

ร่างเอกัตศึกษาฉบับเสนอสอบออนไลน์

การกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรไทยในมติกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ

จัดทำโดย

นาย เอกนรินทร์ นุกุลสุขศิริ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Doms

The Erosion of Thai Tax Sovereignty under International taxation law

Mr. Eaknarin Nugoolsuksiri

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Years 2019

Copyright of Chulalongkorn University

เอกนรินทร์ นกุลสุขศิริ: การกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรไทยในนิติกฎหมาย  
 ภาษีอากรระหว่างประเทศ (The Erosion of Thai Tax Sovereignty under International taxation law)  
 อ.ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา: อ.ธิดาพร ศิริภาพร

ปัจจุบันเนื่องด้วยสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่แปรเปลี่ยนไป ประเทศต่างๆจึงมีแนวโน้มที่จะออก  
 กฎหมายหรือมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บ  
 ภาษีอากรของประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศมีประสิทธิภาพ และป้องกันการหลีกหนีภาษี  
 อากรของบริษัทข้ามชาติ

เอกัตศึกษานี้มุ่งศึกษาเพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงลักษณะของการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรที่มี  
 อยู่จริงของมาตรการทางภาษีที่ออกโดยประเทศต่างๆ โดยจะมุ่งเน้นศึกษาในกรณีมาตรการทางภาษีของ  
 ประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นกรณีมาตรการทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา สหภาพ  
 ยุโรป และองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) โดยจำแนกออกตามรูปแบบที่มา  
 ของภาษีระหว่างประเทศ ทั้งในระดับของมาตรการฝ่ายเดียว การทำข้อตกลงระดับทวิภาคี การทำข้อตกลง  
 ระดับพหุภาคี และกฎหมายระหว่างประเทศอันเกิดจากองค์การเหนือรัฐ รวมถึงวิเคราะห์ผลกระทบที่ตามมา  
 ภายหลังหรือหากมีการบังคับใช้มาตรการเหล่านี้ต่อประเทศไทย เพื่อแสดงให้เห็นถึงปัจจัยที่ประเทศไทยควร  
 จะต้องคำนึงถึงและพิจารณาหากจะได้มีการตกลงหรือรับเอามาตรการที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจ  
 อธิปไตยทางภาษีดังกล่าวมาใช้

จากการศึกษาพบว่าลักษณะของการกัดกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีปรากฏมีอยู่ในมาตรการต่างๆที่  
 ออกโดยประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศไทย ซึ่งประเทศไทยก็ได้มีการทำความตกลงหรือกำลังจะทำความตกลง  
 เพื่อนำเอามาตรการทางภาษีระหว่างประเทศเหล่านี้มาบังคับใช้บ้างแล้วในบางกรณี ซึ่งก็ส่งผลกระทบต่อทั้งใน  
 เชิงบวกและลบ และเนื่องจากมาตรการเหล่านี้เป็นสิ่งที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมใน  
 ปัจจุบัน หากประเทศไทยจำเป็นต้องรับหรือนำเอามาตรการและข้อตกลงระหว่างประเทศที่กัดกร่อนไปซึ่ง  
 อำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศมาใช้ ก็ควรจะต้องพิจารณาว่าประโยชน์ที่ได้รับจากมาตรการดังกล่าวนั้น  
 คำนึงกับผลกระทบที่จะตามมาหรือไม่

# # 6186101734: MAJOR FINANCE AND TAX LAW

KEYWORD:

Eaknarin Nugoolsuksiri: The Erosion of Thai Tax Sovereignty under International taxation law. ADVISOR: THIDAPORN SIRITHAPORN

Nowadays, due to the changing economic and social conditions, many countries are therefore more likely to enact international tax laws or measures in order to ensure effective international taxation and to prevent the avoidance or evasion of taxation by multinational companies. However, these international tax laws or measures often result in the loss of “tax sovereignty” of other country.

This individual Study aim to prove that the erosion of tax sovereignty in taxation measures issued by various countries existed and shall focus on studying the tax measures issued by major trading partners of Thailand including international tax measures issued by United States, the European Union and the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) classified by source of international tax law at the level of unilateral measures, Bilateral agreement, Multilateral agreement and international tax law arising from Supranational Organization. In addition, this individual study shall also analyze the subsequent impacts to Thailand if these measures are enforced to illustrate the factors that Thailand should take into consideration if it is to agree or adopted such measures that can be consider as the erosion of tax sovereignty.

The study suggest that such concept called “The Erosion of Tax Sovereignty” existed within these the tax measures issued by major trading partners of Thailand and some measure are already been enforced in Thailand which has both positive and negative impacts. Therefore, If Thailand was to or has to adopt such measures or agreements that erode country's taxation authority; it should be considered whether the benefits of such measures are worth the subsequent consequences.

## สารบัญ

หน้า

<b>บทที่ 1</b> .....	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 สมมุติฐานของการวิจัย .....	4
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย .....	4
1.4 ขอบเขตการวิจัย.....	4
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	6
<b>บทที่ 2</b> .....	<b>7</b>
2.1 อำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี.....	7
2.1.1 แนวคิดและทฤษฎีของอำนาจอธิปไตย .....	7
2.1.1.1 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายมหาชน .....	8
2.1.1.2 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายระหว่างประเทศ.....	9
2.1.1.3 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ.....	12
2.1.2 อธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี .....	14
2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี .....	15
2.2.1 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) .....	16
2.2.2 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule).....	17
2.2.3 หลักสัญชาติ (Citizenship Rule, Nationality Rule).....	18
2.3 รูปแบบของที่มาแห่งกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ .....	19
2.3.1 มาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียว (Unilateral).....	21
2.3.2 มาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย .....	22

2.3.2.1	มาตรการทางกฎหมายทวิภาคี (Bilateral).....	24
2.3.2.2	มาตรการทางกฎหมายพหุภาคี (Multilateral).....	25
2.3.3	มาตรการทางกฎหมายที่เกิดจากองค์การเหนือรัฐ (Supra-Nationalism).....	25
<b>บทที่ 3</b>	.....	<b>29</b>
3.1	มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติเอกภาคี .....	29
3.1.1	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) (ในรูปแบบเอกภาคี).....	29
3.1.2	EU list of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes .....	31
3.2	มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติทวิภาคี .....	35
3.2.1	อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) .....	37
3.2.1.1	อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD .....	38
3.2.1.2	อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบสหประชาชาติ UN.....	39
3.2.2	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) (ในรูปแบบอนุสัญญาทวิภาคี).....	41
3.3	มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติพหุภาคี .....	49
3.4	มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติองค์การเหนือรัฐ.....	57
3.4.1	มาตรการจัดเก็บภาษีโดยตรงของสหภาพยุโรป .....	59
3.4.1.1	มาตรการในการแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	60
3.4.1.2	มาตรการที่เกี่ยวกับกลไกการระงับข้อพิพาท .....	62
3.4.1.3	มาตรการในการจัดเก็บภาษีของดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่เกิดขึ้นระหว่าง บริษัทในเครือ.....	64
3.4.1.4	มาตรการที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีที่ใช้บังคับกรณีบริษัทแม่และบริษัทลูกในประเทศภาคีของสหภาพฯที่ต่างกัน.....	65

3.4.1.5	มาตรการเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้.....	66
3.4.2	มาตรการจัดเก็บภาษีโดยอ้อมของสหภาพยุโรป .....	67
3.4.2.1	มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป .....	70
3.4.2.2	มาตรการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสหภาพยุโรป.....	75
3.4.2.3	มาตรการจัดเก็บภาษีศุลกากรของสหภาพยุโรป .....	78
3.4.3	สภาพบังคับของมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษี ของสหภาพยุโรปต่อประเทศภาคี.....	81
3.4.3.1	บ่อเกิดของกฎหมายสหภาพยุโรป .....	82
3.4.3.2	ความสัมพันธ์ของกฎหมายสหภาพยุโรปต่อประเทศสมาชิก .....	84
3.4.3.3	การกร่อนอำนาจอธิปไตยของมาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปต่อประเทศภาคี.....	86
<b>บทที่ 4</b>	.....	<b>89</b>
4.1	ผลกระทบของมาตรการทางภาษีอากรของต่างประเทศ กรณี FATCA ต่อการกร่อนอำนาจอธิปไตยใน การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย .....	90
4.2	ผลกระทบของความตกลงด้านอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศต่อการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษี ของประเทศไทย .....	96
4.3	ผลกระทบของมาตรการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญของสหภาพยุโรปต่อการกร่อนอำนาจ อธิปไตยทางภาษีของประเทศไทย .....	100
<b>บทที่ 5</b>	.....	<b>106</b>
5.1	บทสรุป .....	106
5.2	ข้อเสนอแนะ .....	112
<b>รายการอ้างอิง</b>	.....	<b>115</b>

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อำนาจอธิปไตย (Sovereignty) คืออำนาจสูงสุดของรัฐ (Supreme Authority) ในการจัดการเกี่ยวกับเรื่องภายในประเทศได้อย่างอิสระที่จะดำเนินการใด ๆ ซึ่งรวมไปถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรภายในรัฐ (Tax Sovereignty) ดังนั้นรัฐแต่ละรัฐย่อมมีอำนาจตรากฎหมายหรือกำหนดข้อบังคับต่างๆในการจัดเก็บภาษีอากรภายในอาณาเขตของรัฐนั้นๆอย่างเต็มที่และปราศจากการควบคุมจากภายนอก แต่อย่างไรก็ดี ปัจจุบันสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันได้เปลี่ยนแปลงไป เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็วทำให้ข้อจำกัดต่าง ๆ ลดน้อยลง โดยมีการลงทุนในรูปแบบไร้พรมแดน (Cross-Border Investment) ทำให้การจัดเก็บภาษีมูลักษณะที่กว้างขวางและซับซ้อนยิ่งขึ้น ก่อให้เกิดการวางแผนทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายามให้ตนเสียภาษีให้น้อยลงโดยใช้วิธีการที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย อีกทั้งยังมีกรณีที่รัฐต่างๆให้ผลประโยชน์ทางภาษีอากรเพื่อจูงใจให้เกิดการลงทุนภายในประเทศ ซึ่งส่งผลต่อความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

จากผลกระทบที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ ทำให้เกิดแนวโน้มทางนโยบายในมิติของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ กล่าวคือเป็นกรณีที่ประเทศหรือกลุ่มประเทศต่างๆมีแนวโน้มออกกฎหมายหรือมีมาตรการทางภาษีอากรที่ไม่เพียงใช้บังคับในขอบอำนาจรัฐของตนเอง แต่มีผลกระทบต่อประเทศอื่นด้วยไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม อันมีลักษณะเป็นการร่อนอำนาจอธิปไตยการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกฎหมายหรือมาตรการที่มีลักษณะดังกล่าวอาจพบได้ในกฎหมายหลายระดับ ทั้งในกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ หรือในกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะในระดับทวิภาคีหรือพหุภาคี ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่กลุ่มประเทศสหภาพยุโรปได้มีการตรากฎหมายภายใต้สนธิสัญญาต่างๆขึ้นเพื่อใช้บังคับแก่ประเทศในภาคี ซึ่งเป็นกรณีการใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อบังคับประเทศในภาคีให้จำต้องปฏิบัติตามนโยบายและมาตรการทางภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งจะสามารถเห็นได้ว่าเป็นการก้าว



ล่งอำนาจอธิปไตยของประเทศภายในภาคีโดยตรง นอกจากนี้สหภาพยุโรปยังได้มีการออกประกาศบัญชีประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือด้านภาษี (EU non-cooperative tax jurisdictions list) ซึ่งในวารสารทางการของสหภาพยุโรป (Official Journal of the European Union) ฉบับวันที่ 14 พฤศจิกายน 2019 ได้กำหนดประเทศหรือเขตปกครองที่ไม่ให้ความร่วมมือด้านภาษีไว้ประกอบด้วย อเมริกันซามัว หมู่เกาะเคย์แมน ฟิจิ กวม โอมาน ปาเลา ปานามา ซามัว เซเชลส์ ตรินิแดดและโตเบโก หมู่เกาะเวอร์จินของสหรัฐอเมริกา และวานูอาตู และได้มีการกำหนดมาตรการตอบโต้ประเทศหรือเขตปกครองที่มีชื่ออยู่ในบัญชีดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นมาตรการทางภาษีหรือมาตรการอื่นๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงการกำกับดูแลที่ตีภาษีในระดับโลก และเพื่อเพิ่มความพยายามในการต่อต้านการฉ้อโกงภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี และการหนีภาษี โดยพิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์ กล่าวคือ หลักความโปร่งใส (Transparency) หลักการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรม (Fair Taxation) และการมีมาตรการป้องกันการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (Anti-BEPS Measures)<sup>1</sup> ซึ่งกรณีการออกมาตรการดังกล่าวย่อมมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศนอกภาคีหรือประเทศที่สามโดยอ้อม ทำให้ประเทศหรือเขตปกครองดังกล่าวสูญเสียอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรไปบางส่วน เช่นเดียวกันกับในกรณีองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development-OECD) ที่ได้ประกาศ The results of the Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) ซึ่งเป็นการกดดันให้ประเทศซึ่งมี "แนวทางปฏิบัติด้านภาษีที่เป็นภัย" หรือ "Harmful Tax Practices" ต้องปรับเปลี่ยนแนวทางปฏิบัติด้านภาษีภายในประเทศให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของ OECD ซึ่งประเทศไทยเองก็ได้รับผลกระทบจากประกาศดังกล่าว เนื่องจากประเทศไทยก็ถูกจัดอยู่ในกลุ่มประเทศที่มิโนบายทางด้านภาษีที่เป็นภัย ตามรายงานความคืบหน้าของ OECD เกี่ยวกับมาตรการภาษีที่เป็นภัยที่ออกเมื่อวันที่ 16 ตุลาคม พ.ศ. 2560<sup>2</sup> และประเทศไทยก็ได้มีการมีการพิจารณาแก้ไขหรือยกเลิกมาตรการด้านภาษีที่ถูกจัดให้เป็นมาตรการด้านภาษีที่เป็นภัยดังกล่าว

<sup>1</sup> The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes — Report by the Code of Conduct Group (Business Taxation) suggesting amendments to the Annexes of the Council conclusions of 12 March 2019

<sup>2</sup> เบญจมาศ กุลกัฒติมาส, แนวโน้มการแข่งขันด้วยมาตรการภาษีอาจลดลง[ออนไลน์], 28 ธันวาคม 2560. แหล่งที่มา: <https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/12/thailand-tax-updates-28dec2017.html>

เช่นกัน<sup>3</sup> รวมไปถึงกรณีการโน้มน้าวให้ประเทศต่างๆเข้าร่วมใน Multilateral Convention to Implement Tax Treaty (MLI) ซึ่งเป็น อนุสัญญาพหุภาคีเพื่อปฏิบัติตามสนธิสัญญาด้านภาษี เพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศ รวมถึงปรับเปลี่ยนบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศต่างๆที่ได้ลงนามเข้าร่วม ซึ่งประเทศไทยเองก็มีแนวโน้มที่จะต้องเข้าร่วมเป็นประเทศในภาคีระยะเวลาอันใกล้เช่นกัน

นอกจากนี้ยังมีกรณีการเข้าทำสนธิสัญญาในเรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ประเทศสหรัฐอเมริกาออกกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act หรือ FATCA ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ โดยกำหนดให้สถาบันทางการเงินในต่างประเทศมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวอเมริกันต่อกรมสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งสถาบันทางการเงินที่ตกอยู่ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายฉบับนี้ คือ สถาบันการเงินที่มีการดำเนินงานในลักษณะที่เป็นการสร้างรายได้หรือผลกำไรให้กับชาวสหรัฐฯ<sup>4</sup> หากสถาบันการเงินใด ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA หรือหากเจ้าของบัญชีชาวสหรัฐฯ รายใดไม่ยินยอมให้ข้อมูลที่ถูกต้อง การจ่ายเงินเข้าบัญชีของชาวสหรัฐฯ ในสถาบันการเงินนั้น จะถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ของรายได้ทั้งหมดที่มีแหล่งที่มาหรืออ้างอิงหลักทรัพย์จากสหรัฐฯ และอาจต้องปิดบัญชีที่เจ้าของไม่ยินยอมปฏิบัติตาม FATCA<sup>5</sup> ดังนั้นมาตรการดังกล่าวก็ย่อมส่งผลกระทบต่อสถาบันการเงินของประเทศอื่น รวมไปถึงประเทศไทยหากสถาบันการเงินนั้นๆตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือมีความคาบเกี่ยวกับผู้ประกอบการที่มีสัญชาติสหรัฐอเมริกาหากประเทศไทยไม่ตกลงร่วมทำความตกลงดังกล่าว ดังนั้นแม้การออกมาตรการดังกล่าวของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีวัตถุประสงค์ดีในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่ก็มีลักษณะที่เป็นการก้าวกาลังหรือกีดกีดกรอนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศอื่นๆโดยอ้อม

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าจากปรากฏการณ์ข้างต้น การมีมาตรการทางภาษีดังกล่าวนับได้ว่าเป็นแนวคิดและนโยบายที่เกิดขึ้นกับกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในปัจจุบัน ซึ่งประเทศไทยมี

---

<sup>3</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>4</sup> กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/56958.0.html>

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน.

ความจำเป็นที่จะต้องตระหนักและคำนึงถึงผลกระทบ รวมถึงศึกษานโยบาย แนวโน้ม และความเปลี่ยนแปลงแนวคิดในการออกมาตรการดังกล่าว เพื่อที่จะสามารถปรับตัวและรับมือกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อในภายภาคหน้า

## 1.2 สมมุติฐานของการวิจัย

ประเทศหรือกลุ่มประเทศต่างๆมีแนวโน้มออกกฎหมายหรือมีมาตรการทางภาษีอากรที่ไม่เพียงใช้บังคับในขอบอำนาจรัฐของตนเอง แต่มีผลกระทบต่อประเทศอื่นด้วยไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม อันมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกฎหมายหรือมาตรการที่มีลักษณะดังกล่าวอาจพบได้ในกฎหมายหลายระดับ ทั้งในกฎหมายภายในของแต่ละรัฐ หรือในกฎหมายระหว่างประเทศไม่ว่าจะในระดับทวิภาคีหรือพหุภาคี ทั้งนี้ประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศที่ได้รับผลกระทบในลักษณะดังกล่าว

## 1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาแนวโน้มในปัจจุบันของภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งในระดับโลก ระดับภูมิภาค ระดับทวิภาคี และในระดับเอกภาค ที่มีผลทำให้เกิดการกร่อนหรือก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในมิติภาษีอากรของรัฐแต่ละรัฐ รวมถึงศึกษาถึงผลกระทบของมาตรการดังกล่าวที่อาจเกิดขึ้นต่อประเทศไทย

## 1.4 ขอบเขตการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้จะมุ่งเน้นศึกษาถึงหลักเกณฑ์ นโยบาย และแนวโน้มของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ อาทิเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่างๆ สัญญาแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรตามกฎหมายต่างประเทศ หลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา ( OECD ) โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายหรือมาตรการทางภาษีอากรของสหภาพยุโรป

ที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนหรือก้ำวล่วงอำนาจอธิปไตยของประเทศในภาคีหรือประเทศอื่นเป็นสำคัญ

### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้ใช้วิธีศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary research) โดยศึกษาค้นคว้าจากแหล่งเอกสารและข้อมูลต่างๆ เช่น บทความในวารสาร หนังสือคำอธิบาย เอกสารตำรา ผลงานวิจัย เอกัตศึกษา วิทยานิพนธ์ กฎหมาย ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ เว็บไซต์ต่างๆทางอินเทอร์เน็ต ตลอดจนเอกสารอื่นๆที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ โดยเน้นศึกษาเกี่ยวกับเอกสารที่จัดทำโดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาระหว่างประเทศ (OECD) สหภาพยุโรป และประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงรวบรวมกฎหมายของต่างประเทศ เช่น ความตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อสนเทศทางภาษีอากรระหว่างประเทศระหว่างประเทศไทยและสหรัฐอเมริกา (FATCA) อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศ (Tax Treaties) กฎหมายของสหภาพยุโรปที่เกี่ยวข้อง

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวโน้มและนโยบายที่เกิดขึ้นของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่ประเทศต่างๆหยิบยกขึ้นมาใช้ อันมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในมิติภาษีอากรของประเทศคู่ภาคี ประเทศที่สาม หรือประเทศอื่น
2. ทำให้ทราบและเข้าใจถึงลักษณะ ผลกระทบ ข้อดี ข้อเสีย และหลักเกณฑ์ของมาตรการกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในมิติภาษีอากร
3. เพื่อให้เข้าใจถึงผลกระทบของนโยบายทางกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในมิติภาษีอากรซึ่งอาจมีต่อประเทศไทย และเป็นแนวทางเพื่อสามารถปรับตัวและรับมือกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อประเทศไทยในภายภาคหน้า

## บทที่ 2

### นิยาม แนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในมิติของภาษีอากร

#### 2.1 อำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี

อำนาจอธิปไตย คืออำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศ<sup>6</sup> แนวความคิดอำนาจอธิปไตยถือเป็นแนวความคิดที่ประจวบเหมาะคกับนิยามความหมายของคำว่า “รัฐ”<sup>7</sup> กล่าวคือ ประการแรก อำนาจดังกล่าวผูกติดอยู่กับดินแดน โดยรัฐต้องปลอดจากการแทรกแซงจากภายนอกโดยถือเอาเรื่องอำนาจอธิปไตยเหนือดินแดนเป็นสำคัญ<sup>8</sup> ประการที่สอง อำนาจอธิปไตยยึดติดอยู่กับความเป็นสถาบันในขอบเขตที่กำหนดไว้ด้วยดินแดนและประชากร โดยแสดงให้เห็นว่าอะไรบ้างที่เป็นตัวแทนของอำนาจอธิปไตยและอะไรบ้างที่อยู่ภายใต้อำนาจอธิปไตย<sup>9</sup> ดังนี้เมื่อพิจารณาจากหลักดังกล่าว อำนาจอธิปไตยถือเป็นอำนาจที่มีอยู่เหนือรัฐฯหนึ่ง ในการจัดการเกี่ยวกับเรื่องภายในประเทศได้อย่างอิสระที่จะดำเนินการใด ๆ ซึ่งย่อมความรวมไปถึงการจัดเก็บภาษีอากรเอาแก่ผู้ที่มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวผู้มีเงินได้ อย่างไรก็ตาม หากกล่าวถึงอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีความจำเป็นที่จะต้องเข้าใจถึงแนวความคิดและหลักการเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยและทฤษฎีการจัดเก็บภาษีในมิติที่เกี่ยวข้อง

##### 2.1.1 แนวคิดและทฤษฎีของอำนาจอธิปไตย

อำนาจอธิปไตยคืออำนาจสูงสุดของรัฐ<sup>10</sup> ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นอำนาจโดยเด็ดขาดที่ไม่อาจมีอำนาจอื่นใดขัดแย้งหรือลิดรอนอำนาจอธิปไตยได้ โดยแนวคิดในเรื่องอำนาจอธิปไตยได้ถูกหยิบยกขึ้น

<sup>6</sup> วิษณุ เครืองาม, *กฎหมายรัฐธรรมนูญ*, (กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2530). หน้า 216.

<sup>7</sup> เกรียร์ไกร เจริญธนาวัฒน์, *หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน ว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย* (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561). หน้า 68.

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 69.

<sup>10</sup> ในทางรัฐศาสตร์ “รัฐ” ประกอบด้วย 1.ประชากร (Population) 2.ดินแดน (Territory) 3.รัฐบาล/ผู้ปกครองอย่างเด็ดขาด (Government) และ 4.อำนาจอธิปไตย (Sovereignty)

มาใช้ในหลากหลายสาขา ไม่ว่าจะในทั้งเรื่องการเมืองในประเทศและระหว่างประเทศ<sup>11</sup> ดังนั้นหากต้องการเข้าใจถึงความหมายที่แท้จริงของอำนาจอธิปไตยจึงต้องมีการศึกษาถึงอำนาจอธิปไตยในหลายมิติ ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงอำนาจอธิปไตยเฉพาะในมิติที่เกี่ยวข้อง

### 2.1.1.1 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายมหาชน

ในนิติกฎหมายมหาชน แนวคิดเรื่องอำนาจอธิปไตย ปรากฏขึ้นจากทฤษฎีการเมือง ซึ่งกล่าวว่า ทุกรูปแบบของการปกครองจะต้องมีอำนาจแห่งการตัดสินใจสูงสุดโดยเด็ดขาด (Absolute power of final decision) และอำนาจนี้ถูกใช้หรือควบคุมโดยบุคคลหรือสิ่งสมมุติ บุคคลหรือสิ่งสมมุติจะเป็นผู้ทรงไว้ซึ่งอำนาจในการตัดสินใจและบังคับการให้เป็นไปตามการตัดสินใจ<sup>12</sup> และอำนาจอธิปไตยก็คืออำนาจซึ่งแสดงความเป็นใหญ่ความเป็นอิสระความไม่ขึ้นแก่ใครหรือต้องเชื่อฟังคำสั่งบัญชาของผู้ในที่เหนือตนโดยปราศจากความยินยอมของตน<sup>13</sup>

อาจสรุปธรรมชาติของ “อำนาจอธิปไตย” ได้ว่า เป็นอำนาจสูงสุดภายในรัฐอันไม่มีอำนาจอื่นใดภายในรัฐที่จะมาจำกัด ขัดแย้งหรือลิดรอนอำนาจนี้ได้ และอำนาจจะนำมาสู่ความเปลี่ยนแปลงได้ก็โดยผลจากการใช้อำนาจนี้เอง ความเข้าใจในอำนาจอธิปไตยได้แปรเปลี่ยนไปตามยุคสมัยพอจะกล่าวเป็นตัวอย่างให้เข้าดังนี้

ในยุคศตวรรษที่ 16 แนวคิดที่มีอิทธิพลของ ฌอง โบแดง เป็นตัวอย่างที่สะท้อนว่าอำนาจอธิปไตย (Puisance souveraine) เป็นอำนาจที่มีอยู่อย่างไม่จำกัด โบแดงเห็นว่าผู้ที่เหมาะสมกับ “การใช้อำนาจอธิปไตย” นี้ที่สุดคือกษัตริย์ผู้มีสิทธิปกครองกลุ่มผู้คนทุกกลุ่ม กษัตริย์ย่อมสามารถออกหรือยกเลิกกฎหมายใช้บังคับกับกลุ่มคนได้ปกครองได้<sup>14</sup>

หากพิจารณาตัวอย่างต่อมาในยุคศตวรรษที่ 18 ทฤษฎีสัญญาประชาคม (social contract) อันทรงอิทธิพลมาถึงปัจจุบันของ ฌอง-ฌาค รุสโซ ได้อธิบายให้อำนาจอธิปไตยมีความชัดเจนในฐานะ “อำนาจอธิปไตยของปวงชน” ซึ่งสื่อให้เห็นถึงแนวคิดประชาธิปไตยที่มีส่วนร่วม

<sup>11</sup> ณัชชาภัทร อุตรงจิตร, รัฐศาสตร์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561). หน้า 20.

<sup>12</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562). หน้า 90.

<sup>13</sup> วิษณุ เครืองาม, กฎหมายรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ : นิติบรรณการ, 2530). หน้า 8.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 216-217.

โดยตรงโดยประชาชน<sup>15</sup> “ความมีอยู่ของอำนาจอธิปไตย” ที่เคยอยู่ที่กษัตริย์ตามความคิดของโบแดง ก็ได้หายไปไหน เพียงแต่เปลี่ยนแปลง “การใช้อำนาจอธิปไตย” ให้ขึ้นอยู่กับเจตนาร่วมกันของปวงชน เช่น กฎหมายจะมีได้ก็ต้องมาจากเจตนาร่วมกันของปวงชน

ในปัจจุบัน หากยกประเทศไทยเป็นตัวอย่างย่อมเห็นได้ว่า “ความมีอยู่ของอำนาจอธิปไตย” ก็ยังคงมีอยู่ดังเดิม ปรากฏชัดแจ้งในรัฐธรรมนูญซึ่งบัญญัติรับรองการปกครองระบอบ “ประชาธิปไตย” (ประชา + อธิปไตย) อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข และขยายความต่อว่า “อำนาจอธิปไตย” นี้อยู่เป็นของปวงชนชาวไทย ซึ่งพระมหากษัตริย์ผู้ทรงเป็นประมุขทรงใช้อำนาจนั้นทางรัฐสภา คณะรัฐมนตรี และศาล ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หมายความว่า “การใช้อำนาจอธิปไตย” ก็ได้ต้องอาศัยเจตนาร่วมกันของปวงชนดังที่รัฐสภายุคแรกเสนอ แต่การใช้ย่อมเป็นไปตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ในรูปแบบกระบวนการต่างๆ เช่น การเลือกผู้แทนราษฎรมาออกกฎหมาย การได้มาซึ่งคณะรัฐมนตรีมาบริหารราชการแผ่นดิน การมีผู้พิพากษาคัดสินคดีความ การมีผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ ไปจนถึงการกระจายอำนาจให้ท้องถิ่นใช้กันเองบางส่วน ฯลฯ<sup>16</sup>

### 2.1.1.2 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายระหว่างประเทศ

หากพิจารณาในนิติกฎหมายระหว่างประเทศ ทฤษฎีว่าด้วยอำนาจอธิปไตยของรัฐ เป็นทฤษฎีที่มีมานานแล้วตั้งแต่เกิด “รัฐชาติ” (Nation-States) โดยนักปราชญ์ในสมัยดังกล่าวได้อธิบายว่า อำนาจอธิปไตยเป็นอำนาจสูงสุดเด็ดขาด<sup>17</sup> โดยอำนาจโดยเด็ดขาดดังกล่าวหมายความว่า การที่จะไม่ตกอยู่ใต้อำนาจของใคร เว้นเสียแต่ว่ารัฐนั้นจะยินยอมจำกัดอำนาจของตนลง<sup>18</sup> แต่หากพิจารณาจากมุมมองของกฎหมายระหว่างประเทศรัฐแต่ละรัฐที่มีอำนาจอธิปไตยนั้นมีฐานะเท่าเทียมกัน<sup>19</sup> ไม่ว่ารัฐอธิปไตยนั้นจะเป็นรัฐเล็กหรือรัฐใหญ่ก็ตามก็ต้องถือว่าเสมอภาคกัน แม้ว่าในทางข้อเท็จจริง รัฐต่างๆ จะไม่มีความเสมอภาคกันอย่างแท้จริงก็ตาม อาจด้วยเหตุอันเนื่องมาจาก กำลัง

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 218-219.

<sup>16</sup> วีรพัฒน์ ปริยวงศ์, การใช้อำนาจอธิปไตยสร้างกฎหมายระหว่างประเทศ:หนังสือสัญญาบางประเภทอันต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา [ออนไลน์], 1 เมษายน 2551. แหล่งที่มา: <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1214>

<sup>17</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2 รัฐ*, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554). หน้า 33.

<sup>18</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา*, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551). หน้า 35.

<sup>19</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2 รัฐ*, หน้า 33.



ทางเศรษฐกิจ การเมือง สังคม และเทคโนโลยี ฯลฯ<sup>20</sup> ดังนั้นรัฐอธิปไตยย่อมมีอำนาจเด็ดขาดที่จะมีอำนาจเหนือดินแดนและประชากรของตนที่อาศัยอยู่ในดินแดนของรัฐ อีกทั้งมีหน้าที่ที่จะต้องไม่เข้าไปแทรกแซงในกิจการภายในของรัฐอื่น รัฐแต่ละรัฐไม่อาจอ้างอำนาจอธิปไตยของตนเหนือรัฐอื่นได้<sup>21</sup> ศาลภายในของแต่ละรัฐต่างก็มีเขตอำนาจและอำนาจศาลจำกัดอยู่แต่เฉพาะภายในรัฐของตนเท่านั้น ไม่สามารถมีอำนาจเหนือรัฐอื่นหรือของศาลของรัฐอื่นได้ นอกจากนี้ ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศย่อมไม่มีอำนาจในเชิงบังคับเหนือรัฐได้หากรัฐนั้นๆมิได้ยินยอมรับอำนาจศาล<sup>22</sup> ฉะนั้นการแทรกแซงกิจการภายในของรัฐอื่นจึงเป็นสิ่งต้องห้ามตามกฎหมายระหว่างประเทศ<sup>23</sup> ซึ่งเป็นเรื่องยืนยันถึงหลักการห้ามแทรกแซง (Principle of non-intervention) ในกฎหมายระหว่างประเทศ

มีความจำเป็นต้องย้ำให้ชัดเจนว่า “ความมีอยู่ของอำนาจอธิปไตย” ก็ได้มีสาระสำคัญแตกต่างไปจากในนิติกฎหมายมหาชน คือมีอยู่อย่างกว้างขวางและใช้ได้หลายรูปแบบและระดับ หากแต่ “ความมีอยู่ของอำนาจอธิปไตย” ได้ถูกนำมาเป็นคำที่ใช้อธิบายความสัมพันธ์ในเชิงเท่าเทียมกันระหว่างรัฐ หรือที่มักพบคำในภาษาอังกฤษว่ารัฐย่อมมี “sovereign equality” (ความเสมอภาคในอธิปไตย)<sup>24</sup> การที่รัฐจะทำอะไรก็ย่อมจะอ้างหรือคิดคำนึงถึง “อำนาจอธิปไตย” ของตนอยู่เสมอ และกฎหมายระหว่างประเทศในยุคทันสมัย (modern international law) ก็มีการตกลงกติกาอย่างชัดเจนว่าความเสมอภาคเท่าเทียมของรัฐเป็นหลักธรรมนุญในทางกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น หากหนังสือสัญญาใดมีลักษณะขัดต่อความเสมอภาคในอธิปไตย หรือมีลักษณะกีดกันหรือขัดต่อการกำหนดอนาคตของตนเอง (Self-determination) หนังสือสัญญานั้นถือว่าขัดต่อกฎหมายระหว่างประเทศที่มีค่าบังคับเหนือกว่า<sup>25</sup>

หากกล่าวโดยสรุป “อำนาจอธิปไตย” ในนิติกฎหมายระหว่างประเทศเป็นคำที่มีความหมายกว้างและคลุมถึงลักษณะมากมาย แต่ทั้งนี้ย่อมรวมถึงลักษณะสำคัญอันได้แก่ความเป็น

<sup>20</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา*, หน้า 36.

<sup>21</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2 รัฐ*, หน้า 33.

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>23</sup> ข้อ 2 (7) แห่งกฎบัตรสหประชาชาติ

<sup>24</sup> ข้อ 2 (1) แห่งกฎบัตรสหประชาชาติ (United Nations Charter, 26 June 1945, 892 UNTS 119)

<sup>25</sup> ข้อ 103 แห่งกฎบัตรสหประชาชาติ; ข้อ ๕๓ แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (Vienna Convention on the Law of Treaties, 23 May 1969, 1155 UNTS 33)

อิสระของรัฐ (independence) ที่ไม่ขึ้นกับรัฐอื่นใด (autonomy) ความเสมอภาค (equality) เท่าเทียมกับรัฐอื่น ความเป็นเจ้าของและมีสิทธิเด็ดขาดในเขตอำนาจของรัฐและความสามารถในการตัดสินใจและดำเนินการในบรรดาสิ่งต่างๆที่เกี่ยวข้องกับกิจการของตนเองได้โดยตนเอง (exclusivity of domestic jurisdiction) เช่น การออกกฎหมายมาบังคับผู้คนที่อยู่ในดินแดนของตน ความสามารถในการจัดการและใช้ทรัพยากรในดินแดนของตน ที่สำคัญ “อำนาจอธิปไตย” ยังรวมไปถึงความสามารถในการเข้าผูกพันตามสัญญาในทางกฎหมายระหว่างประเทศด้วย<sup>26</sup>

กระนั้นก็ดี “อำนาจอธิปไตย” ได้กลายเป็นเพียงคำอ้างที่ถูกนำมาใช้โดยเข้าใจผิดอย่างแพร่หลาย เป็นคำที่มีความหมายกว้าง และขาดความชัดเจน ควรหลีกเลี่ยงนำมาใช้อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างรัฐ นอกจากนี้ รัฐบางรัฐได้พยายามนำคำว่า “อำนาจอธิปไตย” มากล่าวอ้างเพื่อไม่ต้องปฏิบัติตามพันธกรณีกฎหมายระหว่างประเทศ หรือพยายามอธิบายว่าท้ายที่สุดรัฐย่อมมีอิสระและไม่ต้องอยู่ภายใต้กฎกติกาอื่นใด ซึ่งการกล่าวอ้างดังกล่าวเป็นการกล่าวอ้างที่เลื่อนลอยและไม่ตรงกับความเป็นจริง เพราะหากรัฐทั้งหลายต่างนำ “อำนาจอธิปไตย” มาอ้างได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ก็ย่อมไม่มี “อำนาจอธิปไตย” อยู่จริงเพราะแต่ละรัฐก็ไม่จำเป็นต้องเคารพหรือรับผิดชอบต่อ “อำนาจอธิปไตย” หรือสิทธิหน้าที่อื่นๆ ระหว่างกันและกัน<sup>27</sup>

จากสภาพสังคมระหว่างประเทศที่มีอาจมีรัฐใดคงอยู่อย่างโดดเดี่ยวโดยไม่ใส่ใจรัฐอื่นอื่นได้ รัฐจึงอาศัยความยินยอม (consent) เป็นเครื่องมือในการนำอำนาจอธิปไตยของตนมาสร้างสมดุลให้การอยู่ร่วมกันในสังคมระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการไม่ใช้กำลังอาวุธบังคับต่อกัน การค้าขายแลกเปลี่ยนสินค้าบริการ การรักษาสันติภาพ ฯลฯ ดังนั้น รัฐต่างจึงต้องยอมรับสิทธิหน้าที่ระหว่างกัน และเข้าผูกพันปฏิบัติตามพันธกรณีดังกล่าวตามที่ได้ยินยอมและตกลงไว้ ซึ่งวิธีสำคัญวิธีหนึ่งในการเข้าผูกพันตามพันธกรณีนี้ก็ย่อมกระทำได้โดยการทำสนธิสัญญาระหว่างกัน และรัฐก็ย่อมพึงปฏิบัติตามสนธิสัญญาอย่างเท่าเทียมกัน คือเมื่อยินยอมตกลงตามใดก็พึงได้ประโยชน์ไม่

<sup>26</sup> วีรพัฒน์ ปรีวงค์, การใช้อำนาจอธิปไตยสร้างกฎหมายระหว่างประเทศ:หนังสือสัญญาบางประเภทอันต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา [ออนไลน์], 1 เมษายน 2551. แหล่งที่มา: <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1214>

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน.

น้อยไปกว่านั้น และไม่เสียประโยชน์ไปมากไปกว่านั้น ทั้งนี้ ก็เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศและเสถียรภาพในการคงอยู่ของอำนาจอธิปไตยของแต่ละรัฐ<sup>28</sup>

### 2.1.1.3 อำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ

หากพิจารณาเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ จำต้องเข้าใจถึงการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ (economic integration) ซึ่งหมายความพอสังเขปได้ว่าเป็น “การรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในลักษณะการพึ่งพาซึ่งกันและกันทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ซึ่งอาจรวมถึงการเปลี่ยนแปลงของระบบระหว่างประเทศ เพื่อบูรณาการสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ โดยอาจมีการเปลี่ยนแปลงไปซึ่งบทบาทของแต่ละรัฐและแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยในกฎหมายระหว่างประเทศ”<sup>29</sup> หากกล่าวถึงความหมายเบื้องต้นของอำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ก็อาจกล่าวได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับคำนิยามของอำนาจอธิปไตยตามกฎหมายระหว่างประเทศกล่าวคือ เป็นอำนาจในการตัดสินใจของรัฐ มีสิทธิในการจัดสรรทรัพยากรภายในประเทศ ซึ่งโดยทั่วไปอาจสันนิษฐานได้ว่า ประเทศหนึ่งสามารถปฏิบัติตามคำนิยามของตนเอง และมีอำนาจเด็ดขาดในการออกนโยบายทางการเมือง และใช้ทรัพยากรของตนโดยปราศจากการแทรกแซงจากผู้อื่น<sup>30</sup>

อย่างไรก็ตาม แนวคิดเกี่ยวกับความเป็นอิสระโดยปราศจากการแทรกแซงจากภายนอกของรัฐแต่ละรัฐ อาจเป็นแนวคิดที่อาจก่อให้เกิดปัญหา เนื่องจากไม่มีรัฐประเทศหรือสถาบันทางการเมืองใดที่เป็นอิสระจากกันอย่างแท้จริง เนื่องจากประเทศต่าง ๆ มีความจำเป็นต้องมีปฏิสัมพันธ์ต่อกัน รวมถึงอาจมีการทำข้อตกลงที่ส่งผลในระดับระหว่างประเทศ<sup>31</sup> แนวคิดในเรื่องความเป็นอิสระโดยเด็ดขาดของอำนาจอธิปไตยของรัฐนั้นถูกคัดกรองไปเรื่อยๆ ขณะที่ประเทศต่าง ๆ มีการยอมรับหรือ

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>29</sup> Hainsworth, Susan. "Sovereignty, Economic Integration, and the World Trade Organization," *Osgoode Hall Law Journal* 33.3 (1995) : 586.

<sup>30</sup> Megan Claridge & Sarah Box, "Economic Integration, Sovereignty and Identity: New Zealand in the Global Economy," *Treasury Working Paper Series 00/22*, New Zealand Treasury (2000): 55.

<sup>31</sup> *Ibid.* p.56

จำกัดอิสระในอำนาจอธิปไตยของรัฐตนเอง<sup>32</sup> อำนาจอธิปไตยของรัฐมีแนวโน้มว่าจะถูกคุกคามจากโลกาภิวัตน์มากขึ้นเรื่อยๆ และในโลกปัจจุบันขอบเขตของการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐก็ดูเหมือนจะหดตัวลง<sup>33</sup> แม้จะมีการกล่าวถึงเกี่ยวกับแนวความคิดดั้งเดิมของอำนาจอธิปไตยที่แท้จริงและเด็ดขาดของรัฐ แต่จากประวัติศาสตร์ที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่าไม่เคยมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ เนื่องจากการที่ประเทศหรือรัฐใดจะดำเนินการใดที่เกี่ยวข้องถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศก็จำต้องคำนึงถึงการมีอยู่ของรัฐอื่นรวมถึงปฏิกิริยาโต้ตอบของรัฐอื่นที่มีต่อนโยบายหรือการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดของตน<sup>34</sup>

จากที่ได้กล่าวมาจะเห็นได้ว่า แนวความคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยในนิติกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศในยุคใหม่นั้น จะมีแนวโน้มที่ขัดแย้งกับแนวความคิดเดิมที่ว่า อำนาจอธิปไตยเป็นอำนาจที่อยู่สูงสุดโดยเด็ดขาด เนื่องจากเป็นแนวความคิดที่อาจเป็นอุปสรรคต่อการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศและการให้ความร่วมมือทางเศรษฐกิจ จึงต้องมีการจำกัดอำนาจอธิปไตยดังกล่าวโดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของประเทศ แนวความคิดดั้งเดิมที่ว่า อำนาจอธิปไตยเป็นอำนาจสูงสุดและเด็ดขาด โดยขยายไปถึงทุกสิ่งทุกอย่างภายในอาณาเขตอย่างไม่มีเงื่อนไขนั้นไม่สามารถดำรงอยู่ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเกิดแนวโน้มการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรปที่แต่ละประเทศยังคงไว้ซึ่งอำนาจอธิปไตยในการป้องกันและปกครองประเทศ แต่มีการก้าวร่อนไปในส่วนการใช้สกุลเงิน นโยบายการค้าและนโยบายสวัสดิการสังคมบางส่วน ซึ่งดำเนินการโดยความร่วมมือของทุกประเทศในสหภาพยุโรปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายของสหภาพยุโรป<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Giannini, R. "The Rule of Law: State Sovereignty vs. International Obligations", Issue Brief for the GA Sixth Committee, Old Dominion University, (2010): 4

<sup>33</sup> Megan Claridge & Sarah Box, "Economic Integration, Sovereignty and Identity: New Zealand in the Global Economy," 56.

<sup>34</sup> Nataliya Tyurina, "REGIONAL ECONOMIC INTEGRATION AND STATE SOVEREIGNTY," InterEULawEast: journal for the international and European law, economics and market integrations, Vol. 1 No. 1, (2014): 45.

<sup>35</sup> Pankhuri Agrawal, "ICL: The Guardian of Sovereignty of Nations" International Journal of Law and Legal Jurisprudence Studies (ISSN: 2348-8212) VOLUME 1 ISSUE 4: 3-5.

### 2.1.2 อธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี

อธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากร อาจกล่าวได้ว่าเป็น อิสระในทางกฎหมายที่จะจัดเก็บภาษีอากร และความสามารถที่จะบรรลุเป้าหมายในนโยบายทางภาษีอย่างมีประสิทธิภาพและเสมอภาค<sup>36</sup> โดยถือเป็นหนึ่งในลักษณะของอำนาจอธิปไตยในเชิงกว้างและในกฎหมายภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ทั้งจากมุมมองของกฎหมายภาษีกภายในประเทศหรือจากสนธิสัญญาภาษีกเงินได้ทวีภาคี (BITT)<sup>37</sup> เช่นเดียวกันกับองค์กรธุรกิจ การบริหารประเทศจำเป็นต้องมีทรัพยากรที่เพียงพอ รัฐจึงจำเป็นต้องมีการจัดการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้ในการบริหารจัดการภายในรัฐให้คงอยู่ต่อไป และด้วยเหตุนี้เองอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรจึงอาจเรียกได้ว่าเป็น “ส่วนสำคัญของอำนาจการปกครอง”<sup>38</sup> หลักทั่วไปในกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรมีอยู่ว่า ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นจำเป็นต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวกับดินแดนระหว่างประเทศที่เรียกเก็บภาษีกับบุคคลหรือทรัพย์สินที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากร รัฐมักจะไม่ใช่อำนาจในการเรียกเก็บภาษีอากรจากบุคคลหรือทรัพย์สินที่ไม่มีความเกี่ยวพันทางดินแดนกับรัฐนั้นเลย แต่อย่างไรก็ตามรัฐต่างๆมักเรียกเก็บภาษีกจากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในดินแดนหรือมีรายได้ในดินแดนหรือทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในดินแดน<sup>39</sup> โดยหลักการดังกล่าวก็ได้ถูกหยิบยกมาใช้ทั้งในประเทศไทยและประเทศต่างๆทั่วโลก อันเป็นหลักทั่วไปเกี่ยวกับทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีกดังที่จะกล่าวต่อไป

เช่นเดียวกันกับหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศในเรื่องอำนาจอธิปไตยที่ว่า อำนาจอธิปไตยเป็นอำนาจอิสระเด็ดขาดของรัฐที่ไม่อยู่ภายใต้อำนาจใด และมีอำนาจเหนือดินแดนของตน และสามารถปกป้องอำนาจอธิปไตยของตนได้และยังสามารถใช้ยันได้ทั่วไป<sup>40</sup> การใช้อำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีกอากรก็ควรมีลักษณะที่เป็นอิสระปราศจากการแทรกแซงจากรัฐอื่น รัฐควรที่จะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีกเหนือดินแดนของตนโดยเด็ดขาด สามารถออกกฎหมายหรือมาตรการเพื่อจัดเก็บ

<sup>36</sup> T. Rixen, *the Political Economy of International Tax Governance*, Palgrave Macmillan UK (2008): 27.

<sup>37</sup> Márcio Ávila, “SOVEREIGNTY AND THE INTERNATIONAL TAX LAW” *Revistada Faculdade de Direito da UERJ*, V.2, n.22, (2012): 1.

<sup>38</sup> RATNER, S., *AMERICAN TAXATION: IT'S HISTORY AS A SOCIAL FORCE IN DEMOCRACY*, New York: Norton & Company, (1942): 18.

<sup>39</sup> สุจินต์ ชัยมหามังคลานนท์, “สิทธิของคนต่างด้าวในประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2517). หน้า 508.

<sup>40</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2 รัฐ*, หน้า 34.

ภาษีได้อย่างเต็มที่ แต่อย่างไรก็ดี ด้วยสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นมีความซับซ้อนและยุ่งยากมากยิ่งขึ้น แม้รัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเหนือประเทศของตนอย่างเต็มที่ก็ตาม แต่การจะจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพหรือเพื่อประโยชน์โดยรวมของประเทศ ก็จำเป็นต้องออกกฎหมายหรือมาตรการทางภาษีที่อาจมีลักษณะเป็นการแทรกแซงหรือกระทบต่ออำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศอื่น เนื่องด้วยในปัจจุบันแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องของอำนาจอธิปไตยทางภาษีเป็นอำนาจโดยเด็ดขาดของรัฐแต่ละรัฐนั้น อาจเป็นแนวคิดที่อ่อนลงและเป็นอุปสรรคต่อนโยบายในทางกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อพิจารณาจากสภาพเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการเชื่อมโยงกันของระบบภาษีของแต่ละประเทศ โดยนักวิชาการบางท่านถึงขั้นชี้ประเด็นว่าแนวคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรนั้นคลุมเครือและแทบไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษี ซึ่งหากมองข้ามแนวคิดดังกล่าวไปได้ อาจจะทำให้การต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นเรื่องง่ายขึ้น<sup>41</sup> นอกจากนี้ยังมีกรณีรัฐอาจเข้าไปเป็นภาคีหรือลงนามในสนธิสัญญาต่างๆ ดังนี้จึงอาจกล่าวได้ว่ารัฐมีอำนาจเด็ดขาดในการจัดเก็บภาษีอากรเหนือรัฐของตน เว้นเสียแต่ว่ารัฐนั้นจะได้อินยอมจำกัดอำนาจของตนลง<sup>42</sup> เช่น การลงนามเข้าร่วมเป็นภาคีในสนธิสัญญาทางภาษีอากรอันมีลักษณะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ เป็นต้น

## 2.2 ทฤษฎีการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากกฎหมายระหว่างประเทศมิได้ห้ามหรือจำกัดอำนาจอธิปไตยของประเทศต่าง ๆ ในการบัญญัติและใช้บังคับกฎหมายใด ๆ เพื่อจัดเก็บภาษีภายในดินแดนของตน ดังนั้น อำนาจในการจัดเก็บภาษีจึงถือเป็นอำนาจเด็ดขาดและเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจรัฐที่รัฐบาลของแต่ละประเทศสามารถใช้บังคับได้อย่างอิสระ<sup>43</sup> และการที่รัฐจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใดนั้น บุคคลนั้นจะต้องมี

<sup>41</sup> Luis Calderon Gomez, Transcending "Tax" Sovereignty and Tax Standardization: Three Questions, 45 Yale J. Int'l L. 191 (2020): 7-8.

<sup>42</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา, หน้า 35.

<sup>43</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : โครงการตำราและเอกสาร ประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550). หน้า 5.

ความสัมพันธ์กับรัฐนั้นเป็นประการสำคัญ<sup>44</sup> ซึ่งในทางทฤษฎีอาจจำแนกได้ออกเป็นหลักเกณฑ์ความสัมพันธ์ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป กล่าวคือ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ<sup>45</sup>

### 2.2.1 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

หลักถิ่นที่อยู่คือหลักที่ว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าจะบุคคลดังกล่าวจะมีเงินได้เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นๆหรือไม่ก็ตาม โดยหลักนี้มีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis หรือ Principle of Worldwide Income)” หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax Liability Basis)”<sup>46</sup>

อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ มาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลผู้ที่มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐโดยอมจะต้องใช้ทรัพยากรหรือใช้บริการจากรัฐนั้นในการดำรงชีวิต ไม่ว่าจะเป็นสาธารณูปโภคพื้นฐาน ความปลอดภัยในชีวิต ร่างกาย ทรัพย์สิน สิทธิ เสรีภาพ ฯลฯ แต่ในขณะเดียวกันบุคคลที่มาอาศัยอยู่ก็ย่อมมีส่วนในการสร้างมลภาวะขึ้น ซึ่งในเชิงเศรษฐกิจแล้วสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ถือเป็นต้นทุนทางสังคมอย่างหนึ่ง ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จึงสมควรได้รับการชดเชยในรูปของการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน โดยไม่คำนึงว่าผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้นจะเป็นบุคคลที่มีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่<sup>47</sup> โดยหลักดังกล่าวได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสองและวรรคสาม ความว่า

“ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

<sup>44</sup> คลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554). หน้า 77.

<sup>45</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>46</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>47</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: ขวนพิมพ์, 2554). หน้า 2.

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบ วันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

ซึ่งจากหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า มีการกำหนดให้ผู้ที่อยู่ในประเทศหรือผู้ที่อยู่ในประเทศไทยภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดใน “ปีภาษี” มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศหรือต่างประเทศ หากได้นำเงินได้จำนวนดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งเป็นไปตามหลักถิ่นที่อยู่อันเป็นหนึ่งในหลักเกณฑ์ทั่วไปของการจัดเก็บภาษีอากร

### 2.2.2 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

หลักแหล่งเงินได้คือหลักที่ว่าผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น หลักการนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งกล่าวคือ “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality)” หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยจำกัด (Limited Tax Liability)”<sup>48</sup> อำนาจในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เป็นการจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ กล่าวคือ เป็นการพิจารณาถึงผลประโยชน์ในเชิงเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งมาจากแนวความคิดที่ว่า บุคคลใดได้รับเงินได้หรือผลประโยชน์ที่ถือได้ว่าเป็นเงินได้จากรัฐ ถือว่าผู้นั้นมีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นไป เพราะฉะนั้นรัฐจึงย่อมมีสิทธิที่จะได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้มาทำนุบำรุงรัฐนั้น<sup>49</sup>

โดยหลักดังกล่าวได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ความว่า

“ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

<sup>48</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 79.

<sup>49</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*, หน้า 2.



ตามบทบัญญัติดังกล่าว บุคคลจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 ในปีภาษีล่วงมาแล้ว เนื่องจากเหตุใดเหตุหนึ่งกล่าวคือ หน้าที่การทำงานที่ทำในประเทศไทย กิจการที่ทำในประเทศไทย กิจการของนายจ้างในประเทศไทย และทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ไม่ว่าเงินได้นั้นจ่ายจากในหรือนอกประเทศก็ตาม และไม่ว่าบุคคลนั้นจะอยู่ในประเทศไทย นานเพียงใดหรือไม่อยู่ในประเทศไทยก็ตาม<sup>50</sup>

### 2.2.3 หลักสัญชาติ (Citizenship Rule, Nationality Rule)

หลักสัญชาติคือหลักที่ว่าผู้ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าบุคคลผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม<sup>51</sup> หลักเกณฑ์นี้เป็นอีกกรณีหนึ่งที่รัฐผู้เก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ โดยที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติหรือเป็นพลเมืองของรัฐผู้จัดเก็บภาษี ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าขณะถูกเก็บภาษีจะอาศัยอยู่ที่ใดในหรือนอกภูมิลำเนาหรือไม่ว่า และไม่ว่าเงินได้เกิดจากแหล่งภายนอกหรือไม่ว่า<sup>52</sup> โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจมีลักษณะที่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เป็นพลเมือง หรือผู้มีสัญชาติของรัฐผู้เก็บภาษี หลักการนี้ไม่เป็นที่ใช้กันอย่างแพร่หลายในปัจจุบัน แต่ยังคงมีใช้อยู่ใน 3 ประเทศ กล่าวคือ สหรัฐอเมริกา เม็กซิโก และฟิลิปปินส์ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้เหมาะสมกับประเทศที่เป็นรัฐสวัสดิการและมีฐานะร่ำรวย<sup>53</sup>

เหตุที่มีการใช้หลักสัญชาติน้อย เนื่องจากปัจจุบันมีการย้ายถิ่นฐานและแหล่งทำมาหากินกันมาก หากเก็บภาษีโดยคำนึงถึงสัญชาติจะเก็บภาษีได้ยาก นอกจากนี้การใช้ทรัพยากรหรือสาธารณูปโภคในประเทศที่ตนถือสัญชาติอยู่ก็มีน้อยในเมื่อตัวเองอยู่ต่างประเทศ ภาษีที่เสียไปนั้นผู้เสียอาจได้รับผลประโยชน์ไม่เต็มที่ ดังนั้นประเทศส่วนใหญ่จึงใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ใน การจัดเก็บภาษีเงินได้ควบคู่กัน<sup>54</sup>

<sup>50</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 79.

<sup>51</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 83.

<sup>52</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสฤติย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 3.

<sup>53</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>54</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 83.

## 2.3 รูปแบบของที่มาแห่งกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ

ในความพยายามที่จะระบุต้นกำเนิดของกระบวนการในการสร้างกฎหมายระหว่างประเทศ โดยทั่วไปมีการใช้คำว่า “ที่มา” หรือ “แหล่งกำเนิด” หรือ “บ่อเกิด” ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นสองประเภทกล่าวคือ บ่อเกิดตามเนื้อหา (Material Sources) และ บ่อเกิดตามแบบพิธี (Formal Sources)<sup>55</sup>

โดยในบ่อเกิดตามเนื้อหายังสามารถแบ่งย่อยออกได้อีกสองประเภทคือ บ่อเกิดตามกฎหมาย (Legal Sources) และ บ่อเกิดทางประวัติศาสตร์ (Historical Sources) ซึ่งบ่อเกิดตามเนื้อหานี้หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ที่มีอิทธิพลก่อให้เกิดเนื้อหาสาระของกฎหมาย ขณะที่บ่อเกิดตามแบบพิธีหมายถึง สิ่งที่ทำให้กฎหมายมีอำนาจบังคับและมีความสมบูรณ์ทางกฎหมาย<sup>56</sup> สำหรับในกรณีกฎหมายที่มีลักษณะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ จำต้องมีการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ที่ได้มีการระบุไว้อย่างชัดเจนถึงบ่อเกิดของกฎหมายระหว่างประเทศตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศที่ผู้พิพากษาศาลโลกสามารถนำมาตัดสินคดี<sup>57</sup> ตามมาตรา 38<sup>58</sup>

โดยมีข้อสังเกตในบัญญัติมาตราดังกล่าวกล่าวคือ มาตรา 38 มีได้บัญญัติถึง “ลำดับศักดิ์” ของกฎหมายระหว่างประเทศไว้ แต่เป็นการกล่าวถึงลำดับก่อนหลังในการใช้กฎหมายระหว่างประเทศ กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่มีคดีเข้าสู่ศาลโลก โดยปกติแล้ว ผู้พิพากษาจะเริ่มค้นหากฎหมายระหว่าง

<sup>55</sup> จตุรงค์ ถิระวัฒน์, กฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555). หน้า 91.

<sup>56</sup> ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559). หน้า 13.

<sup>57</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>58</sup> 1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply;

A. international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;

B. international custom, as evidence of a general practice accepted as law;

C. the general principles of law recognized by civilized nations;

D. subject to the provisions of Article 59, [i.e. that only the parties bound by the decision in any particular case,] judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.

2. This provision shall not prejudice the power of the Court to decide a case ex aequo et bono, if the parties agree thereto.

ประเทศที่อยู่ในรูปแบบของสนธิสัญญา (อาจรวมไปถึงบรรดาตราสารระหว่างประเทศที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วย) มาปรับใช้ก่อน จากนั้นจึงค่อยพิจารณากฎหมายประเพณีระหว่างประเทศและหลักกฎหมายทั่วไปตามลำดับ<sup>59</sup> แต่แม้มาตรา 38 จะมีข้อจำกัดดังที่ได้กล่าวมาก็ตาม แต่บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังคงเป็นแหล่งอ้างอิงที่สำคัญ เนื่องจากได้มีการกล่าวถึงองค์ประกอบที่สำคัญในการก่อให้เกิดกฎหมายระหว่างประเทศอันได้แก่ จารีตประเพณี และสนธิสัญญา ส่วนองค์ประกอบอื่นๆ ที่มิได้มีการกล่าวถึงก็ดูเหมือนว่าจะถูกรวมอยู่ในรายการของมาตรา 38 เช่น การกระทำฝ่ายเดียวของรัฐ ก็เป็นไปตามระบอบจารีตประเพณีระหว่างประเทศและสนธิสัญญา<sup>60</sup>

ดังนั้นจากรูปแบบที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศที่ได้กล่าวมา กฎอาจนิยามได้ว่าบ่อเกิดของกฎหมายระหว่างประเทศนั้นสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ลักษณะกล่าวคือ บ่อเกิดที่เป็นลายลักษณ์อักษร ได้แก่ สนธิสัญญา ในรูปแบบต่างๆ และ บ่อเกิดที่ไม่เป็นลายลักษณ์อักษร กล่าวคือ จารีตประเพณีระหว่างประเทศ และหลักกฎหมายทั่วไป<sup>61</sup>

อย่างไรก็ดี การที่พระธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้วางหลักการเรียงลำดับดังกล่าวโดยเริ่มจากสนธิสัญญา อาจเพราะสนธิสัญญานั้นเป็นหลักฐานที่ได้ถูกจัดทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรจึงเป็นสิ่งที่แน่นอน อันพึงจะนำมาพิจารณาก่อนเหนือกฎหมายจารีตประเพณีและหลักกฎหมายทั่วไป<sup>62</sup>

ซึ่งในงานวิจัยนี้ ผู้เขียนจะศึกษาเกี่ยวกับกรณีที่มาของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศที่มีบ่อเกิดที่เป็นลายลักษณ์อักษร อันได้แก่ สนธิสัญญาทางภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งในระดับทวิภาคี และในระดับพหุภาคี การกระทำหรือการออกมาตรการเพียงฝ่ายเดียวของรัฐที่มีผลในทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ทั้งนี้ยังรวมถึงที่มาของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศในรูปแบบขององค์กรเหนือรัฐอีกด้วย

<sup>59</sup> ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 14.

<sup>60</sup> จตุรงค์ ถิระวัฒน์, กฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 92.

<sup>61</sup> ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 15-17.

<sup>62</sup> นพนิธิ สุริยะ, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559). หน้า 49.

### 2.3.1 มาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียว (Unilateral)

การกระทำฝ่ายเดียวของรัฐเกิดจากการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวของรัฐโดยมุ่งก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย ที่ทำให้รัฐนั้นต้องผูกพันกับสิ่งที่ตนได้แสดงออกไป ซึ่งทำให้บุคคลอื่นสามารถกล่าวอ้างได้คล้ายกับนิติกรรมฝ่ายเดียว การกระทำดังกล่าวของรัฐอาจอยู่ในรูปแบบของคำประกาศ คำแถลง การรับรอง การให้คำมั่น การสละสิทธิ์ การคัดค้าน ฯลฯ หรืออาจอยู่ในรูปแบบของกฎหมายภายใน คำตัดสินของศาลภายใน<sup>63</sup> ซึ่งโดยปกติแล้วในด้านผลทางกฎหมาย การกำหนดมาตรการฝ่ายเดียวที่อาจทำให้มีพันธกรณีต่อรัฐที่สามหรือรัฐอื่น จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อได้รับการยอมรับจากรัฐที่เกี่ยวข้องเสียก่อน ซึ่งการยอมรับดังกล่าวมีอาจเป็นการยอมรับโดยปริยาย<sup>64</sup>

ในด้านกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ประเทศต่างๆมีการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภายในประเทศ บุคคลและสิ่งของที่อยู่ในขอบข่ายการใช้อำนาจของประเทศนั้นย่อมถูกเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายภายในบัญญัติไว้ กฎหมายภายในดังกล่าวย่อมวางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศไว้ด้วย ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าการที่รัฐมีการออกกฎหมายหรือมาตรการทางกฎหมายภายในย่อมเป็นการก่อให้เกิดกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศขึ้น<sup>65</sup> โดยรูปแบบของกฎหมายภายในได้แก่ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ หรือคำสั่งต่างๆ คำพิพากษาของศาลในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ก็ถือเป็นกฎหมายแบบหนึ่ง ส่วนหนังสือตอบข้อหารือของทางราชการ คำสั่งเกี่ยวกับการตีความต่างๆ มักไม่ถือว่าเป็นกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อมีการตีความโดยรัฐผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อนำมาใช้ในการตีความบังคับใช้กฎหมายจึงมีผลเสมือนกฎหมาย ย่อมไม่อาจละเลยได้<sup>66</sup>

ในประเทศสหรัฐอเมริกา หรือสหพันธรัฐอื่นไม่เพียงแต่กฎหมายของส่วนกลาง (กฎหมายภาษีอากรภายใน) เท่านั้น แม้แต่กฎหมายระดับมลรัฐก็ยังมี การจัดเก็บภาษีอากรการโอนระหว่างประเทศ ในระดับมลรัฐแคลิฟอร์เนียก็มีการจัดเก็บภาษียูนิทารี (Unitary taxation) อีกด้วย<sup>67</sup>

<sup>63</sup> จันตรี สินศุภฤกษ์, กฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2563). หน้า 47.

<sup>64</sup> จตุรงค์ ถิระวัฒน์, กฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 123.

<sup>65</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 15.

<sup>66</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>67</sup> เรื่องเดียวกัน.

ในประเทศญี่ปุ่นมีภาษีท้องถิ่นซึ่งมีโครงสร้างพิเศษ ซึ่งก็ถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศด้วย ฐานเก็บภาษีท้องถิ่นนั้นอาศัยข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น โดยองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีท้องถิ่น นอกจากกฎหมายในรูปแบบข้อบัญญัติขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นแล้ว ยังอาจมีกฎหมายในรูปแบบอื่นอีก<sup>68</sup>

### 2.3.2 มาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย

นอกจากการออกมาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียวแล้ว รูปแบบที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศที่สำคัญอีกประการคือ มาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย ซึ่งเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นจากความตกลงระหว่างประเทศ<sup>69</sup> อันมีลักษณะเป็นการกระทำหลายฝ่าย ซึ่งมีความหมายกล่าวคือ เป็นการกระทำตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไปเพื่อก่อให้เกิดความผูกพันตามข้อตกลงระหว่างรัฐ หรือองค์การระหว่างประเทศ หรือระหว่างรัฐและองค์การระหว่างประเทศ<sup>70</sup> ซึ่งอาจมีอยู่ในรูปแบบต่างๆไม่ว่าจะเป็นสนธิสัญญา (Treaty) อนุสัญญา (Convention) หรือกฎบัตร (Charter) ทั้งนี้ต้องพิจารณาจากลักษณะของข้อตกลงระหว่างประเทศนั้นๆ ซึ่งความตกลงดังกล่าวที่มีลักษณะเป็นลายลักษณ์อักษร กล่าวคือ “สนธิสัญญา” โดยปกติแล้วจะต้องเกิดด้วยการกระทำสมัครใจและก่อให้เกิดสิทธิหรือพันธกรณีตามกฎหมายระหว่างประเทศ อาจเกิดขึ้นเนื่องด้วยผลของการเจรจาต่อรองที่ยาวนานและยากลำบากของผู้เป็นฝ่ายในสัญญา<sup>71</sup>

คำนิยามของ “สนธิสัญญา” หรือ “Treaty” ได้มีการจำกัดความไว้ในอนุสัญญาเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ไว้กล่าวคือ “สนธิสัญญา หมายถึง ข้อตกลงระหว่างประเทศที่ได้ทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างรัฐต่างๆ และอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศที่ได้จัดทำเป็นฉบับเดียวสองฉบับหรือหลายฉบับผนวกเข้าด้วยกันและไม่ว่าจะเรียกด้วยชื่อเช่นใด”<sup>72</sup>

<sup>68</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>69</sup> จันตรี สินศุภฤกษ์, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, หน้า 27.

<sup>70</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา*, หน้า 64.

<sup>71</sup> จันตรี สินศุภฤกษ์, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, หน้า 27.

<sup>72</sup> Vienna Convention on the Law of Treaties 1969, Article 2:

1. For the purposes of the present Convention:

(a) “treaty” means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and

โดยจากข้อความดังกล่าวทำให้สามารถแยกองค์ประกอบของสนธิสัญญาออกได้เป็น 4 ประการดังนี้<sup>73</sup>

1. สนธิสัญญามีลักษณะเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศ กล่าวคือ จะต้องเป็นการกระทำทางกฎหมายที่กระทำขึ้นตั้งแต่ 2 ฝ่ายเป็นต้นไป เพื่อก่อให้เกิดข้อผูกพันตามที่ได้ตกลงกันในสนธิสัญญา ระหว่างภาคี ดังนั้นหากเป็นเพียงคำแถลงหรือคำประกาศฝ่ายเดียวย่อมไม่นับว่าเป็นสนธิสัญญา

2. ทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร กล่าวคือ สนธิสัญญาทุกฉบับจะต้องทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น ดังนั้นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นโดยวาจา จึงไม่ถือเป็นสนธิสัญญา แม้จะไม่ได้มีการระบุในส่วนนี้ไว้โดยชัดแจ้ง ความตกลงที่กระทำด้วยวาจาจะมีผลอย่างไร แต่ในความสัมพันธ์ระหว่างประเทศในปัจจุบัน ความตกลงที่ก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่มักกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร<sup>74</sup>

3. สนธิสัญญาต้องกระทำโดยคู่ภาคีซึ่งเป็นรัฐ กล่าวคือ สนธิสัญญาทุกฉบับโดยหลักจะต้องเป็นสัญญาตกลงระหว่างรัฐเท่านั้น มิใช่ข้อตกลงทำกับปัจเจกชน

4. สนธิสัญญาต้องอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศ กล่าวคือ ความผูกพันดังกล่าวจะต้องเกิดขึ้นภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงความผูกพันตามข้อสัญญาภายใต้กฎหมายภายในของรัฐหนึ่งรัฐใด

ด้านสนธิสัญญาในมิติของกฎหมายภาษีอากร ภาษีอากรของประเทศต่างๆ ในบางส่วนอาจมีการกำหนดโดยอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาก็เป็นได้ สนธิสัญญาระหว่างประเทศ 2 ประเทศ ที่กำหนดขอบข่ายภาษีอากรโดยเฉพาะมักเรียกกันว่า “สนธิสัญญาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งการเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อน” หรืออาจเรียกว่า “สนธิสัญญาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีรวมทั้งหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อนจากมรดกและการให้” หรือ “สนธิสัญญาเพื่อความร่วมมือในการบริหารภาษี” นอกจากนี้ แม้แต่สัญญาทางไมตรี หรือการให้ความร่วมมือทางเศรษฐกิจ ก็อาจมีบทบัญญัติที่กำหนดไว้เกี่ยวกับภาษีอากรบางประเภท<sup>75</sup>

---

whatever its particular designation

<sup>73</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา, หน้า 67-68.

<sup>74</sup> จันตรี สิ้นศุภฤกษ์, กฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 28.

<sup>75</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 15.

ยกตัวอย่างในระดับภูมิภาคของโลก ประเทศในทวีปยุโรปเหนือ 4 ประเทศและสาธารณรัฐไอซ์แลนด์ได้ทำสนธิสัญญาความร่วมมือในการบริหารภาษีกัน และสหภาพยุโรปก็มีสนธิสัญญารวมระบบภาษีเป็นหนึ่งเดียว<sup>76</sup> เป็นต้น

หากจัดประเภทของสนธิสัญญาหรือมาตรการทางกฎหมายหลายฝ่ายโดยถือเอาหลักภาคีเป็นที่ตั้ง ก็จะสามารถแบ่งแยกประเภทของสนธิสัญญาออกได้เป็น 2 ประเภทกล่าวคือ สนธิสัญญาแบบทวิภาคี และสนธิสัญญาพหุภาคี<sup>77</sup>

### 2.3.2.1 มาตรการทางกฎหมายทวิภาคี (Bilateral)

หากจำแนกมาตรการทางกฎหมายระหว่างประเทศตามหลักที่ใช้ในการจำแนกสนธิสัญญา จะได้ว่า สนธิสัญญาทวิภาคี คือ สนธิสัญญาที่ได้กระทำขึ้นระหว่างประเทศ 2 ประเทศ หรือระหว่างองค์การระหว่างประเทศ 2 องค์การ หรือประเทศหนึ่งประเทศกับองค์การระหว่างประเทศ 1 องค์การเท่านั้น<sup>78</sup> ก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ระหว่างรัฐภาคี โดยมีวัตถุประสงค์อาจเพื่อแก้ไขปัญหาหรือผลประโยชน์ที่มีร่วมกันของรัฐที่ลงนาม อาจมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับ “สัญญา”

ซึ่งในกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ ก็มีตัวอย่างสนธิสัญญาในรูปแบบทวิภาคีให้เห็นได้ ยกตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double taxation Agreement) หรือ DTA ฉบับต่างๆ ที่ประเทศไทยได้ลงนามกับหลายประเทศ เพื่อใช้ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนและการหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งนี้ยังรวมถึงสนธิสัญญาเพื่อประโยชน์ในทางภาษีอื่นๆ เช่น กฎหมายการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ทางภาษีอากรระหว่างประเทศอย่าง Foreign Account Tax Compliance Act หรือ FATCA เป็นต้น

<sup>76</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>77</sup> จันตรี สินศุภฤกษ์, กฎหมายระหว่างประเทศ, หน้า 163.

<sup>78</sup> สมบูรณ์ เส็งยมบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้กันในปัจจุบัน, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์บรรณกิจ 1991, 2551). หน้า 4.

### 2.3.2.2 มาตรการทางกฎหมายพหุภาคี (Multilateral)

สนธิสัญญาพหุภาคี คือ สนธิสัญญาที่ได้กระทำขึ้นระหว่างรัฐที่มีอำนาจอธิปไตย 3 รัฐหรือมากกว่านั้น<sup>79</sup> ทั้งนี้ยังหมายความรวมถึงที่ทำการระหว่างองค์การระหว่างประเทศด้วย<sup>80</sup> สนธิสัญญาในลักษณะดังกล่าวเป็นที่รู้จักกันในหลายชื่อ เช่น อนุสัญญา ข้อตกลงร่วม และพันธสัญญา ไม่ว่าจะถูกเรียกในชื่อใดก็ตาม ก็ถือเป็นสัญญาระหว่างคู่ภาคีที่ผูกพันตามเงื่อนไขตามข้อตกลงที่ได้ตกลงกันในสนธิสัญญา

ในมิติของภาษีอากรระหว่างประเทศ สนธิสัญญาแบบพหุภาคีจะมีลักษณะเปรียบเสมือนเป็นข้อตกลงที่มีผลผูกพันประเทศทุกประเทศที่อยู่ในภาคีซึ่งได้ลงนามในสนธิสัญญาหรือข้อตกลงฉบับนั้นๆ ซึ่งก็มีตัวอย่างให้เห็นได้ในปัจจุบัน ยกตัวอย่างเช่น กรณิ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty (MLI) ซึ่งเสนอโดย OECD / G20 BEPS Project เพื่อช่วยรัฐทั่วโลกในการปิดช่องว่างของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศที่มีอยู่ โดย MLI จะปรับเปลี่ยนการประยุกต์ใช้สนธิสัญญาภาษีวิภาคีหลายพันทั่วโลก เพื่อกำจัดการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนี้ยังกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำเพื่อต่อต้านการการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง และปรับปรุงกลไกการแก้ไขข้อพิพาทให้มีความยืดหยุ่นเพื่อรองรับนโยบายสนธิสัญญาภาษีเฉพาะแต่ละฉบับ<sup>81</sup> โดยจะมีผลผูกพันรัฐในภาคีหากรัฐนั้นตกลงลงนามยอมรับการเข้าเป็นสมาชิกภาคีนั้น

### 2.3.3 มาตรการทางกฎหมายที่เกิดจากองค์การเหนือรัฐ (Supra-Nationalism)

นอกจากแหล่งที่มาอันเกิดขึ้นจากการใช้มาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียว กล่าวคือ การออกกฎหมายภายในเพื่อใช้บังคับในระดับระหว่างประเทศ และ มาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย ไม่ว่าจะเป็น การทำสนธิสัญญาในรูปแบบวิภาคี และพหุภาคีแล้ว ยังมีในกรณีของการออกมาตรการเพื่อนำมาใช้บังคับกับประเทศในภาคีในรูปแบบขององค์การเหนือรัฐ ซึ่งจะมีผลบังคับใช้โดยร่วมกับประเทศที่เป็นสมาชิกทั้งหมด อันเปรียบเสมือนเป็นการใช้กฎหมายระหว่างประเทศร่วมกัน อย่างไรก็ตาม

<sup>79</sup> Anthony Aust, *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge: Cambridge University Press (2000): 9

<sup>80</sup> สมบูรณ์ เสงี่ยมบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้กันในปัจจุบัน*, หน้า 4.

<sup>81</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS* [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>



ดี การจะเข้าใจถึงลักษณะของรูปแบบที่มาของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบนี้ก็จำเป็นต้องศึกษาถึงนิยามและลักษณะขององค์การเหนือรัฐ กล่าวคือ

องค์การเหนือรัฐ (Supra-Nationalism) หมายถึง ระบบการปกครองที่รัฐอันเป็นสมาชิกตัดสินใจที่จะมอบอำนาจและความรับผิดชอบในการกำหนดนโยบายของรัฐบางส่วนให้แก่องค์การซึ่งมีอำนาจในการตัดสินใจอยู่เหนือรัฐภาคี โดยรัฐในภาคีอาจสูญเสียอำนาจที่จะยอมรับหรือปฏิเสธการตัดสินใจนั้นๆของรัฐส่วนใหญ่ และสูญเสียอำนาจอธิปไตยบางส่วน (แต่ต้องเป็นกรณีที่รัฐนั้นๆสมัครใจเข้าร่วมมาตั้งแต่แรก) โดยในพฤติการณ์ดังกล่าว รัฐภาคีอาจจำต้องปฏิบัติตามนโยบายโดยรวมที่อาจขัดต่อความตั้งใจที่แท้จริงหรือนโยบายที่รัฐนั้นๆต้องการ จนอาจกล่าวได้ว่า “องค์การเหนือรัฐ เป็นการใช้ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐที่เกินไปกว่าการให้ความร่วมมือ แต่เป็นการรวมกลุ่มที่อาจก่อให้เกิดการสูญเสียอำนาจอธิปไตยของรัฐบางส่วน”<sup>82</sup>

ตัวอย่างขององค์การเหนือรัฐที่มีให้เห็นในปัจจุบัน เช่น กรณีสหภาพยุโรป ซึ่งเหตุผลที่สำคัญที่ก่อให้เกิดการรวมกลุ่มทางของสหภาพยุโรป เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสและเยอรมนีได้ทำสงครามกันหลายครั้ง ก่อให้เกิดความสูญเสียและส่งผลต่อเศรษฐกิจโดยรวม จึงได้มีความคิดที่จะตั้งองค์การระหว่างประเทศเพื่อให้ทั้งสองประเทศรวมตัวกันจะได้ไม่เกิดสงครามขึ้นอีก<sup>83</sup> จนเกิดเป็นการรวมรัฐซึ่งเกิดขึ้นโดยอาศัยสนธิสัญญา 3 ฉบับ กล่าวคือ ฉบับแรก ได้แก่ สนธิสัญญากรุงปารีส ปี ค.ศ. 1951 โดยสนธิสัญญาฉบับดังกล่าวได้ก่อตั้ง “ประชาคมถ่านหินและเหล็กกล้าแห่งยุโรป” (European Coal and Steel Community) โดยมีความมุ่งหมายเพื่อก่อตั้งตลาดร่วมยุโรปในด้านถ่านหินและเหล็กกล้า อันมีลักษณะเหนือชาติ (Supranational) ซึ่งประชาคมมีการบริหารตนเอง กล่าวคือคัดเลือกเจ้าหน้าที่ของตนเอง มีอิสระทางการคลังโดยสามารถเก็บภาษีของตนและใช้รูปแบบการดำเนินงานแบบรัฐสภา<sup>84</sup> ฉบับที่สอง ได้แก่ สนธิสัญญากรุงโรม ปี ค.ศ. 1957 ซึ่งเป็นสนธิสัญญาที่ตั้ง “ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป” หรือ European Economic Community – E.E.C. หรือที่เรียกกันว่า “ตลาดร่วม” อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการรวมตัวด้านศุลกากร และการจัดระบบตลาดร่วม<sup>85</sup> ส่วนฉบับที่

<sup>82</sup> Nugent, N. *Government and Politics of the European Union*, Basingstoke: Palgrave Macmillan (2003): 558.

<sup>83</sup> สมบูรณ์ เสี่ยมบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มติชน, 2548). หน้า 148.

<sup>84</sup> โภคิน พลกุล, *หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น*, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556). หน้า 72

<sup>85</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 73

3 ได้ได้ก่อตั้ง “ประชาคมพลังงานปรมาณูแห่งยุโรป” ขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดตั้งเงื่อนไขที่จำเป็นเกี่ยวกับอุตสาหกรรมนิวเคลียร์<sup>86</sup> โดยประเทศสมาชิกได้มอบอำนาจให้ประชาคมยุโรปมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นอำนาจในการทำสนธิสัญญากับภายนอก เรื่องเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศและความมั่นคง และในท้ายที่สุดจึงได้เปลี่ยนไปใช้ชื่อ สหภาพยุโรป (European Union)<sup>87</sup> จากมุมมองของนักกฎหมายส่วนใหญ่ การรวมกลุ่มในลักษณะนี้มีลักษณะเป็นรัฐรวมที่อยู่กึ่งกลางระหว่างสมาพันธ์รัฐและสหพันธ์รัฐ<sup>88</sup>

จึงอาจกล่าวได้ว่า สหภาพยุโรปมีลักษณะเป็นองค์การระหว่างประเทศที่มีอำนาจเหนือรัฐ (Supranational Organization)<sup>89</sup> เนื่องจากระเบียบกฎข้อบังคับของสหภาพยุโรปบางประเภทมีอำนาจบังคับใช้โดยตรงในประเทศสมาชิก โดยไม่ต้องมีการแปลงสภาพให้เป็นกฎหมายภายในของประเทศสมาชิกเลย และรัฐสมาชิกทุกประเทศจะต้องอยู่ภายใต้กรอบการบริหารเดียวกัน และมีค่านิยมในเรื่องต่างๆร่วมกัน โดยจะต้องอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์เดียวกันในการจัดการประเด็นที่อยู่ภายใต้อำนาจบริหารงานของสหภาพฯ จึงทำให้สหภาพฯมีอำนาจเหนือรัฐในการกำหนดข้อกำหนดและนโยบายต่างๆ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของสหภาพฯในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ระบบกลไกทางกฎหมายของสหภาพฯ มีกระบวนการกำกับดูแลการปรับใช้กฎหมายของสหภาพฯ เพื่อให้สามารถใช้บังคับได้จริง ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ และนโยบายตามที่กำหนดไว้ด้วย<sup>90</sup> ยกตัวอย่างเช่น ในกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ กฎระเบียบเกี่ยวกับศุลกากรของสหภาพยุโรปจะสามารถใช้บังคับได้โดยตรง เจ้าหน้าที่ศุลกากรของประเทศสมาชิกภาคีทุกประเทศจะต้องปฏิบัติตาม<sup>91</sup> เป็นต้น

นอกเหนือจากนี้ยังมีการรวมกลุ่มแบบอื่นๆที่ใกล้เคียงกับกรณีของสหภาพยุโรป ยกตัวอย่างเช่น สหรัฐอเมริกา ซึ่งมีลักษณะการรวมกลุ่มที่เป็น สหพันธ์รัฐ เรียกว่า Federal State<sup>92</sup> โดยมีรูปแบบของรัฐเอกราชหลายๆรัฐยอมรับที่จะมารวมกันอยู่ภายใต้กฎเกณฑ์เดียวโดยยอมสละ

<sup>86</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>87</sup> สมบูรณ์ เสงี่ยมบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, หน้า 149.

<sup>88</sup> โภคิน พลกุล, *หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น*, หน้า 74.

<sup>89</sup> สมบูรณ์ เสงี่ยมบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, หน้า 148.

<sup>90</sup> จารุประภา รักพงษ์, *หลักการสำคัญว่าด้วยการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรีภายใต้กฎหมายแห่งสหภาพยุโรป*, (ปทุมธานี : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562). หน้า 1

<sup>91</sup> สมบูรณ์ เสงี่ยมบุตร, *กฎหมายระหว่างประเทศ*, หน้า 148.

<sup>92</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, *หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน ว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย*, หน้า 82.

อำนาจอธิปไตยบางส่วนของตน<sup>93</sup> ซึ่งรัฐสมาชิกเหล่านี้จะไม่มีอำนาจในทางระหว่างประเทศเพราะความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเป็นอำนาจและหน้าที่ของสหพันธ์รัฐ<sup>94</sup> โดยถือเป็นรัฐเกิดใหม่ที่เหนือกว่า (Super-etat) โดยเกิดขึ้นจากการตรารัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายภายในสูงสุดมาใช้บังคับกับสมาพันธ์รัฐและมลรัฐ<sup>95</sup>

ดังนั้นมาตรการทางกฎหมายที่เกิดขึ้นจากการออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับแก่รัฐภาคีขององค์การเหนือรัฐจึงถือเป็นอีกหนึ่งบ่อเกิดของกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ เนื่องจากประเทศภาคีย่อมจำต้องปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าว ตามลักษณะขององค์การเหนือรัฐ

ซึ่งจะเห็นได้ว่า มาตรการทางกฎหมายที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดขึ้นโดยการออกกฎหมายภายในแต่เพียงฝ่ายเดียว หรือการทำสนธิสัญญาที่มีลักษณะเป็นการกระทำหลายฝ่ายทั้งในระดับทวีปภาคีและพหุภาคี รวมไปถึงมาตรการทางกฎหมายที่ออกโดยองค์การเหนือรัฐเพื่อใช้บังคับแก่ประเทศสมาชิก ก็ล้วนแล้วแต่เป็นกรณีที่มีสภาพบังคับในเชิงระหว่างประเทศให้ประเทศอื่น ประเทศภาคี หรือประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตาม ไม่ว่าจะเป็นในกรณีที่ประเทศหนึ่งยินยอมที่จะสูญเสียอำนาจอธิปไตยของตน หรือกรณีการใช้อำนาจอธิปไตยเข้าเจรจาต่อรองเพื่อผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจหรือในทางภาษีในการทำสนธิสัญญาต่างๆ ก็มีลักษณะที่เป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในมิติของการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3 และบทที่ 4

<sup>93</sup> โภคิน พลกุล, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, หน้า 66.

<sup>94</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน ว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย, หน้า 82.

<sup>95</sup> บวรศักดิ์ อูวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 4 รัฐ. (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560). หน้า 245.

### บทที่ 3

## นโยบายและมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษี อากรของรัฐอื่น

ในบทนี้จะอธิบายถึงนโยบายและมาตรการทางภาษีที่ประเทศต่าง ๆ นำมาใช้ โดยมีลักษณะเป็นมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการกัดกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของรัฐอื่น โดยศึกษาและแบ่งประเภทออกตามหลักภาคีหรือรูปแบบที่มาของกฎหมายหรือมาตรการทางภาษีนี้นั้นๆ

### 3.1 มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากร ในมิติเอกภาค

หากกล่าวถึงลักษณะของมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในระดับเอกภาค ก็อาจกล่าวได้ว่า เป็นกรณีที่เขตอำนาจหรือรัฐหนึ่งรัฐใดได้มีการออกกฎหมายภายใน หรือกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับภายในประเทศ ทว่ามีผลกระทบหรืออาจมีผลบังคับแก่บุคคลของรัฐอื่นที่อาจมีส่วนเกี่ยวข้องในแง่ใดหรือแง่หนึ่งในทางภาษีกับรัฐหนึ่งรัฐใดนั้น ส่งผลให้รัฐอื่นจำเป็นต้องปฏิบัติตามมิเช่นนั้นอาจก่อให้เกิดผลกระทบที่ตามมาจากการไม่ปฏิบัติตามมาตรการนั้นๆ อันจะมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงหรือกัดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีหรือการคลังของประเทศอื่น โดยในงานวิจัยนี้จะยกตัวอย่างกรณีมาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของประเทศอื่นด้วยกัน 2 มาตรการ กล่าวคือ

#### 3.1.1 Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) (ในรูปแบบเอกภาค)

Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) เป็นกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่กระทำในรูปแบบธุรกรรมทางการเงินผ่านการเปิดบัญชีกับสถาบันการเงิน หรือโอนเงินออกนอกประเทศผ่านบริษัทผู้รับลงทุนหรือ

ดูแลผลประโยชน์ทางการเงินประเภทต่างๆ ซึ่งตั้งอยู่นอกสหรัฐฯ<sup>96</sup> โดย FATCA กำหนดให้สถาบันทางการเงินในต่างประเทศมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวอเมริกันต่อกรมสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งสถาบันทางการเงินที่ตกอยู่ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายฉบับนี้ คือ สถาบันการเงินที่มีการดำเนินงานในลักษณะที่เป็นการสร้างรายได้หรือผลกำไรให้กับชาวสหรัฐฯ<sup>97</sup>

แต่เดิม FATCA ได้ถูกวางหลักไว้อยู่ใน มาตรา 1471-1474 ของประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) หรือ IRC โดยบทบัญญัติดังกล่าวนั้นได้ถูกเพิ่มเข้าไปในบทที่ 4 ของกฎหมายดังกล่าว โดยมีที่มาได้จากการตรากฎหมาย the Hiring Incentives to Restore Employments (HIRE) 2010 มาตรา 501 (a)<sup>98</sup> ซึ่งตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลที่เป็นโดยกำหนดให้สถาบันการเงินของประเทศอื่น (foreign financial institution (FFIs)) มีหน้าที่ (1) รวบรวมข้อมูลของผู้ถือบัญชีแต่ละบัญชีของธนาคารหรือสถาบันการเงินของประเทศอื่นเท่าที่จำเป็นต่อการพิสูจน์ว่าบัญชีดังกล่าวเป็นบัญชีของผู้มีสัญชาติอเมริกาหรือไม่ (2) ปฏิบัติตามขั้นตอนการตรวจสอบสถานะอย่างละเอียด (Due Diligence) ตามที่เลขานุการต้องการในการระบุบัญชีของสหรัฐอเมริกานั้นๆ และ (3) รายงานข้อมูลบางประการที่เกี่ยวข้องกับบัญชีที่ถือโดยผู้มีสัญชาติสหรัฐซึ่งเปิดไว้กับสถาบันการเงินต่างประเทศตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 1471 (b) และ (c)<sup>99</sup> โดยมีการให้ความหมายของบัญชีสหรัฐฯไว้ กล่าวคือ บัญชีทางการเงินซึ่งถือโดยบุคคลสัญชาติสหรัฐที่กำหนด (Specified U.S. person) หรือบริษัทต่างชาติที่ถูกถือครองโดยบุคคลสัญชาติสหรัฐ และยังได้มีการขยายความคำว่า “บุคคลสัญชาติสหรัฐ” ให้ความหมายถึง (ยกเว้นเลขาธิการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น) บุคคลใดใดในสหรัฐอเมริกา นอกเหนือไปจากที่ได้ระบุไว้ตามมาตรา 1473 (3) แห่งประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา ดังนี้หากเป็นกรณีที่คุณบุคคลตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาใดที่ไม่ได้กำหนดยกเว้นไว้ตามมาตราดังกล่าวหรือตาม

<sup>96</sup> สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง, “การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ” 2559, หน้า 29

<sup>97</sup> กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/56958.0.html>

<sup>98</sup> Robert J. Munro and William Byrnes, "Background and Current Status of FATCA" Texas A&M University, Legal Studies Research Paper Series Research Paper No. 17-31, (2017): 4

<sup>99</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: United States 2011: Combined: Phase 1 + Phase 2, OECD Publishing, Paris (2011): 21

ช้อยกเว้นอื่น สถาบันการเงินต่างประเทศก็มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีทางการเงินที่เกี่ยวข้องให้กับกรมสรรพากรสหรัฐฯ<sup>100</sup> โดยจะต้องรายงานข้อมูลตามที่ได้มีระบุไว้ในมาตรา 1471 (c)

สำหรับสถาบันการเงินที่ไม่ยินยอมเข้าร่วมปฏิบัติตาม FATCA จะถูกรัฐบาลสหรัฐฯ หักภาษี 30% ของเงินได้ที่สถาบันการเงินได้รับจากสหรัฐฯ เช่น เงินปันผลจากเงินลงทุนในหุ้นในตลาด NYSE (New York Stock Exchange) และดอกเบี้ยรับจาก U.S banks เป็นต้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ลักษณะของกฎหมาย FATCA แต่แรกนั้นเกิดขึ้นในรูปแบบของมาตรการทางภาษีฝ่ายเดียวโดยแท้ เพราะเป็นกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐฯ ที่ออกโดยการใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรของประเทศสหรัฐฯ แต่กลับมีมาตรการที่ใช้บังคับกับบุคคลในประเทศอื่นซึ่งในกรณีที่ไม่ปฏิบัติหรือไม่ให้ความร่วมมือตามบทบัญญัติดังกล่าว แม้ว่าในตอนแรกที่มีการออกกฎหมาย FATCA มาตรการดังกล่าวอาจมิได้มีลักษณะที่เป็นการกีดกีดกันอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศอื่นโดยตรงก็ตาม แต่การที่บริษัทหรือสถาบันการเงินของประเทศอื่นจำต้องยอมปฏิบัติหรือให้ความร่วมมือตามกฎหมายดังกล่าว อาจก่อให้เกิดผลเสียหรือผลกระทบต่อประเทศอื่นผ่านบริษัทหรือสถาบันการเงินที่เกี่ยวข้องกับประเทศสหรัฐฯ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ามาตรการดังกล่าวมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีของประเทศอื่นโดยอ้อมแล้ว นอกจากนี้ภายหลังที่ได้มีการออก FATCA เป็นกฎหมายภายใน ก็ยังมีการขยายขอบเขตการใช้มาตรการทางกฎหมายดังกล่าวออกไปถึงระดับขอทวิภาคีกล่าวคือเรื่องความตกลงระหว่างประเทศ (Intergovernmental Agreements) ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไป

### 3.1.2 EU list of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes

อีกหนึ่งตัวอย่างของมาตรการทางภาษีฝ่ายเดียวที่มีผลเป็นการกีดกีดกันอำนาจอธิปไตยที่จะกล่าวถึงในงานวิจัยนี้คือกรณีรายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรป (The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes) หรือที่นิยมเรียกกันสั้นๆว่า The EU blacklist ซึ่งมีผลบังคับใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 5 ธันวาคม 2017 และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาเรื่อยๆ อัปเดตล่าสุดเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2520 โดยมาตรการดังกล่าวมี

<sup>100</sup> Ibid.

วัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้กลุ่มประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปมีมาตรการเพื่อต่อต้านประเทศอื่นหรือประเทศที่สามซึ่งมีนโยบายส่งเสริมแนวทางปฏิบัติทางภาษีที่ไม่เหมาะสม เพื่อให้การจัดเก็บภาษีนิติบุคคลเป็นธรรม โปร่งใส และมีประสิทธิภาพในระบบตลาดเดียวของสหภาพยุโรป รวมถึงการพัฒนาการกำกับดูแลการจัดเก็บภาษีอากรในระดับโลก ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับการการฉ้อโกงภาษี การหนีภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี และการฟอกเงิน ดังนั้นการระบุรายชื่อประเทศที่มีนโยบายเป็นการสนับสนุนการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี (เช่น ประเทศหรือเขตปกครองที่มีนโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราต่ำหรือเป็นศูนย์โดยไม่มีเหตุผลที่เพียงพอ) จะช่วยให้ประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปสามารถร่วมมือกันในการกดดันประเทศดังกล่าวให้เกิดการปฏิรูปกฎหมาย และช่วยให้การประสานมาตรการที่จำเป็นเพื่อป้องกันฐานภาษีได้ง่ายยิ่งขึ้น<sup>101</sup> โดยปัจจุบันในวารสารทางการของสหภาพยุโรป (Official Journal of the European Union) ฉบับวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2020 ได้กำหนดประเทศหรือเขตปกครองที่ไม่ให้ความร่วมมือด้านภาษีไว้ประกอบด้วย อเมริกันซามัว หมู่เกาะเคย์แมน ฟิจิ กวม โอมาน ปาเลา ปานามา ซามัว เซเชลส์ ตรินิแดดและโตเบโก หมู่เกาะเวอร์จินของสหรัฐอเมริกา และวานูอาตู<sup>102</sup>

โดย The EU blacklist เปรียบเสมือนเป็นเครื่องมือทั่วไปสำหรับประเทศสมาชิกในการรับมือกับความเสียหายนอกของการละเมิดทางภาษีและการแข่งขันทางภาษีที่ไม่เป็นธรรม ซึ่งแรกเริ่มเกิดขึ้นจาก the Commission's 2016 External Strategy for Effective Taxation ซึ่งในการประชุมดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าการจัดทำ EU blacklist ฉบับเดียวของสหภาพยุโรปจะมีน้ำหนักและประสิทธิภาพมากกว่าการที่แต่ละประเทศแยกกันทำ blacklist ของตัวเอง ในการจัดการกับประเทศที่สามซึ่งมีนโยบายทางภาษีที่เป็นปัญหา<sup>103</sup> ซึ่งนับแต่ที่ได้มีการประกาศรายการดังกล่าวในปี 2017 หลายประเทศที่ผ่านการคัดกรองได้เปลี่ยนแปลงกฎหมายภายในและระบบภาษีของประเทศเพื่อให้

<sup>101</sup> The European Council, Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions [Online]. Available from: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<sup>102</sup> The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, 18 February 2020.

<sup>103</sup> The European Commission, Questions and answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions [Online]. Available from: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_19\\_1629](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1629)

สอดคล้องกับมาตรฐานสากล เกณฑ์ในการกำหนดรายชื่อตาม EU Blacklist จะเป็นไปตามหลักสากล ซึ่งในที่นี้จะมีอยู่ด้วยกัน 3 หลัก<sup>104</sup> กล่าวคือ

1. หลักความโปร่งใส ประเทศต่างๆควรปฏิบัติตามมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลอัตโนมัติและการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำร้องขอ หรือควรได้ให้สัตยาบันอนุสัญญาพหุภาคี OECD (the OECD's multilateral convention) หรือลงนามข้อตกลงทวิภาคี (bilateral agreements) กับประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปทุกประเทศ หากเป็นกรณีการพิจารณาก่อนเดือน มิถุนายนปี 2019 สหภาพยุโรปต้องการเพียงสองในสามของเกณฑ์ความโปร่งใสเท่านั้น แต่หลังจาก ระยะเวลาดังกล่าวประเทศต่างๆจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดความโปร่งใสทั้งสามรายการเพื่อ หลีกเลี่ยงการถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำ

2. หลักการแข่งขันทางภาษีที่เป็นธรรม ประเทศต่างๆไม่ควรมีระบบภาษีซึ่งขัดกับหลักการ ของแนวทางปฏิบัติของสหภาพยุโรปหรือของ OECD เกี่ยวกับ “แนวทางปฏิบัติด้านภาษีที่เป็นภัย (Harmful tax practices)” ประเทศที่เลือกจะจัดเก็บภาษีนิติบุคคลแบบไม่มีอัตราหรือมีอัตราเป็น 0 จะต้องมีการตรวจสอบให้มั่นใจได้ว่า นโยบายดังกล่าวจะไม่เป็นการสนับสนุนการประกอบธุรกิจเทียม แบบ offshore โดยไม่มีการประกอบธุรกิจอย่างแท้จริง รวมถึงควรที่จะมีการกำหนดข้อกำหนด เฉพาะทางเศรษฐกิจและมาตรการเพื่อความโปร่งใสอีกด้วย

3. หลักการเกี่ยวกับการใช้มาตรการป้องกันการถูกกีดกันก่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไป ต่างประเทศ (BEPS) ประเทศต้องมุ่งมั่นที่จะปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำตาม BEPS Plan ของ OECD โดยนับแต่ปี 2019 จะเริ่มมีการติดตามเฝ้าระวังการปฏิบัติตามมาตรฐานขั้นต่ำเหล่านี้โดยเริ่มจากการ รายงานตามประเทศ (Country-by-Country Reporting)

ซึ่งถ้าหากประเทศที่อยู่ในลิสต์ดังกล่าวสามารถขจัดลักษณะไม่พึงประสงค์ของนโยบายและ กฎหมายทางภาษีโดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาข้างต้นได้ ประเทศนั้นก็จะถูกพิจารณานำออก จากบัญชีดำ

---

<sup>104</sup> Ibid.



ส่วนในกรณีหากประเทศใดถูกขึ้นชื่ออยู่ในบัญชีดำ คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปได้มีการจัดทำและเสนอมาตรการในเชิงลงโทษซึ่งจะทำให้แน่ใจว่ารายการของสหภาพยุโรปมีผลบังคับได้อย่างแท้จริง กล่าวคือ อันดับแรกบัญชีดำจะเชื่อมโยงกับการเงินกองทุนของสหภาพยุโรปภายใต้บทบัญญัติใหม่ในระเบียบทางการเงินของสหภาพยุโรป (the Financial Regulation) the European Fund for Sustainable Development (EFSD) และ the European Fund for Strategic Investment (EFSI) รวมถึง the External Lending Mandate (ELM) โดยเงินทุนจากกองทุนเหล่านี้จะถูกจำกัดไม่ให้มีการหมุนเวียนหรือโอนผ่านนิติบุคคลของประเทศที่มีรายชื่ออยู่ในบัญชีดำดังกล่าว ต่อมารายการดังกล่าวยังเชื่อมโยงโดยตรงกับข้อเสนอทางกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ยกตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดเพื่อความโปร่งใสสำหรับตัวแทนนายหน้าของสหภาพยุโรปฉบับใหม่ รวมถึง the EU Directive on mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (DAC 6) and in relation to country-by-country reporting under EU legislation กลวิธีหรือการวางแผนภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศที่มีชื่ออยู่ในบัญชีดำจะถูกรายงานโดยอัตโนมัติไปยังหน่วยงานด้านภาษี ในการรายงานข้อมูลสาธารณะตามหลัก Country-by-Country report ซึ่งได้มีการบังคับใช้ทั่วไปในสหภาพยุโรป ก็จะมีมาตรฐานที่เข้มงวดมากกว่าปกติ ในกรณีการทำธุรกรรมหรือธุรกิจระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับประเทศที่ถูกขึ้นชื่อไว้ในบัญชีดำ นอกจากนี้ปัจจุบันคณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปได้กำลังตรวจสอบกฎหมายในพื้นที่นโยบายอื่น ๆ เพื่อดูว่าจะสามารถนำเสนอมาตรการเชิงลงโทษสำหรับประเทศที่ถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำดังกล่าวในกรณีใดเพิ่มเติม

นอกเหนือจากข้อกำหนดของสหภาพยุโรปแล้ว ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปยังคงทำให้มีการจัดทำมาตรการเชิงลงโทษในระดับของแต่ละประเทศกับประเทศที่ถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำด้วย ซึ่งมาตรการเหล่านี้รวมถึง การกักกักดูแลและการตรวจบัญชี มาตรการเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding taxes measures) ข้อกำหนดด้านการส่งเอกสารพิเศษ (Special documentation requirements) และบทบัญญัติต่อต้านการละเมิด (anti-abuse provisions)<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> Ibid.

จะเห็นได้ว่า รายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรป หรือ The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes มีความคล้ายคลึงกับในกรณีของ FATCA ในมิติเอกภาค กล่าวคือ หากมองผลกระทบของการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผลกระทบที่เกิดของจะตกอยู่กับประเทศที่สามที่ถูกคัดกรอง แม้ว่าจะถูกออกมาเพื่อเป็นแนวทางให้ประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในรายงานก็ตาม แต่ก็ได้มีการกำหนดให้มีการบังคับใช้มาตรการในเชิงลงโทษแก่บริษัทของประเทศที่สามที่ถูกขึ้นชื่ออยู่ในบัญชีดังกล่าว จนกว่าประเทศนั้นๆ จะได้มีการปรับเปลี่ยนหรือแก้ไขกฎหมายภายในของตนให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดตามหลักสากล ประเทศที่สามจึงจะถูกนำชื่อออกจากบัญชีดำและระงับการบังคับใช้มาตรการเชิงลงโทษ และแม้จะมีใช้กฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่เป็นมาตรการของสหภาพยุโรปเพื่อให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปนำมาใช้โดยมุ่งเน้นเพื่อให้เกิดสภาพบังคับโดยอ้อมกับประเทศที่สามซึ่งก็ถือได้ว่าเป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่ออกโดยสหภาพยุโรปแล้ว ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การออกมาตรการทางภาษีดังกล่าวมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีหรือการคลังของประเทศที่สาม อันเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศอื่นแล้ว

### 3.2 มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติทวิภาคี

อย่างที่ได้อธิบายกล่าวมาแล้ว ไม่มีประเทศใดที่สามารถแยกตัวเป็นเอกเทศและเป็นอิสระจากกันโดยเด็ดขาดทั้งในแง่การปกครอง รวมไปถึงจนถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร ด้วยสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันนั้นมีความเปลี่ยนแปลงก้าวหน้าและดำเนินไปอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งในยุคที่มีการแลกเปลี่ยนระหว่างประเทศเกิดขึ้นอยู่ทั่วไป ดังนั้นการเก็บภาษีเงินได้ระหว่างประเทศในลักษณะที่มีความซ้ำซ้อนกัน กล่าวคือ เกิดสภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีอากรจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียก

เก็บภาษีจากรัฐมากกว่า 1 รัฐ<sup>106</sup> ย่อมเกิดขึ้นและมีอยู่อย่างแน่นอน ซึ่งอาจเกิดจากการที่รัฐแต่ละรัฐมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดภาวะภาษีแก่บุคคลที่แตกต่างกันในแต่ละรัฐ ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีมาตรการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ เพื่อช่วยบรรเทาภาระในทางภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปมาตรการในการจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนสามารถแบ่งออกไปได้เป็น 2 ประเภท กล่าวคือ มาตรการขจัดความซ้ำซ้อนฝ่ายเดียว และมาตรการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย<sup>107</sup>

อย่างไรก็ดี ในการจัดทำมาตรการขจัดความซ้ำซ้อนสองฝ่าย จะมีลักษณะเป็นการทำความตกลงระหว่างประเทศ กล่าวคือ เป็นกรณีที่รัฐบาลของประเทศหนึ่งทำการเจรจากับรัฐบาลของอีกประเทศหนึ่ง และร่วมกันจัดทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน ซึ่งอาจมีผลให้ประเทศหนึ่งต้องยอมผ่อนผันอำนาจการจัดเก็บภาษี หรือยอมให้มีมาตรการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษี ในขณะที่อีกประเทศหนึ่งจะมีอำนาจจัดเก็บภาษี<sup>108</sup> ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน” อันมีลักษณะเป็นสนธิสัญญาหรือข้อตกลงแบบทวิภาคี (Bilateral Agreement) ก่อให้เกิดคำถามตามมาว่า การกระทำในลักษณะดังกล่าวนี้ถือเป็นการกระทำอันก่อให้เกิดการกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศคู่สัญญาในทางใดทางหนึ่งหรือไม่ เนื่องจากเป็นกรณีที่ประเทศประเทศหนึ่งต้องยินยอมที่จะสูญเสียอำนาจเด็ดขาดในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศตน ซึ่งหากพิจารณาตามหลักจำนวนภาคีแล้วก็อาจกล่าวได้ว่า การจัดทำมาตรการในการขจัดภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวมีลักษณะเป็นมาตรการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่กีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในระดับทวิภาคี

นอกจากนี้ นอกเหนือจากการขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีแล้ว ท่ามกลางบรรยากาศในการลงทุนในรูปแบบข้ามชาติ และการมีมาตรการในการขจัดความซ้ำซ้อนของภาษี ผู้ประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวจึงให้ความสำคัญกับการวางแผนภาษีเพื่อลดต้นทุนในการประกอบกิจการของตนลง จนบางครั้งการวางแผนภาษีดังกล่าวก็มีลักษณะที่เป็นการวางแผนภาษีเชิงรุก หรือการวางแผนทางภาษีที่ยอมรับไม่ได้ หรือ Aggressive Tax Planning หรือในบางกรณีอาจมีลักษณะที่

<sup>106</sup> ธณณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, หน้า 2

<sup>107</sup> พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561). หน้า 13.

<sup>108</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

เป็นการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรจากการกระทำดังกล่าว ประเทศต่างๆจึงหันมาให้ความสำคัญกับการทำความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยเรื่องภาษีอากร (Bilateral Tax Conventions หรือ ความตกลงทวิภาคีว่าด้วยเรื่องภาษีอากร) เพิ่มมากขึ้น<sup>109</sup> ซึ่งย่อมรวมไปถึงกรณีของกฎหมายเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของ Foreign Account Tax Compliance Act หรือ FATCA ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งในปัจจุบันได้มีการทำข้อตกลงกับประเทศไทยในการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างกันผ่านระบบอัตโนมัติ ตาม Model 1 A (Reciprocal)<sup>110</sup> ซึ่งเช่นเดียวกันกับในกรณีของมาตรการในการขจัดภาษีซ้ำซ้อน การทำความตกลงระหว่างประเทศในลักษณะดังกล่าว ย่อมมีลักษณะเป็นมาตรการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่กีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในระดับทวิภาคี อันเนื่องจากการที่รัฐต้องยอมที่จะเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีภายในรัฐของตนให้แก่รัฐอื่นตามเงื่อนไขที่ได้ตกลงไว้ในข้อตกลงดังกล่าว

โดยในที่นี้จะศึกษาถึงลักษณะและแนวทางของมาตรการอันมีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในระดับทวิภาคีทั้งสองรูปแบบ กล่าวคือ

### 3.2.1 อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)

อนุสัญญาภาษีซ้อน มีลักษณะเป็นสนธิสัญญาทวิภาคี ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลัก 3 ประการ กล่าวคือ 1. เพื่อขจัดภาษีซ้ำซ้อนในทางกฎหมายหรือในทางอำนาจรัฐ 2. จัดการเลือกปฏิบัติในทางภาษีอากร และ 3. จัดการเลี่ยงภาษีสวมถึงทำให้มีการใช้อำนาจเก็บภาษีอย่างถูกต้องและเหมาะสม<sup>111</sup> ซึ่งยังอาจรวมถึงเหตุผลและประโยชน์อื่นๆในทางเศรษฐกิจ อย่างไรก็ตาม รูปแบบโครงสร้างระบบภาษีของแต่ละประเทศอาจแตกต่างกันไป ทำให้อนุสัญญาภาษีที่มีผลใช้บังคับในแต่ละประเทศก็อาจแตกต่างกันได้ ดังนั้นองค์การระหว่างประเทศต่างๆจึงได้มีการจัดทำ Model ของอนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น เพื่อเป็นแบบอย่างให้ประเทศนำมาปรับใช้ในการเจรจา โดยในที่นี้

<sup>109</sup> สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง, “การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ” 2559, หน้า 29

<sup>110</sup> กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/56958.0.html>

<sup>111</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 94.

จะยกตัวอย่าง ในกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) และกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ United Nation (UN)

### 3.2.1.1 อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD

ในยุคหลังสงครามโลกครั้งที่สอง การให้ความร่วมมือรวมถึงการพึ่งพากันทางเศรษฐกิจของกลุ่มประเทศสมาชิกใน OECD นั้นเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ทำให้มาตรการในการป้องกันและขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่มีความสำคัญขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ดังนั้นประเทศสมาชิกขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (OEEC) ซึ่งต่อมาได้กลายเป็นองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) ได้ตระหนักถึงความจำเป็นของอนุสัญญาทางภาษีทวีภาคี<sup>112</sup> ดังนั้นจึงมีการริเริ่มการพัฒนาต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) หรือ Income Tax Treaties ที่มีอิทธิพลต่อการจัดทำ DTA แบบทวีภาคีไปทั่วโลกในเวลาต่อมา ซึ่งมักถูกเรียกสั้นๆว่า OECD MODEL นอกเหนือจากนี้ ภายหลังจากนี้ ภายหลังจากนี้ ได้มีการจัดทำอนุสัญญาในรูปแบบอื่นๆขึ้นอีก เพื่อช่วยสนับสนุนในการเจรจาทำอนุสัญญาภาษีในสภาพหรือเงื่อนไขที่แตกต่างออกไป ทั้งนี้เช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบสหประชาชาติ หรือที่มักเรียกกันสั้นๆว่า UN Model ซึ่งจะกล่าวถึงต่อไป

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ใช้ชื่อว่า Model Convention with respect to taxes on income and on Capital ซึ่งได้มีการวางหลักเกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนซึ่งทั้งนี้ยังรวมไปถึง การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และหลักในเรื่องความโปร่งใสไม่เลือกปฏิบัติ โดยภายใน MODEL ดังกล่าวนั้น มีโครงสร้างแล้วรายละเอียดในเนื้อหาคร่าวๆดังต่อไปนี้

โดยรวมแล้วจะมีโครงสร้างคร่าวๆกล่าวคือ ขอบข่ายและคำนิยามบางคำของอนุสัญญา (บทที่ 1-2) ส่วนสำคัญจะอยู่ในบทที่ 3-5 ซึ่งเป็นการกำหนดเนื้อหาสาระสำคัญว่าประเทศคู่สัญญาแต่ละประเทศจะเก็บภาษีจากเงินได้และทุนได้มากน้อยเพียงใด รวมไปถึงการขจัดภาษีซ้อนของอำนาจรัฐระหว่างประเทศอย่างไร จากนั้นจะตามด้วยบทบัญญัติพิเศษ (บทที่ 6) และบทบัญญัติสุดท้ายซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการเริ่มและการสิ้นสุดสภาพบังคับของอนุสัญญาในบทที่ 7<sup>113</sup>

<sup>112</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 106.

<sup>113</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 110.

ขอบข่ายของการใช้ออนุสัญญาให้ใช้กับบุคคลทุกคนที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ (ตาม ข้อ 1) โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้และทุน ซึ่งได้มีการบรรยายไว้โดยกว้างใน (ข้อ 2)<sup>114</sup> และในเรื่องการเก็บภาษีจากเงินได้และจากทุนและวิธีจัดการเก็บภาษีซ้อนนั้นได้มีการกำหนดแยกไว้เป็น 2 กลุ่ม กล่าวคือ กลุ่มแรกเป็นกฎเกณฑ์ที่กำหนดสิทธิที่ได้รับการเคารพในการเก็บภาษีเงินได้ของรัฐที่เป็นประเทศแหล่งเงินได้ หรือที่ตั้งทรัพย์สิน และของรัฐที่เป็นถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ในส่วนเงินได้ต่างประเภทตาม ข้อ 6 ถึง 21 รวมถึงในข้อที่ 22 ซึ่งเป็นกรณีเดียวกันในเรื่องทุนและกลุ่มที่ 2 ได้แก่ ข้อ 23 อันเป็นบทบัญญัติที่กำหนดวิธีจัดภาษีซ้อนตามข้อ 23 A และ 23 B ที่ให้รัฐคู่สัญญาเลือกวิธีเยียวยาที่จะนำมาใช้ได้แก่ วิธียกเว้นภาษี และวิธีเครดิตภาษี<sup>115</sup>

บทที่ 6 ซึ่งเป็นเรื่องของบทบัญญัติพิเศษ ได้มีการกำหนดมาตรการพิเศษต่างๆที่จะนำมาใช้ควบคู่ไปกับการใช้ออนุสัญญา ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับ ข้อ 24 การจัดการเลือกปฏิบัติทางภาษีในหลายสถานการณ์ (Non-discrimination) ข้อ 25 การสร้างกระบวนการตกลงร่วมกันเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อน และแก้ไขความขัดแย้งของการตีความอนุสัญญา (Mutual agreement procedure) ข้อ 26 การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐ (Exchange of information) ข้อ 27 การให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษี (Assistance in the collection of taxes) ข้อ 28 มาตรการทางภาษีต่อคณะทูตและตำแหน่งกงสุล (Members of diplomatic missions and consular posts) ข้อ 29 สิทธิในการรับประโยชน์ (Entitlement to benefits) ข้อ 30 การขยายอาณาเขตในชายบังคับของอนุสัญญา (Territorial extension)<sup>116</sup>

### 3.2.1.2 อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบสหประชาชาติ UN

อนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ UN โดยหลักการแล้วยึดตามแนวทางของ OECD แต่มีการชี้ให้เห็นถึงรูปแบบทางเลือกใหม่ เนื่องจากในกรณี MODEL ตามแบบ OECD นั้น อาจมีลักษณะเป็น

<sup>114</sup> THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, Article 2:

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.

<sup>115</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, หน้า 111.

<sup>116</sup> THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, Chapter VI: SPECIAL PROVISIONS

กรณีประเทศคู่สัญญาอาจมีฐานะที่เท่าเทียมกันหรือเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว ซึ่งอาจไม่เหมาะสมหากเป็นกรณีการเจรจาระหว่างประเทศกำลังพัฒนา หรือกรณีการเจรจาระหว่างประเทศพัฒนาแล้ว และประเทศกำลังพัฒนา ดังนี้ จึงมีแนวคิดที่จะจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาแบบสหประชาชาติขึ้น โดยแนวทางเหล่านี้เกิดขึ้นจากกลุ่มผู้เชี่ยวชาญที่ได้มีการประชุมกันหลายครั้งที่ เจนีวา และนิวยอร์ก ในช่วงประมาณปี ค.ศ.1968-1979<sup>117</sup> โดยอนุสัญญาภาษีแบบ UN จะมีลักษณะที่แตกต่างจากคำแนะนำในรูปแบบเดิม อันเนื่องจากการมุ่งให้ความสนใจกับคู่เจรจา ซึ่งจะแตกต่างจากแบบของ OECD ยกตัวอย่างเช่น การให้ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเหนือกว่าในการเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดจากแหล่งดังกล่าว หรือในกรณีอัตราภาษีหักจากเงินปันผล ดอกเบี้ยและค่าสิทธิ ที่ปล่อยให้คู่เจรจาเป็นฝ่ายตกลงกันเอง ในขณะที่แบบ OECD มีการกำหนดอัตราขั้นสูงไว้ (หรือมีการยกเว้นภาษีแก่ค่าสิทธิ)<sup>118</sup>

แบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ UN มีชื่อเรียกว่า United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ซึ่งโดยเนื้อหาและสาระสำคัญส่วนใหญ่แล้วจะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับในกรณีของ OECD แต่อย่างไรก็ดี ได้มีการปรับปรุงในบางส่วนเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่กำลังพัฒนาและประเทศพัฒนาแล้วมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ข้อแตกต่างระหว่างแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำโดยองค์การสหประชาชาติ (UN) และองค์การเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจและความร่วมมือ (OECD) จะอยู่ที่ความสมดุลของการจัดภาษีซ้อนในการการเก็บภาษีของประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ ประเด็นสำคัญในการเจรจาสันติสัญญาทางภาษีโดยทั่วไปแล้วจะขึ้นอยู่กับผลกำไรที่เกิดจากประเทศแหล่งเงินได้ว่า ประเทศนั้นๆจะยินยอมสละสิทธิ์การเก็บภาษีของตนหรือไม่ และหากยินยอมก็จะทำให้ประเทศถิ่นที่อยู่สามารถจัดเก็บภาษีแก่นักลงทุนได้อย่างเต็มที่ แต่หากเป็นกรณีที่ประเทศแหล่งเงินได้ไม่ยินยอมสละสิทธิ์ในการจัดเก็บภาษี ประเทศถิ่นที่อยู่ก็ต้องมีมาตรการในการยกเว้นหรือให้เครดิตภาษีแก่ผู้เสียภาษี<sup>119</sup> ดังนั้นมุมมองที่เกี่ยวกับประเทศกำลังพัฒนาจึงสะท้อนให้เห็นถึงความ

<sup>117</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ*, หน้า 92.

<sup>118</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 94.

<sup>119</sup> Michael Lennard, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments," (ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, JANUARY/FEBRUARY 2009):

แตกต่างกันพื้นฐานระหว่างสองแบบอนุสัญญาของ UN และ OECD เนื่องจากแบบของ UN จะสนับสนุนสิทธิในการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีสำหรับประเทศที่มีการลงทุน (ประเทศแหล่งเงินได้) มากกว่าเมื่อเทียบกับประเทศของผู้ลงทุน (ประเทศถิ่นที่อยู่)<sup>120</sup>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ลักษณะของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามรูปแบบของทั้งในแบบ OECD และ UN มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ทั้งในด้านของวัตถุประสงค์และเนื้อหาเพียงอาจมีลักษณะที่แตกต่างกันในรายละเอียดบางประการ เช่น กรณีการมุ่งเน้นความสัมพันธ์และสถานะระหว่างประเทศที่เจรจา ซึ่งในการเจรจาระหว่างประเทศก็เป็นกรณีที่ประเทศคู่สัญญาได้ยอมสละอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรบางส่วนเพื่อใช้ในการเจรจาข้อตกลงทางภาษีว่าประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อขจัดปัญหาของการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน รวมไปถึงการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีอากร ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในสภาพเศรษฐกิจและการค้าในปัจจุบัน อันมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรโดยมีที่มาจากการทำสนธิสัญญาหรือข้อตกลงในระดับทวิภาคี จึงควรจะต้องพิจารณาต่อไปว่าการสูญเสียไปเพื่ออำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวนี้มีความคุ้มค่ากับประโยชน์ในทางภาษีที่ได้รับมาจากการตกลงร่วมกันในอนุสัญญาดังกล่าวมากน้อยเพียงใด

### 3.2.2 Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) (ในรูปแบบอนุสัญญาทวิภาคี)

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าแต่เดิม Foreign Account Tax Compliance Act หรือ FATCA เป็นกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีลักษณะเป็นมาตรการทางภาษีภายในระดับเอกภาค กล่าวคือ เนื่องจากมีลักษณะเป็นกฎหมายภายในโดยแท้ซึ่งบังคับให้บุคคลอื่นที่มีได้อยู่ในรัฐดังกล่าวยกตัวอย่างเช่น ธนาคารหรือสถาบันการเงินของต่างประเทศที่มีสาขาอยู่ภายในประเทศสหรัฐอเมริกาจำต้องปฏิบัติตามกฎหรือหลักเกณฑ์ที่ออกมาตามกฎหมาย FATCA ซึ่งแม้จะเป็นการที่สหรัฐอเมริกาใช้อำนาจอธิปไตยของตนเพื่อออกเกณฑ์เพื่อใช้ภายในเขตอำนาจหรือเขตแดนของตนก็ตาม แต่ก็เป็นการที่มีผลบังคับกับบุคคลที่ไม่ได้อยู่ภายใต้เขตอำนาจของตนโดยแท้ อันจะมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศอื่นโดยอ้อม อย่างไรก็ตาม ภายหลังจาก

<sup>120</sup> PwC, “OECD and UN updated income and capital Model Tax Conventions provide guidance on BEPS and other issues,” (Tax Policy Bulletin, 6 August 2018): 2



การออกมาตรการฝ่ายเดียวดังกล่าว ในปัจจุบัน FATCA ก็ได้มีการพัฒนาเปลี่ยนแปลงสถานะไปจากเดิมซึ่งเป็นเพียงมาตรการฝ่ายเดียว ไปสู่การทำข้อตกลงระหว่างประเทศ (Intergovernmental Agreements) ระหว่างสหรัฐอเมริกาและประเทศต่างๆ ที่มีลักษณะเป็นมาตรการทางภาษีอากรในระดับทวิภาคี

สหรัฐฯ ได้ทำความตกลง FATCA กับประเทศต่างๆ รวมถึงประเทศไทยด้วย โดยปัจจุบันประเทศไทยได้มีการจัดทำความตกลง FATCA กับสหรัฐฯ แล้ว<sup>121</sup> เป็นความตกลงในรูปแบบ Reciprocal Version of Model Agreement (Model 1A) คือ จะเป็นการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของชนชาติของตนในลักษณะต่างตอบแทน มีการจัดตั้งหน่วยงานกลางเป็นผู้ดำเนินการในการรับและส่งข้อมูลซึ่งส่วนใหญ่หน่วยงานกลางจะเป็นสรรพากรของแต่ละประเทศ<sup>122</sup> โดยได้เลือกใช้ระบบแลกเปลี่ยนข้อมูล (International Data Exchange Service: IDES) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นเครื่องมือในการรวบรวมข้อมูลจากสถาบันการเงินในประเทศไทย ซึ่งวิธีนี้เรียกว่า Model 1 Option 2 (M1O2) หมายความว่า ผู้ที่มีหน้าที่รายงาน เช่น สถาบันการเงิน บริษัทหลักทรัพย์ กองทุนรวม บริษัทประกันภัยต่างๆ ที่ต้องมีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลในประเทศไทย จะต้องส่งข้อมูลให้แก่กรมสรรพากรของประเทศไทย ผ่านทางระบบระบบปฏิบัติการอัตโนมัติ IDES เพื่อให้กรมสรรพากรตรวจสอบในเบื้องต้น แล้วกรมสรรพากรจึงจะอนุมัติในระบบปฏิบัติการอัตโนมัติ IDES เพื่อส่งข้อมูลต่อให้แก่สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) และประเทศสหรัฐอเมริกาก็จะส่งข้อมูลของสถาบันการเงินในประเทศสหรัฐอเมริกาให้กับประเทศไทยในลักษณะเดียวกัน<sup>123</sup>

<sup>121</sup> คณะรัฐมนตรีได้ลงมติให้ความเห็นชอบในการลงนามร่างความตกลง FATCA เมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2557 และสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้ให้ความเห็นชอบแล้ว เมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2557 และได้มีการออกพระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560

<sup>122</sup> สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง, “การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ” 2559, หน้า 98

<sup>123</sup> วิมลรัตน์ แซ่หลี และ ธนวัฒน์ บุรีรัตน์, “การทำ ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศและการดำเนินการตาม Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ประเทศไทยได้ผลประโยชน์ หรือรับผลกระทบ,” วารสารสารสนเทศ ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม – ธันวาคม 2560), หน้า 56.

โดยหากยกตัวอย่างในกรณีของประเทศไทย ก็มีกำหนดให้ประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกาต้องมีการรายงานการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันผ่านระบบปฏิบัติการอัตโนมัติ แต่สำหรับข้อมูลบางอย่างที่ไม่พึงเปิดเผยก็ตกลงกันให้มีการรักษาข้อมูลนั้นไว้และมีข้อตกลงในการจำกัดการใช้ข้อมูลที่ได้รับเพียงเพื่อประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษี โดยประเทศไทยได้ลงนามในข้อตกลงเมื่อวันที่ 4 มีนาคม พ.ศ. 2559 และเมื่อทำความตกลงแล้ว ประเทศไทยก็จะต้องดำเนินการเพื่อออกกฎหมายภายใน หรือกฎหมายอนุวัติการเพื่อให้สามารถนำมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศได้<sup>124</sup>

โดยในพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 มีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้<sup>125</sup>

1. ให้อำนาจกระทรวงการคลังในการเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของสถาบันการเงินที่มีหน้าที่รายงานข้อมูล และกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการรวบรวมและนำส่งข้อมูลให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ เพื่อการปฏิบัติตามความตกลงในการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีตาม FATCA

2. กำหนด “ผู้มีหน้าที่รายงาน” ให้หมายความถึง (1) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน (2) บริษัทหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (3) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น (4) ผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต และผู้ที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย (5) ผู้ประกอบธุรกิจสัญญาซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมายว่าด้วยสัญญาซื้อขายล่วงหน้า (6) ผู้ดูแลผลประโยชน์ของคู่สัญญาตามกฎหมายว่าด้วยการดูแลผลประโยชน์ของคู่สัญญา (7) ผู้ประกอบธุรกิจบัตรเครดิตตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 58 ลงวันที่ 26

<sup>124</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>125</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 56-57.

มกราคม พุทธศักราช 2515 และ (8) บุคคลอื่นใดที่ประกอบธุรกิจรับฝากหลักทรัพย์ รับฝากเงิน หรือ ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับกองทุน<sup>126</sup>

3. กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจมีหน้าที่และอำนาจดำเนินการตามร่างพระราชบัญญัติฯ หรือตามกฎหมายอื่น เช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาแลกเปลี่ยนตามความตกลง FATCA ให้หน่วยงานของรัฐที่ร้องขอเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย<sup>127</sup>

4. กำหนดโทษในทางปกครองต่อผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการรายงานข้อมูล<sup>128</sup>

5. กำหนดโทษในทางอาญาสำหรับผู้ใดที่ล่วงรู้ข้อมูลที่ต้องรายงานที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาแลกเปลี่ยนตามความตกลงแล้วนำไปเปิดเผยให้บุคคลอื่น<sup>129</sup>

6. กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามร่างพระราชบัญญัติฯ<sup>130</sup>

สำหรับรูปแบบของความตกลง FATCA<sup>131</sup> นั้น ประกอบไปด้วย 3 ส่วนหลัก<sup>132</sup> คือ

<sup>126</sup> พระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560, มาตรา 3

<sup>127</sup> พระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560, มาตรา 4

<sup>128</sup> พระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560, มาตรา 7

<sup>129</sup> พระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560, มาตรา 8

<sup>130</sup> พระราชบัญญัติ การปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาล แห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติ ตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560, มาตรา 9

<sup>131</sup> Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Thailand to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA

<sup>132</sup> สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง, “การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ” 2559, หน้า 98-101.

1) ส่วนสาระของสัญญาและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับความตกลง FATCA ตลอดจนขอบเขตของความร่วมมือในด้านภาษีระหว่างประเทศคู่สัญญา (Common Agreement) มีสาระสำคัญ ได้แก่

1.1) สถาบันการเงิน หมายถึง สถาบันผู้รับฝากหลักทรัพย์ สถาบันที่รับฝากเงิน นิติบุคคลที่ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับการลงทุน หรือบริษัทประกันภัย<sup>133</sup>

1.2) บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ หมายถึง บัญชีหรือสินทรัพย์ประเภทต่าง ๆ ที่ถือครองโดยบุคคลธรรมดา นิติบุคคล (US person) และกิจการหรือบริษัทต่างชาติที่ถือหุ้นโดยบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ (US-Owned Foreign Company)<sup>134</sup>

1.3) กำหนดข้อมูลที่จะทำการแลกเปลี่ยนกับสหรัฐฯ ได้แก่ ชื่อบัญชีของบุคคลสัญชาติสหรัฐฯ ไม่ว่าจะถือครองโดยบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลสหรัฐฯ ที่อยู่ที่ใช้ในการเปิดบัญชีและเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เลขที่บัญชีของบุคคลสหรัฐฯ และยอดคงเหลือในบัญชี ทั้งนี้ ให้รวมไปถึงยอดรายรับและรายจ่าย<sup>135</sup> นอกจากนี้ ในส่วนของสหรัฐฯ สถาบันการเงินก็ต้องรายงานข้อมูล

---

<sup>133</sup> Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Thailand to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA, Article 1:

1. For purposes of this agreement and any annexes thereto (“ Agreement”), the following terms shall have the meanings set forth below:

g) The term “ Financial Institution ” means a Custodial Institution, a Depository Institution, an Investment Entity, or a Specified Insurance Company.

<sup>134</sup> cc) the term “ U.S. Reportable Account ” means a Financial Account maintained by a Reporting Thai Financial Institution and held by one or more Specified U.S. Persons or by a Non-U.S. Entity with one or more Controlling Persons that is a Specified U.S. Person.

<sup>135</sup> Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Thailand to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA, Article 2:

2. The information to be obtained and exchanged is:

(1) the name, address, and U.S. TIN of each Specified U.S. Person that is an Account Holder of such account and, in the case of a Non-U.S. Entity that, after application of the due diligence procedures set forth in Annex I, is identified as having one or more Controlling Persons that is a Specified U.S. Person, the name, address, and U.S. TIN (if any) of such entity and each such Specified U.S. Person;

(2) the account number (or functional equivalent in the absence of an account number);

(3) the name and identifying number of the Reporting Thai Financial Institution;

(4) the account balance or value (including, in the case of a Cash Value Insurance Contract or Annuity Contract, the Cash Value or surrender value) as of the end of the relevant calendar year or other appropriate reporting period or, if the account was closed during such year, immediately before closure;

ดังกล่าวแก่ประเทศไทยเป็นการต่างตอบแทนตามข้อตกลง โดยการจัดส่งข้อมูลข้างต้นนั้นสถาบันการเงินจะเป็นผู้จัดส่งให้กับผู้ประสานงานกลางของแต่ละประเทศเพื่อจัดส่งข้อมูลตามข้อตกลง

2) ส่วนขั้นตอนและวิธีการในการรายงานข้อมูล (Annex I)<sup>136</sup> มีสาระสำคัญ ได้แก่

2.1) สถาบันการเงินต้องทำการตรวจสอบยอดเงินในบัญชีตามขั้นตอน Due Diligence ที่กฎหมายกำหนดโดยแบ่งประเภทของบัญชีไว้สามประเภท คือ บัญชีที่เปิดไว้แล้วบัญชีที่เปิดใหม่และบัญชีที่มีมูลค่าสูง ซึ่งรายละเอียดและขั้นตอน Due Diligence ของบัญชีแต่ละประเภทได้ถูกกำหนดไว้แตกต่างกันตามประเภทของผู้ถือครอง (บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล) และตามจำนวนยอดเงินในบัญชี เช่น กรณีธุรกิจประกันภัยให้พิจารณาจากมูลค่าของ Cash Value Insurance Contracts หรือ Annuity Contract ซึ่งต้องมีมูลค่าไม่ต่ำกว่า 250,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ แต่กรณีที่เป็นบัญชีเงินฝากทั่วไปของบุคคลธรรมดาที่เป็นบัญชีที่เปิดไว้แล้วต้องมียอดเงินไม่ต่ำกว่า 50,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปีและหากเป็นบัญชีที่มีมูลค่าสูงซึ่งต้องมียอดเงินไม่ต่ำกว่า 1,000,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐต่อปี สถาบันการเงินยังต้องทำการตรวจสอบมากยิ่งขึ้น

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

3) ส่วนที่กำหนดเกี่ยวกับข้อยกเว้นของสถาบันการเงินหรือผลิตภัณฑ์บางประเภท (Annex II) ได้แก่

3.1) สถาบันการเงินและกองทุนที่ได้รับยกเว้น (Exempt Beneficial Owner) เช่น หน่วยงานของรัฐ องค์การระหว่างประเทศ ธนาคารกลาง กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพที่มีคุณสมบัติตาม

---

<sup>136</sup> ANNEX I : DUE DILIGENCE OBLIGATIONS FOR IDENTIFYING AND REPORTING ON U.S. REPORTABLE ACCOUNTS AND ON PAYMENTS TO CERTAIN NONPARTICIPATING FINANCIAL INSTITUTIONS

สนธิสัญญา กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงกว้าง กองทุนเพื่อการเลี้ยงชีพวงแคบ และกองทุนบำเหน็จบำนาญ

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

ดังนี้เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ข้างต้นที่ได้กำหนดไว้ ทั้งในพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายภายใน ประกอบกับความตกลงตาม Agreement between the Government of the United States of America and the Government of the Kingdom of Thailand to Improve International Tax Compliance and to Implement FATCA จะเห็นได้ว่าความตกลงดังกล่าวจะก่อให้เกิดหน้าที่แก่สถาบันทางการเงินในประเทศไทยที่เข้าตามลักษณะที่มีการกำหนดไว้ใน FATCA โดยจะต้องตรวจสอบและรายงานข้อมูลข้อมูลทางบัญชีของผู้ที่เป็นผู้มีสัญชาติสหรัฐฯ หรือเป็นบุคคลสหรัฐฯ อันควรมีลักษณะเป็นข้อมูลส่วนบุคคลให้แก่สรรพากรของสหรัฐฯ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

ซึ่งหนึ่งเหตุผลผลสำคัญที่ทำให้ประเทศไทยจำต้องตกลงเห็นชอบกับการทำข้อตกลงดังกล่าว ก็เป็นเพราะ หากสถาบันการเงินใดไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย FATCA หรือหากเจ้าของบัญชีชาวสหรัฐฯ รายใดไม่ยินยอมให้ข้อมูลที่ต้องการ การจ่ายเงินเข้าบัญชีของชาวสหรัฐฯ ในสถาบันการเงินนั้น จะถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ของรายได้ทั้งหมดที่มีแหล่งที่มาหรืออ้างอิงหลักทรัพย์จากสหรัฐฯ และอาจต้องปิดบัญชีที่เจ้าของไม่ยินยอมปฏิบัติตาม FATCA<sup>137</sup> ดังนั้นประเทศไทยจึงจำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรการเพื่อผลประโยชน์ของสถาบันการเงินของประเทศที่อาจได้รับผลกระทบหากไม่ปฏิบัติตาม ซึ่งจะเห็นได้ว่าการที่ประเทศสหรัฐฯ มีมาตรการทางภาษีในลักษณะนี้ทำให้ประเทศไทยจำต้องยินยอมทำข้อตกลงระหว่างประเทศโดยก่อให้เกิดหน้าที่ของสถาบันการเงินของประเทศไทยที่จะต้องส่งข้อมูลทางบัญชีหรือข้อมูลทางภาษีของบุคคลสหรัฐฯ ที่มีอยู่ในประเทศไทย

<sup>137</sup> กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/publish/56958.0.html>

รวมไปถึงต้องมีการออกกเกณฑ์อันมีลักษณะเป็นกฎหมายภายในเพื่อรองรับข้อตกลงกับสหรัฐอเมริกา ดังกล่าวด้วยนั้น จึงเป็นกรณีที่น่าจะกล่าวได้ว่ามาตรการที่ระหว่างประเทศที่ได้จัดทำขึ้นนั้นมีลักษณะที่เป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย

อย่างไรก็ดี ประเทศไทยเองก็ได้รับประโยชน์จากการทำความความตกลงเพื่อความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศและการปฏิบัติตาม (Foreign Account Tax Compliance Act: FATCA) ระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา และจากการออกพระราชบัญญัติการปฏิบัติเพื่อความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเช่นกัน<sup>138</sup> ยกตัวอย่างเช่น

1. ทำให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งจะทำให้ประเทศไทยสามารถทราบแหล่งข้อมูลเงินได้ของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยว่ามีเงินได้อยู่ในบัญชีธนาคารหรือสถาบันการเงินของประเทศต่างๆหรือไม่เท่าใด อันเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้

2. ประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจกับประเทศสหรัฐอเมริกาโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจประเภทที่มีลักษณะเป็นสถาบันการเงิน ทำให้ไม่มีปัญหาในการประกอบธุรกิจ และไม่ถูกประเทศสหรัฐอเมริกาหักภาษีไว้ในอัตราที่สูงเนื่องจากกฎหมาย FATCA นั้น ได้มีบทกำหนดโทษสำหรับสถาบันการเงินที่มีได้เข้าร่วมทำความตกลง FATCA โดยในกรณีที่บุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจ่ายเงินได้ประเภท Withhold able Payments ไปสถาบันการเงินในต่างประเทศที่มีได้เข้าร่วมทำสัญญากับกรมสรรพากร บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาที่ทำการจ่ายเงินนั้นสามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากเงินได้จำนวนนั้น หรือในกรณีที่สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีบัญชีของสถาบันการเงินอื่นที่มีได้เข้าร่วมทำสัญญากับกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีสิทธิในการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากการจ่ายเงินประเภทที่ถูกกำหนดให้สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ดังนั้นการที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงดังกล่าวจึงได้รับประโยชน์ตาม Article 4 ข้อ 2 ของ Model Agreement ซึ่งทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่เรียกร้องให้สถาบันการเงินของ

<sup>138</sup> วิมลรัตน์ แซ่หลี่ และ ธนวัฒน์ บุรีรัตน์, "การทำความความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศและการดำเนินการตาม Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ประเทศไทยได้ผลประโยชน์ หรือรับผลกระทบ, หน้า 57-58.

ประเทศไทยปิดบัญชีหรือหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 หากสถาบันการเงินได้จัดส่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีซึ่งเป็นการช่วยสถาบันการเงินไทยให้ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อไปประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาตามที่เคยกล่าวไปแล้วข้างต้น

3. การออกกฎหมายพระราชบัญญัติการปฏิบัติเพื่อความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ทำให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลแหล่งเงินได้ของผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในไทยในประเทศที่มีเงินอยู่ในบัญชีธนาคารหรือสถาบันการเงินในประเทศสหรัฐอเมริกาและอีกหลายประเทศที่จะหาความตกลงด้วย เพื่อนำข้อมูลของผู้เสียภาษีที่ได้มาใช้เป็นประโยชน์ในการพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า แม้การทำข้อตกลงดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยก็ตาม แต่ประเทศไทยเองก็ยังคงได้รับประโยชน์จากการบังคับใช้มาตรการดังกล่าว ซึ่งก็จำเป็นต้องพิจารณาว่าประโยชน์หรือผลกระทบที่ตามมาของการจัดทำความตกลงในลักษณะดังกล่าวเหมาะสมกับการสูญเสียหรือการถูกกีดกร่อนไปซึ่งอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศหรือไม่ ซึ่งจะได้ศึกษาต่อไป

### 3.3 มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติพหุภาคี

สำหรับมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบการทำสนธิสัญญาในระดับพหุภาคีนั้น ถือเป็นกระแสใหม่ที่ได้ถูกหยิบยกมาใช้ เนื่องจากก่อนหน้านี้ ในการทำมาตรการทางภาษีมักกระทำในรูปแบบของทวิภาคี กล่าวคือ มีการจัดทำข้อตกลงระหว่างประเทศระหว่างสองประเทศเพื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม การทำสนธิสัญญาในระดับทวิภาคีนั้นก็มีข้อจำกัดเนื่องจากการเจรจา ระหว่างประเทศนั้นมิใช่เรื่องที่เกิดขึ้นได้ง่าย ในการเจรจาแต่ละครั้งก็อาจเกิดปัญหาความไม่ลงรอยกัน ในผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับประเทศคู่สัญญา และในการแก้ไขสนธิสัญญาแต่ละครั้งในแต่ละฉบับก็เป็นเรื่องยากรวมถึงอาจสิ้นเปลืองเวลาและทรัพยากร ดังนั้นจึงเกิดแนวคิดในการจัดทำสนธิสัญญาทางภาษีในระดับพหุภาคีขึ้น โดยในที่นี้จะยกตัวอย่างในกรณี Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS ภายใต้ BEPS PLAN ของ OECD



The Multilateral Instrument หรือ MLI คือ สนธิสัญญาพหุภาคีที่จัดทำขึ้นเพื่อช่วยให้ประเทศต่างๆสามารถแก้ไขสนธิสัญญาทางภาษีแบบทวิภาคีหรืออนุสัญญาภาษีต่างๆได้อย่างรวดเร็วโดยไม่ต้องมีการแก้ไขเป็นรายฉบับ เพื่อให้สามารถใช้แก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีอากรข้ามชาติได้ดียิ่งขึ้น โดยมาตรการนี้เป็นส่วนหนึ่งของ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project<sup>139</sup> โดย MLI จะปรับเปลี่ยนการประยุกต์ใช้สนธิสัญญาภาษีทวิภาคีหลายพันฉบับทั่วโลก เพื่อกำจัดการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนี้ยังกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำเพื่อต่อต้านการการใช้อุสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง และปรับปรุงกลไกการแก้ไขข้อพิพาทให้มีความยืดหยุ่นเพื่อรองรับนโยบายสนธิสัญญาภาษีเฉพาะแต่ละฉบับ<sup>140</sup> โดยจะมีผลผูกพันรัฐในภาคีหากรัฐนั้นตกลงลงนามยอมรับการเข้าเป็นสมาชิกภาคีนั้น

ซึ่งในปัจจุบันก็มีประเทศที่ร่วมลงนามและร่วมเป็นสมาชิกในภาคีใน MLI แล้ว กว่า 94 ประเทศทั่วโลก และประเทศไทยเองก็ได้มีการแสดงความจำนงที่จะร่วมลงนามเข้าเป็นสมาชิกในภาคีด้วยเช่นกัน<sup>141</sup> ซึ่งการประยุกต์ใช้ MLI มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อแก้ไขปัญหการทำ Base Erosion and Profit Shifting หรือการกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของการหลบเลี่ยงภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายปัจจุบัน โดยเฉพาะเรื่องของ ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทข้ามชาติ ที่มีสำนักงานหลายสาขาทั่วโลก (Multinational Companies: MNCs) ในรูปแบบต่างๆ อาทิ การโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำซึ่งไม่ได้มีกิจกรรมและธุรกรรมของบริษัทที่แท้จริง หรือการที่บริษัทสาขาที่เป็นคู่สัญญาทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยกำหนดราคาซื้อ-ขายสินค้าหรือให้บริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาดโดยมีเจตนาที่จะหลบเลี่ยงภาษีชัดเจน (Misuse of

<sup>139</sup> Department of the Treasury (Australia), Multilateral Instrument [Online]. Available from: <https://treasury.gov.au/tax-treaties/multilateral-instrument>

<sup>140</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

<sup>141</sup> Signature and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status, 14 February 2020.

Transfer Pricing)<sup>142</sup> ซึ่งส่งผลให้ภาครัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะกับกลุ่มประเทศที่มีการเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลเป็นสัดส่วนที่มีขนาดใหญ่เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี

ซึ่งในส่วนบทนำของ MLI ได้มีการกล่าวถึงความเข้าใจที่มีอยู่ร่วมกันของประเทศภาคีใน MLI ไว้ โดยมีใจความสำคัญดังนี้<sup>143</sup> กล่าวคือ

คู่ภาคีรับรู้ว่ารัฐบาลสูญเสียรายได้จากภาษีนิติบุคคลจำนวนมาก เนื่องจากการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเชิงรุกที่ไม่ถูกต้อง โดยการโอนหรือโยกย้ายกำไรของตนไปยังประเทศที่มีการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีอากรในอัตราที่ต่ำ โดยไม่มีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์<sup>144</sup>

การกีดกันร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “BEPS”) เป็นประเด็นเร่งด่วนไม่เพียงแต่สำหรับประเทศอุตสาหกรรมเท่านั้น แต่ยังรวมถึงประเทศเศรษฐกิจเกิดใหม่และประเทศกำลังพัฒนาด้วย<sup>145</sup> รวมถึงตระหนักถึงความสำคัญของการสร้างความมั่นใจว่าผลกำไรจะถูกเก็บภาษี ไม่ว่าจะในอัตราเท่าใด ภายในประเทศที่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นจริงและมีความจริงใจที่จะประกอบธุรกิจนั้นในประเทศดังกล่าวอย่างแท้จริง<sup>146</sup>

และต้องทำให้มั่นใจได้ว่าข้อตกลงที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหรือป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ จะต้องไม่มีลักษณะเป็นการเปิดช่องหรือมีช่องโหว่ให้มีการใช้ช่องว่างของข้อตกลงเหล่านั้นในการทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงผ่านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร ทั้งนี้ยังรวมถึงการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax

<sup>142</sup> ศศิน พริ้งพงษ์, "มาตรการป้องกันการเกิด Base Erosion and Profit Shifting," Tax Policy Journal, Fiscal Policy Office Edition 1 Volume 24, October 2015, หน้า 1.

<sup>143</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING - Preamble

<sup>144</sup> MLI (Cont.) – Preamble:

The Parties to this Convention,

Recognizing that governments lose substantial corporate tax revenue because of aggressive international tax planning that has the effect of artificially shifting profits to locations where they are subject to non-taxation or reduced taxation

<sup>145</sup> Mindful that base erosion and profit shifting (hereinafter referred to as “BEPS”) is a pressing issue not only for industrialized countries but also for emerging economies and developing countries

<sup>146</sup> Recognizing the importance of ensuring that profits are taxed where substantive economic activities generating the profits are carried out and where value is created

treaty shopping) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับการยกเว้นเป็นผลประโยชน์ทางอ้อมภาษีโดยผ่านถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามด้วย<sup>147</sup>

และโดยท้ายที่สุดคือ เล็งเห็นถึงความสำคัญของการมีเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการบังคับใช้เพื่อปรับเปลี่ยนอนุสัญญาภาษีซ้อนให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยไม่จำเป็นต้องมีการเจรจาเพื่อร่างอนุสัญญาแบบทวิภาคีแต่ละฉบับขึ้นใหม่<sup>148</sup> และรวมถึงจะต้องกำหนดให้มีมาตรการที่สำคัญทั้ง 4 มาตรการ กล่าวคือ มาตรการเพื่อป้องกันความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ มาตรการเพื่อป้องกันการละเมิดอนุสัญญา มาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยสภาพของสถานประกอบการถาวร และมาตรการเพื่อพัฒนากระบวนการในการระงับข้อพิพาท<sup>149</sup>

ซึ่งใน Model ของ OCED ว่าด้วย MLI ได้มีการวางหลักเกณฑ์ที่สำคัญเอาไว้โดยคร่าวๆ ดังต่อไปนี้

โดยในข้อ 1 และข้อ 2 ซึ่งเป็นบทกำหนดขอบเขตของอนุสัญญาและการตีความได้กำหนดให้อนุสัญญาทวิภาคีฉบับดังกล่าวมีผลเป็นการแก้ไขข้อตกลงทางภาษี (ทั้งนี้ไม่ได้หมายความถึงการแก้ไขในรายตัวอักษรหรือถ้อยคำ แต่เป็นการนำมาใช้ควบคู่กัน) ซึ่งให้หมายความถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ถูกจัดทำขึ้นเพื่อจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนของคู่ภาคีหรือเขตอำนาจและดินแดนซึ่งเป็นภาคีในข้อตกลงตั้งแต่สองหรือมากกว่า ทั้งนี้จะต้องมีการส่งรายชื่อของอนุสัญญาที่คู่ภาคีได้กระทำกับ

---

<sup>147</sup> Noting the need to ensure that existing agreements for the avoidance of double taxation on income are interpreted to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by those agreements without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in those agreements for the indirect benefit of residents of third jurisdictions)

<sup>148</sup> Recognizing the need for an effective mechanism to implement agreed changes in a synchronized and efficient manner across the network of existing agreements for the avoidance of double taxation on income without the need to bilaterally renegotiate each such agreement;

<sup>149</sup> Noting that the OECD/ G20 BEPS package included tax treaty-related measures to address certain hybrid mismatch arrangements, prevent treaty abuse, address artificial avoidance of permanent establishment status, and improve dispute resolution

ประเทศอื่นที่ต้องการให้ MLI มีผลครอบคลุมถึงด้วย โดยคำว่า คู่ภาคี ในที่นี้หมายถึง รัฐที่อนุสัญญาฉบับนี้มีผลบังคับใช้แล้ว หรือ เขตอำนาจที่เข้าร่วมลงนามในอนุสัญญาฉบับนี้<sup>150</sup>

ส่วนในข้อ 6 อยู่ในกลุ่มมาตรการเพื่อป้องกันการละเมิดอนุสัญญานั้นมีลักษณะสำคัญดังเช่นที่ได้กล่าวในส่วนบทนำ กล่าวคือจะมีผลเป็นการแก้ไขส่วนบทนำของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยถือว่ามีบทนำในอนุสัญญาที่กำหนดว่า “ข้อตกลงที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีวัตถุประสงค์เพื่อจัดหรือป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ จะต้องไม่มีลักษณะเป็นการเปิดช่องหรือมีช่องโหว่ให้มีการใช้ช่องว่างของข้อตกลงเหล่านั้นในการทำให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงผ่านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร ทั้งนี้ยังรวมไปถึงการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Tax treaty shopping) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับการยกเว้นเป็นผลประโยชน์ทางอ้อมภาษีโดยผ่านถิ่นที่อยู่ในประเทศที่สามด้วย”<sup>151</sup>

ซึ่งในข้อ 7 ยังได้กำหนดต่อไปถึงกรณีที่น่าจะเป็นเหตุทำให้ไม่ได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนอีกด้วย ยกตัวอย่างเช่น หากได้มีการพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสภาพแวดล้อมของธุรกรรมนั้นโดยรวม แล้วพบว่า สิทธิประโยชน์ที่จะได้รับจากอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือการทำธุรกรรมนั้นๆ (โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อผลประโยชน์ทางภาษีเพียงอย่างเดียว เพียงแต่เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักก็ถือว่าต้องตามกรณีนี้แล้ว แม้จะมีวัตถุประสงค์อื่นๆประกอบด้วยก็ตาม) โดยการทำธุรกรรมดังกล่าวจะส่งผลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษี เว้นแต่หากพิสูจน์ได้ว่า ไม่ว่าจะอย่างไรก็ตาม ภายใต้สถานการณ์เช่นนั้น ประเทศคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ก็ยังอยากจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอยู่ดี จึงจะมีสิทธิได้รับผลประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีดังกล่าว<sup>152</sup>

ต่อมาในส่วนข้อ 9 นั้นเป็นมาตรการว่าด้วยเรื่องของทุนที่ได้มาจากการจำหน่ายหุ้นหรือผลประโยชน์ของกิจการที่ได้รับจากอสังหาริมทรัพย์ โดยในกรณีนี้ได้มีการวางหลักว่า สิทธิประโยชน์

<sup>150</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, Article 1 – 2.

<sup>151</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, Article 6

<sup>152</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, Article 7

ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับกำไรจากการขายหุ้นหรือธุรกรรมในลักษณะเดียวกัน จะไม่สามารถใช้ได้หรือไม่ได้รับยกเว้น หากในระยะเวลา 365 วัน (รวมวันที่มีการโอนหุ้น) เกิดกรณีที่มีการถือหุ้น 50% หรือเกินกว่านั้น ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมในอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ ภายในระยะเวลา 365 วันก่อนวันขาย หุ้นของบริษัทนั้น ๆ แสดงอสังหาริมทรัพย์เกินมูลค่า 50% หรือไม่ (มักพิจารณาจากงบการเงินที่ตรวจสอบโดยบริษัทบัญชี) ซึ่งหากมีการแสดงถึงมูลค่าเกินกว่า 50% ก็จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>153</sup>

ข้อ 13 ของ MLI จะเป็นประเด็นในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยสภาพของสถานประกอบการถาวร เนื่องจากในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับมีการกำหนดไว้โดยชัดเจนภายในอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า fix place of business บางประเภทไม่ให้อ้างว่ามีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวร หรืออาจเป็นกรณีที่ไม่ได้มีการกำหนดให้ลักษณะพิเศษบางประการให้มีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวร ทั้งที่มีลักษณะเป็นการประกอบกิจการภายในประเทศอื่นจะถือว่ามีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรได้ ยกตัวอย่างเช่น กรณีของโกดังเก็บสินค้าที่มีการส่งของให้กับผู้บริโภคผ่านการซื้อขายสินค้าทางอิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศเป็นประจำ ซึ่งมีได้มีลักษณะเป็นเพียงการจัดเตรียม หรือเพื่อการสนับสนุนการขนส่งสินค้า (preparatory or auxiliary character) แต่เปรียบเสมือนเป็นการประกอบกิจการอันมีลักษณะเป็นการถาวร แม้ว่าผู้ประกอบการดังกล่าวจะมีได้เป็นเจ้าของโกดังเก็บสินค้านั้นก็ตาม ดังนั้นข้อ 13 ของ MLI จึงได้มีการกำหนดแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยแบ่งออกเป็น 2 ทางเลือก กล่าวคือ

ทางเลือก A กำหนดให้ แม้จะมีบทบาทปฏิบัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดความหมายของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ก็ตาม แต่การที่จะไม่นำเอาหลักดังกล่าวมาบังคับใช้ได้ ต้องเป็นกรณีที่มีการประกอบกิจการที่ได้ระบุไว้โดยเฉพาะในอนุสัญญาภาษีซ้อน (ซึ่งเกิดขึ้นก่อน MLI) มีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรที่มีวัตถุประสงค์การเตรียมการหรือการสนับสนุนเท่านั้น โดยจะต้องพิจารณาโดยรวมว่ามีลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือการสนับสนุนหรือไม่ และแม้ข้อเท็จจริงจะไม่ปรากฏชัดก็ยังคงใช้หลักเกณฑ์นี้ได้ โดยอาจสรุปได้ง่ายๆได้ว่า แม้จะได้มีการกำหนดให้กิจกรรมทางการค้าบางอย่างมีลักษณะเป็นสถานประกอบการถาวรไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่

<sup>153</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, Article 9

กิจกรรมนั้นก็อาจไม่ถือเป็นสถานประกอบการถาวรก็ได้ หากพิจารณาโดยรวมแล้วว่ามีลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือการสนับสนุนทางการค้า<sup>154</sup>

แตกต่างจากกรณีก่อนหน้านี้ ทางเลือก B จะมีลักษณะเข้มงวดกว่ากรณีทางเลือก A โดยในทางเลือก B ได้กำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปไว้เช่นเดียวกับทางเลือก A แต่การที่กิจกรรมทางธุรกิจนั้นๆ จะมีลักษณะที่ไม่เป็นสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ และจะต้องเป็นกรณีที่สามารถพิสูจน์ได้โดยชัดแจ้งว่ากิจการหรือกิจกรรมทางธุรกิจดังกล่าวมีลักษณะเป็นเพียงการเตรียมการหรือการสนับสนุน (preparatory or auxiliary character) อย่างแท้จริง<sup>155</sup> นอกจากนี้ยังมีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมอีกด้วยว่า หลักการข้างต้น จะไม่นำมาใช้กับกรณี “บริษัทที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิด” (เช่น กรณีบริษัทที่ถือหุ้นเกินกว่า 50%) ดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจภายในสถานที่เดียวกันหรือสถานที่อื่นๆซึ่งอยู่ในเขตอำนาจการจัดเก็บภาษีเดียวกัน<sup>156</sup> กล่าวคือถ้ามีลักษณะดังกล่าวแม้ว่าบริษัทที่เกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดจะมีลักษณะเพียงเพื่อการเตรียมการหรือสนับสนุนก็ตาม จะถือว่ามีลักษณะเป็น

---

<sup>154</sup> Option A : Notwithstanding the provisions of a Covered Tax Agreement that define the term “ permanent establishment”, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the activities specifically listed in the Covered Tax Agreement ( prior to modification by this Convention) as activities deemed not to constitute a permanent establishment, whether or not that exception from permanent establishment status is contingent on the activity being of a preparatory or auxiliary character;

b) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not described in subparagraph a);

c) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) and b),

Provided that such activity or, in the case of subparagraph c), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

<sup>155</sup> Option B : Notwithstanding the provisions of a Covered Tax Agreement that define the term “ permanent establishment”, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the activities specifically listed in the Covered Tax Agreement ( prior to modification by this Convention) as activities deemed not to constitute a permanent establishment, whether or not that exception from permanent establishment status is contingent on the activity being of a preparatory or auxiliary character, except to the extent that the relevant provision of the Covered Tax Agreement provides explicitly that a specific activity shall be deemed not to constitute a permanent establishment provided that the activity is of a preparatory or auxiliary character.

<sup>156</sup> The above will not apply if the “closely related enterprise” carries on business activities at the same place or at another place in the same contracting jurisdiction.

สถานประกอบการถาวรแล้ว ซึ่งทั้งนี้ทั้งนั้นก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของประเทศภาคีว่าจะเลือกใช้ทางเลือกใด

ข้อ 14 ของ MLI กำหนดหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการจำแนกการแยกกันของสัญญาในธุรกิจ ว่ามีความตั้งใจในการแยกสัญญาเพื่อผลประโยชน์ในทางภาษีอากรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ และกรณีใดที่อาจยอมรับการแยกสัญญาดังกล่าวได้ และกรณีใดที่ถือว่าสัญญาที่ถูกแยกนั้นควรต้องรวมกันเป็นสัญญาเดียว

อีกหนึ่งส่วนที่มีความสำคัญ คือมาตรการในการพัฒนาการระงับข้อพิพาท ในข้อ 16 โดยมีตัวอย่างใจความสำคัญในส่วนนี้กล่าวคือ กรณีบุคคลใด ๆ (บุคคลธรรมดา, นิติบุคคล) ที่มีความประสงค์จะโต้แย้งว่าสิ่งที่สรรพากรของประเทศใดประเทศหนึ่งตีความนั้น ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน (ไม่ใช่กรณีหลักเกณฑ์ใน MLI) อาจารย์เรียนได้ต่อผู้มีอำนาจหรือรัฐบาลของประเทศคู่สัญญาได้ แต่จะต้องกระทำภายใน 3 ปีนับแต่แจ้งเดือนครั้งแรกของการกระทำส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้ หากมีการตกลงระหว่างประเทศเกิดขึ้นก็ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงนั้น โดยไม่จำกัดคำนึงถึงขั้นตอน ระยะเวลา หรืออายุความตามกฎหมายภายในของประเทศ<sup>157</sup>

จากที่ได้อธิบายถึงลักษณะที่สำคัญของ MLI ข้างต้น จะเห็นได้ว่า MLI นั้นเป็นอนุสัญญาแบบพหุภาคีที่มีลักษณะเป็นก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ กล่าวคือ เป็นอนุสัญญาที่มีผลเป็นการปรับเปลี่ยนแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนต่างๆที่ประเทศภาคีได้มีการร่วมตกลงกับประเทศอื่น โดยถือเอาอำนาจอธิปไตยในทางภาษีของตนเข้าเจรจาเพื่อการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ หากประเทศภาคีตกลงร่วมลงนามใน MLI ทำให้ต้องนำ MLI มาบังคับใช้ควบคู่กับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้มีการตกลงไว้แล้ว ซึ่งแม้ MLI จะมีได้แก่ถ้อยคำหรือบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนรายตัวอักษรหรือข้อกำหนดทุกๆข้อ แต่ก็ได้วางหลักเกณฑ์ครอบคลุมข้อสำคัญ ๆ เอาไว้ รวมถึงวางหลักเกณฑ์ที่จะนำไปใช้โดยครอบคลุมเนื้อหาส่วนใหญ่ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งหากพิจารณาตามมาตรา 30 (3) อนุสัญญากรุงเวียนนาปี 1969 แล้ว MLI ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นใน

<sup>157</sup> MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING, Article 16

ภายหลังย่อมมีผลบังคับเหนือกว่า กล่าวคือข้อความหรือข้อตกลงใดที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ขัดหรือแย้งกับข้อความใน MLI จะไม่สามารถนำมาใช้บังคับได้ นอกจากนี้ หากมีการลงนามเพื่อเข้าเป็นสมาชิกภาคี เพื่อให้ MLI มีผลบังคับใช้ประเทศนั้นๆ ก็จำเป็นที่จะต้องมีการออกกฎหมายภายในเพื่อรองรับการทำอนุสัญญา MLI อีกด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากลักษณะเหล่านี้ จึงกล่าวได้ว่า MLI เป็นมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีในมิติของสนธิสัญญาพหุภาคี

อย่างไรก็ตาม MLI มิได้หยุดการพัฒนาของอนุสัญญาทางภาษีระหว่างประเทศ แม้ว่า MLI จะมีผลบังคับใช้แล้ว ก็ยังสามารถมีการปรับเปลี่ยนแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนได้เช่นกัน ซึ่งหากข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวเกิดขึ้นภายหลังการบังคับใช้ MLI เช่นเดียวกันกับกรณีก่อนหน้า หากพิจารณาตามมาตรา 30 (3) อนุสัญญากรุงเวียนนาปี 1969 ก็จะต้องถือเอาข้อตกลงที่เกิดขึ้นในภายหลังให้มีผลบังคับ นอกจากนี้ MLI ยังเปิดโอกาสให้แต่ละประเทศที่ลงนามสามารถสงวนสิทธิในบางข้อได้ กล่าวคือ อาจไม่ยอมรับในการใช้ MLI ทั้งหมด แต่อาจมีการสงวนสิทธิที่จะบังคับใช้ในบางข้อก็สามารถทำได้ ทั้งนี้ต้องขึ้นอยู่กับดุลพินิจของรัฐแต่ละรัฐในการเลือกข้อกำหนดที่จะนำมาใช้ผูกพันตน

### 3.4 มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรในมิติองค์การเหนือรัฐ

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงมาตรการทางภาษีที่ถูกบังคับใช้กับรัฐต่างๆโดยมีลักษณะขององค์การเหนือรัฐ ซึ่งหากพิจารณาจากสภาพเศรษฐกิจและการปกครองของรัฐต่างๆในปัจจุบันแล้ว ตัวอย่างที่ใกล้เคียงกับกรณีดังกล่าวได้มากที่สุด ก็คงไม่พ้นกรณีการบังคับใช้มาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรป อันเนื่องจากสหภาพยุโรปเกิดขึ้นจากการร่วมมือทางเศรษฐกิจ จนก่อให้เกิดเป็นองค์การเขตเศรษฐกิจขนาดใหญ่อันมีลักษณะเฉพาะที่เป็นองค์การเหนือรัฐ โดยสหภาพยุโรปได้มีการออกสนธิสัญญาที่หลายฉบับ เพื่อปรับปรุงโครงสร้างเสาคเศรษฐกิจของสหภาพฯ ซึ่งสนธิสัญญาเหล่านี้จะมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของรัฐสมาชิกทันที โดยที่รัฐสมาชิกไม่จำเป็นต้องมีการอนุวัติการเพื่อให้สนธิสัญญา



ดังกล่าวสามารถนำมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในอีกครั้งหนึ่ง (Direct Effect) โดยบุคคลธรรมดาสามารถนำมาใช้อ้างอิงกับหน่วยงานภาครัฐและเอกชนภายในรัฐสมาชิกได้ทันทีที่สนธิสัญญามีผลบังคับใช้ (Vertical and horizontal direct effect)<sup>158</sup>

สำหรับในประเด็นทางภาษีอากร สหภาพยุโรปไม่มีบทบาทโดยตรงในการจัดเก็บภาษีหรือกำหนดอัตราภาษีอากร อัตราของภาษีสวมถึงวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรที่เก็บจากประชากรในประเทศย่อมอยู่ในอำนาจการตัดสินใจของประเทศสมาชิก อย่างไรก็ตาม สหภาพยุโรปทำหน้าที่ในการกำกับดูแลกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของประเทศในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่เกี่ยวข้องกับนโยบายทางธุรกิจและผู้บริโภคของสหภาพยุโรป เพื่อให้มั่นใจว่ามีการไหลเวียนของสินค้า บริการ และเงินทุนทั่วสหภาพยุโรป (ในตลาดเดียว) อย่างเสรี และธุรกิจในประเทศหนึ่งประเทศใดไม่มีข้อได้เปรียบที่ไม่เป็นธรรมเหนือคู่แข่งในประเทศอื่น รวมถึงไม่มีการเลือกปฏิบัติในทางภาษีกับผู้บริโภค แรงงาน หรือธุรกิจจากประเทศสมาชิกอื่น ๆ ในสหภาพยุโรป<sup>159</sup>

โดยการมีระบบเศรษฐกิจเป็นตลาดเดียวช่วยให้เกิดการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการทั่วทั้งพรมแดนสหภาพยุโรปได้อย่างเสรี เพื่อให้เกิดความง่ายและสะดวกต่อการประกอบธุรกิจ และหลีกเลี่ยงการบิดเบือนการแข่งขันระหว่างกัน โดยประเทศภาคีในสหภาพยุโรปมีความตกลงที่จะกำหนดกฎระเบียบในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการร่วมกันผ่านข้อตกลงพิเศษ ยกตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) หรือภาษีที่เกี่ยวข้องกับพลังงาน หรือภาษีสรรพสามิต เช่น ภาษีเหล้าและบุหรี่ เป็นต้น<sup>160</sup>

นอกจากนี้สหภาพยุโรปยังได้ร่วมกับประเทศสมาชิกเพื่อประสานนโยบายทางเศรษฐกิจ และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีเป้าหมายเพื่อให้เกิดสภาพแวดล้อมที่เป็นธรรม มีประสิทธิภาพและเหมาะสมแก่การเติบโตของธุรกิจ ซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่ทำให้เกิดความโปร่งใสในการจัดเก็บภาษีแก่ธุรกิจ

<sup>158</sup> จารุประภา รักพงษ์, หลักการสำคัญว่าด้วยการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรีภายใต้กฎหมายแห่งสหภาพยุโรป, หน้า 34

<sup>159</sup> European Union, Taxation [Online]. Available from: [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_en](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en) [2020, February 21]

<sup>160</sup> Ibid.

ข้ามพรมแดนภายในสหภาพฯ ซึ่งความร่วมมือดังกล่าวยังช่วยป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีอากรอีกด้วย<sup>161</sup>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าสหภาพยุโรปไม่ได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยตรงในทุกกรณี (มีอำนาจในการจัดเก็บในเพียงบางกรณี) อำนาจทางอธิปไตยในการจัดเก็บภาษียังคงเป็นของประเทศภาคี แต่จะมีเพียงอำนาจเหนือภาษีทางอ้อม และสามารถกำหนดทิศทางของระบบภาษีให้เป็นไปโดยสอดคล้องกันภายในประเทศภาคี ซึ่งสามารถอธิบายมาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปที่สำคัญได้พอสังเขปดังต่อไปนี้

นโยบายภาษีในสหภาพยุโรป (EU) ประกอบด้วยสององค์ประกอบหลัก กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีโดยตรงซึ่งยังคงเป็นความรับผิดชอบของประเทศสมาชิก และการจัดเก็บภาษีทางอ้อมซึ่งมีผลต่อการเคลื่อนย้ายสินค้าและเสรีภาพในการให้บริการภายในตลาดเดียว

โดยในส่วนของ การจัดเก็บภาษีโดยตรงนั้น สหภาพยุโรปได้กำหนดมาตรฐานที่สอดคล้องกันสำหรับ การจัดเก็บภาษีบุคคลธรรมดาและบริษัทสำหรับประเทศสมาชิกในการดำเนินมาตรการร่วมกันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและการเก็บภาษีซ้อน ขณะที่ในกรณีการจัดเก็บภาษีทางอ้อม สหภาพยุโรปได้ประสานงานและจัดให้มีกฎหมายด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และภาษีสรรพสามิตร่วมกัน ทำให้มั่นใจได้ว่าการแข่งขันในตลาดภายในจะไม่ถูกบิดเบือนจากการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีทางอ้อมที่ทำให้ธุรกิจในประเทศหนึ่งมีความได้เปรียบที่ไม่เป็นธรรมเหนือผู้อื่น

### 3.4.1 มาตรการจัดเก็บภาษีโดยตรงของสหภาพยุโรป

ในด้านการจัดเก็บภาษีโดยตรง ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าสหภาพยุโรปไม่ได้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีประเภทดังกล่าว หากแต่มีมาตรการในบางกรณีซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจากการวางแผนภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร รวมถึงมาตรการเฉพาะสำหรับขจัดภาษีซ้อน หรือมาตรการที่เกี่ยวข้องกับกลไกการระงับข้อพิพาท เป็นแนวทางเพื่อให้ประเทศภาคีนำมาปรับใช้ภายในประเทศของตนประกอบการจัดเก็บภาษีโดยตรง

<sup>161</sup> Ibid.

### 3.4.1.1 มาตรการในการแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับมาตรการในการแก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้มีระบุไว้ใน Council Directive (EU) ฉบับ 2016/1164 และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมภายใน Council Directive (EU) ฉบับ 2017/952 ซึ่งได้กำหนดกฎระเบียบเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล และเพื่อแก้ไขปัญหารวางแผนภาษีเชิงรุกหรือการวางแผนภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในสหภาพยุโรปซึ่งมีลักษณะเป็นตลาดเดียว

โดยบทบัญญัติดังกล่าว จะใช้บังคับกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่ประเทศภาคีในสหภาพยุโรปประเทศหนึ่งหรือมากกว่า ซึ่งรวมถึงสถานประกอบการถาวรของนิติบุคคลอันมีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกของสหภาพฯ ที่ตั้งอยู่ในประเทศหนึ่งประเทศใดหรือมากกว่าของสหภาพยุโรป และได้มีการวางหลักในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี (Anti-Tax Avoidance rules) ไว้โดยเฉพาะใน 5 หลักการ ได้แก่

#### 1. ข้อจำกัดด้านดอกเบี้ย (Interest limitation rules)

เป็นกรณีที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทข้ามชาติกีดกันฐานภาษีโดยจ่ายดอกเบี้ยจากกรู๊ปในอัตราสูงไปยังบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ซึ่งบทบัญญัตินี้มีวัตถุประสงค์เพื่อยับยั้งการใช้ประโยชน์ของนิติบุคคลดังกล่าว โดยจำกัดจำนวนดอกเบี้ยที่ผู้เสียภาษีจะสามารถนำมาหักภาษีได้ภายในระยะรอบปีภาษี ซึ่งกำหนดจำนวนดอกเบี้ยสูงสุดที่สามารถหักลดหย่อนไว้ที่สูงสุด 30% ของรายได้ที่ผู้เสียภาษีก่อนดอกเบี้ย ภาษี ค่าเสื่อมราคา และค่าตัดจำหน่าย<sup>162</sup>

#### 2. กฎภาษีการออก (Exit taxation rules)

เป็นกรณีที่เกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีพยายามลดภาระภาษีโดยการโอนที่อยู่อาศัยและ / หรือสินทรัพย์ของตนไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ โดยเพียงเพื่อจุดประสงค์ในการวางแผนภาษีเพื่อผลประโยชน์เพียงอย่างเดียว โดยหลักเกณฑ์นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษีภายในประเทศภาคีของสหภาพยุโรปเมื่อมีการโอนสินทรัพย์มูลค่าสูงโดยไม่มีการเปลี่ยนแปลง

<sup>162</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Article 4

ของกรรมสิทธิ์นอกเขตอำนาจทางภาษีของประเทศนั้น โดยในบทบัญญัติกำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยรายละเอียดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีซึ่งรวมถึงลิขสิทธิ์ของทรัพย์สิน<sup>163</sup> และจะให้ทางเลือกแก่ผู้เสียภาษีในการชะลอการจ่ายเงินภาษีมากกว่า 5 ปีและจ่ายเป็นงวดได้ แต่เฉพาะในกรณีมีการจ่ายเงินนั้นภายในสหภาพยุโรป<sup>164</sup>

### 3. มาตรการต่อต้านการละเมิดทั่วไป (General anti-abuse rule)

เป็นมาตรการที่มีไว้เพื่ออุดช่องว่างที่อาจมีอยู่ในมาตรการในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีในประเทศ และเพื่อให้อำนาจในการปฏิเสธไม่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีได้รับหากมีการทำกิจกรรมใดๆที่มีลักษณะเป็นการวางแผนภาษีที่ไม่เหมาะสม ซึ่งมาตรการทั่วไปที่อยู่ในบทบัญญัตินี้จะถูกนำไปใช้กับกรณีข้อตกลงที่มีลักษณะเป็นการอำพรางหรือไม่ต้องตรงกับเจตนาที่แท้จริงซึ่งสะท้อนถึงเหตุผลในเชิงพาณิชย์<sup>165</sup> กล่าวคือเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีในรูปแบบอื่นๆโดยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องสามารถประเมินจากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของบริษัทข้ามชาติ<sup>166</sup>

### 4. หลักเกณฑ์การควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled foreign company (CFC) rules)

เนื่องจากเพื่อลดภาระภาษีโดยรวมของบริษัทข้ามชาติในเครือเดียวกัน บริษัทเหล่านั้นอาจมีการปรับเปลี่ยนหรือโอนผลกำไรไปยังบริษัทลูกซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมที่ตั้งอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำเพื่อให้เสียภาษีในอัตราต่ำ ซึ่งหลักเกณฑ์การควบคุมบริษัทต่างชาตินี้กำหนดให้หารายได้ที่เกิดขึ้นจากบริษัทลูกในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำเป็นกำไรที่

<sup>163</sup> กรุงเทพมหานคร, มาตรการอัยป้องกันบริษัทข้ามชาติเลี่ยงภาษี กระทบการค้า-ลงทุน [ออนไลน์], 30 พฤษภาคม 2559. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/637862>

<sup>164</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Article 5

<sup>165</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Article 6

<sup>166</sup> กรุงเทพมหานคร, มาตรการอัยป้องกันบริษัทข้ามชาติเลี่ยงภาษี กระทบการค้า-ลงทุน [ออนไลน์], 30 พฤษภาคม 2559. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/637862>

เกิดขึ้นจากบริษัทแม่ในประเทศที่จะต้องเสียอัตราสูงกว่า ก็จะมีผลทำให้บริษัทแม่จะต้องเสียภาษีในรายได้จำนวนดังกล่าวในประเทศที่มีถิ่นที่อยู่<sup>167</sup>

5. หลักความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศ (Hybrid mismatches)

เนื่องจากหลักเกณฑ์เดิมไม่ครอบคลุมถึงกรณีประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป หลักนี้จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมภายหลังใน Council Directive (EU) ฉบับ 2017/952 ซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อแก้ไขกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากความแตกต่างระหว่างระบบภาษีของประเทศเพื่อลดภาระภาษีโดยรวมโดยผ่านการลดหย่อนซ้อน (ได้รับลดหย่อนภาษีในทั้งสองประเทศ) หรือได้รับลดหย่อนทั้งที่มีได้มีสิทธิ โดยเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ข้อบัญญัติได้วางหลักให้ประเทศที่มีเขตอำนาจควรปฏิเสธการลดหย่อนค่าใช้จ่ายที่นำไปสู่ผลลัพธ์ดังกล่าว

#### 3.4.1.2 มาตรการที่เกี่ยวกับกลไกการระงับข้อพิพาท

มาตรการที่เกี่ยวข้องกับกลไกการระงับข้อพิพาท (dispute resolution mechanisms) ได้ถูกวางหลักไว้ใน Council Directive (EU) 2017/1852 โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อปรับปรุงโครงสร้างสำหรับการระงับข้อพิพาททางภาษีระหว่างประเทศในสหภาพยุโรป ซึ่งจะก่อให้เกิดความแน่นอนแก่ประชาชนและธุรกิจรวมถึงช่วยให้สามารถตัดสินใจได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น ซึ่งจะเน้นไปที่ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีซ้อนในสองประเทศหรือในหลายประเทศ ในกรณีที่ 2 ประเทศหรือมากกว่านั้นเรียกร้องสิทธิในการเก็บภาษีรายได้หรือผลกำไรเดียวกัน นอกจากนี้ยังเป็นคำสั่งที่ถูกบัญญัติขึ้นโดยมีฐานมาจากอนุสัญญาว่าด้วยการจัดการเก็บภาษีซ้อนซึ่งในข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับปัญหาราคาโอนและการจัดสรรผลกำไรให้กับสถานประกอบการถาวร หรือที่เรียกว่าอนุสัญญาว่าด้วยอนุญาโตตุลาการแห่งสหภาพฯ ( the Union Arbitration Convention — UAC)

<sup>167</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Article 7

โดยมาตรการดังกล่าวจะใช้บังคับแก่ ผู้เสียภาษีทุกคนที่จะต้องเสียภาษีจากรายได้ และทุนที่ครอบคลุมโดยสนธิสัญญาภาษีแบบทวิภาคีและ UAC มีเนื้อหาสำคัญในการกำหนด กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยหลักไว้ 2 กรณีตามลำดับ กล่าวคือ

1. วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedure - MAP)

ในขั้นแรกผู้ร้องเรียนจะต้องส่งคำร้องเรียนไปยังหน่วยงานด้านภาษีที่มีอำนาจของประเทศสหภาพยุโรปที่เกี่ยวข้อง และเจ้าหน้าที่จะเริ่มดำเนินการตาม MAP กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาภายใต้สนธิสัญญาฯ ที่เกี่ยวข้อง การยื่นคำขอจัดทำ MAP สามารถทำได้โดยไม่คำนึงถึง กระบวนการแก้ไขข้อพิพาทภายในประเทศที่มีอยู่ภายใต้กฎหมายของทั้งสองรัฐ และเจ้าหน้าที่ควร พยายามบรรลุข้อตกลงร่วมกันในกรณีร้องเรียนดังกล่าวภายในระยะเวลา 2 ปีนับแต่ที่หน่วยงานได้รับ คำร้องเรียน<sup>168</sup>

2. กระบวนการระงับข้อพิพาทอนุญาโตตุลาการ (Dispute arbitration procedure)

ซึ่งกำหนดหลักให้ คณะกรรมการที่ปรึกษาถูกจัดตั้งขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทเมื่อ กรณี ที่การร้องเรียนถูกปฏิเสธโดยประเทศใดประเทศหนึ่งในสหภาพยุโรปที่เกี่ยวข้อง ในกรณีนี้ผู้ร้องเรียน อาจร้องขอให้มีการตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษาขึ้นได้ และคณะกรรมการที่ปรึกษายอมรับและตัดสิน เกี่ยวกับกรณีการไม่รับหรือยอมรับของคำร้องเรียนภายใน 6 เดือน นับแต่มีการปฏิเสธคำร้องเรียนซึ่ง มีผลผูกพันกับประเทศที่เกี่ยวข้อง หรือหากเป็นกรณีที่มีการรับคำเรียกร้องแต่ไม่สามารถระงับข้อ พิพาทได้ภายในกำหนดระยะเวลาสองปี จะต้องมีการจัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษาหากหน่วยงานด้าน ภาษีของประเทศสหภาพยุโรปที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทไม่สามารถบรรลุข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดภาษี

---

<sup>168</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, Article 4

ซ้อนนั้นๆ นับแต่ได้รับคำร้องเรียน โดยคณะกรรมการที่ปรึกษาจะต้องส่งความเห็นเกี่ยวกับวิธีการแก้ปัญหาข้อพิพาทภายในเวลาไม่เกิน 6 เดือน นับจากที่ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการดังกล่าว<sup>169</sup>

นอกจากนี้ประเทศที่เกี่ยวข้องอาจตกลงจัดตั้งคณะกรรมการแก้ไขข้อพิพาททางเลือกแทนการจัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษา ซึ่งอาจมีองค์ประกอบและรูปแบบแตกต่างจากคณะกรรมการที่ปรึกษาก็ได้ ประเทศที่เกี่ยวข้องมีสิทธิ์ในการตัดสินใจโดยไม่เป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการที่ปรึกษาหรือคณะกรรมการการระงับข้อพิพาททางเลือกก็ได้ อย่างไรก็ตามหากไม่สามารถบรรลุข้อตกลงเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาทได้ ก็จะต้องผูกพันตามความเห็นนี้<sup>170</sup>

### 3.4.1.3 มาตรการในการจัดเก็บภาษีของดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ

สำหรับมาตรการดังกล่าวมีการวางหลักไว้ใน Directive 2003/49/EC อันมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมที่ได้ทำขึ้นระหว่างบริษัทในเครือด้วยกัน รวมทั้งจัดภาษีซ้อนในประเทศสหภาพยุโรป โดยจะนำมาใช้กับกรณีการจ่ายดอกเบี้ยและค่าลิขสิทธิ์ ซึ่งการจ่ายดอกเบี้ยและค่าสิทธิที่เกิดขึ้นในประเทศสหภาพยุโรปจะได้รับการยกเว้นจากภาษีใด ๆ ที่กำหนดไว้ใน การชำระเงินในประเทศนั้นโดยที่เจ้าของผลประโยชน์ของผลประโยชน์หรือค่าสิทธิเป็นบริษัทหรือสถานประกอบการถาวรของประเทศในสหภาพยุโรปอื่น

อย่างไรก็ดี บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่เป็นการขัดทับกฎหมายภายในหรือระเบียบข้อตกลงที่จำเป็นสำหรับการป้องกันการทุจริตหรือการละเมิดทางภาษี ประเทศในสหภาพยุโรป ปฏิเสธที่จะไม่ใช้บทบัญญัตินี้ได้ ในกรณีหากการทำธุรกรรมเช่นว่ามีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเพื่อการหนีภาษีอากร หรือหลีกเลี่ยงภาษี หรือการละเมิดทางภาษี<sup>171</sup>

<sup>169</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, Article 6

<sup>170</sup> COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, Article 15

<sup>171</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, Article 5

3.4.1.4 มาตรการที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีที่ใช้บังคับกรณีบริษัทแม่และบริษัทลูกในประเทศภาคีของสหภาพฯที่ต่างกัน

สำหรับมาตรการนี้จะมีลักษณะเป็นไปตาม Council Directive 2011/96/EU ซึ่งภายหลังได้มีการปรับเปลี่ยนแก้ไขตาม Council Directive 2014/86/EU ซึ่งโดยทั่วไปจะถูกเรียกว่า บทบัญญัติเกี่ยวกับบริษัทแม่และบริษัทลูก (the parent-subsidiary directive) โดยจุดประสงค์ของมาตรการนี้ก็เพื่อยกเว้นเงินปันผลและการจ่ายผลกำไรอื่น ๆ ที่ บริษัทลูกจ่ายให้กับบริษัทแม่โดยภาษีหัก ณ ที่จ่ายและเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนจากรายได้ดังกล่าวในระดับบริษัทแม่

โดยบทบัญญัตินี้จะกระทบกับ บริษัทมหาชนจำกัด บริษัทจำกัด สหกรณ์บางประเภท บริษัทร่วม ธนาคารออมทรัพย์ กองทุน นิติบุคคลและสมาคมสหกรณ์ในยุโรป โดยที่จะต้องมิใช่บริษัทซึ่งมีถิ่นที่อยู่ต่างประเทศในสหภาพยุโรป และจะต้องเป็นกรณีที่จะต้องเสียภาษีนิติบุคคลภายในประเทศโดยไม่มีกรณีทางเลือกหรือได้รับการยกเว้น โดยสถานะของบริษัทแม่คือบริษัทที่อยู่ในประเทศสหภาพยุโรปที่ถือหุ้นขั้นต่ำ 10% ในเงินทุนของบริษัทจากประเทศอื่นนอกสหภาพยุโรป<sup>172</sup> ในกรณีที่บริษัทแม่หรือสถานประกอบการถาวรมีความเป็นไปได้ที่จะได้รับผลกำไรแม้จะอยู่นอกระยะเวลาชำระบัญชีก็ตาม ประเทศในสหภาพยุโรปที่บริษัทแม่หรือสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะต้องยกเว้นการเก็บภาษีจากกำไรเหล่านี้ หรืออาจเก็บได้หากอนุญาตให้บริษัทแม่และสถานประกอบการถาวรหักจำนวนภาษีเนื่องจากส่วนหนึ่งของภาษีนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกำไรส่วนดังกล่าวและจ่ายโดยบริษัทลูก<sup>173</sup> นอกจากนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้บริษัทข้ามชาติจัดการการชำระเงินภายในเครือหรือกลุ่มของตนเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์จากภาษีซ้อน ประเทศในสหภาพยุโรปที่บริษัทแม่และสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่จะต้องจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับเท่าที่บริษัทลูกจะสามารถหักภาษีได้

ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปยังคงมีทางเลือกในการให้ค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ การถือครองและการสูญเสียเงินทุนที่เป็นผลมาจากการปันผลกำไรของบริษัทลูกซึ่งอาจไม่ถูกหักออก จากกำไรทางภาษีของบริษัทแม่ และกำไรที่บริษัทลูกได้จ่ายให้กับบริษัทแม่จะได้รับยกเว้นภาษี ณ ที่

<sup>172</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member State, Article 3

<sup>173</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member State, Article 4



จ่าย ในทำนองเดียวกัน ประเทศสหภาพยุโรปที่บริษัทแม่ตั้งอยู่จะต้องไม่เก็บภาษี ณ ที่จ่ายจากผลกำไรที่บริษัทได้รับมาจากบริษัทลูก<sup>174</sup> อย่างไรก็ตามบทบัญญัตินี้ไม่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินล่วงหน้าหรือการชำระภาษีนิติบุคคลล่วงหน้าไปยังประเทศในสหภาพยุโรปที่บริษัทลูกตั้งอยู่ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการปันผลกำไรให้กับบริษัทแม่<sup>175</sup>

#### 3.4.1.5 มาตรการเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

ในส่วนมาตรการนี้ได้มีการระบุไว้ในประกาศ Commission recommendation 2012/772/EU เพื่อนำมาใช้ในการแนะนำวิธีการแก้ไขปัญหาการใช้เทคนิคหรือช่องโหว่ทางกฎหมายที่บริษัทต่างๆใช้ในการหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีอากรที่ควรจะเป็น แผนปฏิบัติการดังกล่าวถูกออกแบบมาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงและฉ้อโกงทางภาษี โดยกำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อปรับปรุงความร่วมมือในทางบริหารระหว่างประเทศในสหภาพยุโรปเพื่อต่อสู้กับการหาประโยชน์หรือใช้ประโยชน์จากนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อไม่ให้เสียภาษี (double non-taxation) และแก้ไขปัญหาค่าที่เกี่ยวกับดินแดนภาษีต่ำและอาชญากรรมทางภาษี

มาตรการดังกล่าวจะสนับสนุนให้ประเทศในสหภาพยุโรปทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศสหภาพยุโรปและนอกสหภาพยุโรปอื่น ๆ หรือประเทศที่สาม ให้ในอนุสัญญาเหล่านั้นมีการกำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขการใช้ประโยชน์จากนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อไม่ให้เสียภาษีไว้โดยเฉพาะ นอกจากนี้ยังแนะนำให้มีการใช้กฎเกณฑ์การต่อต้านการละเมิดทั่วไป (general anti-abuse rule) เพื่อให้มั่นใจได้ว่าจะมีประสิทธิภาพและความแน่นอนในพื้นที่ที่แตกต่างกันในทางปฏิบัติระหว่างประเทศในสหภาพยุโรป

อย่างไรก็ตามในมาตรการนี้อาจมีลักษณะที่แตกต่างจากมาตรการอื่นๆที่ได้กล่าวมา กล่าวคือ มีที่มาจาก Commission recommendation ซึ่งจะเป็นเพียงข้อเสนอแนะของสหภาพ

<sup>174</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member State, Article 5-6

<sup>175</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member State, Article 7

ยุโรปที่มีต่อประเทศสมาชิกที่มีได้มีผลผูกพันประเทศในภาคีเหมือนในกรณีของ Regulations หรือ Directives<sup>176</sup> เพียงอาจมีผลในทางการเมืองบ้างเท่านั้น

### 3.4.2 มาตรการจัดเก็บภาษีโดยอ้อมของสหภาพยุโรป

การรวมกลุ่มเป็นสหภาพยุโรปนั้น มีการดำเนินการรวมกลุ่มในด้านต่างๆ ทั้งในทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม การดำเนินการรวมกลุ่มที่สำคัญประการหนึ่งคือการรวมกลุ่มเป็นตลาดเดียวกันของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปหรือตลาดรวมแห่งสหภาพยุโรป (Internal Market) และเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและคล่องตัวในการรวมกลุ่มเป็นตลาดเดียวของประเทศสมาชิก ดังนี้สหภาพยุโรปจึงจำเป็นต้องมีระบบภาษีเพื่อรองรับตลาดรวมสหภาพยุโรป<sup>177</sup> ซึ่งก็เป็นเหตุที่สหภาพยุโรปจำเป็นต้องมีการออกกฎเกณฑ์ร่วมกันในการจัดเก็บภาษีทางอ้อมสำหรับประเทศสมาชิก เพื่อให้เกิดการประสานกันของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีทางอ้อมในแต่ละประเทศในระบบตลาดเดียว โดยในปัจจุบันได้บัญญัติไว้ในข้อกำหนดด้านภาษีของ สนธิสัญญาว่าด้วยการกำหนดอำนาจหน้าที่ของสหภาพยุโรป (Treaty on the functioning of the European Union – TFEU) มาตรา 110-113 ซึ่งแต่เดิมได้เคยถูกวางหลักไว้ใน Treaty establishing the European Community มาตรา 90-93

โดยในมาตรา 110 ของ TFEU ได้วางหลักว่า “รัฐสมาชิกจะไม่บังคับให้เก็บภาษีภายในประเภทใด ๆ เกินกว่าที่กำหนดโดยตรงหรือโดยอ้อมของประเทศสมาชิกกับผลิตภัณฑ์ที่ผลิตในประเทศซึ่งคล้ายคลึงกันไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

นอกจากนี้ รัฐสมาชิกจะไม่จัดเก็บภาษีภายในในลักษณะเดียวกันกับกรณีข้างต้น จากผลิตภัณฑ์ของประเทศสมาชิกอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองผลิตภัณฑ์ของประเทศตนโดยทางอ้อม”<sup>178</sup>

<sup>176</sup> THE TREATY ON THE FUNCTIONING OF THE EUROPEAN UNION, Article 288

<sup>177</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559). หน้า 61.

<sup>178</sup> treaty on the functioning of the European union, Article 110 (ex Article 90 TEC):

No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products.

ซึ่งหากกล่าวโดยสรุป มาตรา 110 กำหนดห้ามไม่ให้มีการเลือกปฏิบัติในทางภาษีไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อมต่อสินค้าของประเทศอื่น และรวมไปถึงไม่ให้มีการคุ้มครองทางการคลังสำหรับสินค้าภายในประเทศตนโดยใช้ประโยชน์จากผลประโยชน์ทางภาษี<sup>179</sup>

ในมาตรา 111 ได้วางหลักไว้ว่า “ในกรณีที่สินค้าถูกส่งออกไปยังดินแดนของประเทศสมาชิกใด ๆ การชำระภาษีภายในจะต้องไม่เกินกว่าภาษีภายในที่กำหนดไว้ไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม”<sup>180</sup> และในมาตรา 112 วางหลักว่า “ในกรณีที่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมอื่นนอกเหนือจากภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีทางอ้อมในรูปแบบอื่น การบรรเทาหรือการใช้เงินคืนในส่วนที่เกี่ยวกับการส่งออกไปยังประเทศสมาชิกอื่นอาจไม่ได้รับอนุมัติ และและการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการดำเนินการที่เกี่ยวกับการนำเข้าจากประเทศสมาชิกไม่สามารถทำได้ เว้นแต่มาตรการที่ได้รับการอนุมัติก่อนหน้านี้ได้รับการอนุมัติภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยคณะมนตรีตามหนังสือรับรองจากคณะกรรมการ”<sup>181</sup>

ส่วนมาตรา 113 นั้นถือเป็นบทบัญญัติสำคัญที่วางหลักเกณฑ์ในการประสานระบบภาษีทางอ้อมที่จำเป็นต่อการจัดตั้งและการดำเนินงานของตลาดร่วม ซึ่งอำนาจที่จำเป็นในประชาคม โดยได้มีการวางหลักเอาไว้ว่า “คณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปจะทำหน้าที่อย่างเป็นทางการอันหนึ่งอันเดียวตามกระบวนการในทางนิติบัญญัติและภายหลังจากที่ได้มีการขอปรึกษากับรัฐสภายุโรปและคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคม ในการนำหลักเกณฑ์และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้า ภาษีสรรพสามิตและภาษีทางอ้อมอื่นๆเพื่อให้เกิดการประสานรวมกันเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อให้เกิดความ

Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products.

<sup>179</sup> Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law, Boston*: Kluwer Law and Taxation Publishers ( 2005): 9

<sup>180</sup> Treaty on the functioning of the European union, Article 111 (ex Article 91 TEC):

Where products are exported to the territory of any Member State, any repayment of internal taxation shall not exceed the internal taxation imposed on them whether directly or indirectly.

<sup>181</sup> Treaty on the functioning of the European union, Article 112 (ex Article 92 TEC):

In the case of charges other than turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation, remissions and repayments in respect of exports to other Member States may not be granted and countervailing charges in respect of imports from Member States may not be imposed unless the measures contemplated have been previously approved for a limited period by the Council on a proposal from the Commission.

มันคงในการจัดตั้งและการดำเนินงานของตลาดร่วมและเพื่อป้องกันการบิดเบือนของการแข่งขันในตลาด”<sup>182</sup>

โดยหากพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ได้ว่าข้อกำหนดภาษีเหล่านี้ ถือเป็นมาตรฐานทางกฎหมายสำหรับการประสานกันของภาษีโดยอ้อมภายในประชาคมยุโรป ไม่ว่าจะเป็นในกรณีของภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต รวมถึงภาษีทางอ้อมอื่นๆ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ที่ทำให้ประเทศสมาชิกไม่สามารถปิดบังเงินอุดหนุนการส่งออกในการคืนภาษีภาษีส่งออกตามอำเภอใจ ทำให้มีตลาดมีความเป็นกลางมากขึ้น<sup>183</sup>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ข้อกำหนดทางภาษีในสนธิสัญญาฉบับดังกล่าวแท้จริงมุ่งเน้นไปที่เรื่องของการค้าเสรี เพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการทำธุรกิจระหว่างประเทศในตลาดร่วมของสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงมีความจะเป็นที่สหภาพยุโรปจำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์หรือข้อปฏิบัติเพื่อให้ประเทศภาคีนำมาใช้ร่วมกัน ซึ่งในส่วนของ TFEU นั้นมีลักษณะเป็นธรรมนูญก่อตั้งประชาคมสหภาพยุโรปดังนั้นประเทศภาคีจึงจำเป็นต้องนำเอาบทบัญญัติในทางภาษีดังกล่าวไปปรับใช้อย่างเคร่งครัด ซึ่งก็อาจมีข้อเสียเนื่องจากโดยสภาวะเช่นว่านั้น อำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรของประเทศสมาชิกอาจถูกจำกัดเนื่องจากประเทศสมาชิกอาจไม่สามารถมีการกำหนดหรือคงไว้ซึ่งมาตรการทางภาษีบางประการ หรืออาจไม่สามารถกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีซึ่งอาจช่วยในอุตสาหกรรมที่ประเทศสมาชิกนั้นๆ ต้องการส่งเสริมในบางกรณี<sup>184</sup>

และเมื่อได้มีกฎหมายในระดับธรรมนูญที่แต่ละประเทศจะต้องนำไปปรับใช้แล้วเพื่อความผสมผสานของกฎหมายในสหภาพยุโรปแล้ว ก็ยังมีการออก Regulation และ Directive เพื่อเป็น

---

<sup>182</sup> Treaty on the functioning of the European union, Article 112 (ex Article 93 TEC):

The Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonization of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonization is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition.

<sup>183</sup> Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Boston p. 9.

<sup>184</sup> Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Boston, p. 28.

หลักเกณฑ์ให้ประเทศสมาชิกได้ปรับปรุงกฎหมายภายในของตนให้เป็นไปตามแนวทางนั้นเพิ่มเติม โดยในงานวิจัยนี้จะยกตัวอย่างการจัดเก็บภาษีอากรทางอ้อมของสหภาพยุโรปที่สำคัญ กล่าวคือ

#### 3.4.2.1 มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสหภาพยุโรปมีระบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีสำหรับตลาดร่วมซึ่งเป็นไปตามข้อบัญญัติคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปที่ 2006/112/EC เกี่ยวกับระบบทั่วไปของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Council Directive 2006/112/EC The EU's common system of value added tax (VAT))<sup>185</sup> ซึ่งมีพื้นฐานมาจาก The sixth value added tax (VAT) directive ซึ่งได้ถูกนำมาปรับปรุงใหม่ ข้อบัญญัติฉบับนี้ จึงถูกเรียกในอีกชื่อเรียกว่า The Recast of the Sixth VAT Directive หรือ RVD<sup>186</sup> โดยได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

หากพิจารณาจากมาตรา 1 ข้อ 2 ของ RVD ได้วางหลักไว้ว่า “หลักการของระบบทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะนำไปใช้กับสินค้าหรือบริการในกรณีของการจัดเก็บภาษีทั่วไปสำหรับการบริโภค ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นส่วนหนึ่งในราคาสินค้าหรือบริการดังกล่าว โดยจะมีการเรียกเก็บจากธุรกรรมต่างๆ ที่เกิดขึ้นในขั้นตอนกระบวนการผลิตหรือการจัดจำหน่ายก่อนขั้นตอนที่ภาระทางภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นจริง

ในแต่ละขั้นตอนของธุรกรรมต่าง ๆ นั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจะคำนวณจากราคาสินค้าหรือบริการซึ่งได้กำหนดไว้สำหรับสินค้าหรือบริการดังกล่าว ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องนำส่งนี้จะต้องเป็นจำนวนที่ได้หักออกจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นโดยตรงสำหรับต้นทุนของธุรกรรมดังกล่าว (ภาษีซื้อ)

ระบบทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องนำไปใช้ถึงขั้นของการค้าปลีกด้วย”<sup>187</sup>

<sup>185</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 61.

<sup>186</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 62

<sup>187</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 1:

1. This Directive establishes the common system of value added tax (VAT).

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลบังคับใช้กับธุรกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในสหภาพยุโรปที่จัดทำขึ้นเพื่อที่จะทำให้เกิดการบริโภคในที่สุด ธุรกรรมเหล่านี้อาจมีหลายขั้นตอนก่อนที่สินค้าหรือบริการจะถึงมือผู้บริโภค อาจจะมีกระบวนการนำเข้า กระบวนการผลิต หรือกระบวนการบริการซึ่งอาจเป็นการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า<sup>188</sup> ภายในสหภาพยุโรป รวมทั้งการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า ที่จะอยู่ในบังคับ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัตินี้ก็จะต้องเป็นไปตามหลักในมาตรา 2 แห่ง RVD อีกด้วย

และธุรกรรมเหล่านี้จะต้องการทำโดย “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ประกอบการ (Taxable person)” ซึ่งได้มีการกำหนดไว้ในมาตรา 9 แห่ง RVD ให้หมายถึง “บุคคลใดๆ ซึ่งดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเป็นอิสระปราศจากการครอบงำไม่ว่าจะได้ดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ใดก็ได้ ไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นจะมีวัตถุประสงค์หรือวัตถุประสงค์อย่างไร”<sup>189</sup> ซึ่งในกรณีนี้รวมไปถึงการนำเข้าด้วย

โดยธุรกรรมที่ต้องเสียภาษี (Taxable Transactions) ได้ถูกวางหลักไว้ในบทที่ 4 ทั้งนี้รวมถึง การขายสินค้า (Supply of goods) การให้บริการในสหภาพยุโรป (Supply of services) การนำเข้าสินค้าจากนอกสหภาพยุโรปเข้ามาในสหภาพยุโรป (Importation of goods) และการได้มาซึ่งสินค้าภายในประชาคม (Intra-Community acquisition of goods)

การขายสินค้านี้มีการกำหนดความหมายตามมาตรา 14 ให้หมายถึง “การโอนไปซึ่งสิทธิในการใช้สอยและจำหน่าย รวมทั้งสิทธิอื่นๆในทรัพย์สินที่มีรูปร่างในฐานะเจ้าของ”<sup>190</sup> ดังนั้นอาจ

2. The principle of the common system of VAT entails the application to goods and services of a general tax on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, however many transactions take place in the production and distribution process before the stage at which the tax is charged.

On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of VAT borne directly by the various cost components.

The common system of VAT shall be applied up to and including the retail trade stage.

<sup>188</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม: หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 62.

<sup>189</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 9:

‘Taxable person’ shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

<sup>190</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 14:

กล่าวได้ว่า คำว่า “การขายสินค้า” ที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรปนั้นจึง หมายความว่า การขายสินค้าจริง และยังรวมไปถึงธุรกรรมใดๆที่ทำให้เกิดการโอนไปซึ่งสิทธิในความ เป็นเจ้าของสินค้านั้นๆอีกด้วย<sup>191</sup>

การให้บริการ ได้ถูกจำกัดความไว้ตามมาตรา 24 แห่ง RVD ว่า “ธุรกรรมใดๆ ซึ่ง ไม่ใช่การขายสินค้า นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้ การบริหารเกี่ยวกับการสื่อสารโทรคมนาคมเป็นการ ให้บริการประเภทหนึ่งด้วย และให้หมายความรวมถึงการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับ การถ่ายทอด การ ปล่อยหรือรับสัญญาณ ข้อความ ภาพและเสียง หรือข้อมูลข่าวสาร ทางสายส่ง คลื่นวิทยุ สายใยแก้ว นำแสง หรือทางระบบแม่เหล็กไฟฟ้าอื่นๆ รวมถึงการโอนหรือส่งมอบซึ่งสิทธิในการใช้บริการดังกล่าว ด้วย”<sup>192</sup> จึงเห็นได้ว่า บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีการบัญญัติลักษณะของการบริการหรือการให้บริการ เอาไว้โดยชัดแจ้ง แตกต่างจากในกรณีซื้อขายที่ได้กำหนดไว้ค่อนข้างชัดเจน ดังนั้นธุรกรรมบางอย่างนั้น จะเป็นการให้บริการหรือไม่นั้น อาจแตกต่างกันไปตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสมาชิกใน แต่ละประเทศ<sup>193</sup>

การนำเข้าสินค้า เป็นรูปแบบธุรกรรมที่อยู่ในบังคับตามมาตรา 30 ซึ่งได้มีการกำหนด ความไว้ว่า “เป็นการนำสินค้าซึ่งไม่อยู่ในความหมายของคำว่าเคลื่อนย้ายได้อย่างอิสระตามมาตรา 24 ของอนุสัญญา (โดยปัจจุบันคือมาตรา 29 ของอนุสัญญา TFEU) เข้ามาในประเทศสมาชิกกลุ่มสหภาพ ยุโรป”<sup>194</sup> กล่าวคือ การนำสินค้าจากประเทศอื่นนอกเหนือจากสินค้าของประเทศภาคีในสหภาพยุโรป เข้ามาในประเทศสมาชิก โดยการนำเข้าที่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จะเป็นการนำเข้าโดย

‘Supply of goods’ shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner

<sup>191</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 63.

<sup>192</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 24:

1. ‘Supply of services’ shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods.

2. ‘Telecommunications services’ shall mean services relating to the transmission, emission or reception of signals, words, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception, with the inclusion of the provision of access to global information networks.

<sup>193</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 64.

<sup>194</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 24:

‘Importation of goods’ shall mean the entry into the Community of goods which are not in free circulation within the meaning of Article 24 of the Treaty.

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ได้ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้านั้น โดยปกติย่อมจะต้องชำระเมื่อได้มีการนำสินค้าดังกล่าวไปในประเทศสมาชิกที่มีการนำเข้า จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะถูกจัดเก็บไปพร้อมกันกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรโดยเจ้าหน้าที่ศุลกากร<sup>195</sup>

การได้มาซึ่งสินค้าภายในประชาคม ถูกกำหนดไว้ในมาตรา 20 แห่ง RVD โดยหมายถึง “การได้มาซึ่งสิทธิในการจำหน่ายในฐานะเจ้าของทรัพย์สินที่มีรูปร่างซึ่งถูกส่งหรือขนส่งไปยังบุคคลที่ได้รับซึ่งสินค้าโดยหรือในนามของผู้ขายหรือผู้ได้รับสินค้าในประเทศสมาชิกอื่นนอกเหนือจากประเทศต้นกาจัดส่งหรือขนส่งสินค้า”<sup>196</sup> ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เป็นกรณีสินค้าที่จัดหาและจัดส่งหรือขนส่งโดยธุรกิจในประเทศสมาชิกสหภาพประเทศใดประเทศหนึ่งไปยังธุรกิจในประเทศสมาชิกอื่น

ในส่วนสำคัญต่อมาในบทบัญญัตินี้คือเรื่องของ สถานที่จัดเก็บภาษี (Place of taxation) หรือจุดกำหนดความรับผิด โดยระเบียบเกี่ยวกับจุดกำหนดความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะแตกต่างกันไปตามลักษณะของธุรกรรม ประเภทของสินค้าและการขนส่งที่เกี่ยวข้อง กล่าวคือ

กรณีการขายสินค้า จะเกิดขึ้น ณ สถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ในกรณีสินค้าที่ไม่มีการจัดส่งหรือขนส่ง<sup>197</sup> ส่วนในกรณีการขายสินค้าโดยมีการขนส่งสินค้าร่วมด้วยจะเกิดขึ้น ณ สถานที่ที่สินค้านั้นตั้งอยู่ในเวลาที่ได้เริ่มจัดส่งหรือขนส่งสินค้าแก่ผู้ซื้อซึ่งเป็นจุดกำหนดความรับผิดภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>198</sup>

กรณีการให้บริการ เกิดขึ้นที่ที่มีการให้บริการ โดยขึ้นอยู่กับลักษณะของการให้บริการเท่านั้น แต่ยังคงรวมไปถึงสถานะของผู้บริโภคที่ได้รับบริการเพื่อให้แน่ใจว่าบริการจะถูกเก็บภาษี ณ สถานที่ที่มีการให้บริการจริงมีข้อยกเว้นบางประการสำหรับกฎทั่วไปเหล่านี้ เช่น บริการที่

<sup>195</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, หน้า 64-65.

<sup>196</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 20: ‘Intra-Community acquisition of goods’ shall mean the acquisition of the right to dispose as owner of movable tangible property dispatched or transported to the person acquiring the goods, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods began.

<sup>197</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 31.

<sup>198</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 32.



เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายไม่ได้ (อสังหาริมทรัพย์) การขนส่งผู้โดยสาร กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับวัฒนธรรม กีฬา การศึกษา และความบันเทิง และบริการร้านอาหาร<sup>199</sup>

กรณีการนำเข้าสินค้า มักเกิดขึ้นที่ประเทศในสหภาพยุโรปที่สินค้าถูกนำเข้า<sup>200</sup>

และกรณีการได้มาซึ่งสินค้าภายในประชาคม เกิดขึ้นในที่ที่ฝ่ายซึ่งเป็นผู้รับสินค้าได้รับสินค้า เช่น ประเทศในสหภาพยุโรปปลายทางที่สินค้าถูกส่งไปจากประเทศในสหภาพยุโรปอีกประเทศหนึ่ง<sup>201</sup>

โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเก็บเมื่อสินค้าหรือบริการได้ถูกจัดส่งหรือได้ให้บริการตามลักษณะของการทำธุรกรรมแต่ละอย่าง ซึ่งอัตรามาตรฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม (The standard rate of VAT) ที่จะนำไปใช้ในประเทศภาคีทั้งหมดต่อการขายสินค้าและให้บริการจะต้องไม่ต่ำกว่า 15% และประเทศในสหภาพยุโรปอาจกำหนดอัตราที่ลดหย่อนหนึ่งหรือสองอัตราซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่า 5% กับสินค้าหรือบริการเฉพาะที่ระบุไว้ในภาคผนวก 3 ของบทบัญญัตินี้ จำนวนข้อยกเว้นสำหรับกฎเหล่านี้ (อัตราที่ต่ำกว่าอัตราที่ลดลงสำหรับสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ฯลฯ) ก็มีผลบังคับใช้ภายใต้เงื่อนไขบางประการเช่นกัน<sup>202</sup>

นอกจากนี้ในบทบัญญัตินี้ยังได้มีการกำหนดสิทธิประโยชน์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจกรรมที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายหรือการลดหย่อนภาษี รวมถึงวางหลักในเรื่องภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีและผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

<sup>199</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 45-55.

<sup>200</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 60.

<sup>201</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 40.

<sup>202</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 97-98.

### 3.4.2.2 มาตรการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสหภาพยุโรป

มาตรการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสหภาพยุโรปมีการวางหลักเอาไว้ตามข้อบัญญัติคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปที่ 2006/112/EC เกี่ยวกับข้อปฏิบัติทั่วไปของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต (COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty) รวมทั้งมีผลเป็นการยกเลิก Directive 92/12 /EEC ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเดิม โดยบทบัญญัตินี้อธิบายถึงสินค้าที่ถูกกำหนดให้ต้องภาษีสรรพสามิตเพื่อให้เกิดการไหลเวียนของสินค้าโดยอิสระและมีความเหมาะสมต่อการดำเนินการในระบบตลาดเดียวของสหภาพยุโรป ซึ่งจะใช้บังคับกับสินค้าที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต<sup>203</sup>อันได้แก่

1. ผลิตภัณฑ์พลังงานและไฟฟ้าตาม Directive 2003/96/EC (ว่าด้วยการปรับโครงสร้างระบบของสหภาพยุโรปสำหรับการจัดเก็บภาษีของผลิตภัณฑ์พลังงานและไฟฟ้า)
2. ผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์และเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ตาม Directive 92/83/EEC (กฎของสหภาพยุโรปสำหรับการจัดเก็บภาษีจากแอลกอฮอล์) และ Directive 92/84/EEC
3. การผลิตยาสูบตาม Directive 2011/64/EU (ภาษีสรรพสามิตว่าด้วยการผลิตยาสูบ)

นอกจากนี้ในมาตรา 1 ข้อ 2 และ 3 ประกอบกับวรรคที่ 2 แห่งบทบัญญัตินี้ยังได้ระบุต่อไปอีกว่า ตราบใดที่ไม่เป็นการก่อให้เกิดพิธีการที่เกี่ยวกับการค้าข้ามพรมแดนภายในสหภาพยุโรป ประเทศสมาชิกอาจเรียกเก็บภาษีทางอ้อมอื่น ๆ สำหรับสินค้าภาษีสรรพสามิตบางประเภท โดยเฉพาะ โดยมีเงื่อนไขว่าภาษีเหล่านั้นจะต้องสอดคล้องกับระเบียบของประชาคมที่ใช้สำหรับภาษีสรรพสามิตหรือภาษีมูลค่าเพิ่มตามการกำหนดฐานภาษี การคำนวณภาษี การตรวจสอบภาษี แต่ไม่รวมถึงบทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้น นอกจากนี้ยังสามารถเรียกเก็บภาษีสินค้านอกเหนือจากสินค้าภาษีสรรพสามิต รวมถึงสินค้าที่เกี่ยวข้องกับสินค้าภาษีสรรพสามิตซึ่งไม่สามารถกำหนดให้อยู่ในหมวดภาษี

<sup>203</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 1

การค้าได้<sup>204</sup> สินค้าเหล่านี้จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตทันทีเมื่อได้มีการผลิต ซึ่งรวมไปถึงการสกัดภายในอาณาเขตของสหภาพยุโรป ทั้งนี้ยังรวมไปถึงเมื่อได้ถูกนำเข้ามาในประเทศสหภาพยุโรปด้วย<sup>205</sup>

โดยข้อบัญญัตินี้ให้มีผลใช้บังคับกับอาณาเขตของสหภาพยุโรปมีข้อยกเว้นเพียงในบางพื้นที่ เช่น หมู่เกาะคะเนรี จังหวัดโพ้นทะเลของฝรั่งเศส หมู่เกาะโอลันด์ และหมู่เกาะแซนเนล<sup>206</sup>

ภาษีสรรพสามิตสามารถจัดเก็บได้เมื่อมีการนำสินค้าออกเพื่อการบริโภคในประเทศสหภาพยุโรป โดยบุคคลที่มีหน้าที่ในการชำระภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปจะเป็น “ผู้ดูแลคลังสินค้าทัณฑ์บน (the authorized warehouse keeper)” หรือ “ผู้รับสินค้าจดทะเบียน (Registered consignee)”<sup>207</sup>

และประเทศในสหภาพยุโรปอาจยกเว้นหรือมีการคืนภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้เสียภาษีสำหรับสินค้าภาษีสรรพสามิตที่นำออกเพื่อการบริโภคก็ได้ รวมทั้งมีอิสระในการกำหนดเงื่อนไขที่เกี่ยวข้อง อัตราภาษีสรรพสามิตของประเทศ ตราบเท่าที่อัตราภาษีสรรพสามิตดังกล่าวนี้สูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ได้ระบุไว้โดยสหภาพยุโรป ซึ่งกรณีนี้จะไม่ถือเป็นการสร้างข้อยกเว้นใหม่<sup>208</sup>

---

<sup>204</sup> 2. Member States may levy other indirect taxes on excise goods for specific purposes, provided that those taxes comply with the Community tax rules applicable for excise duty or value added tax as far as determination of the tax base, calculation of the tax, chargeability and monitoring of the tax are concerned, but not including the provisions on exemptions.

3. Member States may levy taxes on:

(a) products other than excise goods;

(b) The supply of services, including those relating to excise goods, which cannot be characterised as turnover taxes.

However, the levying of such taxes may not, in trade between Member States, give rise to formalities connected with the crossing of frontiers.

<sup>205</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 2

<sup>206</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 5

<sup>207</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 8

<sup>208</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 11

ส่วนในเรื่องข้อยกเว้น สินค้าสรรพสามิตจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีสรรพสามิต หากสินค้านั้นเป็นสินค้าที่มีไว้ในบริบทของความสัมพันธ์ทางการทูตหรือกงสุล หรือ โดยองค์กระระหว่างประเทศ หรือ โดยกองกำลังติดอาวุธของประเทศในสหภาพยุโรป หรือ โดยกองทัพอังกฤษประจำการในไซปรัส หรือ ที่มีไว้ภายใต้ข้อตกลงที่ทำกับประเทศนอกสหภาพยุโรปหรือองค์กระระหว่างประเทศ<sup>209</sup>

บทบัญญัติฉบับนี้กำหนดให้ทุกประเทศในสหภาพยุโรปจะต้องกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการผลิต การแปรรูป และการเก็บสินค้าสรรพสามิต ในกรณีที่ยังไม่ได้มีการชำระภาษีสรรพสามิตจะต้องดำเนินการภายในคลังสินค้าทัณฑ์บน<sup>210</sup> และหากมีการเคลื่อนย้ายสินค้าสรรพสามิตที่ยังไม่ได้ชำระภาษีออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนจะกระทำได้อีกต่อเมื่อเป็นการเคลื่อนย้ายจากคลังสินค้าทัณฑ์บนหนึ่งไปยังคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่ง หรือ ไปยังผู้รับสินค้าจดทะเบียน หรือ สถานที่สำหรับส่งออกจากสหภาพยุโรป หรือ เพื่อนำไปใช้ตามยกเว้นที่ได้ระบุไว้ข้างต้น (ความสัมพันธ์ทางการทูตหรือกงสุล องค์กระระหว่างประเทศ กองกำลังติดอาวุธ ฯลฯ ) โดยในการเคลื่อนย้ายเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจของประเทศในสหภาพยุโรปอาจเรียกให้ผู้ดูแลคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต หรือ ผู้รับฝากสินค้าลงทะเบียน วางหลักประกันเพื่อคุ้มครองความเสี่ยงในการเคลื่อนย้ายสินค้านั้นๆ หรือ อาจให้บุคคลที่ 3 เป็นผู้รับประกันก็ได้<sup>211</sup>

ในกรณีการเคลื่อนย้ายและภาษีของสินค้าสรรพสามิตภายหลังจากการนำสินค้าออกเพื่อการบริโภค ภาษีสรรพสามิตของสินค้าที่เอกชนซื้อมาเพื่อการใช้งานส่วนตัวและขนส่งจากประเทศในสหภาพยุโรปไปยังอีกประเทศหนึ่งโดยการขนย้ายด้วยตนเองจะถูกเก็บเฉพาะในประเทศสมาชิกซึ่งผู้บริโภคได้รับสินค้านั้น และการตรวจสอบว่าสินค้านั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นการส่วนตัว

<sup>209</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 12

<sup>210</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 15

<sup>211</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 17

หรือไม่จะต้องพิจารณาจาก 1. สถานะทางการค้าของผู้ถือสินค้า 2. สถานที่ที่สินค้าตั้งอยู่ 3. เอกสารเกี่ยวข้องกับสินค้า 4. ลักษณะของสินค้า และ 5. ปริมาณของสินค้า<sup>212</sup>

ในกรณีที่สินค้าสรรพสามิตสำหรับการบริโภคในประเทศในสหภาพยุโรปหนึ่งถูกใช้เพื่อการโฆษณาในอีกประเทศสมาชิกหนึ่ง จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในประเทศที่สินค้านั้นถูกโฆษณา หากมีการจ่ายภาษีสรรพสามิตในประเทศแรกไปแล้วสามารถของคืนภาษีได้<sup>213</sup>

ในกรณีการขายข้ามเขตแดนจากประเทศในสหภาพยุโรปหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง ผู้ขายหรือตัวแทนของเขาจะต้องชำระภาษีสรรพสามิตในประเทศปลายทางของสหภาพยุโรป<sup>214</sup>

และประเทศในสหภาพยุโรปจะต้องกำหนดให้สินค้าภาษีสรรพสามิตมีเครื่องหมายทางภาษีหรือเครื่องหมายที่แสดงถึงแหล่งที่มาของสินค้านั้นด้วย<sup>215</sup>

### 3.4.2.3 มาตรการจัดเก็บภาษีศุลกากรของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรปเป็นสหภาพศุลกากร (Customs union) กล่าวคือ โดยหลักการแล้วทุกประเทศสมาชิกจัดเป็นเขตศุลกากรเดียวกัน และใช้กฎหมายศุลกากรรวม ทั้งอัตราภาษีศุลกากรที่เหมือนกันสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้มีถิ่นกำเนิดในสหภาพยุโรป<sup>216</sup>

ซึ่งหากพิจารณาจากข้อความข้างต้นก็อาจกล่าวได้ว่า ภายในสหภาพยุโรปผู้ประกอบการในประเทศสมาชิกไม่จำเป็นต้องเสียภาษีศุลกากรเมื่อขนส่งสินค้าจากประเทศในสหภาพยุโรปหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่ง ประเทศสมาชิกทุกประเทศมีการกำหนดอัตราภาษีศุลกากรในอัตราเดียวกันต่อสินค้าที่ถูกนำเข้ามาจากภายนอกสหภาพยุโรป และหากสินค้านั้นได้ถูกนำเข้ามาโดย

<sup>212</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 32

<sup>213</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 33

<sup>214</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 36

<sup>215</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, Article 39

<sup>216</sup> สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, กฎเกณฑ์ศุลกากรใหม่ในยุโรปและผลกระทบต่อผู้ประกอบการในเอเชีย [ออนไลน์], กรกฎาคม 2559. แหล่งที่มา: [http://brussels.customs.go.th/data\\_files/1608031817231750587566.pdf](http://brussels.customs.go.th/data_files/1608031817231750587566.pdf)

ถูกต้องแล้วก็จะสามารถขนส่งไปภายในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอย่างอิสระโดยไม่ต้องผ่านพิธีการทางศุลกากรอีก<sup>217</sup> แต่อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงแล้ว พิธีการศุลกากรและอัตราภาษีที่ผู้ประกอบการต้องชำระกลับแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศสมาชิก เพราะประเทศสมาชิกต่างมีอำนาจในการตีความกฎหมาย ดังนั้น คำวินิจฉัยในกรณีเดียวกันจึงต่างกันออกไป นอกจากนี้ ระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่นำมาใช้กับงานศุลกากรยังแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศสมาชิกและขาดความเชื่อมโยงถึงกัน

แต่เดิมบทบัญญัติเกี่ยวกับศุลกากรถูกกำหนดไว้ใน Community Customs Code (CCC) ฉบับปี 2535 ซึ่งในปัจจุบันได้เปลี่ยนไปใช้บังคับตาม Union Custom Code (UCC) อันเป็นกรอบ กฎระเบียบ และพิธีการที่ทำให้การศุลกากรทั่วทั้งสหภาพยุโรปมีความทันสมัยและสอดคล้องกัน โดยเมื่อวันที่ 9 ตุลาคม 2556 สหภาพยุโรปได้ออก UCC ซึ่งอยู่ในรูปแบบของ Regulation (EU) No. 952/2013 และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 30 ตุลาคม 2556 แต่บทบัญญัติในส่วนสาระสำคัญของกฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2559<sup>218</sup> UCC กำหนดกรอบทางกฎหมายสำหรับกฎเกณฑ์และพิธีการศุลกากรในเขตศุลกากรของสหภาพยุโรป เพื่อการอำนวยความสะดวกทางการค้า การขนส่ง การผ่านแดน ความสามารถแข่งขันของภาคธุรกิจ ผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ และความมั่นคงปลอดภัยของประชาชนในสหภาพยุโรป<sup>219</sup>

นอกจากนี้ภายหลังคณะกรรมการฯ ได้ใช้อำนาจออกกฎหมายเพิ่มเติมซึ่งทั้งหมดประกอบเป็น UCC legal package<sup>220</sup> ดังต่อไปนี้

1. UCC Delegated Act ตาม Commission Delegated Regulation No. 2015/2446.เพิ่มเติมบทบัญญัติที่ไม่ใช่สาระสำคัญบางประการของ UCC

<sup>217</sup> European Union, Customs [online]. Available from: [https://europa.eu/european-union/topics/customs\\_en](https://europa.eu/european-union/topics/customs_en)

<sup>218</sup> European Commission, UCC - Legislation [Online]. Available from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation\\_en#uccimp](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation_en#uccimp)

<sup>219</sup> สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, รายงานของคณะกรรมการยุโรปต่อรัฐสภายุโรปและที่ประชุมยุโรปว่าด้วย การบังคับใช้ Union Customs Code และการใช้อำนาจในการออกกฎหมายตาม Article 284 [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา: [http://brussels.customs.go.th/data\\_files/bd640192faf5359028fa1bdf55d24d65.pdf](http://brussels.customs.go.th/data_files/bd640192faf5359028fa1bdf55d24d65.pdf)

<sup>220</sup> European Commission, UCC - Legislation [Online]. Available from: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation\\_en#uccimp](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation_en#uccimp)

2. UCC Implementing Act ตาม Commission Implementing Regulation No. 2015/2447 กำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับพิธีการศุลกากรให้เป็นรูปแบบเดียวกันในการบังคับใช้ UCC

3 . UCC Transitional Delegated Act ตา ม Commission Delegated Regulation No 2016/341 กำหนดวิธีการทางเลือกสำหรับการแลกเปลี่ยนและจัดเก็บข้อมูลศุลกากรในระหว่างที่ระบบอิเล็กทรอนิกส์ยังไม่พร้อมใช้งาน

4. UCC Work Programme ตาม Commission Implementing Decision No. 2019/2151 กำหนดแผนการใช้งานระบบอิเล็กทรอนิกส์

หากพิจารณาความตาม Regulation (EU) No. 952/2013 หรือ Union Customs Code (UCC) บทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความชัดเจนทางกฎหมาย การอำนวยความสะดวกทางการค้า และเพื่อปกป้องผลประโยชน์ทางการเงินและเศรษฐกิจของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิก โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงด้านนโยบายและกฎหมายด้านอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อกฎหมายศุลกากร โดย บทบัญญัติดังกล่าวมีผลบังคับใช้กับสินค้าที่นำเข้าหรือนำออกจากอาณาเขตศุลกากรของสหภาพ<sup>221</sup> ซึ่งในที่นี่ครอบคลุมถึงอาณาเขตของประเทศสมาชิกทุกประเทศ<sup>222</sup> ปรับเปลี่ยนระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างผู้ประกอบการและศุลกากร และระหว่างศุลกากรด้วยกันจากเดิม โดยให้กระทำผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมด<sup>223</sup> ภายในปี 2563 เพื่ออำนวยความสะดวกการค้าที่ถูกต้องกฎหมาย ลดภาระการบริหารจัดการ และช่วยให้ข้อกำหนดที่ใช้ตลอดทั้งสหภาพยุโรปเป็นไปในทิศทางเดียวกัน รวมถึงลดความซับซ้อนของกฎระเบียบและขั้นตอนศุลกากรและอำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมศุลกากรที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นสอดคล้องกับความต้องการสมัยใหม่

<sup>221</sup> REGULATION (EU) No 952/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, Article 1

<sup>222</sup> REGULATION (EU) No 952/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, Article 4

<sup>223</sup> REGULATION (EU) No 952/2013 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 9 October 2013 laying down the Union Customs Code, Article 6

นอกจากนี้ UCC ยังได้ถูกปรับเปลี่ยนและแก้ไขหลายครั้งในบางกรณี โดยประกอบไปด้วย

Regulation (EU) 2016/2339 ปรับเปลี่ยนเกี่ยวกับการยกเว้นศุลกากรสำหรับสินค้าที่ออกจากอาณาเขตศุลกากรของสหภาพยุโรปโดยชั่วคราวทางทะเลหรือทางอากาศ

Regulation (EU) 2019/474 ซึ่งแก้ไขขอบเขตของอาณาเขตศุลกากรและแนะนำการแก้ไขทางเทคนิคบางประการ

Regulation (EU) 2019/632 อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรและธุรกิจยังสามารถใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่มีอยู่หรือรูปแบบของกระดาษได้อยู่ต่อไปจนถึงปี 2025 หรือจนกว่าที่ระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบใหม่จะพร้อมใช้งานได้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า UCC นั้นเป็นมาตรการทางภาษีที่ถูกนำไปใช้เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และลักษณะของศุลกากรของประเทศภาคีในสหภาพยุโรปเพื่อให้มีระบบเดียวกัน เพื่อสนับสนุนการเป็นสหภาพศุลกากรและเพื่อประโยชน์และอำนวยความสะดวกแก่การขนย้ายสินค้าผ่านพรมแดนของประเทศในประเทศสมาชิกจะต้องยินยอมสูญเสียอำนาจอธิปไตยทางภาษีที่จะกำหนดกฎเกณฑ์เพื่อใช้จกเก็บภาษีศุลกากรภายในประเทศของตน และจะต้องนำเอาบทบัญญัติตามที่ได้กล่าวถึงมาบังคับใช้ เพื่อให้สอดคล้องกับประเทศสมาชิกอื่นและนโยบายโดยรวมของสหภาพยุโรป

3.4.3 สภาพบังคับของมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของสหภาพยุโรปต่อประเทศภาคี

จากที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น สหภาพยุโรปมีลักษณะเป็นสหภาพทางเศรษฐกิจเหนือชาติ ซึ่งประเทศสมาชิกยินยอมที่จะสละอำนาจอธิปไตยบางประการของตนเพื่อให้สามารถกำหนดนโยบายร่วมกันได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นตลาดเดียว อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศสมาชิกยอมสละอำนาจอธิปไตยบางประการทำให้สหภาพยุโรปมีลักษณะแตกต่างจากองค์การระหว่างประเทศทั่วไป ที่ว่าสหภาพยุโรปมีอำนาจอธิปไตย (sovereign rights) และระบบกฎหมาย (legal order) เป็นอิสระจาก



รัฐสมาชิก<sup>224</sup> ดังนั้นในการที่สหภาพยุโรปก็จำเป็นต้องมีการออกบทบัญญัติในรูปแบบต่างๆมาเพื่อให้ประเทศสมาชิกรับไปปรับใช้ หรือปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับนโยบายของสหภาพยุโรปดังที่ได้อธิบายถึงมาตรการในทางภาษีของสหภาพยุโรปไปข้างต้น ซึ่งหากกล่าวถึงสภาพบังคับของบทบัญญัติเหล่านั้นก็จำเป็นต้องกล่าวถึงบ่อเกิดของกฎหมายในสหภาพยุโรป รวมถึงผลบังคับใช้ว่ามีลักษณะอย่างไร

### 3.4.3.1 บ่อเกิดของกฎหมายสหภาพยุโรป

#### 1. กฎหมายอันดับแรก (The Primary Sources of law)

ในสหภาพยุโรปมีที่มาจากสนธิสัญญาซึ่งมีลักษณะเป็นการจัดตั้งองค์การระหว่างประเทศ ซึ่งการจัดตั้งองค์กรทางกฎหมายย่อมต้องมีธรรมนูญซึ่งกำหนดขอบวัตถุประสงค์ หลักเกณฑ์ว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับสมาชิก ความสัมพันธ์ในระหว่างสมาชิกด้วยกัน ตลอดจนหลักเกณฑ์การดำเนินการต่างๆ โดยสหภาพยุโรป (European Union) มีสนธิสัญญาในรูปแบบนี้อยู่หลายฉบับด้วยกัน ยกตัวอย่างเช่น สนธิสัญญาปารีส (Treaty of Paris) สนธิสัญญาก่อตั้งประชาคมถ่านหินและเหล็กกล้าแห่งยุโรป (European Coal and Steel Community – ECSC) สนธิสัญญากรุงโรม (the Treaties of Rome) สนธิสัญญาแห่งสหภาพยุโรป (The Treaty on European Union – TEU) สนธิสัญญาแห่งกรุงแมสทริชต์ (Maastricht Treaty) สนธิสัญญาแห่งกรุงลิสบอน (The Treaty of Lisbon) ซึ่งจัดเรียงลำดับมาตราของสนธิสัญญาแห่งสหภาพยุโรป (TEU) ใหม่ และเพิ่มเติมอนุสัญญาว่าด้วยกลไกของสหภาพยุโรป (The Treaty on Functioning European Union – TFEU) สนธิสัญญาต่างๆ เหล่านี้รวมทั้งการแก้ไข (amendment) ภาคผนวก และสิ่งที่เกี่ยวข้องล้วนเป็นกฎหมายในระดับธรรมนูญ (Constitutive Treaties) ของสหภาพยุโรป เป็นบ่อเกิดของกฎหมายอันดับแรก<sup>225</sup> โดยกฎหมายในลำดับนี้จะมีสภาพบังคับเปรียบเสมือนเป็นธรรมนูญสูงสุดที่ประเทศสมาชิกทุกประเทศจะต้องปฏิบัติตาม และจะมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของรัฐสมาชิกทันที โดยที่รัฐสมาชิกไม่จำเป็นต้องมีการอนุวัติการเพื่อให้สนธิสัญญาดังกล่าวสามารถนำมาบังคับใช้

<sup>224</sup> นริศ วงศ์ตระกูล, ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายสหภาพยุโรปกับกฎหมายของประเทศสมาชิกและการยอมรับกฎหมายสหภาพยุโรปของเบลเยียมและเยอรมัน [ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/content/page/index/id/14982>

<sup>225</sup> เรื่องเดียวกัน.

เป็นกฎหมายภายในอีกครั้งหนึ่ง (Direct Effect) โดยบุคคลธรรมดาสามารถนำมาใช้อ้างอิงกับหน่วยงานภาครัฐและเอกชนภายในรัฐสมาชิกได้ทันทีที่สนธิสัญญามีผลบังคับใช้ (Vertical and horizontal direct effect)<sup>226</sup>

## 2. บ่อเกิดของกฎหมายลำดับที่สอง

การดำเนินการภายในขอบอำนาจของสหภาพยุโรปนั้น สหภาพยุโรปมีอำนาจที่จะกระทำการทางกฎหมาย (Legal acts) 5 ประเภท ได้แก่ Regulations, Directives, Decisions, Recommendations และ Opinions<sup>227</sup> สำหรับ Regulations เป็นกฎหมายที่บังคับใช้โดยตรง (direct applicable and binding) ต่อประเทศสมาชิกและพลเมืองโดยไม่ต้องมีการบัญญัติเป็นกฎหมายภายในของแต่ละประเทศอีก<sup>228</sup> Regulations มีวัตถุประสงค์สร้างความเป็นเอกภาพ (Unification) ของกฎหมายขึ้นในหมู่ประเทศสมาชิก ขณะที่ Directives วัตถุประสงค์แตกต่างไปจากกรณี Regulations ในแง่ที่ว่า directives มุ่งที่จะรักษาความเป็นเอกภาพของกฎหมายสหภาพยุโรป ในขณะที่เดียวกันก็ให้ความเคารพต่อความแตกต่างของขนบธรรมเนียมและโครงสร้างของประเทศสมาชิกจึงมุ่งจะทำให้เกิดการผสมกลมกลืน (Harmonization) ของกฎหมายที่ใช้บังคับ Directives จึงกำหนดแต่เพียงเป้าหมายโดยให้รัฐสมาชิกเป็นผู้กำหนดรูปแบบและวิธีการบังคับใช้<sup>229</sup> การกระทำทางกฎหมายที่เหลืออีก 3 ประการ คือ Decisions มีผลบังคับในขอบเขตของตัวมันเองและหากเป็นการวินิจฉัยเฉพาะเรื่องย่อมผูกพันเฉพาะผู้ที่ถูกวินิจฉัย ส่วน Recommendations และ opinions ไม่มีผลบังคับ (No binding force) ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่า Regulations และ Directives จึงเป็นบ่อเกิดของกฎหมายลำดับที่สอง<sup>230</sup>

## 3. บ่อเกิดของกฎหมายลำดับเสริม

<sup>226</sup> จารุประภา รักพงษ์, หลักการสำคัญว่าด้วยการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรีภายใต้กฎหมายแห่งสหภาพยุโรป, หน้า 34

<sup>227</sup> Treaty on the Functioning of the European Union, Article 288 paragraph 1

<sup>228</sup> Treaty on the Functioning of the European Union, Article 288 paragraph 2

<sup>229</sup> Treaty on the Functioning of the European Union, Article 288 paragraph 3

<sup>230</sup> นริศ วงศ์ตระกูล, ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายสหภาพยุโรปกับกฎหมายของประเทศสมาชิกและการยอมรับกฎหมายสหภาพยุโรปของเบลเยียมและเยอรมัน [ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/th/content/page/index/id/14982>

บ่อเกิดของกฎหมายที่สำคัญประการต่อมาคือคำพิพากษาของศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป (the Court of Justice of the EU (CJEU)) ด้วยเหตุว่า CJEU มีอำนาจในการวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของบทบัญญัติต่างๆ ของสหภาพยุโรป การกระทำของที่ประชุมคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (Council) กรรมการแห่งสหภาพยุโรป (Commission) มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทระหว่างสถาบันต่างๆ ของสหภาพยุโรปด้วยกันหรือกับประเทศสมาชิก<sup>231</sup> มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดปัญหาข้อกฎหมายอันเนื่องมาจากการร้องขอของศาลแห่งประเทศสมาชิกเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย ความมีผลบังคับและขอบเขตของคำสั่งของสถาบัน องค์กร และเจ้าหน้าที่ของสหภาพยุโรป<sup>232</sup> คำพิพากษาของ CJEU ซึ่งตีความกฎหมายของสหภาพยุโรปผูกพันองค์กรต่างๆ ของสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิกในฐานะหลักกฎหมายทั่วไปมีศักดิ์สูงกว่าบทบัญญัติของสหภาพยุโรปที่เป็นบ่อเกิดแห่งกฎหมายลำดับที่สอง<sup>233</sup>

### 3.4.3.2 ความสัมพันธ์ของกฎหมายสหภาพยุโรปต่อประเทศสมาชิก

หลักการสำคัญระหว่างสหภาพยุโรปและประเทศสมาชิกที่สำคัญประการหนึ่งคือหลักความร่วมมือกันอย่างแท้จริง (Sincere cooperation) ซึ่งสืบเนื่องมาจากการยอมรับว่าสหภาพยุโรปแม้จะมีระบบกฎหมายของตนเองแต่ย่อมไม่อาจดำเนินการให้เป็นผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ในการรวมกลุ่มกันได้ถ้าปราศจากความร่วมมือของประเทศสมาชิก แต่อย่างไรก็ตาม การยอมรับบังคับใช้กฎหมายของสหภาพยุโรปซึ่งเป็นเรื่องภายในของแต่ละประเทศในบางครั้งจึงเกิดความขัดแย้งกันซึ่งปัญหาความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายสหภาพยุโรปและกฎหมายของประเทศสมาชิกนี้ CJEU ได้วินิจฉัยไว้ตั้งแต่ยุคเริ่มต้น โดยวางหลักการพื้นฐานสำคัญไว้ 2 ประการ คือ หลักความมีผลโดยตรงของกฎหมายแห่งสหภาพยุโรป (The Direct effect of provisions) และหลักความสูงสุดของกฎหมายสหภาพยุโรป (The Primacy of provisions)

หลักความมีผลโดยตรงของกฎหมายแห่งสหภาพยุโรปมุ่งหมายจะแสดงให้เห็นว่ากฎหมายของสหภาพยุโรปทั้งในระดับธรรมนูญและกฎหมายลำดับรองมีผลบังคับในประเทศสมาชิก

<sup>231</sup> Treaty on the Functioning of the European Union, Article 263

<sup>232</sup> Treaty on the Functioning of the European Union, Article 267

<sup>233</sup> นริศ วงศ์ตระกูล, ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายสหภาพยุโรปกับกฎหมายของประเทศสมาชิกและการยอมรับกฎหมายสหภาพยุโรปของเบลเยียมและเยอรมัน [ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา: <https://oia.coj.go.th/content/page/index/id/14982>

โดยไม่ต้องมีการบัญญัติเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ ความมีผลของกฎหมายที่เกิดการขัดแย้งระหว่างรัฐสมาชิกกับเอกชน เรียกว่าหลักความมีผลโดยตรงในแนวตั้ง (Vertical Direct Effect) กรณีหนึ่ง กับความมีผลของกฎหมายกรณีที่เกิดการขัดแย้งในแนวนอนระหว่างองค์กรของรัฐกับเอกชน (Horizontal Direct Effect) อีกกรณีหนึ่ง อย่างไรก็ตามถ้อยคำว่า “Direct Effect” ไม่มีบัญญัติไว้ในสนธิสัญญาหรือกฎหมายฉบับใดของสหภาพยุโรป คงปรากฏตามวรรคสอง ของ มาตรา 288 TFEU ที่บัญญัติคำว่า “Directly applicable” ไว้สำหรับกรณี Regulations ซึ่งมีกำหนดให้ Regulations มีผลบังคับในรัฐสมาชิกโดยไม่ต้องบัญญัติเป็นกฎหมายภายในอีก หลักความมีผลโดยตรง (Direct Effect) เป็นผลจากการตีความ (Construction) ของ CJEU โดยแท้เพื่อสัมฤทธิ์ผลของระบบกฎหมายแห่งสหภาพยุโรป ทั้งในระดับสนธิสัญญาและกฎหมายลำดับรอง แต่ความมีผลโดยตรงของกฎหมายไม่ได้บ่งบอกว่ากฎหมายของสหภาพยุโรปมีศักดิ์ฐานะอย่างใดเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภายในของรัฐสมาชิก ยิ่งไปกว่านั้น CJEU ยังได้วินิจฉัยโดยวางหลักความสูงสุดของกฎหมายสหภาพยุโรป (The Primacy of provisions) เพื่อตอบปัญหาดังกล่าวทั้งในระดับสนธิสัญญาและกฎหมายลำดับรองเช่นเดียวกัน โดยได้วางหลักว่า กฎหมายของประชาคมมีฐานะสูงกว่าตามที่กำหนดว่า TFEU มาตรา 288 Regulations ย่อมผูกพันและมีผลบังคับในรัฐสมาชิก<sup>234</sup>

นอกเหนือจากการวางหลักเรื่องการมีผลโดยตรง (Direct Effect) และหลักความสูงสุดของกฎหมายประชาคม (the Primacy of Provisions) แล้ว CJEU ได้มีวินิจฉัยเพิ่มเติมไว้เกี่ยวกับหลักหน้าที่ของศาลแห่งประเทศสมาชิกไว้อีกว่า การบังคับใช้กฎหมายของประชาคมโดยตรงย่อมหมายถึงกฎหมายของประชาคมสามารถบังคับใช้โดยเต็มที่และเป็นเอกภาพในทุกรัฐสมาชิกนับตั้งแต่วันที่มิผลใช้บังคับศาลแห่งรัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องบังคับใช้กฎหมายของประชาคมและไม่บังคับใช้กฎหมายของประเทศเมื่อขัดแย้งกันแม้ว่ากฎหมายดังกล่าวจะถูกบัญญัติขึ้นในภายหลัง โดยไม่จำเป็นต้องรอให้ศาลรัฐธรรมนูญหรือฝ่ายนิติบัญญัติประกาศความไม่มีผลบังคับของกฎหมายนั้นเสียก่อน หลักกฎหมายที่ CJEU สร้างขึ้นมานี้เห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นการแทรกแซงต่อการบังคับใช้กฎหมายภายในของรัฐสมาชิก โดยเฉพาะการวินิจฉัยว่ากฎหมายลำดับที่สองของสหภาพยุโรปยังอาจมีผลบังคับเหนือกว่ารัฐธรรมนูญของประเทศสมาชิกได้ถ้าหากว่ามีความขัดแย้งกัน อำนาจอศาล

<sup>234</sup> เรื่องเดียวกัน.

รัฐธรรมนูญของประเทศสมาชิกก็ถูกลดทอนลงในกรณีที่มีความขัดแย้งระหว่างกฎหมายภายในและกฎหมายของสหภาพยุโรปที่ศาลซึ่งรับฟ้องคดีมีอำนาจที่จะบังคับให้เป็นไปตามกฎหมายของประชาคมยุโรปได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยเสียก่อน หลักกฎหมายเหล่านี้แม้ถูกวินิจฉัยวางหลักไว้ตั้งแต่ยังเป็นประชาคมยุโรปแต่ก็ยังคงมีผลบังคับอยู่ในปัจจุบัน หลักความมีผลโดยตรงของกฎหมายของสหภาพยุโรป (Direct Effect) และหลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของกฎหมายสหภาพยุโรป (the Primacy of Provisions) จึงก่อสถานะและความสัมพันธ์ที่มีลักษณะพิเศษระหว่างสหภาพยุโรปและรัฐสมาชิก แตกต่างจากองค์การระหว่างประเทศทั่วไป<sup>235</sup>

### 3.4.3.3 การร่อนอำนาจอธิปไตยของมาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปต่อประเทศภาคี

ดังนี้ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายของสหภาพยุโรปไม่ว่าจะอยู่ในรูปของกฎหมายลำดับที่หนึ่งหรือกฎหมายลำดับที่สองก็จะมีสภาพบังคับต่อประเทศสมาชิก โดยสภาพบังคับเหล่านั้นอาจแตกต่างกันไปตามลักษณะของบทบัญญัติดังกล่าว หากเป็นกรณีกฎหมายลำดับแรกซึ่งเป็นสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งสหภาพยุโรป สนธิสัญญาหรืออนุสัญญาต่างๆ เหล่านี้ยังมีผลบังคับใช้กับประเทศสมาชิกโดยตรงและประเทศสมาชิกจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เหล่านั้นอย่างเคร่งครัด หากเป็นกรณีกฎหมายลำดับที่สอง ก็จะต้องพิจารณาตามรูปแบบของบทบัญญัตินั้นๆ โดยหากเป็นกรณีของ Regulations ก็จะได้ว่าเป็นการกระทำที่มีผลผูกพันทางกฎหมาย และมีผลบังคับโดยตรงทั่วไปต่อประเทศสมาชิก โดยไม่จำเป็นต้องมีการเจรจาตกลงเพิ่มเติม ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นกฎหมายโดยรัฐสภาสำหรับประเทศสมาชิกทุกประเทศ<sup>236</sup> ซึ่งมักถูกนำมาใช้เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในบางเรื่องโดยเฉพาะเจาะจง ในขณะที่กรณีของ Directives เป็นกฎหมายซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์หรือเป้าหมายให้ประเทศสมาชิกปฏิบัติตาม โดยประเทศสมาชิกจะเป็นผู้ออกกฎหมายและวิธีบังคับใช้ภายในประเทศเองเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามที่ได้กำหนดไว้ใน Directive<sup>237</sup>

<sup>235</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>236</sup> Soufyan Lamdini, Understanding the Difference between EU Directives and EU Regulations [online], 2018. Available from: <https://certification-experts.com/understanding-the-difference-between-eu-directives-and-eu-regulations/>

<sup>237</sup> Ibid.

ซึ่งจะเป็นได้ว่าแตกต่างจากในกรณีของ Regulations ที่มีผลบังคับโดยตรง เนื่องจากกรณี Directive ประเทศภาคียังมีอิสระในการกำหนดรูปแบบและหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่จะนำมาบังคับใช้ภายในประเทศของตนได้ แต่หากเป็นในกรณีของ Recommendations จะไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายแต่เป็นเพียงข้อเสนอแนะที่สหภาพยุโรปมีต่อประเทศสมาชิกอันไม่ก่อให้เกิดภาระหรือหน้าที่ในทางกฎหมาย ซึ่งประเทศสมาชิกมีสิทธิในการตัดสินใจว่าจะนำเอาข้อเสนอแนะนั้นมาปรับใช้หรือไม่

หากพิจารณาจากมาตรการทางภาษีอากรตามที่ได้ยกตัวอย่างมาของสหภาพยุโรป ในกรณีของการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรงนั้น มาตรการส่วนใหญ่จะถูกกำหนดให้อยู่ในรูปแบบของ Directives ที่มีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะเจาะจงในการแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยตรง เช่น แก้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีต่างๆ ซึ่งประเทศสมาชิกก็จำเป็นต้องปฏิบัติตาม Directives เหล่านี้ แม้จะมีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์หรือกฎหมายของตนเกี่ยวกับมาตรการที่จะนำมาใช้บังคับภายในประเทศในบางกรณี แต่ประเทศสมาชิกก็ต้องวางหลักเกณฑ์ให้เป็นไปตามแนวทางที่ได้กำหนดไว้ใน Directives ซึ่งยังถือได้ว่ามีสภาพบังคับเหนือกฎหมายภายในของประเทศสมาชิก อันถือได้ว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีต่อประเทศสมาชิกแล้ว ส่วนในกรณีของ Recommendations ยกตัวอย่างเช่น กรณี Commission recommendation 2012/772/EU ในเรื่องมาตรการเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ นั้นเป็นเพียงข้อเสนอแนะที่ประเทศสมาชิกจะนำมาใช้บังคับหรือไม่ก็ได้ มิได้มีผลผูกพันทางกฎหมาย

ในส่วนของมาตรการในการจัดเก็บภาษีโดยอ้อมของสหภาพยุโรป มีลักษณะที่เข้มข้นกว่าการจัดเก็บภาษีโดยตรง เนื่องด้วยเหตุที่สหภาพยุโรปมีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจที่เป็นตลาดเดียว จึงต้องมีการกำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยอ้อมให้สอดคล้องเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการประกอบธุรกิจ ในข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีอากรของอนุสัญญาว่าด้วยกลไกของสหภาพยุโรป (TFEU) ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับที่หนึ่งอันเปรียบเสมือนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศในการจัดตั้งสหภาพยุโรปรวมถึงมีลักษณะเป็นธรรมนูญ ดังนั้นจึงถือเป็นกฎหมายในระดับสูงสุดของสหภาพยุโรปที่ผูกพันประเทศสมาชิกให้ต้องปฏิบัติตามโดยปราศจากเงื่อนไข รวมทั้งยังเป็นบทบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับผลโดยตรง (directly applicable) ของกฎหมายลำดับที่สองอีกด้วย ต่อมา กฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) และภาษีสรรพสามิต (Excise tax) นั้นจะมีลักษณะที่คล้ายคลึงกับในกรณีของภาษีทางตรงกล่าวคือ บทบัญญัติส่วนใหญ่ของสหภาพยุโรปนั้นถูกตราขึ้นใน

ลักษณะของ Directives ที่เป้าหมายโดยให้รัฐสมาชิกเป็นผู้กำหนดรูปแบบและวิธีการบังคับใช้ ซึ่งยังคงมีความยืดหยุ่นในทางกฎหมายต่อประเทศสมาชิก อย่างไรก็ตาม ในส่วนของมาตรการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีความเข้มงวดมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต โดยภาษีศุลกากรอยู่ภายใต้บทบัญญัติของ Union Custom code (UCC) อันเป็นกฎหมายลำดับที่สองในรูปแบบของ Regulations ซึ่งได้มีการศึกษาที่กำหนดหลักเกณฑ์ออกมาแล้วว่า บทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวเป็นกฎหมายที่บังคับใช้โดยตรง (Direct applicable and binding) ต่อประเทศสมาชิกและพลเมืองโดยไม่ต้องมีการบัญญัติเป็นกฎหมายภายในของแต่ละประเทศอีก ดังนั้นจึงถือเป็นบทบัญญัติที่ทุกๆ ประเทศสมาชิกจะต้องนำมาใช้ร่วมกัน เพื่อให้มีการเคลื่อนย้ายปัจจัยการผลิตระหว่างประเทศสมาชิกได้อย่างเสรีเปรียบเสมือนเป็นประเทศเดียวกันตามหลักของการเป็นสหภาพศุลกากร (Custom Union) ซึ่งจะเห็นได้ว่า Regulations ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นกฎหมายซึ่งแสดงให้เห็นถึงความเป็นอำนาจเหนือชาติโดยแท้ และเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงหลักตามคำพิพากษาของ CJEU ที่ว่ากฎหมายของประชาคมยุโรปเกิดจากสนธิสัญญาซึ่งเป็นบ่อเกิดแห่งกฎหมายที่เป็นอิสระจึงไม่อาจถูกลบล้างด้วยกฎหมายภายในประเทศ ซึ่งแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนถึงการจำกัดและการถูกกีดกันออกไปซึ่งอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศภาคีในสหภาพยุโรป

## บทที่ 4

### ผลกระทบของมาตรการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญ ซึ่งมีผลเป็นการกร่อนอำนาจ อธิปไตยทางภาษีของประเทศไทย

ในปัจจุบันที่การค้าระหว่างประเทศเฟื่องฟู สภาพเศรษฐกิจและสังคมมีการทับซ้อนในหลายมิติ และเทคโนโลยีมีความเจริญก้าวหน้า ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้น ประกอบกับแนวคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐที่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ส่งผลให้ประเทศต่างๆ มีแนวโน้มที่จะออกกฎหมายหรือมาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บของประเทศอื่น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและต่อต้านการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยมาตรการเหล่านี้ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบในแง่ใดแห่งหนึ่งต่อประเทศต่างๆ ซึ่งแน่นอนว่าไม่เว้นแม้แต่ในกรณีของประเทศไทย

จากการศึกษาในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่า มาตรการหรือกฎหมายทางภาษีระหว่างประเทศนั้นมีรูปแบบที่มาซึ่งสามารถจำแนกได้ออกเป็น 3 กรณี กล่าวคือ รูปแบบที่มาในลักษณะของมาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียว กล่าวคือ เป็นมาตรการทางกฎหมายภายในที่ออกโดยรัฐหรือประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่นอกเหนือจากการใช้บังคับภายในประเทศแล้ว กลับมีผลกระทบต่อประเทศอื่นๆ ด้วยไม่ว่าในทางตรงหรือทางอ้อม รูปแบบถัดมาคือมาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย ซึ่งสามารถแบ่งแยกได้ออกเป็น 2 ประเภทกล่าวคือ มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการทำข้อตกลงทางภาษีระหว่างรัฐสองรัฐหรือที่เรียกว่าเป็นมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในระดับทวิภาคี และข้อตกลงหรือมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในระดับพหุภาคี อันเป็นกรณีที่รัฐหลายรัฐมีการจัดทำข้อตกลงร่วมกันเป็นกฎหมายหรือข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ร่วมกันนั้น รูปแบบที่มาสุดท้าย คือในกรณีของมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีบ่อเกิดมาจากองค์การเหนือรัฐ อันเกิดขึ้นจากการที่มีองค์กรหนึ่งองค์กรใดซึ่งมีอำนาจเหนือประเทศสมาชิกอื่นออกกฎหมายหรือระเบียบต่างๆ เพื่อใช้บังคับภายในประเทศภาคี และกฎหมายดังกล่าวมีผลอยู่เหนือกฎหมายภายในของรัฐสมาชิก



โดยในบทนี้จะวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่มีอยู่หรืออาจเกิดมีขึ้นของมาตรการอันมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยที่สำคัญซึ่งออกโดยประเทศต่างๆโดยจำแนกตามลักษณะและรูปแบบที่มาของกฎหมายระหว่างประเทศ โดยในกรณีแรกจะวิเคราะห์ถึงผลกระทบของ FATCA ซึ่งเป็นกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีลักษณะเป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศอื่นก่อนที่จะพัฒนามาเป็นมาตรการในระดับทวิภาคีที่บังคับใช้แก่คู่สัญญา ในกรณีถัดมาจะกล่าวถึงอนุสัญญาภาษีซ้อน (DTA) ที่มีลักษณะเป็นอนุสัญญาทวิภาคี เชื่อมโยงไปจนถึง MLI ซึ่งเป็นมาตรการทางภาษีของ OECD ในระดับพหุภาคีที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศที่ร่วมลงนามทุกประเทศ และกรณีที่สามารถจะเป็นการศึกษาเกี่ยวกับการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีในระดับองค์การเหนือรัฐที่ชัดเจนที่สุด กล่าวคือกฎหมายของสหภาพยุโรป ทั้งนี้ยังรวมไปถึงกรณีรายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรปที่มีลักษณะเป็นมาตรการฝ่ายเดียวโดยแท้ที่เกี่ยวข้องกันของสหภาพยุโรปอีกด้วย

#### 4.1 ผลกระทบของมาตรการทางภาษีอากรของต่างประเทศ กรณี **FATCA** ต่อการกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

สำหรับมาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรซึ่งสามารถเห็นได้อย่างชัดเจนเรื่องหนึ่งเห็นที่จะไม่พ้นกรณีของ Foreign Account Tax Compliance Act หรือ FATCA โดยบทบัญญัติทางภาษีดังกล่าวนั้นส่งผลกระทบต่อประเทศไทยในทั้งทางตรงและทางอ้อม แต่เดิมนั้น FATCA เป็นกฎหมายภายในของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่ส่งผลกระทบโดยตรงต่อประเทศไทย เนื่องจากเป็นกรณีที่ประเทศสหรัฐฯ ออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับภายในประเทศของตน แต่อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีมาตรการในเชิงลงโทษแก่ผู้ประกอบการหรือสถาบันการเงินในกรณีที่ไม่ยินยอมให้ความร่วมมือหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ได้กำหนดไว้นั้น กลับส่งผลกระทบต่อในทางอ้อมแก่ผู้ประกอบการหรือสถาบันการเงินของประเทศอื่นซึ่งตั้งอยู่หรือมีสาขาภายในประเทศสหรัฐฯ ทำให้ผู้ประกอบการหรือสถาบันการเงินเหล่านั้นจำเป็นต้องปฏิบัติตามเพื่อหลีกเลี่ยงมาตรการที่เป็นโทษ รวมทั้งก่อให้เกิดหน้าที่ในการรายงานและตรวจสอบข้อมูลบัญชีของบุคคลสหรัฐฯ อันมีลักษณะเป็นการกระทำหรือมาตรการฝ่ายเดียวที่มีเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บ

ภาษีอากรของประเทศอื่นโดยแท้ และแสดงให้เห็นว่ามีหลักเกณฑ์ที่ถือเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของประเทศอื่นปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจน

สืบเนื่องจากการออกมาตรการฝ่ายเดียวดังกล่าวของประเทศสหรัฐฯ ส่งผลให้ต่อมา FATCA ได้ถูกนำไปทำเป็นความตกลงระหว่างประเทศ (Intergovernmental Agreements) ระหว่างสหรัฐอเมริกาและประเทศต่างๆ ซึ่งทั้งนี้ย่อมรวมถึงประเทศไทยด้วย ดังนั้นการที่ประเทศไทยตกลงที่จะทำข้อตกลง FATCA กับประเทศสหรัฐฯ จนเกิดเป็นอนุสัญญาระหว่างประเทศ รวมถึงยังได้มีการออกพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายภายในเพื่อใช้บังคับในประเทศจึงอาจกล่าวได้ว่า FATCA กลายเป็นมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีผลกระทบโดยตรงต่อประเทศไทย แม้ว่า FATCA จะมีได้มีผลกระทบโดยตรงต่อการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยในแง่ที่ว่าทำให้ประเทศไทยมีความสามารถจัดเก็บภาษีอากรลดน้อยลงก็ตาม แต่ FATCA มีผลกระทบโดยตรงในแง่ของข้อมูลการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยซึ่งก็ถือได้ว่าเป็นกรณีที่ประเทศไทยถูกกัดกร่อนไปซึ่งอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรแล้ว

แน่นอนว่าในการทำความตกลงดังกล่าวประเทศไทยย่อมได้ประโยชน์บางประการเช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ดี ก็จำเป็นต้องพิจารณาว่าประโยชน์ที่ประเทศไทยได้รับนั้นแท้จริงแล้วคุ้มค่ากับผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการรับเอามาตรการทางภาษีดังกล่าวมาบังคับใช้ รวมถึงการสูญเสียหรือถูกกัดกร่อนไปซึ่งอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรส่วนหนึ่งหรือไม่

ประโยชน์ที่ประเทศไทยได้รับจากการทำความตกลงเพื่อความร่วมมือด้านภาษีอากรระหว่างประเทศและการปฏิบัติตามระหว่างรัฐบาลไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาหรือ FATCA นั้น และจากการออกพระราชบัญญัติการปฏิบัติเพื่อความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรโดยสรุปแล้วคือ

ผลประโยชน์ประการแรก คือ ทำให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลและทราบถึงแหล่งเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยว่ามีเงินได้อยู่ในบัญชีหรือสถาบันการเงินของต่างประเทศหรือไม่ ในจำนวนเท่าใด ซึ่งหากพิจารณาจากสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ก็อาจช่วยให้ประเทศไทยสามารถวางแผนหรือมี

นโยบายในการจัดเก็บภาษีอากรและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาในบริบทของกฎหมายของประเทศไทย จะเห็นได้ว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัชฎากร ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้เกณฑ์จากหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) ซึ่งในกรณีที่เกี่ยวข้อง ประเทศไทยอาศัยหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บเงินได้ประเภทดังกล่าว โดยบทบัญญัติในเรื่องหลักถิ่นที่อยู่<sup>238</sup>ได้วางหลักให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย คือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งได้แก่ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลาโดยจะต้องรวมกันแล้วไม่น้อยกว่า 180 วัน ในปีภาษีหนึ่ง รวมทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นจะต้องนำเงินได้ในต่างประเทศกลับเข้ามายังประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกันนั้นด้วย ดังนั้นหากพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากผู้มีเงินได้ไม่นำเงินนั้นกลับเข้ามายังประเทศไทยภายในปีภาษีเดียวกันกับที่ก่อให้เกิดเงินได้นั้นเพียงแต่เก็บเงินจำนวนดังกล่าวไว้ในบัญชีธนาคารที่ต่างประเทศ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัชฎากรไทย ประเทศไทยย่อมไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้จากเงินได้จำนวนดังกล่าวได้ ดังนั้นแม้จะมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลและสรรพากรไทยทราบข้อมูลรวมถึงตรวจสอบแล้วพบว่าเงินจำนวนดังกล่าวอยู่ในบัญชีธนาคารในต่างประเทศมากน้อยเพียงใด ประเทศไทยก็ไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้ในบัญชีธนาคารในต่างประเทศได้

แตกต่างจากในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกาใช้หลักสัญชาติ ดังนั้นหากบุคคลที่มีสัญชาติสหรัฐฯไม่ว่าจะอาศัยอยู่ในประเทศใดก็ตาม เมื่อได้รับเงินได้ไม่ว่าจะเกิดจากประเทศสหรัฐอเมริกาหรือในประเทศอื่น ประเทศสหรัฐอเมริกาก็สามารถจัดเก็บภาษีจากเงินได้นั้นได้ทั้งหมด กรณีการหลีกเลี่ยงภาษีในหลายกรณีจะเห็นได้ว่าผู้มีสัญชาติอเมริกันนำเงินได้ของตนไปฝากไว้ในบัญชีของต่างประเทศ ซึ่งหากไม่มีความตกลงเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลในลักษณะนี้ ก็จะเป็นเรื่องยากสำหรับกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS) ที่จะทราบข้อมูลทางบัญชีของคนสัญชาติอเมริกันที่ได้ฝากหรือเก็บเงินได้ที่ประเทศอื่น เนื่องจากไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้สถาบันการเงินของประเทศอื่นเปิดเผยข้อมูลให้แก่ตน อันอาจนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทราบข้อมูลทางบัญชีธนาคารของคนสัญชาติอเมริกันผ่านข้อตกลงนี้ ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาได้รับประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมากกว่าเมื่อเทียบกับกรณีของประเทศไทย

<sup>238</sup> ประมวลรัชฎากร มาตรา 41

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีของนิติบุคคล ประเทศไทยยังคงได้ประโยชน์จากกรณีนี้อยู่เต็มที่ เนื่องจากระบบและหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยนั้นจะใช้หลักเงินได้ทั่วโลก (World Wide Income) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 เช่นเดียวกันกับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้ ดังนั้นถ้านิติบุคคลที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยไปมีเงินได้หรือนำเงินได้ไปฝากธนาคารหรือไปลงทุนไว้ที่สถาบันการเงินต่างประเทศ กรมสรรพากรของประเทศไทยก็จะได้ทราบข้อมูลและตรวจสอบเงินได้ว่าเป็นรายได้จากกิจการหรือไม่เพื่อจัดเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนนั้นต่อไปได้

ผลประโยชน์ประการต่อมา คือ ประเทศไทยจะได้รับประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจกับประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีของธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสถาบันการเงิน เนื่องจากตามที่ได้กล่าวไปแล้วว่า มาตรการ FATCA นั้นได้มีการกำหนดบทลงโทษหรือมาตรการในเชิงลบแก่สถาบันการเงินที่ไม่เข้าร่วมหรือไม่ให้ความร่วมมือ ซึ่งจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ในกรณีที่บุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจ่ายเงินได้ประเภท Withhold able Payments ไปสถาบันการเงินในต่างประเทศที่ไม่ได้เข้าร่วมทำข้อตกลงกับกรมสรรพากร หรือในกรณีที่สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีบัญชีของสถาบันการเงินอื่นที่มีได้เข้าร่วมทำสัญญาเกี่ยวกับกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา สถาบันการเงินที่เข้าร่วมมีสิทธิในการดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 30 จากการจ่ายเงินประเภทที่ถูกกำหนดให้สามารถหักภาษี ณ ที่จ่ายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา

ในข้อนี้อาจกล่าวได้ว่า ไม่ได้เป็นกรณีที่ประเทศไทยได้ประโยชน์จากบทบัญญัติดังกล่าวอย่างแท้จริง เนื่องจากประโยชน์ที่เกิดขึ้นนั้น เกิดจากการที่ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดบทบัญญัติเชิงลงโทษแก่สถาบันการเงินที่ไม่ได้เข้าร่วมใน FATCA ซึ่งอาจทำให้สถาบันการเงินในประเทศไทยที่มีสาขาอยู่ในประเทศสหรัฐฯ สูญเสียรายได้ และได้รับผลกระทบต่อการประกอบธุรกิจ จึงเป็นเหมือนกรณีที่ประเทศไทยได้เข้าทำความตกลงเพื่อที่จะไม่ถูกบังคับตามมาตรการเชิงลงโทษดังกล่าว มากกว่าจะเป็นการเข้าทำสัญญาเพื่อผลประโยชน์ระหว่างประเทศอย่างแท้จริง

ผลประโยชน์ประการสุดท้ายเป็นเหมือนผลพลอยได้จากการทำข้อตกลง FATCA กล่าวคือ การออกกฎหมายพระราชบัญญัติการปฏิบัติเพื่อความร่วมมือระหว่างประเทศในการแลกเปลี่ยนข้อมูลเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ทำให้ประเทศไทยได้รับข้อมูลแหล่งเงินได้ของ

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีบัญชีอยู่ในสถาบันการเงินต่างประเทศในประเทศอื่นนอกจากประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งอยู่ในความตกลงด้วย ซึ่งการได้มาซึ่งข้อมูลเหล่านั้นอาจเป็นประโยชน์ในการปรับเปลี่ยน แก้ไข และพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีภายในประเทศ รวมถึงการออกมาตรการเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ต่อไปในอนาคต

ด้านของผลกระทบที่เกิดขึ้นตามมาจากการทำข้อตกลง FATCA รวมทั้งการออกพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 การที่ประเทศไทยได้ทำความตกลงและออกกฎหมายภายใน ส่งผลกระทบให้สถาบันการเงินภายในประเทศมีหน้าที่ที่จะต้องรายงานข้อมูลตามหลักเกณฑ์ของข้อตกลงและบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งได้อธิบายไปแล้วโดยคร่าวในบทที่ 3 อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงนิยามของคำว่า “สถาบันการเงิน” จะเห็นได้ว่าให้ความหมายครอบคลุมกว้างมาก โดยอาจหมายรวมถึง ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการเงินและหลักทรัพย์ทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบใดก็ตาม ไม่ยกเว้นแม้แต่ในกรณีของกองทุนรวมหรือสหกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับสถาบันการเงิน และคำว่า “สถาบันการเงินไทย” นั้นยังรวมถึงสาขาของสถาบันการเงินที่ไม่ได้จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย แต่ตั้งอยู่ภายในประเทศไทย ซึ่งทำให้สถาบันการเงินที่จดทะเบียนในประเทศอื่น ๆ ไม่ได้ทำความตกลงกับประเทศสหรัฐอเมริกา แต่เข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยก็ต้องปฏิบัติตามความตกลงนี้เช่นกัน ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการเข้ามาเปิดสาขาในประเทศไทยของสถาบันการเงินประเทศอื่น ๆ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศที่ไม่เห็นด้วยกับกฎหมายดังกล่าว ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อประเทศเหล่านั้นตัดสินใจที่จะไม่เข้ามาลงทุนในประเทศไทย

นอกจากนี้สืบเนื่องจากการที่สถาบันการเงินในรูปแบบต่างๆมีหน้าที่รายงาน ตรวจสอบข้อมูลรวบรวมและจัดทำข้อมูลทางบัญชีให้แก่กรมสรรพากรของประเทศไทยผ่านทางระบบปฏิบัติการ IDES เพื่อให้กรมสรรพากรตรวจสอบข้อมูลและส่งต่อข้อมูลไปให้แก่สรรพากรของสหรัฐอเมริกาอีกทอดหนึ่ง ซึ่งการกำหนดให้ต้องรายงานข้อมูลของลูกค้าเช่นนี้ ส่งผลต่อการดำเนินการให้สถาบันการเงินทำให้มีต้นทุนค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจเพิ่มขึ้น ทั้งในด้านของภาครัฐและภาคเอกชน ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายด้านเอกสาร ทั้งการจัดทำเอกสารและการเก็บรักษาเอกสาร ต้นทุนด้านการขนส่งในกรณีที่มีการเรียกเอกสารจากสถานที่จัดเก็บ ค่าธรรมเนียมในการขนส่งแต่ละครั้งก็เป็นต้นทุนที่สถาบันการเงินจะต้องแบกรับเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ยังรวมถึงต้นทุนในการจัดหาบุคลากรที่รับผิดชอบการ

ตรวจสอบ การชี้แจงลูกค้าของสถาบันการเงินต่างๆ ถึงเหตุผลในการเปิดเผยข้อมูลอีกด้วย ในส่วนของ ภาครัฐ สรรพากรก็มีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นยกตัวอย่างเช่นในกรณีของต้นทุนด้านการแปลเอกสารเป็น ภาษาไทย หลังจากการตรวจสอบว่าผู้ร้องขอข้อมูลเป็นใครหน่วยงานใด จึงส่งข้อมูลไปยังผู้ขอข้อมูล เป็นภาษาอังกฤษ กระบวนการเหล่านี้ทำให้เกิดต้นทุนทั้งด้านตัวเงินและต้องใช้เวลาดำเนินการ

ยิ่งไปกว่านั้น ยังมีปัญหาในเรื่องของความคุ้มครองการเปิดเผยข้อมูลของลูกค้าสถาบันการเงิน ซึ่งอาจขัดแย้งกับบัญญัติที่มีอยู่ยกตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. 2540 พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 พระราชบัญญัติธนาคารอาคารสงเคราะห์ พ.ศ. 2496 พระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจข้อมูลเครดิต พ.ศ. 2545 พระราชบัญญัติรหัสเพื่อธุรกรรม ในตลาดทุน พ.ศ. 2550 พระราชบัญญัติสัญญาซื้อขายล่วงหน้า พ.ศ. 2546 ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็น บทบัญญัติที่มีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคลที่มีโทษในทางอาญา จนทำให้ต้องมีการ ออกกฎหมายเพื่อยกเว้นให้เจ้าพนักงานสามารถการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียหายแต่ต้องเป็นกรณี ที่ปฏิบัติตามหน้าที่หรือภายในขอบอำนาจที่ได้รับไว้พระราชบัญญัติ ซึ่งก็ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติ เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลดังกล่าว

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อประเทศไทยนั้นแท้จริงแล้วมีเหตุมาจากการที่ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดมาตรการทางภาษีที่มีผลบังคับกับสถาบันการเงินของประเทศอื่น หากสถาบันการเงินต่าง ๆ ที่มีหน้าที่รายงานนั้นไม่ปฏิบัติตามความตกลง โดยไม่ยอมรายงานข้อมูลให้ ทางกรมสรรพากรทราบ แม้ว่าจะไม่ได้มีบทบัญญัติในเรื่องความรับผิดชอบกำหนดไว้โดยตรงแต่ก็จะต้อง รับผิดชอบต่อประเทศสหรัฐอเมริกาอยู่เนื่องจากว่าหากสถาบันการเงินนั้นไปมีรายได้เกิดขึ้นในประเทศ สหรัฐอเมริกา สถาบันการเงินนั้นก็จะถูกประเทศสหรัฐอเมริกาหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ของรายได้ที่เกิดขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นการใช้วิธีการบีบบังคับทางอ้อมให้สถาบันการเงิน ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยต้องปฏิบัติตามความตกลงดังกล่าว เพื่อไม่ให้กระทบต่อเศรษฐกิจ การค้า และ การลงทุนของประเทศไทยในสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นข้อพิสูจน์ได้ว่าการกร่อนหรือการก้าวล่วงซึ่งอำนาจ อธิปไตยในทางภาษีอากรจากมาตรการภาษีระหว่างประเทศของสหรัฐที่มีต่อประเทศไทยนั้นมีอยู่จริง ซึ่งแม้ประเทศไทยจะได้รับประโยชน์จากการที่ต้องยินยอมปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าว แต่ก็เกิด ผลกระทบทั้งในเชิงบวกและเชิงลบ ซึ่งหากพิจารณาเปรียบเทียบกันถึงผลประโยชน์และผลกระทบที่ เกิดขึ้นก็อาจกล่าวได้ว่าการทำข้อตกลงดังกล่าวอาจจะยังไม่คุ้มค่ากับการถูกกัดกร่อนไปซึ่งอำนาจ

อธิปไตยในทางภาษาของประเทศไทยมากนัก นอกจากนี้ยังมีแนวโน้มว่าประเทศไทยอาจจำต้องรับเอา มาตรการในลักษณะที่คล้ายคลึงกันมาใช้ต่อไปในอนาคต จึงควรจะมีการศึกษาต่อไปว่าจุดยืนของ ประเทศไทยที่มีต่อมาตรการที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษาอากรเหล่านี้ควร เป็นเช่นไรในอนาคต

#### 4.2 ผลกระทบของความตกลงด้านอนุสัญญาภาษาซ้อนระหว่างประเทศต่อการกร่อนอำนาจ อธิปไตยทางภาษาของประเทศไทย

หนึ่งในตัวอย่างที่ชัดเจนของมาตรการหรือกฎหมายทางภาษาที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจ อธิปไตยของประเทศอื่น คือในกรณีของข้อตกลงระหว่างประเทศหรืออนุสัญญาภาษาซ้อน โดย อนุสัญญาภาษาซ้อนที่ถูกจัดทำขึ้นโดยทั่วไปมักมีต้นแบบมาจาก อนุสัญญาภาษาซ้อนตามแบบ Model ของ OECD และ UN ตามที่ได้กล่าวถึงมาแล้วในบทที่ 3 โดยเหตุผลที่ชัดเจนในลักษณะการกีดกร่อน ดังกล่าว ก็เนื่องมาจากในการจัดทำอนุสัญญาภาษาซ้อนนั้น เป็นกรณีที่ประเทศสองฝ่ายไม่ว่าจะเป็น ประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อำนาจอธิปไตยในทางภาษาที่มีอยู่เหนือเขตดินแดนของ ประเทศตนเข้าเจรจาในข้อตกลงเพื่อขจัดปัญหาภาษาซ้อนอันเป็นอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศ ดังนี้เพื่อผลประโยชน์ของประเทศตน จึงตกลงยินยอมที่จะสละอำนาจการจัดเก็บภาษีมที่มีอยู่ ภายในประเทศคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

แม้ว่าในอนุสัญญาภาษาซ้อนแบบ OECD และ UN จะมีลักษณะต่างกันในการเอื้อประโยชน์ ให้กับประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่นที่อยู่ตามลักษณะหรือสถานะของประเทศคู่สัญญาก็ตาม แต่ การที่อนุสัญญาภาษาซ้อนทั้งสองแบบยังคงหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้ประเทศแหล่งเงินได้และประเทศถิ่น ที่อยู่ยินยอมสละอำนาจในการจัดเก็บภาษีเพื่อขจัดการเก็บภาษีสซ้ำซ้อนของประเทศคู่สัญญา ย่อม แสดงให้เห็นถึงลักษณะของการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษาของอนุสัญญาระดับทวิภาคีดังกล่าว ซึ่งแน่นอนว่ามาตรการทางภาษาเหล่านี้ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อคู่สัญญาในการจัดเก็บภาษี ภายในประเทศรวมถึงผลกระทบอื่นๆ แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันมีอนุสัญญาภาษาซ้อนมากกว่า 2000 ฉบับทั่วโลก โดยประเทศไทยได้มีการทำอนุสัญญาภาษาซ้อนกับประเทศต่างๆรวมกว่า 61 ฉบับ ซึ่ง

หากจะศึกษาและวิเคราะห์ถึงลักษณะและผลกระทบของอนุสัญญาภาษีซ้อนในรายฉบับก็อาจเป็นเรื่องยาก ดังนั้นงานวิจัยในบทนี้จะศึกษากรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนตาม Model ของ OECD และ UN ไว้เพียงเท่านี้ แต่จะศึกษาถึงผลกระทบของมาตรการหรือข้อตกลงระหว่างประเทศในกรณีที่สำคัญอื่นซึ่งเชื่อมโยงกับอนุสัญญาภาษีซ้อน

ซึ่งนอกเหนือไปจากกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ Double Tax Agreement ที่มีลักษณะเป็นข้อตกลงทางภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรในระดับทวิภาคี ยังมีกรณีของมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดภาษีซ้อนในระดับพหุภาคีซึ่งมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยเช่นกัน กล่าวคือ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS หรือ “The Multilateral Instrument” หรือ “MLI” ของ OECD ซึ่งประเทศไทยก็ได้แสดงเจตจำนงกับ OECD ที่จะเข้าร่วมลงนามในการทำอนุสัญญาแบบพหุภาคีฉบับดังกล่าว ทำให้ถือได้ว่าเป็น Inclusive Framework Members<sup>239</sup> ซึ่งมีผลผูกพันในระดับหนึ่ง หนึ่งในเหตุผลหลักที่มีการจัดทำ MLI สำหรับประเทศต่างๆร่วมลงนาม ก็เพื่อให้มีมาตรการในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการวางแผนทางภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้โดยอาศัยช่องโหว่หรือความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีในแต่ละประเทศเพื่อที่จะโอนถ่ายหรือยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำหรือยกเว้นภาษีเนื่องด้วยเหตุเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีทั้งที่ไม่มีกิจกรรมในทางธุรกิจเกิดขึ้นอย่างแท้จริงร่วมกัน โดยหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติของ MLI นั้นจะมีลักษณะที่สอดคล้องกับแผนปฏิบัติการเกี่ยวกับการถูกกัดกร่อนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศ หรือ BEPS Action plan ของ OECD โดยหากประเทศไทยลงนามภายใต้อนุสัญญาดังกล่าวก็จะได้รับประโยชน์หลายประการ กล่าวคือ MLI สามารถช่วยเสริมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับฐานภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณี Tax treaty shopping และการอาศัยช่องว่างของกฎหมายในกรณีสถานประกอบการถาวร (PE) รวมทั้งมีบทบัญญัติให้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการทำให้แน่ใจได้ว่าผลกำไรถูกจัดเก็บภาษีในประเทศที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นและมีมูลค่าที่เกิดในทางภาษีอย่างแท้จริง ยิ่งไปกว่านั้น MLI ถูกออกแบบมาให้มีลักษณะเป็นอนุสัญญาแบบพหุภาคีที่สามารถปรับเปลี่ยนอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกรูปแบบ ไม่ว่าจะได้จัดทำขึ้นระหว่างประเทศใด หรือได้จัดทำตาม

<sup>239</sup> Signature and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Status, 14 February 2020.



หลักเกณฑ์ใด ไม่ว่าจะเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนตาม Model ของ OECD หรือ UN เมื่อพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายและเวลาที่อาจต้องสูญเสียไป หากจะต้องมีการเจรจาสนธิสัญญาระหว่างประเทศซึ่งได้มีการจัดทำขึ้นหลายพันฉบับทั่วโลก การลงนามใน MLI ถือเป็นวิธีที่ง่ายและมีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดในการปรับปรุงอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากการพึ่งพาการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบทวิภาคีนั้นไม่เพียงมีค่าใช้จ่ายมาก และกินเวลานานแล้ว ยังเกิดความไม่แน่นอนในข้อเจรจาและปัจจัยอื่นๆที่อาจทำให้ประเทศกำลังพัฒนาเสียเปรียบ ดังนั้นหากประเทศไทยลงนามใน MLI ก็จะช่วยให้สามารถปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติที่สำคัญเกี่ยวกับการป้องกันการใช้ประโยชน์หรือช่องโหว่ของกฎหมายที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศต่างๆที่ร่วมลงนามใน MLI ได้ในคราวเดียว

อย่างไรก็ดีการรับเอามาตรการทางภาษีระหว่างประเทศดังกล่าวมาบังคับใช้ก็อาจก่อให้เกิดผลกระทบกับประเทศไทย เนื่องจากการที่ MLI สามารถปรับเปลี่ยนและแก้ไขหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้จะมีได้เป็นการแก้ไขในถ้อยคำ หากมีบทบัญญัติใดที่ขัดหรือแย้งต่อ MLI ตามหลักทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว ในการบังคับใช้ก็จะถือให้ MLI นั้นมีผลบังคับที่เหนือกว่าซึ่งในบางกรณีอาจเป็นการก้าวล่วงข้อตกลงที่เกิดขึ้นจากการใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนในแต่ละฉบับระหว่างประเทศสองประเทศ ซึ่งอาจทำให้ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของประเทศคู่สัญญาที่ได้มีการเจรจาตกลงกันภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว และแม้ว่า MLI จะเปิดโอกาสให้ประเทศภาคีสามารถตั้งข้อสงวนได้ว่าประเทศภาคีต้องการจะให้ MLI คลอบคลุมอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ทำไว้กับประเทศใดบ้าง และคลอบคลุมในเรื่องใดบ้าง ทั้งยังสามารถรับเอาบทบัญญัติมาใช้ได้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน รวมถึงยังมีการกำหนดบทบัญญัติทางเลือก (Alternative) ให้ประเทศภาคีสามารถเลือกใช้บังคับได้อย่างอิสระก็ตาม แต่การกำหนดกรณีทางเลือกดังกล่าวก็อาจก่อให้เกิดผลกระทบในทางปฏิบัติ กล่าวคือ หากเป็นกรณีที่ประเทศภาคีซึ่งได้ลงนามใน MLI สงวนสิทธิในบางกรณีไว้หรือมีการเลือกใช้บทบัญญัติทางเลือกที่แตกต่างกันระหว่างสองประเทศ เนื่องมาจากนโยบายทางภาษีและความคาดหวังทางธุรกิจภายในประเทศที่แตกต่างกัน จึงอาจกล่าวได้ว่าไม่ใช่ประเทศภาคีทุกฝ่ายที่จะยอมรับข้อผูกพันที่เหมือนกันในการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่ได้ระบุไว้ใน MLI ดังนั้นหากเกิดกรณีการทับซ้อนกันของภาษีอากรหรือกรณีพิพาทในทางระหว่างประเทศ อาจเกิดปัญหาตามมาว่าควรจะใช้กรณีทางเลือกใดตาม MLI ซึ่งจะเห็นได้ว่าอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการใช้ MLI ระหว่างประเทศภาคีทั้งสองประเทศ ซึ่งอาจต้องลงเอยด้วย

การตกลงเจรจากันใหม่เกี่ยวกับกรณีความขัดหรือแย้งกันของบทบัญญัติดังกล่าวอยู่ดี ไม่ได้เป็นไปตามหลักสำคัญของ MLI ที่ว่า “One Negotiation, One Signature One Ratification” เสมอไป รวมถึงความยืดหยุ่นที่มากขึ้นไปเกี่ยวกับขอบเขตของสิทธิและหน้าที่ของรัฐอาจส่งผลกระทบต่อความโปร่งใส และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากตามมาภายหลังจากการบังคับใช้ MLI ในประเทศ

นอกจากนี้ยังอาจเกิดปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการมีสภาพบังคับของ MLI ภายในประเทศรวมถึงความขัดหรือแย้งกับกฎหมายที่มีอยู่ เนื่องจากแม้ในอนาคตประเทศไทยจะได้ลงนามเป็นประเทศสมาชิกใน MLI แต่กฎหมายดังกล่าวก็ยังคงไม่มีสภาพบังคับภายในประเทศไทยและไม่สามารถมีผลใช้บังคับได้เสมือนเป็นกฎหมาย รวมถึงบทบัญญัติของ MLI ในบางข้ออาจขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายภายในประเทศที่มีอยู่แล้ว หรืออาจทับซ้อนกับบทบัญญัติในสนธิสัญญาระดับทวิภาคีอื่นๆ ดังนั้นหากประเทศไทยต้องการที่จะเข้าร่วมเป็นประเทศภาคีใน MLI ก็จำที่จะต้องมีการศึกษาถึงระดับการรับมาซึ่งบทบัญญัติของ MLI ว่าควรสงวนสิทธิในกรณีใด อยู่ในระดับใด และควรเลือกใช้บทบัญญัติทางเลือกแบบใด รวมถึงประเทศไทยต้องมีการตรากฎหมายอนุวัติ หรือปรับแก้กฎหมายภายในเพื่อให้สอดคล้องและรองรับกับพันธกรณีตามที่ได้ผูกพันในความตกลงดังกล่าวเพื่อให้เกิดมีสภาพบังคับของกฎหมาย และแก้ไขกรณีความขัดกันหรือทับซ้อนกันระหว่างบทบัญญัติของ MLI และกฎหมายที่มีอยู่แล้ว เพื่อมิให้เกิดความไม่แน่นอนในการบังคับใช้มาตรการดังกล่าว เช่น วางหลักให้ MLI มีผลเป็นการแทนที่บทบัญญัติอันมีลักษณะทับซ้อนหรือขัดแย้งกับข้อกำหนดภายใน MLI เป็นต้น

ดังนั้นจากที่ได้กล่าวถึงผลกระทบของการนำ MLI มาใช้ในประเทศไทย แม้จะปฏิเสธไม่ได้ว่าเหตุของการเข้าร่วมเป็นประเทศภาคีที่สำคัญอย่างหนึ่งมาจากแรงกดดันจากองค์กรระหว่างประเทศและประเทศมหาอำนาจต่างๆ รวมถึงผลประโยชน์ในทางภาษีอากรของการเข้าร่วม MLI กล่าวคือสามารถการอุดหนุนของห่วงโซ่อุปทานอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับต่างๆที่ประเทศไทยได้เจรจากับหลายประเทศเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณีอื่น โดยมีค่าใช้จ่ายที่ต่ำและไม่ต้องเสียเวลาในการเจรจาแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นรายฉบับ แต่ก็มีผลกระทบตามมาซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาต่อไปในอนาคต เพราะกฎหมายในหลายประเทศอาจยังไม่พร้อมที่จะรองรับการลงนามเป็นประเทศสมาชิกใน MLI หรืออาจเกิดความยุ่งยากในการเจรจากรณีพิพาทที่เกิดขึ้นเมื่อมีการบังคับใช้ MLI แล้ว อีกทั้งจะเห็นได้ว่าความตกลงดังกล่าวมีลักษณะที่เป็นการแทรกแซง ปรับเปลี่ยน

หรือทดแทนอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการเจรจาระหว่างประเทศคู่สัญญา ซึ่งหากพิจารณาถึงหลักการสำคัญที่ว่า ความเป็นเอกภาพของอำนาจอธิปไตยเป็นหลักพื้นฐานสำหรับการเจรจาสันติสัญญาระหว่างประเทศ ที่รัฐบาลของแต่ละประเทศได้ใช้โดยอาศัยกฎหมายภายในเพื่อให้เกิดความสมดุลระหว่างกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศและในระดับระหว่างประเทศแล้ว อาจกล่าวได้ว่า MLI เป็นมาตรการทางภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรของประเทศไทยในรูปแบบของสนธิสัญญาพหุภาคี ดังนั้นหากประเทศไทยจะเข้าร่วมลงนามเป็นประเทศภาคีตามเจตจำนงที่ได้ทำไว้กับ OECD ก็จะต้องมีการพิจารณาว่าการสูญเสียหรือถูกกัดกร่อนไปซึ่งอำนาจอธิปไตยในทางภาษีนั้นคุ้มค่ามากน้อยเพียงใดกับประโยชน์ที่ได้รับรวมถึงผลกระทบที่ตามมาต่อไป

#### 4.3 ผลกระทบของมาตรการทางภาษีอากรระหว่างประเทศที่สำคัญของสหภาพยุโรปต่อการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศไทย

มาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรระหว่างประเทศของสหภาพยุโรปที่สำคัญอาจมีลักษณะที่แตกต่างไปจากกรณีมาตรการทางภาษีอื่นๆ อันเนื่องด้วยลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรปที่เป็นการใช้อำนาจเหนือรัฐตามที่ได้อธิบายไปแล้วในบทก่อนๆ หากพิจารณาถึงผลโดยตรงของมาตรการทางภาษีที่สำคัญของสหภาพยุโรป เช่น การตรา Regulations หรือ Directives ต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อใช้บังคับกับประเทศภาคี ทำให้เห็นถึงหลักสำคัญเรื่องการจำกัดอำนาจอธิปไตยและโอนอำนาจดังกล่าวให้แก่ประชาคมของรัฐสมาชิก โดยรัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกโดยสหภาพยุโรปและกฎหมายดังกล่าวสามารถบังคับใช้โดยเต็มที่เป็นเอกภาพในทุกรัฐสมาชิก ทั้งยังได้มีการวางหลักไว้ในคำพิพากษาของ CJEU อีกว่าศาลแห่งรัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องบังคับใช้กฎหมายของประชาคมและไม่บังคับใช้กฎหมายของประเทศเมื่อขัดแย้งกันแม้ว่ากฎหมายดังกล่าวจะถูกบัญญัติขึ้นในภายหลัง แสดงถึงลำดับขั้นที่สูงกว่าของกฎหมายสหภาพยุโรป อันเป็นผลมาจากการตกลงยินยอมเข้าร่วมเป็นประชาคมเศรษฐกิจเดียวของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปในทุกๆประเทศ

อย่างไรก็ตาม มาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปที่มีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในทางภาษีในกรณีนี้อาจไม่ได้มีผลกระทบต่อประเทศไทยอย่างในมาตรการอื่นๆที่ได้กล่าวถึงมาแล้ว เนื่องจากเป็นมาตรการที่มีลักษณะเฉพาะขององค์การเหนือรัฐอันมีรูปหรือที่มาของกฎหมายจากองค์การเหนือรัฐ ซึ่งมีสภาพบังคับในทางกฎหมายแต่เพียงภายในประชาคมหรือสหภาพยุโรปเท่านั้น แต่ไม่ได้มีผลบังคับหรือผลกระทบต่อประเทศที่ไม่ใช่รัฐสมาชิกหรือประเทศที่สาม ดังนั้นจึงไม่เกิดผลกระทบหรือมีผลบังคับเหนือประเทศไทยซึ่งไม่ได้เป็นรัฐสมาชิกในสหภาพยุโรป ซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย

แต่อย่างไรก็ดี แม้กฎหมายในรูปแบบขององค์การเหนือรัฐของสหภาพยุโรปจะไม่ได้มีผลกระทบในเชิงที่เป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตยของประเทศไทยก็ตาม แต่ด้วยโครงสร้างของสหภาพยุโรปก็อาจมีกรณีที่ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปนั้นรวมตัวกันโดยมีมาตรการร่วมกันเพื่อใช้บังคับกับประเทศที่สาม ซึ่งอาจเกิดผลกระทบต่อประเทศไทยได้ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของรายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรป (The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes) ซึ่งเป็นมาตรการที่ถูกจัดให้มีขึ้นเพื่อจัดทำบัญชีรายชื่อประเทศหรือเขตปกครองที่มีกฎหมายหรือมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะที่เป็นการสนับสนุนการแข่งขันทางภาษีที่ไม่เป็นธรรม หรือไม่มีมาตรการในการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรฐานสากล ซึ่งคัดกรองจากกฎหมายหรือนโยบายทางภาษีอากรของประเทศหรือเขตปกครองกว่า 92 ประเทศ โดย the Code of Conduct Group ซึ่งประเทศสมาชิกทุกประเทศในสหภาพยุโรปตกลงที่จะมีมาตรการตอบโต้ประเทศหรือเขตปกครองเหล่านี้ตามหลักเกณฑ์ของสหภาพยุโรป โดยหากประเทศใดถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำ ก็อาจได้รับมาตรการตอบโต้ตามมากล่าวคือ นิติบุคคลที่ถูกตั้งขึ้นภายในประเทศหรือเขตปกครองดังกล่าวจะไม่สามารถรับโอนเงินทุนหมุนเวียนจากกองทุนทุกประเภทที่มีอยู่ในสหภาพยุโรป รวมทั้งอาจถูกตรวจสอบโดยเข้มงวดจากหน่วยงานทางภาษีของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปในธุรกรรมต่างๆที่ได้ดำเนินการภายในสหภาพยุโรป และโดยเบื้องต้นสหภาพยุโรปแนะนำแนวทางให้ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปมีมาตรการเชิงป้องกันอย่างน้อย 1 ใน 4 มาตรการเพื่อใช้บังคับกับประเทศที่ถูกขึ้นชื่ออยู่ในบัญชีดำภายในเดือนมกราคม ปี 2021 ซึ่งมาตรการทั้ง 4 ดังกล่าวนั้นได้แก่ กฎหมายที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติ (Controlled foreign companies legislation) รายการค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหักได้ (Non-deductibility of costs)

มาตรการภาษีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding taxes measures) และข้อจำกัดการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาระภาษีซ้อนกรณีการจำหน่ายกำไร (Limitation of participation exemption on distribution of profits)<sup>240</sup>

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติดังกล่าวเป็นมาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียวที่มุ่งบังคับเข้ากับประเทศที่สาม ซึ่งในกรณีนี้แม้จะไม่ได้มีผลกระทบต่อประเทศไทยโดยตรง แต่จะเห็นได้ว่า หาก the Code of Conduct Group ซึ่งมีหน้าที่ในการคัดกรองกฎหมายของประเทศที่สาม มีความเห็นว่าการกฎหมายหรือมาตรการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยมีลักษณะที่เป็นการสนับสนุนการฉ้อโกงทางภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี การหนีภาษี หรือการฟอกเงิน หรือมีลักษณะเป็นกฎหมายที่เป็นภัยต่อฐานภาษีของประเทศอื่น ประเทศไทยก็อาจถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำของสหภาพยุโรป อันจะก่อให้เกิดผลกระทบตามมา กล่าวคือ การเข้าถึงเงินทุนของรัฐบาลสหภาพยุโรปของนิติบุคคลของประเทศที่ถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำอาจถูกจำกัด และในกรณีที่ประเทศไทยถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำ นักลงทุนของสหภาพยุโรปอาจต้องรับความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการตรวจสอบข้อมูลทางภาษีอากรจากหน่วยงานของประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปในการลงทุนหรือการทำธุรกรรมระหว่างประเทศในสหภาพยุโรปกับประเทศไทย ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อตลาดการลงทุนและสภาพเศรษฐกิจของประเทศไทย ยิ่งไปกว่านั้น ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปในแต่ละประเทศอาจกำหนดบทลงโทษอื่นๆ ในระดับประเทศตามที่ได้เคยกล่าวคือไปแล้วไม่ว่าจะเป็นในกรณี กฎหมายที่ว่าด้วยการควบคุมบริษัทต่างชาติ รายการค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหักได้ มาตรการภาษีหัก ณ ที่จ่าย และข้อจำกัดการขจัดความซ้ำซ้อนทางภาระภาษีซ้อนกรณีการจำหน่ายกำไร ซึ่งจะถูกนำมาบังคับใช้ในอนาคต

ซึ่งจากเหตุและผลกระทบที่กล่าวมานี้ การที่ประเทศไทยจะออกมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในแต่ละครั้ง ก็จำที่จะต้องคำนึงถึงการมีอยู่ของ บัญชีดำของสหภาพยุโรปดังกล่าว เพราะหากมาตรการหรือนโยบายทางภาษีนั้นถูกมองว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานสากลเกี่ยวกับหลักความโปร่งใสและการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี หรือเป็นมาตรการที่สนับสนุนการแข่งขันด้านภาษีที่ไม่เป็นธรรมแล้ว ประเทศไทยอาจถูกขึ้นชื่ออยู่ในบัญชีรายชื่อดังกล่าว โดยมาตรการลงโทษที่ตามมา

<sup>240</sup> Robert Gaut, Cayman Islands added to the EU blacklist of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [online], 20 February 2020. Available from: <https://www.natlawreview.com/article/cayman-islands-added-to-eu-blacklist-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes>

อาจสร้างความเสียหายหรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อการลงทุนและสภาพเศรษฐกิจของประเทศ หรือหากเป็นกรณีในประเทศไทยถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำแล้ว ย่อมมีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขกฎหมายภายในที่มีลักษณะเป็นมาตรการที่สนับสนุนการแข่งขันด้านภาษีที่ไม่เป็นธรรมดังกล่าว เพื่อมิให้ถูกบังคับมาตรการเชิงลงโทษจากสหภาพยุโรป รวมถึงเพื่อให้มีการพิจารณาถอนชื่อออกจากบัญชีดำนั้น

เมื่อพิจารณาจากกรณีที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงอาจกล่าวได้ว่า รายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรป หรือ The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes นั้น ถือเป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่มีผลกระทบโดยอ้อมกับประเทศไทยอันเกี่ยวเนื่องด้วยการใช้อำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นเครื่องพิสูจน์ที่ชัดเจนอย่างหนึ่งว่า มาตรการทางภาษีดังกล่าวมีลักษณะเป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่มีลักษณะเป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศอย่างแท้จริง

อย่างไรก็ดี คงมีข้อสังเกตว่า แม้ประเทศไทยจะไม่ได้เป็นรัฐสมาชิกสหภาพยุโรปซึ่งมีมาตรการทางภาษีในระดับองค์การเหนือรัฐต่อประเทศสมาชิกก็ตาม แต่ประเทศไทยก็เป็นภาคีในองค์การระหว่างประเทศอื่น ๆ อีกเป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น องค์การสหประชาชาติ (United Nations, UN) สมาคมประชาชาติเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ หรือ อาเซียน (ASEAN) ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (Asean Economics Community, AEC) องค์การการค้าโลก (World Trade Organization, WTO) การประชุมเอเชีย-ยุโรป หรือ อาเซม (Asia-Europe Meeting, ASEM) องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจในเอเชีย-แปซิฟิก (Asia-Pacific Economic Cooperation, APEC) องค์การแรงงานระหว่างประเทศ (International Labour Organization, ILO) กองทุนสัตว์ป่าโลกสากล (World Wildlife Fund, WWF) เป็นต้น ซึ่งหากเปรียบเทียบองค์การที่มีความคล้ายคลึงทั้งในเชิงวัตถุประสงค์และโครงสร้างกับสหภาพยุโรปแล้ว ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ซึ่งเป็นการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระดับภูมิภาคที่ประเทศไทยเป็นรัฐสมาชิก ย่อมมีลักษณะที่ใกล้เคียงกันมากที่สุด

แต่กระนั้น อาเซียนก็ยังไม่มีความลักษณะและนโยบายในทางกฎหมายที่เข้มข้นและมีสภาพบังคับที่เป็นเอกภาพอย่างเช่นในสหภาพยุโรป เนื่องจากไม่มีองค์กรที่อยู่เหนือประเทศสมาชิกในการกำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์ที่ใช้ร่วมกันภายในประชาคม แต่เป็นเพียงการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจเพียงในระดับ Intergovernmental organization มิใช่เป็นการรวมกลุ่มในระดับองค์การเหนือรัฐ หรือ

Supranational จึงคงมีแต่เพียงการออกกฎบัตรต่างๆที่มีลักษณะเป็น Soft law ที่ไม่มีสภาพบังคับโดยตรง หรือเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศในระดับพหุภาคี ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วมักไม่มีลักษณะที่เป็น การกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐสมาชิก เว้นแต่ในบางกรณียกตัวอย่างเช่น กรณียเขตการค้าเสรีอาเซียน (ASEAN Free Trade Area: AFTA) และ ความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียน (ASEAN Trade in Goods Agreement: ATIGA) ซึ่งเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศอาเซียนที่ ส่งผลต่อการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยและประเทศภายในอาเซียนโดยประเทศสมาชิก ยินยอมลดอัตราภาษีนำเข้าของสินค้าในบัญชี (IL) ส่วนใหญ่ให้เหลือเพียง 0 เปอร์เซ็นต์ ยกเว้นกรณี สินค้าอ่อนไหว (SL) และสินค้าอ่อนไหวสูง (HSL)<sup>241</sup> อันมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มขีดความสามารถใน การแข่งขันของอาเซียน เช่นเดียวกันกับการที่ประเทศไทยและประเทศอื่นๆเป็นรัฐสมาชิกขององค์การ การค้าโลก หรือ WTO มานับแต่ปี 1994 ทำให้จะต้องปฏิบัติและจัดเก็บภาษีศุลกากรตามความตกลง ทัวไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade; GATT) ซึ่งเป็นแม่บทของการค้าระหว่างประเทศ โดยข้อตกลงทัวไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (GATT) มี 38 มาตรา ประเทศภาคีสมาชิกจะต้องประกาศรับรองความตกลงที่ประเทศภาคีสมาชิกต้องปฏิบัติ อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ที่เรียกว่า "Protocol of Provisional Application" ซึ่งข้อตกลงเหล่านี้้อาจ กล่าวได้ว่ามีลักษณะที่เป็น การกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย เนื่องจากเป็นการจำกัดอำนาจโดยอิสระในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของประเทศไทยจากสินค้าที่ถูก นำเข้ามาในเขตแดนของประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม ข้อตกลงระหว่างประเทศเหล่านี้ก็คงมีลักษณะ เป็นข้อตกลงภายใต้ผลประโยชน์ร่วมกัน (Mutual benefit) ซึ่งยังคงอยู่ในระดับของความตกลง รูปแบบพหุภาคีเท่านั้น ยังไม่มีลักษณะเป็นกฎหมายที่อยู่เหนือรัฐสมาชิกในรูปแบบองค์การเหนือรัฐ

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้รับผลกระทบจากมาตรการทางภาษี ระหว่างประเทศที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีอากรในมิติองค์การเหนือรัฐ แต่ ได้รับผลกระทบจากมาตรการในรูปแบบอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นมาตรการในระดับเอกภาค ทวิภาคี และพหุ ภาคี แต่กระนั้น ประเทศไทยก็ควรที่จะมีการศึกษาและทำความเข้าใจถึงรูปแบบและลักษณะของ

<sup>241</sup> กรมการค้าต่างประเทศ, เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) [ออนไลน์], 16 พฤศจิกายน 2559. แหล่งที่มา:

<http://www.dft.go.th/th-th/DetailHotNews/ArticleId/5079/-AFTA-1-2>

กฎหมายภาษีระหว่างประเทศที่มีรูปแบบที่มาในลักษณะนี้ เนื่องจากหากในอนาคตมีการพัฒนาการรวมกลุ่มในทางเศรษฐกิจไปถึงขั้นที่อาจก่อให้เกิดมีองค์กรระหว่างประเทศที่มีอำนาจเหนือประเทศสมาชิกในการออกหลักเกณฑ์ในแง่ที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในทางภาษีของประเทศสมาชิก สหภาพยุโรปก็เป็นหนึ่งในตัวอย่างสำคัญที่จำต้องศึกษาว่าจุดยืนและแนวทางในการปรับตัวของประเทศไทยเกี่ยวกับสภาพบังคับของบทบัญญัติทางกฎหมายเปรียบเทียบกับรูปแบบขององค์กรเหนือรัฐดังเช่นสหภาพยุโรป

ซึ่งการศึกษาตามข้อ 4.1 - 4.3 นั้น เป็นตัวอย่างของมาตรการทางภาษีอากรที่สำคัญซึ่งส่งผลหรืออาจส่งผลกระทบต่อไทยกระทบต่อการใช้อำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย ซึ่งอาจเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยของประเทศไทย ซึ่งมาตรการในลักษณะดังกล่าว มีอยู่ทั้งในรูปแบบของมาตรการฝ่ายเดียว (Unilateral) มาตรการสองฝ่าย (Bilateral) มาตรการในระดับพหุภาคี (Multilateral) แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีของมาตรการทางภาษีที่มีลักษณะเป็นการกีดกร่อนอำนาจอธิปไตยในระดับของการเหนือรัฐ (Supranational) ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้รับผลกระทบจากมาตรการในระดับนี้อันเนื่องด้วยเหตุผลตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

เนื่องด้วยในปัจจุบันเทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างก้าวกระโดดทำให้ข้อจำกัดต่างๆลดน้อยลง การลงทุนรูปแบบไร้พรมแดนและซึ่งเป็นการเคลื่อนย้ายเงินทุนและปัจจัยการผลิตของนักลงทุนไปยังประเทศต่างๆขยายตัวและมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น ทำให้การจัดเก็บภาษีมีลักษณะที่ทับซ้อนระหว่างเขตอำนาจและมีความยุ่งยากมากยิ่งขึ้น อันเนื่องมาจากการวางแผนทางภาษีที่ยอมรับไม่ได้เพื่อหลบหรือเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับหลายประเทศซึ่งเพิ่มขึ้นตามมา ประกอบกับแนวความคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน ทำให้ประเทศหรือองค์กรระหว่างประเทศต่างๆมีนโยบายในการออกมาตรการหรือกฎหมายทางภาษีระหว่างประเทศที่ก้าวล่วงไปถึงอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอื่นๆเพื่อต่อต้านการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีดังกล่าว และเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศ โดยในงานวิจัยนี้จะศึกษาถึงนโยบายทางภาษีในรูปแบบต่างๆเพื่อพิสูจน์ให้เห็นว่ามาตรการทางภาษีดังกล่าวนั้นมีลักษณะของการร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศอื่นปรากฏให้เห็นอย่างชัดเจนในบทบัญญัติของมาตรการนั้นๆ

สืบเนื่องจากกรณีข้างต้น จากการศึกษาพบว่า มาตรการหรือกฎหมายทางภาษีระหว่างประเทศนั้นมีรูปแบบที่มาซึ่งสามารถจำแนกได้ออกเป็น 3 กรณี กล่าวคือ รูปแบบที่มาในลักษณะของมาตรการทางกฎหมายฝ่ายเดียว กล่าวคือ เป็นมาตรการทางกฎหมายภายในที่ออกโดยรัฐหรือประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่นอกเหนือจากการใช้บังคับภายในประเทศแล้ว กลับมีผลกระทบต่อประเทศอื่นๆด้วยไม่ว่าในทางตรงหรือทางอ้อม รูปแบบถัดมาคือมาตรการทางกฎหมายหลายฝ่าย ซึ่งสามารถแบ่งแยกได้ออกเป็น 2 ประเภทกล่าวคือ มาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการทำข้อตกลงทางภาษีระหว่างรัฐสองรัฐหรือที่เรียกว่าเป็นมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในระดับทวิภาคี และข้อตกลงหรือมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในระดับพหุภาคี อันเป็นกรณีที่รัฐหลาย

รัฐมีการจัดทำข้อตกลงร่วมกันเป็นกฎหมายหรือข้อตกลงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ร่วมกันนั้น รูปแบบที่มาสุดท้าย คือในกรณีของมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศที่มีป้อเกิดมาจากองค์การเหนือรัฐ อันเกิดขึ้นจากการที่มีองค์กรหนึ่งองค์กรใดซึ่งมีอำนาจเหนือประเทศสมาชิกอื่นออกกฎหมายหรือระเบียบต่างๆเพื่อใช้บังคับภายในประเทศภาคี และกฎหมายดังกล่าวมีผลอยู่เหนือกฎหมายภายในของรัฐสมาชิก

โดยในงานวิจัยฉบับนี้เลือกศึกษามาตรการต่างๆตามลำดับของรูปแบบที่มาของกฎหมายหรือมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศ กล่าวคือ สำหรับมาตรการฝ่ายเดียวอันมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศอื่น ยกตัวอย่าง ในกรณีของข้อตกลง FATCA ในรูปแบบที่ยังคงเป็นกฎหมายภายในซึ่งได้วางหลักไว้อยู่ภายใต้มาตรา 1471-1474 ประมวลรัฐฎการของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีผลบังคับกับสถาบันการเงินของประเทศอื่นให้มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวอเมริกันต่อกรมสรรพากรของสหรัฐฯ ซึ่งสถาบันทางการเงินที่ตกอยู่ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายฉบับนี้ คือ สถาบันการเงินที่มีการดำเนินงานในลักษณะที่เป็นการสร้างรายได้หรือผลกำไรให้กับชาวสหรัฐฯ โดยหากสถาบันการเงินที่ไม่ยินยอมเข้าร่วมปฏิบัติตาม FATCA จะถูกรัฐบาลสหรัฐฯ หักภาษี 30% ของเงินได้ที่สถาบันการเงินได้รับจากสหรัฐฯ อันเป็นกรณีที่เห็นได้ชัดเจนว่าเป็นมาตรการทางภาษีอากรฝ่ายเดียวของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เป็นการบังคับให้สถาบันการเงินของประเทศอื่นต้องปฏิบัติตามโดยอ้อม อันมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยของประเทศอื่น นอกจากนี้ภายหลัง ประเทศสหรัฐอเมริกายังได้มีการสนับสนุนให้ทำข้อตกลง FATCA กับรัฐบาลของประเทศต่างๆทั่วโลก ซึ่งเป็นการพัฒนารูปแบบที่มาของมาตรการดังกล่าวขึ้นมาจนกลายเป็นมาตรการทางภาษีในระดับทวิภาคีอันจะได้กล่าวต่อไป

อีกหนึ่งตัวอย่างของมาตรการฝ่ายเดียวที่สำคัญและเห็นได้โดยชัดเจนเป็นอย่างยิ่งคือในกรณีของ EU list of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes หรือที่เรียกว่า รายงานระบุประเทศที่ไม่ให้ความร่วมมือสำหรับวัตถุประสงค์ด้านภาษีของสหภาพยุโรป ซึ่งเป็นมาตรการที่ออกโดยสหภาพยุโรป เพื่อช่วยให้กลุ่มประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปมีมาตรการร่วมกันเพื่อต่อต้านประเทศอื่นหรือประเทศที่สามซึ่งมีนโยบายส่งเสริมแนวทางปฏิบัติทางภาษีที่ไม่เหมาะสม โดยหากประเทศใดถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำ ก็จะได้รับมาตรการตอบโต้ไม่ว่าจากสหภาพยุโรปหรือจากประเทศสมาชิก ยกตัวอย่างเช่น ถูกระงับการเข้าถึงเงินทุนของสหภาพยุโรปทุกรูปแบบ การตรวจสอบข้อมูล

ทางภาษีจากรัฐกรรมที่ทำระหว่างประเทศในบัญชีดำกับสหภาพยุโรปจะเข้มงวดขึ้น ยังไม่รวมไปถึงมาตรการต่อต้านอื่นๆที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศจัดให้มีขึ้นตามหลักเกณฑ์ที่เสนอแนะโดยสหภาพยุโรป เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่ามาตรการดังกล่าว ก่อให้เกิดผลกระทบต่อประเทศไทย โดยทำให้ในการออกมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนในแต่ละครั้ง ประเทศไทยจำที่จะต้องระมัดระวังและคำนึงถึงการมีอยู่ของบัญชีดำนี้ เพราะหากมาตรการหรือนโยบายทางภาษีนั้นถูกมองว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานสากลหรือถูกมองว่าเป็นมาตรการที่สนับสนุนการแข่งขันด้านภาษีที่ไม่เป็นธรรมแล้ว ประเทศไทยอาจถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำซึ่งอาจส่งผลต่อการลงทุนระหว่างประเทศของประเทศไทยและสหภาพยุโรป หรืออาจต้องแก้ไขกฎหมายบางประการหากมีแนวโน้มว่ากฎหมายนั้นๆอาจส่งผลให้ถูกขึ้นชื่อในบัญชีดำ

ในส่วนมาตรการทางภาษีอากรหลายฝ่ายในระดับทวิภาคี ได้ศึกษาถึงมาตรการสองฝ่ายที่มีลักษณะเป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรโดยแท้ กล่าวคือ ในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยยกตัวอย่าง อนุสัญญาภาษีซ้อนตาม Model ของ OECD และ UN ซึ่งมักถูกใช้เป็นต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทั่วไป โดย Model ของ OECD จะมีถูกใช้ในกรณีที่ประเทศคู่สัญญา มีสถานะที่เท่าเทียมกัน ขณะที่ Model ของ UN จะเอื้อประโยชน์ให้แก่ประเทศกำลังพัฒนามากกว่า ใน Model ทั้งสองของอนุสัญญาภาษีซ้อน ต่างยึดหลักที่ประเทศสองฝ่ายไม่ว่าจะเป็นประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่ใช้อำนาจอธิปไตยในทางภาษีที่มีอยู่เหนือเขตดินแดนของประเทศตนเข้าเจรจาในข้อตกลงเพื่อขจัดปัญหาภาษีซ้อนที่จะสละอำนาจการจัดเก็บภาษีที่มีอยู่ภายในประเทศคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการถูกกีดกันไปซึ่งอำนาจอธิปไตยของประเทศคู่สัญญาผู้ใดผู้หนึ่งโดยชัดแจ้งแล้ว

นอกจากนี้ ยังมีในกรณีของกฎหมาย FATCA ซึ่งได้พัฒนาจากมาตรการทางภาษีฝ่ายเดียวมาเป็นข้อตกลงระหว่างประเทศในระดับทวิภาคี ตามข้อตกลงระหว่างรัฐบาลสหรัฐอเมริกากับรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทย โดยมีการกำหนดมาตรการเชิงลงโทษสถาบันการเงินที่ไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงในลักษณะเดียวกันไว้เช่นกัน แม้ว่าประเทศไทยจะได้รับประโยชน์จากการทำข้อตกลงดังกล่าว ไม่ว่านจะเป็นประโยชน์จากการได้รับข้อมูล

ทางภาษีจากสรรพากรของประเทศสหรัฐฯ ได้ประโยชน์ในทางภาษีอากรเนื่องจากไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากมาตรการตอบโต้ รวมถึงได้ข้อมูลทางภาษีจากประเทศอื่น ๆ ที่มีการทำข้อตกลง FATCA กับประเทศสหรัฐฯ เพื่อนำมาพัฒนาปรับปรุงมาตรการภายในประเทศ แต่เมื่อเทียบกับประโยชน์ที่สหรัฐอเมริกาได้รับจากการทำข้อตกลงนี้แล้ว ประเทศไทยอาจเสียเปรียบในเชิงของผลประโยชน์ที่ได้รับ อันเนื่องมาจากหลักการที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีซึ่งแตกต่างจากหลักสัญญาชาติของสหรัฐฯ รวมถึงมีผลกระทบที่ตามมาจากการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าว ทั้งการเพิ่มภาระหน้าที่ให้แก่สถาบันการเงินภายในประเทศรวมถึงสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นในด้านของต้นทุนในแง่ของบุคลากรและต้นทุนทางด้านเอกสาร ความขัดหรือไม่ลงรอยกันของ FATCA และกฎหมายเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลส่วนบุคคลต่างๆ ที่มีอยู่ในไทย และการทำข้อตกลงนี้อาจทำให้ประโยชน์ที่อยู่คนละขั้วอำนาจกับประเทศสหรัฐฯ หรือประเทศที่ไม่ยอมรับการทำข้อตกลงดังกล่าวอาจตัดสินใจไม่มาลงทุนภายในประเทศไทย ซึ่งหากพิจารณาถึงผลประโยชน์และผลกระทบที่ตามมา ก็อาจไม่สามารถกล่าวได้ว่าประเทศไทยได้รับผลประโยชน์จากมาตรการนี้อย่างเต็มที่นัก ซึ่งหากในอนาคตประเทศไทยจำเป็นต้องรับเอามาตรการที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจทางภาษีในลักษณะนี้มาบังคับใช้ ก็ควรต้องคำนึงถึงผลกระทบและประโยชน์ที่ได้รับตอบแทนการสูญเสียไปซึ่งอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอย่างรอบคอบ

สำหรับมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบการทำสนธิสัญญาในระดับพหุภาคีซึ่งเป็นแนวทางใหม่ที่หยิบยกมาใช้ทดแทนการทำข้อตกลงในระดับทวิภาคีที่สิ้นเปลืองเวลาและทรัพยากร โดยศึกษาเกี่ยวกับ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS หรือ MLI ของ OECD ซึ่งประเทศไทยได้แสดงเจตจำนงที่จะเข้าร่วมไว้ โดย MLI จะปรับเปลี่ยนการประยุกต์ใช้สนธิสัญญาภาษีทวิภาคีหลายพันฉบับทั่วโลก เพื่อกำจัดการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนี้ยังกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำเพื่อต่อต้านการการใ้ซ่อนสัญญาภาษีซ้อนในทางที่ไม่ถูกต้อง และจะมีผลใช้บังคับทันทีที่ประเทศนั้นๆ ตกลงลงนามยอมรับการเข้าเป็นสมาชิกภาคี ซึ่งสะดวกและรวดเร็วกว่าการเจรจาสนธิสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศรายฉบับ อย่างไรก็ตาม หากประเทศไทยเข้าร่วมเป็นสมาชิกภาคีใน MLI ก็อาจมีผลกระทบตามมาอีกกล่าวคือ MLI นั้นมีสภาพบังคับที่เหนือกว่าสนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ได้ถูกจัดทำขึ้นมาก่อน ซึ่งบางครั้งการบังคับตาม MLI อาจไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของคู่สัญญาซึ่งได้เจรจาสนธิสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว นอกจากนี้ การที่ MLI กำหนดให้ประเทศต่างๆ สามารถเลือกรับหรือสงวนสิทธิในบางกรณี รวมถึงมีการกำหนด

บทบัญญัติทางเลือกไว้ให้ประเทศสมาชิกสามารถเลือกใช้ได้ตามที่ต้องการ ความยืดหยุ่นที่มากเกินไปดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาตามมาคือ หากมีกรณีที่ประเทศคู่ภาคีสองฝ่ายนั้นเลือกสงวนสิทธิหรือเลือกบทบัญญัติทางเลือกที่แตกต่างกันในกรณีเดียวกัน ก็อาจส่งผลให้เกิดความขัดกันของบทบัญญัติของ MLI ที่จะใช้บังคับระหว่างสองประเทศ ซึ่งอาจจบลงด้วยการเจรจาระหว่างประเทศใหม่อีกครั้งอยู่ดี ซึ่งอาจเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นภายหลังจากการลงนามเข้าร่วม MLI ที่ความยุ่งยากและกินเวลานานขัดกับหลักเกณฑ์การเจรจาและแก้ไขในคราวเดียวของ MLI หรืออนุสัญญาแบบพหุภาคี นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาอีกว่ามีกฎหมายภายในหรืออนุสัญญาแบบทวิภาคีที่มีอยู่ก่อนแล้วฉบับใดที่อาจขัดหรือแย้งกับ MLI หรือไม่ ซึ่งอาจเกิดปัญหาในการบังคับใช้ตามมา

ในส่วนสุดท้ายศึกษาถึงมาตรการทางภาษีระหว่างประเทศซึ่งมีรูปแบบที่มาจากองค์การเหนือรัฐ ซึ่งตัวอย่างได้ชัดเจนของมาตรการในลักษณะนี้ คือ กฎหมายที่ออกโดยสหภาพยุโรป ซึ่งเป็นประชาคมที่มีการรวมกลุ่มกันของประเทศในภูมิภาคที่สำคัญ โดยกฎหรือระเบียบที่ออกโดยสหภาพยุโรปสามารถแบ่งออกได้หลายลำดับชั้นกล่าวคือ กฎหมายลำดับแรก ซึ่งมักเป็นกรณีของสนธิสัญญาจัดตั้งสหภาพยุโรป อันเป็นกฎหมายในระดับธรรมนูญ กฎหมายลำดับที่สองซึ่งมีลักษณะเป็น Directives หรือ Regulations และกฎหมายลำดับเสริม เช่น คำพิพากษาของ CJEU หรือ ศาลยุติธรรมแห่งสหภาพยุโรป ซึ่งมีอำนาจวินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของบทบัญญัติต่างๆ ของสหภาพยุโรป งานวิจัยฉบับนี้ได้ศึกษาเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศสมาชิกภายในสหภาพยุโรป โดยศึกษาในกรณีของ มาตรการจัดเก็บภาษีทางตรง และมาตรการจัดเก็บภาษีทางอ้อม ซึ่งแบ่งออกเป็นกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากร ซึ่งแต่กรณีมีสภาพบังคับที่มีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐสมาชิกในรูปแบบที่แตกต่างกันออกไปตามลำดับชั้นของกฎหมายดังกล่าว

ซึ่งในกรณีของข้อกำหนดทางภาษีที่ใช้บังคับกับมาตรการของภาษีทางอ้อมทั้งถูกวางหลักไว้ใน อนุสัญญาว่าด้วยกลไกของสหภาพยุโรป (The Treaty on Functioning European Union – TFEU) มาตรา 110-113 ซึ่งกำหนดมาตรฐานทางกฎหมายภาษีโดยอ้อมภายในประชาคมยุโรปให้สอดคล้องไปในแนวทางเดียวกัน สนธิสัญญาดังกล่าวนั้นมีลักษณะเป็นกฎหมายลำดับแรกที่มีผลเป็นพระธรรมนูญอันมีลำดับสูงสุด ซึ่งประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปจะต้องปฏิบัติตาม

ถัดมาในกรณีของ มาตรการจัดเก็บภาษีทางตรง มาตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และ มาตรการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ของสหภาพยุโรปมีบ่อเกิดจากกฎหมายลำดับที่สอง ซึ่งวางหลักเกณฑ์ทั่วไปที่เป็นพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวในรูปแบบของ Directives ซึ่งกำหนดเป้าหมายโดยให้รัฐสมาชิกเป็นผู้กำหนดรูปแบบและวิธีการบังคับใช้ ดังนั้นแม้จะมีลักษณะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐสมาชิก แต่ก็ยังคงเปิดโอกาสให้แก่รัฐสมาชิกในการวางหลักเกณฑ์หรือออกกฎหมายภายในเอง จึงมียังคงมีความยืดหยุ่นแตกต่างจากในกรณีของ มาตรการเพื่อจัดเก็บภาษีศุลกากร เนื่องด้วยลักษณะของสหภาพยุโรปที่เป็นสหภาพศุลกากร ดังนั้นแล้วทุกประเทศสมาชิกจึงจัดเป็นเขตศุลกากรเดียวกัน และใช้กฎหมายศุลกากรรวม ทั้งอัตราภาษีศุลกากรที่เหมือนกันสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้มีถิ่นกำเนิดในสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีศุลกากรตาม Union Custom Code (UCC) ให้อยู่ในรูปแบบของ Regulations ตาม Regulation (EU) No. 952/2013 ซึ่งเป็นกฎหมายที่บังคับใช้โดยตรง (direct applicable and binding) ต่อประเทศสมาชิกและพลเมืองโดยไม่ต้องมีการบัญญัติเป็นกฎหมายภายในของแต่ละประเทศอีก และเป็นบทบัญญัติที่ทุกๆประเทศสมาชิกจะต้องนำมาใช้ร่วมกัน เพื่อสนับสนุนการเป็นสหภาพศุลกากรและเพื่อประโยชน์และอำนวยความสะดวกแก่การขนย้ายสินค้าผ่านพรมแดนของประเทศในประชาคม ซึ่งสภาพบังคับของมาตรการทางภาษีดังกล่าวได้มีการยืนยันจากคำพิพากษาของ CJEU ถึงผลโดยตรงที่มาตรการเหล่านี้มีต่อประเทศสมาชิก รวมทั้งสภาพบังคับที่เหนือกว่าของกฎหมายสหภาพยุโรปต่อกฎหมายภายในของรัฐสมาชิก โดยศาลแห่งรัฐสมาชิกมีหน้าที่ต้องบังคับใช้กฎหมายของประชาคมและไม่บังคับใช้กฎหมายของประเทศเมื่อขัดแย้งกันแม้ว่ากฎหมายดังกล่าวจะถูกบัญญัติขึ้นในภายหลัง ไม่ว่าจะเป็นในกรณีของ Regulations หรือ Directives ยังไม่ต้องพูดถึงสนธิสัญญาจัดตั้งซึ่งเป็นกฎหมายในระดับธรรมนูญ

อย่างไรก็ดี มาตรการทางภาษีที่เกิดขึ้นโดยมีรูปแบบที่มาจากองค์การเหนือรัฐในกรณีของสหภาพยุโรปนั้น มีสภาพบังคับในทางกฎหมายแต่เพียงภายในประชาคมหรือสหภาพยุโรปเท่านั้น รวมถึงไม่ได้มีผลบังคับหรือผลกระทบต่อประเทศที่สาม ดังนั้นเมื่อประเทศไทยไม่ได้เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป มาตรการตามรูปแบบดังกล่าวจึงไม่ส่งผลกระทบต่อประเทศไทย แต่กรณีดังกล่าวก็อาจสามารถนำมาเปรียบเทียบกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่ประเทศไทยเป็นประเทศสมาชิก ซึ่งจะเห็นได้ว่าในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้นยังไม่มีข้อกำหนดองค์กรที่มีอำนาจอยู่เหนือประเทศ

สมาชิกต่างๆ ดังเช่นในลักษณะของสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงไม่ใช่กรณีที่จะมีการกำหนดมาตรการที่มีสภาพบังคับอยู่เหนือกฎหมายของแต่ละประเทศ เพียงแต่อาจมีรูปแบบเป็นการให้ความร่วมมือในลักษณะพหุภาคีเท่านั้น เช่นในกรณีของ เขตการค้าเสรีอาเซียน (ASEAN Free Trade Area: AFTA) และ ความตกลงการค้าสินค้าของอาเซียน (ASEAN Trade in Goods Agreement: ATIGA) หรือ แม้แต่ความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade; GATT) ของ WTO ซึ่งมีผลเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของไทย อย่างไรก็ตาม หากในอนาคตประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีรูปแบบการให้ความร่วมมือหรือการรวมกลุ่มที่เปลี่ยนแปลงไปจนมีลักษณะเหนียวแน่นยิ่งขึ้น มาตรการทางภาษีของสหภาพยุโรปเหล่านี้ก็เป็นกรณีที่ต้องศึกษาและวิเคราะห์ต่อไป

จากการศึกษาและวิเคราะห์มาตรการในรูปแบบต่างๆ ถึงประโยชน์และผลกระทบที่เกิดขึ้น จะเห็นได้ว่า มาตรการที่ได้หยิบยกขึ้นมากล่าวถึงไม่ว่าจะมีรูปแบบที่มาในระดับเอกภาค ทวิภาคี พหุภาคี หรือองค์การเหนือรัฐ ต่างก็มีหลักเกณฑ์ที่ก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีของประเทศอื่น ซึ่งก็มีหลายกรณีที่ส่งผลกระทบต่อทั้งในทางตรงและทางอ้อมต่อประเทศไทย แสดงให้เห็นถึงแนวโน้มการออกนโยบายในการจัดเก็บภาษีของประเทศพัฒนาแล้วทั่วโลกที่อาจมีลักษณะเป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศอื่นในมิติของกฎหมายระหว่างประเทศที่มีปรากฏให้เห็นอยู่ในหลายมิติและเพิ่มสูงขึ้นตามลักษณะของเศรษฐกิจและสังคมที่แปรเปลี่ยนไปตามยุคสมัยของเทคโนโลยีและความเจริญก้าวหน้าทางการค้าระหว่างประเทศ

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ในงานวิจัยฉบับนี้ ผู้เขียนศึกษาถึงลักษณะของการกร่อนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของมาตรการต่างๆ โดยจัดกลุ่มตามรูปแบบที่มาและยกตัวอย่างมาตรการทางภาษีของประเทศคู่ค้าที่สำคัญของประเทศไทยและในระดับโลก เพื่อพิสูจน์ให้เห็นว่าลักษณะของการกีดกันอำนาจอธิปไตยทางภาษีดังกล่าวนี้มีปรากฏขึ้นอยู่ในกฎหมายหลายระดับ และมีแนวโน้มที่ประเทศต่างๆ จะออกมาตรการเหล่านี้เพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศมากขึ้น รวมทั้งศึกษาถึง ข้อดี ข้อเสีย

และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับประเทศไทย และมีการอธิบายประกอบการยกตัวอย่างในกรณีที่สำคัญของมาตรการต่างๆที่ได้รวบรวมมาไว้พอสังเขป แต่ไม่ได้มีการวิเคราะห์ในรายละเอียดหรือบทบัญญัติรายมาตราของมาตรการที่ได้รวบรวมไว้ ซึ่งหากมีการวิเคราะห์ในรายมาตรการถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการกีดกันไปซึ่งอำนาจอธิปไตยทางภาษีดังกล่าวก็จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาถึงแนวโน้มหรือนโยบายทางภาษีระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมถึงจุดยืนของประเทศไทยที่ควรมีต่อมาตรการเหล่านี้

และจากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันแนวคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐเป็นอำนาจโดยเด็ดขาดของรัฐแต่ละรัฐนั้นเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม แนวคิดดังกล่าวไม่เพียงถูกลดทอนลง แต่มีแนวคิดที่ว่าอำนาจอธิปไตยทางภาษียังเป็นอุปสรรคต่อนโยบายในทางภาษีของกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อพิจารณาจากสภาพเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการเชื่อมโยงกันของระบบภาษีของแต่ละประเทศ แนวคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยทางภาษีอาจเป็นเรื่องคลุมเครือและแทบไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษี ซึ่งการวางเฉยต่อแนวคิดดังกล่าวอาจทำให้การต่อสู้กับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นเรื่องง่ายขึ้น ดังนั้นประเทศไทยจึงไม่ควรยึดติดกับแนวคิดที่ว่าอำนาจอธิปไตยที่เด็ดขาดและเป็นของรัฐใดรัฐหนึ่ง และควรมีอำนาจอย่างเต็มที่โดยปราศจากการแทรกแซงใดๆจากภายนอกในการกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อจัดเก็บภาษีภายในประเทศ เนื่องจากสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบันและความเกี่ยวพันระหว่างประเทศต่างๆ เป็นไปไม่ได้เลยที่ประเทศไทยจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีภายในประเทศได้โดยแท้อย่างไม่มีเงื่อนไข จึงจำเป็นที่จะต้องยอมสละอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรบางส่วนเพื่อประโยชน์อันเกิดจากการให้ความร่วมมือระหว่างประเทศ รวมถึงเพื่อพัฒนามาตรการในการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับความซับซ้อนของการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

แต่กระนั้นก็ได้หมายความว่าประเทศไทยจะต้องยอมสละอำนาจอธิปไตยในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐไปเต็ม 100 เปอร์เซ็นต์ หรือยินยอมปฏิบัติตามมาตรการทางภาษีของประเทศอื่นในทุกๆกรณี แต่ประเทศควรจะคำนึงถึงประโยชน์ที่ประเทศไทยจะได้รับ รวมถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการทำข้อตกลงในทางภาษีดังกล่าว ว่าคุ้มค่ากับการสูญเสียอำนาจอธิปไตยในทางภาษีอากรดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนก็มีความคาดหวังเป็นอย่างยิ่งว่างานวิจัยฉบับนี้จะช่วยเป็นฐานในการศึกษาวิเคราะห์ถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อประเทศไทยจากมาตรการที่มีลักษณะเป็นการกีดกันอำนาจอธิปไตย



ในทางภาษีอากรระหว่างประเทศต่อไป หรืออาจช่วยในการวิเคราะห์ผลกระทบหรือการทำ impact assessment เพื่อวางน้ำหนักของผลประโยชน์และผลกระทบต่อประเทศไทยอย่างละเอียดในกรณีมาตรการที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงหรือมาตรการทางภาษีอื่นๆ ของผู้วิจัยอื่นที่มีความสนใจในการค้นคว้าเกี่ยวกับกรณีศึกษาต่อไปในอนาคต

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562).

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน ว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561).

วิชณุ เครืองาม, กฎหมายรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2530).

ณัชชาภัทร อุ่นตรงจิตร, รัฐศาสตร์ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561).

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 4 รัฐ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560).

โกคิน พลกุล, หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น, พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2556).

ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 สนธิสัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551).

ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2 รัฐ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554).

จตุรนต์ ธีระวัฒน์, กฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555).

ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2559).

จันตรี สีนศุภฤกษ์, กฎหมายระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2563).

นพนธิ สุริยะ, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 9 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559).

สมบูรณ์ เสี่ยมบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศที่ใช้กันในปัจจุบัน, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์บรรณกิจ 1991, 2551).

สมบูรณ์ เสี่ยมบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มติชน, 2548).

จารุประภา รักพงษ์, หลักการสำคัญว่าด้วยการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรีภายใต้กฎหมายแห่งสหภาพยุโรป, (ปทุมธานี : โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562).

ธณภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2554).

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554).

พล ธีรคุปต์, สารพันปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561).

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : โครงการตำราและเอกสาร ประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550).

สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีมูลค่าเพิ่ม : หลักการและหลักปฏิบัติในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2559).

วิมลรัตน์ แซ่หลี่ และ ธนวัฒน์ บุรีรัตน์, "การทำ ความความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศและการดำเนินการตาม Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) ประเทศไทยได้ผลประโยชน์ หรือรับผลกระทบ," วารสารสารสนเทศ ปีที่ 16 ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม – ธันวาคม 2560).

สำนักงานเศรษฐกิจและการคลัง, "การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายไทยเพื่อรองรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างประเทศ" 2559.

ศศิณ พริ้งพงษ์, "มาตรการป้องกันการเกิด Base Erosion and Profit Shifting," Tax Policy Journal, Fiscal Policy Office Edition 1 Volume 24, October 2015.

กรมการค้าต่างประเทศ, เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) [ออนไลน์], 16 พฤศจิกายน 2559.

แหล่งที่มา: <http://www.dft.go.th/th-th/DetailHotNews/ArticleId/5079/-AFTA-1-2>

กรมสรรพากร, ความเป็นมาของ FATCA [ออนไลน์], แหล่งที่มา:

<https://www.rd.go.th/publish/56958.0.html>

กรุงเทพธุรกิจ, มาตรการอียูป้องกันบริษัทข้ามชาติเลี่ยงภาษี กระทบการค้า-ลงทุน [ออนไลน์], 30

พฤษภาคม 2559. แหล่งที่มา: <https://www.bangkokbiznews.com/blog/detail/637862>

เบญจมาศ กุลกัศติมาศ, แนวโน้มการแข่งขันด้วยมาตรการภาษีอากรลดลง [ออนไลน์], 28 ธันวาคม

2560. แหล่งที่มา: [https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/12/thailand-tax-](https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/12/thailand-tax-updates-28dec2017.html)

[updates-28dec2017.html](https://home.kpmg/th/en/home/insights/2017/12/thailand-tax-updates-28dec2017.html)

วีรพัฒน์ ปริยวงศ์, การใช้อำนาจอธิปไตยสร้างกฎหมายระหว่างประเทศ:หนังสือสัญญาบางประเภท

อันต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา [ออนไลน์], 1 เมษายน 2551. แหล่งที่มา: [http://public-](http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1214)

[law.net/publaw/view.aspx?id=1214](http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1214)

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, กฎเกณฑ์ศุลกากรใหม่ในยุโรปและผลกระทบต่อ

ผู้ประกอบการในเอเชีย [ออนไลน์], กรกฎาคม 2559. แหล่งที่มา:

[http://brussels.customs.go.th/data\\_files/1608031817231750587566.pdf](http://brussels.customs.go.th/data_files/1608031817231750587566.pdf)

สำนักงานที่ปรึกษาการศุลกากร ณ กรุงบรัสเซลส์, รายงานของคณะกรรมการยุโรปต่อรัฐสภายุโรป

และที่ประชุมยุโรปว่าด้วย การบังคับใช้ Union Customs Code และการใช้อำนาจในการออก

กฎหมายตาม Article 284 [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา:

[http://brussels.customs.go.th/data\\_files/bd640192faf5359028fa1bdf55d24d65.pdf](http://brussels.customs.go.th/data_files/bd640192faf5359028fa1bdf55d24d65.pdf)

นริศ วงศ์ตระกูล, ความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายสหภาพยุโรปกับกฎหมายของประเทศสมาชิกและการยอมรับกฎหมายสหภาพยุโรปของเบลเยียมและเยอรมัน [ออนไลน์], 2556. แหล่งที่มา:

<https://oia.coj.go.th/th/content/page/index/id/14982>

### ภาษาอังกฤษ

Anthony Aust, Modern Treaty Law and Practice, Cambridge: Cambridge University Press (2000).

Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, European Tax Law, Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers (2005).

Nugent, N. Government and Politics of the European Union, Basingstoke: Palgrave Macmillan (2003).

Organisation for Economic Co-operation and Development, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: United States 2011: Combined: Phase 1 + Phase 2, OECD Publishing, Paris (2011).

T. Rixen, the Political Economy of International Tax Governance, Palgrave Macmillan UK (2008).

Giannini, R. "The Rule of Law: State Sovereignty vs. International Obligations", Issue Brief for the GA Sixth Committee, Old Dominion University, (2010).

Hainsworth, Susan. "Sovereignty, Economic Integration, and the World Trade Organization," *Osgoode Hall Law Journal* 33.3, (1995).

Luis Calderon Gomez, Transcending "Tax" Sovereignty and Tax Standardization: Three Questions, *45 Yale J. Int'l L.* 191, (2020).

Michael Lennard, "The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments," (ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, JANUARY/FEBRUARY 2009).

Megan Claridge & Sarah Box, "Economic Integration, Sovereignty and Identity: New Zealand in the Global Economy," Treasury Working Paper Series 00/22, New Zealand Treasury, (2000).

Márcio Ávila, "SOVEREIGNTY AND THE INTERNATIONAL TAX LAW" Revistada Faculdade de Direito da UERJ, V.2, n.22, (2012).

Nataliya Tyurina, "REGIONAL ECONOMIC INTEGRATION AND STATE SOVEREIGNTY," InterEULawEast: journal for the international and European law, economics and market integrations, Vol. 1 No. 1, (2014).

Pankhuri Agrawal, "ICL: The Guardian of Sovereignty of Nations" International Journal of Law and Legal Jurisprudence Studies (ISSN: 2348-8212) VOLUME 1 ISSUE 4.

PwC, "OECD and UN updated income and capital Model Tax Conventions provide guidance on BEPS and other issues", (Tax Policy Bulletin, 6 August 2018).

Robert J. Munro and William Byrnes, "Background and Current Status of FATCA" Texas A&M University, Legal Studies Research Paper Series Research Paper No. 17–31, (2017).

RATNER, S., AMERICAN TAXATION: IT'S HISTORY AS A SOCIAL FORCE IN DEMOCRACY, New York: Norton & Company, (1942).

Department of the Treasury (Australia), Multilateral Instrument [Online]. Available from: <https://treasury.gov.au/tax-treaties/multilateral-instrument>

European Union, Taxation [Online], 21 February 2020. Available from: [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_en](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en)

European Commission, UCC - Legislation [Online]. Available from:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation\\_en#uccimp](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-legislation_en#uccimp)

Organisation for Economic Co-operation and Development, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [Online]. Available from:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

Robert Gaut, Cayman Islands added to the EU blacklist of non-cooperative jurisdictions for tax purposes [online], 20 February 2020. Available from:

<https://www.natlawreview.com/article/cayman-islands-added-to-eu-blacklist-non-cooperative-jurisdictions-tax-purposes>

Soufyan Lamdini, Understanding the Difference between EU Directives and EU Regulations [online], 2018. Available from: [https://certification-](https://certification-experts.com/understanding-the-difference-between-eu-directives-and-eu-regulations/)

[experts.com/understanding-the-difference-between-eu-directives-and-eu-regulations/](https://certification-experts.com/understanding-the-difference-between-eu-directives-and-eu-regulations/)

The European Council, Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions [Online].

Available from: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

The European Commission, Questions and answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions [Online]. Available from:

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_19\\_1629](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1629)