



เอกสารประกอบการพิจารณา

ร่างพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

อ.พ. 2/2563 สมัยสามัญประจำปีครั้งที่สอง



อ.พ.2/2563
สมัยสามัญประจำปีครั้งที่สอง

สำนักวิชาการ
สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร
โทร. ๐ ๒๒๔๔ ๒๐๗๐-๒

ร่างพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
(ฉบับที่ ..) พ.ศ.

อ.พ. 2/2563 สมัยสามัญประจำปีครั้งที่สอง



อ.พ.2/2563

สมัยสามัญประจำปีครั้งที่สอง

ร่างพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร
(ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

คำนำ

เอกสารประกอบการพิจารณา (อ.พ.) นี้ จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ร่างพระราชบัญญัติ ญัตติขอแก้ไขเพิ่มเติมรัฐธรรมนูญ พระราชกำหนด ญัตติ หรือหนังสือสัญญา ระหว่างประเทศ ที่เข้าสู่การประชุมของสภาผู้แทนราษฎร และที่ประชุมร่วมกันของรัฐสภา โดยศึกษา รวบรวม และวิเคราะห์ข้อมูล สถิติ ข้อเท็จจริง บทความทางวิชาการ และ/หรืองานวิจัยที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้น ให้กับสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร สมาชิกรัฐสภา กรรมการ และบุคคลในวงงานรัฐสภา ใช้ในการประกอบการพิจารณา ตลอดจนเป็นข้อมูลอ้างอิงสำหรับผู้สนใจทั่วไป

สำนักวิชาการ

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร

ผู้รับผิดชอบ

นายมาณิช อินทนิม

ผู้อำนวยการสำนักวิชาการ

นางสุภาวดี ตันตระกูล

ผู้บังคับบัญชาในกลุ่มงานบริการวิชาการ 2

ผู้จัดทำและรับผิดชอบ

นายอานันท์ เกียรติสารพิภพ

นิติกรเชี่ยวชาญ

นายภูมิพิชญ์ ยาสีหิ

วิทยากรชำนาญการพิเศษ

นางรติมา คชนันท์

วิทยากรชำนาญการพิเศษ

นางสาวพิมพ์ธัญญา ษ์องเสนาะ

วิทยากรปฏิบัติการ

นายวรพงษ์ แพร่ม่วง

วิทยากรปฏิบัติการ

นางสาวอุไร ธรรมเพชร

เจ้าพนักงานธุรการอาวุโส

นางสาวสุพรรณิศา พรหมบุตร

เจ้าพนักงานธุรการชำนาญงาน

พฤศจิกายน 2563

บทสรุปสำหรับผู้แทนราษฎร

ความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้รูปแบบการประกอบธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่ไม่มีพรมแดน การเคลื่อนย้ายการลงทุนสามารถทำได้ง่าย ก่อให้เกิดการโยกย้ายกำไรในการดำเนินธุรกิจไปในประเทศที่มีความสนใจด้านภาษีอากร ส่งผลให้การติดตามจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศเป็นไปอย่างลำบากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุนี้ การให้ความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่มีความจำเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างกันที่มีการกำหนดไว้ในความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร หรือความตกลงระหว่างประเทศจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการดำเนินการดังกล่าวสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตามความตกลงหรืออนุสัญญาดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร

การปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ สืบเนื่องจากการที่ประเทศไทยได้ลงนามเข้าร่วมเป็นภาคีความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) เพื่อส่งเสริมความโปร่งใสทางภาษี สร้างความเป็นธรรมในการบริหารจัดการเก็บภาษี และต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีข้ามชาติ ความตกลงพหุภาคีดังกล่าวนับเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้หน่วยจัดเก็บภาษีทั่วโลกบูรณาการความร่วมมือกันตามกรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) และประเทศในกลุ่ม G20 ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการโยกย้ายฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และกรอบความร่วมมือ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ที่กำหนดมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศทุกรูปแบบเพื่อให้หน่วยจัดเก็บภาษีได้ใช้ประโยชน์สูงสุด จากข้อมูลที่ผ่านช่องทางการแลกเปลี่ยนภายใต้ความตกลงพหุภาคีดังกล่าว ซึ่งการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในครั้งนี้สามารถวิเคราะห์ว่าจะมีผลกระทบในทางปฏิบัติ ดังนี้

ผลกระทบในเชิงบวก

1. การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศของประเทศไทยจะก่อให้เกิดความโปร่งใสและเป็นธรรมในการบริหารจัดการเก็บภาษี เนื่องจากรัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ที่โยกย้ายไปในต่างประเทศได้

2. การปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศจะส่งผลดีต่อการส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร อันเป็นการปฏิบัติตามพันธกรณีของประเทศไทยตามความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นการแสดงจุดยืนถึงความโปร่งใสในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีของประเทศ ส่งผลต่อความเชื่อถือของนักลงทุนและนานาชาติ และยังเป็น การแสดงความชัดเจนของการเป็นประเทศที่มีใช้แหล่งหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ

3. การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับคู่สัญญาตามความตกลงระหว่างประเทศ จะส่งผลให้กรมสรรพากรมีข้อมูลในการวิเคราะห์พฤติกรรมและความเสี่ยงทางภาษีของผู้ประกอบการข้ามชาติ สนับสนุนการใช้บังคับกฎหมายของกรมสรรพากรเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบการภายในประเทศ และขยายฐานภาษีที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อประเทศ ส่งผลให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบภาษีมากขึ้น

ผลกระทบในเชิงลบ

1. การกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสั่งนิติบุคคลด้านธุรกิจต่าง ๆ ให้รวบรวมและนำส่งข้อมูลของตนเองหรือของผู้อื่นที่อยู่ในการครอบครองหรือในการควบคุมของตน โดยไม่คำนึงว่าข้อมูลนั้นจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ก็ตาม และให้สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวตามที่ได้รับคำร้องขอจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ ซึ่งจะสร้างภาระให้กับผู้ประกอบการธุรกิจที่จะต้องทำรายงานส่งข้อมูลให้กรมสรรพากร

2. ประเด็นของการรักษาความลับและความปลอดภัยของข้อมูลนั้น เนื่องจากภาคธุรกิจมีการแข่งขันทางการค้าสูง ข้อมูลทางการเงินของบุคคลจึงเป็นข้อมูลที่สำคัญ สามารถใช้เป็นฐานข้อมูลในการหลอกลวง โดยเฉพาะในภาคธุรกิจการเงินหรือธุรกิจประกันชีวิต ดังนั้น ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษี ซึ่งล้วนแต่เป็นข้อมูลทางการเงินส่วนบุคคลที่สำคัญ อาจทำให้ข้อมูลทางการเงินถูกเปิดเผยรั่วไหลได้ และส่งผลกระทบต่อความเสียหายแก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลได้

3. การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้สามารถดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศได้ ทำให้มีความกังวลในเรื่องการปฏิบัติตามกฎหมายในการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศแบบอัตโนมัติสำหรับสถาบันการเงินผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูล โดยเฉพาะสถาบันการเงินขนาดเล็ก เช่น สหกรณ์ ธนาคารชุมชนที่เป็นสถาบันการเงินของประชาชน อาจมีอุปสรรคในเรื่องการส่งข้อมูล เนื่องจากศักยภาพขององค์กรจะมีระบบเทคโนโลยีที่ใช้อยู่ไม่สนับสนุนการรายงานข้อมูล หรือขาดแคลนบุคลากรที่สามารถสื่อสารภาษาอังกฤษได้

เอกสารประกอบการพิจารณา

สารบัญ

	หน้า
บทสรุปสำหรับผู้แทนราษฎร	ก
ส่วนที่ 1	
- หลักการและเหตุผลร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)	1-1
- สรุปสาระสำคัญ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)	1-2
- ตารางเปรียบเทียบประมวลรัษฎากรกับร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)	1-3
ส่วนที่ 2 บทวิเคราะห์	2-1
ส่วนที่ 3 ข้อมูลประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติ	3-1
1. การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรตามแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ	3-1
2. การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศตามรูปแบบของ OECD และ UN	3-4

ส่วนที่ 1

หลักการและเหตุผล

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.

(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

หลักการ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติและเงื่อนไขของความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร หรือความตกลงระหว่างประเทศ (เพิ่มมาตรา 10 ตริ)

เหตุผล

โดยที่ปัจจุบันความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้รูปแบบการประกอบธุรกิจเปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่ไม่มีพรมแดน การเคลื่อนย้ายการลงทุนสามารถทำได้ง่าย ก่อให้เกิดการโยกย้ายกำไรในการดำเนินธุรกิจไปในประเทศที่มีความมุ่งด้านภาษีอากร ส่งผลให้การติดตามจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศเป็นไปอย่างลำบากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุนี้ การให้ความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่มีความจำเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรระหว่างกันที่มีการกำหนดไว้ในความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร หรือความตกลงระหว่างประเทศจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการดำเนินการดังกล่าว สมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการ เพื่อการปฏิบัติตามพันธกรณีตามความตกลงหรืออนุสัญญาดังกล่าว และเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

สรุปสาระสำคัญ
ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.
(คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

1. ชื่อร่างพระราชบัญญัติ

พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.”

(ร่างมาตรา 1)

2. วันใช้บังคับ

พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

(ร่างมาตรา 2)

3. กำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการ

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 10 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 10 ตรี ให้อธิบดีในฐานะผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมายตามความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้อำนาจกับรัฐบาลต่างประเทศ มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง

ในกรณีที่อธิบดีเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ ให้อธิบดีมีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นเดียวกับที่บัญญัติตามวรรคหนึ่งด้วย

ในกรณีที่รัฐบาลไทยได้เข้าผูกพันเป็นคู่สัญญาหรือภาคีตามความตกลงระหว่างประเทศใด ซึ่งมีข้อบัญญัติให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ให้อธิบดีในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง

การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของความตกลงหรืออนุสัญญานั้น” (ร่างมาตรา 3)

4. ผู้รักษาการตามพระราชบัญญัติ

ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ (ร่างมาตรา 4)

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	<p>พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 26 ประกอบกับมาตรา 32 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย</p> <p>เหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามพระราชบัญญัตินี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ อันจะเป็นประโยชน์ต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งการตราพระราชบัญญัตินี้สอดคล้องกับเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในมาตรา 26 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแล้ว</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่..) พ.ศ.”</p>	

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	<p>มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป</p> <p>มาตรา 3 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 10 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร</p> <p>“มาตรา 10 ตริ ให้อธิบดีในฐานะผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมายตามความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง</p> <p>ในกรณีที่อธิบดีเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศ ให้อธิบดีมีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นเดียวกับที่บัญญัติตามวรรคหนึ่งด้วย</p>	<p>กำหนดอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติและเงื่อนไขของความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร หรือความตกลงระหว่างประเทศ</p>

ประมวลรัษฎากร	ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ.	เหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติม
	<p>ในกรณีที่รัฐบาลไทยได้เข้าผูกพันเป็นคู่สัญญาหรือภาคีตามความตกลงระหว่างประเทศใด ซึ่งมีข้อบัญญัติให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ให้อธิบดีในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง</p> <p>การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติและเงื่อนไขของความตกลงหรืออนุสัญญานั้น”</p> <p>ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ</p> <p>.....</p> <p>นายกรัฐมนตรี</p>	

ส่วนที่ 2 บทวิเคราะห์

โดยที่ปัจจุบันความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยีทำให้การประกอบธุรกิจมีความเสรีมากยิ่งขึ้น การเคลื่อนย้ายการลงทุนส่งผลต่อการโยกย้ายผลกำไรในการดำเนินธุรกิจไปยังประเทศที่ให้สิทธิประโยชน์ทางการค้าและภาษีอากรที่ดีกว่า ทำให้การติดตามจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละประเทศเป็นไปได้ด้วยความยากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุนี้การให้ความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร จึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง และเป็นไปตามกรอบความร่วมมือระหว่างประเทศที่ประเทศไทยเป็นสมาชิก โดยประเทศไทยได้ลงนามเข้าร่วมเป็นภาคีความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) กับกว่า 130 ประเทศ เพื่อส่งเสริมความโปร่งใสทางภาษี สร้างความเป็นธรรมในการบริหารการจัดเก็บภาษี และต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีข้ามชาติ ความตกลงพหุภาคีดังกล่าวนับเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยให้หน่วยจัดเก็บภาษีทั่วโลกบูรณาการความร่วมมือกัน ตามกรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) และประเทศในกลุ่ม G20 เรื่อง Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework on BEPS) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการโยกย้ายฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ และกรอบความร่วมมือ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ที่กำหนดมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศทุกรูปแบบเพื่อให้หน่วยจัดเก็บภาษีได้ใช้ประโยชน์สูงสุด จากข้อมูลที่ผ่านมาช่องทางการแลกเปลี่ยนภายใต้ความตกลงพหุภาคีดังกล่าว ทั้งนี้ การเข้าร่วมภาคีความตกลงพหุภาคีดังกล่าวของประเทศไทยเป็นการขยายเครือข่ายคู่สัญญาในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีจากเดิม 60 คู่สัญญา ภายใต้ความตกลงแบบทวิภาคีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Tax Agreement: DTA) เป็นกว่า 130 ประเทศภายใต้ความตกลงพหุภาคีดังกล่าว และแสดงถึงความมุ่งมั่นของประเทศไทยในการร่วมมือกับนานาประเทศ¹

นอกจากนี้ ประเทศไทยยังได้เข้าเป็นสมาชิก Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes ซึ่งเป็นการส่งเสริมบทบาทของประเทศไทยในกรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) และเป็นการยืนยันเจตนารมณ์ของประเทศไทยที่พร้อมจะร่วมมือกับองค์การ OECD ในการป้องกันการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษี และจะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่น ๆ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใสในการบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศ ดังนั้น จึงมีการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากร

¹ สำนักเลขาธิการนายกรัฐมนตรี. (ม.ป.ป.). สรรพากรขยายเครือข่ายแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างประเทศ เพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีข้ามชาติ. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2563 จาก https://www.thaigov.go.th/news/contents/ministry_details/32473

มีความสอดคล้องกับนโยบายดังกล่าว ซึ่งการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ตามหลักการและสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติที่จะตราขึ้นนั้น สามารถวิเคราะห์ว่าจะมีผลกระทบในทางปฏิบัติ ดังนี้

ผลกระทบในเชิงบวก

1. การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศจะก่อให้เกิดความโปร่งใสและเป็นธรรมในการบริหารจัดการเก็บภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่มีความเป็นธรรมและโปร่งใสจะช่วยส่งเสริมให้เกิดความเต็มใจในการเสียภาษีเงินได้มากขึ้น และรัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ที่โยกย้ายไปในต่างประเทศ ซึ่งภาษีเงินได้เป็นรายได้หลักของรัฐบาลที่จะต้องนำไปใช้พัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

2. เป็นการปฏิบัติตามความตกลงระหว่างประเทศนั้นส่งผลดีต่อการส่งเสริมความสัมพันธ์และความร่วมมือระหว่างประเทศในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร อันเป็นการปฏิบัติตามพันธกรณีของประเทศไทยตามความตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นการแสดงจุดยืนถึงความโปร่งใสในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีของประเทศ ส่งผลต่อความเชื่อถือของนักลงทุนและนานาชาติ และยังเป็น การแสดงความชัดเจนของการเป็นประเทศที่มีใช้แหล่งหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ

3. การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายฉบับนี้เพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับคู่สัญญาตามความตกลงระหว่างประเทศ เช่น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร (Double Taxation Agreement: DTA) หรือความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) เป็นต้น จะส่งผลให้กรมสรรพากร มีข้อมูลในการวิเคราะห์พฤติกรรมและความเสี่ยงทางภาษีของผู้ประกอบการข้ามชาติ สนับสนุนการใช้บังคับกฎหมายของกรมสรรพากรเพื่อส่งเสริมความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มความสามารถ ในการแข่งขันของผู้ประกอบการภายในประเทศ และขยายฐานภาษีที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อประเทศ ส่งผลให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบภาษีมากขึ้น นอกจากนี้ จะเป็นการรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบอัตโนมัติของประเทศไทยอีกด้วย

ผลกระทบในเชิงลบ

1. การแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการที่จะมีการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมีอำนาจสั่งนิติบุคคลด้านธุรกิจต่าง ๆ ให้รวบรวมและนำส่งข้อมูลของตนเองหรือของผู้อื่นที่อยู่ในการครอบครองหรือในการควบคุมของตน ตามที่ได้รับคำร้องขอจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจโดยไม่คำนึงว่าข้อมูลนั้นจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ก็ตาม และให้สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลดังกล่าวตามที่ได้รับคำร้องขอจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ ซึ่งจะสร้างภาระให้กับผู้ประกอบการธุรกิจที่จะต้องทำรายงานส่งข้อมูลให้กรมสรรพากร

2. ประเด็นของการรักษาความลับและความปลอดภัยของข้อมูล เนื่องจากภาคธุรกิจมีการแข่งขันทางการค้าสูง ข้อมูลทางการเงินของบุคคลจึงเป็นข้อมูลที่สำคัญ สามารถใช้เป็นฐานข้อมูลในการหาลูกค้า โดยเฉพาะในภาคธุรกิจการเงินหรือธุรกิจประกันชีวิต ดังนั้น ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีซึ่งล้วนแต่

เป็นข้อมูลทางการเงินส่วนบุคคลที่สำคัญอาจทำให้ข้อมูลทางการเงินถูกเปิดเผยรั่วไหลได้ และส่งผลกระทบต่อความเสียหายแก่บุคคลผู้เป็นเจ้าของข้อมูลได้

3. การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้สามารถดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศตามเงื่อนไขของความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: MAC) ทำให้มีความกังวลในเรื่องการปฏิบัติตามกฎหมายในการแลกเปลี่ยนข้อมูลสารสนเทศแบบอัตโนมัติสำหรับสถาบันการเงินผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูล โดยเฉพาะสถาบันการเงินขนาดเล็ก เช่น สหกรณ์ ธนาคารชุมชนที่เป็นสถาบันการเงินของประชาชน อาจมีอุปสรรคในเรื่องการส่งข้อมูล เนื่องจากศักยภาพขององค์กรจะมีระบบเทคโนโลยีที่ใช้อยู่ไม่สนับสนุนการรายงานข้อมูล หรือขาดแคลนบุคลากรที่สามารถสื่อสารภาษาอังกฤษได้

ส่วนที่ 3

ข้อมูลประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ¹

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 และแรงงานจึงเป็นกลไกที่สำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจนับแต่นั้นเป็นต้นมา

ในส่วนของภาษีอากรระหว่างประเทศก็เช่นกัน ท่ามกลางบรรยากาศการค้าและลงทุนในรูปแบบข้ามชาติ ส่งผลให้ผู้ดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศเริ่มให้ความสำคัญกับการจัดการเสียภาษีที่ซ้ำซ้อนเพื่อลดภาระและต้นทุนในการประกอบการ การเคลื่อนไหวดังกล่าวของภาคเอกชนเป็นจุดเริ่มต้นที่ผลักดันให้รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ เริ่มให้ความสำคัญในการทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีอากร (Bilateral Tax Conventions หรือความตกลงทวิภาคีว่าด้วยเรื่องภาษีอากร) เพิ่มมากขึ้น ดังนั้น ความตกลงเกี่ยวกับภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อจัดการระภาษีที่ซ้ำซ้อนจึงได้เริ่มมีการจัดทำขึ้นในช่วงทศวรรษที่ 1960 เป็นต้นมา

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ถือเป็นองค์การระหว่างประเทศองค์กรแรกที่เข้ามามีบทบาทในการจัดการในเรื่องดังกล่าว โดยได้มีการตั้งคณะกรรมการที่ชื่อว่า Fiscal Committee of the OECD ทำหน้าที่ในการวางรูปแบบและจัดทำแนวความตกลงในประเด็นเรื่องภาษีอากร โดยไม่อาจปฏิเสธได้ว่า OECD มักขับเคลื่อนและมุ่งเน้นที่ผลประโยชน์ของประเทศพัฒนาแล้วหรือประเทศอุตสาหกรรม (Industrialized Countries) ในเวลานั้นเป็นหลัก ดังนั้น ข้อตกลงภาษี หรือ Double Taxation Agreement (DTA) ตามแบบร่างของ OECD (DTA ของ OECD) มักให้สิทธิประโยชน์ในการเก็บภาษีแก่กลุ่มประเทศอุตสาหกรรมมากกว่าประเทศกำลังพัฒนา

ดังนั้น จากความตกลงดังกล่าวที่ไม่ลงรอยกันระหว่างกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาและกลุ่มประเทศอุตสาหกรรม จึงทำให้คณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ (Economic and Social Council of United Nation) ซึ่งประกอบไปด้วยผู้แทนจากทั้งกลุ่มประเทศอุตสาหกรรมและกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาจัดตั้งคณะทำงานชั่วคราวอันประกอบไปด้วยตัวแทนจากรัฐบาลประเทศต่าง ๆ และเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเพื่อหาข้อยุติในการจัดทำข้อตกลงภาษีอากรระหว่างประเทศ จนต่อมาผลจากจุดเริ่มต้นดังกล่าว ก่อให้เกิด DTA ตามแบบร่างของ UN (DTA ของ UN) ที่มุ่งให้ความคุ้มครองผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศกำลังพัฒนา

อย่างไรก็ดี แม้ว่า DTA ของ OECD และ UN จะมีความแตกต่างกันในแง่ของเนื้อหาและถ้อยคำในบางมาตรา แต่ DTA ทั้งสองแบบได้ให้การยอมรับในหลักการของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่าง

¹ ปรนาคินทร์ กตัญญูตานนท์, วรปราณี สิทธิสรวง, ปิยนาด พงศ์โชติวัฒน์, สุมาพร มานะสันต์ และกมลณิชา สวัสดิ์พานิชย์. (2559). โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ. จาก <http://www.fpo.go.th/eresearch/getattachment/8ae1ebf7-4b75-4555-b327-d1dcefb1d3c7/9115.aspx>

ประเทศคู่สัญญา และหากในกรณีที่ประเทศคู่สัญญาไม่ได้มีการตกลงทำ DTA ระหว่างกัน อาจส่งผลให้ไม่สามารถแลกเปลี่ยนหรือขอข้อมูลตามช่องทางของ DTA ได้ ประกอบกับในปี ค.ศ. 2002 ปัญหาเรื่องการเลี่ยงภาษี โดยอาศัยประเทศที่มีต้นทุนทางภาษีต่ำ ได้ทวีความรุนแรงมากขึ้น OECD โดยที่ประชุม Global Forum on Transparency and Exchange of Information on Tax Purposes จึงได้เริ่มมีการจัดทำรูปแบบความตกลงระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศเป็นครั้งแรกหรือที่เรียกว่า The Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (TIEAs Model) เพื่อเพิ่มช่องทางให้ประเทศต่าง ๆ สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลและขอข้อมูลทางภาษีระหว่างกันได้ โดย TIEAs Model ถือเป็นเครื่องมือทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศฉบับแรกที่ริเริ่มการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเพื่อติดตามและตรวจสอบความโปร่งใสในการชำระภาษีอากรของธุรกรรมระหว่างประเทศ

ตามหลักการในการจัดทำ TIEAs ที่ได้มีการวางแนวทางสำหรับประเทศที่ไม่มี DTA ระหว่างกันนั้น ยังได้เป็นรากฐานสำคัญในการแลกเปลี่ยนข้อมูลในอนุสัญญาภาษีซ้อนแห่ง DTA ทั้งของ OECD และ UN ในปี ค.ศ. 2005 โดย OECD มีการปรับปรุงข้อบท 26 ของอนุสัญญาดังกล่าว เพื่อนำหลักการของข้อบท 26 มาจัดทำคู่มือเพื่อเป็นแนวทางสำหรับเจ้าหน้าที่ภาษีที่เกี่ยวข้องในการดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่สอดคล้องกันหรือ 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. 2008

อย่างไรก็ดี การปรับปรุงข้อบท 26 แห่ง DTA ของทั้ง OECD และ UN นั้น มีเหตุผลทางการเมืองบางประการสอดแทรกอยู่ โดยในเนื้อหาเดิมของทั้งสองความตกลงนั้น ประเทศสัญญาย่อมมีหน้าที่ส่งข้อมูลทางภาษีอากรตามการร้องขอของประเทศคู่สัญญาอยู่แล้ว หากแต่ข้อมูลที่ประเทศต่าง ๆ ต้องการใช้เพื่อตรวจสอบเงินได้ของบุคคลของประเทศตนนั้น คือ ข้อมูลเงินได้ที่เก็บรักษาไว้ยังสถาบันการเงินในต่างประเทศ ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ที่มีรักษาข้อมูลธนาคารของลูกค้าเป็นความลับ เช่น สวิตเซอร์แลนด์และออสเตรีย เป็นต้น มักมีการบัญญัติกฎหมายควบคุมการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคาร กำหนดให้การเปิดเผยข้อมูลธนาคารนั้นไม่สามารถทำได้ โดยได้บัญญัติไว้ในข้อกำหนดภายในของประเทศหรือที่รู้จักกันในนามกฎหมายห้ามเปิดเผยข้อมูลธนาคาร (Bank Secrecy Law) ดังนั้น การปรับปรุงข้อบท 26 ดังกล่าว จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาสามารถเปิดเผยและนำส่งข้อมูลธนาคารได้

นอกจากนี้ หากพิจารณาถ้อยคำของข้อบท 26 แล้ว พบว่าให้หมายความรวมถึงข้อมูลส่วนบุคคลอื่นใดที่เกี่ยวกับความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่ถือครองโดยผู้ดูแลผลประโยชน์และกองทรัสต์ นอกจากนี้ในกรณีที่ประเทศใดไม่มี DTA หรือกฎหมายภายในไม่เปิดช่องในการทำ DTA ประเทศดังกล่าวอาจเข้าทำความตกลง TIEAs กับประเทศสัญญาเพื่อขอให้มีการจัดส่งข้อมูลทางภาษีตามที่ได้กล่าวมาในข้างต้นได้

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) และเป็นหลักการพื้นฐานในการร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ

ความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีของสหภาพยุโรป เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและการแก้ไขข้อพิพาททางภาษี เป็นต้น

เนื้อหาของข้อตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้น โดยทั่วไปมักมีหลักการที่สำคัญ ได้แก่

- หลักการการขอข้อมูลเมื่อมีการร้องขอ โดยกฎหมายภายในของประเทศคู่สัญญาจะต้องยินยอมให้มีการส่งข้อมูลเช่นนั้นได้โดยไม่ขัดต่อข้อกำหนดของประเทศคู่สัญญา

- หลักการที่ประเทศสัญญาสามารถเข้าถึงข้อมูลส่วนบุคคลบางประเภท เช่น ข้อมูลธนาคารหรือข้อมูลการแสดงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินบางประเภท ตามที่ข้อสัญญาระหว่างประเทศได้ระบุไว้

- หลักการในการปฏิเสธการส่งข้อมูลบางประเภทที่อาจขัดต่อศีลธรรมอันดีหรือความสงบเรียบร้อยภายในของประเทศคู่สัญญา

- การรักษาข้อมูลเป็นความลับและการเคารพสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างเคร่งครัด

โดยหลักการทั้งหลายนี้ถือเป็นแบบอย่างสากลในการเข้าทำความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในปัจจุบัน

ในส่วนของรูปแบบการจัดทำความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้นสามารถจัดทำได้ทั้งในรูปแบบทวิภาคีและพหุภาคี โดยความตกลงต้นแบบต่าง ๆ ไม่มีสถานะผูกพันประเทศคู่สัญญา (Non-Binding Instrument) กล่าวคือ จะเป็นเพียงแนวทางในการที่ประเทศสัญญานำไปใช้ในการเจรจาความตกลงระหว่างกันเท่านั้น อย่างไรก็ตามในปัจจุบันแม้จะมีการยอมรับในหลักการของการทำความตกลงพหุภาคีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี แต่ในทางปฏิบัติยังไม่เคยมีการนำความตกลงแบบพหุภาคีไปใช้จริง (ยกเว้นความตกลงระหว่างประเทศนอร์ดิกซึ่งมีเนื้อหาแตกต่างจากหลักการของ TIEAs) ซึ่งหากศึกษาจากหลักการทำความตกลงพหุภาคีที่กำหนดไว้ในกรอบความตกลงของสหภาพยุโรปและ OECD (COE/OECD convention) แล้วพบว่ามีกำหนดเงื่อนไขต่าง ๆ ไว้มากและกว้างกว่าถ้อยคำที่ปรากฏใน TIEAs ดังนั้น การตกลงระหว่างคู่สัญญาหลายฝ่ายจึงมีไม่เรื่องง่าย

ในปัจจุบันตัวอย่างความตกลงการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ อาจสรุปเป็นแนวทางและสาระสำคัญของความตกลงในรูปแบบต่าง 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 เป็นต้น

3) ความตกลงระหว่างสหรัฐฯ และแคนาดาเพื่อความร่วมมือด้านภาษี โดยตามมาตรา 6049 แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐฯกำหนดให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติในเงินได้ประเภทดอกเบี้ยธนาคารระหว่างประเทศทั้งสอง โดยสถาบันการเงินสหรัฐฯ มีหน้าที่รายงานข้อมูลเงินได้ประเภทดอกเบี้ยของบัญชีบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดาแต่มีการเปิดบัญชีและมีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐฯ

4) ประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์ ได้ตกลงให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกัน โดยในระยะเริ่มต้นได้มีการทำความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามการร้องขอ จนกระทั่งได้มีการพัฒนาเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลในรูปแบบอัตโนมัติ

2. การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศตามรูปแบบของ OECD และ UN มีดังต่อไปนี้

1) รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ OECD

การจัดทำความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรตามแนวทางขององค์การระหว่างประเทศ (Tax Information Exchange Agreements หรือ TIEAs)

การจัดทำความตกลง TIEAs นั้น มีจุดประสงค์เพื่อส่งเสริมความร่วมมือระหว่างประเทศเกี่ยวกับภาษี โดยผ่านการแลกเปลี่ยนข้อมูล เนื่องจากในปี ค.ศ. 1998 OECD ได้มีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับภัยคุกคามที่เกิดจากการแข่งขันทางภาษีอากรที่เกิดจากการขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น OECD จึงได้พัฒนาเครื่องมือทางกฎหมายเพื่อสร้างประสิทธิภาพในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ซึ่งความตกลง TIEAs เป็นการกำหนดมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูล

ความตกลง TIEAs นี้ เป็นทั้งเครื่องมือสำหรับการจัดทำสัญญาพหุภาคี และต้นแบบสำหรับการจัดทำสัญญาแบบทวิภาคี การเป็นเครื่องมือสำหรับจัดทำสัญญาพหุภาคีนั้น ไม่ได้ทำให้ความตกลง TIEAs เป็นความตกลงแบบพหุภาคี แต่เป็นการรวมกันของสัญญาทวิภาคีหลายฉบับเข้าด้วยกันโดยคู่สัญญาของความตกลง TIEAs แบบพหุภาคีจะผูกพันกับคู่สัญญาอีกฝ่ายโดยการระบุเฉพาะเจาะจงประเทศสัญญาที่ตนต้องการให้มีผลผูกพันตามความตกลง 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

เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาต้องร่วมมือกันเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เห็นได้ว่าเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการและการบังคับใช้กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรตามที่ได้ระบุไว้ในความตกลง โดยข้อมูลเช่นนี้จะรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับการพิจารณากำหนดภาษี การประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี

การได้คืนภาษี การบังคับใช้ข้อเรียกร้องทางภาษี (Enforcement of Tax Claim) และการตรวจสอบภาษี หรือการดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษี สำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้นจะเป็นไปตามที่ได้กำหนดในความตกลงและ คู่สัญญาต้องรักษาข้อมูลไว้เป็นความลับ ส่วนสิทธิและการได้รับคุ้มครองของบุคคลตามกฎหมายของประเทศ คู่สัญญาจะต้องไม่ทำให้เป็นอุปสรรคหรือทำให้เกิดความล่าช้าในการแลกเปลี่ยนข้อมูล

ความตกลง TIEAs กำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยใช้มาตรฐานในการพิจารณาแลกเปลี่ยนข้อมูล ที่เห็นว่าเกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการและการบังคับใช้กฎหมาย (Foreseeable Relevance) เพื่อให้แน่ใจได้ว่า ข้อมูลที่มีการร้องขอนั้นจะไม่ถูกปฏิเสธหากการระบุเอกสารที่ชัดเจนของคู่สัญญาในกรณีที่มีการสอบสวนอยู่นั้น จะทำได้ภายหลังจากได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ แล้ว

สำหรับเรื่องสิทธิและการได้รับความคุ้มครองของบุคคลตามกฎหมายของประเทศสัญญานั้น กฎหมายต่าง ๆ ของประเทศสัญญายังคงมีผลบังคับใช้เพื่อคุ้มครองสิทธิของบุคคลได้ ทั้งในเรื่องของการที่ต้องแจ้งเจ้าของข้อมูล และสิทธิในการคัดค้านการเปิดเผยข้อมูลหลังจากได้รับแจ้งเพียงแต่ประเทศคู่สัญญาจะต้องไม่ดำเนินการเพื่อ ชัดขวางหรือทำให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลล่าช้า เช่น กรณีประเทศคู่สัญญามีกฎหมายภายในกำหนดให้การเปิดเผยข้อมูลของบุคคลต้องมีการแจ้งเจ้าของข้อมูลล่วงหน้า ประเทศคู่สัญญาดังกล่าว ก็มีหน้าที่ในการบังคับ ใช้กฎหมายดังกล่าวไม่ให้เกิดการขัดขวางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามความตกลง TIEAs โดยอาจกำหนดเป็น ข้อยกเว้นในกฎหมายสำหรับการแจ้งให้เจ้าของข้อมูลทราบ ในบางกรณีที่มีความเร่งด่วนและคู่สัญญาอาจมี การตกลงกันในรายละเอียดดังกล่าวให้ชัดเจนตั้งแต่ขั้นตอนการเจรจาเพื่อให้คู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูล ระหว่างกันได้ควบคู่ไปกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในประเทศของตน

(2) ขอบเขตของข้อตกลง

คู่สัญญาที่ได้รับการร้องขอข้อมูลไม่มีหน้าที่จัดเตรียมข้อมูลที่ไม่ได้มีอยู่ในความดูแล ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือไม่ได้อยู่ในความครอบครองของบุคคลที่อยู่ภายในเขตดินแดนของประเทศ คู่สัญญา โดยการกำหนดหน้าที่ของคู่สัญญาตามข้อตกลงนั้น ไม่ได้พิจารณาจากสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ของบุคคล ที่เกี่ยวข้องข้อมูล กล่าวคือหากเป็นข้อมูลของบุคคลสัญชาติอื่นแต่ข้อมูลนั้นอยู่ในความครอบครอง ของหน่วยงานของประเทศคู่สัญญา ประเทศคู่สัญญาก็มีหน้าที่ต้องแลกเปลี่ยนข้อมูลให้กับคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งด้วย โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับสัญชาติหรือถิ่นที่อยู่ของบุคคลเจ้าของข้อมูล

(3) ประเภทของภาษีอากรที่ครอบคลุมตามข้อตกลง

ความตกลง TIEAs นั้นมีการกำหนดเรื่องภาษีอากรที่อยู่ในขอบเขตของการแลกเปลี่ยนข้อมูลไว้ 2 รูปแบบ คือ รูปแบบความตกลงแบบพหุภาคี และรูปแบบความตกลงแบบทวิภาคี ดังนี้

(3.1) รูปแบบความตกลงแบบพหุภาคี

การจัดทำความตกลงแบบพหุภาคีนั้นจะมีการกำหนดครอบคลุมภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้หรือกำไร ภาษีเงินทุน ภาษีจากความมั่งคั่ง ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกและภาษีการให้ นอกจากนี้ ยังครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อมและภาษีต่าง ๆ ที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ สัญญาจะมีความผูกพันตามความตกลงเฉพาะภาษีประเภทที่ตนแสดงเจตนาจะใช้บังคับในเอกสารการให้สัตยาบันเท่านั้น

(3.2) รูปแบบความตกลงแบบทวิภาคี

การจัดทำความตกลงแบบทวิภาคีนั้น สัญญาแต่ละฝ่ายจะเป็นผู้กำหนดในการเจรจาว่าจะให้ความตกลงดังกล่าวครอบคลุมภาษีใดบ้าง โดยอาจกำหนดให้ครอบคลุมภาษีเงินได้หรือกำไรภาษีเงินทุน ภาษีจากความมั่งคั่ง ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกและภาษีการให้ทั้งหมด หรืออาจกำหนดเพียงภาษีบางรายการ หรืออาจกำหนดเฉพาะภาษีทางอ้อม เช่น ประเทศ A ระบุในความตกลงส่วนของตนว่าให้ครอบคลุมถึงภาษีเงินได้หรือกำไร และภาษีทรัพย์สิน ส่วนประเทศ B ระบุในความตกลงส่วนของตนว่าให้ครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อมก็สามารถกระทำได้ แต่ประเทศ A ย่อมผูกพันในการจัดส่งข้อมูลทางภาษีทางอ้อมให้แก่ประเทศ B ตามความตกลง และประเทศ B ก็คงผูกพันในการจัดส่งข้อมูลทางภาษีเงินได้หรือกำไร และภาษีทรัพย์สินให้แก่ประเทศ A

(4) การแลกเปลี่ยนข้อมูลเมื่อมีการร้องขอ

การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามความตกลง TIEAs นั้น เป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามการร้องขอของประเทศคู่สัญญา โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญามีหน้าที่ในการจัดเตรียมข้อมูลเมื่อคู่สัญญาอีกฝ่ายร้องขอ ข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกันภายใต้ข้อตกลงนั้นครอบคลุมทั้งข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องทางแพ่งและทางอาญา กรณีเป็นข้อมูลเกี่ยวกับคดีอาญา ประเทศที่ได้รับการร้องขอต้องแลกเปลี่ยนให้แก่คู่สัญญาโดยไม่ต้องพิจารณาว่าการตรวจสอบหรือการสอบสวนของประเทศคู่สัญญานั้นหากเกิดขึ้นในประเทศของตนแล้วจะเป็นความผิดตามกฎหมายของประเทศของตนหรือไม่

ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญามีหน้าที่ต้องดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลตามคำขอ ไม่ใช่แค่เพียงจัดส่งข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเท่านั้นโดยเมื่อมีการร้องขอข้อมูล ผู้รับการร้องขอมิหน้าที่พิจารณาว่าข้อมูลที่ตนมีนั้นเพียงพอตามที่มีการร้องขอหรือไม่ ในกรณีที่ข้อมูลในความครอบครองของตนไม่เพียงพอหรือไม่สอดคล้องกับข้อมูลตามที่มีการร้องขอมานั้น ประเทศที่ได้รับการร้องขอต้องดำเนินการมาตรการต่าง ๆ ในการรวบรวมข้อมูล (Information Gathering Measures) เพื่อให้ได้ข้อมูลตามที่ขอนั้น สำหรับมาตรการต่าง ๆ ในการรวบรวมข้อมูล ได้แก่ การบันทึกข้อมูล การตรวจสอบ การเข้าถึงข้อมูล และการทำสำเนาข้อมูล การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งประเทศคู่สัญญาแต่ละประเทศจะกำหนดให้อำนาจดำเนินการตามกฎหมายภายในของประเทศตน การแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น ประเทศคู่สัญญาอาจตกลงกันเรื่องรูปแบบเฉพาะของข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกันได้ เช่น ภาษาหรือคำแปล ในเอกสาร การรับรองเอกสาร เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายของประเทศที่ร้องขอข้อมูล และประเทศที่จัดส่งข้อมูล

นอกจากนี้ ความตกลง TIEAs ยังกำหนดให้ประเทศคู่สัญญาต้องให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการรวบรวมข้อมูลที่อยู่ในความรับผิดชอบของธนาคาร สถาบันการเงินอื่น ๆ และบุคคลที่ทำหน้าที่เป็นตัวแทนหรือผู้รับมอบอำนาจหรือผู้ได้รับมอบหมายให้ดูแลจัดการทรัพย์สินซึ่งเป็นการกำหนดหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูล 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 การเข้าถึงข้อมูลดังกล่าว รวมถึงการที่ไม่มีขั้นตอนที่ยุงยากหรือใช้ระยะเวลาในการจัดส่งข้อมูลดังกล่าว

นอกจากการเข้าถึงข้อมูลของธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ๆ แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจต้องมีอำนาจในการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผู้เป็นเจ้าของบริษัทและห้างหุ้นส่วน ในกรณีของกองทรัสต์ต้องสามารถรวบรวมข้อมูลของทั้งผู้ให้ทรัพย์สิน ผู้จัดการดูแลทรัพย์สินและผู้รับผลประโยชน์ และกรณีของมูลนิธิต้องมีข้อมูลของผู้ก่อตั้งและผู้ที่เกี่ยวข้อง

สำหรับการร้องขอข้อมูลนั้น คู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอข้อมูลต้องระบุข้อมูลในการร้องขอต่อคู่สัญญาอีกฝ่าย เพื่อจะพิสูจน์ความเกี่ยวข้องของข้อมูลที่จะร้องขอกับการบริหารจัดการทางภาษี หรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศที่ร้องขอข้อมูล ดังนี้

(4.1) ระบุตัวบุคคลของผู้ที่ถูกตรวจสอบหรือถูกสอบสวน
 (4.2) รายละเอียดของข้อมูลที่ต้องการ
 (4.3) วัตถุประสงค์ในการร้องขอ
 (4.4) เหตุผลหรือความเกี่ยวข้องที่ทำให้เชื่อว่าข้อมูลดังกล่าวอยู่ในความครอบครองของผู้ที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา

(4.5) รายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับชื่อและที่อยู่ของผู้ที่มีข้อมูลดังกล่าว

(4.6) ข้อความเพื่ออธิบายว่าข้อมูลที่ขออนั้นสอดคล้องกับกฎหมายและการบริหารจัดการของคู่สัญญาที่ร้องขอ โดยหากข้อมูลดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสามารถได้รับข้อมูลตามกฎหมายภายในของประเทศตนหรือตามการบริหารจัดการตามปกติ และการร้องขอดังกล่าวเป็นไปตามความตกลง TIEAs นี้

(4.7) ข้อความเพื่อบรรยายว่าคู่สัญญาผู้ร้องขอได้ใช้ความพยายามในการรวบรวมข้อมูลภายในประเทศตนแล้ว

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

(5) การตรวจสอบภาษีภายนอกประเทศ

คู่สัญญาจะยอมให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาเข้ามาในประเทศเพื่อสัมภาษณ์บุคคล และตรวจสอบข้อมูลที่ได้มีการบันทึกไว้ภายใต้ความยินยอมของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับ

ข้อมูลนั้น โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศที่รับคำขอต้องแจ้งเวลาและสถานที่ที่จะให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพบกับบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ขอข้อมูลต้องไม่นำข้อมูลที่ได้รับการดำเนินการดังกล่าวไปเปิดเผย

การยอมให้เจ้าหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาเข้ามาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลได้นั้นเป็นประโยชน์แก่สัญญาทั้งสองฝ่าย โดยเฉพาะประเทศเล็ก ๆ ที่ไม่มีเจ้าหน้าที่เพียงพอในการรวบรวมข้อมูลตามคำร้องขอ การยอมให้เจ้าหน้าที่ของประเทศคู่สัญญาเข้ามาดำเนินการตรวจสอบข้อมูลภายใต้การควบคุมดูแลของประเทศผู้รับการร้องขอนั้น ทำให้ประเทศผู้รับการร้องขอไม่ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบข้อมูล

ในกรณีที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งร้องขอเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาอีกฝ่ายอาจอนุญาตให้ตัวแทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของสัญญาที่ร้องขอนำเสนอข้อมูลในระหว่างการตรวจสอบภาษีของประเทศที่อนุญาตก็ได้ ซึ่งกรณีนี้เป็นอำนาจเด็ดขาดของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศผู้รับคำร้องขอ โดยจะอนุญาตหรือไม่ก็ได้ หากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศผู้รับคำขออนุญาตให้ดำเนินการได้ตามคำร้องขอ ก็จะต้องแจ้งเวลาและสถานที่ในการดำเนินการตรวจสอบภาษีให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาที่ร้องขอทราบ ทั้งนี้ การพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับกรณีที่มีการตรวจสอบภาษีนั้น จะต้องดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ที่มิหน้าที่ควบคุมการตรวจสอบภาษีดังกล่าวของประเทศผู้รับการร้องขอ

(6) การปฏิเสธการร้องขอของคู่สัญญา

เมื่อมีการร้องขอข้อมูลตามความตกลง TIEAs คู่สัญญาสามารถปฏิเสธหรือไม่ต้องดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามการร้องขอได้ หากเป็นข้อมูล ดังนี้

(6.1) ข้อมูลที่ตามกฎหมายภาษีของประเทศคู่สัญญาฝ่ายที่ขอข้อมูลเองก็ไม่ได้ให้อำนาจในการเรียกหรือรวบรวมข้อมูลดังกล่าว ในกรณีที่มีการตรวจสอบหรือบริหารจัดการภาษีในประเทศตนเอง โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาฝ่ายที่รับคำขอสามารถปฏิเสธการให้ความร่วมมือหรือปฏิเสธไม่แลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอนั้นได้ ทั้งนี้ การกำหนดเกณฑ์การปฏิเสธนี้ไว้ เพื่อป้องกันคู่สัญญาเสี่ยงกฎหมายภายในของประเทศตนและมาใช้ช่องทางตามความตกลงเพื่อรวบรวมข้อมูลจากประเทศอื่นซึ่งมักเป็นการขอข้อมูลจากธนาคารหรือบุคคลที่สามที่ไม่ใช่บุคคลที่กำลังถูกตรวจสอบโดยตรง

(6.2) ข้อมูลที่เป็นการเปิดเผยความลับเกี่ยวกับการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรมและความลับทางการค้า ซึ่งเป็นการป้องกันเกี่ยวกับเรื่องทรัพย์สินทางปัญญา ทั้งนี้ ข้อมูลต่าง ๆ ที่อยู่ในความครอบครองของธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ๆ ไม่ถือเป็นข้อมูลความลับ

(6.3) ข้อมูลการติดต่อสื่อสารที่เป็นความลับระหว่างทนายความและลูกความเกี่ยวกับการให้ความเห็นทางกฎหมาย และการดำเนินการตามกฎหมาย

(6.4) ข้อมูลที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย เช่น ข้อมูลที่อาจเกี่ยวกับความลับของรัฐ

(6.5) ข้อมูลที่ใช้เพื่อดำเนินการ หรือบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศผู้ร้องขอซึ่งจะเป็นการเลือกปฏิบัติกับประชาชนของประเทศผู้รับคำขอ

(7) การรักษาความลับ

ข้อมูลต่าง ๆ ที่คู่สัญญาได้รับตามความตกลง TIEAs นี้ จะต้องถูกเก็บรักษาเป็นความลับและจะสามารถเปิดเผยให้ได้เฉพาะกับบุคคลหรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีหรือบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศคู่สัญญาเท่านั้น บุคคลและหน่วยงานดังกล่าวต้องใช้ข้อมูลเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีหรือบังคับใช้กฎหมายภาษีตามที่ได้ตกลงกันไว้ในความตกลงเท่านั้น

อย่างไรก็ดี ข้อมูลที่ได้รับมานั้นสามารถเปิดเผยให้กับบุคคลหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบในการตรวจสอบหรือจัดเก็บภาษี หรือเพื่อบังคับตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศที่ขอข้อมูล นอกจากนี้ ข้อมูลต่าง ๆ สามารถเปิดเผยในการพิจารณาคดีของศาลได้ ทั้งการเปิดเผยแก่ผู้เสียหายเองหรือพยานที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาคดีก็ได้ แต่สำหรับการเปิดเผยข้อมูลให้กับตัวผู้เสียหายนั้น คู่สัญญาสามารถตกลงกันให้ชัดเจนได้ว่า จะยินยอมให้เปิดเผยข้อมูลแก่ตัวผู้เสียหายหรือไม่ สำหรับการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้แก่หน่วยงานอื่น ๆ หรือแก่ประเทศอื่นต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศคู่สัญญาที่เป็นผู้จัดส่งข้อมูล

(8) ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินการต่าง ๆ ตามความตกลง TIEAs นั้น ให้คู่สัญญาตกลงกัน ซึ่งค่าใช้จ่ายในส่วนนี้มักเป็นค่าใช้จ่ายในการรวบรวมและจัดเตรียมข้อมูลเพื่อส่งให้แก่คู่สัญญาที่ร้องขอ โดยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับประเทศที่มีหน้าที่จัดส่งข้อมูล เช่น ค่าใช้จ่ายในการรวบรวมเอกสารและการทำสำเนาเอกสาร

(9) การอนุวัติการกฎหมาย

คู่สัญญาต้องดำเนินการออกกฎหมายเพื่ออนุวัติการตามความตกลง TIEAs ให้มีผลบังคับใช้ได้ตามกำหนดเวลาที่คู่สัญญาตกลงกันไว้

(10) การยกเลิกความตกลง

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

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

หลังสิ้นสุดสงครามโลกครั้งที่สอง องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป หรือ Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) ได้มีข้อเสนอเกี่ยวกับปัญหาภาวะภาษีซ้อนระหว่างประเทศ แม้ว่ามีความพยายามในการขจัดภาวะภาษีซ้อนเกิดขึ้นแล้วก่อนหน้านี้ ได้แก่ ต้นแบบอนุสัญญาแม็กซิโก ในปี ค.ศ. 1943 และต้นแบบอนุสัญญาลอนดอนในปี ค.ศ. 1946 แต่ก็ยังไม่มีรูปแบบของอนุสัญญาใดที่ได้รับการยอมรับอย่างเป็นทางการเป็นเอกฉันท์ทั้งฉบับ ดังนั้น ความริเริ่มของรัฐสมาชิก OEEC ซึ่งต่อมาได้กลายเป็น OECD จึงถือเป็นความริเริ่มอย่างเป็นทางการของการพัฒนาต้นแบบ DTA หรือ Income Tax Treaties ที่มีอิทธิพลต่อการทำ DTA แบบทวิภาคีมีผลกับทั่วโลกในเวลาต่อมา

แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักของ DTA ของ OECD คือ การจัดการภาษีซ้อนที่เกิดจากการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ แต่ก็ได้มีการบัญญัติข้อหมุ่งแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีเอาไว้ด้วย ซึ่งแนวทางการแก้ปัญหาดังกล่าว OECD ได้มีการศึกษาวิจัยอย่างต่อเนื่องและพบว่าแนวทางที่สำคัญประการหนึ่ง คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร ผลการศึกษาวิจัยของ OECD

OECD มีการศึกษาวิจัยถึงความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปัญหาการเลี่ยงภาษีในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยสามารถสรุปสาระสำคัญตามลำดับถึงการศึกษาค้นคว้าของ OECD ได้ ดังนี้

- ด้วยสภาวะแวดล้อมที่เปลี่ยนไปในด้านการลงทุนระหว่างประเทศซึ่งเป็นสภาวะที่เกิดจากการพัฒนาของยุคโลกาภิวัตน์ ทำให้หลาย ๆ รัฐเลือกที่จะผ่อนคลายหรือยกเลิกกฎเกณฑ์ที่มีความเข้มงวด (Relaxed or Eliminated) ในการกำกับดูแลด้านการลงทุนระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยนเงินตรา ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสนับสนุนให้เกิดการลงทุนจากนักลงทุนต่างชาติอันเป็นส่วนสำคัญในการกระตุ้นการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

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

- สิ่งสำคัญที่สุดของความร่วมมือกันระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี คือการแลกเปลี่ยนข้อมูล (Exchange of Information) ซึ่งสามารถปฏิบัติได้หลากหลายวิธี สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้บัญญัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลนี้ไว้ในข้อบท 26 (Article 26 Exchange of Information)

- การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากร โดยทั่วไปมีวัตถุประสงค์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) เพื่อสืบหาข้อบทในอนุสัญญาที่เหมาะสมที่จะนำข้อบทใดมาปรับใช้กับกรณีหนึ่ง ๆ

(2) เพื่อช่วยเหลือรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่งในการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ

สำหรับกรณี (1) จะเกิดขึ้นเฉพาะกับ DTA แบบทวิภาคี (Bilateral Income Tax Convention) เท่านั้น ส่วนกรณี (2) สามารถเกิดขึ้นได้ทั้งกับ DTA แบบทวิภาคี หรือความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศแบบทวิภาคีหรือพหุภาคี (Bilateral or Multilateral Mutual Assistance or Exchange of Information Agreement)

ตารางเปรียบเทียบ DTA ฉบับต่าง ๆ

DTA	สาระสำคัญ
ฉบับปี ค.ศ. 1977	<ol style="list-style-type: none"> 1. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เป็นสำหรับการปฏิบัติตามอนุสัญญาหรือตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา 2. รัฐคู่สัญญาจะต้องรักษาข้อมูลที่ได้รับเป็นความลับ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยโดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเพื่อกระทำการตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเท่านั้น 3. อย่างไรก็ตาม อนุสัญญานี้ไม่อาจบังคับให้รัฐคู่สัญญาต้องดำเนินมาตรการที่ขัดกับหลักปฏิบัติทางบริหารของรัฐคู่สัญญา และต้องไม่เป็นการเปิดเผยความลับทางพาณิชย์กรรม อุตสาหกรรม ความลับทางวิชาชีพ และการเปิดเผยข้อมูลต้องไม่ขัดต่อประโยชน์สาธารณะ
ฉบับปี ค.ศ. 2000	เพิ่มเติมข้อความจากอนุสัญญาฉบับปี ค.ศ. 1997 ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่า อนุสัญญานี้ครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรทุกประเภท (concerning taxes of every kind and description)
ฉบับปี ค.ศ. 2005	<p>แก้ไขเพิ่มเติมข้อความจากอนุสัญญาฉบับปี ค.ศ. 2000 ในประเด็นดังต่อไปนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. แก้ไขข้อความจาก “ข้อมูลที่เป็นต่อการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายใน” เป็น “ข้อมูลที่อาจคาดหมายได้ว่ามีความเกี่ยวข้อง” เพื่อให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลสามารถใช้บังคับได้กว้างขึ้น 2. เพิ่มเติมข้อความให้ชัดเจนว่า รัฐคู่สัญญาไม่มีสิทธิที่จะไม่จัดหาข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องด้วยเหตุผลว่า การจัดหาข้อมูลนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อรัฐของตน 3. เพิ่มเติมข้อความไม่ให้รัฐคู่สัญญาอ้างกฎต่าง ๆ เกี่ยวกับการรักษาความลับของข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองของสถาบันการเงินมาปฏิเสธคำร้องขอข้อมูลจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง
ฉบับปี ค.ศ. 2012	เพิ่มเติมข้อความเพื่อให้การนำข้อมูลไปใช้ประโยชน์สามารถนำไปใช้ในกรอบที่กว้างขึ้น จากเดิมที่การเปิดเผยข้อมูลจะกระทำได้ก็แต่โดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเพื่อกระทำการตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญา รัฐคู่สัญญาสามารถนำข้อมูลที่ได้รับไปใช้ได้เพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายของทั้งสองรัฐ หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ ที่เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ให้ข้อมูลได้อนุญาตเอาไว้

ที่มา: โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (น. 60-61), โดย ปรนาคินทร์ กัตถุญตานนท์และคณะ, 2559, สืบค้นจาก <http://www.fpo.go.th/eresearch/getattachment/8ae1ebf7-4b75-4555-b327-d1dcefb1d3c7/9115.aspx>

การเปิดเผยข้อมูลธนาคาร

การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีในรูปแบบเปิดเผยข้อมูลธนาคารนั้น เป็นผลมาจากการศึกษาของ คณะกรรมการด้านการคลังของ OECD (OECD Fiscal Committee) ที่พบว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี แบบร้องขออาจไม่ได้ประสิทธิภาพเท่าที่ควร ดังนั้น การเปิดเผยข้อมูลธนาคารในลักษณะการแลกเปลี่ยนข้อมูล ระหว่างรัฐบาลของประเทศสัญญาอย่างต่อเนื่องและอัตโนมัติจะเป็นวิธีที่ทำให้ภาครัฐของประเทศทั้งสองได้ ข้อมูลทางภาษีเงินได้จากผู้เสียภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากหน่วยงานจัดเก็บของประเทศคู่สัญญา สามารถติดตามแหล่งเงินได้ของคนชาติตนที่อยู่ในสถาบันการเงินในต่างประเทศ และติดตามธุรกรรมระหว่าง ประเทศของผู้ประกอบการข้ามชาติได้อย่างต่อเนื่อง

จากแนวคิดดังกล่าวข้างต้น ในปี ค.ศ. 2000 OECD จึงได้จัดทำรายงานข้อมูลธนาคารหรือ The 2000 OECD Bank Information Report ขึ้น ซึ่งรายงานฉบับดังกล่าวได้ทำการศึกษาแนวทางการเข้าถึงข้อมูล ธนาคารเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอากร และได้เน้นความสำคัญของการแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารแบบอัตโนมัติ หรือรูปแบบสมำเสมอของประเทศคู่สัญญา โดยประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลธนาคารที่มีต่อระบบภาษีอากร ตามที่รายงานฉบับดังกล่าวได้ระบุไว้ อาจสรุปได้ดังนี้

(1) หน่วยงานที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีจะได้รับประโยชน์จากการรายงานข้อมูลบัญชีของธนาคารหรือ สถาบันการเงิน กล่าวคือ ในแง่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี การได้รับข้อมูลจากสถาบันการเงินทำให้สามารถ ตรวจสอบเงินได้ของผู้เสียภาษีได้อย่างถูกต้อง และทำให้การจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(2) การรายงานข้อมูลจากสถาบันการเงินไปยังหน่วยงานที่ดำเนินการจัดเก็บภาษีแบบอัตโนมัติ นั้น เป็นการส่งเสริมการเสียภาษีตามหลักความถูกต้องและความสมัครใจ กล่าวคือเมื่อผู้เสียภาษีทราบตัวธนาคาร หรือสถาบันการเงินมีหน้าที่รายงานข้อมูลเกี่ยวกับรายได้ของตนแล้วผู้เสียภาษีย่อมยอมรับไปโดยปริยาย ในการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินของตน และมีหน้าที่ต้องตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นเอกสารในการเสียภาษี เพิ่มมากขึ้น หรืออีกนัยหนึ่งคือ เอกสารประกอบการยื่นเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากรจะมีความถูกต้องมาก ยิ่งขึ้น อันเป็นการลดภาระและต้นทุนในการตรวจสอบของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

(3) การเปิดเผยข้อมูลของธนาคารและการรายงานข้อมูลจากสถาบันการเงินไปยังหน่วยงานที่ ดำเนินการจัดเก็บภาษีแบบอัตโนมัติ นั้น ย่อมเป็นการปรับปรุงและบริหารการจัดการด้านการจัดเก็บภาษีที่ดี ไปในตัว กล่าวคือ หน่วยงานจัดเก็บสามารถเพิ่มแนวทางในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีผ่านระบบและเครือข่าย การเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคาร ทำให้ลดภาระและขั้นตอนในการยื่นเสียภาษีของผู้เสียภาษี

การจัดทำรายงาน A Global Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information ของ OECD นั้น OECD ได้ร่วมมือในการจัดทำกับสหภาพยุโรป โดยได้ยึดหลักการตามแนวทางมาตรฐานของ การส่งข้อมูลตามกฎหมายควบคุมการฟอกเงิน (Anti-Money Laundering Standard) ที่ปรับใช้อยู่เดิม และหลักการในการจัดทำความตกลงระหว่างประเทศที่สหรัฐฯ ใช้ในการเข้าทำความตกลง FATCA ซึ่งต่อมาได้ มีการจัดทำรายงานเกี่ยวกับความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลบัญชีระหว่างประเทศ เนื้อหาได้แบ่งออกเป็น สองส่วนหลัก คือ รูปแบบมาตรฐานในการทำความตกลงของหน่วยงานกลาง (the Model Competent Authority Agreement : CAA) และมาตรฐานในการรายงานข้อมูล (the Common Reporting and Due

Diligence Standard : CRS) ซึ่งจากรายงานดังกล่าวมีใจความสำคัญอันอาจสามารถสรุปหลักการของการเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูลธนาคารได้ ดังนี้

(1) เพื่อเป็นการป้องกันการบิดเบือนข้อมูลเงินได้ของผู้เสียภาษีที่แสดงต่อหน่วยงานจัดเก็บ ข้อมูลที่ควรถูกเปิดเผยและแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศสัญญา คือ ข้อมูลบัญชีที่แสดงถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนประเภทต่าง ๆ อันได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากสัญญาประกันภัย หรือเงินได้อื่นใดที่เกิดจากการลงทุน โดยให้รวมถึงยอดเงินคงเหลือในบัญชี และเงินได้หรือกำไรที่ได้จากการขายสินทรัพย์ทางการเงินประเภทต่าง ๆ

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

(3) ประเภทบัญชีที่ต้องรายงานนั้น ต้องให้หมายรวมถึงบัญชีที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล ซึ่งนิติบุคคลให้หมายความรวมถึงบัญชีที่เปิดโดยกองทรัสต์ด้วย ทั้งนี้ การตรวจสอบบัญชีนั้นจะต้องตรวจสอบให้ถึงผู้ถือบัญชีที่แท้จริง เช่น ในกรณีนิติบุคคล ต้องตรวจสอบให้แน่ชัดว่าหุ้นส่วนแต่ละรายนั้นเป็นใคร และถือครองในสัดส่วนเท่าไร เนื่องจากบุคคลธรรมดาเหล่านั้นคือบุคคลที่มีอำนาจในการควบคุมนิติบุคคลนั้นอย่างแท้จริง และอาจเป็นต้นเหตุในการวางแผนเลี่ยงภาษี

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

แนวทางการรักษาข้อมูลทางภาษี (Confidentiality)

แนวทางการรักษาข้อมูลทางภาษีนั้น เป็นหลักการที่ได้รับการยอมรับทั่วไปและบรรจุไว้ในความตกลงว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรในทุกประเภท อาทิเช่น ภายใต้ข้อบท 8 ของ TIEAs ได้ระบุว่าข้อมูลทางภาษีที่ได้รับนั้น ประเทศคู่สัญญามีหน้าที่เก็บรักษาให้เป็นความลับและจะนำไปใช้ได้เท่าที่ประเทศคู่สัญญาได้ทำความตกลงกันไว้เท่านั้น ทั้งนี้ หากพิจารณาแล้วพบว่าหลักการภายใต้ข้อบท 8 ที่ว่าด้วยเรื่องการเก็บข้อมูลเป็นความลับ (Confidentiality Clause) ได้จำกัดการเปิดเผยข้อมูลให้สามารถกระทำได้ใน 3 กรณี คือ

- 1) เปิดเผยให้บุคคลหรือเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีภายใต้ความตกลง TIEAs
- 2) เปิดเผยในกรณีที่มีการบังคับคดีภาษีอากรหรือการดำเนินคดีใด ๆ ของศาลที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลนั้น

ประกอบการดำเนินคดี

- 3) เปิดเผยในการพิจารณาตัดสินให้มีการอุทธรณ์ในคดีภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง

หากพิจารณาตามหลักการข้างต้นแล้ว สามารถตีความได้ว่าถ้อยคำในข้อบท 8 ให้ประเทศคู่สัญญาสามารถใช้ข้อมูลทางภาษีได้เฉพาะในกรณีที่ข้อมูลนั้นสามารถระบุถึงตัวตนของผู้เสียภาษี โดยข้อมูลนั้นจะต้องเป็นข้อมูลอันเป็นประโยชน์ในการใช้เป็นพยานหรือหลักฐานสำคัญในการดำเนินการใด ๆ ตามกฎหมายเท่านั้น ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า TIEAs ได้บัญญัติในลักษณะเป็นการอนุญาตให้ใช้ในกรณีตามที่ระบุ ไม่ได้เป็นข้อกำหนดให้จำเป็นต้องมีการเปิดเผยข้อมูลในกรณีทั่วไป หรือในกรณีอื่นใดนอกเหนือจากที่ระบุไว้ในความตกลง

ดังนั้น หากเป็นกรณีอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในหลักการทั่วไปของข้อบทแล้ว และประเทศคู่สัญญาเห็นว่ามีความจำเป็นอื่นใดในการใช้ข้อมูลทางภาษีดังกล่าวนั้นประโยชน์สุดท้ายของข้อบท 8 ได้วางแนวทางให้สามารถกระทำได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด กล่าวคือ ประเทศคู่สัญญาที่ต้องการข้อมูลจำเป็นต้องทำเป็นหนังสือเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อขอความยินยอมเป็นรายกรณีโดยยื่นให้หน่วยงานกลางของประเทศคู่สัญญาพิจารณาให้ความยินยอมก่อนนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้

อย่างไรก็ดี มีข้อวิจารณ์ในทางปฏิบัติว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเช่นนี้ ประเทศคู่สัญญาจะรับประกันได้อย่างไรว่าข้อมูลที่ได้แลกเปลี่ยนกันนั้น ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายจะสามารถรักษาเป็นความลับได้จากกรณีดังกล่าว OECD จึงได้แก้ไขโดยการระบุหลักการเกี่ยวกับการคุ้มครองข้อมูล (Data Safeguard Rule) ไว้ในข้อตกลงมาตรฐานในเรื่อง Competent Authority Agreement (CAA Model) โดยใน (CAA Model) ได้กำหนดว่า ในกรณีที่มาตรฐานการรักษาข้อมูลของประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายไม่เป็นไปตามมาตรฐานสากลในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ไม่ว่าจะเป็มาตรฐานที่กำหนดโดยกฎหมายหรือมาตรฐานที่สืบทอดกันทางปฏิบัติ ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายสามารถยกเลิกการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติได้โดยไม่ถือว่าเป็นการผิดสัญญา

2) รูปแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามแนวทางของ United Nations

จากปัญหาความขัดแย้งในเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ และ DTA ของ OECD กล่าวคือ ประเทศกำลังพัฒนามักเป็นประเทศนำเข้าทุน (Capital-Importing Country) ในขณะที่ประเทศพัฒนาแล้วหรือประเทศอุตสาหกรรมเป็นประเทศส่งออกทุน (Capital-Exporting Country) โดยในการเจรจาเพื่อเข้าทำ DTA ในยุคแรก ๆ ประเทศทั้งสองฝ่ายไม่สามารถหาข้อสรุประหว่างกันได้โดยง่าย เนื่องจาก DTA ของ OECD ที่กลุ่มประเทศพัฒนาแล้วผลักดันนั้น กำหนดให้ประเทศส่งออกทุนเป็นผู้มีสิทธิในการเก็บภาษี ดังนั้น ถ้อยคำของ DTA ของ OECD จึงมักกำหนดให้ประเทศถิ่นที่อยู่ (Residence Country) มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้มากกว่าประเทศแหล่งเงินได้ (Source Country) ซึ่งการกำหนดในลักษณะดังกล่าวย่อมส่งผลให้ประเทศนำเข้าทุนซึ่งมักเป็นประเทศกำลังพัฒนาสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศ

จากข้อเท็จจริงข้างต้น จึงมีการประชุมผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรและตัวแทนจากประเทศต่าง ๆ เพื่อหาข้อยุติในการจัดทำร่างต้นแบบ DTA ที่รองรับความเจริญเติบโตที่แตกต่างกันของประเทศกำลังพัฒนาและประเทศที่พัฒนาแล้ว จนกระทั่งในการประชุมในปี ค.ศ. 1979 ร่าง DTA ของ UN ได้รับการยอมรับในที่ประชุม United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ณ กรุงเจนีวา นอกจากนี้ นับตั้งแต่การประชุมในครั้งนั้น คณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติได้ตั้งคณะผู้เชี่ยวชาญเฉพาะกิจเพื่อทำงานด้านความร่วมมือภาษีอากรระหว่างประเทศ (Ad Hoc Group of Expert) มาจากประเทศพัฒนาแล้ว ประเทศกำลังพัฒนาและกลุ่มเศรษฐกิจอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ตาม ในส่วนของความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีนั้น ข้อบท 26 ของ DTA ของ UN ได้กำหนดว่า

“ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลที่อาจมีความจำเป็นในการปฏิบัติตามข้อบังคับของอนุสัญญานี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรประเภทที่กำหนดไว้

ในอนุสัญญานี้และเท่าที่ไม่ขัดต่ออนุสัญญานี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง กรณีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการทุจริตฉ้อฉลหรือการเลี่ยงภาษี...”

ทั้งนี้ หากพิจารณาถ้อยคำในข้อบท 26 ของ DTA ใน UN พบว่า ข้อบทดังกล่าวได้รับอิทธิพลมาจากถ้อยคำของข้อบท 26 ของ DTA ใน OECD ซึ่งในการประชุมของคณะกรรมการ UN ในหลายครั้งที่ผ่านมามีการหยิบยกประเด็นโดยกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาว่า ข้อบทดังกล่าวอาจเป็นช่องทางการใช้อำนาจทางเศรษฐกิจกดดันกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาให้ส่งข้อมูลทางภาษีอากรเพื่อป้องกันการเสียฐานภาษีของประเทศตนเอง หรือนำข้อมูลที่ได้ไปพัฒนาเพื่อตั้งการคัดค้านและการลงทุนกลับไปยังประเทศของตน

นอกจากนี้ ประเด็นที่สำคัญอีกประการของประเทศกำลังพัฒนา คือ การแลกเปลี่ยนข้อมูลสองมาตรฐานหรือแตกต่างกันระหว่างสัญญา DTA ในแต่ละคู่ เนื่องจากข้อบท 26 ได้เขียนโดยกว้างให้มีการให้ข้อมูลข้อภาษีอากรในกรณีที่ประเทศสัญญาอีกฝ่ายเห็นว่าข้อมูลนั้นอาจเป็นประโยชน์ต่อการป้องกันการกระทำใด ๆ ที่อาจเป็นการเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้น การขอข้อมูลจึงอยู่ในรูปแบบการร้องขอ (Upon Request) ซึ่งเป็นการตกลงกันเป็นการภายในระหว่างสัญญา DTA ในแต่ละคู่ จึงย่อมมีความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างคู่สัญญาแต่ละคู่ไม่มากนัก

ในประเด็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจนั้น ทั้ง DTA ของ OECD และ UN ได้วางหลักการในการประสานความร่วมมือเพื่อความตกลงร่วมกันในกรณีต่าง ๆ เช่น ในกรณีที่มีการกระทำใด ๆ อันไม่สอดคล้องกับหลักการหรือยังมิได้ระบุไว้ใน 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 เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจควรมีการสื่อสารระหว่างกันไม่ว่าทางหนึ่งทางใดที่เห็นว่าสมควร ไม่ว่าจะโดยการส่งหนังสือขอหารือ การปรึกษาผ่านโทรศัพท์หรือโทรสารหรือการนัดหมายเพื่อเจรจาหาแนวทางร่วมกัน ดังนั้น การผลักดันความร่วมมือระหว่างประเทศคู่สัญญาในการหาแนวทางร่วมกันในการขจัดปัญหาการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศในครั้งนั้น จึงถือเป็นพื้นฐานสำคัญในการสร้างเครือข่ายความร่วมมือด้านภาษีอากรในการประชุมสหประชาชาติว่าด้วยเรื่องความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศในรอบต่อ ๆ มา