

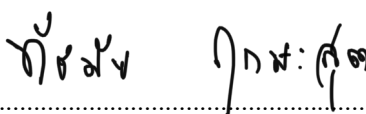
แนวทางการปรับปรุงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ
ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ... (การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศ
และการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ) : ศึกษาทุกทั่วไปว่าด้วยการ
ต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules)
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวสุภาวี ไกรทอง

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา	แนวทางการปรับปรุงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. ... (การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ) : ศึกษา กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules)
โดย	นางสาวสุภาวิ ไกรทอง
รหัสประจำตัว	638 00424 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต
ปีการศึกษา	2564

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์สุต)

บทคัดย่อ

เอกัตศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเนื้อหาสาระสำคัญในร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... ซึ่งเป็นร่างพระราชบัญญัติภายใต้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564 ที่มีสาระสำคัญในการให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการนำข้อมูลผู้มีถิ่นฐานทางภาษีของประเทศคู่สัญญา ที่ถือครองบัญชี หรือมีบัญชีที่เข้าข่ายต้องถูกนำส่งข้อมูลโดยอัตโนมัติ เป็นรายปี ด้วยวิธีบันทึกลงในฐานข้อมูลตามมาตรฐานและการรักษาความปลอดภัยทางข้อมูลที่กำหนดโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และกรมสรรพากรไทยจะได้รับข้อมูลทางบัญชีของผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการจัดเก็บภาษีในไทยส่งกลับมาเช่นกัน

จากการวิเคราะห์มาตรการตามร่างพระราชบัญญัติฯ พบว่า เมื่อได้รับข้อมูลทางบัญชีจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศจากประเทศภาคีที่ทำตามความตกลง หากพบความผิดปกติ เช่น มีแนวโน้มกระทำธุรกรรมเพื่อเลี่ยงภาษี กฎหมายไทยยังไม่มีการบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรในเรื่องดังกล่าวในการตรวจสอบผู้ที่กระทำการจงใจเลี่ยงภาษีด้วยการย้ายเงินได้ เงินทุน ประกอบธุรกรรมในต่างประเทศ เนื่องด้วยการเปลี่ยนแปลงของรูปแบบการทำธุรกรรมทางการเงินในยุคดิจิทัล การลงทุนในรูปแบบต่างๆ นั้นมีพัฒนาการอย่างรวดเร็วและในบางครั้งอาจเกินกว่าที่ข้อกฎหมายจะสามารถระบุออกมาได้อย่างครอบคลุม ดังนั้นกฎหมายดังกล่าวจะต้องดำเนินการให้เท่าทันต่อความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วในยุคปัจจุบัน

เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายเป็นไปอย่างเกิดประโยชน์สูงสุด จึงศึกษาแนวทางการบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) และเสนอให้เพิ่มมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร เพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่ และกำหนดกลไกทางกฎหมายอย่างครบถ้วนในการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ เพื่อพิจารณาในประเด็นการกระทำที่มีเหตุจูงใจ หรือเชื่อได้ว่าจงใจเลี่ยงภาษี รวมถึงหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศไม่ว่าจะนำเงินได้กลับเข้าประเทศหรือไม่ โดยการระบุขั้นต่ำของยอดเงินในบัญชี และประเภทของเงินได้ที่ต้องรายงาน รวมไปถึงการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้ารายงานโดยตรงต่อหน่วยงานทางภาษีที่เกี่ยวข้อง หากไม่มั่นใจเกี่ยวกับการทำธุรกรรมในต่างประเทศในอดีตที่มีผลสืบเนื่องทางภาษี และมีการลดหย่อนโทษที่อาจเกิดขึ้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีถูกตรวจสอบ ผู้ศึกษาเชื่อว่าจะสามารถสร้างประโยชน์ต่อประเทศชาติในการจัดเก็บภาษีบนเงินได้ดังกล่าวได้ในอนาคต

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้สำเร็จได้ด้วยความอนุเคราะห์จากศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์สุต ที่ได้ให้โอกาสผู้ศึกษา และให้เกียรติรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา ท่านอาจารย์ได้ประสิทธิประสาทวิชาความรู้ และสละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำ พร้อมทั้งชี้แนะแนวทางการแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ด้วยความเอาใจใส่เป็นอย่างดีเพื่อให้เอกัตศึกษานี้ออกมาสมบูรณ์ ในช่วงเวลาที่ยากลำบาก ด้วยสถานการณ์การแพร่ระบาดของไวรัสโควิด 19 ที่ส่งผลให้การเรียน และการพบปะกันนั้นเป็นไปอย่างมีอุปสรรค แต่ท่านอาจารย์ก็กรุณาผู้ศึกษาเป็นอย่างดี ผู้ศึกษาซาบซึ้งและขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูง

ในโอกาสนี้ ผู้ศึกษาขอขอบคุณหัวหน้างาน และเพื่อนร่วมหลักสูตรทุกคนที่ได้ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน ให้ข้อคิดเห็น และเป็นกำลังใจที่ติดอกติดใจตลอดระยะเวลาในการจัดทำเอกัตศึกษานี้ ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรกฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สำหรับการประสานงาน และความช่วยเหลือในเรื่องต่างๆ อย่างดีเสมอมา

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาขอขอบคุณสมาชิกในครอบครัวสำหรับการสนับสนุน และกำลังใจที่มีให้แก่ผู้ศึกษาเสมอมา ผู้ศึกษาหวังว่าเอกัตศึกษานี้คงเป็นประโยชน์แก่ผู้อ่าน หรือผู้ที่สนใจศึกษาต่อไป หากมีความผิดพลาดประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
บทคัดย่อ.....	ค
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	จ
สารบัญรูปภาพ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีการของการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานทั่วไปที่เกี่ยวกับกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง.....	6
2.1 ที่มาของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ.....	6
2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี.....	9
2.2.1 หลักแหล่งเงินได้.....	9
2.2.2 หลักถิ่นที่อยู่.....	10
2.2.3 หลักสัญชาติ.....	10
2.3 รูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ: การทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษี.....	11
2.4 ทฤษฎีสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD และการเปิดเผยข้อมูลตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562.....	13
2.4.1 ทฤษฎีสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD.....	13
2.4.2 การเปิดเผยข้อมูลตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562.....	14
บทที่ 3 มาตรการตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศของประเทศไทย.....	16
3.1 วัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัติ.....	17
3.2 หลักการสาระสำคัญของกฎหมายที่จะตราขึ้น.....	17

3.2.1	ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลตามความตกลง.....	17
3.2.2	ข้อมูลที่จะถูกแลกเปลี่ยนกับประเทศคู่สัญญา	18
3.2.3	หน่วยงานภาครัฐอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง	19
3.2.4	การเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร	19
3.2.5	เทคโนโลยีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบอัตโนมัติระหว่างประเทศ	21
3.3	บทบัญญัติเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีของประเทศไทย	21
บทที่ 4 มาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ บทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ		23
4.1	มาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)	23
4.1.1	รูปแบบของความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี	25
4.1.2	สาระสำคัญในต้นแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน	26
4.2	กฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: หลักทั่วไปในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี	27
4.2.1	กฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)	28
4.2.2	กฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: แคนาดา	29
4.2.3	กฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: สหราชอาณาจักร	30
4.3	หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ	30
4.3.1	องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)	30
4.3.2	หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ: แคนาดา.....	32
4.3.3	หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ: สหราชอาณาจักร	35
บทที่ 5 แนวทางในการปรับใช้มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจกับมาตรการตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ		37
5.1	สภาพปัญหาของร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูล	37
5.2	การระบุมมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี	38

5.3	แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ.....	39
5.4	ทฤษฎีในการจัดเก็บภาษี และบทบัญญัติเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีของประเทศไทย	40
	บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	43
6.1	บทสรุป	43
6.2	ข้อเสนอแนะ	46
	บรรณานุกรม	47
	หนังสือ /วารสาร.....	48
	เอกสารอิเล็กทรอนิกส์/ ระบบออนไลน์.....	48
	ประกาศ	50
	กฎหมายไทย	50
	กฎหมายต่างประเทศ	50
	ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา.....	51

สารบัญรูปร่าง

ภาพที่ 1: รายนามประเทศที่เข้าร่วมการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศแบบอัตโนมัติ และกรอบเวลาในการ ดำเนินการตามสัญญา และรายนามประเทศกำลังพัฒนาที่ยังไม่เข้าร่วม.....	24
--	----

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความสำคัญและที่มาของปัญหา

ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... เป็นกฎหมายภายใต้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564 (เพิ่ม มาตรา 10 ตรี) มีที่มาจากยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไป การสื่อสารที่ไร้พรมแดน ในแง่ของการประกอบ ธุรกิจ กิจกรรมทางการเงินการลงทุนก็เช่นกัน การสร้างรายได้จากทุนของทั้งบุคคลธรรมดาและนิติ บุคคลในปัจจุบันนี้มีทางเลือกหลากหลายและไร้ขีดจำกัด การลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ ในปัจจุบันมีหลากหลายรูปแบบ เช่น ผลิตรายการการลงทุนในรูปแบบกองทุนรวมตลาดเงิน ตราสารหนี้ พันธบัตร หุ้นกู้ และการลงทุนในหุ้น เป็นต้น แต่อย่างไรก็ดี สำหรับผู้ลงทุนรายใหญ่ (High Net Worth) และผู้ลงทุนรายใหญ่พิเศษ (Ultra-High Net Worth) ทั้งในรูปแบบบุคคลธรรมดา และนิติ บุคคล อาจมีความต้องการเสาะแสวงหาทางเลือกในการลงทุน หรือเคลื่อนย้ายทุนไปในประเทศที่มีการ จูงใจด้านภาษีอากร ส่งผลให้เกิดความยากลำบากต่อกรมสรรพากรในการรับรู้ข้อมูล และติดตาม จัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นกรมสรรพากรจึงต้องการความร่วมมือจากประเทศคู่ภาคี ในการส่งต่อและ แลกเปลี่ยนข้อมูลซึ่งกันและกัน เพื่อการติดตาม และจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ที่กล่าวมานั้น เป็นการให้อำนาจเจ้าหน้าที่ ซึ่ง จะทำให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินตามที่ได้รับคำร้องขอตามความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการ ให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) ภายใต้วิธีการที่กำหนดในความตกลงแบบทวิภาคี (Competent Authority Agreement : CAA) หรือพหุภาคี (Multilateral Competent Authority Agreement : MCAA) ซึ่งเป็นสัญญาระหว่างประเทศที่กำหนดกรอบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบ อัตโนมัตินี้ (Common Reporting Standard : CRS) ตามมาตรฐานขององค์การเพื่อความร่วมมือและ การพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) การกระทำดังกล่าวจะส่งเสริมและรักษาขีดความสามารถของประเทศไทยในด้านการลงทุน

ระหว่างประเทศ และเป็นการยกระดับมาตรฐานในระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีให้ เป็นไปตามมาตรฐานสากลที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) ซึ่งจะต้องดำเนินการภายใน ปี2566¹ และเมื่อมีการใช้บังคับกฎหมายดังกล่าวจะส่งผลให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการส่งการออก หมายเรียกเพื่อขอข้อมูลทางบัญชีจากสถาบันที่รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝากเงิน นิติบุคคลที่ ดำเนินการเกี่ยวกับการลงทุน และบริษัทประกันภัยที่กำหนด เช่น สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วย ธุรกิจสถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ธนาคาร หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น เป็นต้น² และนำส่งข้อมูลเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลกับ คู่สัญญาภายใต้สัญญาระหว่างประเทศ

เมื่อพิจารณาการร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ อาจส่งผลกระทบต่อประเทศไทย ประชาชน และสังคม ถึงแม้ว่าการออกกฎหมายฉบับดังกล่าวจะเป็นการกระทำเพื่อการได้รับการ รับรองเข้าเป็นภาคีความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี แต่หาก พิจารณาแล้ว การเข้าร่วมจะทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีจากการรับทราบข้อมูลส่วนที่จะ ถูกเปิดเผย และนำข้อมูลมารวบรวมเป็นฐานข้อมูล และสร้างความโปร่งใสให้กับเจ้าของบัญชีผู้มีถิ่นที่ อยู่เพื่อการระงับการในประเทศไทยที่มีบัญชีในประเทศคู่ภาคี ช่วยตรวจสอบและต่อต้านการฟอกเงิน และตรวจสอบผู้เลี่ยงภาษี (Tax Evader) ที่ใช้ช่องว่างทางกฎหมายของประเทศที่ไม่เข้าร่วมตกลงใดๆ และดึงดูดให้บุคคลดังกล่าวโยกย้ายเงินทุนไปเพื่อประโยชน์ทางภาษี ปกปิดความมั่งคั่ง ปกปิดสถานะ ทางการเงินที่แท้จริงจากประเทศถิ่นที่อยู่เพื่อการระงับการ³ แต่กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับเรื่อง ดังกล่าวยังไม่มียกเว้นสิทธิในการเอาผิดกับผู้ที่กระทำการจงใจเลี่ยงภาษีด้วยการย้ายเงินได้ หรือ ประกอบธุรกรรมทางการเงินในต่างประเทศที่มีแนวโน้มในการกระทำเพื่อ ลด เลี่ยง เลื่อนการชำระ ภาษี ดังนั้นการพิจารณาถึงกฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax

¹ กรมสรรพากร, รายงานการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย, [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/analysisExchange_Tax_141063.pdf 2563

² กรมสรรพากร, หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ, [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/checklist_aeoi.pdf

³ KPMG, Automatic Exchange of Information the Common Reporting Standard, (KPMG International, 2014), Page 2

Avoidance Rules) ซึ่งในหลายประเทศใช้บังคับแล้ว โดยบัญญัติเป็นกฎหมายทั่วไป ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ แต่หากมีการกระทำมีแนวโน้มไปเพื่อเลี่ยงภาษี อาจใช้หลักกฎหมายความผิดเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155⁴

ดังนั้น การร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ที่กล่าวมานั้น นอกจากการการศึกษาต้นแบบตามมาตรฐานขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ในหลักการและเนื้อหาแล้ว ควรศึกษาแนวทางการบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร เพื่อเสริมสร้างประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศในประเทศไทยในอนาคต อันใกล้นี้ ส่งผลให้เกิดความโปร่งใสและเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเพื่อพัฒนาประเทศ และส่งเสริมภาพลักษณ์ที่ดีของประเทศไทยอีกด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาแนวคิด หลักการการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน รูปแบบ และมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ โดย Global Forum ภายใต้การบริหารจัดการขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)
- 2) เพื่อศึกษาแนวทางปฏิบัติของกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร
- 3) เพื่อเสนอแนวทางในการนำกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของ

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 บัญญัติว่า การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้
ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ

แคนาดา และสหราชอาณาจักรเพื่อเป็นเครื่องมือในการใช้ข้อมูลทางบัญชีที่ได้รับจากการบังคับใช้ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นอกประเทศในอนาคต

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... ซึ่งเป็นร่างพระราชบัญญัติภายใต้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ) (เพิ่มมาตรา 10 ตรี) นั้นมีจุดประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลทางบัญชีที่มีประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี แต่ร่างกฎหมายนี้ยังไม่มีกฎหมายเฉพาะในเรื่องการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้นจึงควรกำหนดกฎหมายนี้ไว้ในร่างกฎหมายเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

งานวิจัยฉบับนี้จะศึกษาแนวคิด หลักการการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร เพื่อนำมาซึ่งแนวปฏิบัติที่เหมาะสมกับประเทศไทย

1.5 วิธีการของการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษา วิจัยเอกสาร (Documentary Research) ค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย หลักการการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำขอระหว่างประเทศและการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ ที่จัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) หนังสือ ตำรากฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความและเอกสารทางวิชาการ รวมทั้งการค้นคว้าทางอินเทอร์เน็ต โดยเน้นการศึกษาและวิเคราะห์ และเปรียบเทียบเพื่อนำมาซึ่งแนวปฏิบัติที่เหมาะสม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เพื่อให้ทราบถึงต้นแบบกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศจากองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)
- 2) เพื่อให้ทราบถึงมาตรการตามบัญญัติว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร
- 3) เพื่อให้ทราบถึงแนวทางปฏิบัติที่ครบถ้วนและเหมาะสมต่อการใช้บังคับกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ และเพื่อเป็นการเสนอแนะกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวข้องกับประเทศไทยเพื่อการใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 2

แนวคิดและหลักการพื้นฐานทั่วไปที่เกี่ยวกับกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านภาษี อากระหว่างประเทศ และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แนวคิด และเหตุของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศนั้น มีที่มาจากความพยายามของหลายฝ่ายจากนานาประเทศที่ต้องการปรับปรุง และพัฒนามาตรการทางกฎหมาย เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อนำไปสู่ประโยชน์สูงสุดต่อประชาชนผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน และเพื่อกำหนดมาตรฐาน และสร้างความเข้าใจอันดีต่อกลุ่มประเทศผู้เข้าร่วม ซึ่งประกอบด้วยสาระสำคัญดังต่อไปนี้

2.1 ที่มาของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ

กฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ (Country-By-Country Reporting) มีต้นแบบมาจากองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ซึ่งพัฒนามาจากการเลี่ยงภาษีโดยกีดกันฐานภาษีในประเทศที่มี ภาวะภาษีสูง (Action 13 of the Base Erosion and Profits Shifting Action Plan: BEPS) เพื่อเคลื่อนย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีภาวะภาษีต่ำกว่าหรือไม่มีภาวะภาษีเลย โดยอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย เนื่องจากกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ซึ่งแรกเริ่มนั้นอยู่ภายใต้ความตกลงของกลุ่มประเทศสมาชิก OECD⁵ และกลุ่ม G20⁶ ที่ต้องการผลักดัน และมุ่งหวังให้มีแนวทางในการพัฒนาการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีมายังกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา และป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ เพื่อสร้างกรอบมาตรการในการดำเนินการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี จาก

⁵ กลุ่มประเทศสมาชิก OECD ค.ศ. 2021 ได้แก่ ออสเตรเลีย ออสเตรีย เบลเยียม แคนาดา สาธารณรัฐเช็ก ชิลี โคลัมเบีย คอสตาริกา เดนมาร์ก เอสโทเนีย อิสราเอล ฟินแลนด์ ฝรั่งเศส เยอรมนี กรีซ ฮังการี ไอซ์แลนด์ ไอร์แลนด์ อิตาลี ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ ลักเซมเบิร์ก ลัตเวีย ลิทัวเนีย เม็กซิโก เนเธอร์แลนด์ นิวซีแลนด์ นอร์เวย์ โปแลนด์โปรตุเกส สาธารณรัฐสโลวัก สโลวีเนีย สเปน สวีเดน สวิตเซอร์แลนด์ ตุรกี สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา

⁶ กลุ่มประเทศเศรษฐกิจขนาดใหญ่ G20 ได้แก่ สหราชอาณาจักร แคนาดา สาธารณรัฐฝรั่งเศส สาธารณรัฐอิตาลี ประเทศญี่ปุ่น สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สหพันธรัฐรัสเซีย สหรัฐอเมริกา สาธารณรัฐอาร์เจนตินา เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐบราซิล สาธารณรัฐประชาชนจีน สาธารณรัฐอินเดีย สาธารณรัฐอินโดนีเซีย สหรัฐเม็กซิโก ราชอาณาจักรซาอุดีอาระเบีย สาธารณรัฐแอฟริกาใต้ สาธารณรัฐเกาหลี สาธารณรัฐตุรกี และกลุ่มประเทศสหภาพยุโรป

การทำธุรกรรมหลากหลายรูปแบบ การเคลื่อนย้ายทุนที่ทำได้ง่ายในปัจจุบัน และมีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี และจัดเก็บภาษีให้เป็นธรรมและโปร่งใสยิ่งขึ้น

การเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ มีรูปแบบในการเลี่ยงภาษีที่พัฒนาจากการหาช่องว่างทางกฎหมาย ที่มีความซับซ้อน ดังนั้น การมีกฎหมายที่ป้องกันการเลี่ยงภาษีนั้นไม่สามารถช่วยป้องกันการเลี่ยงภาษีได้ ข้อมูลของผู้เสียภาษีที่จะถูกแลกเปลี่ยนผ่านกระบวนการการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ และการขอความร่วมมือระหว่างประเทศจะเป็นสิ่งที่สามารถช่วยให้กรมสรรพากร หรือหน่วยงานในประเทศต่างๆ ที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถจัดเก็บภาษี หรือนำไปสู่การจัดเก็บภาษีได้ในอนาคต ความพยายามของนานาชาติที่จัดทำความตกลงเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรระหว่างประเทศ (Agreement on Exchange of Information in Tax Matters: TIEAs) การทำความตกลงดังกล่าว สามารถทำได้ในลักษณะทวิภาคี (Bilateral) หรือพหุภาคี (Multilateral) ซึ่งได้พัฒนามาเป็น ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) ความพยายามในการปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อบทที่ 26 เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ ค.ศ. 2012 เพื่อแก้ไขข้อจำกัดของการส่งข้อมูลที่อยู่ในความควบคุมของสถาบันการเงิน และแก้ไขปัญหาการปฏิเสธไม่จัดส่งข้อมูลเพราะประเทศของตนไม่ได้รับประโยชน์ และการพัฒนาด้านการเปิดเผยข้อมูลธนาคารเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี โดยมีการยกเลิกการเปิดบัญชีที่ปกปิดชื่อเจ้าของบัญชี การเปิดเผยข้อมูลธนาคารเมื่อเกิดการกระทำความผิดทางภาษีซึ่งเป็นความผิดทางกฎหมายทั้งประเทศที่ขอข้อมูล และนำส่งข้อมูล⁷

ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ดำเนินการขอข้อมูลทางการเงินของชาวอเมริกันด้วยการใช้บังคับกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) โดยสหรัฐฯ ได้เข้าทำความตกลงตามกฎหมายดังกล่าวแล้วกับกว่า 100 ประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทย กฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ แนวคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐฯ เป็นไปตามหลักแหล่งเงิน

⁷ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 6),” สรรพากรศาสตร์ 7 (กรกฎาคม 2551): 101-107

ได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)⁸ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวบังคับให้สถาบันการเงินของประเทศคู่สัญญา ต้องนำส่งข้อมูลทางบัญชีทั้งหมดของผู้มีบัญชีที่ถือสัญชาติอเมริกัน ให้กับสหรัฐฯ เพื่อเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของชาวสหรัฐฯ ที่โอนถ่ายเงินไปยังต่างประเทศ ด้วยเหตุเพราะสภาพปัญหาจากการที่บุคคล และนิติบุคคลสหรัฐฯ เคลื่อนย้ายทุนและทรัพย์สินไปยังต่างประเทศ และไม่รายงาน ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีในส่วนดังกล่าว กฎหมาย FATCA จึงเป็นเครื่องมือในการติดตามเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศของชาวสหรัฐฯ โดยกำหนดให้สถาบันการเงินของต่างประเทศมีหน้าที่รายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าผู้ถือสัญชาติสหรัฐฯ หากสถาบันการเงินไม่ปฏิบัติตาม จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ และสถาบันการเงินนั้นจะไม่สามารถอ้างสิทธิประโยชน์ขอลดหย่อนอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับสหรัฐฯ

ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีที่ทั่วโลกต่างให้ความสนใจนั้นไม่ถือเป็นเรื่องใหม่อีกต่อไปต่อประเทศไทย ขณะนี้ประเทศไทยเข้าเป็นสมาชิก Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) ซึ่งเป็นหน่วยงานที่สร้างความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรให้เป็นไปตามรูปแบบสากล เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยการทำธุรกรรมระหว่างประเทศ การเข้าร่วมจะเป็นการส่งเสริมบทบาทของประเทศไทยในกรอบความร่วมมือขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) และการแก้ไขมาตรา 10 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจะให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเข้าถึงข้อมูล และนำส่งข้อมูลให้ประเทศคู่สัญญา เพื่อการป้องกันการเลี่ยงภาษี และมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีที่เป็นไปตามมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพและความโปร่งใส ในการบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศ ดังนั้น เพื่อให้การแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศสอดคล้องกับนโยบายความร่วมมือระหว่างประเทศ เมื่อกฎหมายใช้บังคับ ประเทศไทยจะมีบทบาทบนเวทีระดับนานาชาติ สร้างความโปร่งใส ตอบรับกับวัตถุประสงค์ของการปฏิรูปภาษีของรัฐ เพิ่มช่องทางในการจัดเก็บรายได้ที่รัฐมองไม่เห็นในปัจจุบัน สร้างรายรับเพิ่มเติมเพื่อพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน ปรับปรุงให้ประเทศมีความน่าเชื่อถือและได้รับการยอมรับว่าเป็นประเทศที่มีกฎระเบียบที่เป็นไปตามมาตรฐานสากล และเพื่อขยายฐานภาษีรายได้ได้อย่างยั่งยืน

⁸ กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/56958.html>.

2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีในกรณีศึกษานี้ พิจารณาทฤษฎีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องกันได้สามกรณี คือ หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และหลักสัญชาติ (Citizenship Rule)

2.2.1 หลักแหล่งเงินได้

ตามหลักการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้นั้นเป็นการพิจารณาจากสถานที่ที่เกิดเงินได้ขึ้น รัฐนั้นๆ มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐนั้นๆ⁹ เป็นการพิจารณาประเทศที่จัดเก็บภาษีสัมพันธ์กับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ในพื้นที่ โดยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41¹⁰ กำหนดว่า ไม่ว่าบุคคล หรือนิติบุคคลที่ได้รับเงินได้ที่เกิดในประเทศไทย ไม่ว่าจะถือสัญชาติใดก็ตาม มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้ประเทศไทยเสมอ หลักดังกล่าวมุ่งพิจารณาว่า กิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้น เกิดที่ใดเป็นสำคัญ แม้ผู้รับเงินได้เป็นชาวต่างชาติ บทบัญญัติดังกล่าวมิได้ระบุว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ต้องถือสัญชาติไทยเท่านั้น หากเข้าเงื่อนไข 4 ข้อดังต่อไปนี้¹¹ ก็ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้ประเทศไทย ประการแรก มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ความหมายคือ การเป็นลูกจ้าง หรือรับจ้าง ทั้งเป็นพนักงานประจำ รับจ้างอิสระ การทำงานเฉพาะทางวิชาชีพ ไม่คำนึงถึงระยะเวลาการทำงาน และสถานที่ในการจ่ายเงินได้ ประการที่สอง มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย กล่าวคือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย สาม มีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย และสี่ มีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย เช่น เงินได้จากการให้เช่าห้องชุด กำไรจากการขายหุ้นในประเทศไทย และ ดอกเบี้ย เป็นต้น ดังนั้น เห็นได้ว่า หลักการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้นั้น เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตประเทศนั้นๆ เท่านั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกอย่างว่า หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)

⁹ พล อิศรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561), หน้า 4-5.

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 บัญญัติว่า ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 112.

2.2.2 หลักถิ่นที่อยู่

ตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามถิ่นที่อยู่ นั้น รัฐจะพิจารณาจากถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ ผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะมิแหล่งเงินได้จะมาจากรัฐใดก็ตาม มีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ของตน ทฤษฎีนี้มาจากแนวคิดที่ว่า รัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ได้ให้บริการสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน ความปลอดภัย ทรัพย์สิน สิทธิขั้นพื้นฐานตามกฎหมาย ให้แก่ผู้อยู่ในรัฐ บุคคลผู้นั้นจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษี เพราะสิ่งที่รัฐสรรหาให้ นั่นคือเป็นต้นทุนเชิงเศรษฐศาสตร์อย่างหนึ่ง โดยหลักถิ่นที่อยู่ จะใช้เกณฑ์จากภูมิลำเนาของบุคคล กรณีของประเทศไทย สำหรับชาวต่างชาติ ที่เข้ามาอยู่ในประเทศไทย จะใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม ซึ่งกำหนดว่าผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมกันแล้วได้ทั้งสิ้น 180 วัน ในปีภาษีใด กฎหมายจะถือว่าผู้นั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย โดยไม่คำนึงถึงว่า แหล่งเงินได้จะมาจากที่ใดก็ตาม แต่ถ้าเข้าข่ายตาม มาตรา 41 วรรคสาม แล้ว ถือว่ามีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย

2.2.3 หลักสัญชาติ

หลักสัญชาติ คือ หลักการจัดเก็บภาษีที่ว่า เมื่อบุคคลใด ถือเป็นสัญชาติใด บุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักสัญชาติ รัฐผู้จัดเก็บจะไม่คำนึงถึงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีภูมิลำเนาอยู่ที่ใดก็ตาม หรือมีแหล่งเงินได้อยู่ที่ใดก็ตามแต่ トラบาใดที่มีหน้าที่เสียภาษีถือเป็นสัญชาติของรัฐใดต้องเสียภาษีให้กับรัฐนั้น หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นภาระต่อผู้เป็นพลเมืองของรัฐดังกล่าวที่จัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ซึ่งเหมาะสมสำหรับรัฐที่มีฐานะเป็นรัฐสวัสดิการ การจัดเก็บภาษีเงินได้อิงหลักสัญชาตินี้ ประเทศที่ใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีคือ สหรัฐอเมริกา ฟิลิปปินส์ และเกาหลีเหนือ¹² กรณีที่เห็นได้ชัดเจนคือประเทศสหรัฐอเมริกา คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ตาม ย่อมต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลสหรัฐฯ เช่นเดียวกับบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐฯ โดยไม่คำนึงถึงแหล่งเงินได้ หลักดังกล่าวจึงมีชื่อเรียกอีกแบบว่า หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)

¹² ชัยสิทธิ์ ตราธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 95.

กล่าวโดยสรุป จากหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ตามที่บัญญัติในมาตรา 41 วรรคแรก และหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ตามที่บัญญัติในมาตรา 41 วรรคสาม ในการจัดเก็บภาษี¹³ แต่อย่างไรก็ตามต้องพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์ที่ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีตามมาตรา 65 ทวิ สำหรับกรณีบุคคลธรรมดา และรัฐที่ใช้หลักสัญชาติ (Citizenship Rule) ในการจัดเก็บภาษีคือ สหรัฐฯ ที่มีกฎหมาย FATCA ที่ออกมาเพื่อจัดเก็บภาษีของคนชาติตน จากแหล่งเงินได้ไม่ว่าในประเทศใดก็ตาม ที่ลงนามเข้าร่วมและตกลงส่งข้อมูลบัญชีของชาวสหรัฐฯ กลับไปให้ผู้มีอำนาจตามกฎหมายดำเนินการกับข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีต่อไป

2.3 รูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ: การทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษี

ประชาชนมีภูมิลำเนาในรัฐใด ก็ถือเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของตน แต่เมื่อต้องการหาช่องทางในการโยกย้ายเงินออกนอกประเทศถิ่นที่อยู่ ไปยังประเทศที่มุ่งใจให้เป็นที่เก็บเงินได้เพื่อเลี่ยงภาษี หรือกระทำการวางแผนเพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด ด้วยการย้ายเงินทุนไปยังดินแดนปลอดภาษี ประกอบกับการทำธุรกรรมกำหนดราคาโอน เพื่อการดำเนินการโยกย้ายทุน เพื่อเสียภาษีน้อยที่สุด ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งในรูปแบบของการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ

จากการศึกษา รูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศที่เชื่อมโยงกับการเลี่ยงภาษีเงินได้ คือ การทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) จากความหมายดั้งเดิม ดินแดนปลอดภาษี หมายถึง ประเทศที่ไม่เก็บภาษี หรือเก็บภาษีเงินได้ หรือภาษีอื่นๆ ในอัตราต่ำ มีกฎที่เข้มงวดในการรักษาความลับทางการค้า ข้อมูลบัญชีเงินฝาก ธนาคาร การแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ไม่มีการร่วมมือกับประเทศอื่น หรือมีอนุสัญญาทางภาษีเลย หรือมีสัญญาแต่ในวงจำกัด ดินแดนปลอดภาษี อาจหมายความไปถึง ประเทศที่มีมาตรการจูงใจทางภาษี เปิดช่องทางให้ประเทศอื่นๆ เข้ามาใช้เป็นดินแดนเลี่ยงภาษีจากอีกประเทศหนึ่งได้ เช่น การอำนวยความสะดวก ความคล่องตัวในการทำธุรกิจ บางประเภท เช่น การธนาคาร การเดินเรือ และการประกันภัย เป็นต้น¹⁴ กิจกรรมดังกล่าว ประเทศนั้นๆ อาจมีข้อจำกัดที่น้อย และมีการดำเนินการขออนุญาตเพื่อประกอบกิจการไม่ยุ่งยาก ไม่มีการ

¹³ ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์, คำอธิบายเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์ 50, 2550), หน้า 7.

¹⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2554), หน้า 201.

ควบคุมเข้มงวด จึงเป็นการจูงใจอย่างหนึ่ง ตัวอย่างกรณีของบริษัทประกันภัยภายในกลุ่มบริษัท (Captive Insurance Company) บริษัทที่ประกอบกิจการข้ามชาติจะมีการรับประกันความเสี่ยง ซึ่งความเสี่ยงในบางกรณีอาจหาผู้รับประกันไม่ได้ บริษัทจึงตั้งบริษัทลูกเพื่อเข้ารับประกันความเสี่ยงของธุรกิจภายในกลุ่มตนเอง ซึ่งประเทศที่ถือเป็นแหล่งในการตั้งบริษัทประกันรูปแบบดังกล่าวคือ เกาหลี บาบูน ประเทศมาเลเซีย และประเทศสิงคโปร์¹⁵ โดยวิธีการคือ ทำประกันกับบริษัทลูกในราคาที่สูงกว่าความเป็นจริง และให้บริษัทลูก ทำประกันภัยต่อกับบริษัทประกันอื่น ในอัตราเบี้ยประกันปกติ

สำหรับผู้ประกอบการที่จะนำเงินลงทุนไปยังประเทศที่สามารถเรียกได้ว่าเป็นดินแดนปลอดภาษี สิ่งประเทศนี้ได้อาจเป็นค่าธรรมเนียมแรกเริ่ม ค่าธรรมเนียมรายปี ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญกว่าภาษี บริษัทที่ไปจดทะเบียนจัดตั้งนั้น ไม่มีการประกอบธุรกิจเกิดขึ้นจริง เป็นเพียงกระดาษหรือนอมินี ดังนั้น ผู้ที่ต้องการเลี่ยงภาษี จึงมีทางเลือกในการจัดตั้งบริษัทในประเทศดินแดนปลอดภาษี เพื่อทำธุรกรรม และลดภาระภาษี ประเทศที่เป็นดินแดนปลอดภาษี ไม่อยากถูกขนานนามว่าเป็นดินแดนปลอดภาษี จึงมักประชาสัมพันธ์ตัวเองว่าเป็น ศูนย์กลางทางการเงิน (International Financial Center)¹⁶

นอกเหนือจากความไม่โปร่งใส และปราศจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลกับประเทศอื่นๆ ที่มีแบบแผน และมีประสิทธิภาพแล้ว ประเทศที่อาจเข้าข่ายเป็นดินแดนปลอดภาษี อาจเป็นประเทศที่มีโครงสร้างการจัดเก็บภาษีที่เอื้อหรือเป็นประโยชน์ต่อการเลี่ยงภาษี (Harmful Preferential Tax Regime)¹⁷ กล่าวคือ มีมาตรการที่ส่งผลกระทบต่อเงินได้ประเภทที่มีลักษณะเป็นดอกผลจากทุนหรือสินทรัพย์ประเภททุน ที่โยกย้ายได้ง่าย เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ (Passive Income) ซึ่งไม่ใช่เงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจโดยตรง

จากกรณีการเปิดเผยของแพนดอรา เปเปอร์ส (Pandora Papers) เป็นเอกสารจากบริษัทการค้ำนอกประเทศ (offshore company) ซึ่งเป็นบริษัทผู้ให้บริการทางการเงิน 14 แห่งในหลายประเทศและดินแดน ซึ่งรวมถึงหมู่เกาะบริติชเวอร์จิน ปานามา เบลีซ ไชปรัส สหรัฐอาหรับเอมิเรตส์ สิงคโปร์ และสวิตเซอร์แลนด์ ที่ดำเนินการบริหารจัดการทรัพย์สินให้นักธุรกิจ นักการเมือง ไปจนถึง

¹⁵ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2),” สรรพากรสาร 3 (มีนาคม 2551): 2.

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 1

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6

ผู้นำประเทศทั้งในอดีตและปัจจุบัน 35 คน รวมถึงเจ้าหน้าที่รัฐ 300 คน ระบุการเปิดเผยถึงทรัพย์สินที่โอนถ่ายไปเก็บไว้ในต่างประเทศซึ่งเป็นทรัพย์สินที่เชื่อว่าจะได้มาจากการทุจริต¹⁸

ประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติในการตอบโต้การเลียงภาษีในกรณีของการทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษี แต่การพิจารณาถึงการบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมความก้าวหน้าของการเปลี่ยนแปลงในการทำธุรกรรมลักษณะดังกล่าว ที่เกิดขึ้นรวดเร็วและมีความหลากหลายเกินกว่าที่จะสามารถล่วงรู้ได้ทัน ดังนั้นการพิจารณาถึงกฎหมายภายในเพื่อต่อต้านการกระทำดังกล่าว เมื่อเจ้าพนักงานได้รับข้อมูลของผู้เสียภาษี จึงควรมีมาตรการที่สอดคล้องกันเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจทำการพิจารณาการเลียงภาษีดังกล่าวได้

2.4 ทฤษฎีสติธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD และการเปิดเผยข้อมูลตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

ในการศึกษาวิจัยนี้ มีความเกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ และสิทธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD และประเทศไทยมีการตรากฎหมายเพื่อการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลคือ พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 ซึ่งมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.4.1 ทฤษฎีสติธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD

ทฤษฎีสติธิในข้อมูลส่วนบุคคลของ OECD (Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Data Flows of Personal Data)¹⁹ มีหลักการที่สำคัญคือ ในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลต้องมีวิธีการที่เหมาะสม และให้ความสำคัญเป็นอย่างยิ่งต่อวิธีการจัดเก็บ การรวบรวมข้อมูลต้องเป็นไปตามกฎหมายของแต่ละอำนาจรัฐ และเจ้าของข้อมูลต้องได้รับรู้ และยินยอมในการเปิดเผยก่อนทำการยินยอมเปิดเผยข้อมูล ในส่วนของการนำข้อมูลไปใช้ต้องมีการกำหนดจุดประสงค์อย่างชัดเจน หรืออาศัยอำนาจของกฎหมายในการขอข้อมูลนั้นๆ

¹⁸ สำนักข่าว BBC ประเทศไทย, แพนดอรา เปเปอร์ส : ผู้สื่อข่าวนานาชาติเปิดเผยเอกสารลับเผยข้อมูลทุจริตการเงินผู้นำโลก, (ออนไลน์), แหล่งที่มา: <https://www.bbc.com/thai/international-58785167>.

¹⁹ OECD, The OECD Privacy Framework. (online). Source: https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf. [18 October 2021] Page 11

2.4.2 การเปิดเผยข้อมูลตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล (Personal Data Protection Act: PDPA) เป็นกฎหมายว่าด้วยการให้สิทธิกับเจ้าของข้อมูลส่วนบุคคล สร้างมาตรฐานการรักษาข้อมูลส่วนบุคคลให้ปลอดภัย และนำไปใช้ให้ถูกวัตถุประสงค์ตามคำยินยอมที่เจ้าของข้อมูลส่วนบุคคลอนุญาต ปัจจุบันเทคโนโลยีทางสารสนเทศได้พัฒนามากขึ้น ส่งผลให้ข้อมูล การติดต่อสื่อสารเป็นไปได้อย่างรวดเร็วขีดจำกัด ดังนั้น สิทธิ และความเป็นส่วนตัวทางข้อมูลอาจถูกละเมิดได้โดยง่าย พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจะช่วยปกป้อง คุ้มครองข้อมูลของประชาชน รักษาคุณภาพในสิทธิขั้นพื้นฐานความเป็นส่วนตัว เสรีภาพในการสื่อสาร จึงมีการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวขึ้นในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม พ.ศ. 2562 และจะมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2565 ตามมาตรา 6 ในพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562²⁰ ตีความได้ว่า ข้อมูลส่วนบุคคล คือ ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลธรรมดาที่มีชีวิตอยู่ เป็นข้อมูลที่สามารถระบุตัวตนบุคคลนั้นๆ ได้ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม โดยสามารถแบ่งออกเป็นสองประเภท คือ ประเภทแรกคือ ข้อมูลส่วนบุคคลทั่วไป (Personal Data) เช่น ที่อยู่ เบอร์โทรศัพท์ ที่อยู่อีเมล ข้อมูลบัตรประจำตัว ไอพี แอดเดรส ทะเบียนรถ โฉนดที่ดิน และ สมุดบัญชี เป็นต้น และประเภทที่สอง คือ ข้อมูลที่มีความอ่อนไหวเป็นพิเศษ (Sensitive Data) เช่น เชื้อชาติ ศาสนา เผ่าพันธุ์ พฤติกรรมทางเพศ ความคิดเห็นทางการเมือง ประวัติอาชญากรรม ข้อมูลสุขภาพ และข้อมูลทางพันธุกรรม-ชีวภาพ (ข้อมูลสแกนลายนิ้วมือ) ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล คือ บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตัดสินใจเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล เช่น หน่วยงานของรัฐ หรือเอกชนโดยทั่วไป ที่เก็บรวบรวม ใช้หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลของประชาชนหรือลูกค้าที่มาใช้บริการ ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลที่มีหน้าที่รักษาความมั่นคงปลอดภัยข้อมูลส่วนบุคคล ต้องดำเนินการเพื่อป้องกันมิให้ผู้อื่นใช้หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลโดยมิชอบ แจ้งเหตุการละเมิดข้อมูล

²⁰ ตามมาตรา 6 ในพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 วางหลักว่า

“ข้อมูลส่วนบุคคล” หมายความว่า ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลซึ่งทำให้สามารถระบุตัวบุคคลนั้นได้ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม แต่ไม่รวมถึงข้อมูลของผู้ถึงแก่กรรมโดยเฉพาะ

“ผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล” หมายความว่า บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งมีอำนาจหน้าที่ตัดสินใจเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคล

“ผู้ประมวลผลข้อมูลส่วนบุคคล” หมายความว่า บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการเก็บรวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลตามคำสั่งหรือในนามของผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล

ทั้งนี้ บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งดำเนินการดังกล่าวไม่เป็นผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล

ส่วนบุคคลให้สำนักงานคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลทราบภายใน 72 ชั่วโมงนับแต่ทราบเหตุ แต่งตั้งเจ้าหน้าที่คุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล (Data Protection Officer : DPO) เพื่อตรวจสอบการทำงานของ ตน เป็นต้น ผู้ประมวลผลข้อมูลส่วนบุคคล คือ บุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งดำเนินการเกี่ยวกับการเก็บ รวบรวม ใช้ หรือเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลตามคำสั่งหรือในนามของผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคล เช่น บริการ Cloud Service เป็นต้น โดยผู้ประมวลผลข้อมูลส่วนบุคคลมีหน้าที่หลัก คือ ดำเนินการตาม คำสั่งที่ได้รับจากผู้ควบคุมข้อมูลส่วนบุคคลเท่านั้น เว้นแต่คำสั่งนั้นขัดต่อกฎหมายหรือบทบัญญัติใน การคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

กฎหมายดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเจ้าของบัญชี ที่เมื่อ กฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศถูกใช้บังคับ ผู้มีหน้าที่รายงานจะมีบทบาทโดยตรงใน การรายงานบัญชีให้กับผู้มีอำนาจคือกรมสรรพากร เพื่อนำส่งข้อมูลไปยังประเทศถิ่นที่อยู่ของเจ้าของ บัญชี ดังนั้น การพิจารณาประเด็นเหล่านี้ต่อประเทศเจ้าของบัญชีนั้น จำต้องไม่ขัดแย้งกันในเชิงสิทธิ และความคุ้มครองของรัฐของประเทศในภาคี

บทที่ 3

มาตรการตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากร ระหว่างประเทศของประเทศไทย

จากที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 เกี่ยวกับที่มาของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ องค์กรที่เกี่ยวข้อง หลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษี และกฎหมายอื่น เช่น พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 เป็นต้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 8 พฤศจิกายน 2564 มีเนื้อหาในการจำกัดสิทธิเสรีภาพของบุคคล เป็นไปเพื่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งเพิ่มในมาตรา 10 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร²¹ โดยให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการใช้ข้อมูลเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศภาคี ตามความตกลงระหว่างประเทศ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี ด้วยอำนาจตามพระราชบัญญัตินี้ จะส่งผลให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการสั่งการ รวบรวบ ใช้ข้อมูลส่วนบุคคลของผู้มีบัญชีในประเทศไทย ส่งต่อข้อมูลดังกล่าวให้ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมายเช่นกัน โดยจากการศึกษาจากรายงานการขอความคิดเห็นต่อภาคประชาชน และสรุปการรับฟังความคิดเห็น จัดทำโดยกรมสรรพากร เนื้อหาสาระในมาตรการตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... ประกอบด้วยสาระสำคัญดังต่อไปนี้

²¹ มาตรา 3 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 10 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 10 ทรี ให้อธิบดีในฐานะผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมายตามความตกลง หรืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้ หรือจะได้อำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง ในกรณีให้อธิบดีเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ การป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยได้ทำไว้กับสำนักงานเศรษฐกิจและ การค้าของต่างประเทศ ให้อธิบดีมีอำนาจแลกเปลี่ยนข้อมูลเช่นเดียวกับที่บัญญัติตามวรรคหนึ่งด้วย ในกรณีที่รัฐบาลไทยได้เข้าผูกพันเป็นคู่สัญญาหรือภาคีตามความตกลงระหว่างประเทศใด ซึ่งมีข้อบัญญัติให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร ให้อธิบดีในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือผู้แทนเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจ แลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้มาโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอีกฝ่ายหนึ่ง การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติและเงื่อนไขของความตกลงหรืออนุสัญญานั้น ”

3.1 วัตถุประสงค์ของการตราพระราชบัญญัติ

โดยการตราพระราชบัญญัติ อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร และ มาตรา 17 วรรค 3 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการยกร่างกฎหมายเพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการ ขอข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูล เพื่อให้สามารถดำเนินการแลกเปลี่ยน ข้อมูลระหว่างประเทศตามมาตรฐานของภาคีที่ไทยได้เข้าร่วม ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความ ช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) ส่งผลให้การดำเนินการเป็นไปตามมาตรฐานสากล สร้างความเชื่อมั่นให้นักลงทุน เพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทยในด้านการลงทุนระหว่างประเทศ จากการยกร่างจะ ทำให้ระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีเป็นไปตามมาตรฐานสากลเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ สามารถส่งเสริมความเป็นธรรมทางการค้า และความมั่นคงทางการคลังของประเทศ ปรับปรุง ฐานข้อมูลที่ได้มาเพื่อการจัดเก็บภาษีในอนาคต

3.2 หลักการสาระสำคัญของกฎหมายที่จะตราขึ้น

กำหนดนิยามของผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลตามความตกลง ที่จะต้องนำส่งข้อมูลทางการเงิน ให้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามประมวลรัษฎากร โดยจะต้องกระทำการจัดการแทนผู้มีบัญชี รายงาน แสดงตน คัดกรอง รวบรวมข้อมูล และตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับบัญชีทางการเงินที่ตนเก็บรักษา ตามประเภทของบัญชีที่ต้องถูกรายงาน และเก็บรักษาข้อมูลและเอกสารหลักฐานใดๆ ไม่น้อยกว่า 5 ปี และดำเนินการตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด²² หน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง และบหลวงโทษ เป็นต้น

3.2.1 ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลตามความตกลง

ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลตามความตกลง ได้แก่ สถาบันที่รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝาก เงิน นิติบุคคลที่ดำเนินการเกี่ยวกับการลงทุน และบริษัทประกันภัยที่กำหนด สถาบันการเงินตาม กฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ ธนาคารหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น เป็นต้น ผู้มีหน้าที่รายงาน ให้

²² กรมสรรพากร, รายงานการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย, (ออนไลน์), แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/analysisExchange_Tax_141063.pdf

หมายความว่า นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ทั้งนี้ไม่รวมถึงสาขาของนิติบุคคลดังกล่าวที่อยู่ในต่างประเทศ หรือสาขาของนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ²³

นิยาม “ผู้มีหน้าที่รายงาน” คือ นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (โดยไม่รวมถึงสาขาของนิติบุคคลดังกล่าวที่อยู่ในต่างประเทศ) โดยมีลักษณะการประกอบกิจการเข้าข่ายดังต่อไปนี้

(1) ประกอบกิจการรับฝากเงินเป็นธุรกรรมปกติ (ธนาคาร หรือธุรกิจอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน รวมถึงธุรกิจบัตรเครดิต)

(2) มียอดรายได้รวมจากการรับฝากสินทรัพย์ทางการเงิน และบริการที่เกี่ยวข้อง เท่ากับหรือมากกว่าร้อยละ 20 ของรายได้ทั้งหมด ในช่วงระยะเวลาที่กำหนด

(3) ทำธุรกรรม หรือดำเนินการเกี่ยวกับการลงทุนเพื่อหรือแทนลูกค้า เช่น ซื้อขายตราสารทางการเงิน การปริวรรตเงินตราต่างประเทศ สัญญาซื้อขายล่วงหน้า บริหารจัดการการลงทุน และมีรายได้รวมจากกิจการดังกล่าวไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ทั้งหมดในช่วงเวลาตามที่กำหนด คือ ในช่วงระยะเวลาสามปีปฏิทินที่สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม หรือวันสิ้นสุดอื่นใดในกรณีรอบระยะเวลาบัญชีไม่เป็นไปตามปีปฏิทิน ในปีก่อนที่จะพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่รายงาน ในกรณีจัดตั้งมาแล้วตั้งแต่สามปีขึ้นไปก่อนที่จะพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่รายงาน หรือในช่วงระยะเวลาที่นิติบุคคลได้มีการจัดตั้งขึ้นก่อนที่จะพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่รายงาน ในกรณีที่จัดตั้งมาแล้วไม่เกินสามปีก่อนที่จะพิจารณาการเป็นผู้มีหน้าที่รายงาน

(1) บริษัทประกันชีวิต ที่ออกกรมธรรม์ประกันภัยที่มีมูลค่าเป็นเงิน หรือกรมธรรม์ประกันภัยแบบเงินรายปี

(2) นิติบุคคลที่ถูกบริหารจัดการโดยนิติบุคคลอื่นซึ่งมีลักษณะข้างต้น และมีรายได้รวมจากการลงทุน การลงทุนต่อ หรือการซื้อขายสินทรัพย์ทางการเงิน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของรายได้ของนิติบุคคลนั้นในช่วงเวลาตามที่กำหนด

3.2.2 ข้อมูลที่จะถูกแลกเปลี่ยนกับประเทศคู่สัญญา

ข้อมูลทางบัญชีของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญา ตามมาตรฐานของการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ (Common Reporting Standard: CRS)

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

(1) ข้อมูลที่ต้องรายงานสำหรับบัญชีทุกประเภท ได้แก่ ข้อมูลเจ้าของบัญชี ได้แก่ ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษี วันที่และสถานที่เกิด (กรณีบุคคลธรรมดา) เลขที่บัญชี ข้อมูลผู้มีหน้าที่รายงาน ได้แก่ ชื่อ และเลขที่ระบุตัวตน ยอดคงเหลือ หรือมูลค่าในบัญชี ณ วันสิ้นปฏิทินหรือวันที่ปิดบัญชี

(2) ข้อมูลที่ต้องรายงานสำหรับบัญชีรับฝากเงิน ได้แก่ จำนวนดอกเบี้ยรับระหว่างปีทั้งหมด

(3) ข้อมูลที่ต้องรายงานสำหรับบัญชีรับฝากสินทรัพย์ทางการเงิน ได้แก่ ยอดรวมดอกเบี้ยรับ และเงินปันผลรับระหว่างปีทั้งหมด รวมถึงเงินได้จากการขาย หรือไถถอนสินทรัพย์

(4) ข้อมูลที่ต้องรายงานสำหรับบัญชีทางการเงินประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจาก (2) และ (3) ได้แก่ ยอดรวมรายรับตลอดทั้งปี และเงินได้จากการไถถอนบัญชี

3.2.3 หน่วยงานภาครัฐอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

โดยหน่วยงานภาครัฐอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องนั้น จะมีส่วนร่วมในการส่งมอบข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์ภายใต้อำนาจ ขอบเขตที่ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ กำหนดเท่านั้น เช่น การขอข้อมูลผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงจากหน่วยงานดังต่อไปนี้ที่มีข้อมูล²⁴

(1) ธนาคารแห่งประเทศไทย

(2) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย

(4) กรมพัฒนาธุรกิจการค้า

3.2.4 การเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อช่วยให้ร่างกฎหมายสามารถบรรลุผล ได้กำหนดหลักปฏิบัติ และบทบัญญัติที่เกี่ยวกับบทลงโทษไว้ดังต่อไปนี้²⁵

²⁴ กรมสรรพากร, รายงานสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นต่อการเขารวมเป็นภาคีความตกลงพหุภาคีระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบอัตโนมัติ (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information: MCAA CRS) , (ออนไลน์), แหล่งที่มา:

https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/resultMCAA_280464.pdf

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

(1) เพิ่มเติมตามมาตรา 3 ปันรส แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจอธิบดีในการสั่งให้บุคคลมีหน้าที่ รวบรวมและนำส่งข้อมูลทางภาษีและข้อมูลอื่นๆ ตามที่ได้รับร้องขอจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหรือตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศหรือตามสัญญาที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ โดยบุคคลดังกล่าวต้องรวบรวมและนำส่งข้อมูลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) เพิ่มเติมตามมาตรา 3 โสฬส แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจเปิดเผยและแลกเปลี่ยนข้อมูลที่ได้รับตามมาตรา 3 ปันรส ตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ การยื่นรายการหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรและการจัดทำเอกสารอื่นใด ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากร จะกระทำโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งต้องสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

(3) เพิ่มเติมตามมาตรา 3 สัตตรส แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดกรณีที่ผู้ใดล่วงรู้ข้อมูลเนื่องจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ ห้ามนำไปเผยแพร่ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยหรือแลกเปลี่ยนข้อมูลตามสัญญาที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ หรือเป็นการเปิดเผยตามอำนาจและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้ ได้แก่ สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายว่าด้วยระบบการชำระเงิน เป็นผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูล เกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะ²⁶ ในปีที่ผ่านมา และเฉพาะข้อมูลที่อยู่ในความครอบครองต่อกรมสรรพากรภายในเดือนมีนาคมของทุกปี โดยให้อธิบดีมีหน้าที่ในการเก็บรักษาข้อมูลที่ได้รับตามมาตรา 3 และให้เก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่กรมสรรพากรได้รับข้อมูล (การส่งรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะต่อกรมสรรพากรครั้งแรกภายในวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ.2563)

²⁶ ธุรกรรมลักษณะเฉพาะ คือ การฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สามพันครั้งขึ้นไป และฝากหรือรับโอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สี่ร้อยครั้ง และมียอดรวมของธุรกรรมฝาก หรือรับโอนเงินรวมกันตั้งแต่สองล้านบาทขึ้นไป และตามที่ระบุในกฎกระทรวง

(4) เพิ่มเติมตามมาตรา 35 ตี๋ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดบทลงโทษในกรณีที่มีหน้าที่รายงานผู้ใดไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการรวบรวมและนำส่งข้อมูลตามมาตรา 3 ปีณรส โดยให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาลงโทษทางปกครองไม่เกินหนึ่งแสนบาท และปรับอีกไม่เกินวันละหนึ่งหมื่นบาท ตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่หรือจนกว่าจะแก้ไขให้ถูกต้อง

(5) เพิ่มเติมตามมาตรา 35 จัตุวา แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดบทลงโทษในกรณีที่ได้รู้อยู่แล้ว หรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จในการรวบรวมและนำส่งข้อมูลตามมาตรา 3 ปีณรส ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ สามเดือนถึงเจ็ดปี หรือปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(6) เพิ่มเติมมาตรา 35 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดบทลงโทษในกรณีที่มีผู้ล่วงรู้ข้อมูลที่ต้องรายงานหรือข้อมูลที่ได้รับมาจากต่างประเทศ แล้วนำไปเปิดเผยหรือแลกเปลี่ยนแก่บุคคลอื่นตามมาตรา 3 สัตรส ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

3.2.5 เทคโนโลยีในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินแบบอัตโนมัติระหว่างประเทศ

หน่วยงานจำเป็นต้องมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาประยุกต์ใช้ ในรูปแบบการรายงานข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ขนาดใหญ่ (Bulk Data) และเป็นไปตามมาตรฐานสากลในด้านความปลอดภัยของข้อมูล เพื่อจัดเก็บข้อมูลที่ได้รับจากผู้มีหน้าที่รายงาน และนำส่งให้ประเทศคู่สัญญาผ่านระบบกลาง เชื่อมโยงคู่กับฐานข้อมูลของกรมสรรพากร²⁷

3.3 บทบัญญัติเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีของประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องของเงินได้นอกประเทศที่เป็นการกระทำที่มีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษี โดยบทบัญญัติของไทยในปัจจุบันเกี่ยวกับการแสดงเจตนาलग และนิติกรรมอำพราง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 บัญญัติว่า

“การแสดงเจตนาलगโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาलगนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาलगตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่นให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ที่เกี่ยวกับความผิดแจ้งความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดเพื่อเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือขอคืนภาษีอากรนั้นอาจเป็นบทบัญญัติในการเอาผิดได้ แต่อาจยังไม่ชัดเจนในการเอาผิดเรื่องของการเลี่ยงภาษีจากการทำธุรกรรมในต่างประเทศ

บทบัญญัติของไทยที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 บัญญัติว่า

“ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

กล่าวโดยสรุป จากข้อมูล que ผู้ศึกษาได้ทำการรวบรวมจากกรมสรรพากร ในรายงานสรุปผลการรับฟังความคิดเห็นจากภาคประชาชน ตามรัฐธรรมนูญมาตรา 77 และมาตรา 178 ระบุรายละเอียดของการประกอบธุรกิจที่เข้าข่ายต้องนำส่งข้อมูล เนื่องด้วยการเคลื่อนย้ายเงินทุนข้ามพรมแดนสามารถทำได้โดยสะดวกผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์ในปัจจุบัน การลงทุนในรูปแบบต่างๆ นั้น มีพัฒนาการอย่างรวดเร็วและในบางครั้งอาจเกินกว่าที่ข้อกฎหมายจะสามารถระบุออกมาได้อย่างครอบคลุม ร่างกฎหมายดังกล่าวควรพิจารณาอย่างรอบด้าน ให้เท่าทันต่อความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วในยุคปัจจุบัน ดังนั้น ในบทต่อไปจะเป็นการเสนอต้นแบบของ OECD บทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร

บทที่ 4

มาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ บทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ

เมื่อเข้าใจถึงสาระสำคัญของร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. ... ในบทนี้ผู้ศึกษาจะขอนำเสนอ หลักการ และสาระสำคัญของกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันของต้นแบบโดยองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) บทบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-tax Avoidance Rules) หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจของแคนาดา และสหราชอาณาจักร

4.1 มาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

ตามมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ โดย Global Forum แบ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลออกเป็นสามประเภทหลักๆ คือ ประเภทแรก การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Information: AEOI) โดยแต่ละประเทศที่อยู่ภายใต้ความตกลง จะทำการเก็บรวบรวมข้อมูลทางการเงินจากสถาบันการเงิน และผู้มีหน้าที่รายงานตามความตกลง รวบรวมบนฐานข้อมูล ที่มีรูปแบบในการใส่ข้อมูลในระบบ (Pre-Defined Format) และรายงานเป็นรายปี และทำการส่งข้อมูลเพื่อแลกเปลี่ยนกับข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ของกันและกัน มีการดำเนินการออกกฎหมายเพื่อบังคับให้สถาบันการเงินเก็บรวบรวมข้อมูล และนำส่งหน่วยงานทางภาษีของแต่ละประเทศ ภายใต้หลักการดังกล่าว ไทยต้องสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลบัญชีทางการเงินกับประเทศคู่สัญญาแบบอัตโนมัติตามมาตรฐานที่เรียกว่า Common Reporting Standard (CRS) ซึ่งตามมาตรฐาน สถาบันการเงินบางประเภทมีหน้าที่นำส่งข้อมูลบัญชีทางการเงินของลูกค้ำให้กับกรมสรรพากรโดยอัตโนมัติเป็นรายปี และกรมสรรพากรจะนำข้อมูลดังกล่าวไปแลกเปลี่ยนกับประเทศคู่สัญญา โดยมีนานาประเทศเข้าร่วมและดำเนินการตามความตกลงตามกรอบเวลาที่กำหนด

TABLE 1. Status of commitments to AEOI*

Jurisdictions undertaking first exchanges in 2017 (49)
Anguilla, Argentina, Belgium, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgaria, Cayman Islands, Colombia, Croatia, Cyprus ^b , Czech Republic, Denmark, Estonia, Faroe Islands, Finland, France, Germany, Gibraltar, Greece, Guernsey, Hungary, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Italy, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mexico, Montserrat, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Romania, San Marino, Seychelles, Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Turks and Caicos Islands, United Kingdom.
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2018 (51)
Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan ^c , The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brazil, Brunei Darussalam, Canada, Chile, China, Cook Islands, Costa Rica, Curacao, Dominica, Greenland, Grenada, Hong Kong (China), Indonesia, Israel, Japan, Lebanon, Macau (China), Malaysia, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Nauru, New Zealand, Niue ^d , Pakistan ^e , Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Samoa, Saudi Arabia, Singapore, Sint Maarten ^d , Switzerland, Trinidad and Tobago ^d , Turkey, United Arab Emirates, Uruguay, Vanuatu.
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2019 (2)
Ghana ^f , Kuwait ^g .
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2020 (3)
Nigeria ^f , Oman ^g , Peru ^h .
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2021 (3)
Albania ^{c,g} , Ecuador ^f , Kazakhstan ^f .
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2022 (4)
Jamaica ^f , Kenya ^f , Maldives ^f , Morocco ^f .
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2023 (6)
Jordan ^f , Moldova ^f , Montenegro ^f , Thailand ^f , Uganda ^f , Ukraine ^f .
Jurisdictions undertaking first exchanges in 2024 (2)
Georgia ^f , Rwanda ^f .
Developing countries not asked to commit and that have not yet set a date for the first year of exchanges (42)
Algeria, Armenia, Belarus, Benin, Bosnia and Herzegovina, Botswana, Burkina Faso, Cabo Verde, Cambodia, Cameroon, Chad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominican Republic, Egypt, El Salvador, Eswatini, Gabon, Guatemala, Guinea, Guyana, Haiti, Honduras, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mali, Mauritania, Mongolia, Namibia, Niger, North Macedonia, Palau, Papua New Guinea, Paraguay, Philippines, Senegal, Serbia, Tanzania, Togo, Tunisia, Viet Nam.

ภาพที่ 1 รายนามประเทศที่เข้าร่วมการแลกเปลี่ยนข้อมูลสนเทศแบบอัตโนมัติ และกรอบเวลาในการดำเนินการตามสัญญา และรายนามประเทศกำลังพัฒนาที่ยังไม่เข้าร่วม

ประเภทที่สอง การแลกเปลี่ยนข้อมูลสนเทศแบบร้องขอ (Exchange of Information on Request: EOIR) คือ การที่หน่วยงานทางภาษีในแต่ละประเทศ ทำการเรียกข้อมูลในลักษณะจำเพาะเจาะจง ในข้อมูลของบุคคล หรือองค์กร ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายใดรายหนึ่ง สงสัยว่ามีการปกปิดข้อมูล และมีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษี โดยข้อมูลที่ขอ เช่น กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ข้อมูลการทำธุรกรรมทางการเงิน หรือขอเข้าไปดูโดยตรง (Due Diligence) เพื่อป้องกันการโยกย้ายทรัพย์สิน ก่อนถูกตรวจสอบ ภายใต้หลักการดังกล่าว ไทยต้องสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลให้กับประเทศคู่สัญญาตามการร้องขอเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งข้อมูลนี้จะเป็นข้อมูลทั้งที่กรมสรรพากรมีอยู่ หรือสามารถเรียกได้ตามอำนาจที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร และรวมถึงข้อมูลที่กรมสรรพากรไม่มีอำนาจตาม

ประมวลรัษฎากร ประเภทที่สาม การแลกเปลี่ยนข้อมูลกรณีที่เกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่ง (Spontaneous Exchange of Information) หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลในลักษณะเพื่อแจ้งให้ทราบ เมื่อรัฐคู่สัญญาเล็งเห็นข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ที่อาจเป็นประโยชน์หรือเกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่งจึงประสงค์จะนำส่งให้โดยไม่ได้มีการร้องขอจากคู่สัญญาอีกฝ่าย

4.1.1 รูปแบบของความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี

ความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) ก่อตั้งขึ้นในปี 1995 และผ่านการปรับปรุงแก้ไขอีกครั้งในวันที่ 1 มิถุนายน ค.ศ. 2011 มีประเทศเข้าร่วม 144 ประเทศ โดยไทยได้ลงนามในความตกลงนี้แล้วเช่นกัน ในวันที่ 3 มิถุนายน ค.ศ. 2020 โดย MAC เป็นความตกลงที่เกิดขึ้นเพื่อให้ระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศนั้น มีความเป็นรูปธรรม มีกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนยิ่งขึ้น มีเป้าประสงค์เพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ เพื่อตรวจสอบผู้ตั้งใจเลี่ยงภาษี และร่วมตรวจสอบภาษี โดยจะให้ความช่วยเหลือแต่ละชาติ ในการออกเอกสาร โดยจะครอบคลุมภาษีรูปแบบต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ กำไรจากการขายหุ้น ภาษีมรดก ภาษีทรัพย์สิน ภาษีการบริโภค และภาษีศุลกากร เป็นต้น โดยจะเน้นในเรื่องของข้อมูลที่สามารถคาดได้ว่าจะช่วยในการจัดเก็บภาษี โดยแยกสัดส่วนเป็น การแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบร้องขอ (Exchange of Information on Request: EOIR) โดยต้องทำการร้องขอข้อมูล หลังจากที่ข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นแล้ว และการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติ (Automatic Exchange of Information: AEOI) โดยทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันอัตโนมัติรายปี โดยแบ่งออกเป็นสองความตกลงย่อย คือ Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Information (MCAA) และ Multilateral Competent Authority Agreement of Country-by-Country Reports (MCAA CbCR) ที่มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

(1) Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Information (MCAA) ซึ่งเป็นแบบพื้นฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงิน โดยข้อมูลพื้นฐานที่ได้รับจากสถาบันทางการเงิน และมีการระบุว่าหากเกิดกรณีที่มาตรฐานการรักษาข้อมูลของประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานสากลในการแลกเปลี่ยนข้อมูล ประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายสามารถยกเลิกการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติได้โดยถือไม่เป็นการผิดสัญญา

(2) Multilateral Competent Authority Agreement of Country-by-Country Reports (MCAA CbCR)²⁸ ซึ่งกฎหมายของประเทศหรือเขตเศรษฐกิจที่เข้าร่วมต้องให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติยื่นรายงานข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการบริหารภาษีของกลุ่มธุรกิจระหว่างประเทศเพื่อป้องกันการถ่ายโอนกำไร (Transfer Pricing) โดยในสนธิสัญญาย่อยที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ไทยยังอยู่ในระหว่างการพิจารณาลงนาม เหตุเพราะสัญญาย่อยนี้มีลักษณะตามมาตรา 178 วรรคสี่ แห่งรัฐธรรมนูญไทย²⁹ ที่การออกกฎหมายจะส่งผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ การค้า การลงทุนนั้นจะต้องให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็น และได้รับการเยียวยาจากผลกระทบดังกล่าว

4.1.2 สาระสำคัญในต้นแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน

ต้นแบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันเพื่อประโยชน์ทางภาษีโดย OECD (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) ซึ่งจัดทำโดย OECD มีการแบ่งออกเป็นแบบพหุภาคี และทวิภาคี ซึ่งแยกออกจากกันในบางหัวข้อ และมีลักษณะเดียวกันในบางหัวข้อ เช่น นิยามต่างๆ ในการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศตามคำขอของประเทศคู่สัญญา ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ต่อการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของคู่สัญญาอีกฝ่าย ได้แก่ ข้อมูลที่อาจเป็นประโยชน์ต่อการประเมินภาษี การจัดเก็บภาษี การรักษาความลับ การเปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเท่านั้น แต่ผู้ศึกษาจะขอยกตัวอย่างที่เกี่ยวข้องกับการศึกษานี้ ซึ่งประเทศไทยได้ลงนามในความตกลงรูปแบบพหุภาคีดังต่อไปนี้

(1) ข้อมูลทางการเงินที่ต้องรายงานตามสัญญา ได้แก่ เงินได้ หรือ กำไร กำไรจากการขายหุ้น ภาษีจากความมั่งคั่ง ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษีการให้ สินทรัพย์ไม่มีตัวตน นอกจากนี้ยังครอบคลุมถึงภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ ภาษีสรรพสามิต ภาษีการใช้ (จัดเก็บจากรูขุมรูเข็มเช่าหรือเช่าซื้อรถยนต์ หรือทรัพย์สินมีตัวตนอื่นๆ) เป็นต้น ทั้งนี้คู่สัญญาจะมีความผูกพันตามความตกลงเฉพาะภาษีประเภทที่ตนแสดงเจตนาจะใช้บังคับเท่านั้น

²⁸ ปัจจุบันมีภาคีทั้งหมด 90 ประเทศ

²⁹ มาตรา 178 วรรคสี่ แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า

หนังสือสัญญาอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม หรือการค้า หรือการลงทุนของประเทศอย่างกว้างขวางตามวรรคสอง ได้แก่ หนังสือสัญญาเกี่ยวกับการค้าเสรี เขตศุลกากรร่วมหรือการให้ใช้ทรัพยากรธรรมชาติ หรือทำให้ประเทศต้องสูญเสียสิทธิในทรัพยากรธรรมชาติทั้งหมดหรือบางส่วน หรือหนังสือสัญญาอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ

(2) ระบุถึงคำจำกัดความต่างๆ เช่น Person หมายถึง บุคคล นิติบุคคล และอื่นๆ Company หมายถึง องค์กร บริษัท หรือรูปแบบเพื่อการประกอบกิจการใดใดที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี หักในบริษัท ทั้งที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

(3) กำหนดให้ผู้มีหน้าที่นำส่งข้อมูล เช่น ธนาคาร สถาบันการเงิน ส่งข้อมูลทางบัญชี ข้อมูลทางการเงิน ข้อมูลเกี่ยวกับการทำธุรกรรมทางการเงิน ทั้งการระบุเจ้าของบัญชี ผู้ถือบัญชี และผู้ทำธุรกรรมทางการเงิน รวมถึงบุคคลใดที่กระทำการในลักษณะของนายหน้า ตัวแทน ทริสตี ต้องนำส่งข้อมูลทางบัญชี หรือข้อมูลที่ได้รับการขอให้ส่งต่อเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตามกฎหมาย ข้อมูล เช่น เจ้าของกิจการ หุ้นส่วน กองทรัสต์ มูลนิธิ ผู้รับประโยชน์ในมูลนิธิ และบุคคลอื่นใดที่ถือว่ามีความเป็นเจ้าของในบัญชีนั้นๆ ส่วนของกองทรัสต์ จะต้องให้ข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการได้รับประโยชน์ในกองทรัสต์นั้นๆ ผู้ก่อตั้ง (Settlor) ตัวแทนที่ได้รับการแต่งตั้ง เรียกว่าทริสตี (Trustee) คือ ผู้ถือครองบริหารจัดการ และดูแลรักษาทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ของผู้รับผลประโยชน์ (Beneficiary) ตามที่ ผู้ก่อตั้งทรัสต์กำหนดในตราสารจัดตั้งทรัสต์ บริหารจัดการทรัพย์สินนั้นให้ผู้รับผลประโยชน์ ได้รับผลประโยชน์ต่าง ๆ จากทรัพย์สินและเงินได้ต่างๆ ที่เกิดจากทรัพย์สินของกองทรัสต์ และผู้ก่อตั้งทรัสต์จะเป็นผู้รับประโยชน์ด้วยก็ได้ตามที่ผู้ก่อตั้งจะกำหนด ซึ่งประเทศไทย ไม่มีกฎหมายให้มีการจัดตั้งทรัสต์เพื่อการลงทุนส่วนบุคคล มีเพียงทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

(4) ในส่วนของความเป็นไปได้ที่จะเกิดการปฏิเสธคำขอข้อมูลนั้น สามารถทำได้ในกรณีที่ข้อมูลที่ขอมานั้นเป็นข้อมูลที่เป็นการค้าฝืนกฎหมาย หรือไม่เป็นไปตามความตกลงฯ เช่นกรณีเข้าข่ายเป็นการเปิดเผยความลับทางการค้า ธุรกิจ อุตสาหกรรม การพาณิชย์ กรรมวิธีทางการค้า และความลับทางวิชาชีพ เป็นต้น หรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี³⁰

(5) ข้อมูลใดที่ได้รับจากคู่สัญญา ภายใต้ความตกลงนี้ ถือเป็นความลับและไม่สามารถนำออกสู่สาธารณะ ต้องอยู่ภายใต้การดูแลของอำนาจรัฐ หรือผู้มีอำนาจตามกฎหมายของคู่สัญญาเท่านั้น

4.2 กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: หลักทั่วไปในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี

จากที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ถึงรูปแบบการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ กลุ่มสหภาพยุโรปจึงริเริ่มการวางมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-Avoidance Rule) โดยมีความหมายว่า วิธีการ

³⁰ OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Article 7 Possibility of Declining a Request

ต่างๆ ในการป้องกันการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อบิดเบือนให้เสียภาษีน้อยลงด้วยวิธีการที่ไม่ถูกต้อง การจงใจทำธุรกรรมลวงเช่น มีเจตนาซื้อขายกันในราคาต่ำกว่าราคาตลาด จัดตั้งคณะบุคคลจำนวนมากโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางพาณิชย์นอกจากต้องการกระจายฐานภาษี³¹ โดยมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีการกระทำหลายรูปแบบ ดังนั้น จึงต้องวางมาตรการในแบบกว้างเพื่อครอบคลุมพัฒนาการในการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษี เพราะไม่สามารถที่จะวางกฎเกณฑ์ไว้ล่วงหน้าเพื่อยับยั้งต่อต้านแผนการเลี่ยงภาษีได้ทุกกรณี ดังนั้น มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-Avoidance Rule) หรือในประเทศบัญญัติในประมวลกฎหมายภาษี เรียกว่าหลักการดังกล่าวว่า มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไป หรือ General anti-avoidance/anti-abusive rules (GAARs) เช่น ฝรั่งเศส เยอรมนี ออสเตรเลีย แคนาดา ญี่ปุ่น เกาหลี และจีน เป็นต้น และในบางประเทศ เช่น เนเธอร์แลนด์ อังกฤษ อเมริกา ใช้คำพิพากษาศาลในการสร้างหลักการมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี³²

หลักการการพิจารณาการกระทำที่เข้าข่ายเป็นการเลี่ยงภาษีทั่วไป มีลักษณะคือ การทำธุรกรรมอย่างมีแบบแผน มีขั้นตอน และมุ่งหวังให้เกิดประโยชน์ทางภาษี ไม่ใช่การกระทำในลักษณะของการประกอบธุรกิจโดยทั่วไป กล่าวคือ ไม่ใช่การทำธุรกรรมเชิงพาณิชย์ และต้องการประโยชน์ในเชิงภาษี และประโยชน์ดังกล่าว แม้ไม่ได้ทำผิดกฎหมาย แต่ทำแล้วเสียภาษีน้อยลง หรือไม่เสียเลย หรือเลื่อนการเสียภาษีออกไปได้อย่างไม่ผิดกฎหมาย แต่ผิดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย ที่วางหลักการเก็บภาษีเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาชาติ

4.2.1 กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

OECD ได้มีการระบุหลักการในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี ว่าเป็นกฎเกณฑ์ภายในประเทศ ซึ่งมุ่งเน้นไปที่การเลี่ยงภาษี กฎการป้องกันการเลี่ยงภาษีมุ่งเน้นที่เนื้อหาของธุรกรรมหรือข้อตกลงของบุคคลธรรมดา เมื่อสาระในธุรกรรมไม่ได้เป็นไปเพื่อให้เกิดผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจ และเมื่อรายได้ที่ต้อง

³¹ เสาวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีชนะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2),” สรรพากรศาสตร์ 7 (กรกฎาคม 2551): 15.

³² ซัยลิตธี ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 895.

เสียภาษีของบริษัท ลดลงอันเป็นผลมาจากการทำธุรกรรมที่ไม่สมเหตุสมผล ไม่มีวัตถุประสงค์ทางการค้าหรือในกรณีที่วัตถุประสงค์ของการทำธุรกรรมคือเพื่อลดภาระทางภาษีโดยตรงหรือโดยอ้อม³³

4.2.2 กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: แคนาดา

หลักทั่วไป หรือกฎเกณฑ์เพื่อต่อต้านการเลี่ยงภาษี ระบุในมาตรา 245 ในบทบัญญัติภาษีเงินได้ ซึ่งกำหนดไว้ในลักษณะทั่วไป (General Anti-Avoidance Rule: GAARs) โดยกำหนดหลักเกณฑ์ที่จะนำไปใช้ต่อต้านแผนการหรือการกระทำเพื่อการเลี่ยงภาษีไว้อย่างกว้างๆ (Broad Criteria) โดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เป็นการเฉพาะดังต่อไปนี้

ผลประโยชน์ทางภาษี หมายถึง การลดภาษี เลี่ยงภาษี หรือเลื่อนการชำระภาษีที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระภายใต้บทบัญญัตินี้ หรือการกระทำใดที่ทำให้ได้ภาษีคืนในจำนวนที่เพิ่มขึ้น

ผลลัพธ์ทางภาษี หมายถึง จำนวนรายได้ รายได้ที่ต้องเสียภาษี หรือเงินได้ที่ได้รับในแคนาดาที่ต้องเสียภาษี ที่ต้องคืนให้แก่บุคคลตามพระราชบัญญัตินี้

บทบัญญัติการต่อต้านการเลี่ยงภาษี หมายถึง การทำธุรกรรมที่มีเจตนาเลี่ยงภาษี หมายถึง การกระทำที่มีผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ส่วนหนึ่งหรือทั้งหมดของการทำธุรกรรมนั้นๆ ธุรกรรมที่มีเจตนาเลี่ยง หมายถึง ธุรกรรมใดใดที่มีผลลัพธ์ดังต่อไปนี้ ธุรกรรมที่ส่งผลให้เกิดสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งทางตรงและทางอ้อม เว้นแต่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นการกระทำด้วยเจตนาบริสุทธิ์ (Bona fide) มิใช่เป็นการกระทำที่มีจุดประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษี

การทำธุรกรรม ส่วนหนึ่งของธุรกรรมทั้งหมด ที่ให้ผลทางสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งทางตรงและทางอ้อม เว้นแต่ธุรกรรมดังกล่าวสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีที่มา หรือเหตุผลว่าได้ดำเนินการหรือจัดให้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยสุจริต มีเจตนาบริสุทธิ์เป็นหลักนอกเหนือจากการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

หากพบว่ามีกรกระทำเพื่อเลี่ยงภาษิดังกล่าว เจ้าหน้าที่มีอำนาจปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับได้ ซึ่งหลักการในการพิจารณาวัตถุประสงค์ของการทำธุรกรรมไม่ได้ถูกกำหนดจากคำแสดงเจตจำนงของผู้เสียภาษีเพียงอย่างเดียว แต่ต้องพิจารณาจากสถานการณ์ทั้งหมดของธุรกรรม

³³ OECD, ANTI-AVOIDANCE RULES AGAINST INTERNATIONAL TAX PLANNING: A CLASSIFICATION ECONOMICS DEPARTMENTS WORKING PAPERS No. 1356, (19 Dec 2016), Page 8

หรือธุรกรรมอีกด้วย ธุรกรรมจะไม่ใช่ธุรกรรมที่ทำเพื่อเลี่ยงภาษี หากผู้เสียภาษีอธิบายได้ว่ากระทำเพื่อธุรกิจโดยสุจริต การลงทุน หรือวัตถุประสงค์ของครอบครัวเป็นหลัก

4.2.3 กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร: สหราชอาณาจักร

หลักทั่วไปในการต่อต้านการเลี่ยงภาษีของอังกฤษ (General Anti-Avoidance Rule: GAAR)³⁴ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 17 กรกฎาคม ค.ศ. 2013 มีวัตถุประสงค์เพื่อต่อต้านข้อได้เปรียบทางภาษีที่เกิดจากการจัดการด้านภาษีที่ไม่เหมาะสม โดยให้คำจำกัดความในการจัดการภาษี ซึ่งถือเป็นการละเมิดภายใต้บัญญัตินี้ ในความหมายกว้างๆ หมายถึง การจัดการใดๆ ที่เมื่อพิจารณาอย่างเป็นกลางแล้ว ได้ประโยชน์ทางภาษีเป็นจุดประสงค์หลัก หรือเป็นวัตถุประสงค์ประการใดประการหนึ่ง เป็นการจัดการแล้วเกิดความได้เปรียบทางภาษี ซึ่งในบริบทนี้ มีการกำหนดอย่างกว้างๆ และเป็นที่ยอมรับกันว่าภายใต้กฎหมายด้านภาษี ผู้เสียภาษีจะมีทางเลือกเกี่ยวกับวิธีการทำธุรกรรม และผลลัพธ์ทางภาษีที่แตกต่างกันนั้นขึ้นอยู่กับทางเลือกปฏิบัติ โดยบทบัญญัตินี้จะไม่ทำหายทางเลือกที่ผู้เสียภาษีเลือกกระทำดังกล่าว เว้นแต่เห็นว่าเป็นการกระทำที่ไม่เหมาะสม โดยหลักการดังกล่าวจะมีผลบังคับใช้เมื่อการดำเนินการของผู้เสียภาษีมุ่งหมายเพื่อให้ได้ผลลัพธ์ทางภาษีที่รัฐไม่ได้คาดการณ์ไว้ และรัฐเห็นว่าการดำเนินการนั้นไม่มีความสมเหตุสมผล

4.3 หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ

โดย OECD ได้มีการวางหลักการในการเปิดเผยข้อมูล เพื่อเป็นการสร้างช่องทางในการเปิดเผยข้อมูล และลดโทษทางภาษีที่อาจเกิดขึ้นหากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับบัญชี และการเงินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีแหล่งเงินได้นอกประเทศ โดยผู้ศึกษาได้ศึกษาบทบัญญัติและหลักการของแคนาดา และสหราชอาณาจักรที่มีการนำหลักการนี้มาใช้ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.3.1 องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD)

ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2010 OECD ได้มีการศึกษามาตรการในด้านการเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีแหล่งเงินได้นอกประเทศ หรือนำเงินออกไปลงทุน หรือเพื่อการอื่นใดในต่างประเทศได้มีโอกาสนำข้อมูลดังกล่าวโดยสมัครใจ ด้วยการรวบรวมข้อมูลจากประเทศสมาชิก และการตรวจพบข้อมูลผ่าน

³⁴HM Revenue and Customs, HMRC'S GAAR GUIDANCE, (15 April 2013).

ความร่วมมือด้านภาษีระหว่างประเทศที่มีการพัฒนาไปอีกขั้นเพื่อลดการปกปิดข้อมูลทางการเงินระหว่างประเทศ โครงการเปิดเผยข้อมูลส่งผลให้มีผู้เสียภาษีจำนวนมากเปิดเผยข้อมูลภายใต้โครงการดังกล่าว และรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น จากการริเริ่มของกฎหมาย FATCA³⁵ ของสหรัฐฯ มีผู้เสียภาษีเข้าร่วมโครงการมากกว่า 14,700 ราย และผู้เสียภาษีชาวเยอรมันกว่า 20,000 คนทำการเปิดเผยโดยสมัครใจส่งผลให้มีการรายงานรายได้เพิ่มเติมไปยังรัฐบาลเยอรมันราว 4 พันล้านยูโร³⁶ เพื่อเป็นการช่วยเหลือผู้เสียภาษี OECD ออกคำแนะนำในการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจไว้ดังต่อไปนี้

(1) **ขั้นตอนในการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ** รัฐควรระบุหน่วยงานเพื่อติดต่อ และเอกสารที่จำเป็น รวมถึงหน่วยงานที่สามารถตอบคำถามเกี่ยวกับขั้นตอนในการเปิดเผยข้อมูล อาจระบุในเว็บไซต์ของหน่วยงานทางภาษีซึ่งง่ายต่อการค้นหา นอกจากนี้ หน่วยงานภาษีอาจพิจารณาเผยแพร่ต่อสาธารณะเกี่ยวกับโครงการดังกล่าว โดยขั้นตอนอาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศตามระบบการปฏิบัติงาน

(2) **บันทึกที่ไม่สมบูรณ์** ควรมีความแนะนำที่อธิบายเกี่ยวกับการบริหารภาษีเกี่ยวข้องกับบันทึกที่ไม่สมบูรณ์ ในหลายกรณี โดยเฉพาะกรณีที่มีการปกปิดทรัพย์สิน โดยบิดา มารดา หรือบรรพบุรุษที่โอนถ่ายทรัพย์สินไปต่างประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจไม่ทราบถึงข้อมูลทางบัญชีในต่างประเทศ ดังนั้นควรมีแนวปฏิบัติเมื่อเกิดกรณีดังกล่าว

(3) **การรักษาความลับ** เช่น การจำกัดข้อมูลที่เปิดเผยต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางการภาษีที่กำหนด เพื่อปกป้องข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(4) **กิจกรรมการปฏิบัติตามกฎระเบียบในอนาคต** ผู้เสียภาษีอาจมีความกังวลว่าการเปิดเผยข้อมูลจะทำให้เกิดสอบสวนเพิ่มเติมเกี่ยวกับกิจการของตน ในบางกรณีหน่วยงานภาษีหลายประเทศอาจมีความแนะนำ และขั้นตอนภายในที่กำหนดไว้แล้ว แต่อย่างไรก็ดีควรมีหลักการกว้างๆ ที่สามารถ

³⁵ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) คือกฎหมายที่สหรัฐฯ ได้เข้าทำความตกลงกับกว่า 100 ประเทศทั่วโลก รวมถึงประเทศไทย กฎหมายมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ กฎหมายดังกล่าวบังคับให้สถาบันการเงินของประเทศคู่สัญญา ต้องนำส่งข้อมูลทางบัญชีทั้งหมดของผู้มีบัญชีที่ถือสัญชาติอเมริกัน ให้กับสหรัฐฯ เพื่อเข้าถึงข้อมูลทางการเงินของชาวสหรัฐฯ ที่โอนถ่ายเงินไปยังต่างประเทศ

³⁶ OECD, *Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, guidance and policy advice*, (September 2010), P. 9

เผยแพร่สู่สาธารณะ เพื่อลดความกังวลต่อเจ้าของข้อมูลที่ได้รับจากการเปิดเผยจะจำกัดเป็นการเฉพาะการภาษีที่กำหนดเท่านั้น

(5) **การติดต่อบุคคลที่สาม** ครอบคลุมไปถึงการรวบรวมหน่วยงานจัดเก็บภาษีและการตรวจสอบข้อมูลจากบุคคลที่สาม เช่น พันธมิตรทางธุรกิจ นายจ้าง และธนาคาร เอกสารแนวทางการมีร่างสถานการณ์ที่อาจมีการติดต่อบุคคลที่สาม

(6) **บทลงโทษและเบี้ยปรับ** คำอธิบายเกี่ยวกับค่าปรับ และดอกเบี้ย และหลักเกณฑ์ในการคำนวณ หากมีการพิจารณาแล้วว่า ข้อมูลทางบัญชีดังกล่าวที่เปิดเผยเข้าข่ายต้องชำระภาษี ในบางประเทศค่าปรับอาจสูงถึงร้อยละ 100 ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ และดอกเบี้ยสามารถคำนวณได้ตามจำนวนปีที่ไม่ได้ชำระภาษี กรณีดังกล่าวควรมีการระบุอย่างชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีรับทราบถึงความเป็นไปได้ที่จะเสียภาษี ในจำนวนดังกล่าวตามแต่ที่กฎหมายกำหนด

(7) **การดำเนินคดีอาญา** มีการระบุรายละเอียดนโยบายการดำเนินคดีกับอาชญากรรมทางภาษี หากเป็นความผิดร้ายแรงที่ต้องโทษทางอาญา

(8) **การเปิดเผยแบบไม่ประสงค์เอ่ยนาม** ผู้ไม่ประสงค์เอ่ยนามสามารถติดต่อเพื่อเปิดเผยข้อมูลผ่านหมายเลขโทรศัพท์เฉพาะ ซึ่งผู้เสียภาษีและ/หรือที่ปรึกษาสามารถไม่ระบุตัวตน ไม่ต้องเปิดเผยตัวตนของผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องได้เช่นกัน

4.3.2 หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ:

แคนาดา

จากการเข้าร่วมลงนามเพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานข้อมูลระหว่างประเทศ (Common Reporting Standards : CRS) หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศแคนาดาจะได้รับข้อมูลทางการเงินของผู้เสียภาษีชาวแคนาดา ที่เป็นเจ้าของบัญชีธนาคารหรือสินทรัพย์ในเขตอำนาจศาลอื่นๆ โดยอัตโนมัติ โดยผู้มีอำนาจตามกฎหมายเมื่อได้รับข้อมูลทางการเงินจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว อาจนำมาใช้เพื่อระบุผู้เสียภาษีของแคนาดาที่ไม่ปฏิบัติตามภาระหน้าที่ในการรายงานในต่างประเทศ จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีระหว่างประเทศที่เข้าร่วมลงนามในความตกลงพหุภาคี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีของแคนาดาที่มีแหล่งเงินได้นอกประเทศ หรือถือสินทรัพย์นอกประเทศจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในการยื่นภาษีประจำปี โดยข้อมูลดังกล่าวจะถูกส่งต่อไปยังหน่วยงานด้านภาษี ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีของแคนาดาจะต้องรายงานรายได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินและ

สินทรัพย์ต่างประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีของแคนาดาจะต้องรวมรายได้นอกประเทศในการยื่นภาษีประจำปีของแคนาดา โดยยื่นแบบฟอร์ม T1135 ทุกปี บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดา บริษัท และทรัสต์บางประเภทที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินต่างประเทศที่ระบุในช่วงเวลาใด ๆ ในระหว่างปีปฏิทินซึ่งมีมูลค่ามากกว่า 100,000 แคนาดาดอลลาร์ กล่าวคือ ประการแรก มูลค่าของทรัพย์สิน (รวมถึงจำนวนเงินในบัญชีนอกแคนาดา) จะต้องอย่างน้อย 100,000 แคนาดาดอลลาร์ ตลอดปีปฏิทิน ประการที่สอง ทรัพย์สินต้องอยู่ในหมวดหมู่ทรัพย์สินต่างประเทศที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ดังต่อไปนี้

- 1) ทรัพย์สินต่างประเทศที่ระบุไว้ในอนุมาตรา 233.3 (1) ของพระราชบัญญัติภาษีเงินได้และรวมถึง กองทุนหรือทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน (สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ ฯลฯ) ที่ตั้งอยู่รับฝาก หรือถือครองนอกแคนาดา
- 2) ทรัพย์สินจับต้องได้ที่อยู่นอกแคนาดา
- 3) หุ้นของบริษัทต่างชาติ
- 4) หุ้นของบริษัทที่จัดตั้งในแคนาดา แต่ถืออยู่นอกแคนาดา
- 5) ผลประโยชน์ในทรัสต์ที่จัดตั้งนอกแคนาดา (บังคับยื่นเพื่อประกอบการพิจารณา)
- 6) ส่วนได้เสียในทรัพย์สินไม่มีตัวตนในห้างหุ้นส่วนที่ถือทรัพย์สินดังกล่าวนอกแคนาดา (เว้นแต่ห้างหุ้นส่วนได้ยื่นแจ้งแล้ว)
- 7) ทรัพย์สินที่เปลี่ยน แลกเปลี่ยน หรือสิทธิในการได้มาซึ่งเป็นทรัพย์สินนอกแคนาดา
- 8) พันธบัตรรัฐบาลและองค์กร หุ้นกู้ จำนวน และตัวเงินรับในต่างประเทศ
- 9) ดอกเบี้ยกรรมธรรม์ต่างประเทศ
- 10) โลหะมีค่า ไบร่บรองทองคำ และสัญญาซื้อขายล่วงหน้าที่จัดขึ้นนอกแคนาดา

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รายงานข้อมูลข้างต้น และไม่มี ความคลาดเคลื่อนระหว่างสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้รายงานไปยังหน่วยงานทางภาษีกับข้อมูลทางการเงินนอกแคนาดาที่เปิดเผยผ่านการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยอัตโนมัติ (CRS) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีถือว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายถูกต้อง แต่อย่างไรก็ดี สำหรับผู้เสียภาษีชาวแคนาดาที่ละเลยการรายงาน ไม่ว่าจะโดยไม่รู้ หรือจงใจในการรายงานรายได้นอกประเทศผิดไปจากความเป็นจริง มีบทลงโทษจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรายงานในต่างประเทศ มีค่าปรับสำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่เปิดเผย หรือผู้ที่รายงานรายได้นอกแคนาดาต่ำกว่าความเป็นจริง เช่นเดียวกับผู้เสียภาษีของแคนาดาที่ไม่ยื่นแบบฟอร์ม

T1135 สำหรับทรัพย์สินนอกแคนาดา และหากเกิดการดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีในความผิดฐานเลี่ยงภาษี หากถูกตัดสินว่ากระทำความผิด ผู้เสียภาษีของแคนาดาอาจถูกจำคุกสูงสุดสองปี

ดังนั้นเพื่อเป็นการสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้ามาเปิดเผยข้อมูล รัฐบาลแคนาดามุ่งมั่นที่จะปราบปรามการเลี่ยงภาษีเชิงรุก เพื่อเสริมสร้างระบบที่เหมาะสมเพื่อสร้างความเป็นธรรมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแคนาดา ในวันที่ 1 มีนาคม ค.ศ. 2018 จึงมีการวางโปรแกรมการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ Voluntary Disclosures Program (VDP) มีผลเพื่อจำกัดเกณฑ์คุณสมบัติในการเข้าถึงโปรแกรมและกำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมสำหรับผู้เข้าร่วม ทำให้ผู้ที่ตั้งใจเลี่ยงภาษีได้รับผลประโยชน์ได้มากขึ้น ผู้เสียภาษีสามารถเปิดเผยรายได้ และทรัพย์สินนอกประเทศโดยสมัครใจหน่วยงานทางภาษี และรัฐบาลจึงใช้โอกาสนี้เพื่ออำนวยความสะดวกในการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยเมื่อเปิดเผยข้อมูลแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจต้องชำระภาษีที่ค้างชำระ บวกดอกเบี้ย (บางส่วนหรือทั้งหมด) และหากหน่วยงานทางภาษีแคนาดายอมรับการขอเข้าโครงการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจได้รับการยกเว้นจากการดำเนินคดี และในบางกรณี ได้รับการบรรเทาโทษ และการบรรเทาดอกเบี้ยบางส่วน

กรณีตัวอย่าง ผู้เสียภาษีชาวแคนาดาที่ได้รับเงินปันผลจากหุ้นที่ถือในบัญชีต่างประเทศ และไม่เปิดเผยจำนวนรายได้เงินปันผลนี้ในการยื่นแบบรายปี ถือเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ถึงแม้ในกรณีที่สินทรัพย์ในต่างประเทศจะไม่สร้างรายได้ก็ตาม โดยทั่วไปบัญชีธนาคารจัดประเภทเป็นสินทรัพย์เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษี ดังนั้นหน่วยงานทางภาษีจึงพิจารณาผู้เสียภาษีที่มีบัญชีธนาคารออมทรัพย์ในเขตอำนาจศาลต่างประเทศเพื่อถือสินทรัพย์นอกประเทศ หากในปีภาษีที่กำหนด มูลค่าของเงินทุนในบัญชีเกิน 100,000 แคนาดาดอลลาร์ ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องรายงาน

หน่วยงานทางภาษียังมีอำนาจในการดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีชาวแคนาดาที่ไม่ปฏิบัติตามภาระหน้าที่ในการรายงานนอกประเทศของตน ผู้เสียภาษีคนดังกล่าวจะถูกดำเนินคดีในความผิดฐานเลี่ยงภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ มาตรา 245 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (GAARs) ตามที่กล่าวไว้ในเบื้องต้นเช่นกัน

4.3.3 หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ:

สหราชอาณาจักร

ผู้มีถิ่นที่อยู่ทางภาษีและมีภูมิลำเนาในสหราชอาณาจักร เมื่อมีเงินได้นอกประเทศ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องกรอกแบบแสดงรายการภาษีแบบประเมินตนเอง (Self Assessment tax return) และเข้าข่ายเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้นอกประเทศ (รายได้จากต่างประเทศ หมายถึง เงินได้ที่ได้รับจากนอกอังกฤษ สกอตแลนด์ เวลส์ และไอร์แลนด์เหนือ หมู่เกาะเซนเนล และโอลด์ออฟแมน) ดังต่อไปนี้

- (1) ค่าจ้างจากการทำงานในต่างประเทศ
- (2) รายได้จากการลงทุนจากต่างประเทศ เช่น เงินปันผล และดอกเบี้ยออมทรัพย์
- (3) รายได้ค่าเช่าทรัพย์สินในต่างประเทศ
- (4) รายได้จากเงินบำนาญในต่างประเทศ

แต่มีข้อยกเว้นในการรายงานเงินได้นอกประเทศ กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหราชอาณาจักรที่มีเงินได้จากต่างประเทศ ไม่ต้องรายงานในแบบแสดงรายการภาษีแบบประเมินตนเอง หากเงินได้ดังกล่าวเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) มีเงินได้ต่างประเทศเพียงอย่างเดียวคือเงินปันผล
- (2) เงินปันผลทั้งหมดรวมถึงเงินปันผลที่ได้รับในสหราชอาณาจักร ได้รับน้อยกว่าค่าเพื่อเงินปันผล (รายได้เงินปันผลในแต่ละปีที่ได้รับการยกเว้นภาษี) 2,000 ปอนด์
- (3) ไม่มีรายได้อื่นให้รายงาน

จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลบนพื้นฐานความตกลงพหุภาคี (CRS) เพื่อเป็นการเพิ่มความโปร่งใสด้านภาษีระหว่างประเทศ เมื่อวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2015 หน่วยงานจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรจึงสร้างแรงจูงใจเพื่อสนับสนุนให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ดำเนินการแทนทำการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้นอกประเทศโดยสมัครใจ ภายใต้โครงการ Worldwide Disclosure Facility (WDF) ซึ่งเป็นการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ต้องการเปิดเผยแหล่งเงินได้นอกประเทศที่อาจมีภาระภาษีของสหราชอาณาจักรสามารถเปิดเผยข้อมูลแหล่งเงินได้ดังต่อไปนี้ได้

- (1) รายได้จากแหล่งเงินได้นอกสหราชอาณาจักร
- (2) ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกสหราชอาณาจักร
- (3) กิจกรรมที่ดำเนินการทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ในดินแดนนอกสหราชอาณาจักร

(4) สิ่งใดที่มีผลเสมือนว่าเป็นรายได้ ทรัพย์สิน หรือกิจกรรมในลักษณะที่กล่าวข้างต้น

นอกจากนี้ยังรวมถึงเงินที่เกี่ยวข้องกับภาษีของสหราชอาณาจักรที่ยังไม่ได้ชำระหรือได้รับการยกเว้นซึ่งโอนไปนอกสหราชอาณาจักร หรือเป็นเจ้าของนอกสหราชอาณาจักร

บทที่ 5

แนวทางในการปรับใช้มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจกับมาตรการตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ

จากการศึกษาในบทที่ 2 เกี่ยวกับแนวคิดและหลักการพื้นฐานทั่วไปที่เกี่ยวกับกฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านภาษีอากรระหว่างประเทศ และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเรื่องของการมาตรฐานการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ ตามต้นแบบของ OECD นั้นมีการระบุเนื้อหาเกี่ยวกับผู้ที่มีหน้าที่รายงาน ข้อมูลที่จะถูกรายงานในลักษณะต่างๆ ตามเนื้อหาของความตกลงที่ไทยร่วมลงนาม ซึ่งในบทที่ 3 กล่าวถึงร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากร และบทบัญญัติเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีของประเทศไทย ในบทที่ 4 นอกจากรายละเอียดเกี่ยวกับมาตรฐานในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศของ OECD และมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี เช่นเดียวกับแคนาดา และสหราชอาณาจักร ที่มีหลักการในการรายงานเงินได้จากนอกประเทศ ตามการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ และมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี (GAARs) แต่อย่างไรก็ดี ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศของไทยยังไม่มี การระบุเนื้อหาเกี่ยวกับหลักการในการรายงานเงินได้จากนอกประเทศ และมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่า ควรมีการระบุเพื่อเป็นหลักการ และเป็นกลไกที่จะช่วยให้ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น มีความสมบูรณ์ชัดเจนในการนำไปปฏิบัติ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

5.1 สภาพปัญหาของร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ

จากการศึกษาร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ของประเทศไทยในบทที่ 3 พบว่าร่างกฎหมายระบุรายละเอียดของการประกอบธุรกิจที่เข้าข่ายต้องนำส่งข้อมูล ข้อมูลที่จะถูกแลกเปลี่ยน และประเทศไทยจะได้รับข้อมูลของคนในชาติที่มีบัญชีในต่างประเทศกลับมาเช่นกัน แต่ตามร่างกฎหมายยังไม่มีการระบุถึงแนวทางในการตรวจสอบข้อมูล เพราะอาจเป็นช่องโหว่หากมีการระบุให้ผู้เสียภาษี วางแผนเพื่อเลี่ยงภาษีจากการตรวจสอบข้อมูลได้ จากการศึกษากฎหมายประเทศแคนาดา และสหราชอาณาจักรพบว่า ทั้งสองประเทศได้เข้าร่วมการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหาร

ภาษี และมีการตรากฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศแล้ว อีกทั้งยังมีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจหากไม่มั่นใจในการทำธุรกรรมในต่างประเทศของตน เพื่อเป็นการลดโทษทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญาที่อาจเกิดขึ้นหากตรวจสอบพบว่ากระทำความผิดฐานเลี่ยงภาษี จากการแลกเปลี่ยนข้อมูล หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะได้รับข้อมูลทางการเงินของผู้เสียภาษีที่เป็นเจ้าของบัญชีธนาคารหรือสินทรัพย์ในเขตอำนาจศาลอื่นๆ โดยอัตโนมัติ โดยผู้มีอำนาจตามกฎหมายเมื่อได้รับข้อมูลทางการเงินจากการแลกเปลี่ยนดังกล่าว อาจนำมาใช้เพื่อระบุผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามภาระหน้าที่ในการรายงานเงินได้ในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ดี ด้วยสภาพปัญหาคือ ร่างกฎหมายไทยยังไม่มี การวางหลักการด้านมาตรการการป้องกันการเลี่ยงภาษีเป็นลายลักษณ์อักษรในพระราชบัญญัติในปัจจุบัน และผู้มีหน้าที่เสียภาษีไทยไม่ถูกบังคับให้ต้องรายงานเงินได้ในต่างประเทศ ดังนั้น การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามกฎหมายที่ไทยจะได้รับข้อมูลคนชาติจากประเทศคู่ภาคียังคงขาดกลไกเครื่องมือทางกฎหมายในการดำเนินการกับข้อมูลที่ได้รับในลำดับต่อไป

5.2 แนวทางการระบุมตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี

เมื่อศึกษาถึงรายละเอียดของมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี และหลักทั่วไปในการต่อต้านการเลี่ยงภาษีของแคนาดา และสหราชอาณาจักร พบว่ามีการระบุความหมายโดยกว้างเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีว่ามีลักษณะการกระทำในรูปแบบดังต่อไปนี้ เช่น การหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อบิดเบือนให้เสียภาษีน้อยลง การกระทำที่ต้องการให้ผลทางภาษีลดลง หรือไม่มีภาระภาษีเลย เป็นต้น การเลี่ยงภาษี เป็นการกระทำที่ไม่เกิดผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ โดยการกระทำดังกล่าวสามารถตัดสินได้จากการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสาระสำคัญของการทำธุรกรรม กล่าวคือถ้าไม่มีการพิจารณาในเชิงประโยชน์ทางภาษีเป็นประเด็นสำคัญ ธุรกรรมดังกล่าวก็เป็นธุรกรรมที่ทำไปอย่างไม่ก่อให้เกิดสาระใดเลย³⁷ กรณีดังกล่าว หากเจ้าหน้าที่สงสัยในธุรกรรม หรือการดำเนินการดังกล่าวแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องพิสูจน์ได้ว่า เป็นการกระทำที่มีเจตนาบริสุทธิ์จริง ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ทางภาษี แต่หากไม่ใช่เจ้าหน้าที่สามารถประเมินภาษีเพิ่ม หรือยกเลิกสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่บุคคลดังกล่าวได้รับได้

เพื่อให้ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ครบถ้วนในการเป็นกลไก เครื่องมือในการตรวจสอบข้อมูล ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรพิจารณาเพิ่มมาตรการต่อต้านการเลี่ยง

³⁷ เสวคนธ์ มีแสง และจิตรา ณีตะนันท์, “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2),” สรรพการสาส์น 7 (กรกฎาคม 2551): 16.

ภาษีในพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ เพื่อให้อำนาจเจ้าหน้าที่อย่างครบถ้วนในการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ มาพิจารณาในประเด็นการกระทำที่มีเหตุจูงใจ หรือเชื่อได้ว่าจงใจเลี่ยงภาษี ดังนั้น การร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ที่นำมาซึ่งข้อมูลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีของประเทศไทย มีการเคลื่อนไหวทางบัญชีที่เป็นเหตุควรสงสัย การมีบทบัญญัติมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีประกอบด้วยก็จะช่วยให้เจ้าหน้าที่สามารถประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่มได้ เป็นกลไกในการเปิดทางให้เจ้าหน้าที่ทำการประเมินในลำดับต่อไป ซึ่งอาจต้องพิจารณาเป็นการภายใน และเป็นความลับทางการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่

5.3 แนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ

จากการที่แคนาดา และสหราชอาณาจักร มีการกำหนดหลักการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรายงานเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ ไม่ว่าจะนำเงินได้กลับเข้าประเทศหรือไม่ โดยมีการระบุขั้นต่ำ ประเภทของเงินได้ เป็นต้นนั้น รวมไปถึงการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจเพื่อเป็นการจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเข้ารายงานโดยตรงต่อหน่วยงานทางภาษีที่เกี่ยวข้อง หากไม่มั่นใจเกี่ยวกับการทำธุรกรรมในอดีตที่มีผลสืบเนื่องทางภาษี ซึ่งอาจมีเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม หรือรุนแรงถึงโทษทางอาญา การเข้าร่วมโครงการดังกล่าวจะเป็นการลดหย่อนโทษที่อาจเกิดขึ้นหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีปล่อยเวลาให้ผ่านไปจนเจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบ ดำเนินคดีจากการได้รับข้อมูลทางบัญชีจากความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ ซึ่งปัจจุบันมีความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว ไม่สามารถปกปิด หลบซ่อนความมั่งคั่งไว้ในต่างประเทศ ดินแดนปลอดภาษีได้อีกเช่นในอดีต

การพิจารณาถึงการเพิ่มเติมแนวทางการระบุหลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจโดยการใช้แนวทางที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยประกอบในร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ผู้ศึกษามีความเห็นว่าจะเป็นการช่วยลดภาระ และลดระยะเวลาในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลที่ได้จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ ที่เบื้องต้นแล้วยังไม่มีแนวปฏิบัติที่เป็นหลักการดังที่ผู้ศึกษาได้พบว่าต่างประเทศมีการให้รายงาน และจูงใจให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเปิดเผยโดยสมัครใจ เพื่อเป็นการลดโทษที่อาจเกิดขึ้น โดยอ้างว่าเป็นการกระทำที่ไม่รู้ข้อกฎหมาย ประมาท เลินเล่อ เนื่องจากในปัจจุบัน ไม่มีบทบัญญัติให้ต้องรายงานเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ และผู้ที่มีเงินได้นอกประเทศ มักจะไม่

นำเงินได้กลับเข้ามาทันทีที่ได้รับ ด้วยอาศัยบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง ที่วางหลักว่า

“ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”

ตามบทบัญญัติดังกล่าว ผู้มีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้ ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบทั้ง 2 ประการ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีเงินได้เป็น ผู้อยู่ในประเทศไทย ในปีภาษีนั้นชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมทั้งหมดถึง 180 วัน และ

(2) ผู้มีเงินได้ นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย³⁸

จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจเป็นช่องว่างที่ทำให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ทางการภาษีในประเทศไทย และมีเงินได้นอกประเทศ ไม่ว่าจะจากการได้รับเงินปันผล กำไรจากการขายหุ้น หรือรายได้อื่นใดที่ได้รับ อาศัยบทบัญญัตินี้และนำเงินได้กลับเข้าไทยข้ามปีภาษี เพื่อไม่ให้มีภาระภาษี เนื่องด้วยบทบัญญัติดังกล่าวได้มีการใช้บังคับมานาน และอาจเพราะต้องการให้สิทธิแก่ผู้ที่ทำงานในต่างประเทศ และมีเงินได้นอกประเทศซึ่งสมัยก่อนยังมีไม่มาก ในอดีตจึงไม่มีผลต่อการเก็บภาษีของรัฐ แต่ในปัจจุบันการเคลื่อนย้ายทุนสามารถทำได้ง่าย ด้วยการลงทุนโดยผ่านสถาบันการเงินในต่างประเทศ ผู้ลงทุนในปัจจุบันไม่มีข้อจำกัดในเรื่องถิ่นที่อยู่ เมื่อพิจารณาแล้วบทบัญญัตินี้ดังกล่าวอาจเป็นช่องว่างทำให้กรมสรรพากร และประเทศไทยเสียรายได้เพื่อนำไปใช้ในการเป็นสวัสดิการ พัฒนาประเทศในด้านต่างๆ จากการไม่ได้เก็บภาษีในส่วนนี้

5.4 ทฤษฎีในการจัดเก็บภาษี และบทบัญญัติเกี่ยวกับการเสียภาษีของประเทศไทย

จากบทที่ 2 ที่ได้กล่าวเรื่องหลักสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี ซึ่งมีสามหลักคือ หลักแหล่งเงินได้ หลักถิ่นที่อยู่ และหลักสัญชาติ โดยประเทศไทยใช้หลักถิ่นที่อยู่ และหลักแหล่งเงินได้ แต่ในขณะที่สหรัฐฯ ใช้ทั้งสามหลักประกอบกัน เหตุเพราะการเคลื่อนย้ายทุนของชาวสหรัฐฯ ที่หมุนเวียนเปลี่ยนไปทั่วโลก รัฐบาลจึงออกกฎหมาย FATCA เพื่อติดตามจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนที่ย้ายเงินไปใน

³⁸ กรมสรรพากร, ความรู้เรื่องภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ออนไลน์), แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/552.html>.

ต่างประเทศ หากพิจารณาแล้ว ในการวิเคราะห์อ้างอิงหลักการในการจัดเก็บภาษี ในอนาคตหาก ประเทศไทยต้องการวางมาตรการจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศเพื่อการภาษีอากร การวางหลักการควรพิจารณาให้สอดคล้องกัน อาจพิจารณาโดยอิงตามหลักถิ่นที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในไทย ที่มีแหล่งเงินได้นอกประเทศ

ในส่วนของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีของไทยในปัจจุบัน ในการพิจารณาความผิดฐานเลี่ยงภาษีอาจใช้หลักกฎหมายความผิดเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 ซึ่งบัญญัติว่า

“การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”

และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ที่บัญญัติว่า

“ผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(1) โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากรตามลักษณะนี้”

ผู้ศึกษาเห็นว่า สำหรับการแสดงเจตนาหลง และการกระทำการแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง ผู้กระทำผิดอาจแจ้งด้วยตนเอง หรือตอบคำถามเนื่องจากถูกสอบถามจากเจ้าพนักงาน โดยการกรอกข้อความในเอกสารยื่นแจ้งแสดงรายการถือเป็นการแจ้งอย่างหนึ่งเช่นกัน แต่ความผิดในบัญญัตินี้เข้าข่ายจากที่เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบหลังจากได้รับข้อมูลทางบัญชีตามร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ และมีหลักการตามมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีประกอบกัน และยังขาดหลักการในการรายงานเงินได้จากแหล่งเงินได้นอกประเทศ อาจทำให้ตีความได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียังไม่ได้ทำผิด

ตามมาตราดังกล่าว ดังนั้นเพื่อให้ผู้มีอำนาจตามกฎหมายสามารถตรวจสอบเจตนาในการทำธุรกรรม ในต่างประเทศดังกล่าวที่ถูกส่งเสียไปเพื่อเลี่ยงภาษี ควรนำเนื้อหาเกี่ยวกับหลักการในการรายงานเงิน ได้จากนอกประเทศ และมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี เพื่อเป็นหลักการ และเป็นกลไกที่จะช่วยให้ ร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลนั้น มีความสมบูรณ์ชัดเจนในการนำไปปฏิบัติ เพื่อประโยชน์ ในการจัดเก็บภาษี

เมื่อพิจารณาแล้ว การร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ที่ทำให้กรมสรรพากรไทย ได้มาซึ่งข้อมูลทางบัญชีของผู้มีถิ่นฐานทางภาษีในประเทศไทย ที่มีบัญชีในประเทศภาคีที่จะต้องนำส่ง ข้อมูลอัตโนมัติระหว่างกันในปี พ.ศ. 2566 แล้ว อีกทั้งสามารถยื่นคำขอข้อมูลเพิ่มเติม จากรูปแบบการ แลกเปลี่ยนข้อมูลแบบร้องขอ ที่นิยามว่าเมื่อมีการร้องขอข้อมูลที่อาจเกี่ยวข้อง และสืบเนื่องต่อ ธุรกรรมที่มีเหตุอันควรสงสัย ก็สามารถร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมจากเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในประเทศ คู่สัญญาได้ สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการปฏิวัติกฎหมายเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่าง ประเทศที่เป็นไปเพื่อการได้มาซึ่งข้อมูลทางการเงินของผู้มีบัญชีในชาติสมาชิก ทรัพย์สิน บัญชี หรือ อื่นๆ ที่ก่อให้เกิดผลกำไร ดอกผล ผลประโยชน์ จากทรัพย์สินนั้น และข้อมูลดังกล่าวหากมีความผิดปกติ อาจมีประโยชน์ต่อการตรวจสอบ ซึ่งหากไม่มีหลักการทางกฎหมายภายในที่เอื้อให้สามารถตรวจสอบ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจากข้อมูลที่ได้รับ การจัดเก็บภาษีในส่วนนี้อาจเกิดขึ้นได้ยาก และ ต้องใช้เวลา และกำลังเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบ

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

จากวิวัฒนาการในการประกอบธุรกรรมทางการเงิน ที่มีทางเลือกในการลงทุนอย่างหลากหลายและไร้ขีดจำกัด ไทยจึงเข้าร่วมความตกลงพหุภาคีว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารภาษี (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : MAC) และทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลกันตามบทบัญญัตินั้น ซึ่งมีจุดประสงค์ช่วยให้ปัญหาการเลี่ยงภาษี โยกย้าย โอนถ่ายกำไรจากประเทศที่มีฐานภาษีสูงไปยังประเทศฐานภาษีต่ำ หรือการกระทำอื่นๆ ที่มีจุดประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษี เหตุนี้ การที่รัฐสามารถเข้าถึงข้อมูลบัญชีในประเทศคู่ภาคีของคนในชาติ จะช่วยให้สามารถตรวจสอบข้อมูลเพื่อการจัดเก็บภาษีได้ โดยรายงานของ OECD เกี่ยวกับผลสัมฤทธิ์ของการสร้างความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศในปี 2020 พบว่า มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของประเทศที่เริ่มปฏิบัติการตามความตกลงแล้วกว่า 75 ล้านบัญชีทั่วโลก มีมูลค่าของทรัพย์สินเกินกว่า 3,000 ล้านยูโร จาก 102 เขตอำนาจศาล อีกทั้งยังสามารถจัดเก็บภาษี ดอกเบี้ย และเบี้ยปรับได้แล้วกว่า 112 พันล้านยูโร³⁹ เป็นผลมาจากความร่วมมือของนานาชาติในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศอย่างสมัครใจ และข้อมูลที่ได้สามารถสร้างเม็ดเงินทางภาษีที่รัฐสามารถจัดเก็บได้อย่างมหาศาล

ในส่วนของหลักการในการจัดเก็บภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศนั้น ต้องพิจารณาความเกี่ยวโยงของหลักการในการจัดเก็บภาษี ที่ประเทศไทยใช้หลักๆ คือหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ ซึ่งจัดเก็บจากพื้นฐานของการได้มาซึ่งเงินได้ที่แตกต่างกัน การจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้จะพิจารณาจากจุดเกิดของเงินได้นั้นๆ ดังนั้น ไม่ว่าคนไทย หรือต่างชาติที่ได้รับเงินได้จากประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีให้ประเทศไทยตามหลักนี้ ในส่วนของหลักถิ่นที่อยู่ นั้น ไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากคนต่างชาติที่เข้ามาพำนักในเมืองไทยชั่วคราวระยะหนึ่ง หรือหลายระยะเวลาแล้วได้ทั้งสิ้น 180 วัน ในปีภาษี ซึ่งคนต่างชาตินั้นจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีให้ประเทศไทย จากหลักเกณฑ์

³⁹ OECD, 2021 GLOBAL FORUM ANNUAL REPORT. (Online). Source: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-annual-report-2021.pdf>.

การจัดเก็บภาษีที่กล่าวมาข้างต้น ประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษี และรัฐที่ใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีคือ สหรัฐฯ โดยมี FATCA เป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อให้สถาบันทางการเงินต่างประเทศต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้ำสหรัฐฯ ต่อกรมสรรพากรสหรัฐฯ ประเทศที่ทำความตกลงดังกล่าวกับสหรัฐฯ ต่างยินยอมในการลงนามร่วมมือ หากไม่ปฏิบัติตามจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายถึงร้อยละ 30 จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในสหรัฐฯ (จากร้อยละ 0-15 แล้วแต่กรณี) และสถาบันการเงินนั้นจะไม่สามารถอ้างสิทธิประโยชน์ขอลดหย่อนอัตราภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำไว้กับสหรัฐฯ โดยการใช้นโยบายกฎหมายดังกล่าวเป็นไปเพื่อการป้องกันการเลี่ยงภาษีของคนสัญชาติสหรัฐฯ การเป็นประเทศมหาอำนาจที่มีขนาดใหญ่ และเป็นประเทศต้นๆ ในระบบเศรษฐกิจโลก ผู้ประกอบการชาวสหรัฐฯ จึงมีเงินทุนสูง และเคลื่อนย้ายทุนไปยังต่างประเทศโดยการเปิดบัญชีกับสถาบันการเงิน หรือโอนเงินไปยังบริษัทผู้รับดูแล เช่น สถาบันการเงินผู้ดูแลการลงทุน ดูแลผลประโยชน์ และสถาบันผู้รับฝากหลักทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งหากกฎหมายใช้นโยบายเต็มรูปแบบแล้ว รัฐบาลสหรัฐฯ คาดการณ์ว่า จะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีมากกว่า 7.6 ล้านล้านบาท ภายในระยะเวลาสิบปี ในส่วนของการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ มีการทำธุรกรรมกับดินแดนปลอดภาษีซึ่งเป็นเพราะการขาดการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ จึงมีการกระทำในลักษณะดังกล่าว เพื่อโอนย้ายเงินทุนไปเก็บไว้ในประเทศที่มุ่งใจทางด้านภาษี และไม่มีการทำความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ

ในการทำการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศนั้น ปัจจัยทางกฎหมายที่ต้องคำนึงถึงในปัจจุบันคือ ความปลอดภัยของข้อมูลส่วนบุคคล ซึ่งประเทศไทยได้มีการตราพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562 และจะมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2565 เพื่อเป็นหลักในการคุ้มครองข้อมูลตามกฎหมาย จากการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศ หากเกิดเหตุการณ์นำข้อมูลทางบัญชีไปใช้โดยมิชอบ มีบทลงโทษกำหนดไว้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นในบทบัญญัติที่ครอบคลุม และเพื่อสร้างความมั่นใจในความปลอดภัยของข้อมูลที่เป็นสิทธิประโยชน์ส่วนบุคคลว่ามีกฎหมายดูแลอย่างเป็นระบบ

ในการดำเนินการศึกษาต่อไปในเนื้อหาสาระของร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ซึ่งระบุรายละเอียดของการประกอบธุรกิจที่เข้าข่ายต้องนำส่งข้อมูล เช่น สถาบันที่รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝากเงิน นิติบุคคลที่ดำเนินการเกี่ยวกับการลงทุน และบริษัทประกันภัยที่กำหนด สถาบัน

การเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ ธนาคารหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น เป็นต้น ซึ่งสอดคล้องกับต้นแบบของ OECD ที่มีเนื้อหาการแลกเปลี่ยนข้อมูลในลักษณะเดียวกัน และมีสามรูปแบบหลักๆ คือ รูปแบบแรก การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศแบบอัตโนมัติ แลกเปลี่ยนข้อมูลในระบบ (Pre-Defined Format) และการรายงานเป็นรายปี รูปแบบที่สองการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศแบบร้องขอ โดยหน่วยงานทางภาษีในแต่ละประเทศ ทำการเรียกข้อมูลในลักษณะเจาะจงข้อมูลของบุคคล หรือองค์กรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีรายใดรายหนึ่ง ที่สงสัยว่ามีการปกปิดข้อมูล และมีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษี และรูปแบบที่สาม การแลกเปลี่ยนข้อมูลกรณีข้อมูลเกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่ง หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูลในลักษณะเพื่อแจ้งให้ทราบ เมื่อรัฐคู่สัญญาสังเกตเห็นข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ที่อาจเป็นประโยชน์หรือเกี่ยวข้องกับอีกรัฐหนึ่งจึงประสงค์จะนำส่งให้โดยไม่ได้มีการร้องขอจากคู่สัญญาอีกฝ่าย

จากหลักการสาระสำคัญที่เป็นไปเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศตามความตกลงนั้น นอกเหนือจากการระบุเนื้อหาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลแล้ว สิ่งที่ต้องคำนึงถึงเพื่อปรับใช้ในการนำมาซึ่งข้อมูลที่จะทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีได้ที่ผู้ศึกษาพิจารณาแล้วเห็นว่าเหมาะสมคือ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษี ซึ่งเป็นมาตรการที่ในหลายๆ ประเทศ เช่น เยอรมนี ออสเตรเลีย และแคนาดา เป็นต้น ระบุไว้ในบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นมาตรการทั่วไปในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี โดยประเทศแคนาดา และสหราชอาณาจักรบัญญัติเรื่องการทำธุรกรรม ที่ให้ผลทางสิทธิประโยชน์ทางภาษีทั้งทางตรงและทางอ้อม เว้นแต่ธุรกรรมดังกล่าวสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีที่มา หรือเหตุผลว่าได้ดำเนินการหรือจัดให้มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์โดยสุจริต มีเจตนาบริสุทธิ์เป็นหลัก นอกเหนือจากการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี หากไม่ใช่ เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการประเมินภาษีใหม่ หรือยกเลิกสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับได้ อีกทั้งทั้งสองประเทศยังมีโครงการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจที่เกิดขึ้นสืบเนื่องจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศคู่ภาคี ที่ข้อมูลทางการเงิน บัญชี ทรัพย์สินในต่างประเทศที่เคยอยู่นอกเหนือการรับรู้ของรัฐถิ่นที่อยู่ จะไม่เป็นความลับอีกต่อไป การเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ดำเนินการแทนได้เปิดเผยข้อมูลก่อนที่จะถูกตรวจสอบ หากไม่แน่ใจว่าการมีเงินได้นอกประเทศแต่ไม่ได้นำกลับมา หรือการนำออกไปแล้วไม่ได้รายงานตามที่กฎหมายกำหนดเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือไม่ โครงการนี้จะช่วยลดภาระในการตรวจสอบให้หน่วยงานทางภาษีได้อีกเช่นกัน

6.2 ข้อเสนอแนะ

การคาดหมายถึงการจัดเก็บภาษีจากเงินได้นอกประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศอาจเป็นเรื่องที่ต้องการกฎหมายภายในรองรับ ภายใต้หลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องการป้องกันการเลี่ยงภาษี มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่ใช้ในประเทศแคนาดา สหราชอาณาจักร เยอรมนี และออสเตรเลีย เป็นต้น โดยประกอบด้วยกฎกว้างๆ ตามหลักการทั่วไปในการตอบโต้การเลี่ยงภาษีที่อาจเกิดขึ้นในทั่วไป ในรูปแบบที่ไม่สามารถคาดการณ์ล่วงหน้า เป็นแนวคิดซึ่งโดยทั่วไปให้อำนาจกับหน่วยงานสรรพากรในการใช้สิทธิที่จะปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีของธุรกรรม หรือข้อตกลงที่ไม่มีเนื้อหาทางการค้า และวัตถุประสงค์เดียวของการทำธุรกรรมดังกล่าวคือการบรรลุสิทธิประโยชน์ทางภาษี หรือเป็นการกระทำที่พิจารณาได้ว่าจงใจกระทำเพื่อเลี่ยงภาษี

ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะ จากการวิเคราะห์ร่างพระราชบัญญัติฯ ซึ่งพบว่า เมื่อได้รับข้อมูลทางบัญชีจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติระหว่างประเทศจากประเทศที่ลงนามในความตกลง หากพบความผิดปกติ มีแนวโน้มกระทำธุรกรรมเพื่อเลี่ยงภาษี ไม่ใช่ประโยชน์เชิงพาณิชย์ จึงศึกษาแนวทางการบัญญัติกฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร หลักการรายงานข้อมูลเงินได้นอกประเทศ และการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจประกอบไปในร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ เพื่อเป็นเครื่องมือ กลไกให้เจ้าหน้าที่สามารถเข้าตรวจสอบข้อมูลที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศ และสามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวได้ในอนาคต ประเทศไทยควรพิจารณาถึงหลักการพื้นฐานทางกฎหมาย ที่มีพื้นฐานที่ดีเพื่อสร้างความชัดเจนต่อประชาชน ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่ได้รับผลกระทบจากการตรากฎหมายนี้ รวมถึงการพิจารณาถึงมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance Measure) ซึ่งในหลายประเทศใช้บังคับ โดยบัญญัติเป็นกฎหมายทั่วไป คือ กฎทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-Avoidance Rules) ในปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องของเงินได้นอกประเทศ ซึ่งเป็นการกระทำที่ดูมีเจตนาเพื่อเลี่ยงภาษี โดยบทบัญญัติของไทยในปัจจุบันเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155⁴⁰) และบทบัญญัติของไทยที่เกี่ยวกับการเลี่ยง

⁴⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 บัญญัติว่า การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้ ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ

ภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ที่เกี่ยวกับความผิดแจ้งความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดเพื่อเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือขอคืนภาษีอากรนั้นอาจเป็นบทบัญญัติในการเอาผิดได้ แต่อาจยังไม่สามารถถือเป็นความผิดเรื่องการเลี่ยงภาษีจากการทำธุรกรรมในต่างประเทศได้อย่างชัดเจน รวมถึงการประชาสัมพันธ์ถึงหลักการของกฎหมายดังกล่าวที่เป็นเรื่องจำเป็นอย่างยิ่งเพื่อเสริมสร้างความเข้าใจต่อประชาชนในเรื่องสิทธิ และหน้าที่ที่ประชาชนสมควรได้รับตามพื้นฐานตามหลักรัฐธรรมนูญ เพื่อสร้างความเข้าใจ รับทราบถึงกฎเกณฑ์ในหลักการของการนำส่งข้อมูลทางบัญชี เพื่อไม่ให้เป็นการสื่อสารระหว่างภาครัฐกับภาคประชาชน ในมุมมองของผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในประเทศไทยที่มีบัญชีในต่างประเทศก็เช่นกัน ควรได้ทราบ และตระหนักถึงข้อมูลทางบัญชีของตนที่จะถูกส่งกลับมาภายใต้ความตกลง และร่างพระราชบัญญัติการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ

อย่างไรก็ดี ในการวัดประสิทธิภาพของการตรากฎหมายดังกล่าวขึ้นออกมาเป็นตัวเลขในการจัดเก็บภาษี จากข้อมูลที่ได้รับจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว อาจยังเป็นเรื่องในอนาคตและต้องการเวลาในการดำเนินการในระยะยาว และความพยายามออกกฎเกณฑ์เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีจากข้อมูลที่จะได้รับการทำความตกลง และตรากฎหมาย ควรมุ่งเน้นที่การบริหารจัดการข้อมูลหรือการประมวลผลของข้อมูลตามกฎหมายไทยปัจจุบัน เพื่อให้ข้อมูลที่ได้รับได้นำมาใช้อย่างเกิดประโยชน์สูงสุด การเก็บรักษาและการประมวลผลข้อมูลจะทำอย่างไรให้สามารถประมวลผลข้อมูลได้อย่างไม่เป็นภาระต่อเจ้าหน้าที่ในการกรองข้อมูลเพื่อตรวจสอบผู้มีเจตนา ทำธุรกรรมที่ส่อแววไปในทางการเลี่ยงภาษี และมีภาระในการดูแล จัดเก็บข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อนอีกด้วย

บรรณานุกรม

หนังสือ /วารสาร

ภาษาอังกฤษ

KPMG, The Common Reporting Standard: Automatic Exchange of Information, KPMG International (March 2014): 2.

ภาษาไทย

จิตรา ณีชนะนันท์, การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 4). สรรพากรสาส์น 5 (พฤษภาคม 2551) : 1.ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563.

พล ธีรคุปต์. สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561.

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. คำอธิบายเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. กรุงเทพฯ : ชวนพิมพ์ 50, 2550.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554.

เสาวคนธ์ มีแสง และ จิตรา ณีชนะนันท์, การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 2). สรรพากรสาส์น 3 (มีนาคม 2551) : 1-2.

เสาวคนธ์ มีแสง, การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 5). สรรพากรสาส์น 6 (มิถุนายน 2551) : 1-2.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์/ ระบบออนไลน์

ภาษาไทย

กรมสรรพากร. รายงานการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมาย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/analysisExchange_Tax_14.1063pdf 2563 [1 มกราคม 2564]

กรมสรรพากร. หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบความจำเป็นในการตราพระราชบัญญัติ [ออนไลน์]

แหล่งที่มา:

https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/checklist_aeoi.pdf [5 มกราคม 2562]

กรมสรรพากร. ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์] แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/56958.html>. [18 ตุลาคม 2564]

กรมสรรพากร, ความรู้เรื่องภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา [ออนไลน์] แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/552.html>. [28 ธันวาคม 2564]

สำนักข่าว BBC ประเทศไทย, แพนดอร่า เปเปอร์ส : ผู้สื่อข่าวนานาชาติเปิดเผยข้อมูลทุจริตการเงินผู้นำโลก, [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.bbc.com/thai/international-58785167>. [30 ธันวาคม 2564]

ภาษาอังกฤษ

OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax

Matters SECOND EDITION. [Online] Available from: [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1610092928&id=id&acname=guest&checksum=61287D03538422375246C445B74B2917)

[en.pdf?expires=1610092928&id=id&acname=guest&checksum=61287D03538422375246C445B74B2917](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1610092928&id=id&acname=guest&checksum=61287D03538422375246C445B74B2917). [October 10, 2020]

OECD, The OECD Privacy Framework. [online] Available from:

https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf. [18 October 2021] [October 18, 2021]

OECD, Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, guidance and policy

advice. [online] Available from: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>. [15 November 2021]

OECD, ANTI-AVOIDANCE RULES AGAINST INTERNATIONAL TAX PLANNING: A

CLASSIFICATION ECONOMICS DEPARTMENTS WORKING PAPERS No. 1356.

[online] Available from: <https://www.oecd.org/tax/public-finance/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>. [30 December 2021]

ประกาศ

ประกาศกระทรวงการคลัง ที่ กค 0713/ล2095, 20 กันยายน พ.ศ. 2561

กฎหมายไทย

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2564

พระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. 2562

กฎหมายต่างประเทศ

Canada Revenue Agency. Income Tax Act 1985

HM Revenue and Customs. Income Tax Act 2007

HM Revenue and Customs. HMRC'S GAAR GUIDANCE. 2013

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

ชื่อ – นามสกุล	นางสาวสุภาวี ไกรทอง
วัน เดือน ปีเกิด	12 กรกฎาคม พ.ศ. 2533
วุฒิการศึกษา	มัธยมศึกษาตอนปลาย โรงเรียนมัธยมวัดสิงห์
ปริญญาตรี	ศิลปศาสตร์บัณฑิต คณะมนุษยศาสตร์ สาขาวรรณคดี อังกฤษ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่