนจะไปทำอะไรบ้าง ดังนั้น การตรากฎหมายป้องกันการเลี่ยงภาษีขึ้นมา ในอนาคตต้องมีพื้นฐานจากการสร้างระบบภาษีที่เหมาะสมก่อนเป็นพื้นฐาน

นางเพ็ญวิภา ลอยกุลนันท์
 ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นประจำกองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา
 (สัมภาษณ์วันที่ 27 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไรใน ยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี อากรระหว่างประเทศ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศมีการริเริ่มมาจากประเทศมหาอำนาจ สาเหตุ เพราะประเทศเหล่านั้นมีคนต่างชาติเข้าไปลงทุนจำนวนมาก แม้ว่าขณะนี้จะมีเพียงกฎหมาย FATCA ที่ไทย ทำกับประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ประเทศมหาอำนาจอื่น ๆ ย่อมมีความต้องการที่จะทำความตกลงในลักษณะ นี้เช่นเดียวกัน ดังนั้น ในอนาคต ประเทศไทยและประเทศกำลังพัฒนาอื่น ๆ ที่มีอำนาจต่อรองน้อยกว่า จะต้องถูกมาตรการบังคับบางประการให้ทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในลักษณะนี้อีก มากมายหลายครั้งอย่างแน่นอน ภาครัฐจึงจำเป็นต้องเตรียมความพร้อมเอาไว้แต่แรกด้วยการทำให้ประเทศ ไทยเองก็ได้รับประโยชน์มากที่สุดจากการได้รับข้อมูล

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ดี ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำ ความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทางใน การจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับ หลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

การรวมกลุ่มประเทศแม้ว่าจะมีวัตถุประสงค์คล้ายกัน แต่ปัจจัยภายในหลายอย่างทำให้การรวมกลุ่ม ในแต่ละภูมิภาคแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง กลุ่มประเทศอาเซียนไม่สามารถนำไปเทียบเคียงกับกลุ่มสหภาพ ยุโรปได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการเปิดการค้าเสรี อีกทั้งความร่วมมือในด้านต่าง ๆ ของสหภาพยุโรปอยู่ใน ระดับสูงมากจนสามารถก้าวข้ามความร่วมมือทางภาษีอากรไปได้แล้ว ดังนั้น ความร่วมมือด้านภาษีอากร สำหรับกลุ่มสหภาพยุโรปจึงไม่ใช่ประเด็นปัญหาเลย ซึ่งแตกต่างจากระดับความร่วมมือของประเทศกลุ่ม อาเซียนมาก หากพิจารณาสถานการณ์ในปัจจุบันจึงเห็นว่า การทำความตกลงแบบ Multilateral ภายในกลุ่ม ประเทศอาเซียน หรือการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติจึงเป็นไปได้ยาก อาจต้องอาศัยการทำความตกลง แบบทวิภาคีเสียเป็นส่วนใหญ่

คำถามที่ 3 เจตนาารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปได้เพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

กฎหมายไทยในปัจจุบันก็มีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศอยู่แล้ว แต่หาก สามารถพัฒนากฎหมายให้รองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างประเทศได้ก็จะสามารถแก้ปัญหา การเลี่ยงภาษีได้ดียิ่งขึ้น ประเด็นปัญหาที่คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวจะมีประสิทธิภาพได้ ต้อง พิจารณากฎหมายไทยเสียก่อนว่าเป็นอุปสรรคต่อการเปิดเผยข้อมูลเสียเองหรือไม่ เช่น พระราชบัญญัติ ข้อมูลข่าวสาร เป็นต้น และข้อมูลที่ประเทศไทยจะรับมา เราสามารถนำมาใช้ประโยชน์ได้จริงหรือไม่ หากได้ข้อมูลคนไทยที่ทำธุรกิจในต่างประเทศมาแล้ว สามารถจัดเก็บภาษีบุคคลนั้นได้จริงหรือไม่ ประมวล รัษฎากรมีฐานภาษีที่ครอบคลุมไปถึงแล้วหรือยัง และเห็นว่าจำเป็นต้องมีหน่วยงานเฉพาะขึ้นมาเพื่อบริหาร จัดการข้อมูลที่ได้รับเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถนำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ประโยชน์ได้มากที่สุด

นางสาวสุวิภา ศรีโสภาคี

ผู้อำนวยการอาวุโสฝ่ายภาษีอากร ประเทศไทย สายงานการเงินและการบัญชี

ธนาคารสแตนดาร์ดชาร์เตอร์ด

(สัมภาษณ์ 27 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ปัจจุบัน ประชาคมโลกให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศมากขึ้น องค์กรของท่านมีแนวทางในการรองรับความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

ธนาคารได้ทำมานานแล้ว ประมาณ 3 ปี เพราะเป็นธนาคารต่างประเทศที่มีบริษัทแม่อยู่ที่ประเทศอังกฤษ โดยประเทศอังกฤษเป็นประเทศแรกที่ลงนามใน FATCA กับสหรัฐ จึงเป็นประเทศที่มีความรู้ในเรื่อง FATCA มากที่สุด โดยเริ่มแรกบริษัทแม่ส่งคนมาสอนงานให้แก่พนักงานในสาขาในภูมิภาคเอเชีย รวมถึงสาขาในประเทศไทยด้วย โดยในช่วงแรกยังมีข้อติดขัด เนื่องจากยังไม่มีใครเข้าใจในเรื่องนี้มากนัก แต่โดยที่ประเทศอังกฤษและบางประเทศในสหภาพยุโรปมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันอยู่บ้างแล้ว ดังนั้น บริษัทแม่ก็จะมีการสอนงานในเรื่องแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบอื่น ๆ หรือในรูปแบบ CSR ตามที่ OECD กำหนด เพื่อเตรียมพร้อมสำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีในอนาคตด้วย แต่เนื่องจากตอนนี้ประเทศไทยมีแค่ FATCA ก็จะสอนแต่ในเรื่อง FATCA

ธนาคารมองว่าต่อไปก็จะมีแนวโน้มที่ประเทศต่าง ๆ จะมาบีบบังคับให้ประเทศไทยทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอีก โดยบริษัทแม่ได้มีการส่งข้อมูลมาเป็นระยะ ๆ ให้สาขาเตรียมรวบรวมข้อมูลของคนแคนาดา คนยุโรป เพื่อการรองรับความเปลี่ยนแปลงในอนาคต เนื่องจากประเทศแคนาดาและประเทศยุโรปก็เริ่มมีการติดต่อมายังธนาคารเพื่อสำรวจธุรกรรมของคนชาติของตน

คำถามที่ 2 การจัดทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะรูปแบบใด ท่านคิดว่าจะเป็นภาระด้านรายจ่ายต่อการประกอบธุรกิจของท่านหรือไม่ เพียงใด และองค์กรของท่านมีอุปสรรคในการดำเนินการเพื่อรองรับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

ธนาคารไม่ต้องมีภาระเพิ่มขึ้นในเรื่องค่าใช้จ่าย เนื่องจากสามารถเรียกเก็บจากบริษัทแม่ได้อยู่แล้ว เพียงแต่มีงานเพิ่มขึ้น เนื่องจากต้องมาเก็บข้อมูลชาวสหรัฐ โดยในช่วงแรกที่ทำ FATCA ประมาณปี ค.ศ. 2013 - 2014 ธนาคารยังไม่แน่ใจว่า FATCA จะเป็นรูปแบบไหน ธนาคารจึงเลือกที่จะปฏิเสธกับลูกค้าชาวสหรัฐฯ ทั้งหมดที่จะมาฝากเงินกับธนาคาร เนื่องจากกลัวว่าจะเป็นการทำผิดกฎ FATCA แล้วจะโดนฟ้องในอนาคต ต่อมาช่วงปี ค.ศ. 2014 - 2015 ธนาคารเริ่มกลับมารับลูกค้าชาวสหรัฐฯ อีกครั้ง แต่ก็จะมีเงื่อนไข โดยนอกจากจะให้กรอกข้อมูล FATCA แล้ว ธนาคารจะให้กรอกแบบฟอร์ม 8ben/8ben e เพื่อแสดงตนว่าเป็นคนสหรัฐเพิ่มขึ้นมากกว่าปกติ ถ้าหากลูกค้าปฏิเสธที่จะกรอกข้อมูลดังกล่าว ธนาคารก็จะปฏิเสธไม่ทำธุรกรรมด้วย แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ก็คือ มีลูกค้าบางประเภท เช่น คนที่เป็น Dual

Resident ที่อ่านภาษาอังกฤษไม่ออก หรือไม่เข้าใจความหมายของคำศัพท์ที่อยู่ฟอร์ม 8 ben ก็จะมาขอให้ธนาคารแปลให้ ซึ่งบริษัทแม่ได้ออกนโยบายห้ามมิให้สาขาแปลทุกอย่างที่อยู่ในแบบฟอร์มของสหรัฐฯ ให้กับลูกค้าเลย ถึงแม้ประเทศนั้นก็ไม่ได้เป็นประเทศที่พูดภาษาอังกฤษเป็นภาษาแรกก็ตาม เนื่องจากหากพนักงานเกิดแปลผิดพลาด ลูกค้าก็อาจจะนำไปอ้างในการฟ้องร้องได้ ซึ่งการที่สาขาไม่ได้แปลให้มันไม่ได้ทำให้ลูกค้าของธนาคารมากขึ้นหรือน้อยลง เพราะส่วนใหญ่ลูกค้าของธนาคารจะเป็นนิติบุคคลมากกว่าลูกค้าที่เป็นบุคคลธรรมดา แต่ก็จะมีผลทำให้การทำธุรกิจมันยากขึ้น เพราะเป็นการเพิ่มขึ้นตอนมากขึ้น จากกรณีนี้ทำให้บริษัทแม่ในอังกฤษคิดที่จะกำหนด Contract Center ขึ้นมาดูแลเรื่อง FATCA โดยเฉพาะ โดยบริษัทแม่ในอังกฤษได้ตั้งหน่วยงานหนึ่งขึ้นมาเพื่อให้ความรู้และช่วยตอบปัญหาของสาขาทั่วโลกในเรื่องของการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยเฉพาะ โดยรวมถึงในกรณีของ FATCA ด้วย เพื่อให้สาขาต่าง ๆ ดำเนินการให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

นอกจากนี้ ธนาคารยังต้องรอความชัดเจนจากกรมสรรพากรไทยในการส่งข้อมูล ซึ่งโดยปกติแล้วข้อมูลที่สาขามี บริษัทแม่ก็จะมีด้วย โดยจะมีการส่งข้อมูลระหว่างกันตลอด แต่ในทำความเข้าใจ FATCA ของไทย เมื่อเทียบกับประเทศญี่ปุ่น ของไทยเป็นแบบ 1A คือ เป็นแบบที่จะต้องมีการแลกเปลี่ยนกัน เราจะต้องส่งของเราไปให้สรรพากรสหรัฐฯ ในกรณีประเทศญี่ปุ่นสาขาธนาคารสามารถส่งตรงไปให้ IRS สหรัฐฯ ได้เลย โดยไม่ต้องผ่านบริษัทแม่ แต่สำหรับประเทศไทย ธนาคารยังไม่แน่ใจว่าจะให้บริษัทแม่เป็นคนส่งให้ได้หรือไม่ เพราะในบางกรณีสาขาถืออยากจะให้บริษัทแม่อนุมัติก่อน แล้วค่อยให้บริษัทแม่ส่งในนามบริษัทไทยไปให้สรรพากรไทย

คำถามที่ 3 ท่านอยากให้ภาครัฐแก้ไขกฎระเบียบ ข้อบังคับในปัจจุบันหรือไม่ ในประเด็นใด ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมภาคเอกชนในการจัดส่งข้อมูลตามความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

เรื่องกฎ ระเบียบต่าง ๆ ไม่ใช่อุปสรรคต่อการแลกเปลี่ยนข้อมูล แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติก็คือ เมื่อธนาคารเกิดอุปสรรคในการจัดทำข้อมูลแล้วไม่รู้จะไปถามใคร จึงอยากให้มี Contract Person ของภาครัฐ ที่จะมาดูแลในเรื่องนี้ เพื่อธนาคารจะได้เตรียมการเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ในอนาคตได้ นอกจากนี้ ธนาคารมีข้อกังวลใจในเรื่องการรักษาความลับในกรณีที่ธนาคารให้ข้อมูลมายังสรรพากรว่า ธนาคารจะแน่ใจได้อย่างไรว่าข้อมูลที่ให้ไปจะถูกเก็บไว้เป็นความลับจริง ๆ ในกรณีที่ข้อมูลของธนาคารหลุดออกไปในชั้นของสรรพากร ลูกค้าจะฟ้องธนาคารหรือสรรพากร ซึ่งนักกฎหมายของธนาคารมองว่าในกรณีเช่นนี้ ลูกค้าก็ต้องมาฟ้องธนาคารเพราะธนาคารเป็นเจ้าของข้อมูล เพราะสรรพากรเป็นเสมือนท่อกลางให้ข้อมูลไหลไป ธนาคารจึงอยากให้มีความหมายหรือระเบียบที่ชัดเจนว่า ณ จุดไหนที่จะถือว่าข้อมูลอยู่ในความรับผิดชอบของใคร และข้อมูลที่สรรพากรใช้มันเป็นความลับแค่ไหน เพื่อที่ธนาคารจะได้ป้องกันตนเอง หรือในกรณีที่โดนฟ้อง แล้วท้ายที่สุดสามารถพิสูจน์ได้ว่ามันไม่ได้หลุดจากธนาคาร แต่ความน่าเชื่อถือของธนาคารมันก็เสียไปแล้ว

นายรณรงค์ พนาปวุฒิกุล

ผู้อำนวยการอาวุโส Executive Legal Office และรักษาการผู้บริหารงานกรรมการและผู้ถือหุ้น

ธนาคารไทยพาณิชย์

(สัมภาษณ์วันที่ 11 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ปัจจุบัน ประชาคมโลกให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศมากขึ้น องค์การของท่านมีแนวทางในการรองรับความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

หลังจากมีกฎหมาย FATCA บริษัทก็ตั้งทีมเฉพาะกิจที่แยกตัวออกมาจากทีม Compliance เดิม เพื่อทำหน้าที่เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยเฉพาะ โดยเน้นกฎหมาย FATCA เพียงกฎหมาย เดียวก่อน ไม่ได้มีการรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในกรณีอื่นด้วย ทีม FATCA ที่แยกตัว ออกมาจาก Compliance นี้จะทำหน้าที่ Set Up ระบบ โดยมีการศึกษาเรื่องนี้มาเป็นระยะเวลา 2-3 ปีแล้ว

นอกจากการตั้งทีมเฉพาะกิจแล้ว ยังมีการว่าจ้าง Law Firm เพื่อศึกษากฎหมาย FATCA โดยว่าจ้าง ทั้งในนาม SCB และในนามสมาคมธนาคารไทย และข้อมูลจากทั้งสองแหล่งจะถูกนำมาพิจารณาร่วมกัน เป็นฐานข้อมูลของทีม FATCA ที่แยกตัวมาจาก Compliance เดิม

นอกจากนี้ SCB ยังจัดตั้ง Call Center เพื่อคอยให้บริการลูกค้าที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการปฏิบัติตาม กฎหมาย FATCA เช่น การกรอกแบบฟอร์มรายงานตามกฎหมาย FATCA เมื่อลูกค้าสอบถามกับแต่ละสาขา ขณะติดต่อทำธุรกรรม ณ สาขานั้น สาขานั้นก็จะต่อสายตรงมาที่ทีม FATCA ที่สำนักงานใหญ่

ไทยพาณิชย์ยังมีการจัดแคมเปญเพื่อประชาสัมพันธ์กฎหมาย FATCA ให้ประชาชนทั่วไปรู้จักและ เข้าใจในหลักการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เพื่อประชาสัมพันธ์ให้คนไทยเข้าใจว่า ข้อมูลที่ส่งให้สหรัฐอเมริกา มีเพียงข้อมูลของคนสัญชาติอเมริกันเท่านั้น ไม่ใช่คนไทย องค์กรก็ดี SCB ไม่สามารถจัดแคมเปญในวงกว้าง ได้ เนื่องจากกังวลว่าอาจมีกลุ่มบุคคลที่ไม่เห็นด้วยกับการทำความตกลง FATCA ดังกล่าวเกิดความไม่พอใจ

คำถามที่ 2 การจัดทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ไม่ว่ารูปแบบใด ท่านคิดว่าจะเป็นภาระด้านรายจ่ายต่อการประกอบธุรกิจของท่านหรือไม่ เพียงใด และองค์การของท่านมี อุปสรรคในการดำเนินการเพื่อรองรับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

เนื่องจากธนาคาร ไทยพาณิชย์เป็นธนาคารขนาดใหญ่ มีสาขาทั่วประเทศมากกว่า 200 สาขา ทำให้ เดือนหนึ่ง ๆ มีการเปิดบัญชีใหม่มากกว่า 2 แสนบัญชี ซึ่งธนาคารต้องจัดให้บัญชีทุกประเภทต้องกรอก แบบฟอร์ม FATCA แต่ละเดือนจึงมีต้นทุนด้านการผลิตเอกสารแบบฟอร์มจำนวนมาก จากนั้นพนักงาน ธนาคารต้องทำหน้าที่คัดแยกเอกสารเหล่านั้น

นอกจากนี้ ธนาคารยังต้องจัดเก็บเอกสารในท้องที่ปลอดความขึ้นและมีอุณหภูมิที่เหมาะสม เพื่อไม่ให้เอกสารได้รับความเสียหาย ดังนั้น ต้นทุนของธนาคารในการปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA จึงมีอยู่สองส่วน ได้แก่ ต้นทุนด้านการผลิตเอกสาร และต้นทุนด้านการเก็บรักษาเอกสาร

นอกจากบัญชีที่เปิดใหม่แล้ว ธนาคารยังต้องบริหารจัดการกับ Pre-Existing Accounts หรือบัญชีที่มีอยู่เดิมด้วยการใช้ฐานข้อมูลแบบ Paper-Based ในการทบทวนทุก ๆ ปี และการจัดเก็บเอกสารก็ไม่สามารถเก็บแบบ Paper-Based เพียงอย่างเดียวได้ แต่ธนาคารต้องซื้อ Server เพิ่มเพื่อจัดเก็บในรูปแบบ Electronic-Based ไปพร้อม ๆ กัน

ค่าใช้จ่ายของธนาคารยังรวมไปถึงค่าใช้จ่ายด้าน Logistic เมื่อมีการเรียกเอกสารมาจากโกดัง การจ้างบุคลากรจัดส่งเอกสารจะมีค่าใช้จ่าย และการจัดเก็บเอกสารเหล่านี้ หากจัดเก็บไม่ดี เอกสารสูญหายหรือเสียหาย ธนาคารจะมีความรับผิดชอบหรือไม่ มากน้อยเพียงไร เหล่านี้ล้วนแต่เป็นข้อกังวลของธนาคารทั้งสิ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งขณะนี้ เป็นเพียงต้นทุนค่าใช้จ่ายหลังจากไทยทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรกับสหรัฐฯ เพียงประเทศเดียว หากในอนาคตไทยทำความตกลงในลักษณะนี้กับประเทศอื่น ๆ อีก ธนาคารจะมีต้นทุนเพิ่มมากขึ้นจำนวนมหาศาล

ไทยพาณิชย์ยังประสบปัญหาว่า มีลูกค้าจำนวนหนึ่งที่มีสัญชาติสหรัฐฯ หรือถือสองสัญชาติมาถอนเงินจากธนาคารก่อนที่กฎหมาย FATCA จะมีผลบังคับใช้ ซึ่งถือเป็นผลกระทบประการหนึ่งที่ธนาคารต้องแบกรับ

คำถามที่ 3 ท่านอยากให้ภาครัฐแก้ไขกฎระเบียบ ข้อบังคับในปัจจุบันหรือไม่ ในประเด็นใด ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมภาคเอกชนในการจัดส่งข้อมูลตามความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

เห็นว่าร่างพระราชบัญญัติ FATCA และกฎระเบียบที่มีอยู่ในปัจจุบันก็ครอบคลุมเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรทั้งหมดแล้ว แต่ธนาคารยังไม่เห็นด้วยที่มีการกำหนดโทษ เพราะธนาคารยอมไม่อยากเสียผลประโยชน์ของธนาคารด้วยการฝ่าฝืนกฎหมาย FATCA อยู่แล้ว ดังนั้น จึงไม่ควรจะมีบทกำหนดโทษเพิ่มเติมอีก เพราะหากเกิดการกระทำความผิดขึ้น โดยไม่ใช่เป็นเจตนาของธนาคาร เช่น กรณีลูกค้ากรอกข้อมูลไม่ถูกต้อง ธนาคารก็ไม่ควรต้องเป็นผู้รับผิดชอบ

หากจะมองถึงประเด็นปัญหาเรื่อง Tax Avoidance เห็นว่าประเทศไทยไม่ได้มีกฎระเบียบอะไรที่ชัดเจนเลยในการแก้ไขปัญหา Tax Avoidance ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีสหรัฐฯ จะมีหลักการเรื่อง CFC Rules นั่นคือ หากบริษัทสัญชาติสหรัฐฯ เข้าไปถือหุ้นบริษัทใดในจำนวนที่กำหนดไว้ (ร้อยละ 10) บริษัทนั้นจะถือว่าเป็นบริษัทลูกของบริษัทสัญชาติสหรัฐฯ ดังกล่าวทันที กฎนี้ทำให้รัฐสามารถตามรอยการทำธุรกรรมและสามารถแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีได้ แต่ประเทศไทยไม่ได้มีกฎระเบียบเช่นนี้ ดังนั้น

จึงเกิดคำถามว่า แม้ประเทศไทยจะได้รับข้อมูลมาจากสหรัฐฯ ประเทศไทยจะสามารถนำข้อมูลนั้นไปใช้ประโยชน์ได้มากน้อยเพียงใด เพราะหลักการกฎหมายภาษีของทั้งสองประเทศไม่เหมือนกัน กล่าวคือ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไทยใช้หลัก Residence ต่างจากสหรัฐฯ ที่ใช้หลัก Citizenship และไทยก็ไม่ได้มี CFC Rules ในการติดตามภาษีนิตบุคคลเช่นเดียวกับสหรัฐฯ ด้วย

ยิ่งไปกว่านั้น เหตุใดจึงกำหนดบทลงโทษแก่ธนาคารที่ฝ่าฝืนกฎหมาย FATCA ซึ่งเห็นว่า หากภาครัฐกำหนดเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่จะให้แก่ธนาคารที่ปฏิบัติตาม ก็จะเป็นแรงผลักดันให้กฎหมายมีผลบังคับใช้ได้มากกว่า และเป็นการช่วยธนาคารลดต้นทุนอีกด้วย

นอกจากนี้ เห็นว่ากฎหมายควรจะกำหนดหน้าที่ให้กับลูกค้าของธนาคารด้วย โดยอาจกำหนดบทลงโทษกรณีลูกค้าไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ใช่บังคับฝ่ายธนาคารแต่เพียงฝ่ายเดียว

ไทยพาณิชย์ยังเสนอแนะว่า กฎหมายอาจกำหนดให้ธนาคารมีอำนาจในการระงับการทำธุรกรรมชั่วคราวของบัญชีที่ลูกค้าผู้เป็นเจ้าของบัญชีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA เพื่อเป็นการป้องกันความเสี่ยงของธนาคารเองด้วย หรืออาจเป็นกรณีที่ธนาคารมีความสงสัยว่าลูกค้ารายนั้นฝ่าฝืนกฎหมาย FATCA เป็นต้น ซึ่งการจะกระทำเช่นนี้ได้ ธนาคารต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมาย แต่ร่างพระราชบัญญัติ FATCA ในปัจจุบันยังไม่ครอบคลุมไปถึง

หรือหากเกิดกรณีที่มีลูกค้าฝ่าฝืนกฎหมาย FATCA กฎหมายอาจให้อำนาจธนาคารในการปฏิเสธที่จะทำธุรกรรมให้ลูกค้ารายนั้นไปเลยได้หรือไม่

ดร.ปิยะศักดิ์ มานะสันต์
ผู้อำนวยการอาวุโส หัวหน้าฝ่ายวิจัยเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม
ธนาคารเกียรตินาคิน
(สัมภาษณ์วันที่ 28 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี เช่น Fatca หรือ TIEAs (ตามแนวทางของ OECD) มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจไทยและเศรษฐกิจโลกอย่างไร

การแลกเปลี่ยนข้อมูลไม่ว่าจะเป็น FATCA อนุสัญญาภาษีซ้อน TIEAs ฯลฯ จะมีความสัมพันธ์กับเศรษฐกิจ (โดยในที่นี้จะใช้ FATCA เป็น Model ในกรณีวิเคราะห์) เพราะ FATCA จะบังคับให้ทุกประเทศให้ข้อมูล ซึ่งการบังคับดังกล่าวจะไปกระทบอำนาจอธิปไตยของรัฐอื่น ทำให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นหากไม่ยอมทำตามหลักการของ FATCA ซึ่ง FATCA จะมีบทลงโทษกำหนดไว้ ซึ่งหากเทียบกับความตกลงในทางภาษีอื่น ๆ ความตกลงอื่นจะมีมิติที่แคบกว่า โดยจะเป็นการแลกเปลี่ยนซึ่งกันและกัน ไม่มีการกำหนดเรื่องบทลงโทษไว้ ดังนั้น การมี FATCA จึงทำให้แนวคิดในเรื่องอำนาจอธิปไตยและสัญชาติเปลี่ยนแปลงไป โดยจะไปเพิ่มต้นทุนให้กับธุรกิจอย่างชัดเจน

นอกจากนี้ ในเรื่องวัตถุประสงค์หรือจุดมุ่งหมายของ FATCA ต้องการดึงภาษีจากคนชาติสหรัฐฯ หรือบริษัทสหรัฐฯ กล่าวคือ เมื่อมี FATCA แล้ว สรรพากร (International Revenue Service: IRS) ของสหรัฐฯ ก็สามารถรู้ได้ว่าคนชาติตนหรือบริษัทสัญชาติตนไปลงทุนที่ไหนในโลกบ้างและมีเงินได้เกิดขึ้นในต่างประเทศเป็นจำนวนเท่าใด ทำให้คนชาติสหรัฐฯ หรือบริษัทสหรัฐฯ ไม่อยากออกไปลงทุนในต่างประเทศ เพราะในที่สุดก็ต้องนำเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศทั้งหมดมารวมคำนวณเสียภาษีเต็มจำนวนอยู่ดี ซึ่งการออกไปลงทุนในต่างประเทศก็จะกลายเป็นการเพิ่มต้นทุนให้กับธุรกิจสหรัฐฯ ทำให้คนเหล่านี้ดึงการลงทุนกลับไปยังสหรัฐฯ ดังเดิม ส่งผลให้การลงทุนทางตรงในประเทศกำลังพัฒนาที่เป็นแหล่งรองรับการลงทุนจากสหรัฐฯ ลดลง ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจในภาพรวมของสหรัฐฯ เอง ทำให้ได้เงินมากขึ้น บริษัทต่าง ๆ กลับมาลงทุนในสหรัฐฯ มากขึ้น ซึ่งอาจส่งผลทำให้ผลผลิตในประเทศมีราคาถูกลง

อย่างไรกรณีของ FATCA สถาบันการเงินทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นบริษัทหลักทรัพย์ ธนาคาร บริษัทประกัน เป็นต้น มีหน้าที่รายงานข้อมูล สำหรับในกรณีอื่น ๆ ที่เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติที่ไม่ใช่ FATCA เช่น ในรูปแบบของ OECD ก็จะมาบังคับเข้ากับสถาบันการเงินเช่นเดียวกัน สิ่งที่สถาบันการเงินไทยจะเป็นกังวลก็คือ Common Standard Report ของ OECD จะต้องนำมาใช้บังคับกับสถาบันการเงินในประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งการรายงานข้อมูลของสถาบันการเงินก็จะทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในเชิงเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำฐานข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะไปเพิ่มต้นทุนให้กับสถาบันการเงิน ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบต่อต้นทุนของประเทศนั้น ๆ ยิ่งถ้าประเทศนั้น ๆ ต้องรายงานข้อมูลกับหลาย ๆ ประเทศ สถาบันการเงินก็ต้องจัดทำเอกสารหลายชุด

ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วการดำเนินการเช่นนี้เป็นประโยชน์ต่อภาครัฐ แต่สำหรับสถาบันการเงินแล้วอาจจะต้องหาวิธีการลดต้นทุนของตน ในกรณีที่ลดต้นทุนไม่ได้ ผลกระทบก็อาจจะถูกส่งไปยังลูกค้าในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง เช่น อาจกระทำโดยการลดการให้บริการบางอย่าง หรือเปลี่ยนมาเก็บค่าธรรมเนียมการให้บริการในธุรกรรมบางอย่าง เป็นต้น นอกจากนี้ หากมองในทางกลับกัน ก็อาจจะก่อให้เกิดรายได้เป็นจำนวนมากแก่พวกบริษัทที่รับให้คำปรึกษา บริษัทสอบบัญชี นักบัญชี นักกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ เป็นต้น เพราะสถาบันการเงินต่าง ๆ อาจจะมาจ้างคนเหล่านี้ทำ

มองในเชิงเศรษฐศาสตร์ การแลกเปลี่ยนข้อมูลในทางภาษีมีข้อดี คือ จะไปช่วยขจัด Tax Heaven ที่มีมูลค่าทางเศรษฐกิจที่ซ่อนอยู่ไม่รู้ก็มากน้อย เมื่อสหรัฐฯ เริ่มที่จะทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีกับประเทศที่เป็น Tax Heaven ก็จะส่งผลให้เศรษฐกิจตรงนั้นมีการเปิดเผยมากขึ้น ไม่เป็นตลาดมืด ซึ่งก็จะช่วยลดอาชญากรรมในทางภาษีต่าง ๆ เช่น การฟอกเงิน การค้าอาวุธ ฯลฯ แล้วเอาเงินมาเก็บไว้ที่ Tax Heaven ทำให้เศรษฐกิจมีความโปร่งใสมากขึ้น และเป็นการตัดช่องทางที่จะเอาเงินจากประเทศบางประเทศไปเก็บไว้ที่ Tax Heaven

นักเศรษฐศาสตร์ของประเทศต่าง ๆ ก็ต้องมาพิจารณาว่า เมื่อโลกมีแนวโน้มในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นนี้ จะทำอย่างไรให้กระทรวงการคลังของแต่ละประเทศเก็บเงินได้มากขึ้น เช่น อาจจะมีการปรับเปลี่ยนระบบ รูปแบบ หรือนโยบายภาษีให้ตามทันแนวโน้มเช่นนี้ แต่ละประเทศก็จะเก็บภาษีได้มากขึ้นจากข้อมูลที่ได้มา อย่างประเทศไทย ก็อาจจะต้องปรับเปลี่ยนหลักการอะไรบางอย่าง เพื่อให้เก็บภาษีได้มากขึ้นสมเจตนาในการลงทุนสร้างฐานข้อมูล และระบบ Server ในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งทั้งภาครัฐและภาคเอกชนก็ต้องติดตามอย่างใกล้ชิดและปรับตัวให้ทันกับแนวโน้มเช่นนี้ เพื่อให้เศรษฐกิจของแต่ละประเทศเท่ากัน

นายเกรียงศักดิ์ สวัสดิ์พานิชย์
ผู้อำนวยการสำนักอำนวยการด้านกฎหมาย
คณะกรรมการร่วมสามสถาบัน สาขาสหประชาชาติ สาขาค้า และสมาคมธนาคารไทย
(สัมภาษณ์วันที่ 24 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจและองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

สาเหตุที่การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศกลายเป็นสิ่งสำคัญในยุคโลกาภิวัตน์นี้ เพราะ “ข้อมูล” ที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมทางการเงินล้วนมีส่วนสำคัญอย่างยิ่งต่อ “ประสิทธิภาพ” ในการจัดเก็บภาษีอากรของทุก ๆ ประเทศ แต่การจำกัดขอบเขตของคำว่า “ข้อมูล” ไม่ควรที่จะแบ่งแยกว่า ข้อมูลใดเป็นข้อมูลภายในประเทศ และข้อมูลใดเป็นข้อมูลต่างประเทศหรือระหว่างประเทศ ต้องมองว่า ทุก ๆ อย่างคือ “ข้อมูล” ที่ต้องได้รับการบริหารจัดการในระดับเดียวกัน เพียงแต่ข้อมูลที่มีแหล่งมาจาก ต่างประเทศอาจจะยากกว่าในกระบวนการแสวงหา ดังนั้น เพื่อยกระดับการจัดเก็บภาษีอากรของทุก ๆ ประเทศ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง และการพัฒนา กฎหมายเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนในลักษณะดังกล่าวก็จะขยายวงกว้างออกไปเรื่อย ๆ

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ดี ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำ ความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทาง ในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับ หลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

ความตกลงแบบ Multilateral เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก แล้วกลุ่มประเทศอาเซียนจะมีแนวโน้ม ที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับหลักการดังกล่าวได้หรือไม่ นั้น เห็นว่าไม่ว่าจะเป็นความตกลงแบบทวิภาคี พหุภาคี หรือแบบอัตโนมัติ ต้องขึ้นอยู่กับสถานะแวดล้อมของความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ ภูมิภาค และ ช่วงเวลา ซึ่งสิ่งเหล่านี้มีความเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา จึงไม่อาจจะระบุเฉพาะเจาะจงลงไปได้ว่าความตกลง แบบใดที่เหมาะสมที่สุด ทั้งนี้ต้องพิจารณา ณ เวลาที่จัดทำความตกลง อย่างไรก็ดี เห็นว่าการรวมกันเป็น กลุ่มประเทศ เช่น กลุ่มประเทศ EU หรือกลุ่มประเทศอาเซียน หากจัดทำความตกลงแบบพหุภาคีได้ก็จะ สมประโยชน์มากกว่า ถ้ายังต้องจัดทำความตกลงแยกเป็นพหุภาคีอยู่ การรวมกลุ่มประเทศก็เท่ากับไม่บรรลุ วัตถุประสงค์ แต่ก่อนจะจัดทำความตกลงดังกล่าว ต้องมีการพัฒนาหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละ

ประเทศให้มีความพร้อมที่จะสามารถบริหารจัดการข้อมูลที่แลกเปลี่ยนระหว่างประเทศนั้น ๆ ด้วยต้นทุนที่ต่ำแต่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศควรจะก้าวข้ามวัตถุประสงค์เรื่องการแก้ ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรไปให้ได้ โดยต้องมองไปถึงการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือทำให้เป็น นโยบายเชิงรุกมากกว่านโยบายเชิงป้องกัน

การบริหารจัดการข้อมูลหรือการประมวลผลของข้อมูลตามกฎหมายไทยปัจจุบัน เห็นว่ายังไม่มี ประสิทธิภาพเพียงพอ จึงก่อให้เกิดความสูญเปล่าในบรรดาข้อมูลที่มีอยู่ ในขณะที่ต้นทุนในการแสวงหา ข้อมูล การเก็บรักษา และการประมวลผลข้อมูลกลับอยู่ในเกณฑ์ที่สูง ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากปัญหาความ ซ้ำซ้อนและความไม่ชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรของไทย ดังนั้นการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรของไทย ควรเน้นไปที่การลดความซ้ำซ้อนและเพิ่มความชัดเจนของกฎหมาย กระจายการบังคับใช้กฎหมายให้ทั่วถึง สร้างระบบกลไกในการตรวจสอบภาษีอากร และพัฒนาหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรให้มีความพร้อมและ มีศักยภาพในการบริหารจัดการข้อมูลโดยใช้ต้นทุนต่ำที่สุด

คำถามที่ 4 ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศวิธีหนึ่งที่มีการดำเนินการอย่างแพร่หลาย คือ การตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) สำหรับประเทศไทย กฎหมายปัจจุบันเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าว มีเพียงคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

ต่อมา กรมสรรพากรได้เสนอขอแก้ไขกฎหมายเพื่อแก้ไขปัญหา Transfer Pricing เป็นการเฉพาะ ในฐานะที่ท่านเป็นผู้มีประสบการณ์เกี่ยวกับเรื่อง Transfer Pricing จึงอยากทราบความเห็นของท่านเกี่ยวกับ แนวทางการแก้ไขพัฒนากฎหมายไทยในเรื่องดังกล่าว

ก่อนจะเริ่มมีกฎเกณฑ์เรื่อง Transfer Pricing ออกมาใช้บังคับ ผู้ตอบคำถามสัมภาษณ์ได้เป็น ทยายความในคดีการโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศทั้งหมดของทุกบริษัทในเครือซีเมนต์ไทย จากบริษัทค้าวัตถุก่อสร้าง จำกัด มายัง บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทแม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของค้าวัตถุก่อสร้างเนื่องจากราคาการ โอนกิจการที่ต่ำกว่า ราคาตลาด แต่ในที่สุดเครือซีเมนต์ไทยก็เป็นฝ่ายชนะคดีในชั้นศาลฎีกา โดยศาลสั่งให้เพิกถอนการประเมิน ภาษีของกรมสรรพากร และเป็นที่มาให้กรมสรรพากรออกคำสั่งเรื่อง Transfer Pricing ใช้บังคับเป็น ครั้งแรก

ด้วยเหตุดังกล่าว จึงเห็นว่าหลักเกณฑ์เรื่อง Transfer Pricing จำเป็นต้องมีข้อยกเว้นเพื่อเปิดช่องให้สามารถโอนทรัพย์สินกันได้ ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเฉพาะบางกรณี โดยที่กรมสรรพากรไม่ต้องประเมินภาษี เพียงแต่ข้อยกเว้นนั้นต้องจำกัดเป็นรายกรณี และต้องมีความชัดเจน และผู้ที่เกี่ยวข้องต้องไม่ได้รับประโยชน์จากการโอนในทางที่มีชอบ ในทางกลับกัน หากบังคับใช้หลักเกณฑ์เรื่อง Transfer Pricing อย่างเคร่งครัดจนเกินไปโดยไม่มีข้อยกเว้นเปิดช่องไว้สำหรับกรณีที่มีความจำเป็น อาจเป็นการซ้ำเติมธุรกิจที่ชวนเชื่อยอยู่แล้วให้ถึงกับต้องเลิกกิจการในที่สุด ซึ่งจะส่งผลเสียต่อเศรษฐกิจในภาพรวมมากกว่า

การแก้ไขปัญหาค่าการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศที่นอกเหนือไปจากเรื่อง Transfer Pricing ที่ประเทศไทยน่าจะนำมาประกอบการพิจารณาปรับใช้ เช่น Thin Capitalization Rule, Controlled Foreign Corporation (CFC) และ General Anti-Avoidance Rule เป็นต้น

คำถามที่ 5 ท่านคิดว่าหากอนาคตประเทศไทยได้เข้าจัดทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ กฎหมายภายในควรมีการปรับปรุงหรือไม่ อย่างไร เพื่อให้ข้อมูลที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าวเป็นประโยชน์สูงสุดต่อประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ

จำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภายในหลาย ๆ เรื่อง เพื่อ

1. ให้เกิดสภาพบังคับแก่หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรให้ต้องบริหารจัดการหรือประมวลผลข้อมูลให้เกิดประโยชน์สูงสุดด้วยต้นทุนที่ต่ำที่สุด
2. ปรึบลดความเสี่ยงทางด้านกฎหมายของภาคเอกชนในการถูกดำเนินคดีทั้งทางอาญาและทางแพ่งเกี่ยวกับการคุ้มครองผู้บริโภค การเปิดเผยข้อมูลของลูกค้า การละเมิดสิทธิความเป็นส่วนตัวของบุคคลเจ้าของข้อมูล

ปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้ทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรกับประเทศใด ๆ ยกเว้นความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ ซึ่งเห็นว่าควรต้องรีบดำเนินการจัดทำความตกลงกับประเทศอื่น ๆ ด้วย แต่ต้องให้ความสำคัญกับการปรับปรุงประสิทธิภาพในการบริหารจัดการข้อมูลของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรภายในประเทศควบคู่ไปด้วย จะมุ่งแต่การจัดทำความตกลงกับต่างประเทศเพียงอย่างเดียวไม่ได้

คำถามที่ 6 ปัจจุบันประชาคมโลกให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศมากขึ้น องค์กรของท่านมีแนวทางในการรองรับความเปลี่ยนแปลงดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร และท่านคิดว่าจะเป็นภาระด้านรายจ่ายต่อการประกอบธุรกิจของท่านหรือไม่ เพียงใด

ภาคเอกชนยังขาดความรู้ความเข้าใจเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ อาจจะมาจากความเข้าใจว่ากระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรสมควรเป็นภารกิจของภาครัฐ

นอกจากนี้ ปัจจุบัน กฎหมายไทยก็ได้สร้างกลไก หลักเกณฑ์ และบรรยากาศที่ทำให้ภาคเอกชนไม่มีสิทธิ หรือไม่มีอำนาจหน้าที่ใด ๆ ตามกฎหมายในกระบวนการแลกเปลี่ยนข้อมูล โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ดังนั้น หากภาครัฐประสงค์จะให้ภาคเอกชนเข้ามามีส่วนร่วม ในกระบวนการ ก็ต้องปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องเหล่านี้ด้วย แม้ว่าจะก่อให้เกิดภาระ ค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นแก่ผู้ประกอบการภาคเอกชน แต่ต้นทุนเหล่านี้สามารถทำให้ลดลงได้หากหน่วยงาน ภาครัฐจะสามารถบริหารจัดการข้อมูลที่มีอยู่แล้วแต่เดิม โดยไม่ต้องเรียกหาข้อมูลจากภาคเอกชนซ้ำซาก โดยไม่จำเป็น

คำถามที่ 7 ท่านอยากให้ภาครัฐแก้ไขกฎระเบียบข้อบังคับในปัจจุบันหรือไม่ ในประเด็นใด ทั้งนี้ เพื่อเป็นการส่งเสริมภาคเอกชนในการจัดส่งข้อมูลตามความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูล ทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

หากภาครัฐต้องการให้เอกชนเข้าไปมีส่วนร่วมในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่าง ประเทศ ภาครัฐก็ต้องแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีความชัดเจนเพื่อให้ผู้ประกอบการสามารถแลกเปลี่ยน ข้อมูลได้โดยไม่ขัดต่อกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล สิทธิส่วนบุคคล กฎหมายว่าด้วย การคุ้มครองผู้บริโภค ซึ่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเหล่านี้มีอยู่หลายฉบับ ก่อให้เกิดความเล็งต่อ ภาคเอกชนที่อาจกระทำการขัดต่อกฎหมายได้ เช่น กฎหมายรัฐธรรมนูญ กฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบัน การเงิน กฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลและการรักษาพยาบาล กฎหมายว่าด้วยกิจการโทรคมนาคม และกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองผู้บริโภค เป็นต้น

นายเอก ตันติสัตตโม
บริษัทที่ปรึกษากฎหมาย เบเกอร์ แอนด์ แม็คเคนซี
(สัมภาษณ์วันที่ 10 พฤษภาคม 2559)

คำถามที่ 1 ท่านคิดว่าแนวโน้มในการพัฒนากฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศจะเป็นอย่างไร ในยุคที่ประเทศมหาอำนาจ และองค์การระหว่างประเทศต่างให้ความสำคัญกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล ทางภาษีอากรระหว่างประเทศ

แนวโน้มการพัฒนากฎหมายภาษีระหว่างประเทศมาจากข้อเท็จจริงที่ว่า ปัจจุบันปัญหาในเรื่อง การโอนถ่ายกำไร (Profit Shifting) จากประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีสูง ไปยังประเทศที่มีการจัดเก็บต่ำ เป็นเรื่องที่มีกนิยามทำกันในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ ดังนั้น การพัฒนากฎหมายคือการสร้าง นโยบายหรือกฎหมายอะไรก็ตามที่คอยติดตามและตรวจสอบช่องทางทางการเงินของธุรกรรมข้ามชาติ ในรูปแบบต่าง ๆ

คำถามที่ 2 ความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบพหุภาคี (Multilateral) เป็นความตกลงที่จัดทำได้ยาก อย่างไรก็ตาม ในกลุ่มประเทศนอร์ดิก (Nordic) ก็ได้มีการจัดทำ ความตกลงในลักษณะดังกล่าว นอกจากนี้ กลุ่มสหภาพยุโรปก็ได้จัดทำ EU Directive เพื่อเป็นแนวทาง ในการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Tax Information Agreement) ท่านคิดว่ากลุ่มประเทศอาเซียนมีแนวโน้มที่จะพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับ หลักการดังกล่าวหรือไม่ อย่างไร

ส่วนตัวคิดว่า AEC ไม่ค่อยให้ความสนใจในเรื่องการวางแผนนโยบายภาษีร่วมกันเท่าไรนัก เนื่องจากมีข้อติดขัดในเรื่องของภาษา และสรรพากรของแต่ละประเทศในภูมิภาคอาจไม่ได้มีประสิทธิภาพ มากพอหากเปรียบเทียบกับสรรพากรของสหรัฐฯ หรือประเทศยุโรป ดังนั้น สรรพากรของแต่ละประเทศ น่าจะใช้วิธีการตรวจสอบการยื่นแบบภาษีและตรวจสอบรายจ่ายภายในน่าจะเป็นวิธีที่ดีกว่า นอกจากนี้ หากรัฐบาลมีนโยบายในการส่งเสริมการลงทุนในต่างประเทศ การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีเพื่อตรวจสอบ เส้นทางรายได้ของบริษัทอาจไม่เกิดประโยชน์มากนัก เพราะสุดท้ายบริษัทก็สามารถหาวิธีเลี่ยงภาษีได้อยู่ดี

คำถามที่ 3 เจตนารมณ์ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นไปเพื่อแก้ไข ปัญหาการเลี่ยงภาษีอากรด้วยวิธีการต่าง ๆ ท่านคิดว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยในปัจจุบันสามารถแก้ไข ปัญหาดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด หากท่านเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยยังต้องมีการปรับปรุง ท่านคิดว่าควรจะปรับปรุงอย่างไร

ข้อกฎหมายที่ติดขัดคือการที่กรมสรรพากรในบางครั้งขาดกฎหมายเฉพาะในเรื่องการหลีกเลี่ยงภาษี ส่งผลให้การตีความกรณีพิพาทในบางครั้งจำเป็นต้องกลับไปใช้หลักพื้นฐานตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ เช่น มาตรา 150 ในการตีความเจตนาของคู่สัญญา ซึ่งอาจไม่ใช่วิธีการที่ดีนักเนื่องจากเป็นหลักทั่วไปที่ไม่อาจปรับใช้กับคดีในทางภาษีได้ในทุกกรณี นอกจากนี้ การแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตามช่องทางของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น อาจไม่ได้ผลดีเท่าที่ควร เนื่องจากมีติดข้อจำกัดที่กำหนดไว้ในมาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ควรมีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับเงิน ใ้เงินต่างประเทศ กล่าวคือ เงิน ใ้เงินต่างประเทศนั้น โดยปกติหากไม่ได้นำเข้ามาในปีภาษี และผู้เสียภาษีอยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ในปีภาษีให้ถือว่าเงิน ใ้เงินนั้นเป็นเงิน ใ้เงินต่างประเทศที่ประเทศไทยไม่มีสิทธิจัดเก็บ กลับกัน หากให้คนไทยที่มีเงิน ใ้เงินต่างประเทศนำเงิน ใ้เงินเข้ามาในประเทศไทยและมีการยกเว้นภาษีในเงิน ใ้เงินนั้นแทน จะทำให้มีเม็ดเงินไหลเข้าประเทศมากขึ้นและเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจโดยรวมมากกว่า

ภาคผนวก ข



**AGREEMENT ON EXCHANGE OF
INFORMATION ON TAX MATTERS**

AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS

I. INTRODUCTION

1. The purpose of this Agreement is to promote international co-operation in tax matters through exchange of information.
2. The Agreement was developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (“the Working Group”). The Working Group consisted of representatives from OECD Member countries as well as delegates from Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Cyprus, Isle of Man, Malta, Mauritius, the Netherlands Antilles, the Seychelles and San Marino.
3. The Agreement grew out of the work undertaken by the OECD to address harmful tax practices. See the 1998 OECD Report “*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” (the “1998 Report”). The 1998 Report identified “the lack of effective exchange of information” as one of the key criteria in determining harmful tax practices. The mandate of the Working Group was to develop a legal instrument that could be used to establish effective exchange of information. The Agreement represents the standard of effective exchange of information for the purposes of the OECD’s initiative on harmful tax practices.
4. This Agreement is not a binding instrument but contains two models for bilateral agreements drawn up in the light of the commitments undertaken by the OECD and the committed jurisdictions. In this context, it is important that financial centres throughout the world meet the standards of tax information exchange set out in this document. As many economies as possible should be encouraged to co-operate in this important endeavour. It is not in the interest of participating economies that the implementation of the standard contained in the Agreement should lead to the migration of business to economies that do not co-operate in the exchange of information. To avoid this result requires measures to defend the integrity of tax systems against the impact of a lack of co-operation in tax information exchange matters. The OECD members and committed jurisdictions have to engage in an ongoing dialogue to work towards implementation of the standard. An adequate framework will be jointly established by the OECD and the committed jurisdictions for this purpose particularly since such a framework would help to achieve a level playing field where no party is unfairly disadvantaged.
5. The Agreement is presented as both a multilateral instrument and a model for bilateral treaties or agreements. The multilateral instrument is not a “multilateral” agreement in the traditional sense. Instead, it provides the basis for an integrated bundle of bilateral treaties. A Party to the multilateral Agreement would only be bound by the Agreement vis-à-vis the specific parties with which it agrees to be bound. Thus, a party wishing to be bound by the multilateral Agreement must specify in its instrument of ratification, approval or acceptance the party or parties vis-à-vis which it wishes to be so bound. The Agreement then enters into force, and creates rights and obligations, only as between those parties that have mutually identified each other in their instruments of ratification, approval or acceptance that have been deposited with the depositary of the Agreement. The bilateral version is intended to serve as a model for bilateral exchange of information agreements. As such, modifications to the text may be agreed in bilateral agreements to implement the standard set in the model.

6. As mentioned above, the Agreement is intended to establish the standard of what constitutes effective exchange of information for the purposes of the OECD's initiative on harmful tax practices. However, the purpose of the Agreement is not to prescribe a specific format for how this standard should be achieved. Thus, the Agreement in either of its forms is only one of several ways in which the standard can be implemented. Other instruments, including double taxation agreements, may also be used provided both parties agree to do so, given that other instruments are usually wider in scope.

7. For each Article in the Agreement there is a detailed commentary intended to illustrate or interpret its provisions. The relevance of the Commentary for the interpretation of the Agreement is determined by principles of international law. In the bilateral context, parties wishing to ensure that the Commentary is an authoritative interpretation might insert a specific reference to the Commentary in the text of the exchange instrument, for instance in the provision equivalent to Article 4, paragraph 2.

II. TEXT OF THE AGREEMENT

MULTILATERAL VERSION

The Parties to this Agreement, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

BILATERAL VERSION

The government of _____ and the government of _____, desiring to facilitate the exchange of information with respect to taxes have agreed as follows:

Article 1

Object and Scope of the Agreement

The competent authorities of the Contracting Parties shall provide assistance through exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the domestic laws of the Contracting Parties concerning taxes covered by this Agreement. Such information shall include information that is foreseeably relevant to the determination, assessment and collection of such taxes, the recovery and enforcement of tax claims, or the investigation or prosecution of tax matters. Information shall be exchanged in accordance with the provisions of this Agreement and shall be treated as confidential in the manner provided in Article 8. The rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested Party remain applicable to the extent that they do not unduly prevent or delay effective exchange of information.

Article 2

Jurisdiction

A Requested Party is not obligated to provide information which is neither held by its authorities nor in the possession or control of persons who are within its territorial jurisdiction.

Article 3

Taxes Covered

MULTILATERAL VERSION

1. This Agreement shall apply:
 - a) to the following taxes imposed by or on behalf of a Contracting Party:
 - i) taxes on income or profits;
 - ii) taxes on capital;

BILATERAL VERSION

1. The taxes which are the subject of this Agreement are:
 - a) in country A, _____;

iii) taxes on net wealth;

iv) estate, inheritance or gift taxes;

b) to the taxes in categories referred to in subparagraph a) above, which are imposed by or on behalf of political sub-divisions or local authorities of the Contracting Parties if listed in the instrument of ratification, acceptance or approval.

2. The Contracting Parties, in their instruments of ratification, acceptance or approval, may agree that the Agreement shall also apply to indirect taxes.

3. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of entry into force of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree. Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

b) in country B, _____.

2. This Agreement shall also apply to any identical taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes. This Agreement shall also apply to any substantially similar taxes imposed after the date of signature of the Agreement in addition to or in place of the existing taxes if the competent authorities of the Contracting Parties so agree. Furthermore, the taxes covered may be expanded or modified by mutual agreement of the Contracting Parties in the form of an exchange of letters. The competent authorities of the Contracting Parties shall notify each other of any substantial changes to the taxation and related information gathering measures covered by the Agreement.

Article 4

Definitions

MULTILATERAL VERSION

1. For the purposes of this Agreement, unless otherwise defined:

a) the term “Contracting Party” means any party that has deposited an instrument of ratification, acceptance or approval with the depositary;

b) the term “competent authority” means the authorities designated by a Contracting Party in its instrument of acceptance, ratification or approval;

BILATERAL VERSION

a) the term “Contracting Party” means country A or country B as the context requires;

b) the term “competent authority” means
i) in the case of Country A,
_____;

ii) in the case of Country B,
_____;

- c) the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;
- d) the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
- e) the term “publicly traded company” means any company whose principal class of shares is listed on a recognised stock exchange provided its listed shares can be readily purchased or sold by the public. Shares can be purchased or sold “by the public” if the purchase or sale of shares is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;
- f) the term “principal class of shares” means the class or classes of shares representing a majority of the voting power and value of the company;
- g) the term “recognised stock exchange” means any stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting Parties;
- h) the term “collective investment fund or scheme” means any pooled investment vehicle, irrespective of legal form. The term “public collective investment fund or scheme” means any collective investment fund or scheme provided the units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed by the public. Units, shares or other interests in the fund or scheme can be readily purchased, sold or redeemed “by the public” if the purchase, sale or redemption is not implicitly or explicitly restricted to a limited group of investors;
- i) the term “tax” means any tax to which the Agreement applies;
- j) the term “applicant Party” means the Contracting Party requesting information;
- k) the term “requested Party” means the Contracting Party requested to provide information;
- l) the term “information gathering measures” means laws and administrative or judicial procedures that enable a Contracting Party to obtain and provide the requested information;
- m) the term “information” means any fact, statement or record in any form whatever;
- n) the term “depository” means the Secretary-General of the Organisation for Economic Co-operation and Development; *This paragraph would not be necessary*
- o) the term “criminal tax matters” means tax matters involving intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party;
- p) the term “criminal laws” means all criminal laws designated as such under domestic law irrespective of whether contained in the tax laws, the criminal code or other statutes.

2. As regards the application of this Agreement at any time by a Contracting Party, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under

the law of that Party, any meaning under the applicable tax laws of that Party prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Party.

Article 5

Exchange of Information Upon Request

1. The competent authority of the requested Party shall provide upon request information for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.

2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.

3. If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.

4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:

a) information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;

b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, “Anstalten” and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.

5. The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:

(a) the identity of the person under examination or investigation;

(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;

(c) the tax purpose for which the information is sought;

(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;

(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;

(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;

(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.

6. The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:

a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.

b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.

Article 6

Tax Examinations Abroad

MULTILATERAL VERSION

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of another Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of a Contracting Party, the competent authority of another Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph

BILATERAL VERSION

1. A Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the other Contracting Party to enter the territory of the first-mentioned Party to interview individuals and examine records with the written consent of the persons concerned. The competent authority of the second-mentioned Party shall notify the competent authority of the first-mentioned Party of the time and place of the meeting with the individuals concerned.

2. At the request of the competent authority of one Contracting Party, the competent authority of the other Contracting Party may allow representatives of the competent authority of the first-mentioned Party to be present at the appropriate part of a tax examination in the second-mentioned Party.

3. If the request referred to in paragraph

2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

2 is acceded to, the competent authority of the Contracting Party conducting the examination shall, as soon as possible, notify the competent authority of the other Party about the time and place of the examination, the authority or official designated to carry out the examination and the procedures and conditions required by the first-mentioned Party for the conduct of the examination. All decisions with respect to the conduct of the tax examination shall be made by the Party conducting the examination.

Article 7

Possibility of Declining a Request

1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.

2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.

3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:

- (a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or
- (b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.

4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).

5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.

6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.

Article 8

Confidentiality

Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party.

Article 9

Costs

Incidence of costs incurred in providing assistance shall be agreed by the Contracting Parties.

Article 10

Implementation Legislation

The Contracting Parties shall enact any legislation necessary to comply with, and give effect to, the terms of the Agreement.

Article 11

Language

This article may not be required.

Requests for assistance and answers thereto shall be drawn up in English, French or any other language agreed bilaterally between the competent authorities of the Contracting Parties under Article 13.

Article 12

Other international agreements or arrangements

This article may not be required

The possibilities of assistance provided by this Agreement do not limit, nor are they limited by, those contained in existing international agreements or other arrangements between the Contracting Parties which relate to co-operation in tax matters.

Article 13

Mutual Agreement Procedure

1. Where difficulties or doubts arise between two or more Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities of those Contracting Parties shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of two or more Contracting Parties may mutually agree:

a) on the procedures to be used under Articles 5 and 6;

b) on the language to be used in making and responding to requests in accordance with Article 11.

3. The competent authorities of the Contracting Parties may communicate with each other directly for purposes of reaching agreement under this Article.

4. Any agreement between the competent authorities of two or more Contracting Parties shall be effective only between those Contracting Parties.

5. The Contracting Parties may also agree on other forms of dispute resolution.

Article 14

Depositary's functions

1. The depositary shall notify all Contracting Parties of:

a. the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval of this Agreement;

b. any date of entry into force of this Agreement in accordance with the provisions of Article 15;

c. any notification of termination of this Agreement;

d. any other act or notification relating

1. Where difficulties or doubts arise between the Contracting Parties regarding the implementation or interpretation of the Agreement, the competent authorities shall endeavour to resolve the matter by mutual agreement.

2. In addition to the agreements referred to in paragraph 1, the competent authorities of the Contracting Parties may mutually agree on the procedures to be used under Articles 5 and 6.

4. The paragraph would not be necessary.

The article would be unnecessary

to this Agreement.

2. At the request of one or more of the competent authorities of the Contracting Parties, the depositary may convene a meeting of the competent authorities or their representatives, to discuss significant matters related to interpretation or implementation of the Agreement.

Article 15

Entry into Force

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be submitted to the depositary of this Agreement.

2. Each Contracting Party shall specify in its instrument of ratification, acceptance or approval vis-à-vis which other party it wishes to be bound by this Agreement. The Agreement shall enter into force only between Contracting Parties that specify each other in their respective instruments of ratification, acceptance or approval.

3. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

For each party depositing an instrument after such entry into force, the Agreement shall enter into force on the 30th day following the deposit of both instruments.

4. Unless an earlier date is agreed by the Contracting Parties, the provisions of this Agreement shall have effect

1. This Agreement is subject to ratification, acceptance or approval by the Contracting Parties, in accordance with their respective laws. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be exchanged as soon as possible.

2. This Agreement shall enter into force on 1 January 2004 with respect to exchange of information for criminal tax matters. The Agreement shall enter into force on 1 January 2006 with respect to all other matters covered in Article 1.

3. The provisions of this Agreement shall have effect:

- with respect to criminal tax matters for taxable

- with respect to criminal tax matters for taxable periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;
- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

In cases addressed in the third sentence of paragraph 3, the Agreement shall take effect for all taxable periods beginning on or after the sixtieth day following entry into force, or where there is no taxable period for all charges to tax arising on or after the sixtieth day following entry into force.

- periods beginning on or after 1 January 2004 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2004;
- with respect to all other matters described in Article 1 for all taxable periods beginning on or after January 1 2006 or, where there is no taxable period, for all charges to tax arising on or after 1 January 2006.

Article 16

Termination

1. Any Contracting Party may terminate this Agreement vis-à-vis any other Contracting Party by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party. A copy shall be provided to the depositary of the Agreement.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of the notification by the depositary.

3. Any Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

Termination

1. Either Contracting Party may terminate the Agreement by serving a notice of termination either through diplomatic channels or by letter to the competent authority of the other Contracting Party.

2. Such termination shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months after the date of receipt of notice of termination by the other Contracting Party.

3. A Contracting Party that terminates the Agreement shall remain bound by the provisions of Article 8 with respect to any information obtained under the Agreement.

In witness whereof, the undersigned, being duly authorised thereto, have signed the Agreement.

III. COMMENTARY

Title and Preamble

1. The preamble sets out the general objective of the Agreement. The objective of the Agreement is to facilitate exchange of information between the parties to the Agreement. The multilateral and the bilateral versions of the preamble are identical except that the multilateral version refers to the signatories of the Agreement as “Parties” and the bilateral version refers to the signatories as the “Government of _____.” The formulation “Government of _____” in the bilateral context is used for illustrative purposes only and countries are free to use other wording in accordance with their domestic requirements or practice.

Article 1 (Object and Scope of Agreement)

2. Article 1 defines the scope of the Agreement, which is the provision of assistance in tax matters through exchange of information that will assist the Contracting Parties to administer and enforce their tax laws.

3. The Agreement is limited to exchange of information that is foreseeably relevant to the administration and enforcement of the laws of the applicant Party concerning the taxes covered by the Agreement. The standard of foreseeable relevance is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent and, at the same time, to clarify that Contracting Parties are not at liberty to engage in fishing expeditions or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given taxpayer. Parties that choose to enter into bilateral agreements based on the Agreement may agree to an alternative formulation of this standard, provided that such alternative formulation is consistent with the scope of the Agreement.

4. The Agreement uses the standard of foreseeable relevance in order to ensure that information requests may not be declined in cases where a definite assessment of the pertinence of the information to an on-going investigation can only be made following the receipt of the information. The standard of foreseeable relevance is also used in the Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

5. The last sentence of Article 1 ensures that procedural rights existing in the requested Party will continue to apply to the extent they do not unduly prevent or delay effective exchange of information. Such rights may include, depending on the circumstances, a right of notification, a right to challenge the exchange of information following notification or rights to challenge information gathering measures taken by the requested Party. Such procedural rights and safeguards also include any rights secured to persons that may flow from relevant international agreements on human rights and the expression “unduly prevent or delay” indicates that such rights may take precedence over the Agreement.

6. Article 1 strikes a balance between rights granted to persons in the requested Party and the need for effective exchange of information. Article 1 provides that rights and safeguards are not overridden simply because they could, in certain circumstances, operate to prevent or delay effective exchange of information. However, Article 1 obliges the requested Party to ensure that any such rights and safeguards are not applied in a manner that unduly prevents or delays effective exchange of information. For instance, a bona fide procedural safeguard in the requested Party may delay a response to an information request. However, such a delay should not be considered as “unduly preventing or delaying” effective exchange of information unless the delay is such that it calls into question the usefulness of the information exchange

agreement for the applicant Party. Another example may concern notification requirements. A requested Party whose laws require prior notification is obliged to ensure that its notification requirements are not applied in a manner that, in the particular circumstances of the request, would frustrate the efforts of the party seeking the information. For instance, notification rules should permit exceptions from prior notification (*e.g.*, in cases in which the information request is of a very urgent nature or the notification is likely to undermine the chance of success of the investigation conducted by the applicant Party). To avoid future difficulties or misunderstandings in the implementation of an agreement, the Contracting Parties should consider discussing these issues in detail during negotiations and in the course of implementing the agreement in order to ensure that information requested under the agreement can be obtained as expeditiously as possible while ensuring adequate protection of taxpayers' rights.

Article 2 (Jurisdiction)

7. Article 2 addresses the jurisdictional scope of the Agreement. It clarifies that a requested Party is not obligated to provide information which is neither held by its authorities nor is in the possession or control of persons within its territorial jurisdiction. The requested Party's obligation to provide information is not, however, restricted by the residence or the nationality of the person to whom the information relates or by the residence or the nationality of the person in control or possession of the information requested. The term "possession or control" should be construed broadly and the term "authorities" should be interpreted to include all government agencies. Of course, a requested Party would nevertheless be under no obligation to provide information held by an "authority" if the circumstances described in Article 7 (Possibility of Declining a Request) were met.

Article 3 (Taxes Covered)

Paragraph 1

8. Article 3 is intended to identify the taxes with respect to which the Contracting Parties agree to exchange information in accordance with the provisions of the Agreement. Article 3 appears in two versions: a multilateral version and a bilateral version. The multilateral Agreement applies to taxes on income or profits, taxes on capital, taxes on net wealth, and estate, inheritance or gift taxes. "Taxes on income or profits" includes taxes on gains from the alienation of movable or immovable property. The multilateral Agreement, in sub-paragraph b), further permits the inclusion of taxes imposed by or on behalf of political sub-divisions or local authorities. Such taxes are covered by the Agreement only if they are listed in the instrument of ratification, approval or acceptance.

9. Bilateral agreements will cover, at a minimum, the same four categories of direct taxes (*i.e.*, taxes on income or profits, taxes on capital, taxes on net wealth, and estate, inheritance or gift taxes) unless both parties agree to waive one or more of them. A Contracting Party may decide to omit any or all of the four categories of direct taxes from its list of taxes to be covered but it would nevertheless be obligated to respond to requests for information with respect to the taxes listed by the other Contracting Party (assuming the request otherwise satisfies the terms of the Agreement). The Contracting Parties may also agree to cover taxes other than the four categories of direct taxes. For example, Contracting Party A may list all four direct taxes and Contracting Party B may list only indirect taxes. Such an outcome is likely where the two Contracting Parties have substantially different tax regimes.

Paragraph 2

10. Paragraph 2 of the multilateral version provides that the Contracting Parties may agree to extend the Agreement to cover indirect taxes. This possible extension is consistent with Article 26 of the OECD Model Convention on Income and on Capital, which now covers “taxes of every kind and description.” There is no equivalent to paragraph 2 in the bilateral version because the issue can be addressed under paragraph 1. Any agreement to extend the Agreement to cover indirect taxes should be notified to the depositary. Paragraph 2 of the bilateral version is discussed below together with paragraph 3 of the multilateral version.

Paragraph 3

11. Paragraph 3 of the multilateral version and paragraph 2 of the bilateral version address “identical taxes”, “substantially similar taxes” and further contain a rule on the expansion or modification of the taxes covered by the Agreement. The Agreement applies automatically to all “identical taxes”. The Agreement applies to “substantially similar taxes” if the competent authorities so agree. Finally, the taxes covered by the Agreement can be expanded or modified if the Contracting Parties so agree.

12. The only difference between paragraph 3 of the multilateral version and paragraph 2 of the bilateral version is that the former refers to the date of entry into force whereas the later refers to the date of signature. The multilateral version refers to entry into force because in the multilateral context there might be no official signing of the Agreement between the Contracting Parties.

13. In the multilateral context the first sentence of paragraph 3 is of a declaratory nature only. The multilateral version lists the taxes by general type. Any tax imposed after the date of signature or entry into force of the Agreement that is of such a type is already covered by operation of paragraph 1. The same holds true in the bilateral context, if the Contracting Parties choose to identify the taxes by general type. Certain Contracting Parties, however, may wish to identify the taxes to which the Agreement applies by specific name (*e.g.*, the Income Tax Act of 1999). In these cases, the first sentence makes sure that the Agreement also applies to taxes that are identical to the taxes specifically identified.

14. The meaning of “identical” should be construed very broadly. For instance, any replacement tax of an existing tax that does not change the nature of the tax should be considered an “identical” tax. Contracting Parties seeking to avoid any uncertainty regarding the interpretation of “identical” versus “substantially similar” may wish to delete the second sentence and to include substantially similar taxes within the first sentence.

Article 4 (Definitions)*Paragraph 1*

15. Article 4 contains the definitions of terms for purposes of the Agreement. Article 4, paragraph 1, sub-paragraph a) defines the term “Contracting Party”. Sub-paragraph b) defines the term “competent authority.” The definition recognises that in some Contracting Parties the execution of the Agreement may not fall exclusively within the competence of the highest tax authorities and that some matters may be reserved or may be delegated to other authorities. The definition enables each Contracting Party to designate one or more authorities as being competent to execute the Agreement. While the definition provides the Contracting Parties with the possibility of designating more than one competent authority (for instance, where Contracting Parties agree to cover both direct and indirect taxes), it is customary practice to have only one competent authority per Contracting Party.

16. Sub-paragraph c) defines the meaning of “person” for purposes of the Agreement. The definition of the term “person” given in sub-paragraph c) is intended to be very broad. The definition explicitly mentions an individual, a company and any other body of persons. However, the use of the word “includes” makes clear that the Agreement also covers any other organisational structures such as trusts, foundations, “Anstalten,” partnerships as well as collective investment funds or schemes.

17. Foundations, “Anstalten” and similar arrangements are covered by this Agreement irrespective of whether or not they are treated as an “entity that is treated as a body corporate for tax purposes” under sub-paragraph d).

18. Trusts are also covered by this Agreement. Thus, competent authorities of the Contracting Parties must have the authority to obtain and provide information on trusts (such as the identity of settlors, beneficiaries or trustees) irrespective of the classification of trusts under their domestic laws.

19. The main example of a “body of persons” is the partnership. In addition to partnerships, the term “body of persons” also covers less commonly used organisational structures such as unincorporated associations.

20. In most cases, applying the definition should not raise significant issues of interpretation. However, when applying the definition to less commonly used organisational structures, interpretation may prove more difficult. In these cases, particular attention must be given to the context of the Agreement. *Cf. Article 4, paragraph 2.* The key operational article that uses the term “person” is Article 5, paragraph 4, sub-paragraph b), which provides that a Contracting Party must have the authority to obtain and provide ownership information for all “persons” within the constraints of Article 2. Too narrow an interpretation may jeopardise the object and purposes of the Agreement by potentially excluding certain entities or other organisational structures from this obligation simply as a result of certain corporate or other legal features. Therefore, the aim is to cover all possible organisational structures.

21. For instance an “estate” is recognised as a distinct entity under the laws of certain countries. An “estate” typically denotes property held under the provisions of a will by a fiduciary (and under the direction of a court) whose duty it is to preserve and protect such property for distribution to the beneficiaries. Similarly a legal system might recognise an organisational structure that is substantially similar to a trust or foundation but may refer to it by a different name. The standard of Article 4, paragraph 2 makes clear that where these arrangements exist under the applicable law they constitute “persons” under the definition of sub-paragraph c).

22. Sub-paragraph d) provides the definition of company and is identical to Article 3, paragraph 1 sub-paragraph b) of the OECD Model Convention on Income and on Capital.

23. Sub-paragraphs e) through h) define “publicly traded company” and “collective investment fund or scheme.” Both terms are used in Article 5 paragraph 4, sub-paragraph b). Sub-paragraphs e) through g) contain the definition of publicly traded company and sub-paragraph h) addresses collective investment funds or schemes.

24. For reasons of simplicity the definitions do not require a minimum percentage of interests traded (e.g., 5 percent of all outstanding shares of a publicly listed company) but somewhat more broadly require that equity interests must be “readily” available for sale, purchase or redemption. The fact that a collective investment fund or scheme may operate in the form of a publicly traded company should not raise any issues because the definitions for both publicly traded company and collective investment fund or scheme are essentially identical.

25. Sub-paragraph e) provides that a “publicly traded company” is any company whose principal class of shares is listed on a recognised stock exchange and whose listed shares can be readily sold or purchased by the public. The term “principal class of shares” is defined in sub-paragraph f). The definition ensures that companies that only list a minority interest do not qualify as publicly traded companies. A publicly traded company can only be a company that lists shares representing both a majority of the voting rights and a majority of the value of the company.

26. The term “recognised stock exchange” is defined in sub-paragraph g) as any stock exchange agreed upon by the competent authorities. One criterion competent authorities might consider in this context is whether the listing rules, including the wider regulatory environment, of any given stock exchange contain sufficient safeguards against private limited companies posing as publicly listed companies. Competent authorities might further explore whether there are any regulatory or other requirements for the disclosure of substantial interests in any publicly listed company.

27. The term “by the public” is defined in the second sentence of sub-paragraph e). The definition seeks to ensure that share ownership is not restricted to a limited group of investors. Examples of cases in which the purchase or sale of shares is restricted to a limited group of investors would include the following situations: shares can only be sold to existing shareholders, shares are only offered to members of a family or to related group companies, shares can only be bought by members of an investment club, a partnership or other association.

28. Restrictions on the free transferability of shares that are imposed by operation of law or by a regulatory authority or are conditional or contingent upon market related events are not restrictions that limit the purchase or sale of shares to a “limited group of investors”. By way of example, a restriction on the free transferability of shares of a corporate entity that is triggered by attempts by a group of investors or non-investors to obtain control of a company is not a restriction that limits the purchase or sale of shares to a “limited group of investors”.

29. The insertion of “readily” reflects the fact that where shares do not change hands to any relevant degree the rationale for the special mention of publicly traded companies in Article 5, paragraph 4, sub-paragraph b) does not apply. Thus, for a publicly traded company to meet this standard, more than a negligible portion of its listed shares must actually be traded.

30. Sub-paragraph h) defines a collective investment fund or scheme as any pooled investment vehicle irrespective of legal form. The definition includes collective investment funds or schemes structured as companies, partnerships, trusts as well as purely contractual arrangements. Sub-paragraph h) then defines “public collective investment funds or schemes” as any collective investment fund or scheme where the interests in the vehicle can be readily purchased, sold, or redeemed by the public. The terms “readily” and “by the public” have the same meaning that they have in connection with the definition of publicly traded companies.

31. Sub-paragraphs i, j) and k) are self-explanatory.

32. Sub-paragraph l) defines “information gathering measures.” Each Contracting Party determines the form of such powers and the manner in which they are implemented under its internal law. Information gathering measures typically include requiring the presentation of records for examination, gaining direct access to records, making copies of such records and interviewing persons having knowledge, possession, control or custody of pertinent information. Information gathering measures will typically focus on obtaining the requested information and will in most cases not themselves address the provision of the information to the applicant Party.

33. Sub-paragraph m) defines “information”. The definition is very broad and includes any fact, statement or record in any form whatever. “Record” includes (but is not limited to): an account, an agreement, a book, a chart, a table, a diagram, a form, an image, an invoice, a letter, a map, a memorandum, a plan, a return, a telegram and a voucher. The term “record” is not limited to information maintained in paper form but includes information maintained in electronic form.

34. Sub-paragraph n) of the multilateral version provides that the depositary of the Agreement is the Secretary General of the OECD.

35. Sub-paragraph o) defines criminal tax matters. Criminal tax matters are defined as all tax matters involving intentional conduct, which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party. Criminal law provisions based on non-intentional conduct (*e.g.*, provisions that involve strict or absolute liability) do not constitute criminal tax matters for purposes of the Agreement. A tax matter involves “intentional conduct” if the pertinent criminal law provision requires an element of intent. Sub-paragraph o) does not create an obligation on the part of the applicant Party to prove to the requested Party an element of intent in connection with the actual conduct under investigation.

36. Typical categories of conduct that constitute tax crimes include the wilful failure to file a tax return within the prescribed time period; wilful omission or concealment of sums subject to tax; making false or incomplete statements to the tax or other authorities of facts which obstruct the collection of tax; deliberate omissions of entries in books and records; deliberate inclusion of false or incorrect entries in books and records; interposition for the purposes of causing all or part of the wealth of another person to escape tax; or consenting or acquiescing to an offence. Tax crimes, like other crimes, are punished through fines, incarceration or both.

37. Sub-paragraph p) defines the term “criminal laws” used in sub-paragraph o). It makes clear that criminal laws include criminal law provisions contained in a tax code or any other statute enacted by the applicant Party. It further clarifies that criminal laws are only such laws that are designated as such under domestic law and do not include provisions that might be deemed of a criminal nature for other purposes such as for purposes of applying relevant human rights or other international conventions.

Paragraph 2

38. This paragraph establishes a general rule of interpretation for terms used in the Agreement but not defined therein. The paragraph is similar to that contained in the OECD Model Convention on Income and on Capital. It provides that any term used, but not defined, in the Agreement will be given the meaning it has under the law of the Contracting Party applying the Agreement unless the context requires otherwise. Contracting Parties may agree to allow the competent authorities to use the Mutual Agreement Procedure provided for in Article 13 to agree the meaning of such an undefined term. However, the ability to do so may depend on constitutional or other limitations. In cases in which the laws of the Contracting Party applying the Agreement provide several meanings, any meaning given to the term under the applicable tax laws will prevail over any meaning that is given to the term under any other laws. The last part of the sentence is, of course, operational only where the Contracting Party applying the Agreement imposes taxes and therefore has “applicable tax laws.”

Article 5 (Exchange of Information Upon Request)

Paragraph 1

39. Paragraph 1 provides the general rule that the competent authority of the requested Party must provide information upon request for the purposes referred to in Article 1. The paragraph makes clear that the Agreement only covers exchange of information upon request (*i.e.*, when the information requested relates to a particular examination, inquiry or investigation) and does not cover automatic or spontaneous exchange of information. However, Contracting Parties may wish to consider expanding their co-operation in matters of information exchange for tax purposes by covering automatic and spontaneous exchanges and simultaneous tax examinations.

40. The reference in the first sentence to Article 1 of the Agreement confirms that information must be exchanged for both civil and criminal tax matters. The second sentence of paragraph 1 makes clear that information in connection with criminal tax matters must be exchanged irrespective of whether or not the conduct being investigated would also constitute a crime under the laws of the requested Party.

Paragraph 2

41. Paragraph 2 is intended to clarify that, in responding to a request, a Contracting Party will have to take action to obtain the information requested and cannot rely solely on the information in the possession of its competent authority. Reference is made to information “in its possession” rather than “available in the tax files” because some Contracting Parties do not have tax files because they do not impose direct taxes.

42. Upon receipt of an information request the competent authority of the requested Party must first review whether it has all the information necessary to respond to a request. If the information in its own possession proves inadequate, it must take “all relevant information gathering measures” to provide the applicant Party with the information requested. The term “information gathering measures” is defined in Article 4, paragraph 1, sub-paragraph l). An information gathering measure is “relevant” if it is capable of obtaining the information requested by the applicant Party. The requested Party determines which information gathering measures are relevant in a particular case.

43. Paragraph 2 further provides that information must be exchanged without regard to whether the requested Party needs the information for its own tax purposes. This rule is needed because a tax interest requirement might defeat effective exchange of information, for instance, in cases where the requested Party does not impose an income tax or the request relates to an entity not subject to taxation within the requested Party.

Paragraph 3

44. Paragraph 3 includes a provision intended to require the provision of information in a format specifically requested by a Contracting Party to satisfy its evidentiary or other legal requirements to the extent allowable under the laws of the requested Party. Such forms may include depositions of witnesses and authenticated copies of original records. Under paragraph 3, the requested Party may decline to provide the information in the specific form requested if such form is not allowable under its laws. A refusal to provide the information in the format requested does not affect the obligation to provide the information.

45. If requested by the applicant Party, authenticated copies of unedited original records should be provided to the applicant Party. However, a requested Party may need to edit information unrelated to the

request if the provision of such information would be contrary to its laws. Furthermore, in some countries authentication of documents might require translation in a language other than the language of the original record. Where such issues may arise, Contracting Parties should consider discussing these issues in detail during discussions prior to the conclusion of this Agreement.

Paragraph 4

46. Paragraph 4, sub-paragraph a), by referring explicitly to persons that may enjoy certain privilege rights under domestic law, makes clear that such rights can not form the basis for declining a request unless otherwise provided in Article 7. For instance, the inclusion of a reference to bank information in paragraph 4, sub-paragraph a) rules out that bank secrecy could be considered a part of public policy (*ordre public*). Similarly, paragraph 4, sub-paragraph a) together with Article 7, paragraph 2 makes clear that information that does not otherwise constitute a trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process does not become such a secret simply because it is held by one of the persons mentioned.

47. Sub-paragraph a) should not be taken to suggest that a competent authority is obliged only to have the authority to obtain and provide information from the persons mentioned. Sub-paragraph a) does not limit the obligation imposed by Article 5, paragraph 1.

48. Sub-paragraph a) mentions information held by banks and other financial institutions. In accordance with the Report *“Improving Access to Bank Information for Tax Purposes”* (OECD 2000), access to information held by banks or other financial institutions may be by direct means or indirectly through a judicial or administrative process. As stated in the report, the procedure for indirect access should not be so burdensome and time-consuming as to act as an impediment to access to bank information. Typically, requested bank information includes account, financial, and transactional information as well as information on the identity or legal structure of account holders and parties to financial transactions.

49. Paragraph 4, sub-paragraph a) further mentions information held by persons acting in an agency or fiduciary capacity, including nominees and trustees. A person is generally said to act in a "fiduciary capacity" when the business which he transacts, or the money or property, which he handles, is not his own or for his own benefit, but for the benefit of another person, as to whom he stands in a relation implying and necessitating confidence and trust on the one part and good faith on the other part. The term "agency" is very broad and includes all forms of corporate service providers (*e.g.*, company formation agents, trust companies, registered agents, lawyers).

50. Sub-paragraph b) requires that the competent authorities of the Contracting Parties must have the authority to obtain and provide ownership information. The purpose of the sub-paragraph is not to develop a common "all purpose" definition of ownership among Contracting Parties, but to specify the types of information that a Contracting Party may legitimately expect to receive in response to a request for ownership information so that it may apply its own tax laws, including its domestic definition of beneficial ownership.

51. In connection with companies and partnerships, the legal and beneficial owner of the shares or partnership assets will usually be the same person. However, in some cases the legal ownership position may be subject to a nominee or similar arrangement. Where the legal owner acts on behalf of another person as a nominee or under a similar arrangement, such other person, rather than the legal owner, may be the beneficial owner. Thus the starting point for the ownership analysis is legal ownership of shares or partnership interests and all Contracting Parties must be able to obtain and provide information on legal ownership. Partnership interests include all forms of partnership interests: general or limited or capital or profits. However, in certain cases, legal ownership may be no more than a starting point. For example, in

any case where the legal owner acts on behalf of any other person as a nominee or under a similar arrangement, the Contracting Parties should have the authority to obtain and provide information about that other person who may be the beneficial owner in addition to information about the legal owner. An example of a nominee is a nominee shareholding arrangement where the legal title-holder that also appears as the shareholder of record acts as an agent for another person. Within the constraints of Article 2 of the Agreement, the requested Party must have the authority to provide information about the persons in an ownership chain.

52. In connection with trusts and foundations, sub-paragraph b) provides specifically the type of identity information the Contracting Parties should have the authority to obtain and provide. This is not limited to ownership information. The same rules should also be applied to persons that are substantially similar to trusts or foundations such as the “Anstalt.” Therefore, a Contracting Party should have, for example, the authority to obtain and provide information on the identity of the settlor and the beneficiaries and persons who are in a position to direct how assets of the trust or foundation are to be dealt with.

53. Certain trusts, foundations, “Anstalten” or similar arrangements, may not have any identified group of persons as beneficiaries but rather may support a general cause. Therefore, ownership information should be read to include only identifiable persons. The term “foundation council” should be interpreted very broadly to include any person or body of persons managing the foundation as well as persons who are in a position to direct how assets of the trust or foundation are to be dealt with.

54. Most organisational structures will be classified as a company, a partnership, a trust, a foundation or a person similar to a trust or foundation. However, there might be entities or structures for which ownership information might be legitimately requested but that do not fall into any of these categories. For instance, a structure might, as a matter of law, be of a purely contractual nature. In these cases, the Contracting Parties should have the authority to obtain and provide information about any person with a right to share in the income or gain of the structure or in the proceeds from any sale or liquidation.

55. Sub-paragraph b) also provides that a requested Party must have the authority to obtain and provide ownership information for all persons in an ownership chain provided, as is set out in Article 2, the information is held by the authorities of the requested State or is in the possession or control of persons who are within the territorial jurisdiction of the requested Party. This language ensures that the applicant Party need not submit separate information requests for each level of a chain of companies or other persons. For instance, assume company A is a wholly-owned subsidiary of company B and both companies are incorporated under the laws of Party C, a Contracting Party of the Agreement. If Party D, also a Contracting Party, requests ownership information on company A and specifies in the request that it also seeks ownership information on any person in A’s chain of ownership, Party C in its response to the request must provide ownership information for both company A and B.

56. The second sentence of sub-paragraph b) provides that in the case of publicly traded companies and public collective investment funds or schemes, the competent authorities need only provide ownership information that the requested Party can obtain without disproportionate difficulties. Information can be obtained only with “disproportionate difficulties” if the identification of owners, while theoretically possible, would involve excessive costs or resources. Because such difficulties might easily arise in connection with publicly traded companies and public collective investment funds or schemes where a true public market for ownership interests exists, it was felt that such a clarification was particularly warranted. At the same time it is recognised that where a true public market for ownership interests exists there is less of a risk that such vehicles will be used for tax evasion or other non-compliance with the tax law. The definitions of publicly traded companies and public collective investment funds or schemes are contained in Article 4, paragraph 1, sub-paragraphs e) through h).

Paragraph 5

57. Paragraph 5 lists the information that the applicant Party must provide to the requested Party in order to demonstrate the foreseeable relevance of the information requested to the administration or enforcement of the applicant Party's tax laws. While paragraph 5 contains important procedural requirements that are intended to ensure that fishing expeditions do not occur, subparagraphs a) through g) nevertheless need to be interpreted liberally in order not to frustrate effective exchange of information. The following paragraphs give some examples to illustrate the application of the requirements in certain situations.

58. Example 1 (sub-paragraph (a))

Where a Party is asking for account information but the identity of the account holder(s) is unknown, sub-paragraph (a) may be satisfied by supplying the account number or similar identifying information.

59. Example 2 (sub-paragraph (d)) ("is held")

A taxpayer of Country A withdraws all funds from his bank account and is handed a large amount of cash. He visits one bank in both country B and C, and then returns to Country A without the cash. In connection with a subsequent investigation of the taxpayer, the competent authority of Country A sends a request to Country B and to Country C for information regarding bank accounts that may have been opened by the taxpayer at one or both of the banks he visited. Under such circumstances, the competent authority of Country A has grounds to believe that the information is held in Country B or is in the possession or control of a person subject to the jurisdiction of Country B. It also has grounds to believe the same with respect to Country C. Country B (or C) can not decline the request on the basis that Country A has failed to establish that the information "is" in Country B (or C), because it is equally likely that the information is in the other country.

60. Example 3 (sub-paragraph (d))

A similar situation may arise where a person under investigation by Country X may or may not have fled Country Y and his bank account there may or may not have been closed. As long as country X is able to connect the person to Country Y, Country Y may not refuse the request on the ground that Country X does not have grounds for believing that the requested information "is" held in Country Y. Country X may legitimately expect Country Y to make an inquiry into the matter, and if a bank account is found, to provide the requested information.

61. Sub-paragraph d) provides that the applicant Party shall inform the requested Party of the grounds for believing that the information is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party. The term "held in the requested Party" includes information held by any government agency or authority of the requested Party.

62. Sub-paragraph f) needs to be read in conjunction with Article 7, paragraph 1. In particular, see paragraph 77 of the Commentary on Article 7. The statement required under sub-paragraph f) covers three elements: first, that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party; second, that the information requested would be obtainable under the laws or in the normal course of administration of the applicant Party if the information were within the jurisdiction of the applicant Party; and third that the information request is in conformity with the Agreement. The "normal course of administrative practice" may include special investigations or special examinations of the business accounts kept by the taxpayer or other persons, provided that the tax authorities of the applicant Party would make similar investigations or examinations if the information were within their jurisdiction.

63. Sub-paragraph g) is explained by the fact that, depending on the tax system of the requested Party, a request for information may place an extra burden on the administrative machinery of the requested Party. Therefore, a request should only be contemplated if an applicant Party has no convenient means to obtain the information available within its own jurisdiction. In as far as other means are still available in the applicant Party, the statement prescribed in sub-paragraph g) should explain that these would give rise to disproportionate difficulties. In this last case an element of proportionality plays a role. It should be easier for the requested Party to obtain the information sought after, than for the applicant Party. For example, obtaining information from one supplier in the requested Party may lead to the same information as seeking information from a large number of buyers in the applicant Party.

64. It is in the applicant Party's own interest to provide as much information as possible in order to facilitate the prompt response by the requested Party. Hence, incomplete information requests should be rare. The requested Party may ask for additional information but a request for additional information should not delay a response to an information request that complies with the rules of paragraph 5. For possibilities of declining a request, see Article 7 and the accompanying Commentary.

Paragraph 6

65. Paragraph 6 sets out procedures for handling requests to ensure prompt responses. The 90 day period set out in subparagraph b) may be extended if required, for instance, by the volume of information requested or the need to authenticate numerous documents. If the competent authority of the requested Party is unable to provide the information within the 90 day period it should immediately notify the competent authority of the applicant Party. The notification should specify the reasons for not having provided the information within the 90 day period (or extended period). Reasons for not having provided the information include, a situation where a judicial or administrative process required to obtain the information has not yet been completed. The notification may usefully contain an estimate of the time still needed to comply with the request. Finally, paragraph 6 encourages the requested Party to react as promptly as possible and, for instance, where appropriate and practical, even before the time limits established under sub-paragraphs a) and b) have expired.

Article 6 (Tax Examinations Abroad)

Paragraph 1

66. Paragraph 1 provides that a Contracting Party may allow representatives of the applicant Party to enter the territory of the requested Party to interview individuals and to examine records with the written consent of the persons concerned. The decision of whether to allow such examinations and if so on what terms, lies exclusively in the hands of the requested Party. For instance, the requested Party may determine that a representative of the requested Party is present at some or all such interviews or examinations. This provision enables officials of the applicant Party to participate directly in gathering information in the requested Party but only with the permission of the requested Party and the consent of the persons concerned. Officials of the applicant Party would have no authority to compel disclosure of any information in those circumstances. Given that many jurisdictions and smaller countries have limited resources with which to respond to requests, this provision can be a useful alternative to the use of their own resources to gather information. While retaining full control of the process, the requested Party is freed from the cost and resource implications that it may otherwise face. Country experience suggests that tax examinations abroad can benefit both the applicant and the requested Party. Taxpayers could be interested in such a procedure because, it might spare them the burden of having to make copies of voluminous records to respond to a request.

Paragraph 2

67. Paragraph 2 authorises, but does not require, the requested Party to permit the presence of foreign tax officials to be present during a tax examination initiated by the requested Party in its jurisdiction, for example, for purposes of obtaining the requested information. The decision of whether to allow the foreign representatives to be present lies exclusively within the hands of the competent authority of the requested Party. It is understood that this type of assistance should not be requested unless the competent authority of the applicant Party is convinced that the presence of its representatives at the examination in the requested Party will contribute to a considerable extent to the solution of a domestic tax case. Furthermore, requests for such assistance should not be made in minor cases. This does not necessarily imply that large amounts of tax have to be involved in the particular case. Other justifications for such a request may be the fact that the matter is of prime importance for the solution of other domestic tax cases or that the foreign examination is to be regarded as part of an examination on a large scale embracing domestic enterprises and residents.

68. The applicant Party should set out the motive for the request as thoroughly as possible. The request should include a clear description of the domestic tax case to which the request relates. It should also indicate the special reasons why the physical presence of a representative of the competent authority is important. If the competent authority of the applicant Party wishes the examination to be conducted in a specific manner or at a specified time, such wishes should be stated in the request.

69. The representatives of the competent authority of the applicant Party may be present only for the appropriate part of the tax examination. The authorities of the requested Party will ensure that this requirement is fulfilled by virtue of the exclusive authority they exercise in respect of the conduct of the examination.

Paragraph 3

70. Paragraph 3 sets out the procedures to be followed if a request under paragraph 2 has been granted. All decisions on how the examination is to be carried out will be taken by the authority or the official of the requested Party in charge of the examination.

Article 7 (Possibility of Declining a Request)

71. The purpose of this Article is to identify the situations in which a requested Party is not required to supply information in response to a request. If the conditions for any of the grounds for declining a request under Article 7 are met, the requested Party is given discretion to refuse to provide the information but it should carefully weigh the interests of the applicant Party with the pertinent reasons for declining the request. However, if the requested Party does provide the information the person concerned cannot allege an infraction of the rules on secrecy. In the event that the requested Party declines a request for information it shall inform the applicant Party of the grounds for its decision at the earliest opportunity.

Paragraph 1

72. The first sentence of paragraph 1 makes clear that a requested Party is not required to obtain and provide information that the applicant Party would not be able to obtain under similar circumstances under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws.

73. This rule is intended to prevent the applicant Party from circumventing its domestic law limitations by requesting information from the other Contracting Party thus making use of greater powers than it possesses under its own laws. For instance, most countries recognise under their domestic laws that

information cannot be obtained from a person to the extent such person can claim the privilege against self-incrimination. A requested Party may, therefore, decline a request if the applicant Party would have been precluded by its own self-incrimination rules from obtaining the information under similar circumstances.

74. In practice, however, the privilege against self-incrimination should have little, if any, application in connection with most information requests. The privilege against self-incrimination is personal and cannot be claimed by an individual who himself is not at risk of criminal prosecution. The overwhelming majority of information requests seek to obtain information from third parties such as banks, intermediaries or the other party to a contract and not from the individual under investigation. Furthermore, the privilege against self-incrimination generally does not attach to persons other than natural persons.

75. The second sentence of paragraph 1 provides that a requested Party may decline a request for information in cases where the request is not made in conformity with the Agreement.

76. Both the first and the second sentence of paragraph 1 raise the question of how the statements provided by the applicant Party under Article 5, paragraph 5, sub-paragraph f) relate to the grounds for declining a request under Article 7, paragraph 1. The provision of the respective statements should generally be sufficient to establish that no reasons for declining a request under Article 7, paragraph 1 exist. However, a requested Party that has received statements to this effect may still decline the request if it has grounds for believing that the statements are clearly inaccurate.

77. Where a requested Party, in reliance on such statements, provides information to the applicant Party it remains within the framework of this Agreement. A requested Party is under no obligation to research or verify the statements provided by the applicant Party. The responsibility for the accuracy of the statement lies with the applicant Party.

Paragraph 2

78. The first sentence of paragraph 2 provides that a Contracting Party is not obliged to provide information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process.

79. Most information requests will not raise issues of trade, business or other secrets. For instance, information requested in connection with a person engaged only in passive investment activities is unlikely to contain any trade, business, industrial or commercial or professional secret because such person is not conducting any trade, business, industrial or commercial or professional activity.

80. Financial information, including books and records, does not generally constitute a trade, business or other secret. However, in certain limited cases the disclosure of financial information might reveal a trade business or other secret. For instance, a requested Party may decline a request for information on certain purchase records where the disclosure of such information would reveal the proprietary formula of a product.

81. Paragraph 2 has its main application where the provision of information in response to a request would reveal protected intellectual property created by the holder of the information or a third person. For instance, a bank might hold a pending patent application for safe keeping or a trade process might be described in a loan application. In these cases the requested Party may decline any portion of a request for information that would reveal information protected by patent, copyright or other intellectual property laws.

82. The second sentence of paragraph 2 makes clear that the Agreement overrides any domestic laws or practices that may treat information as a trade, business, industrial, commercial or professional secret or

trade process merely because it is held by a person identified in Article 5, paragraph 4, sub-paragraph a) or merely because it is ownership information. Thus, in connection with information held by banks, financial institutions etc., the Agreement overrides domestic laws or practices that treat the information as a trade or other secret when in the hands of such person but would not afford such protection when in the hands of another person, for instance, the taxpayer under investigation. In connection with ownership information, the Agreement makes clear that information requests cannot be declined merely because domestic laws or practices may treat such ownership information as a trade or other secret.

83. Before invoking this provision, a requested Party should carefully weigh the interests of the person protected by its laws with the interests of the applicant Party. In its deliberations the requested Party should also take into account the confidentiality rules of Article 8.

Paragraph 3

84. A Contracting Party may decline a request if the information requested is protected by the attorney-client privilege as defined in paragraph 3. However, where the equivalent privilege under the domestic law of the requested Party is narrower than the definition contained in paragraph 3 (*e.g.*, the law of the requested Party does not recognise a privilege in tax matters, or it does not recognise a privilege in criminal tax matters) a requested Party may not decline a request unless it can base its refusal to provide the information on Article 7, paragraph 1.

85. Under paragraph 3 the attorney-client privilege attaches to any information that constitutes (1) “confidential communication,” between (2) “a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative,” if such communication (3) “is produced for the purposes of seeking or providing legal advice“ or (4) is “produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.”

86. Communication is “confidential” if the client can reasonably have expected the communication to be kept secret. For instance, communications made in the presence of third parties that are neither staff nor otherwise agents of the attorney are not confidential communications. Similarly, communications made to the attorney by the client with the instruction to share them with such third parties are not confidential communications.

87. The communications must be between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative. Thus, the attorney-client privilege applies only if the attorney, solicitor or other legal representative is admitted to practice law. Communications with persons of legal training but not admitted to practice law are not protected under the attorney-client privilege rules.

88. Communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative are only privileged if, and to the extent that, the attorney, solicitor or other legal representative acts in his or her capacity as an attorney, solicitor or other legal representative. For instance, to the extent that an attorney acts as a nominee shareholder, a trustee, a settlor, a company director or under a power of attorney to represent the company in its business affairs, he can not claim the attorney-client privilege with respect to any information resulting from and relating to any such activity.

89. Sub-paragraph a) requires that the communications be “produced for the purposes of seeking or providing legal advice.” The attorney-client privilege covers communications by both client and attorney provided the communications are produced for purposes of either seeking or providing legal advice. Because the communication must be produced for the purposes of seeking or providing legal advice, the privilege does not attach to documents or records delivered to an attorney in an attempt to protect such documents or records from disclosure. Also, information on the identity of a person, such as a director or beneficial owner of a company, is typically not covered by the privilege.

90. Sub-paragraph b) addresses the case where the attorney does not act in an advisory function but has been engaged to act as a representative in legal proceedings, both at the administrative and the judicial level. Sub-paragraph b) requires that the communications must be produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings. It covers communications both by the client and the attorney provided the communications have been produced for use in existing or contemplated legal proceedings.

Paragraph 4

91. Paragraph 4 stipulates that Contracting Parties do not have to supply information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public). “Public policy” and its French equivalent “ordre public” refer to information which concerns the vital interests of the Party itself. This exception can only be invoked in extreme cases. For instance, a case of public policy would arise if a tax investigation in the applicant Party were motivated by political or racial persecution. Reasons of public policy might also be invoked where the information constitutes a state secret, for instance sensitive information held by secret services the disclosure of which would be contrary to the vital interests of the requested Party. Thus, issues of public policy should rarely arise in the context of requests for information that otherwise fall within the scope of this Agreement.

Paragraph 5

92. Paragraph 5 clarifies that an information request must not be refused on the basis that the tax claim to which it relates is disputed.

Paragraph 6

93. In the exceptional circumstances in which this issue may arise, paragraph 6 allows the requested Party to decline a request where the information requested by the applicant Party would be used to administer or enforce tax laws of the applicant Party, or any requirements connected therewith, which discriminate against nationals of the requested Party. Paragraph 6 is intended to ensure that the Agreement does not result in discrimination between nationals of the requested Party and identically placed nationals of the applicant Party. Nationals are not identically placed where an applicant state national is a resident of that state while a requested state national is not. Thus, paragraph 6 does not apply to cases where tax rules differ only on the basis of residence. The person’s nationality as such should not lay the taxpayer open to any inequality of treatment. This applies both to procedural matters (differences between the safeguards or remedies available to the taxpayer, for example) and to substantive matters, such as the rate of tax applicable.

Article 8 (Confidentiality)

94. Ensuring that adequate protection is provided to information received from another Contracting Party is essential to any exchange of information instrument relating to tax matters. Exchange of information for tax matters must always be coupled with stringent safeguards to ensure that the information is used only for the purposes specified in Article 1 of the Agreement. Respect for the confidentiality of information is necessary to protect the legitimate interests of taxpayers. Mutual assistance between competent authorities is only feasible if each is assured that the other will treat with proper confidence the information, which it obtains in the course of their co-operation. The Contracting Parties must have such safeguards in place. Some Contracting Parties may prefer to use the term “secret”, rather than the term “confidential” in this Article. The terms are considered synonymous and interchangeable for purposes of this Article and Contracting Parties are free to use either term.

95. The first sentence provides that any information received pursuant to this Agreement by a Contracting Party must be treated as confidential. Information may be received by both the applicant Party and the requested Party (*see*, Article 5 paragraph 5).

96. The information may be disclosed only to persons and authorities involved in the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to taxes covered by the Agreement. This means that the information may also be communicated to the taxpayer, his proxy or to a witness. The Agreement only permits but does not require disclosure of the information to the taxpayer. In fact, there may be cases in which information is given in confidence to the requested Party and the source of the information may have a legitimate interest in not disclosing it to the taxpayer. The competent authorities concerned should discuss such cases with a view to finding a mutually acceptable mechanism for addressing them. The competent authorities of the applicant Party need no authorisation, consent or other form of approval for the provision of the information received to any of the persons or authorities identified. The references to “public court proceedings” and to “judicial decisions” in this paragraph extend to include proceedings and decisions which, while not formally being “judicial”, are of a similar character. An example would be an administrative tribunal reaching decisions on tax matters that may be binding or may be appealed to a court or a further tribunal.

97. The third sentence precludes disclosure by the applicant Party of the information to a third Party unless express written consent is given by the Contracting Party that supplied the information. The request for consent to pass on the information to a third party is not to be considered as a normal request for information for the purposes of this Agreement.

Article 9 (Costs)

98. Article 9 allows the Contracting Parties to agree upon rules regarding the costs of obtaining and providing information in response to a request. In general, costs that would be incurred in the ordinary course of administering the domestic tax laws of the requested State would normally be expected to be borne by the requested State when such costs are incurred for purposes of responding to a request for information. Such costs would normally cover routine tasks such as obtaining and providing copies of documents.

99. Flexibility is likely to be required in determining the incidence of costs to take into account factors such as the likely flow of information requests between the Contracting Parties, whether both Parties have income tax administrations, the capacity of each Party to obtain and provide information, and the volume of information involved. A variety of methods may be used to allocate costs between the Contracting Parties. For example, a determination of which Party will bear the costs could be agreed to on a case by case base. Alternatively, the competent authorities may wish to establish a scale of fees for the

processing of requests that would take into account the amount of work involved in responding to a request. The Agreement allows for the Contracting Parties or the competent authorities, if so delegated, to agree upon the rules, because it is difficult to take into account the particular circumstances of each Party.

Article 10 (Implementing Legislation)

100. Article 10 establishes the requirement for Contracting Parties to enact any legislation necessary to comply with the terms of the Agreement. Article 10 obliges the Contracting Parties to enact any necessary legislation with effect as of the date specified in Article 15. Implicitly, Article 10 also obliges Contracting Parties to refrain from introducing any new legislation contrary to their obligations under this Agreement.

Article 11 (Language)

101. Article 11 provides the competent authorities of the Contracting Parties with the flexibility to agree on the language(s) that will be used in making and responding to requests, with English and French as options where no other language is chosen. This article may not be necessary in the bilateral context.

Article 12 (Other International Agreements or Arrangements)

102. Article 12 is intended to ensure that the applicant Party is able to use the international instrument it deems most appropriate for obtaining the necessary information. This article may not be required in the bilateral context.

Article 13 (Mutual Agreement Procedure)

Paragraph 1

103. This Article institutes a mutual agreement procedure for resolving difficulties arising out of the implementation or interpretation of the Agreement. Under this provision, the competent authorities, within their powers under domestic law, can complete or clarify the meaning of a term in order to obviate any difficulty.

104. Mutual agreements resolving general difficulties of interpretation or application are binding on administrations as long as the competent authorities do not agree to modify or rescind the mutual agreement.

Paragraph 2

105. Paragraph 2 identifies other specific types of agreements that may be reached between competent authorities, in addition to those referred to in paragraph 1.

Paragraph 3

106. Paragraph 3 determines how the competent authorities may consult for the purposes of reaching a mutual agreement. It provides that the competent authorities may communicate with each other directly. Thus, it would not be necessary to go through diplomatic channels. The competent authorities may communicate with each other by letter, facsimile transmission, telephone, direct meetings, or any other convenient means for purposes of reaching a mutual agreement.

Paragraph 4

107. Paragraph 4 of the multilateral version clarifies that agreements reached between the competent authorities of two or more Contracting Parties would not in any way bind the competent authorities of Contracting Parties that were not parties to the particular agreement. The result is self-evident in the bilateral context and no corresponding provision has been included.

Paragraph 5

108. Paragraph 5 provides that the Contracting Parties may agree to other forms of dispute resolution. For instance, Contracting Parties may stipulate that under certain circumstances, e.g., the failure of resolving a matter through a mutual agreement procedure, a matter may be referred to arbitration.

Article 14 (Depositary's Functions)

109. Article 14 of the multilateral version discusses the functions of the depositary. There is no corresponding provision in the bilateral context.

Article 15 (Entry into Force)*Paragraph 1*

110. Paragraph 1 of the bilateral version contains standard language used in bilateral treaties. The provision is similar to Article 29, paragraph 1 of the OECD Model Convention on Income and on Capital.

Paragraph 2

111. Paragraph 2 of the multilateral version provides that the Agreement will enter into force only between those Contracting Parties that have mutually stated their intention to be bound vis-à-vis the other Contracting Party. There is no corresponding provision in the bilateral context.

Paragraph 3

112. Paragraph 3 differentiates between exchange of information in criminal tax matters and exchange of information in all other tax matters. With regard to criminal tax matters the Agreement will enter into force on January 1, 2004. Of course, where Contracting Parties already have in place a mechanism (e.g., a mutual legal assistance treaty) that allows information exchange on criminal tax matters consistent with the standard described in this Agreement, the January 1, 2004 date would not be relevant. See Article 12 of the Agreement and paragraph 5 of the introduction. With regard to all other matters the Agreement will enter into force on January 1, 2006. The multilateral version also provides a special rule for parties that subsequently want to make use of the Agreement. In such a case the Agreement will come into force on the

30th day after deposit of both instruments. Consistent with paragraph 2, the Agreement enters into force only between two Contracting Parties that mutually indicate their desire to be bound vis-à-vis another Contracting Party. Thus, both parties must deposit an instrument unless one of the parties has already indicated its desire to be bound vis-à-vis the other party in an earlier instrument. The 30-day period commences when both instruments have been deposited.

Paragraph 4

113. Paragraph 4 contains the rules on the effective dates of the Agreement. The rules are identical for both the multilateral and the bilateral version. Contracting Parties are free to agree on an earlier effective date.

114. The rules of paragraph 4 do not preclude an applicant Party from requesting information that precedes the effective date of the Agreement provided it relates to a taxable period or chargeable event following the effective date. A requested Party, however, is not in violation of this Agreement if it is unable to obtain information predating the effective date of the Agreement on the grounds that the information was not required to be maintained at the time and is not available at the time of the request.

Article 16 (Termination)

115. Paragraphs 1 and 2 address issues concerning termination. The fact that the multilateral version speaks of “termination” rather than denunciation reflects the nature of the multilateral version as more of a bundle of identical bilateral treaties rather than a “true” multilateral agreement.

116. Paragraph 3 ensures that the obligations created under Article 8 survive the termination of the Agreement.

ภาคผนวก ค

1. แนวทางการเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ

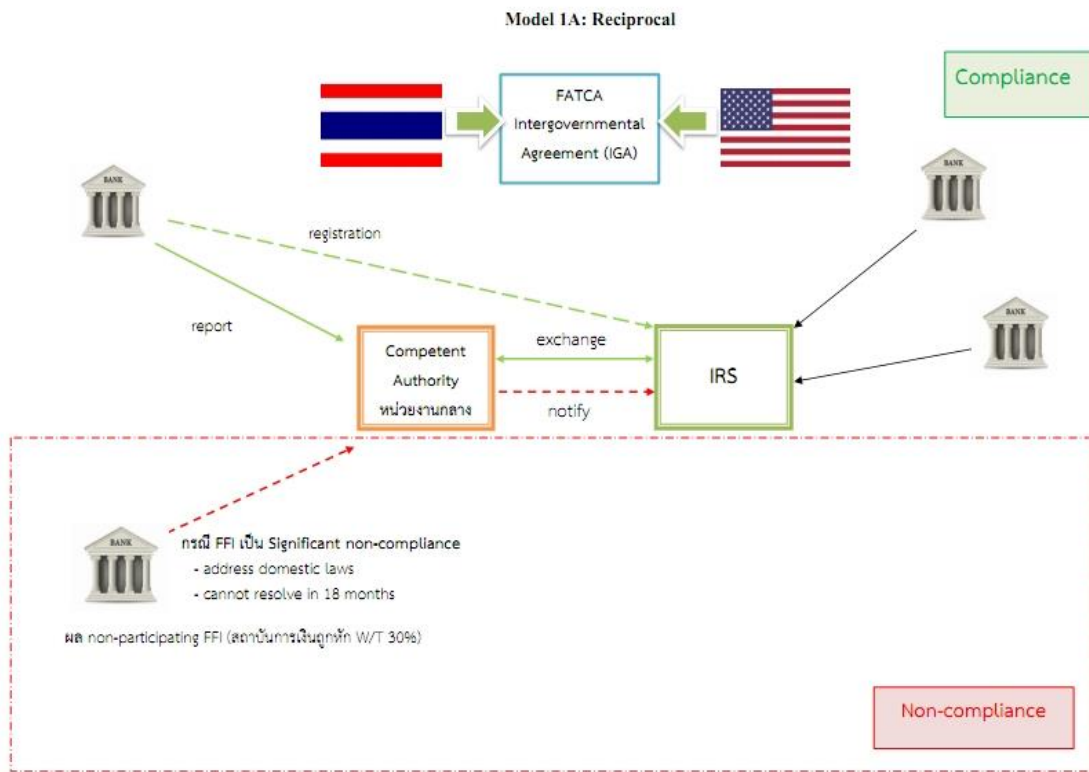
ในการเข้าทำความตกลงตามกฎหมาย FATCA กับสหรัฐฯ นั้น อาจกระทำได้ในสองกรณี กล่าวคือ ทำความตกลงระหว่างรัฐ ซึ่งการทำความตกลงในลักษณะนี้ย่อมส่งผลให้สถาบันการเงินทั้งประเทศเป็นสถาบันการเงินที่เข้าร่วมทำความตกลงกับสหรัฐฯ ไปโดยปริยาย และอีกกรณี คือ ในกรณีที่รัฐไม่ได้เข้าร่วมเป็นตัวกลางในการทำความตกลง FATCA สถาบันการเงินสามารถทำความตกลงกับสรรพากรสหรัฐฯ ได้โดยตรง ซึ่งรายละเอียดและผลทางกฎหมายของกรณีทั้งสองมีความแตกต่างกัน โดยสามารถอธิบายได้ดังนี้

ในกรณีของรัฐ รัฐบาลของประเทศคู่สัญญาอาจเข้าร่วมเจรจากับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ (U.S. Treasury Department) เพื่อจัดทำข้อตกลงร่วมกันในรูปแบบข้อสัญญาระหว่างรัฐ (Intergovernmental Agreement: IGA) โดยสหรัฐฯ ได้กำหนดรูปแบบในการทำความตกลงไว้สามรูปแบบ ดังนี้

ก) Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) หรือการจัดส่งข้อมูลต่างตอบแทน คือ รูปแบบความตกลงที่รัฐบาลของประเทศคู่สัญญาและสหรัฐฯ จะแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของบุคคลของตน โดยเป็นการแลกเปลี่ยนในลักษณะต่างตอบแทน โดยมีการจัดตั้งหน่วยงานกลางเป็นดำเนินการในการรับและส่งข้อมูล ซึ่งหน่วยงานกลางนั้น ประเทศต่าง ๆ มักมอบหมายให้สรรพากรเป็นผู้รวบรวมและจัดส่งข้อมูล โดยสถาบันการเงินภายใต้ความตกลงในรูปแบบ Model 1A นี้ มีหน้าที่รายงานข้อมูลผ่านหน่วยงานกลางและมีหน้าที่ที่ต้องลงทะเบียนเพื่อขอรับเลขประจำตัว GIIN (Global Intermediary Identification Number) กับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ

อย่างไรก็ดี ในการตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลนั้น กรณีที่ประเทศคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดตรวจพบความผิดพลาดในการส่งข้อมูลของสถาบันการเงิน หน่วยงานกลางมีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภายในเพื่อบังคับให้สถาบันการเงินรายดังกล่าวแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องภายใน 18 เดือน ซึ่งหากสถาบันการเงินรายดังกล่าวยังไม่สามารถดำเนินการแก้ไขข้อมูลได้ภายในกำหนดเวลา สถาบันการเงินนั้นจะถูกจัดอยู่ในกลุ่ม Non-Compliance (สถาบันการเงินที่ไม่ปฏิบัติตาม FATCA) โดยจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ

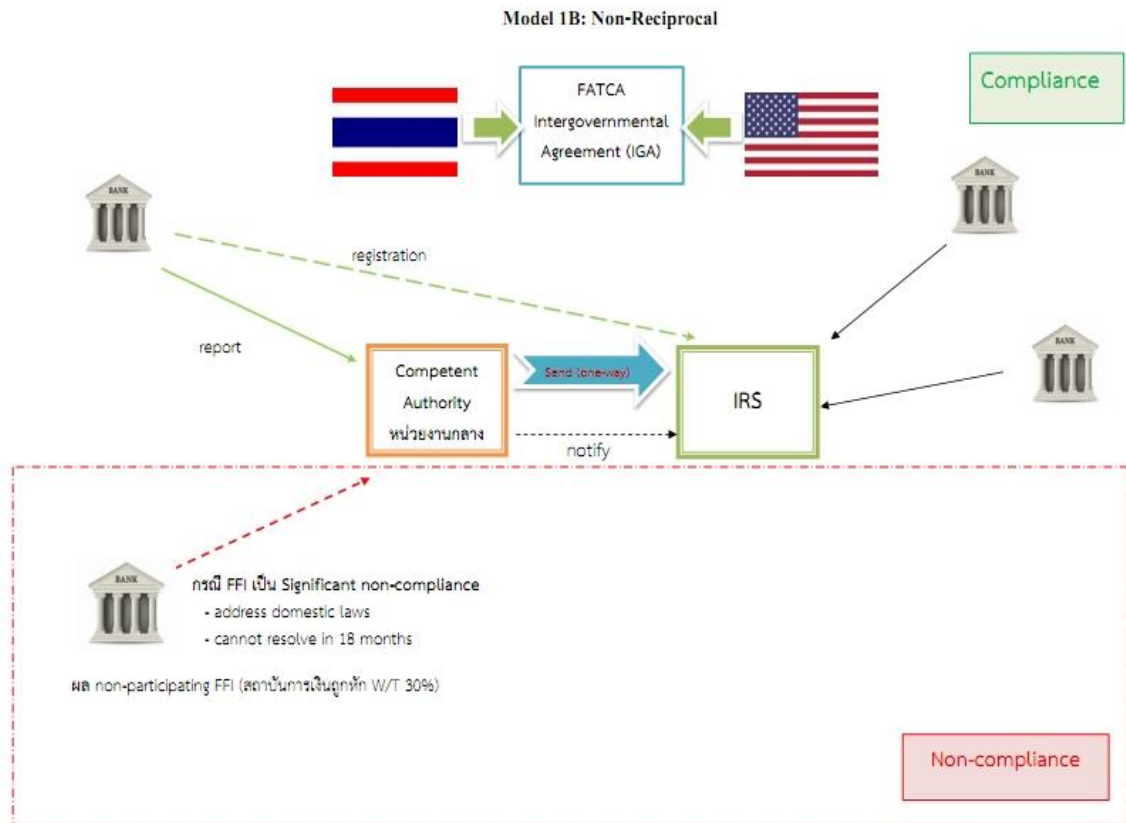
แผนผังที่ 1 แสดงรูปแบบความตกลงแบบ Model 1A



ข) Non-Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1B) หรือรูปแบบการจัดส่งข้อมูลไม่ต่างตอบแทน คือ รูปแบบการจัดส่งข้อมูลให้สหรัฐฯ ฝ่ายเดียว กล่าวคือ ในทางปฏิบัติ Model 1B มีรายละเอียดในทางปฏิบัติไม่แตกต่างไปจาก Model 1A เว้นเสียแต่ว่า การจัดส่งข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญากับสหรัฐฯ จะเป็นผู้ส่งข้อมูลบัญชีทางการเงินของบุคคลสหรัฐฯ ให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ ฝ่ายเดียว โดยสหรัฐฯ ไม่มีหน้าที่ต้องจัดส่งข้อมูลทางบัญชีของบุคคลของประเทศคู่สัญญาตอบแทนกลับมา ดังนั้น การทำความตกลงในลักษณะไม่ต่างตอบแทนเช่นนี้ จึงไม่เป็นที่นิยมในการเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ โดยในปัจจุบัน¹ ยังไม่พบประเทศที่เข้าทำความตกลงในรูปแบบ Model 1B กับสหรัฐฯ

¹ ข้อมูล ณ เดือนสิงหาคม 2558

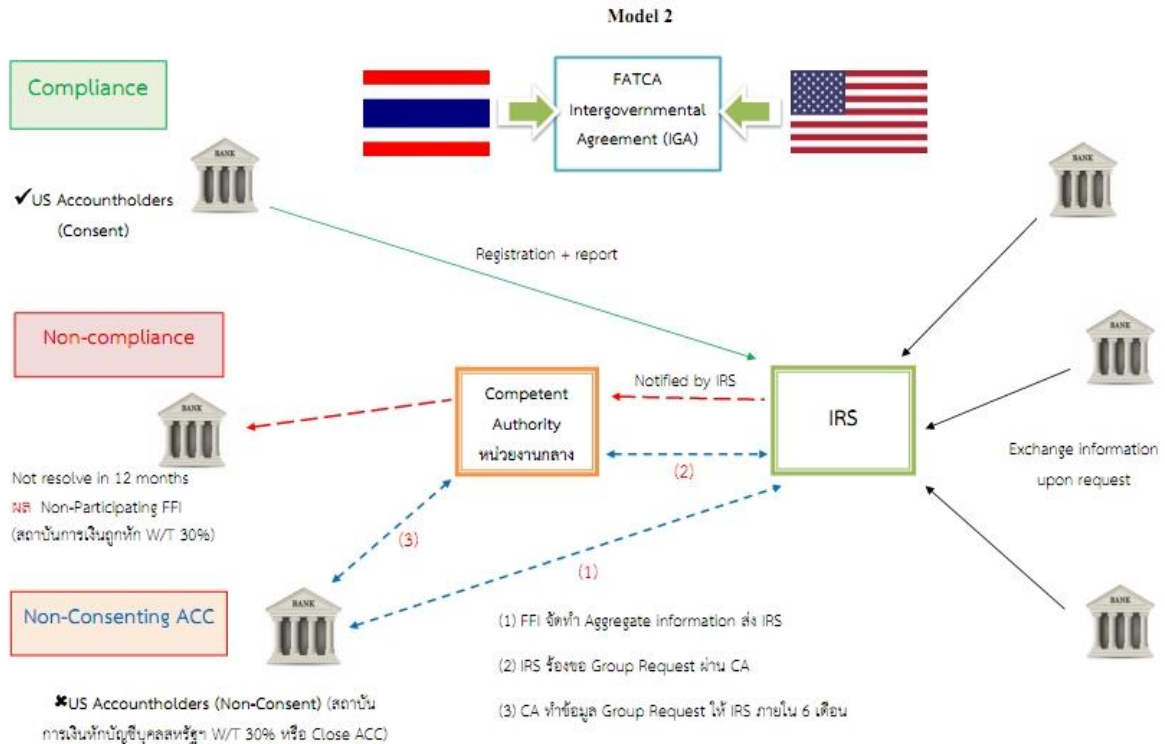
แผนผังที่ 2 แสดงรูปแบบความตกลงแบบ Model 1B



ค) Model 2 Agreement (Model 2) คือ รูปแบบการจัดทำความตกลง FATCA ที่สหรัฐฯ ได้เพิ่มขึ้นมาใหม่ในปี 2555 โดยรูปแบบ Model 2 นั้น หน่วยงานกลางไม่ต้องแบกรับภาระหน้าที่ในการรวบรวมข้อมูลจากสถาบันการเงินเพื่อจัดส่งให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งสถาบันการเงินตามความตกลงนี้มีหน้าที่ทั้งลงทะเบียนและจัดส่งข้อมูลตรงให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ

อย่างไรก็ดี หากสหรัฐฯ ตรวจพบสถาบันการเงินที่ไม่ปฏิบัติตาม FATCA หรือ Non-compliance สถาบันการเงินรายดังกล่าวต้องแก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องภายใน 12 เดือน และในกรณีที่ตรวจพบบัญชีบุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ยินยอมให้เปิดเผยและจัดส่งข้อมูล (Non-consenting US Account holders) หน่วยงานกลางจะเข้ามามีบทบาทในการตรวจสอบและจัดส่งข้อมูลตามที่สรรพากรของสหรัฐฯ ร้องขอ หรืออาจทำในลักษณะ Group Request (ร้องขอข้อมูลแบบหมู่) ก็ได้ หากมีการตรวจพบหลายราย โดยจะต้องส่งข้อมูลดังกล่าวให้สรรพากรของสหรัฐฯ ภายใน 6 เดือน

แผนผังที่ 3 แสดงรูปแบบความตกลงแบบ Model 2



ในกรณีที่รัฐไม่ได้เข้าร่วมทำความตกลง สถาบันการเงินเองสามารถเข้าทำความตกลงกับสหรัฐฯ ได้โดยตรง โดยกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ได้เปิดให้มีการลงทะเบียนออนไลน์เพื่อเข้าทำสัญญา FATCA ตั้งแต่ปี 2556 โดยการลงทะเบียนดังกล่าว สถาบันการเงินที่อยู่ในประเทศที่ไม่ได้ทำความตกลงระหว่างรัฐฯ สามารถได้รับเลขประจำตัว GIIN (Global Intermediary Identification Number) เช่นเดียวกันกับประเทศที่มีความตกลงระหว่างรัฐกับสหรัฐฯ

โดยในกรณีที่สถาบันการเงินเข้าทำสัญญา โดยตรงกับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ การปฏิบัติตามความตกลง FATCA ทั้งหมดจะต้องเป็นไปตามข้อกำหนดและเงื่อนไขของกฎหมายภายในของสหรัฐฯ ในกรณีนี้ รัฐบาลของประเทศไทยไม่มีความจำเป็นต้องออกกฎหมายเพื่ออนุวัติการตามความตกลง FATCA เพราะเป็นการทำสัญญาของฝ่ายเอกชน อย่างไรก็ตาม ข้อกังวลของการเข้าทำสัญญาของฝ่ายเอกชน โดยไม่ผ่านความตกลงระหว่างรัฐนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาข้อขัดขัดของกฎหมายที่กำกับดูแลสถาบันการเงินและกฎหมายที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล กล่าวคือ กฎหมายดังกล่าวไม่ได้เปิดช่องให้สถาบันการเงินสามารถเปิดเผยและส่งข้อมูลไปยังหน่วยงานในต่างประเทศได้ ในส่วนของกฎหมายที่ห้ามการเปิดเผยข้อมูลของสถาบันการเงิน เช่น พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 กำหนดให้สถาบันการเงินต้องรักษาข้อมูลของลูกค้าเป็นความลับ (มาตรา 154) หรือหากเป็นกรณีของสถาบันการเงินเฉพาะกิจ หรือ SFI

การห้ามการเปิดเผยข้อมูลย่อมเป็นไปตามพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 ที่กำหนดห้ามหน่วยงานของรัฐเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของตนต่อหน่วยงานของรัฐแห่งอื่นได้หากปราศจากความยินยอม (มาตรา 24) นอกจากนี้ พระราชบัญญัติจัดตั้งของสถาบันการเงิน เฉพาะกิจบางแห่งอาจมีข้อกำหนดห้ามเปิดเผยข้อมูล เช่น พระราชบัญญัติธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2545 (มาตรา 46) เป็นต้น

ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้สถาบันการเงินแต่ละรายอาจต้องขอความยินยอมจากเจ้าของบัญชีเป็นกรณี ๆ ในลักษณะหนังสือขอความยินยอม (Letter of Consent) แต่ขอความยินยอมดังกล่าวย่อมส่งผลให้สถาบันการเงินมีความเสี่ยงในการถูกฟ้องร้องตามกฎหมายจัดตั้งและกฎหมายที่กำหนดห้ามมิให้มีการเปิดเผยข้อมูลตามที่ได้อ้างมาในข้างต้น ประกอบกับเจ้าของบัญชียังสามารถฟ้องร้องสถาบันการเงินเพื่อเรียกวงเงินค่าสินไหมทดแทนในฐานะละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ เนื่องจากมาตรา 420 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติในลักษณะกว้าง เพื่อให้เกิดการตีความที่ครอบคลุมความผิดในหลายลักษณะ โดยถ้อยคำของกฎหมายได้กล่าวว่า “ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อต่อบุคคลอื่น โดยผิดกฎหมาย ให้เขาเสียหายถึงแก่ชีวิตก็ดี แก่ร่างกายก็ดี อนามัยก็ดี เสรีภาพก็ดี ทรัพย์สินหรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดก็ดี ท่านว่าผู้นั้นทำละเมิดจำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น” ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลของสถาบันการเงินโดยที่กฎหมายที่กำหนดดูแลสถาบันการเงินไม่อนุญาตให้กระทำการ จึงอาจเข้าข่ายเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายอันส่งผลให้เจ้าของบัญชีได้รับความเสียหายในด้านสิทธิและเสรีภาพได้

จากข้อติดขัดด้านกฎหมายภายในหลายประเทศที่เข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ รวมถึงประเทศไทยจึงนิยมทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ ในรูปแบบความตกลงระหว่างรัฐ หรือ FATCA IGA โดยในปัจจุบันความตกลงร่วมกันระหว่างรัฐมีประเทศต่าง ๆ ให้ความสนใจเข้าทำความตกลงแล้วจำนวน 112 ประเทศ² โดยสหรัฐฯ ได้จัดแบ่งประเทศเป็นสองกลุ่มใหญ่ ๆ คือ ประเทศที่ได้ลงนามแล้วจำนวน 57 ประเทศ และที่รอลงนามความตกลงแต่ได้มีการเจรจาในสาระสำคัญของสัญญาแล้วจำนวน 44 ประเทศ ทั้งนี้ ประเทศส่วนใหญ่ได้เข้าทำความตกลง FATCA ในรูปแบบ Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) ซึ่งรวมแล้วจำนวน 98 ประเทศ และรูปแบบ Model 2 Agreement (Model 2) จำนวน 14 ประเทศ โดยไม่มีประเทศใดเลยเลือกทำความตกลงในรูปแบบการจัดส่งข้อมูลแบบไม่ต่างตอบแทน หรือ Non-Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1B)

สำหรับประเทศไทย กระทรวงการคลังได้แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการเพื่อรองรับการปฏิบัติตาม FATCA เพื่อศึกษารายละเอียดของกฎหมายและเสนอแนะขั้นตอนการเตรียมการสำหรับประเทศไทย

² www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx ข้อมูล ณ เดือนสิงหาคม 2558

ซึ่งคณะกรรมการฯ ประกอบด้วยหน่วยงานภาครัฐ เอกชน และหน่วยงานกำกับดูแลสถาบันการเงินตามความหมายของกฎหมาย FATCA โดยคณะกรรมการฯ ได้มีมติเสนอแนะให้ประเทศไทยเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ ในรูปแบบ Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A)

โดยที่ความตกลง FATCA เข้าข่ายเป็นหนังสือสัญญาระหว่างประเทศที่ต้องดำเนินการตามมาตรา 190 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา กระทรวงการคลังจึงได้ดำเนินการเสนอร่างกรอบความตกลงดังกล่าวต่อคณะรัฐมนตรี ซึ่งคณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบร่างกรอบการเจรจาความตกลงเพื่อความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศและการปฏิบัติตาม Foreign Account Tax Compliance Act ระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐฯ (ความตกลง FATCA) เมื่อวันที่ 3 กันยายน 2556

หลังจากที่คณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบแล้ว กระทรวงการคลังได้มีการดำเนินการต่าง ๆ ตามขั้นตอนที่ มาตรา 190 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 กำหนด กล่าวคือ ได้จัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างกรอบการเจรจาความตกลง FATCA ได้จัดให้มีการประชุมเพื่อรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับร่างกรอบการเจรจาดังกล่าวเมื่อวันที่ 24 กันยายน 2556 ณ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง โดยมีผู้เข้าร่วมประชุมจากหน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานกำกับดูแลสถาบันการเงิน เช่น สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และธนาคารแห่งประเทศไทยรวม 58 ราย และมีผู้เข้าร่วมประชุมจากภาคเอกชนและบุคคลทั่วไปรวม 43 ราย รวมมีผู้เข้าร่วมประชุมทั้งสิ้น 101 ราย นอกจากนี้ ยังได้มีการจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นผ่านเว็บไซต์ของกระทรวงการคลังและสำนักงานเศรษฐกิจการคลังด้วย

หลังจากกระบวนการรับฟังความคิดเห็นได้สิ้นสุดลง คณะรัฐมนตรีได้รายงานผลการจัดรับฟังความคิดเห็นและเสนอรัฐสภาเพื่อให้ความเห็นชอบร่างกรอบความตกลง FATCA รวมถึงแต่งตั้งผู้แทนเข้าร่วมการเจรจา กับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ณ กรุงวอชิงตัน ดีซี ประเทศสหรัฐอเมริกา ระหว่างวันที่ 2 ถึง 6 มิถุนายน 2557 ซึ่งผลสำเร็จของการเจรจา คือ ผู้แทนของรัฐบาลทั้งสองฝ่ายได้ลงนามย่อ (Initial) ในร่างความตกลง FATCA เพื่อรับรองความถูกต้องของร่างความตกลง FATCA เมื่อวันที่ 6 มิถุนายน 2557 โดยในลำดับต่อมาได้มีการเสนอร่างความตกลง FATCA ฉบับภาษาอังกฤษและคำแปลร่างความตกลง FATCA ฉบับภาษาไทยเพื่อให้คณะรัฐมนตรีและสภานิติบัญญัติแห่งชาติพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนจัดให้มีการลงนามในหนังสือสัญญาตามความในมาตรา 23 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พุทธศักราช 2557 ทั้งนี้ คณะรัฐมนตรีได้ลงมติให้ความเห็นชอบในการลงนามร่างความตกลง FATCA เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2557 และสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้ให้ความเห็นชอบแล้วเมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2557

อย่างไรก็ดี ร่างความตกลง FATCA ยังไม่ได้มีการลงนาม เนื่องจากทางสหรัฐฯ ได้แจ้งข้อพิจารณาขอแก้ไขคำแปลฉบับภาษาไทยโดยขอแก้ไขข้อความบางส่วน และขอขยายเวลาสิ้นสุดของสัญญา³

2. สาระสำคัญของความตกลง FATCA

การจัดทำความตกลง FATCA ระหว่างประเทศไทยกับสหรัฐฯ นั้น ประเทศไทยได้เลือกทำความตกลง FATCA ในรูปแบบ Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) โดยความตกลงมีสาระสำคัญดังนี้

2.1 นิยามสถาบันการเงิน

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามความตกลง FATCA ได้กำหนดนิยามของคำว่า “สถาบันการเงิน” หรือ “Financial Institution” ไว้ในข้อ 1 (g) หมายถึง สถาบันผู้รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝากเงิน นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน หรือบริษัทประกันภัยที่กำหนด ซึ่งจากคำนิยามของสถาบันการเงินดังกล่าวอาจแบ่งประเภทของสถาบันการเงินออกได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

2.1.1 สถาบันการเงินที่ต้องรายงานข้อมูล

โดยหลักแล้วสถาบันการเงินต่าง ๆ มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลตามที่ความตกลงกำหนดจากคำนิยามในข้อ 1 (g) ของความตกลง FATCA จะเห็นได้ว่า คำว่า “สถาบันการเงิน” มีความหมายกว้างซึ่งเมื่อพิจารณาตามประเภทของธุรกิจแล้วสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

(1) ประเภทที่มีการรับเงินฝาก (Depository Institution) ตามข้อ 1 (i) ของความตกลง FATCA ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “สถาบันที่รับฝากเงิน” หรือ “Depository Institution” ไว้ หมายถึง สถาบันที่มีลักษณะในการดำเนินการรับฝากเงินเป็นทางค้าปกติของธุรกิจธนาคารหรือธุรกิจประเภทอื่นที่มีลักษณะการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการดูแลรับฝากเงิน

(2) ประเภทที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน (Custodian and Investment Entity) การประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนนั้นอาจแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

1) “สถาบันผู้รับฝากทรัพย์” หรือ “Custodial Institution” ตามข้อ 1 (h) ของความตกลง FATCA หมายถึง สถาบันที่ครองทรัพย์สินทางการเงินหรือผู้ที่ทำธุรกิจอื่น โดยในสาระสำคัญของการประกอบธุรกิจมีการดำเนินการในรูปแบบการเปิดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการลงทุนในตราสารหรือสินทรัพย์ทางการเงิน (Financial Assets)

2) “นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน” หรือ “Investment Entity” ตามข้อ 1 (j) ของความตกลง FATCA หมายถึง สถาบันที่มีการดำเนินการประกอบธุรกิจหลักที่เกี่ยวข้องกับ

³ ข้อมูล ณ เดือนสิงหาคม 2558

การจัดการการลงทุน หรือการลงทุนใหม่ (reinvestment) หรือซื้อขายหลักทรัพย์ (security) หรือประกอบการในลักษณะใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลกำไรในอนาคต ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบของสัญญาซื้อขายล่วงหน้า (Options and Future or Forward Contracts) ในหลักทรัพย์หรือสินค้าโภคภัณฑ์ประเภทต่าง ๆ หรือสัญญาที่วาดด้วยผลกำไร ดอกผล หรือผลประโยชน์ประเภทต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์เพื่อการลงทุนหรือจากผลประโยชน์ของหุ้นส่วนแต่ละรายตามสัญญาห้างหุ้นส่วน (Partnership Interests)

(3) กลุ่มธุรกิจประกันภัยบางประเภท (Specified Insurance Company) ตามข้อ 1 (k) ของความตกลง FATCA ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “สถาบันที่ประกอบธุรกิจประกันภัยในลักษณะที่ให้ ความคุ้มครองในรูปแบบมูลค่าเงินสด (Cash Value Insurance) หรือมีการชดเชยใด ๆ ในรูปแบบเงินสด หรือให้การประกันภัยพ่วงการลงทุน โดยไม่รวมถึงการประกันความเสี่ยงประเภทต่าง ๆ

2.1.2 สถาบันการเงินที่ได้รับยกเว้นหรือผ่อนผัน

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า กฎหมาย FATCA กำหนดหน้าที่ให้สถาบันการเงินต่าง ๆ ต้อง รายงานข้อมูล อย่างไรก็ดี ตามความตกลง FATCA ได้กำหนดยกเว้นให้สถาบันการเงินดังต่อไปนี้ ได้รับยกเว้นไม่ต้องรายงาน

(1) สถาบันการเงินและกองทุนที่ได้รับยกเว้น (Exempt Beneficial Owner)

1) ประเภทของสถาบันการเงินที่ได้รับการยกเว้น

ความตกลง FATCA ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ในข้อ 1 ของ Annex II ของ ความตกลง FATCA กำหนดให้ถือว่ามีบุคคลดังต่อไปนี้ เป็นสถาบันการเงินที่ไม่ต้องรายงานข้อมูล ได้แก่

1.1) หน่วยงานของรัฐ ได้แก่ รัฐบาลต่างประเทศ องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น (เพื่อหลีกเลี่ยงความไม่ชัดเจน ให้มีความหมายรวมถึง หน่วยงานระดับรัฐ จังหวัด เขต หรือเทศบาล) หรือหน่วยที่รัฐเป็นเจ้าของทั้งหมด หรือหน่วยงานที่รัฐบาลต่างประเทศเป็นเจ้าของทั้งหมด หรือหน่วยงานระดับรองลงไปของหน่วยงานที่ได้กล่าวถึงมาแล้วหนึ่งหน่วยงานหรือมากกว่า (แต่ละหน่วยงานดังกล่าวเรียกว่า “หน่วยงานของรัฐบาลต่างประเทศ”) ทั้งนี้ หน่วยงานที่จัดอยู่ในประเภทนี้ แบ่งออกเป็น ส่วนหนึ่งส่วนใด หน่วยงานที่อยู่ภายใต้การควบคุม และองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของต่างประเทศ

1.1.1) ส่วนหนึ่งส่วนใดของรัฐบาลต่างประเทศ หมายถึง บุคคล หน่วยงานราชการ สำนักงาน กองทุน หน่วยงานย่อยของรัฐ หรือหน่วยงานประเภทอื่น ที่ถูกกำหนดจากการจัดตั้งให้เป็นหน่วยงานราชการของต่างประเทศ รายได้สุทธิของหน่วยงานของรัฐจะต้องจ่ายเข้าบัญชีของหน่วยงานนั้นเองหรือเข้าในบัญชีอื่นของรัฐบาลต่างประเทศ โดยไม่มีการหักเงินให้เป็นประโยชน์แก่บุคคลเอกชน ส่วนหนึ่งส่วนใดของหน่วยของรัฐบาลนี้ไม่รวมถึงบุคคลธรรมดาใดที่มีอำนาจในการปกครองเจ้าหน้าที่ หรือผู้บริหารที่กระทำการในฐานะเอกชนหรือส่วนตัว

1.1.2) หน่วยที่อยู่ภายใต้การควบคุม หมายถึง หน่วยที่แยกออกต่างหาก ในทางโครงสร้างจากรัฐบาลต่างประเทศ หรือหน่วยที่มีการจัดตั้งเป็นหน่วยแยกต่างหากในทางกฎหมาย ดังนี้

ก) เป็นนิติบุคคลที่หน่วยงานของรัฐบาลต่างประเทศแห่งใดแห่งเดียวหรือหลายแห่งเป็นเจ้าของทั้งหมดและมีอำนาจควบคุม โดยตรงหรือผ่านหน่วยงานที่ถูกกำกับ โดยหน่วยของรัฐบาลต่างประเทศแห่งเดียวหรือหลายแห่ง

ข) เป็นนิติบุคคลที่รายได้สุทธิจะจ่ายเข้าบัญชีของหน่วยนั้นเองหรือในบัญชีของหน่วยของรัฐบาลต่างประเทศแห่งใดแห่งเดียวหรือหลายแห่ง โดยไม่มีการหักเงินให้เป็นประโยชน์แก่บุคคลเอกชน และ

ค) เป็นนิติบุคคลที่สินทรัพย์จะตกเป็นของรัฐบาลต่างประเทศแห่งเดียวหรือหลายแห่งเมื่อมีการยุบเลิก

1.1.3) ในกรณีที่เอกชนได้รับผลประโยชน์จากโครงการของรัฐในฐานะผู้ได้รับผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ และการดำเนินงานโครงการของรัฐดังกล่าวนี้มีลักษณะเป็นการให้สวัสดิการในทางสาธารณะทั่วไปหรือเกี่ยวข้องกับการบริหารรัฐกิจของรัฐบาล ไม่นับว่าผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ตกเป็นผลประโยชน์ของเอกชน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่รายได้ที่ได้นั้นมาจากการใช้หน่วยของรัฐในการดำเนินการในเชิงพาณิชย์ อาทิ การประกอบธุรกิจเชิงธนาคารพาณิชย์ที่ให้บริการทางการเงินแก่เอกชนจะไม่เข้าข่ายเป็นรายได้ที่ไม่นับเป็นเงินได้ที่ตกเป็นประโยชน์ของเอกชนตามข้อนี้

1.2) องค์กรระหว่างประเทศ องค์กรระหว่างประเทศ หรือหน่วยงานที่องค์กรระหว่างประเทศเป็นเจ้าของทั้งหมด หรือหน่วยงานย่อยขององค์กรระหว่างประเทศดังกล่าวข้างต้น ทั้งนี้ องค์กรระหว่างประเทศในกลุ่มนี้ รวมถึง องค์กรระหว่างรัฐ (Intergovernmental Organization) (และรวมถึง องค์กรระหว่างประเทศเหนือรัฐ (Supranational Organization)) ซึ่ง (1) เกิดจากการรวมกันของรัฐบาลที่ไม่ใช่รัฐบาลสหรัฐฯ (2) มีความตกลงว่าด้วยสำนักงานใหญ่ขององค์กรระหว่างประเทศที่มีผลบังคับใช้กับรัฐบาลของต่างประเทศ (3) ไม่มีการหักเงินได้ขององค์กรดังกล่าวให้เป็นผลประโยชน์แก่บุคคลเอกชน

1.3) ธนาคารกลาง หน่วยงานที่ถูกกำหนดโดยผลของกฎหมายหรือการอนุมัติของรัฐบาลให้เป็นผู้มีอำนาจนอกเหนือจากรัฐบาลต่างประเทศ ในการออกตราสารเพื่อใช้หมุนเวียนเป็นเงินตรา ทั้งนี้ หน่วยงานดังกล่าวอาจรวมถึงหน่วยงานย่อยที่แยกตัวออกมาจากรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งรัฐบาลต่างประเทศอาจเป็นเจ้าของทั้งหมดหรือแต่เพียงบางส่วน

2) ประเภทของกองทุนที่ได้รับการยกเว้น

ความตกลง FATCA ได้กำหนดข้อยกเว้นไว้ในข้อ 2 ของ Annex II โดยกำหนดให้ถือว่านิติบุคคลดังต่อไปนี้ เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศที่ไม่ต้องรายงานข้อมูล ได้แก่

2.1) กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพที่มีคุณสมบัติตามสนธิสัญญา กองทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศที่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามสนธิสัญญาภาษีเงินได้ระหว่างรัฐบาลต่างประเทศและรัฐบาลสหรัฐฯ ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศที่มีคุณสมบัติครบตามหลักเกณฑ์เรื่องการได้รับประโยชน์

ในข้อจำกัดที่บังคับใช้ ในรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ (หรืออาจมีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์ดังกล่าวหากมีรายได้ในลักษณะเดียวกัน) และกองทุนดังกล่าวดำเนินการเป็นกองทุนที่ทำหน้าที่บริหารจัดการหรือการจ่ายเงินบำนาญหรือเบี้ยเลี้ยงชีพเป็นหลัก

2.2) กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงกว้าง กองทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศที่จ่ายผลประโยชน์อันเนื่องมาจากการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย หรืออย่างใดอย่างหนึ่งรวมกันให้กับผู้รับผลประโยชน์ที่เป็นลูกจ้างหรืออดีตลูกจ้าง (หรือบุคคลที่ลูกจ้างได้ระบุให้เป็นเจ้าของผลประโยชน์) ของนายจ้างรายใดรายหนึ่งหรือหลายรายเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยกองทุนดังกล่าวต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

2.2.1) ไม่มีเจ้าของผลประโยชน์คนใดคนหนึ่งคนใดซึ่งมีสิทธิเหนือสินทรัพย์ของกองทุนมากกว่าร้อยละ 5 ของสินทรัพย์ทั้งหมด

2.2.2) เป็นกองทุนที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ และมีการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับผู้ได้รับผลประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทางด้านภาษีของรัฐบาลของต่างประเทศเป็นรายปี และ

2.2.3) มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

ก) เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในกองทุนได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายของต่างประเทศ เนื่องจากการมีสถานะเป็นกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อการเกษียณอายุ

ข) กองทุนที่ได้รับเงินอุดหนุนอย่างน้อยร้อยละ 50 จากนายจ้างผู้สมทบ (นอกเหนือจากการได้รับโอนสินทรัพย์จากกองทุนอื่นที่กำหนดในข้อ ก) ถึง ง) ของส่วนนี้ หรือจากบัญชีเบี้ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II ของความตกลง FATCA

ค) การจ่ายเงินหรือการถอนเงินจากกองทุนจะกระทำได้เฉพาะเหตุแห่งการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย (ยกเว้นกรณีที่เป็นกรณีการโอนเงินสมทบไปยังกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพอื่นตามที่กำหนดในข้อ ก) ถึง ง) ของส่วนนี้ หรือบัญชีเบี้ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II) หรือในกรณีที่มีการอนุญาตให้จ่ายเงินหรือถอนเงินจากกองทุนก่อนที่จะมีเหตุตามที่กำหนดไว้โดยจะต้องมีค่าปรับที่หักออกจากเงินสมทบหรือมีบทลงโทษอย่างอื่น หรือ

ง) เงินสมทบที่ลูกจ้างจ่ายเข้ากองทุน (เงินสมทบอื่นใดนอกเหนือจากเงินสมทบที่กำหนดอนุญาตให้จ่ายทดแทนได้) ถูกจำกัดเป็นสัดส่วนตามอัตราเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับ หรือไม่เกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการคำนวณผลรวมยอดเงินในบัญชีและการแปลงสกุลเงินตราตาม Annex I ของความตกลง FATCA

2.3) กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงแคบ กองทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศที่จ่ายผลประโยชน์อันเนื่องมาจากการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย หรืออย่างใดอย่างหนึ่งรวมกันให้กับ

ผู้รับผลประโยชน์ที่เป็นลูกจ้างหรืออดีตลูกจ้าง (หรือบุคคลที่ลูกจ้างได้ระบุให้เป็นเจ้าของผลประโยชน์) ของนายจ้างรายใดรายหนึ่งหรือหลายรายเพื่อเป็นสวัสดิการ โดยกองทุนดังกล่าวต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

2.3.1) เป็นกองทุนที่มีสมาชิกไม่เกิน 50 คน

2.3.2) เป็นกองทุนที่จ่ายสมทบทุนโดยนายจ้างรายหนึ่งหรือหลายราย ซึ่งไม่ใช่นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน หรือนิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่มีรายได้ทางอ้อม เป็นรายได้หลัก

2.3.3) เงินสมทบที่ลูกจ้างและนายจ้างจ่ายเข้ากองทุน (นอกเหนือจากการ โอนสินทรัพย์จากกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพที่มีคุณสมบัติตามสนธิสัญญาตามที่กำหนดในวรรค ก ของ ส่วนนี้ หรือบัญชีเบี่ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II) ถูกจำกัดเป็นสัดส่วนตามอัตราเงินได้และค่าตอบแทนที่ลูกจ้างได้รับ

2.3.4) สมาชิกที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ ไม่มีสิทธิในสินทรัพย์ ของกองทุนมากกว่าร้อยละ 20 ของสินทรัพย์ทั้งหมด และ

2.3.5) เป็นกองทุนที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ และมีการรายงาน ข้อมูลเกี่ยวกับผู้ได้รับผลประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทางด้านภาษีของรัฐบาลต่างประเทศ

2.4) กองทุนบำนาญบำนาญของเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้น กองทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ โดยเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้นเพื่อจ่ายผลประโยชน์อัน เนื่องมาจากการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย ให้กับผู้ได้รับประโยชน์ หรือสมาชิกที่เป็นลูกจ้าง หรือที่เคยเป็นลูกจ้างของผู้ได้รับผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้น (หรือบุคคลที่ลูกจ้างได้ระบุให้เป็นผู้รับ ผลประโยชน์) และให้รวมถึงบุคคลที่ไม่ได้เป็นลูกจ้างปัจจุบัน หรือที่เคยเป็นลูกจ้าง หากผลประโยชน์นั้น เป็นการให้เพื่อการตอบแทนในการทำงานให้กับเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้น

2.5) นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่เจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการ ยกเว้นเป็นเจ้าของทั้งหมด หมายถึง นิติบุคคลที่เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศ เพราะว่ามีลักษณะเป็น นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน ซึ่งผู้ถือตราสารทุน โดยตรงแต่ละรายของนิติบุคคลดังกล่าวเป็น เจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้น และผู้ถือตราสารหนี้ โดยตรงแต่ละรายของนิติบุคคลดังกล่าวเป็น สถาบันที่รับเงินฝาก (อันเนื่องมาจากสินเชื่อที่ให้กับสถาบันการเงินนี้) หรือเป็นเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการ ยกเว้น

2.6) กองทุนสำรองเลี้ยงชีพต่างประเทศ หมายถึง กองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่จัดตั้ง ขึ้นในต่างประเทศที่จ่ายผลประโยชน์อันเนื่องมาจากการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย หรือหลาย วัตถุประสงค์รวมกันให้กับผู้ได้รับผลประโยชน์ที่เป็นลูกจ้างปัจจุบันหรือที่เคยเป็นลูกจ้าง (หรือบุคคลที่ลูกจ้าง ได้ระบุให้เป็นผู้รับของผลประโยชน์) ของนายจ้างรายใดรายหนึ่งหรือหลายรายเพื่อเป็นผลประโยชน์ตอบแทน ในการทำงาน โดยกองทุนดังกล่าวต้อง

2.6.1) ไม่มีเจ้าของผลประโยชน์คนใดซึ่งมีสิทธิเหนือสินทรัพย์ของกองทุนมากกว่าร้อยละ 5 ของสินทรัพย์ทั้งหมด

2.6.2) เป็นกองทุนที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ และมีการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับผู้ได้รับผลประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทางด้านภาษีของรัฐบาลของต่างประเทศ และ

2.6.3) มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

ก) เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในกองทุนได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ เนื่องจากการมีสถานะเป็นกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อการเกษียณอายุ

ข) กองทุนที่ได้รับเงินอุดหนุนอย่างน้อยร้อยละ 50 จากนายจ้างผู้สมทบ (นอกเหนือจากการได้รับโอนสินทรัพย์จากกองทุนอื่นที่กำหนดในวรรค ก ถึง ง ของส่วนนี้ หรือจากบัญชีเบี่ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II)

ค) การจ่ายเงินหรือการถอนเงินจากกองทุนจะกระทำได้เฉพาะเหตุแห่งการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย (ยกเว้นกรณีที่เป็นการ โอนเงินสมทบไปยังกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพอื่นตามที่กำหนดในวรรค ก ถึง ง ของส่วนนี้ หรือบัญชีเบี่ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II) หรือในกรณีที่มีการอนุญาตให้จ่ายเงินหรือถอนเงินจากกองทุนก่อนที่จะมีเหตุที่กำหนดไว้จะต้องมีค่าปรับที่หักออกจากเงินสมทบหรือมีบทลงโทษอื่น หรือ

ง) เงินสมทบที่ลูกจ้างจ่ายเข้ากองทุน (เงินสมทบอื่นใดนอกเหนือจากเงินสมทบที่กำหนดอนุญาตให้จ่ายทดแทนได้) ถูกจำกัดเป็นสัดส่วนตามอัตราเงินได้ที่ลูกจ้างได้รับ หรือไม่เกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการคำนวณผลรวมยอดเงินในบัญชีและการแปลงสกุลเงินตราตาม Annex I

2.7) กองทุนการออมแห่งชาติ หมายถึง กองทุนการออมแห่งชาติที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายในต่างประเทศ ที่จ่ายผลประโยชน์อันเนื่องมาจากการเกษียณ ความพิการ หรือความตาย หรือหลายวัตถุประสงค์รวมกัน โดยเป็นการให้ผลประโยชน์แก่ผู้ได้รับผลประโยชน์ ซึ่งกองทุนจะต้อง

2.7.1) ไม่มีเจ้าของผลประโยชน์คนใดซึ่งมีสิทธิเหนือสินทรัพย์ของกองทุนมากกว่าร้อยละ 5 ของสินทรัพย์ทั้งหมด

2.7.2) เป็นกองทุนที่เป็นของรัฐ และมีการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับผู้ได้รับผลประโยชน์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทางด้านภาษีของรัฐบาลของต่างประเทศ และ

2.7.3) มีคุณสมบัติตามเงื่อนไขข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

ก) เงินได้ที่เกิดขึ้นจากการลงทุนในกองทุนได้รับการยกเว้นภาษีตามกฎหมายของต่างประเทศ เนื่องจากการมีสถานะเป็นกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อการเกษียณอายุ

ข) กองทุนที่ได้รับเงินอุดหนุนอย่างน้อยร้อยละ 50 จากนายจ้าง

ผู้สมทบ (นอกเหนือจากการได้รับโอนสินทรัพย์จากกองทุนอื่นที่กำหนดในวรรค ก ถึง ง ของส่วนนี้ หรือ จากบัญชีเบี่ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II)

ค) การจ่ายเงินหรือการถอนเงินจากกองทุนจะกระทำได้เฉพาะ เหตุแห่งการเกษียณอายุ ความพิการ หรือความตาย (ยกเว้นกรณีที่เป็นกรณีการ โอนเงินสมทบไปยังกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพอื่นตามที่กำหนดในวรรค ก ถึง ง ของส่วนนี้ หรือบัญชีเบี่ยเลี้ยงชีพหรือบัญชีบำเหน็จบำนาญที่กำหนดในส่วนที่ 5 อนุ ก (1) ของ Annex II) หรือในกรณีที่มีการอนุญาตให้จ่ายเงินหรือถอนเงินจาก กองทุนก่อนที่จะมีเหตุที่กำหนดไว้จะต้องมีค่าปรับที่หักออกจากเงินสมทบหรือมีบทลงโทษอื่น หรือ

ง) เงินสมทบที่ถูกจ้างจ่ายเข้ากองทุน (เงินสมทบอื่นใดนอกเหนือ จากเงินสมทบที่กำหนดอนุญาตให้จ่ายทดแทนได้) ถูกจำกัดเป็นสัดส่วนตามอัตราเงิน ได้ที่ถูกจ้าง ได้รับ หรือไม่เกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการคำนวณผลรวมยอดเงิน ในบัญชีและการแปลงสกุลเงินตราตาม Annex I

(2) สถาบันการเงินที่ถือว่าปฏิบัติตาม FATCA แล้ว (Deemed – Compliant FI)

ตามข้อ 3 ของ Annex II กำหนดให้สถาบันการเงินดังต่อไปนี้ เป็นสถาบันการเงิน ต่างประเทศที่ไม่ต้องรายงานข้อมูล

1) สถาบันการเงินขนาดเล็ก (Small or Limited Scope FI)

1.1) สถาบันการเงินที่มีฐานลูกค้าส่วนใหญ่เป็นคนในประเทศ (Local Client Base) หมายถึง สถาบันการเงินเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.1.1) สถาบันการเงินจะต้องได้รับใบอนุญาตและถูกกำกับดูแลในฐานะ ที่เป็นสถาบันการเงินตามกฎหมายของต่างประเทศ

1.1.2) สถาบันการเงินต้องไม่มีสถานที่ประกอบการที่เป็นหลักแหล่ง นอกประเทศ เพื่อการนี้ สถานที่ประกอบการที่เป็นหลักแหล่งไม่รวมถึงสถานที่ที่ไม่ได้มีการประชาสัมพันธ์ ให้สาธารณชนรับรู้ และไม่รวมถึงสถานที่ที่สถาบันการเงินใช้เพื่อการบริหารและสนับสนุนในการรองรับ การดำเนินงานของธุรกิจ

1.1.3) สถาบันการเงินต้องไม่ดำเนินการเชิญชวนลูกค้าหรือผู้ถือบัญชีที่อยู่ นอกประเทศ เพื่อการนี้ สถาบันการเงินจะไม่ถือว่ามียูกค้าหรือผู้ถือบัญชีที่อยู่นอกประเทศไทย เนื่องจาก การที่สถาบันการเงินดังกล่าว (ก) มีการดำเนินธุรกิจผ่านทางเว็บไซต์ เพราะการมีเว็บไซต์ไม่ได้เป็น การชี้เฉพาะว่าสถาบันการเงินดังกล่าวเปิดบัญชีทางการเงินหรือให้บริการทางการเงินแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ อยู่นอกประเทศ และไม่ได้มีเป้าประสงค์ที่จะเชิญชวนลูกค้าหรือผู้ถือบัญชีสัญชาติสหรัฐฯ หรือ (ข) โฆษณาในสิ่งพิมพ์หรือผ่านสถานีวิทยุหรือโทรทัศน์ที่ถ่ายทอดหรือออกอากาศเบื้องต้นภายในประเทศ แต่บังเอิญมีการออกอากาศในประเทศอื่น ให้ถือว่าการโฆษณาดังกล่าวไม่ได้บ่งชี้ว่าสถาบันการเงินนั้น เปิดบัญชีทางการเงินหรือให้บริการทางการเงินแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่อยู่นอกประเทศ และ ไม่ถือว่ามียูกค้าหรือผู้ถือบัญชีสัญชาติสหรัฐฯ หรือเชิญชวนลูกค้าหรือผู้ถือบัญชีสัญชาติสหรัฐฯ

1.1.4) สถาบันการเงินจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายของต่างประเทศในการระบุผู้มีบัญชีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เพื่อประโยชน์ในการเป็นข้อมูลสำหรับรายงานหรือดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากบัญชีทางการเงินที่ถือโดยบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายและเงื่อนไขของประเทศต่างประเทศว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

1.1.5) บัญชีธุรกรรมทางการเงินอย่างน้อยร้อยละ 98 ที่คำนวณจากมูลค่าที่สถาบันการเงินรักษาไว้ จะต้องเป็นบัญชีที่ถือโดยบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ (ซึ่งรวมถึงผู้มีถิ่นที่อยู่ที่เป็นหน่วยด้วย) อยู่ในต่างประเทศ

1.1.6) ตั้งแต่ก่อนหรือนับจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2557 เป็นต้นไป สถาบันการเงินจะต้องจัดให้มีนโยบาย และวิธีปฏิบัติที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดอยู่ใน Annex I เพื่อป้องกันไม่ให้สถาบันการเงินให้บริการเปิดบัญชีธุรกรรมทางการเงินให้กับสถาบันการเงินที่ไม่ได้เข้าร่วม และเพื่อเป็นการสอดคล้องว่าสถาบันการเงินนั้นได้มีการเปิดหรือดูแลบัญชีธุรกรรมทางการเงินของบุคคลสหรัฐฯ ที่ถูกระบุว่าไม่ได้เป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ (ซึ่งรวมถึงบุคคลสหรัฐฯ ที่เคยมีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศเมื่อครั้งที่ได้มีการเปิดบัญชีธุรกรรมทางการเงิน แต่ต่อมาไม่ได้เป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศอีกต่อไป) หรือนิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่มีรายได้ทางอ้อมเป็นรายได้หลักใดที่ผู้มีอำนาจควบคุมซึ่งเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ หรือเป็นพลเมืองชาวสหรัฐฯ ที่ไม่ใช่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ

1.1.7) นโยบายและขั้นตอนจะต้องกำหนดให้บัญชีทางการเงินที่ถือครองโดยบุคคลสหรัฐฯ ที่กำหนดและไม่เป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศหรือโดยนิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่มีรายได้ทางอ้อมเป็นรายได้หลักซึ่งมีผู้มีอำนาจควบคุมเป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่หรือเป็นพลเมืองสหรัฐฯ ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศตามที่ระบุได้นั้น สถาบันการเงินจะต้องรายงานบัญชีทางการเงินดังกล่าวเสมือนว่าสถาบันการเงินนั้นเป็นสถาบันการเงินต่างประเทศที่ต้องรายงาน (ซึ่งรวมถึงการดำเนินการตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของ IRS) หรือจะต้องปิดบัญชีดังกล่าว

1.1.8) สำหรับบัญชีที่มีอยู่ก่อนหน้านี้ที่ถือโดยบุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ หรือถือโดยนิติบุคคล สถาบันการเงินจะต้องทำการตรวจสอบบัญชีที่เหล่านั้นตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน Annex I กรณีบัญชีที่มีอยู่ก่อนเพื่อตรวจสอบว่าเป็นบัญชีที่ต้องรายงานหรือเป็นบัญชีธุรกรรมทางการเงินที่ถือโดยสถาบันการเงินที่ไม่ได้เข้าร่วมและจะต้องรายงาน บัญชีธุรกรรมทางการเงินดังกล่าวเสมือนว่าเป็นการรายงานที่ต้องกระทำโดยสถาบันการเงินที่มีหน้าที่ต้องรายงาน (ซึ่งรวมถึง การดำเนินการตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของ IRS) หรือจะต้องปิดบัญชีดังกล่าว

1.1.9) นิติบุคคลแต่ละแห่งที่เกี่ยวข้องกับสถาบันการเงินที่ประกอบธุรกิจหรือก่อตั้งขึ้นในต่างประเทศและนอกเหนือจากชื่อยกเว้นของหน่วยที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นกองทุนเพื่อการ

เลี้ยงชีพตามที่กำหนดในส่วนที่ 2 วรรค ก ถึง ง ของ Annex II และมีคุณสมบัติตามที่กำหนดในวรรค ก ของ ส่วนนี้ และ

1.1.10) สถาบันการเงินจะต้องไม่มีนโยบายหรือการประกอบกิจการที่เลือกปฏิบัติเกี่ยวกับการเปิดหรือรักษาบัญชีทางการเงินของบุคคลธรรมดาที่ถือว่าเป็นบุคคลสหรัฐฯ ที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศ

2) สถาบันการเงินท้องถิ่น (Local Bank)

2.1) สถาบันการเงินที่ดำเนินกิจการ (และได้รับใบอนุญาตและถูกกำกับดูแลภายใต้กฎหมายต่างประเทศ) ในฐานะที่เป็นธนาคาร หรือสหกรณ์ที่ให้อุปยืมเงิน หรือองค์กรที่มีการรวมกลุ่ม และให้สินเชื่อในลักษณะเดียวกันกับสหกรณ์ที่ให้อุปยืมเงินที่ดำเนินกิจการ โดยไม่แสวงหากำไร

2.2) สถาบันการเงินที่มีธุรกิจหลักซึ่งประกอบไปด้วยการรับเงินฝากและให้สินเชื่อแก่ลูกค้ารายย่อยที่ไม่มีความเกี่ยวข้องในกรณีของธนาคาร และสมาชิกในกรณีของสหกรณ์ที่ให้อุปยืมเงินหรือหน่วยที่มีการรวมกลุ่มและให้สินเชื่อในลักษณะเดียวกันกับสหกรณ์ที่ให้อุปยืมเงิน ทั้งนี้ สหกรณ์ที่ให้อุปยืมเงินหรือหน่วยที่มีการรวมกลุ่มและให้สินเชื่อดังกล่าวจะต้องไม่มีสมาชิกที่มีส่วนการถือหุ้นเกินร้อยละ 5

2.3) สถาบันการเงินที่เข้าเงื่อนไขตามที่กำหนดในข้อ 3 อนุ ก (2) และ ก (3) ของ Annex II จะต้องเข้าเงื่อนไขเกี่ยวกับการมีเว็บไซต์ที่กำหนดในอนุ ก (3) ของส่วนนี้ และเว็บไซต์ของสถาบันการเงินจะต้องไม่อนุญาตให้ลูกค้าสามารถเปิดบัญชีทางการเงินผ่านทางเว็บไซต์ได้

2.4) สถาบันการเงินต้องไม่มีสินทรัพย์เกินกว่า 175 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ในบัญชีงบดุล และเมื่อรวมกับนิติบุคคลในเครือที่เกี่ยวข้องจะต้องไม่มีสินทรัพย์รวมไม่เกินกว่า 500 ล้านดอลลาร์สหรัฐฯ ในบัญชีงบดุลตามการกำกับแบบรวมกลุ่ม หรือเมื่อรวมบัญชีงบดุลเข้าด้วยกัน และ

2.5) นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องจะต้องจัดตั้งเป็นบริษัทหรือก่อตั้งขึ้นในต่างประเทศ และหากนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องใด ๆ เป็นสถาบันการเงิน นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจะต้องเข้าเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในวรรค ข ของส่วนนี้ เว้นแต่ นิติบุคคลที่เกี่ยวข้องที่เป็นกองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพตามที่กำหนดไว้ในส่วนที่ 2 วรรค ก ถึง ง ของ Annex II หรือเป็นสถาบันการเงินที่มีเฉพาะบัญชีที่มีมูลค่าต่างตามที่กำหนดในวรรค ค ของส่วนนี้

3) สถาบันการเงินที่มีเฉพาะบัญชีที่มีมูลค่าต่ำ หมายถึง สถาบันการเงินต่างประเทศซึ่งเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

3.1) เป็นสถาบันการเงินที่ไม่ใช่นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน

3.2) สถาบันการเงินนั้นหรือหน่วยที่เกี่ยวข้องไม่ได้ดูแลบัญชีทางการเงินที่มียอดบัญชีหรือมูลค่าเกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐฯ ตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน Annex I สำหรับบัญชีเฉลี่ยหรือกรณีที่มีการแปลงอัตราแลกเปลี่ยน

3.3) สถาบันการเงินที่มีทรัพย์สินมูลค่าไม่เกิน 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ในบัญชีบุคคล และสถาบันการเงินนั้นและหน่วยในเครือที่เกี่ยวข้อง เมื่อรวมกันแล้วจะต้องไม่มีสินทรัพย์สุทธิเกินกว่า 50 ล้านดอลลาร์สหรัฐในบัญชีบุคคลแบบกำกับแบบกลุ่มหรือเมื่อรวมบัญชีบุคคลเข้าด้วยกันแล้ว

4) บริษัทผู้ออกบัตรเครดิตที่เข้าหลักเกณฑ์ หมายถึง สถาบันการเงินต่างประเทศที่เข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

4.1) สถาบันการเงินซึ่งเป็นสถาบันการเงินด้วยเหตุเพียงเพราะสถาบันการเงินนั้นออกบัตรเครดิตและรับเงินฝากเฉพาะในกรณีที่ถูกค้าจ่ายเงินเกินจากยอดที่ต้องชำระเนื่องจากบัตรและเงินที่จ่ายเงินไม่ได้จ่ายคืนให้กับลูกค้าในทันที และ

4.2) ตั้งแต่ก่อนหรือนับจากวันที่ 1 กรกฎาคม 2557 เป็นต้นไป สถาบันการเงินต้องมีการกำหนดนโยบายและการดำเนินธุรกิจที่ห้ามลูกค้าฝากเงินเกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือในกรณีที่ลูกค้าฝากเงินเกินกว่า 50,000 ดอลลาร์สหรัฐ ต้องมีการจ่ายเงินคืนให้กับลูกค้าภายใน 60 วัน ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการคำนวณผลรวมยอดเงินในบัญชีและการแปลงสกุลเงินตราตามที่กำหนดไว้ใน Annex I เพื่อการนี้ เงินฝากของลูกค้าไม่รวมถึงบัญชีที่มีการคืนเงินกลับเข้ามาเพราะเหตุของการมีข้อโต้แย้งเรื่องรายการการใช้เงิน แต่ไม่รวมถึงบัญชีที่มีการคืนเงินกลับเข้ามาเพราะเหตุของการคืนสินค้า

2.2 นิติบุคคลที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนบางประเภท (Investment Entities)

นิติบุคคลที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่เข้าคุณสมบัติเป็นสถาบันการเงินที่ถือว่าปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA แล้ว หรือเข้าข้อยกเว้นอื่น ๆ ซึ่งตามข้อ 4 ของ Annex II กำหนดว่า สถาบันการเงินที่กำหนดไว้ในวรรค ก ถึง จ ของส่วนนี้ถือว่าเป็นสถาบันการเงินของต่างประเทศที่ไม่ต้องรายงาน โดยให้ถือว่าเป็นสถาบันการเงินที่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA แล้ว

(1) ทรัสต์ที่มีการออกเอกสาร โดยทรัสต์ หมายถึง ทรัสต์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศต่างประเทศที่ทรัสต์ของทรัสต์นั้นเป็นสถาบันการเงินสหรัฐฯ ที่มีหน้าที่ต้องรายงาน สถาบันการเงินที่ต้องรายงานตาม Model หรือสถาบันการเงินที่เข้าร่วมกฎหมาย FATCA และรายงานข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ที่กำหนดตามร่างความตกลงของทรัสต์นั้น

(2) นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่ได้รับการสนับสนุนและบริษัทต่างชาติที่อยู่ภายใต้การควบคุม หมายถึง สถาบันการเงินที่ระบุในอนุ ข (1) หรือ ข (2) ของส่วนนี้ ที่มีนิติบุคคลที่สนับสนุนในการดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในอนุ ข (3) ของส่วนนี้

1) สถาบันการเงินเป็นนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่ได้รับการสนับสนุน หาก (ก) เป็นนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นภายในต่างประเทศที่ไม่ถือเป็นตัวกลางทางการเงินที่เข้าคุณสมบัติ ห้างหุ้นส่วนต่างชาติที่จำกัดความรับผิดชอบ หรือทรัสต์ต่างชาติที่จำกัดความรับผิดชอบ

ตามหลักเกณฑ์ที่ของกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ เกี่ยวกับข้อและ (ข) มีนิติบุคคลอื่นตกลงที่จะทำหน้าที่เป็นนิติบุคคลที่สนับสนุนให้กับสถาบันการเงินดังกล่าว

2) สถาบันการเงินเป็นบริษัทต่างชาติที่ถูกควบคุมและได้รับการสนับสนุน หาก

(1) สถาบันการเงินดังกล่าวเป็นบริษัทต่างชาติที่ถูกควบคุมและจัดตั้งภายใต้กฎหมายของต่างประเทศที่ไม่เป็นตัวแทนทางการเงินที่เข้าคุณสมบัติ ห้างหุ้นส่วนต่างชาติที่จำกัดความรับผิด หรือทรัสต์ต่างชาติที่จำกัดความรับผิดตามหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ที่เกี่ยวกับ (2) สถาบันการเงินดังกล่าวมีสถาบันการเงินสหรัฐฯ ที่ต้องรายงานถือหุ้นทั้งหมด ทั้งทางตรงและทางอ้อม และสถาบันการเงินสหรัฐฯ ตกลงที่จะทำหน้าที่ หรือมอบหมายให้บริษัทในเครือทำหน้าที่เป็นนิติบุคคลที่สนับสนุนให้กับสถาบันการเงินดังกล่าว และ (3) สถาบันการเงินใช้ระบบบัญชีอิเล็กทรอนิกส์ทั่วไปร่วมกับนิติบุคคลที่สนับสนุน ซึ่งจะให้นิติบุคคลที่สนับสนุนสามารถระบุผู้ถือบัญชีและผู้รับจ่ายทุกรายของสถาบันการเงินดังกล่าวได้ และสามารถเข้าถึงบัญชีทั้งหมดและข้อมูลของลูกค้าที่สถาบันการเงินดังกล่าวจัดเก็บ แต่ไม่จำกัดเฉพาะข้อมูลเกี่ยวกับตัวตนของลูกค้า เอกสารของลูกค้า บัญชี และการส่งจ่ายเงินให้แก่ผู้ถือบัญชีหรือผู้รับจ่ายต่าง ๆ

3) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

3.1) นิติบุคคลที่สนับสนุนเป็นนิติบุคคลที่ได้รับอนุญาตให้ทำหน้าที่แทนสถาบันการเงิน (อาทิ ผู้จัดการกองทุน ทรัสต์ ผู้บริหารของบริษัท หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ) ในการลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของสรรพากรของสหรัฐฯ

3.2) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของสรรพากรของสหรัฐฯ ในฐานะนิติบุคคลที่สนับสนุนสรรพากรของสหรัฐฯ

3.3) เมื่อมีการตรวจสอบพบบัญชีสหรัฐฯ ที่ต้องรายงานในสถาบันการเงิน นิติบุคคลที่สนับสนุนต้องดำเนินการลงทะเบียนให้กับสถาบันการเงินดังกล่าวในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของสรรพากรของสหรัฐฯ ตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการลงทะเบียน ก่อนหรือในวันที่ 31 ธันวาคม 2558 หรือภายใน 90 วัน นับจากวันที่ตรวจสอบพบบัญชีสหรัฐฯ ที่ต้องรายงานดังกล่าว แล้วแต่ว่าวันใดจะช้ากว่า

3.4) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ตกลงที่จะดำเนินการแทนสถาบันการเงินในการตรวจสอบข้อมูลของลูกค้า (Due Diligence) หักภาษี ณ ที่จ่าย รายงานข้อมูล และการดำเนินการตามข้อกำหนดอื่นใดที่สถาบันการเงินจะต้องถูกกำหนดให้ทำในฐานะที่เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศที่ต้องรายงาน

3.5) ในการรายงานข้อมูลแทนสถาบันการเงิน นิติบุคคลที่สนับสนุนจะต้องระบุชื่อของสถาบันการเงิน และระบุหมายเลขประจำตัวของตัวแทนทางการเงินสากลของสถาบันการเงิน (Global Intermediary Identification Number: GIIN) ที่ได้รับเมื่อทำการลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของสรรพากรของสหรัฐฯ ทุกครั้ง

3.6) นิติบุคคลที่สนับสนุนไม่เป็นนิติบุคคลที่ถูกเพิกถอนสถานะในการทำหน้าที่เป็นผู้สนับสนุน

(3) สถาบันเพื่อการลงทุนแบบปิดที่ได้รับการสนับสนุน หมายถึง สถาบันการเงินต่างประเทศที่เข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) สถาบันการเงินที่เป็นสถาบันการเงินเพราะเหตุของการดำเนินการเป็นนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน และไม่เป็นตัวกลางทางการเงินที่เข้าคุณสมบัติ ห้างหุ้นส่วนต่างชาติที่จำกัดความรับผิด หรือทรัสต์ต่างชาติที่จำกัดความรับผิดตามหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ที่เกี่ยวข้อง

2) นิติบุคคลที่สนับสนุนเป็นสถาบันการเงินสหรัฐฯ ที่ต้องรายงาน สถาบันการเงินที่
ต้องรายงานตามรูปแบบที่ 1 (Model 1) หรือสถาบันการเงินที่เข้าร่วมที่ได้รับอนุญาตให้ดำเนินการแทน
สถาบันการเงิน (อาทิ ผู้จัดการอาชีพ ทรัสต์ หรือหุ้นส่วนผู้บริหาร) และตกลงที่จะดำเนินการแทนสถาบัน
การเงินในการทำการตรวจสอบข้อมูลของลูกค้า (Due Diligence) การหักภาษี ณ ที่จ่าย การรายงาน และการ
ดำเนินการตามข้อกำหนดอื่น ๆ ที่สถาบันการเงินถูกกำหนดให้ทำในฐานะที่เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศ
ที่ต้องรายงาน

3) สถาบันการเงินที่ไม่ได้ทำหน้าที่เป็นนิติบุคคลที่ทำธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนให้กับ
คู่สัญญาที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้อง

4) มีบุคคลธรรมดาไม่เกิน 20 คนที่ได้รับผลประโยชน์ที่เป็นดอกเบี้ยจากสินเชื่อและ
ผลประโยชน์จากส่วนกองทุนในสถาบันการเงินนั้น (โดยไม่คำนึงถึงว่าดอกเบี้ยจากสินเชื่อจ่ายให้กับ
สถาบันการเงินที่เข้าร่วมหรือสถาบันการเงินที่ถือว่าปฏิบัติตาม FATCA แล้ว และกรณีที่ไม่ได้
ผลประโยชน์จากส่วนกองทุนร้อยละ 100 ในสถาบันการเงินดังกล่าวและถ้าหน่วยนั้นเป็นสถาบันการเงินที่
ได้รับการสนับสนุนตามที่กำหนดไว้ในวรรค ค ของส่วนนี้) และ

5) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

5.1) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ลงทะเบียนในเว็บไซต์ลงทะเบียน FATCA ของ
สรรพากรของสหรัฐฯ ในฐานะนิติบุคคลที่สนับสนุนสรรพากรของสหรัฐฯ

5.2) นิติบุคคลที่สนับสนุนได้ตกลงที่จะดำเนินการแทนสถาบันการเงินในการ
ตรวจสอบข้อมูลของลูกค้า (Due Diligence) หักภาษี ณ ที่จ่าย รายงานข้อมูล และการดำเนินการตาม
ข้อกำหนดอื่นใดที่สถาบันการเงินจะต้องถูกกำหนดให้ทำในฐานะที่เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศที่ต้อง
รายงาน และต้องเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสถาบันการเงินดังกล่าวเป็นระยะเวลา 6 ปี

5.3) ในการรายงานข้อมูลแทนสถาบันการเงิน นิติบุคคลที่สนับสนุนจะต้องระบุ
ตัวตนของสถาบันการเงินในการรายงานข้อมูลทุกครั้ง

5.4) นิติบุคคลที่สนับสนุนไม่เป็นนิติบุคคลที่ถูกเพิกถอนสถานะในการทำหน้าที่
เป็นผู้สนับสนุน

(4) ที่ปรึกษาการลงทุนและผู้จัดการการลงทุน หมายถึง นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับ

การลงทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ ซึ่งมีการดำเนินการในฐานะที่เป็นสถาบันการเงิน เนื่องจากมีคุณลักษณะ ได้แก่ ให้คำปรึกษาด้านการลงทุนและดำเนินการใด ๆ แทนลูกค้า หรือบริหารพอร์ตการลงทุน หรือกระทำการแทนลูกค้าเพื่อประโยชน์ในการลงทุน การบริหาร หรือการจัดการเงินทุนที่เป็นบัญชีของลูกค้าที่ฝากอยู่ในสถาบันการเงินอื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่ไม่ได้เข้าร่วม

(5) โครงการจัดการลงทุน หมายถึง นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศที่ถูกกำกับในฐานะที่เป็นโครงการจัดการลงทุน ซึ่งตามหลักเกณฑ์แล้วผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมดของโครงการจัดการลงทุนนั้น (ซึ่งรวมถึงดอกเบี้ยจากสินเชื่อที่ไม่เกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ) ที่ถือโดยหรือถือผ่านเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้นนิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่มีรายได้ทางตรงเป็นรายได้หลัก (Active NFFE) ตามที่กำหนดใน ส่วนที่ 6 อนุ ข (4) ของ Annex I บุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ใช่บุคคลสหรัฐฯ ที่กำหนด หรือสถาบันการเงินที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วม

(6) หลักเกณฑ์พิเศษอื่น ๆ ซึ่งใช้บังคับกับนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนดังต่อไปนี้

1) สำหรับกรณีของผลประโยชน์ตอบแทนที่เกิดขึ้นในนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่มีลักษณะเป็นโครงการจัดการลงทุนตามที่กำหนดในวรรค จ ของส่วนนี้ ให้ถือเสมือนว่าการรายงานข้อมูลของนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนอื่นใด (นอกเหนือจากสถาบันการเงินที่ถือผลประโยชน์ตอบแทนในโครงการจัดการลงทุน) เป็นไปตามที่กำหนดแล้ว

2) สำหรับกรณีผลประโยชน์ตอบแทนใน

2.1) นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นในประเทศคู่สัญญาอื่นที่ถูกกำกับในฐานะโครงการจัดการลงทุน ซึ่งผลประโยชน์ตอบแทนทั้งหมด (รวมถึงส่วนที่มีมูลค่าเกินกว่า 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ) ที่ถือโดยหรือถือผ่านเจ้าของผลประโยชน์ที่ได้รับการยกเว้น นิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่มีรายได้ทางตรงเป็นรายได้หลัก (Active NFFE) ตามที่กำหนดใน ส่วนที่ 6 อนุ ข (4) ของ Annex I บุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ใช่บุคคลสหรัฐฯ ที่กำหนด หรือสถาบันการเงินที่ไม่ใช่สถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วม หรือ

2.2) นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่มีคุณสมบัติเป็นโครงการจัดการลงทุนตามหลักเกณฑ์ของกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ที่เกี่ยวข้อง ให้ถือเสมือนว่าหน้าที่ในการรายงานของนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่เป็นสถาบันการเงินต่างประเทศ (นอกเหนือจากสถาบันการเงินที่ถือผลประโยชน์ตอบแทนในโครงการจัดการลงทุน) เป็นไปตามที่กำหนดแล้ว

3) สำหรับผลประโยชน์ตอบแทนของนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศ แต่ไม่ได้กำหนดอยู่ในวรรค จ หรืออนุ ข (2) ของส่วนนี้ ให้ถือเสมือนว่าหน้าที่ในการรายงานของนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องับผลประโยชน์ตอบแทนดังกล่าวมีความ

สมบูรณ์แล้ว หากนิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนดังกล่าวหรือบุคคลอื่นใดได้รายงานข้อมูลเกี่ยวกับการจ่ายผลประโยชน์ตอบแทนตามที่กำหนดให้ต้องรายงาน ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามข้อ 5 วรรค 3 ของความตกลงนี้

4) นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุนที่จัดตั้งขึ้นในต่างประเทศที่ถูกกำกับดูแลในฐานะเป็นโครงการจัดการลงทุนจะต้องไม่ขาดคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในวรรค จ หรือ อนุ จ (2) ของส่วนนี้ หรือจะต้องเป็นสถาบันการเงินที่ถือว่าปฏิบัติตาม FATCA แล้ว เนื่องจากโครงการจัดการลงทุนมีการออกหุ้นซึ่งมีลักษณะโอนเปลี่ยนมือได้โดยการส่งมอบตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

4.1) โครงการจัดการลงทุนไม่เคยออกและไม่ได้มีการออกหุ้นซึ่งมีลักษณะโอนเปลี่ยนมือได้และมีการส่งมอบภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม 2555

4.2) โครงการจัดการลงทุนจะมีการถอนหุ้นทั้งหมดเมื่อมีการสละผลประโยชน์

4.3) โครงการจัดการลงทุน (หรือสถาบันการเงินไทยที่มีหน้าที่รายงาน) ทำการตรวจสอบข้อมูลของลูกค้า (Due Diligence) ตามกระบวนการที่กำหนดใน Annex I และรายงานข้อมูลที่กำหนดให้ต้องมีกรรายงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหุ้น เมื่อหุ้นดังกล่าวได้มีการไถ่ถอนหรือมีการจ่ายเงินให้ในลักษณะอื่น และ

4.4) โครงการจัดการลงทุนมีการกำหนดนโยบายและขั้นตอนเพื่อให้มั่นใจได้ว่าหุ้นที่มีการไถ่ถอนหรือเคลื่อนย้ายเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และ ณ เวลาใดก่อนวันที่ 1 มกราคม 2560

2.3 บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ

สรรพากรของสหรัฐฯ ได้ให้คำนิยาม คำว่า บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ (US Account) ก่อนข้างกว้าง และอาจสร้างความซับซ้อนในทางปฏิบัติให้กับสถาบันการเงินที่เข้าร่วมทำสัญญา FATCA ซึ่งหากพิจารณาอย่างกว้างแล้ว บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ หมายความรวมถึง บัญชี หรือสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดา นิติบุคคล (US person) และกิจการหรือบริษัทต่างชาติที่ถือหุ้นโดยบุคคลสหรัฐฯ (US-owed Foreign Company) ในการนี้ อาจอธิบายได้ว่าวิธีการเขียนกฎหมายของสหรัฐฯ ได้พยายามตั้งข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่า บุคคลใดที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับสหรัฐฯ ให้ถือว่าบัญชีหรือทรัพย์สินของเขาเป็นบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ไว้ก่อน โดยบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ในการตีความของสรรพากรของสหรัฐฯ ให้หมายความถึง

(1) บุคคลสัญชาติสหรัฐฯ ไม่ว่าจะอาศัยอยู่ในหรือนอกประเทศสหรัฐฯ

(2) บุคคลที่ถือหนังสือเดินทางของประเทศสหรัฐฯ (US Passport Holder)

(3) บุคคลสหรัฐฯ ไม่ว่าจะจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลที่ถือหุ้นในบริษัทต่างชาติมากกว่าร้อยละ 10

(4) บุคคลสหรัฐฯ ที่เข้ามีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินการของทรัสต์หรือองค์กรที่เข้าดำเนินการเกี่ยวข้องผลประโยชน์ทางการเงินในลักษณะต่าง ๆ

(5) ผู้ที่ถือกรีนการ์ด และได้อาศัยอยู่ในประเทศสหรัฐฯ เป็นเวลาต่อเนื่องหลายวันในช่วงเวลาสามปี

โดยการกำหนดนิยามดังกล่าวมีความหมายกว้างกว่า นิยามของคำว่า “สถาบันการเงิน” ตามพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 โดยสหรัฐฯ ประสงค์จะให้ครอบคลุมหน่วยธุรกิจประเภทสถาบันการเงินทุกประเภทที่อาจก่อให้เกิดเงินได้แก่ชาวสหรัฐฯ ที่อาศัยอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งส่งผลกระทบต่อให้ไม่สามารถปรับใช้นิยามคำว่าสถาบันการเงินภายใต้พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 ได้ เนื่องจากความตกลง FATCA ได้กำหนดประเภทของสถาบันการเงินไว้กว้างกว่ามาก

2.4 ขั้นตอนและข้อกำหนดของสถาบันการเงินตามกฎหมาย FATCA

หากสถาบันการเงินในต่างประเทศข้างต้นเข้าองค์ประกอบภายใต้กฎหมาย FATCA และความตกลง FATCA สถาบันการเงินเช่นว่านั้น จะมีหน้าที่คล้ายกับผู้ติดตามและตรวจสอบในทางบัญชีให้กับสรรพากรของสหรัฐฯ โดยสถาบันการเงินนั้นมีหน้าที่ต้องรายงาน ตรวจสอบ และวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ตามความตกลง FATCA ดังต่อไปนี้

(1) สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องตรวจสอบข้อมูลของผู้เปิดบัญชีในแต่ละรายอย่างเคร่งครัด เพื่อตรวจสอบและค้นหาบัญชีที่ถือครองโดยบุคคลสหรัฐฯ หรือที่มีจุดเกาะเกี่ยวอันอาจสันนิษฐานได้ ในเบื้องต้นว่าเป็นการเปิดบัญชีโดยบุคคลสหรัฐฯ (US Account) ซึ่งบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ นั้น ให้อรวมถึงบัญชีที่เปิดโดยบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยนิติบุคคลยังให้อรวมถึงการเปิดบัญชีโดยนิติบุคคลต่างชาติที่มีบุคคลสหรัฐฯ เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทนั้นด้วย (US Owed Foreign Entities)

(2) ในการเปิดเผยและตรวจสอบข้อมูลทางบัญชี สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องได้รับความยินยอมจากเจ้าของบัญชีในการเข้าตรวจสอบข้อมูลนั้น ทั้งนี้ สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องจัดทำความยินยอมจากเจ้าของบัญชีและดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี เช่น กฎหมายเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลธนาคาร (Bank Secrecy Law) หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลสารสนเทศ (Data Protection Law) ของประเทศคู่สัญญา

(3) กรณีที่มีการตรวจสอบแล้วพบว่า เป็นบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ตามข้อ (1) สถาบันการเงินต้องทำการตรวจสอบยอดเงินในบัญชีตามขั้นตอน Due Diligence ที่กฎหมายกำหนด ซึ่งในขั้นตอนนี้ สหรัฐฯ ได้กำหนดหลักการและจำนวนเงินไว้ละเอียดสำหรับบัญชีในแต่ละประเภทโดยความตกลง FATCA ได้แบ่งแยกประเภทของบัญชีไว้สามประเภท คือ Preexisting Accounts New Accounts และ High Value Accounts ซึ่งรายละเอียดและขั้นตอน Due Diligence ของบัญชีในแต่ละประเภทได้ถูกกำหนดไว้แตกต่างกันไปตามประเภทของผู้ถือครอง (บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) และตามจำนวนยอดเงินในบัญชี นอกจากนี้ จำนวนยอดเงินในบัญชีของธุรกิจในแต่ละประเภทก็ถูกกำหนดไว้ต่างกัน เช่น ในธุรกิจประกันภัย ให้พิจารณาจากมูลค่าของ Cash Value Insurance contracts หรือ Annuity Contract ซึ่งต้องมีมูลค่า 250,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ แต่หากเป็นบัญชีเงินฝากทั่วไปในกรณีของบุคคลธรรมดาและเข้าหลักเกณฑ์ประเภท Preexisting

Account ให้พิจารณาจากยอดเงินในบัญชี คือ บัญชีที่มียอดเงินเกิน 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี ดังนั้น หากมีการตรวจพบว่ามียอดเงินเกินกว่าหรือเป็นไปตามจำนวนที่กำหนด บัญชีประเภทดังกล่าวจะเข้าข้อกำหนดที่สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องจัดทำ Due Diligence และต้องรายงานข้อมูลความเคลื่อนไหวทางบัญชีประเภทนั้น ๆ ต่อสรรพากรของสหรัฐฯ

ดังนั้น หากพบบัญชีของบุคคลที่เข้าข้อสันนิษฐานว่าเป็นบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ และมูลค่าหรือมียอดเงินเกินจำนวนที่กำหนด สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีหน้าที่ต้องทำการสืบค้นข้อมูลผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Record Search) เพื่อตรวจสอบสถานะของเจ้าของบัญชีว่ามีจุดเกาะเกี่ยวกับสหรัฐฯ (US Indicia) ในลักษณะใด เช่น เป็นบุคคลสหรัฐฯ โดยการเกิด (US Place of Birth) หรือเป็นบุคคลสหรัฐฯ โดยสัญชาติ (US Citizenship) และให้รวมถึงบุคคลที่อาจมิใช่บุคคลสหรัฐฯ โดยการเกิดและโดยสัญชาติ แต่เข้าไปประกอบกิจการในสหรัฐฯ และมีอำนาจดำเนินการหรือสั่งการอันมีผลต่อกิจการที่ตั้งอยู่ในสหรัฐฯ เป็นต้น

(4) ในกรณีที่บัญชีนั้นเข้าองค์ประกอบการถือครองโดยบุคคลสหรัฐฯ และมียอดเงินเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด บัญชีดังกล่าวจะถูกตรวจสอบและวิเคราะห์สถานะทางบัญชี (Due Diligence) ซึ่งสถาบันการเงินมีหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินความเสี่ยงของบัญชี โดยให้จัดทำรายงานแสดงมูลค่าและยอดเงินคงเหลือของบัญชีเพื่อส่งตรงต่อสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งในขั้นตอนนี้หากเป็นการตกลงระหว่างรัฐแล้ว Model Agreement ได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญา จัดตั้ง Competent Authorities หรือ หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจรวบรวมข้อมูลของสถาบันการเงินที่เข้าร่วมเพื่อจัดส่งต่อสรรพากรของสหรัฐฯ โดยใน FATCA Agreement ระหว่างสหราชอาณาจักรและสหรัฐฯ ได้กำหนดให้ the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) หรือสรรพากรของสหราชอาณาจักรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการรวบรวมข้อมูลและจัดส่งข้อมูล โดยเหตุผลของสหราชอาณาจักรที่เลือก HMRC เป็นหน่วยงานกลางนั้น อาจมาจากสาเหตุที่ HMRC เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและมีฐานข้อมูลผู้เสียภาษีอยู่ในระบบฐานข้อมูลแล้ว นอกจากนี้ HMRC และสรรพากรของสหรัฐฯ ยังมีช่องทางการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่เดิมแล้วด้วยอีกประการหนึ่ง

(5) ในกรณีที่เจ้าของบัญชีไม่ยอมให้มีการตรวจสอบ หรือมีการปิดบังข้อมูลทางบัญชี หรือแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จใด ๆ ให้สถาบันการเงินจัดกลุ่มบัญชีประเภทดังกล่าวไว้เป็นบัญชีประเภทที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล (Recalcitrant Account) และมีการกำหนดบทลงโทษสำหรับบัญชีประเภทดังกล่าว (บทกำหนดโทษได้กล่าวไว้ในข้อ 2.5.6)

ดังนั้น ในทางปฏิบัติสถาบันการเงินมีหน้าที่หลักสามประการ (Due Diligence) โดยสรุป ดังนี้

(1) คัดแยกประเภทของบัญชี กล่าวคือ สถาบันการเงินมีหน้าที่ตรวจสอบว่าบัญชีดังกล่าวเป็นบัญชีที่เปิดโดยบุคคลธรรมดา (Individual Account) หรือบัญชีที่เปิดโดยหน่วยธุรกิจ (Entity Account) นอกจากนี้ สถาบันการเงินยังมีหน้าที่คัดแยกบัญชีที่มีอยู่เดิม หรือเปิดก่อนวันที่ มีการบังคับใช้ FATCA

(Preexisting Account) และบัญชีที่เปิดใหม่หลังวันที่มีการบังคับใช้ FATCA (New Account/ Over the Counter)

(2) ตรวจสอบยอดเงินในบัญชี โดยดูจากยอดเงินคงเหลือ (Balance) หรือมูลค่า (Value) ของบัญชี (Financial Account) ว่ามีจำนวนเงินอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องรายงานข้อมูลของ FATCA หรือไม่ เพื่อสืบค้นหาจุดเกาะเกี่ยวจากเจ้าของบัญชีที่มียอดเงินตามเกณฑ์ที่ต้องรายงานข้อมูลว่าเป็นบุคคลสหรัฐฯ หรือไม่ (US Indicia)

(3) ในกรณีที่ตรวจสอบพบจุดเกาะเกี่ยวว่าเป็นบุคคลสหรัฐฯ สถาบันการเงินมีหน้าที่รายงานข้อมูลบัญชี (Due Diligence Procedure) ตามหลักเกณฑ์ของ FATCA และสำหรับบัญชีที่มียอดเงินไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมาย FATCA กำหนด เจ้าของบัญชีจะต้องกรอกเอกสาร (W-8) เพื่อพิสูจน์ตนเองว่ามีใช่บุคคลสหรัฐฯ ตามความตกลง FATCA

2.5 ข้อมูลที่สถาบันการเงินต้องรายงานต่อสรรพากรของสหรัฐฯ

ในการจัดทำข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น ความตกลง FATCA ได้กำหนดให้สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องนำส่งข้อมูลทางบัญชีดังต่อไปนี้ ต่อสรรพากรของสหรัฐฯ เป็นรายปี (Annual reporting)

(1) ชื่อบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ไม่ว่าจะถือครองโดยบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลสหรัฐฯ

(2) ที่อยู่บุคคลสหรัฐฯ ใช้เปิดบัญชี และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร (Taxpayer Identification

Number: TIN)

(3) เลขที่บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ

(4) ยอดคงเหลือในบัญชี โดยให้รวมถึงยอดรายรับและรายจ่ายด้วย

(5) ข้อมูลอื่นใดที่สรรพากรของสหรัฐฯ อาจกำหนดให้มีในอนาคต

ทั้งนี้ ตามความตกลง FATCA กำหนดให้หน่วยงานกลาง (Competent Authority) มีหน้าที่จัดส่งชุดข้อมูลที่ได้รับจากสถาบันการเงิน โดยไม่จำเป็นต้องตรวจสอบถึงความถูกต้อง เนื่องจากเป็นหน้าที่ของสถาบันการเงินในการตรวจสอบความถูกต้องและจัดส่งข้อมูลตามข้อกำหนดของความตกลง FATCA ทั้งนี้ หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลสถาบันการเงิน (Financial Sector Regulators) ไม่มีความจำเป็นต้องเข้าไปตรวจสอบข้อมูลของสถาบันการเงินด้วยเช่นกัน

2.6 บทกำหนดโทษ

กฎหมาย FATCA ไม่เพียงแต่เชิญชวนให้สถาบันการเงินระหว่างประเทศเข้าร่วมทำความตกลงในการรายงานข้อมูลทางบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ แต่ได้กำหนดบทลงโทษไว้ในสองส่วน คือ บทลงโทษสำหรับสถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วมในการทำความตกลง FATCA (Non-participating Foreign Financial

Institutions) และบทลงโทษสำหรับบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ ที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล (Recalcitrant Account)

เพื่อจุดประสงค์ในการบังคับใช้กฎหมาย FATCA โดยให้มีบทกำหนดโทษ สรรพากรของสหรัฐฯ จึงกำหนดเงินได้ประเภทใหม่ให้เป็นกลุ่มเงินได้ประเภทที่สามารถดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งเงินได้ประเภทหัก ณ ที่จ่ายตามความในกฎหมาย FATCA นี้ มีความหมายแตกต่างจากเงินได้ที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีทั่ว ๆ ไป ทั้งในส่วนของนิยามและในส่วนของอัตราภาษีที่จะดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่าย กล่าวคือ ในส่วนของนิยามกฎหมาย FATCA กำหนดว่า Withholdable Payment คือ เงินได้จากแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ (US-Source Income) ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล เงิน หรือ สิทธิประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน โดยคำนวณเป็นรายปีหรือตามระยะเวลาที่กำหนด และให้รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สิน (Gross Proceeds from the Sale of Property) ที่อาจก่อให้เกิดดอกผลหรือเงินปันผลใด ๆ ในสหรัฐฯ เช่น การขายหุ้นหรือตราสารหนี้ที่ออกโดยบริษัทในประเทศสหรัฐฯ และในส่วนของอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย กฎหมาย FATCA ให้ดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ทุกรายการ ซึ่งหากพิจารณาตามความในกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐฯ ที่มีบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันจะพบว่าอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของเงินได้ในบางรายการมีอัตราที่ต่ำกว่า เช่น ในกรณีของเงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในสหรัฐฯ สำหรับบุคคลต่างชาตินั้นกำหนดไว้เพียงร้อยละ 10 เป็นต้น

ตามความในข้างต้น หากพิจารณาในทางปฏิบัติอาจจำแนกกรณีของบทลงโทษภายใต้กฎหมาย FATCA ที่อาจเกิดขึ้นได้ใน 3 ลักษณะ ดังนี้

(1) บทกำหนดโทษสำหรับสถาบันการเงินที่มีได้เข้าร่วมทำความตกลง FATCA กล่าวคือ ในกรณีที่บุคคลในสหรัฐฯ มีการจ่ายเงินได้ประเภท Withholdable Payments ไปยังสถาบันการเงินในต่างประเทศที่มีได้เข้าร่วมทำสัญญาเกี่ยวกับสรรพากรของสหรัฐฯ บริษัทในสหรัฐฯ ที่ทำการจ่ายเงินสามารถดำเนินการหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากเงินได้จำนวนนั้น อย่างไรก็ตาม หากเป็นการจ่ายเงินเพื่อชำระค่าสินค้าของบริษัทในสหรัฐฯ (ที่เป็นการโอนออกไปชำระยังต่างประเทศ) ไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30

(2) ในกรณีที่สถาบันทางการเงินที่เข้าร่วมมีบัญชีของสถาบันการเงินอื่นที่มีได้เข้าร่วมทำสัญญากับสรรพากรของสหรัฐฯ (Non-Participating Foreign Financial Institutions: NPFPI) สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีสิทธิในการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากการจ่ายเงินประเภทที่ถูกกำหนดให้สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายได้จากแหล่งเงินได้ในสหรัฐฯ เช่นกัน

(3) ในกรณีที่บุคคลสหรัฐฯ ไม่ยอมให้มีการตรวจสอบ หรือมีการปิดบังข้อมูลทางบัญชี หรือแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จใด ๆ ให้สถาบันการเงินจัดกลุ่มบัญชีประเภทดังกล่าวไว้เป็นบัญชีประเภทที่ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูล (Recalcitrant Account) โดยสถาบันการเงินมีสิทธิดำเนินการปิดบัญชีประเภทนั้น หรืออาจทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่ถูกจ่ายจากสหรัฐฯ

ทั้งนี้ เงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามความในกฎหมาย FATCA ไม่รวมถึงการจ่ายเงินที่เป็นไปตามทางการค้าปกติในบริการที่มีให้บริการทางการเงิน เช่น การชำระค่าสินค้าหรือค่าใช้จ่ายทรัพย์สิน นอกจากนี้

ยังไม่รวมถึงเงินได้หรือผลกำไรที่เกิดจากการประกอบการค้าและธุรกิจในสหรัฐฯ (Effectively Connected with a US Trade and Business) แม้ว่าเงินได้นั้นจะเป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล เงิน หรือสิทธิประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน โดยคำนวณเป็นรายปีหรือตามระยะเวลาที่กำหนด

อย่างไรก็ดี บทลงโทษในส่วนนี้หากพิจารณาตามความในรูปแบบความตกลงระหว่างรัฐแล้ว ใน Article 4 ข้อ 2 ของ Model Agreement ได้บัญญัติว่า สหรัฐฯ จะไม่เรียกร้องให้สถาบันการเงินของประเทศคู่สัญญาปิดบัญชี หรือหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 ตามความใน IRC มาตรา 1471 และ 1472 หากสถาบันการเงินได้จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีประเภทดังกล่าว (Recalcitrant Account) อย่างครบถ้วนและเป็นไปตามเงื่อนไขเวลาที่กำหนดไว้ใน Article 2 และ 3 ของ Model Agreement

2.7 เงื่อนไขเวลา

กำหนดการในเรื่องเงื่อนไขเวลาตามกฎหมาย FATCA นั้น สหรัฐฯ ได้ออกประกาศ (Announcement) หลายฉบับเพื่อผ่อนผันและขยายระยะเวลาในการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมาย FATCA โดยในวิจัยฉบับนี้ จะกล่าวถึงประกาศ 4 ฉบับสำคัญที่สหรัฐฯ ได้ประกาศล่าสุด

ฉบับแรก สหรัฐฯ ได้ประกาศ Announcement 2012-42 (the "Announcement"), Timelines for Due Diligence and other Requirement under FATCA⁴ ในเดือนตุลาคม 2555 โดยประกาศฉบับดังกล่าวได้ผ่อนผันระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย FATCA ที่อนุมัติโดยรัฐสภาของสหรัฐฯ ในปี 2553 ซึ่งกฎหมายในปี 2553 นั้นได้กำหนดให้กฎหมาย FATCA มีผลบังคับใช้ในปี 2556 ซึ่งต่อมา Announcement 2012-42 ได้ประกาศเลื่อนการบังคับใช้กฎหมาย FATCA ออกไปเป็นปี 2557 และ 2560 ตามลำดับ โดยให้เหตุผลในเรื่องของการขยายระยะเวลาดังกล่าวจะช่วยเพิ่มเวลาให้กับสถาบันการเงินที่ประสงค์จะเข้าร่วมในการเตรียมความพร้อมสำหรับการดำเนินการภายในองค์กรเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมาย FATCA ซึ่งตามเงื่อนไขใหม่นั้นได้กำหนดให้การจ่ายเงินประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล เงิน หรือสิทธิประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน โดยคำนวณเป็นรายปีหรือตามระยะเวลาที่กำหนดให้เริ่มการดำเนินการหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 ในวันที่ 1 มกราคม 2557 และการจ่ายเงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สิน (Gross proceeds from the sale of property) อันอาจก่อให้เกิดดอกผลหรือเงินปันผลใด ๆ ในสหรัฐฯ ให้เริ่มการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 ในวันที่ 1 มกราคม 2560

ต่อมาในเดือนกรกฎาคม 2556 สหรัฐฯ ได้ทบทวนการกำหนดเงื่อนไขเวลาในการปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA อีกครั้ง โดยกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ เห็นว่าการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 ในเงินได้ประเภทการจ่ายเงินประเภทดอกเบี้ย เงินปันผล เงิน หรือสิทธิประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน โดยคำนวณเป็นรายปีหรือตามระยะเวลาที่กำหนดนั้น ให้เลื่อนออกไปอีกเจ็ดเดือน โดยให้มีการหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 สำหรับสถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วมในวันที่ 1 กรกฎาคม 2558 โดยให้เป็นไปตามแนวทางที่ได้ประกาศไว้ใน Notice 2013-43: Revised timeline and other guidance regarding the implementation of

⁴ US Treasury Website: www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

FATCA⁵ ที่ออกมาเพื่อเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขเวลาเดิมที่ได้ระบุไว้ใน Announcement 2012-42 ทั้งนี้ ในกรณีของความตกลงระหว่างรัฐ ประเทศที่ประสงค์จะเข้าทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ จึงมีหน้าที่เข้าเจรจาทำความตกลงให้แล้วเสร็จภายในเดือนมิถุนายน 2557⁶

ล่าสุดในปี 2557 สหรัฐฯ ได้ประกาศกฎหมายสองฉบับที่สำคัญเกี่ยวกับเงื่อนไขเวลาในการปฏิบัติตาม FATCA โดยฉบับแรกในเดือนเมษายน 2557 สหรัฐฯ ได้ประกาศ Announcement 2014-17 โดยได้ระบุถึงประเทศที่ได้เข้าร่วมเจรจากับสหรัฐฯ แล้วแต่ยังคงมีขั้นตอนและกระบวนการตามกฎหมายภายในที่ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนการลงนามจริง โดยให้ประเทศในกลุ่มนี้ถือเสมือนได้ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA โดยให้ถือว่าได้ทำความตกลงกับสหรัฐฯ ในสาระสำคัญของความตกลง FATCA แล้ว (Agreed in Substance) หากสามารถดำเนินการตามขั้นตอนและกระบวนการของกฎหมายภายในได้แล้วเสร็จและสามารถลงนามกับกระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ได้ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2557 นอกจากนี้ประกาศฉบับดังกล่าวยังได้ขยายระยะเวลาสิ้นสุดในการลงทะเบียนของสถาบันการเงินจากวันที่ 25 เมษายน 2557 เป็นวันที่ 5 พฤษภาคม 2557

อย่างไรก็ดี ในเดือนธันวาคม 2557 กระทรวงการคลังของสหรัฐฯ ได้ประกาศกฎหมายฉบับที่สอง หรือ Announcement 2014-38: Update on Jurisdictions Treated as if They had and IGA in Effect⁷ เพื่อผ่อนผันเงื่อนไขเวลาและข้อกำหนดเดิมที่ได้ระบุไว้ใน Announcement 2014-17 โดยในประกาศฉบับนี้ได้ระบุว่าประเทศที่ได้ลงนามอย่างย่อ (Initial Text) กับสหรัฐฯ แล้ว แต่อาจมีกระบวนการหรือขั้นตอนเพื่อการลงนามอันจำเป็นต้องทำตามข้อกำหนดของกฎหมายภายใน จึงยังไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จเพื่อลงนามความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ ได้ภายในเดือนธันวาคม 2557 ให้ถือว่าประเทศนั้นได้รับสิทธิประโยชน์อย่างเช่นประเทศที่ลงนาม FATCA กับสหรัฐฯ แล้ว โดยมีเงื่อนไขว่าประเทศดังกล่าวต้องได้เจรจากับสหรัฐฯ แล้วและการเจรจาเพื่อลงนามความตกลง FATCA นั้นมีความคืบหน้าอย่างมาก หรือมีพฤติการณ์ใด ๆ ที่แสดงให้เห็นว่าประเทศนั้นมีได้เพิกเฉยการลงนามดังกล่าว ในกรณีเช่นว่า กระทรวงการคลังของสหรัฐฯ จะพิจารณาให้สิทธิประโยชน์แต่ละประเทศเป็นรายเดือน ซึ่งหากสหรัฐฯ พิจารณาแล้วเห็นว่าประเทศคู่สัญญารายใดเพิกเฉยต่อการลงนาม FATCA สหรัฐฯ มีสิทธิเพิกถอนสิทธิประโยชน์ดังกล่าวได้

ในปัจจุบัน การแลกเปลี่ยนข้อมูลครั้งแรกนั้น สหรัฐฯ ได้กำหนดให้มีการจัดส่งครั้งแรก

⁵ US Treasury Website: www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

⁶ กรณีของประเทศไทยได้เข้าเจรจาความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ และได้ลงนามอย่างย่อ (initial) ไว้เมื่อวันที่ 6 มิถุนายน 2557

⁷ April 2014, Announcement 2014-17 Update on Jurisdictions Treated as Having an IGA in Effect and on FATCA Financial Institution Registration

ในเดือนกันยายน 2558 ซึ่งหากมิได้มีประกาศแก้ไขเงื่อนไขเวลาดังกล่าวแล้ว ประเทศคู่สัญญาทุกประเทศ รวมถึงประเทศไทย หากได้มีการลงนามแล้วความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ เรียบร้อยแล้ว ย่อมมีหน้าที่ จัดส่งหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลในเดือนกันยายน 2558 นี้

ภาคผนวก ง

รายละเอียดการจัดสัมมนา

คณะผู้วิจัยได้จัดสัมมนาเพื่อเผยแพร่โครงการวิจัย เรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ณ ห้องประชุมป๊วย อิงภากรณ์ ชั้น 7 อาคารสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง ในวันที่พุธที่ 13 กรกฎาคม 2559 ซึ่งคณะผู้วิจัยได้เชิญผู้แทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย (1) ผู้แทนธนาคารพาณิชย์ ได้แก่ ธนาคารกรุงเทพ ธนาคารกสิกรไทย ธนาคารกรุงไทย ธนาคารเกียรตินาคิน ฯลฯ (2) ผู้แทนสถาบันการเงินเฉพาะกิจ ได้แก่ ธนาคารอิสลามแห่งประเทศไทย ธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ธนาคารออมสิน ฯลฯ และ (3) ผู้แทนคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยต่าง ๆ ได้แก่ ผู้แทนคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ผู้แทนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ผู้แทนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ผู้แทนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรวมคำแหง ฯลฯ รวมจำนวนทั้งสิ้น 50 คน โดยมีนายจิรพงษ์ เวชมนกคกร นักกฎหมายกฤษฎีกา สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และ ดร.ศิริัญญา คุณิตานานนท์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ร่วมเป็นผู้วิพากษ์งานวิจัย

ความเห็นของผู้วิพากษ์

1. นายจิรพงษ์ เวชมนกคกร ให้ความเห็นว่า

ควรวิเคราะห์ผลดีผลเสีย หรือผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากการนำผลการวิเคราะห์ไปใช้ในการปฏิรูประบบการบริหารราชการอย่างชัดเจน เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการประกอบการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร

2. ดร.ศิริัญญา คุณิตานานนท์ ให้ความเห็นว่า

(1) ความเป็นไปได้ในการขยายการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของภาษีประเภทอื่นด้วย หัวข้องานวิจัยควรระบุให้ชัดเจนว่าเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเงินได้

(2) ควรมีการแก้ประมวลรัษฎากร โดยกำหนดบทบัญญัติเป็นหมวดหมู่ ว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี และว่าด้วยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

(3) ควรมีการเพิ่มเติมข้อความเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับภาษีตามร่างพระราชบัญญัติข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ.

(4) แก้ไขคำผิด

รูปภาพการสัมมนาเพื่อเผยแพร่โครงการวิจัย



วันที่ 13 กรกฎาคม 2559 นายนายพรชัย จีระเวช รองผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เป็นประธานกล่าวเปิดการสัมมนาโครงการวิจัย เรื่องการศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ณ ห้องประชุมปวยอึ้งภากรณ์ ชั้น 7





คณะผู้วิจัยได้เชิญเจ้าหน้าที่สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และผู้แทนจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ผู้แทนธนาคารพาณิชย์ ผู้แทนสถาบันการเงินของรัฐ และผู้แทนจากคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยต่าง ๆ เข้าร่วมฟังการเผยแพร่งานวิจัยและรับฟังข้อเสนอแนะเพื่อนำไปปรับปรุงงานวิจัยให้สมบูรณ์



ดร.ศิริัญญา ดุสิตนานนท์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย และนายจิรพงษ์ เวชมงคลกร นักกฎหมายกฤษฎีกา สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ร่วมเป็นผู้วิพากษ์งานวิจัย



สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง
ถนนพระราม 6 แขวงสามเสนใน เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400
โทรศัพท์ 0-2273-9020 โทรสาร 0-2273-5602
www.fpo.go.th