

ปัญหาการใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของ
ประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน
เพื่อสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร

ผู้ช่วยศาสตราจารย์พัชรดา เอื้อวรรณกิจ

**ปัญหาการใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของ
ประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร***
**Problems Caused by the Use of Juristic Companies in the Members of
ASEAN Economic Community (AEC) as to Qualify Tax Benefits**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์พัชรดา เอื้อวรรณกิจ**
Assistant Professor Patcharada Auwannakit

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาปัญหาที่เกิดจากการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลอื่นเนื่องมาจากการรวมกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) โดยมุ่งเน้นไปที่ประเด็นสำคัญหลายอย่าง เช่น การจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) การก่อตั้งนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) แบบพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ข้อตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสมาชิกในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และการวางแผนภาษีในกรณีต่างๆ

*บทความนี้เรียบเรียงจากโครงการวิจัย เรื่อง “ปัญหาการใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร” ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

This article is a part of research title “Problems Caused by the Use of Juristic Companies in the Members of ASEAN Economic Community (AEC) as to Qualify Tax Benefits.” This research is funding by Faculty of Law, Ramkhamhaeng University.

**อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง; น.บ. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, น.ท.บ. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, น.ม. สาขากฎหมายภาษีอากร มหาวิทยาลัยรามคำแหง. E-mail: ajarnpatcharada@hotmail.com.

Lecturer in Law at Faculty of Law, Ramkhamhaeng University; LL.B. at Ramkhamhaeng University, Barrister at Law at Thai Bar Under the Royal Patronage, LL.M. in Taxation at Ramkhamhaeng University.

วันที่รับบทความ (received) 23 สิงหาคม 2561, วันที่แก้ไขบทความ (revised) 18 กันยายน 2561, วันที่ตอบรับบทความ (accepted) 20 กันยายน 2561.

วิธีการวิจัยฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงเอกสารโดยมุ่งหมายเพื่อแก้ปัญหาจากการที่ประเทศไทยต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากการก่อตั้งนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ผลจากการวิจัยพบว่าการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ดึงดูดนักลงทุนต่างชาติที่นอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพื่อสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร โดยนักลงทุนต่างชาติที่เข้ามาลงทุนนั้นใช้การก่อตั้งนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จากนั้นจึงเข้ามาถือหุ้นหรือประกอบกิจการในประเทศไทยจากการจัดตั้งนิติบุคคลในลักษณะนั้นช่วยให้นักลงทุนต่างชาติสามารถควบคุมการจัดการนิติบุคคลของตนได้ทั้งหมดเสมือนการถือหุ้นในอัตราร้อยละ 100 จึงทำให้ธุรกิจดังกล่าวไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดสามารถบริหารจัดการได้เสมือนนิติบุคคลในประเทศนั้นๆ ดังนั้นจึงสามารถได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี และนิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางยังดำเนินการวางแผนภาษีโดยนำเอาวิธีการตั้งทุนต่ำ การกำหนดราคาโอน และการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอีกด้วย

ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้รัฐบาลแต่งตั้งคณะกรรมการกำกับดูแลและตรวจสอบการดำเนินธุรกิจของนิติบุคคลต่างประเทศที่มาจากประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC) ในประเทศไทย ติดตามและควบคุมการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในประเทศไทย รวมถึงการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อป้องกันการวางแผนเพื่อเลี่ยงภาษีในลักษณะต่างๆ และขอเสนอให้ประเทศไทยเข้าเจรจาเพื่อแก้ไขอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อป้องกันการใช้นิติบุคคลในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต่อไป

Abstract

The aim of this research is to study tax revenue leakage as a result of economic integration among AEC countries. The research focuses on several key areas such as the background of the establishment of the ASEAN Economic Community (AEC), the operating form of juristic companies and multinational corporations within AEC, regulations of AEC blueprint on taxation, provisions of international tax policy regarding double tax agreement between Thailand and other member countries of AEC and Tax Planning.

The research conducted by using documentary research method, also aims to provide solutions to the tax revenue leakage issues due to the tax benefits enjoyed by entities structured through the use of juristic companies operating from within AEC trading bloc. The results of this research found that the establishment of AEC has attracted foreign investors not originally from the member countries of AEC trading bloc, to establish corporate entities in Thailand, due to tax benefits and incentives schemes.

A conflict of interest in this research are foreign investors through nominee arrangement when investing in ASEAN member countries by registering themselves as juristic companies in Non-ASEAN countries, and then to hold shares on the limited company in Thailand. These corporate structure and formation, in accordance with the laws, could also allow these foreign investors complete control over the corporate entities, i.e. holding shares of 100 percent.

As a result, such corporate entities shall not be subjected to any business operation restriction, can have unrestrained investment activities such as trading, which could also qualified for tax benefits. These juristic companies that are operating business through nominee arrangement are doing tax planning through Thin Capitalization, Transfer Pricing and Treaty Shopping.

The researcher proposed that the government shall appoint board committee to regulate and audit business operation of foreign juristic companies from member countries of AEC in Thailand, monitor and control any potential cases of abuse of

tax benefits in Thailand. Other proposals include amending revenue code to include anti-tax avoidance rules in order to prevent aggressive tax planning schemes, and that the results also suggest that Thailand shall negotiate with another party that hold double tax treaties regarding the amendment of the limitation of benefits and the real benefiter who gain benefits under the double tax treaties. The amendment of the establishment of business operation, the definition of services and the gaining of tax benefits according to the double tax treaties shall be amended.

คำสำคัญ: อาเซียน, ตัวแทนอำพราง, อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

Keywords: ASEAN, nominee, double tax agreements

1. บทนำ

เมื่อปี พ.ศ.2558 ประเทศในกลุ่มอาเซียนจำนวน 10 ประเทศได้แก่ ไทย พม่า มาเลเซีย อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ เวียดนาม ลาว กัมพูชา และบรูไน ได้มีการรวมตัวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community : AEC) เพื่อเสริมสร้างความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจและเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของอาเซียนในตลาดโลก นอกจากนี้วัตถุประสงค์ในการเปิดเสรีการค้าเคลื่อนย้ายปัจจัยในการผลิตระหว่างประเทศสมาชิกทั้งในด้านการค้าสินค้า การค้าบริการ การลงทุน เงินทุน และแรงงาน รวมถึงความร่วมมือในด้านการอำนวยความสะดวกทางการค้าและการลงทุนเพื่อลดอุปสรรคด้านการค้าโดยคำนึงถึงการพัฒนามาตรฐานการครองชีพและความกินดีอยู่ดีของประชาชนในประเทศ และลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำในสังคมให้น้อยลง¹

การรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้นมีการประชุมของรัฐมนตรีเศรษฐกิจอาเซียนให้มีการจัดทำแผนการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน หรือที่เรียกกันว่า แบบพิมพ์เขียว AEC Blueprint หรือ ASEAN Economic Community Blueprint² หมายถึงพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเป็นการกำหนดแผนงานภาพรวมด้านเศรษฐกิจเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนภายในปี พ.ศ.2558 (ค.ศ.2015)

ในการดำเนินงานตามแผนงานในการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน 2015 เป็นต้นมา ส่งผลในด้านภาษีและการค้าการลงทุน โดยมีการเปลี่ยนแปลงหลายอย่าง อาทิ การยกเลิกภาษีศุลกากรขาเข้าและการอำนวยความสะดวกทางการค้า การเปิดเสรีการค้าบริการที่สูงขึ้นหรือการเปิดเสรีและอำนวยความสะดวกในการลงทุน ลดขั้นตอนและการปรับความสอดคล้องของกรอบงาน และนโยบายด้านกฎระเบียบตลาดทุนการอำนวยความสะดวกเพื่อย้ายแรงงานฝีมือ การส่งเสริมการพัฒนาตามกรอบนโยบาย การแข่งขันในระดับภูมิภาค ซึ่งวิสัยทัศน์ในปี 2015 มีความเกี่ยวเนื่องกับแผนงานประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน 2025 อันเป็นการต่อยอดจากแผนงานเดิมและเน้นหนักไปถึงสิ่งสำคัญที่ต้องดำเนินเป็นอันดับแรกคือ การดำเนินมาตรการที่ยังค้างอยู่ภายใต้แผนงานการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน 2015 ให้เสร็จสิ้นภายในปี 2559 และต่อยอดไปจนถึงแผนงานประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน 2025

¹สำนักงานเศรษฐกิจการคลังกระทรวงการคลัง, AEC กับความท้าทายในการปรับปรุงโครงสร้างภาษี [Online], available URL: <http://www.fpo.go.th/FPO/modules/Content/getfile.php?contentfileID, 2561> (มีนาคม, 14).

²กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์, AEC Blueprint หมายถึง... [Online], available URL: http://www.aseanai.net/ewt_news.php?nid=6385&filename, 2561 (กุมภาพันธ์, 3).

ในด้านความร่วมมือด้านภาษีอากร จะเห็นได้ว่า เป็นหนึ่งในองค์ประกอบหลักที่สนับสนุนขีดความสามารถในการแข่งขันของอาเซียนโดยการจัดการกับอุปสรรคด้านการคลัง ซึ่งมีมาตรการที่อยู่ระหว่างการดำเนินการและมาตรการใหม่ที่จะดำเนินการในอนาคตด้วยคือ

1) ความพยายามร่วมกันที่จะสนับสนุนการดำเนินการเพื่อจะทำความตกลงอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้แล้วเสร็จและการปรับปรุงเครือข่ายความตกลงเพื่อแก้ไขปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนและการดำเนินการในการขยายขอบเขตโครงสร้างภาษีหัก ณ ที่จ่ายเท่าที่เป็นไปได้เพื่อส่งเสริมการขยายฐานนักลงทุนในตลาดตราสารหนี้ในภูมิภาคอาเซียน

2) ปรับปรุงการดำเนินงานด้านการแลกเปลี่ยนข้อมูลโดยสอดคล้องกับมาตรฐานสากล

3)หารือเกี่ยวกับมาตรการในการแก้ไขปัญหาการปรับรายได้ฐานภาษีและโยกย้ายกำไรเพื่อให้มั่นใจว่าจะมีสถานะทางการคลังที่ดี

4) พิจารณาความเป็นไปได้ในการนำหมายเลขประจำตัวของผู้เสียภาษีเพื่อปรับปรุงการจัดเก็บภาษีและขยายขอบเขตการติดตามการทำธุรกรรม และ

5) พิจารณาความเป็นไปได้ในการสร้างความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและแบ่งปันข้อมูลเกี่ยวกับสินค้าทั่วไปที่สามารถจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากประเทศสมาชิก

การดำเนินธุรกิจของนักลงทุนต่างชาตินั้น โดยปกติจะอยู่ในรูปแบบบริษัทจำกัดหรือจัดตั้งสำนักงานสาขาในประเทศต่างๆ ขึ้น ดังนั้นการจัดตั้งธุรกิจและการประกอบธุรกิจจึงเป็นสิ่งสำคัญที่นักลงทุนจะวางแผนและหาวิธีการเพื่อขยายธุรกิจของตนโดยพิจารณาจากปัจจัยหลายๆ อย่าง อาทิ ทรัพยากรของประเทศที่จะไปลงทุนเปิดกิจการหรือสาขา แรงงานบุคคล การคมนาคมขนส่งที่สะดวก ความปลอดภัย ภาษีอากรที่จะต้องมีการะกับประเทศนั้นๆ สิทธิประโยชน์ทางด้านต่างๆ เพื่อแบ่งเบารายจ่ายและได้ผลกำไรสูงสุด เป็นต้น ดังนั้น การมีประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งเอื้อประโยชน์หลายๆ ด้านดังกล่าวมานั้น จึงเปรียบเสมือนแรงดึงดูดในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ที่นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกจะเข้ามาลงทุนดำเนินกิจการ โดยเห็นว่ามีสิทธิประโยชน์มากมายต่อการประกอบธุรกิจที่ตนดำเนินกิจการ ซึ่งในแต่ละประเทศของสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน มีกฎหมายควบคุมการจดทะเบียนจัดตั้งหรือการเปิดกิจการในฐานะนิติบุคคลที่หลากหลาย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศด้วย ดังนั้น นักลงทุนของประเทศนอกกลุ่มสมาชิก จึงต้องการหาวิธีการและรูปแบบที่จะเข้ามาในลักษณะตัวแทนอำพรางเพื่อให้ตนเองได้เข้ามาในฐานะเป็นนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี

นอกเหนือจากปัญหาดังกล่าว ยังมีปัญหาอีกกรณีหนึ่ง คือ นักลงทุนต่างชาติเหล่านี้ที่เข้าไปจัดตั้งนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนยังเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศไทยเพื่อ

ดำเนินการเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ต่างๆ ทางภาษี โดยเฉพาะสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้นๆ และนอกจากนี้ยังมีกรณีที่กระทำการนำเอาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวนั้นมาวางแผนภาษีด้วยวิธีการต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) วิธีการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) และวิธีการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Treaty Shopping) อันส่งผลให้ประเทศไทยต้องสูญเสียผลประโยชน์จากภาษีที่สมควรจะได้รับอย่างมหาศาล

ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้ผู้วิจัยสนใจศึกษาปัญหาการใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรในกรณีที่นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่มาจากนักลงทุนต่างชาติอันเป็นบุคคลนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และศึกษาถึงการวางแผนภาษีของนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและรูปแบบการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเพื่อเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้ตั้งวัตถุประสงค์ของการศึกษาปัญหาดังกล่าวไว้ดังนี้

1) เพื่อศึกษาความหมายและลักษณะของนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางรูปแบบของนิติบุคคลและบริษัทข้ามชาติระบบภาษีที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคล ความหมายการวางแผนภาษีและรูปแบบการวางแผนภาษีระหว่างประเทศ และการจำกัดประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

2) เพื่อศึกษาถึงพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Blueprint: AEC Blueprint) ที่เอื้อสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร การจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรของนิติบุคคลในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับตัวแทนอำพรางในประเทศไทยและตัวอย่างบทบัญญัติว่าด้วยการจำกัดประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทยกับสหรัฐอเมริกา

3) เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาการใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของชาติสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) เพื่อสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร

4) เพื่อศึกษาหาแนวทางแก้ไขปัญหการใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของชาติสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) เพื่อสิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากร

2. วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าระเบียบวิธีวิจัยแบบเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยเก็บข้อมูลแบบการวิจัยเอกสารจากแบบพิมพ์เขียวจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากรและเอกสารที่เกี่ยวข้องอื่นๆ และนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์และนำเสนอในเชิงพรรณนา

3. ผลการวิจัย

การที่ประเทศไทยเป็นหนึ่งในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและดำเนินนโยบายตามพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint) จึงก่อให้เกิดสิทธิประโยชน์ที่ดึงดูดนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกให้เข้ามาแสวงหาประโยชน์ โดยใช้วิธีการเข้ามาเป็นหนึ่งในองค์กรธุรกิจของประเทศสมาชิกสมาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยการจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศสมาชิกล่วงก่อนในลักษณะตัวแทนอำพรางและให้นิติบุคคลตนเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทยรับประโยชน์จากการดำเนินธุรกิจและได้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีอากรที่ประเทศไทยที่เกิดขึ้นจากนโยบายในพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint)

นอกจากนั้นนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางดังกล่าว ยังอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่ตนจัดตั้งนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางนำมาวางแผนภาษีโดยอาศัยวิธีการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเพื่อให้ได้รับผลกำไรสูงสุดในการลงทุนธุรกิจของตน

ทั้งสองกรณีจึงเป็นปัญหาที่ประเทศไทยต้องเสียประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษี ดังนั้นผู้วิจัยจึงนำปัญหาดังที่กล่าวมาข้างต้น มาวิเคราะห์เป็นประเด็นดังต่อไปนี้

3.1 การก่อดังนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางและการเข้ามาลงทุนกับประเทศไทย และได้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร

จากวิธีการก่อดังนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต่างๆ ทำให้การก่อดังนิติบุคคลของนักลงทุนนอกประเทศสมาชิกอาเซียนทำการเลือกประเทศที่ตนต้องการเข้าไปลงทุนเพื่อเชื่อมต่อมาทำธุรกิจกับประเทศไทย ดังนั้น ประเทศที่อยู่ในการคัดเลือกของต่างชาติมักจะเป็นประเทศที่กฎหมายยังมีช่องว่างและเอื้อให้มีการจัดตั้งนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทน

อำพราง โดยส่วนใหญ่ประเทศที่เป็นที่นิยมของนักลงทุนนั้นคือ ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศเวียดนาม ประเทศมาเลเซีย ประเทศลาว ประเทศกัมพูชา ส่วนประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศบรูไน ประเทศพม่าถือว่ามีความหมายที่มีความเคร่งครัดและไม่เอื้อต่อการเกิดนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพราง

โดยวิธีการที่นักลงทุนต่างชาติได้กระทำการก่อตั้งนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพราง คือ นักลงทุนต่างชาติต้องการเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีจากประเทศไทยเมื่อทำธุรกิจกับประเทศไทย ดังนั้น จึงเลือกเข้ามาก่อตั้งตนเองในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยก่อตั้งแบบนิติบุคคลโดยมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพราง

3.2 การวางแผนภาษีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย

อาเซียนถือเป็นภูมิภาคที่ดึงดูดนักลงทุนจากต่างชาติด้วยทรัพยากรและค่าครองชีพที่เป็นต้นทุนไม่สูง ประกอบกับนักลงทุนสามารถจัดหาแรงงานที่ราคาไม่สูงได้ ปัจจัยหลายอย่างนี้ทำให้นักลงทุนนอกภูมิภาคอาเซียนสนใจเข้ามาลงทุนมากยิ่งขึ้น และการที่มีการรวมตัวตามประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนหรือ AEC สิทธิประโยชน์หลายอย่างจึงมีมากขึ้น หลังจากมีการตกลงในแบบพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprint) ประเทศในอาเซียนต่างกลับมาเตรียมความพร้อมด้านภาษีอากร และสร้างเครือข่ายอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศสมาชิกอาเซียนเพื่อบรรเทาภาระภาษีระหว่างกันซึ่งรวมถึงประเทศไทย เมื่อเป็นเช่นนั้น นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศอาเซียนจึงหาวิธีการเข้ามาแฝงตัวอยู่ในอาเซียนในรูปแบบการใช้ตัวแทนอำพรางจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลเพื่อมาลงทุนและต่อ ยอดการลงทุนโดยมาประกอบกิจการในประเทศไทยและทำการวางแผนภาษีจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและใช้วิธีการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเข้าช่วย ซึ่งมีทั้งกรณีของการนำรูปแบบ Thin Capitalization หมายถึง การลงทุนที่ปิดบังซ่อนเร้นโดยวิธีการกู้ยืมเงินที่มากกว่าปกติ³ เป็นกรณีที่บริษัทข้ามชาติได้ทำการกู้ยืมเงินมาลงทุนมากกว่าการออกทุนเอง มักเป็นกรณีที่บริษัทแม่ที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่งให้บริษัทลูกที่ตนเองไปลงทุนในอีกประเทศหนึ่ง ทำการกู้ยืมเงินทุนเพื่อลงทุนในการดำเนินกิจการส่งผลต่อภาษีอากรในการที่บริษัทลูกได้ทำการจำหน่ายกำไรในรูปแบบของดอกเบี้ยทำให้รายจ่ายของ

³สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2546), หน้า 192.

บริษัทลูกสูงผลกำไรจึงต่ำ บริษัทลูกจึงเสียภาษีน้อยลงหรือไม่เสียภาษีเลยและ Transfer Pricing อันหมายถึง บริษัทข้ามชาติมักกำหนดราคาสินค้าและบริการที่เรียกเก็บภายในกลุ่มบริษัทของตน ให้มีความแตกต่างจากราคาสินค้าและบริการของบริษัทที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกันหรือมีอิสระต่อกัน จากธุรกรรมประเภทเดียวกัน (ราคาตลาด Arm's length Price)⁴ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อถ่ายโอนกำไรจากบริษัทในเครือที่ตั้งอยู่ในประเทศอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ ส่งผลให้ภาษีโดยรวมของกลุ่มบริษัทลดลง⁵ รวมถึง Treaty Shopping หมายถึง การที่บริษัทข้ามชาติไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่ต้องการนำสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับนั้นมาใช้ โดยพยายามหาวิธีการหรือหนทางให้ตนได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว เพื่อลดหรือบรรเทาภาระภาษีสำหรับกลุ่มบริษัทของตน⁶

อันทำให้พนักงานนอกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและนอกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ผลประโยชน์เป็นกำไรที่มากขึ้น และส่งผลทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้สาธารณะที่ควรได้รับไปในที่สุด และไม่มีกฎหมายใดตรวจสอบหรือมีมาตรการป้องกันที่รัดกุมไม่ให้เกิดขึ้นได้เพราะพนักงานต่างชาติใช้ช่องว่างของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกมาวางแผนภาษี

โดยปกติแล้วเมื่อนักลงทุนต่างชาติที่ไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยเข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยนั้น นักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นจะมีภาระภาษีที่ประเทศไทยเองจะสามารถจัดเก็บจากที่นักลงทุนต่างชาติได้เข้ามาประกอบกิจการหรือเนื่องจากกิจการเหล่านั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 หรือมาตรา 76 ทวิ และเสียภาษีฐานกำไรสุทธิที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งไม่ว่าจะมาจัดตั้งสาขาในประเทศไทย หรือมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยก็ตามซึ่งภาษีจะมีอัตราอยู่ที่ร้อยละ 20 หรือหากนิติบุคคลต่างชาตินั้นได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) จำพวกจ้างทำของ ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า ค่าสิทธิต่างๆ ดอกเบี้ย หรือปันผลต่างๆ ค่าเช่าที่ได้รับหรือผิดสัญญาเช่าซื้อหรือซื้อขายเงินผ่อน หรือจากวิชาชีพ

⁴ หลักการ Arm's Length Principle ปรากฏอยู่ในข้อ 9 ของ OECD Model Tax Convention ในหัวข้อเรื่อง Associated Enterprises หรือวิสาหกิจในเครือเดียวกัน โดยให้ความหมายไว้ว่า หลักการ Arm's Length Principle หมายถึงหลักการของราคาที่ตั้งขึ้นหรือราคาที่ถูกกำหนดขึ้นในการซื้อขายสินค้าหรือบริการ จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่คาดหมายได้ภายใต้สถานการณ์ที่เหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน (สุจินต์ สุทธิการณัญญ์, "Transfer Pricing กับกิจการข้ามชาติ (MNEs)," *สรรพากรสาส์น* 46, 10 (ตุลาคม 2542): 34.

⁵ นุชากร อติพัฒน์, "Transfer Pricing," *สรรพากรสาส์น* 46, 11 (พฤศจิกายน 2542): 57.

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, "มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี: กรณีแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) (ตอนที่ 2)," *สรรพากรสาส์น* 52, 2 (กุมภาพันธ์ 2548): 97.

อิสระ จะต้องถูกเก็บภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ว่ามีข้อยกเว้นตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในกรณีเช่นนี้สิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศต่างๆ ภายใต้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจึงเป็นเรื่องที่นักลงทุนต่างชาติให้ความสนใจ และเมื่อมีการรวมกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ข้อตกลงที่มีจึงเปรียบเสมือนช่องทางสำคัญที่นักลงทุนต่างชาติเลือกใช้ในการนำมาวางแผนภาษีในรูปแบบต่างๆ

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเลือกประเทศในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่จะเข้ามาลงทุนเพื่อจะเข้ามาใช้ความเป็นนิติบุคคลนั้นทำธุรกิจกับประเทศไทยเพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษี นักลงทุนต่างชาตินั้นจะเลือกประเทศที่สามารถเอื้อต่อการจัดตั้งองค์กรธุรกิจแบบใช้ตัวแทนอำพรางถือหุ้นแทนตน และเมื่อจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเรียบร้อยแล้ว จึงเข้ามาลงทุนกับประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการหรือมาก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยและได้วางแผนภาษีจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย อันเป็นประเทศที่ตนได้เข้าไปจดทะเบียนจัดตั้งแบบนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพราง

1) นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เข้ามาใช้ประโยชน์โดยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) เปิดกิจการใหม่ในประเทศไทยและจำหน่ายเงินกำไรในรูปแบบดอกเบี้ย

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการเข้ามาลงทุนในประเทศไทยแต่ต้องการใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรด้วย เมื่อเล็งเห็นว่าประเทศไทยมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้น จึงวางแผนการลงทุนในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนดังกล่าวก่อนจะเข้ามาลงทุนในประเทศไทยและใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีโดยการวางแผนภาษีด้วยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) จากนั้นใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยเรื่องการจัดเก็บภาษีในส่วนของดอกเบี้ยที่ส่งออกจากประเทศไทย ประเทศไทยจะจัดเก็บเพียงร้อยละ 10 ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทุกฉบับที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศในกลุ่มสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในข้อ 11 (2) (ก) หากส่งไปให้กับสถาบันการเงินใดในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้น ทำให้กำไรจากธุรกิจถูกส่งกลับไปยังสถาบันการเงินอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางอันเป็นบริษัทแม่ในประเทศชาติสมาชิกก่อน แต่หลังจากนั้นจะมีการส่งเงินกำไรกลับไปยังบริษัทนอกประเทศสมาชิก

ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่แท้จริง ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากภาษีที่ควรได้รับมากกว่าปกติของนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางดังกล่าว

การเกิดนิติบุคคลอันเป็นสถาบันการเงินอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของนิติบุคคลนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการมาลงทุนในประเทศไทย แต่ต้องการจะเสียภาษีให้กับประเทศไทยน้อยที่สุดเพราะหากเข้ามาลงทุนโดยตรงก็จะต้องรับภาระภาษีฐานกำไรสุทธิสูงสุด คือ อัตราร้อยละ 20 ตามมาตรา 65 และ 66 แห่งประมวลรัษฎากรและหากต้องจำหน่ายเงินกำไรออกไปยังประเทศตนก็จะต้องถูกเก็บภาษีอีกร้อยละ 10 ตามมาตรา 70⁷

⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 บัญญัติว่า

“เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่จะถือว่าวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีเช่นว่านี้ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาต สุดแต่จะเห็นสมควร คำสั่งเช่นว่านั้นต้องแจ้งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ยื่นคำร้องทราบภายในเวลาอันสมควร และในกรณีที่อธิบดีสั่งอนุญาต ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนด

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธีการทางบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 บัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชี และการคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นักลงทุนต่างชาติจึงได้วางแผนโดยเริ่มต้นจากการเข้าไปลงทุนในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย อันได้แก่ อินโดนีเซีย มาเลเซีย ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์ กัมพูชา ลาว พม่า เวียดนาม โดยการลงทุนในประเทศนั้นจะเลือกลงทุนแบบนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางเพื่อจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทจำกัดขึ้นตามกฎหมายภายในของประเทศนั้นๆ นั่นคือ นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจะถือหุ้นร้อยละ 49 ตามกฎหมายและให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลสัญชาติประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนถือหุ้นร้อยละ 51 แต่การถือหุ้นของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลดังกล่าวเป็นการถือหุ้นแทนเท่านั้น โดยนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งครั้งนี้จะตั้งเป็นบริษัทจำกัดที่ให้บริการด้านการเงินการลงทุนอันถือเป็นสถาบันการเงินในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ซึ่งการบริหารจัดการจึงเป็นของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแบบร้อยละ 100 นั่นเอง ดังนั้น ประเทศที่นักลงทุนจะเลือกจึงเป็นประเทศที่มีช่องว่างที่สามารถจดทะเบียนจัดตั้งองค์กรธุรกิจในลักษณะนี้ได้ตามหัวข้อ 3.1 ที่เคยกล่าวไว้ อาทิ ประเทศมาเลเซีย อินโดนีเซีย ลาว และเวียดนาม เป็นต้น

จากนั้นสถาบันการเงินดังกล่าวจะเข้ามาดำเนินธุรกิจโดยจัดตั้งตนเองขึ้นเป็นบริษัทลูกหรือสาขาในประเทศไทยแบบถูกกฎหมายภายในของประเทศไทยอันถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แต่ใช้วิธีการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเข้าช่วยโดยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) นั่นคือมีการกู้ยืมเงินจากนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางอันเป็นสถาบันการเงินในประเทศของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (บริษัทแม่) ในจำนวนสูง อาจถึงร้อยละ 90 แต่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งใหม่ในประเทศไทย (บริษัทลูก) ใช้เงินลงทุนในประเทศไทยจำนวนน้อยเพียงร้อยละ 10 เท่านั้น ซึ่งการกู้ยืมเงินดังกล่าวจากบริษัทแม่นั้นจะทำให้บริษัทหรือสาขาดังกล่าวในประเทศไทยมีการจ่ายในส่วนของการดอกเบี้ย ซึ่งส่งผลกระทบต่อภาษีที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยซึ่งเก็บฐานกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 20 เนื่องจากเป็นการเพิ่มรายจ่ายให้กับบริษัทหรือสาขาในประเทศไทย จึงส่งผลต่อกำไรสุทธิในประเทศไทยที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต่ำลงไปด้วย

ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 บัญญัติว่า

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม.”

นอกจากนี้แล้วยังมีสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งหากมีการส่งดอกเบี้ยออกไปชำระสถาบันการเงินใดในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทุกฉบับจะกำหนดให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยดังกล่าวได้เพียงร้อยละ 10 ซึ่งจากปกติตามประมวลรัษฎากรของไทยในมาตรา 70 นั้น กำหนดให้เก็บภาษีในส่วนของดอกเบี้ยที่ส่งออกไปยังนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยร้อยละ 15 จากยอดดอกเบี้ยที่ส่งออกจากประเทศไทย ภาระภาษีที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยจึงลดลงและทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น บริษัทแม่อันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนก็จะได้รับผลกำไรจากธุรกิจที่ดำเนินกิจการในไทยในลักษณะดอกเบี้ย และในบางกรณีจะเป็นการจำหน่ายกำไรที่หลบหลีกภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย แต่ทุกอย่างถูกดำเนินการแบบชอบด้วยกฎหมายทั้งหมด และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนบางประเทศเท่านั้นที่มีการจำกัดสิทธิประโยชน์ของผู้มีสิทธิใช้อนุสัญญาดังที่ได้กล่าวไว้ รวมถึงกฎหมายอื่นๆ ของประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติใดบัญญัติถึงมาตรการต่อต้านการวางแผนภาษีที่ใกล้เคียงกับการหลีกเลี่ยงในลักษณะนี้ไว้ ในประมวลรัษฎากรมีบัญญัติเฉพาะเกี่ยวกับการกำหนดรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (10) (11) ที่กล่าวถึงการกู้ยืมเงินแต่ก็เป็นเพียงการกู้ยืมแผนกต่างๆ หรือการกำหนดรายจ่ายจากการซื้อขายหรือให้บริการเท่านั้น แต่ไม่มีข้อกำหนดเรื่องการสร้างรายจ่ายในลักษณะนี้ไว้ชัดเจน

ดังนั้น ถ้าไรทั้งหมดจึงถูกส่งไปยังบริษัทสถาบันการเงินอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกแล้วบริษัทอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางนั้นถึงจะนำส่งกำไรดังกล่าวจากการวางแผนภาษีทั้งหมดกลับไปยังนิติบุคคลอันเป็นบริษัทแม่ที่แท้จริงที่อยู่นอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากภาษีที่ควรจะได้รับโดยตรง

2) กรณีนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เข้ามาใช้ประโยชน์โดยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) เปิดกิจการใหม่ในประเทศไทยและการจำหน่ายเงินกำไรในรูปแบบดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าในตลาด (Transfer Pricing)

นอกเหนือจากที่นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ดำเนินการจัดตั้งบริษัทตนในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในลักษณะตัวแทนอำพรางและได้ให้นิติบุคคลที่อยู่ในลักษณะบริษัทที่เป็นสถาบันการเงินเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลลูกอย่างถูกกฎหมายในประเทศไทยและได้มีการวางแผนภาษีด้วยวิธีการตั้งทุนต่ำดังกล่าวมาแล้วข้างต้นตามข้อ 3.2.1 นักลงทุนในลักษณะนี้ยังเล็งเห็นช่องว่างที่สำคัญที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีบทบาทโดยเมื่อเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย

และประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในข้อ 9 มีการบัญญัติเรื่องวิสาหกิจในเครือเดียวกันไว้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีแต่จุดนี้กลายเป็นอีกหนึ่งประเด็นที่นักลงทุนมองเห็นช่องว่างที่สำคัญและนำมาวางแผนภาษีร่วมกันกับกรณีการวางแผนภาษีแบบวิธีการลงทุนต่ำข้างต้นนั้นคือการวางแผนภาษีแบบการตั้งราคาโอนหรือ Transfer Pricing อันเป็นวิธีการสร้างรายจ่ายที่สูงขึ้นกว่าปกติตามราคาตลาดเพื่อเกิดเป็นรายจ่ายให้กับนิติบุคคลลูกในประเทศไทย โดยมีการนำมาใช้ควบคู่กับวิธีการลงทุนต่ำเพื่อให้การวางแผนภาษีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและเป็นประโยชน์ต่อภาระภาษีของตน ดังนั้น จึงนำเอามาวางแผนภาษีในเรื่องของการสร้างรายจ่ายที่สูงขึ้นให้กับบริษัทลูกในประเทศไทย โดยหลังจากมีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศไทยอันเปรียบเสมือนบริษัทลูกเพื่อใช้วางแผนภาษีของตนโดยมีการสร้างรายจ่ายในส่วนของการดอกเบี้ยเงินกู้ยืมให้กับบริษัทลูกเหล่านั้นและเป็นอัตราที่สูงที่สุดในราคาตลาดทั้งที่สามารถกำหนดอัตราดอกเบี้ยขึ้นต่ำสุดได้ แต่เพราะต้องการส่งกำไรผ่านดอกเบี้ยด้วย ทำให้มีการนำเอาวิธีการนี้มาใช้กับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนข้อ 11 (2) (ก) นั่นอีกด้วย

การกำหนดอัตราดอกเบี้ยจ่ายที่มีอัตราดอกเบี้ยสูงสุดในราคาตลาดของบริษัทแม่ถือเป็นการตั้งราคาโอนระหว่างกันในวิสาหกิจระหว่างกันซึ่งห้ามกระทำแต่มีความเสี่ยงแก่คู่สัญญาที่กระทำการในลักษณะนี้ ทำให้บริษัทแม่และบริษัทลูกสามารถกำหนดกันเองได้และนำมาลงรายจ่ายในบริษัทลูกตนเองได้มากกว่าปกติอีกด้วยซึ่งวิธีการนี้จะทำให้การเสียภาษีของบริษัทลูกให้กับประเทศไทยลดต่ำลงไปอีก ส่งผลต่อกำไรที่เต็มเม็ดเต็มหน่วยของบริษัทแม่อันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางที่อยู่ในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

3) นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย (Treaty Shopping)

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเห็นสิทธิประโยชน์ด้านภาษีระหว่างประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนกับประเทศไทยจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีต่อกัน จึงได้พยายามที่จะเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวผ่านการเป็นนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเข้ามาดำเนินธุรกิจกับประเทศไทยเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ นักลงทุนเหล่านั้นจะเข้ามาจัดตั้งองค์กรธุรกิจอันมีลักษณะเช่นเดียวกับที่เคยกล่าวไว้โดยจดทะเบียนจัดตั้งตนเองเป็นนิติบุคคลที่ชอบด้วยกฎหมายของแต่ละประเทศที่เลือกจะลงทุนในลักษณะถือครองหุ้นร้อยละ 49 และให้ตัวแทนอำพรางอันเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในประเทศนั้นๆ ถือครองหุ้นร้อยละ 51 แต่การบริหารจัดการทั้งหมดอยู่ที่อำนาจของกรรมการผู้มีอำนาจลงนามนั้นคือนักลงทุนต่างชาติเหล่านั้น ทำให้สามารถบริหาร

จัดการบริษัทนั้นๆ ได้ร้อยละ 100 นั้นเอง เพื่อจะเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศนั้นๆ มีระหว่างประเทศไทย

(1) ค่าสิทธิ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีการกำหนดสิทธิที่พิเศษหลายๆ ด้านรวมถึงค่าสิทธิซึ่งเป็นเงินได้ที่มีการถูกกำหนดเอาไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศสิงคโปร์ มาเลเซีย อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ ลาว และเวียดนาม แต่ไม่ได้ลดอัตราภาษีเงินได้ให้น้อยกว่าที่กำหนดในมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจึงหันไปใช้อุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศพม่า เมื่อนักลงทุนดังกล่าวต้องการที่จะทำธุรกิจที่ได้ประโยชน์จากค่าสิทธิด้วยกันที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศพม่ามีการลดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายลงให้เหลือเพียงร้อยละ 5 สำหรับค่าสิทธิในด้านวรรณกรรม ศิลปะ วิทยาศาสตร์และร้อยละ 10 สำหรับค่าสิทธิในการใช้ข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์หรือการให้บริการด้านการบริหารหรือคำปรึกษาด้านพาณิชย์กรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรม

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ก่อตั้งขึ้นเป็นบริษัทอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศพม่าที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย นักลงทุนต่างชาติต้องการทำธุรกิจเกี่ยวกับการให้สิทธิการใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์แก่บริษัทในประเทศไทยซึ่งส่งผลให้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น คือ หากเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศพม่าไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจะต้องเสียภาษีจากการให้ใช้สิทธิครั้งนี้ร้อยละ 15 อันเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่ายเมื่อบริษัทในประเทศไทยต้องส่งเงินรายได้กลับไปยังบริษัทในประเทศพม่า แต่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศพม่าข้อ 12 ด้วยอัตราภาษีเหลือเพียงร้อยละ 5 สำหรับค่าสิทธิ ถือเป็นสิทธิพิเศษจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งนักลงทุนนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนไม่ได้รับในส่วนนี้

(2) การใช้ตัวแทนไม่อิสระในประเทศไทย

โดยปกติแล้วหากนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยมีตัวแทนเข้ามาติดต่อหรือมาทำการแทนจะเข้าข่ายมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรทำให้ตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อดังกล่าวมีภาระต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาเสียภาษีเสมือนนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยและนำเงินได้ที่ได้ในประเทศไทยมาชำระภาษีฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากนิติบุคคลต่างประเทศเหล่านั้นอยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญา

เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะถือว่ามิถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น การมีตัวแทนไม่อิสระเข้ามาประกอบกิจการในไทยในฐานะตัวแทนหลายครั้ง กรมสรรพากรจะถือว่าตัวแทนไม่อิสระมาจากสถานประกอบการถาวรในประเทศนั้นๆ เทียบเคียงกับข้อหารือเลขที่ กค 0706/4105 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2546⁸ และวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526⁹ และจะได้รับสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยเมื่อเข้ามาทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับประเทศไทยหากได้รับเงินในการค้าขายกับประเทศไทยไม่เกินร้อยละ 75 ของค่าสินค้าทั้งหมด

เนื่องจากจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2526 เรื่องการพิจารณาความเป็นตัวแทนไม่อิสระตามประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ กำหนดให้ดูจากรายได้ส่วนใหญ่หรือมากกว่าร้อยละ 50 ที่ตัวแทนมาก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทย ซึ่งถือเป็นตัวแทนไม่อิสระแต่ยังมีการตอบข้อหารือที่ กค 0725/4105 ลงวันที่ 7 มกราคม 2546 เรื่องการมีสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับการมีตัวแทนไม่อิสระ จะต้องมียาได้ในสัดส่วนร้อยละ 75 โดยได้รับการเข้ามาก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทย ดังนั้น จากทั้ง 2 กรณีนี้จึงถือได้ว่าหากนิติบุคคลต่างประเทศที่มีตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยจะต้องมีสัดส่วนรายได้ค่าตอบแทนที่ตัวแทนได้รับนั้นเกินกว่าร้อยละ 50 แต่ไม่เกินร้อยละ 75 หากนิติบุคคลต่างชาตินั้นเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็จะได้รับการยกเว้นภาษี และเมื่อมีประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเกิดขึ้นทำให้สิทธิประโยชน์มากมายโดยเฉพาะภาษีศุลกากรนำเข้ามายาขายในประเทศไทยถือเป็นร้อยละ 0 หากมีการนำเข้าสินค้ามาจากประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ดังนั้น นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจึงหาวิธีการโดยการเข้าไปจัดตั้งนิติบุคคลตนเองในประเทศที่เป็นหนึ่งในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อจะได้รับสิทธิพิเศษในการส่งตัวแทนจากนิติบุคคลตนเองเข้ามาในประเทศไทยเพื่อหารายได้ในประเทศไทยและเป็นตัวแทนไม่อิสระ เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่เป็นนิติบุคคลต้องการเข้ามาส่งตัวแทนเข้ามาเพื่อขายสินค้าให้กับลูกค้าในประเทศไทยแต่ต้องการประหยัดภาษี จึงใช้วิธีการเข้ามาจัดตั้งนิติบุคคลโดยใช้ตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จากนั้นจึงส่งตัวแทนไม่อิสระมาจากบริษัทของตนในประเทศสมาชิก

⁸ กรมสรรพากร, ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/4105 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ [Online, available URL: <http://www.rd.go.th/publish/24738.0.html>, 2561 (มีนาคม, 16).

⁹ กรมสรรพากร, คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร [Online], available URL: <http://www.rd.go.th/publish/2581.0.html>, 2561 (มีนาคม, 17).

ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาทำสัญญาซื้อขายกับลูกค้าในประเทศไทยโดยจำกัดส่วนรายได้ที่ได้รับไว้ให้ไม่เกินร้อยละ 75 ของรายได้ทั้งหมด ซึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีทั้งหมดภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิก และภาษีศุลกากรนำเข้ามายังในประเทศไทยเป็นร้อยละ 0

(3) การให้บริการ

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีการกำหนดเรื่องสถานประกอบการถาวรอยู่ในประเทศไทยจะถูกเก็บภาษีจากกำไรธุรกิจ แต่หากไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ก็จะมีโอกาสต้องเสียภาษีเฉพาะจากเงินปันผล ดอกเบี้ย หรือค่าสิทธิที่ดินบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ของประเทศคู่สัญญาได้รับตามเกณฑ์ที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนด รวมถึงการให้บริการซึ่งรวมถึงการให้คำปรึกษาของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง โดยผ่านผู้จ้างหรือบุคคลอื่น ซึ่งในกิจกรรมเช่นว่านั้นมีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรด้วย จึงต้องถูกจัดเก็บภาษีดังกล่าวข้างต้น อาทิ ประเทศฟิลิปปินส์ ลาว อินโดนีเซีย และมาเลเซีย แต่อย่างไรก็ตาม การพิจารณาการมีอยู่ของสถานประกอบการถาวรในแต่ละประเภทที่บรรจุไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกลับมีรายละเอียดที่แตกต่างกันออกไปซึ่งตีความตามความเหมาะสมในเชิงธุรกิจและรูปแบบการลงทุนแต่ละประเทศทำให้เรื่องหลักเกณฑ์พิจารณาเรื่องสถานประกอบการถาวรไม่มีความชัดเจนทำให้นักลงทุนสนใจนำเอามาวางแผนภาษีขึ้นเพื่อไม่ให้ตนเองที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยและมีสิทธิได้รับเงินได้จากประเทศไทย แสดงให้เห็นว่าตนไม่ได้กระทำการที่เป็นการก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีการกำหนดกิจกรรมที่ทำให้เกิดเป็นสถานประกอบการถาวร ได้แก่ โครงการติดตั้ง และโครงการประกอบ หรือกิจกรรมตรวจสอบควบคุม เกี่ยวกับโครงการดังกล่าว ตามกำหนดระยะเวลาที่กำหนดเอาไว้ โดยกำหนดระยะเวลา 183 วัน และ 6 เดือน เว้นแต่ประเทศฟิลิปปินส์ที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีกับประเทศไทยนั้นกำหนดไว้ว่าโครงการประกอบและติดตั้งซึ่งมีอยู่ยาวนานกว่า 3 เดือน ถือเป็นสถานประกอบการถาวร นอกจากนี้สถานประกอบการถาวรยังหมายรวมถึง การให้บริการอีกด้วย โดยกำหนดให้การให้บริการรวมถึงถึงการให้บริการปรึกษาของผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง โดยผ่านผู้จ้างหรือบุคคลอื่นโดยกิจกรรมลักษณะเช่นว่านั้นได้มีอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งสำหรับโครงการเดียวกันหรือต่อเนื่องกันภายในระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมกันแล้วเกินกว่า 183 วัน ซึ่งมีกำหนดไว้ในข้อ 5 ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศฟิลิปปินส์ ลาว อินโดนีเซีย และ

มาเลเซียแต่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสิงคโปร์ เวียดนาม และพม่าไม่ได้กำหนดให้การให้บริการรวมทั้งการให้คำปรึกษาผ่านพนักงาน ถือเป็นสถานประกอบการถาวรซึ่งจุดนี้เองทำให้เกิดการนำเอามาวางแผนภาษี

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการเข้ามาดำเนินธุรกิจกับประเทศไทยโดยมาให้บริการ เมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ เวียดนามและพม่ามีกรณีที่ไม่ได้กำหนดให้การให้บริการรวมทั้งการให้คำปรึกษาผ่านพนักงานถือเป็นสถานประกอบการถาวร ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นักลงทุนต่างชาติจึงได้ทำวิธีการอื่นเมื่อต้องเข้ามาให้บริการกับประเทศไทยโดยเข้ามาจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลในประเทศสิงคโปร์ เวียดนาม หรือพม่าเหล่านั้นที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยและเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน โดยการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศเหล่านั้น มีการใช้ตัวแทนอำพรางในการถือครองหุ้นแทน และได้เข้ามาให้บริการในประเทศไทยโดยใช้วิธีการให้บริการแบบไม่มีการมีส่วนร่วมส่วนใหญ่หรือส่วนที่เป็นสาระสำคัญที่ทำให้การบริการเกิดหรือมีผลสำเร็จของงานในประเทศไทย ซึ่งเมื่อกระทำเช่นนั้นก็จะทำให้ไม่ถือว่าการบริการนั้นมีสถานประกอบการทำให้ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิในประเทศไทย หรือไม่ใช้วิธีการดังกล่าวก็จะใช้วิธีการดำเนินกิจกรรมดังกล่าวให้น้อยกว่าที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดไว้ เพื่อไม่ให้ถือว่าเกิดสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมนั้นขึ้นในประเทศไทยก็จะต้องเสียภาษีฐานกำไรสุทธิเช่นเดียวกัน

4. การขนส่งระหว่างประเทศ

โดยปกติแล้วภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศได้ระบุไว้ในมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจัดเก็บร้อยละ 3 หากเป็นการขนส่งโดยการบินจากค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดจากการทำธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศหากเรียกเก็บในประเทศไทย และร้อยละ 3 จากค่าธรรมเนียม ค่าระวางต่างๆ ในการขนส่งสินค้าออกจากประเทศไทยไปยังประเทศอื่นๆ หากเป็นนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้ทำกิจการขนส่งระหว่างประเทศเกี่ยวข้องกับประเทศไทย ซึ่งเมื่อมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้นความตกลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงเอื้อประโยชน์ทางด้านภาษีให้กับประเทศคู่สัญญา และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนก็เป็นเช่นนั้น

เมื่อการขนส่งระหว่างประเทศมีทั้งทางการบินระหว่างประเทศและการเดินเรือระหว่างประเทศ โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนกำหนดให้มีการยกเว้นภาระภาษีเอาไว้ โดยหากเป็นการบินระหว่างประเทศอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนยกเว้นประเทศฟิลิปปินส์กำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่เท่านั้นมีอำนาจจัดเก็บภาษีและได้รับยกเว้นภาษีร้อยละ 3 นี่ทั้งหมด ส่วนการเดินเรือระหว่างประเทศอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจะลดอัตราภาษีลงจากร้อยละ 3 เป็นร้อยละ 1.5 ตามที่กำหนดไว้ในแต่ละประเทศของสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ดังนั้น เมื่อนักลงทุนต่างชาติในกลุ่มสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการเข้ามาทำกิจการขนส่งระหว่างประเทศกับประเทศไทยและไม่ต้องการเสียภาษีฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายร้อยละ 3 จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศให้กับประเทศไทย ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเข้ามาจัดตั้งบริษัทขึ้นที่ประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยโดยใช้ตัวแทนอำพรางให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในประเทศนั้นถือครองหุ้นร้อยละ 51 และนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนถือครองหุ้นร้อยละ 49 และบริหารจัดการเองโดยนักลงทุนดังกล่าว จากนั้นให้นิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางดำเนินธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศกับประเทศไทย ซึ่งอาจทำธุรกรรมการบินระหว่างประเทศหรือการเดินเรือระหว่างประเทศ ภาระภาษีร้อยละ 3 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ก็จะหมดไปทำให้ได้รับยกเว้นภาษีร้อยละ 3 ดังกล่าวหากเป็นธุรกรรมการบินระหว่างประเทศ หรือเหลือเพียงร้อยละ 1.5 เท่านั้นจากกิจการเดินเรือ

จากการวางแผนภาษีของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้กระทำลงเพื่อสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีกับประเทศไทยโดยพยายามใช้นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางที่ตนเองเข้าไปจัดตั้งขึ้นในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแล้วเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยทำให้ประเทศไทยเสียรายได้ที่ควรได้รับและไม่ถูกต้องตามความต้องการจะให้เกิดการค้าเสรีในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจสมาชิกด้วยกัน โดยในกรณีนี้หากนิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามากระทำการใดๆ ในประเทศไทย ประเทศไทยจะไม่สามารถทราบได้เลยว่านิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางนั้นเป็นนิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางหรือไม่ เพราะกฎหมายภายในของประเทศไทยไม่สามารถใช้เพื่อตรวจสอบการเป็นนิติบุคคลของชาติอื่นได้ว่าเป็นนิติบุคคลของชาตินั้นร้อยละ 100 จริงหรือไม่ เนื่องจากเป็นกฎหมายภายใน ดังนั้น ทำให้นิติบุคคลที่

ใช้ตัวแทนอำพรในการจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจึงเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีได้อย่างเต็มที่ และยังรวมถึงการหลีกเลี่ยงภาษีลักษณะการวางแผนภาษีโดยใช้อุสสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในลักษณะข้างต้นนี้ได้ด้วย ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการใช้ประโยชน์ดังกล่าว

เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติเฉพาะเรื่องมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีเพียงมาตรา 155 ซึ่งกล่าวถึงเรื่องการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางโดยเป็นกรณีที่บุคคลสองฝ่ายแสดงเจตนาทำนิติกรรมอันหนึ่งเพื่ออำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่งซึ่งมีสถานะอันแท้จริงจะผูกนิติสัมพันธ์ต่อกัน กฎหมายกำหนดให้นิติกรรมอำพรางที่สร้างขึ้นเพื่อปกปิดนิติกรรมที่แท้จริงนั้น ย่อมตกเป็นโมฆะ¹⁰

กรณีการหลีกเลี่ยงภาษีนั้นหากคู่สัญญากระทำนิติกรรมใดเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีเพียงประการเดียว ศาลย่อมถือว่าพฤติกรรมที่ได้กระทำลงไม่มีผลผูกพันคู่สัญญาแต่อย่างใดและให้ผลบังคับตามเจตนาที่แท้จริงคู่สัญญาได้ ดังนั้น ถ้าการแสดงเจตนาหลงคู่กรณีมีเจตนาที่แท้จริงซ่อนอยู่คือ ไม่ต้องการเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเจตนาหลงหรือนิติกรรมอำพรางนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ เจ้าพนักงานประเมินในฐานะผู้มีส่วนร่วมในการมีส่วนได้เสียย่อมยกความเป็นโมฆะนั้นขึ้นกล่าวอ้างได้ตามมาตรา 172 วรรคหนึ่ง¹¹ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงหรือนิติกรรมอำพรางที่ถูกอำพราง ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนได้ เป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2041/2547 และฎีกาที่ 2952/2554¹²

และเมื่อผู้มีเงินได้อันเป็นนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจัดตั้งบริษัทโดยใช้ตัวแทนอำพรขึ้นในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อมาใช้สิทธิ

¹⁰ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 บัญญัติว่า

“การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”.

¹¹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 172 วรรค 1 บัญญัติว่า

“โมฆะกรรมนั้นไม่อาจให้สัตยาบันแก่กันได้ และผู้มีส่วนได้เสียคนหนึ่งคนใดจะยกความเสียเปล่าแห่งโมฆะกรรมขึ้นกล่าวอ้างก็ได้...”

¹²ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารในศาลฎีกา, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2041/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2952/2554 [Online], available URL: <http://deka.supremecourt.or.th/search>, 2561 (มีนาคม, 20).

ประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย แม้ในประเทศเหล่านั้น นักลงทุนต่างชาติจะกระทำโดยไม่มีเจตนาที่จะผูกพันกันอย่างแท้จริง เพียงเพื่อเปิดหรือจัดตั้งองค์กรธุรกิจของตนและใช้ตัวแทนอำพรางในการจัดตั้งองค์กรธุรกิจนั้น ก็ทำให้กลายเป็นผู้มีสิทธิที่จะได้ประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว การจะปฏิเสธว่านิติบุคคลนั้นมีการใช้ตัวแทนอำพรางไม่ควรได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา เนื่องจากมีการใช้ตัวแทนอำพรางจะต้องทำการพิสูจน์เจตนาของผู้เสียภาษีให้ได้ว่าเป็นการกระทำที่ไม่มีเจตนาที่จะผูกพันอย่างแท้จริงและได้ทำลงเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษีเพียงประการเดียวจริงหรือไม่ ซึ่งการพิสูจน์นั้นทำได้ยาก และประเทศไทยเองก็ยากลำบากในการเข้าไปตรวจสอบในประเทศเพื่อนบ้านที่เป็นประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ เนื่องจากไม่มีอำนาจทางกฎหมายเข้าไปตรวจสอบได้ ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่สามารถนำมาตรวจการนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ป้องกันการวางแผนภาษีในลักษณะการหลีกเลี่ยงโดยเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้

นอกจากกรณีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่สามารถครอบคลุมถึงการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และในประมวลรัษฎากรเองก็ไม่มีมาตรการที่ชัดเจนในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นกัน เนื่องจากประมวลรัษฎากรเองมีเพียงมาตรการทั่วไปในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของผู้เสียภาษีที่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้น โดยในประมวลรัษฎากรกำหนดถึงการดำเนินการและบทลงโทษสำหรับผู้เสียภาษีซึ่งมีการกระทำการอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีนั่นคือเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีภาษีหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าไปตรวจค้น ยึดอายัด หลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องเสียได้ตามมาตรา 3 เบญจ และเมื่อมีการแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนได้โดยสามารถออกหมายเรียกพยานหรือสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาแสดงได้ ตามมาตรา 19 และเมื่อไต่สวนเสร็จและทราบว่าผิดจริงเจ้าพนักงานประเมินจะให้ชำระเงินเพิ่มตามจำนวนที่ต้องชำระ พร้อมเบี้ยปรับไม่เกิน 1 เท่า และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน โดยเงินเพิ่มจะไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 19,¹³ 20,¹⁴ 22¹⁵ และ 27¹⁶ และหากการกระทำเข้าข่ายจงใจแจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือ

¹³ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 บัญญัติว่า

“เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการ หรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอัน

ตอบคำถามเท็จหรือนำแสดงพยานหลักฐานที่เป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือแม้แต่ฉ้อโกง ใช้กลอุบาย โดยวิธีอื่นทำนองเดียวกันเพื่อทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้วจะมีโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปีและปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹⁷

ควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังเว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อ ประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร”.

¹⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 20 บัญญัติว่า

“เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

¹⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 22 บัญญัติว่า

“ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

¹⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 บัญญัติว่า

“บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้แล้ว เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล”

¹⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ บัญญัติว่า

“เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่ หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการ ตรวจสอบ ยึด หรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น

การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น”

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดถึงการดำเนินการและบทลงโทษสำหรับผู้เสียภาษีซึ่งมีการกระทำการอันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นอำนาจของพนักงานประเมินซึ่งสามารถตีความได้อย่างกว้างขวางอันอาจนำมาสู่ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งจะส่งผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเมื่อนักลงทุนต่างชาติเห็นว่าการกำหนดให้พนักงานประเมินมีอำนาจในการดำเนินการและกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้เสียภาษีที่มีพฤติกรรมหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งเป็นการนำไปสู่การใช้อำนาจอันไม่เหมาะสมทำให้นักลงทุนต่างชาติดังกล่าวยังคงวางแผนภาษีของตนอันเข้าลักษณะหลีกเลี่ยงภาษีเพราะกฎหมายยังขาดความชัดเจนในเรื่องบทบัญญัติว่าด้วยการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีทำให้นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนพยายามจะหาทุกวิธีการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีของตนเอง

5. สรุปและวิจารณ์ผล

การเกิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนหรือ ASEAN Economic Community (AEC) ส่งผลให้การค้าการลงทุนในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนหรือเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เจริญเติบโต เนื่องจากนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกมีความสนใจในการลงทุนในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้มากยิ่งขึ้น ด้วยสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรที่ดึงดูดนักลงทุนเหล่านั้นและประเทศไทยเองก็เป็นอีกหนึ่งประเทศที่นักลงทุนสนใจในสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร ที่เกิดตามมาจากการเกิดประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศกลุ่มสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนด้วย หากนักลงทุนต่างชาติซึ่งอยู่นอกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและยังไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยจะเข้ามาลงทุนตรงในประเทศไทยจะทำให้กำไรจากธุรกิจที่ได้รับน้อยเนื่องจากไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี ดังนั้น นักลงทุนต่างชาติจึงใช้วิธีการพยายามเข้ามาลงทุนในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนก่อนแล้วค่อยเข้ามาลงทุนในประเทศไทยหรือค้าขายกับประเทศไทย แต่การเข้ามาลงทุนของ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 บัญญัติว่า

“ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุก ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท”.

นักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นจะเข้ามาโดยใช้การแฝงตัวจดทะเบียนจัดตั้งตนเองเป็นนิติบุคคลแต่ใช้ตัวแทนอำพรางโดยเป็นคนสัญชาติประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ให้ทำการถือครองหุ้นตามเกณฑ์ที่กฎหมายของประเทศสมาชิกกำหนด และนักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นจะทำการถือครองหุ้นร่วมกันอีกส่วนเพื่อให้เกิดการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลที่มีสัญชาติของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแบบร้อยละ 100

เมื่อเป็นนิติบุคคลที่มีสัญชาติของประเทศสมาชิคนั้นๆ แล้วก็จะสามารถลงทุนในธุรกิจของประเทศสมาชิคนั้นๆ ได้อย่างไร้ขีดจำกัดและยังสามารถเข้ามาค้าขายหรือประกอบกิจการในประเทศไทยและได้รับไปซึ่งสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากรในประเทศไทย อาทิ การได้รับสิทธิประโยชน์ในภาษีนำเข้าสินค้าเพื่อนำมาขายในประเทศไทย เป็นต้น และยิ่งไปกว่านั้นนิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนก็ได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยและได้ทำการวางแผนภาษีด้วยวิธีการต่างๆ อาทิ การตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) และยังสามารถวางแผนภาษีโดยใช้ประโยชน์ทางด้านภาษีที่ได้รับในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนอีกด้วย (Treaty Shopping) ทำให้ส่งผลต่อภาษีที่ประเทศไทยควรจะได้รับ

5.1 การก่อกำเนิดนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางและการเข้ามาลงทุนกับประเทศไทยและได้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร

เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยต้องการเข้ามาค้าขายหรือดำเนินกิจการกับประเทศไทยเพื่อผลกำไรทางธุรกิจ และเมื่อมองเห็นว่าเมื่อตนอยู่นอกกลุ่มประเทศสมาชิกและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยจึงพยายามแฝงตัวเข้ามาอยู่ในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนด้วยวิธีจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นและอยู่ในรูปแบบการใช้ตัวแทนอำพราง

ในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้นต่างก็มีกฎหมายแต่ละประเทศในการควบคุมการจดทะเบียนจัดตั้งหรือเปิดกิจการในฐานะนิติบุคคล อาทิ ประเทศกัมพูชา สิงคโปร์ กำหนดการจดทะเบียนจัดตั้งให้นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่ต้องการเข้ามาจัดตั้งนิติบุคคลไว้เช่นเดียวกับประเทศไทย นั่นคือ การถือครองหุ้นไม่เกินร้อยละ 49 ถ้าหากต้องการจะจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศเหล่านั้นก็จะสามารถลงทุนในประเทศนั้นๆ ได้ หรือหากเป็นกรณีประเทศพม่า ลาว เวียดนามได้กำหนดให้ต้องขออนุญาตจดทะเบียนจัดตั้งเป็นรายๆ ไป เนื่องจากมีการควบคุมเรื่องกิจการที่ต้องการดำเนินการ ประเทศฟิลิปปินส์ให้สิทธิต่างชาติถือครองหุ้นเพียงร้อยละ 40 ประเทศมาเลเซียให้สิทธิพิเศษหากเข้ามาประกอบธุรกิจที่รัฐบาลให้การส่งเสริม

การลงทุน หรือประเทศบรูไนถือครองหุ้นได้เพียงร้อยละ 30 และต้องขออนุญาตทุกกรณี ดังนั้นจึงเป็นสิ่งที่นักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นพยายามหาวิธีที่จะเข้ามาลงทุนและบริหารจัดการบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศสมาชิกแบบร้อยละ 100

จะเห็นได้ว่า นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิสดังกล่าว จึงใช้วิธีการใช้ตัวแทนอำพรางในการจดทะเบียนจัดตั้ง โดยวิธีการจ้างคนสัญชาติของประเทศนั้นๆ ถือครองหุ้นแทนและในจำนวนตามที่กฎหมายของประเทศนั้นกำหนด โดยกระทำอย่างถูกกฎหมายซึ่งจะถือว่าเป็นนักลงทุนต่างชาติได้เป็นนิติบุคคลสัญชาตินั้นๆ ร้อยละ 100 สามารถดำเนินกิจการได้ทุกประเภทและรับประโยชน์ในประเทศนั้นๆ อย่างเต็มที่ และได้ใช้ความเป็นนิติบุคคลของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาลงทุนในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่เป็นนิติบุคคลแบบตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาทำการค้าขายกับประเทศไทยเพื่อสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีโดยเป็นวิธีการที่นักลงทุนต่างชาติได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสมาชิกโดยใช้ตัวแทนอำพรางถือหุ้นแทนตามกฎหมายของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและผลิตสินค้าในประเทศนั้นๆ จากนั้นนำเข้ามายขายในประเทศไทย จะได้รับสิทธิประโยชน์ในด้านภาษีศุลกากร โดยภาษีนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศไทยคือร้อยละ 0 ทำให้ลดต้นทุนรายจ่ายและทำให้ได้รับผลกำไรมากยิ่งขึ้น และในกรณีที่นิติบุคคลแบบตัวแทนอำพรางที่ถูกจัดตั้งแล้วในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยเมื่อได้ประโยชน์จากการประกอบกิจการในประเทศที่ตนจัดตั้งนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางแล้ว ต่อมาก็ได้เข้ามาจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งนำมาสู่กำไรที่ได้รับไม่ว่าจากการมีพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่ได้นำเข้าสินค้าโดยมีภาษีศุลกากรเป็นร้อยละ 0 และสิทธิประโยชน์ต่างๆ จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้สิทธิพิเศษทางด้านการส่งเงินกำไร ปันผล กลับไปยังนิติบุคคลนั้นๆ ในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนด้วยกัน

ดังนั้น ประเทศไทยจึงสูญเสียรายได้ที่สมควรจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีจากนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เนื่องจากการที่นักลงทุนต่างชาติเหล่านั้นแฝงตัวเข้ามาในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อทำการวางแผนภาษีกับประเทศไทย

5.2 การวางแผนภาษีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย

1) กรณีนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาใช้ประโยชน์เปิดกิจการใหม่ในประเทศไทย โดยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) และจำหน่ายเงินกำไรในรูปแบบดอกเบี้ย (Transfer Pricing)

เมื่อนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นแบบตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เข้ามาเปิดกิจการใหม่ในประเทศไทยเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทจำกัดสัญชาติไทย แต่การลงทุนนั้นใช้วิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) โดยลงทุนเพียงส่วนน้อยในประเทศไทย และทำการกู้ยืมเงินจากนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนักลงทุนต่างชาตินั้นโดยก่อให้เกิดรายจ่ายกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นในประเทศไทยในรูปแบบของรายจ่ายดอกเบี้ยที่ส่งกลับไปยังนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั้นและสามารถนำมาลงเป็นรายจ่ายในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในประเทศไทยอีกด้วย บริการส่งดอกเบี้ยจ่ายไปยังนิติบุคคลแบบตัวแทนอำพรางนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจัดเก็บภาษีจากการส่งดอกเบี้ยจ่าย เพียงร้อยละ 10 ทำให้ประเทศไทยขาดรายได้ส่วนนี้อย่างมหาศาล เนื่องจากการลงทุนด้วยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในลักษณะนี้

ดังนั้น จะเห็นว่า ถ้าหากมีการวางแผนภาษีทั้งการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) และการจำหน่ายเงินกำไรโดยการสร้างรายจ่ายในรูปแบบดอกเบี้ยในอัตราที่สูงขึ้นกว่าปกติ หรือสูงกว่าราคาตลาด (Transfer Pricing) โดยให้นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางจดทะเบียนจัดตั้งในลักษณะของสถาบันการเงินในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแล้วเข้ามาเปิดกิจการในประเทศไทยในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทสัญชาติไทยและใช้วิธีการตั้งทุนต่ำโดยกู้เงินจากนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางซึ่งเป็นสถาบันการเงิน แต่คิดดอกเบี้ยจ่ายจากการกู้ยืมเงินในอัตราสูงสุดในท้องตลาดเพื่อสร้างรายจ่ายที่สูงขึ้นกว่าปกติให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยนั้นอันเปรียบเสมือนบริษัทลูกส่งเงินกำไรในรูปแบบของดอกเบี้ยไปยังบริษัทแม่นั้นคือนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางของนักลงทุนนอกประเทศประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนั่นเอง เพื่อให้การวางแผนภาษีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นการใช้ทั้งวิธีการตั้งทุนต่ำและการสร้างรายจ่ายที่สูงขึ้นทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากภาษีอากรที่ควรจะได้รับเพราะการวางแผนภาษีในลักษณะนี้ของนักลงทุนนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนอันถือเสมือนการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

2) กรณีนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย (Treaty Shopping)

การเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนิติบุคคลที่มีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางที่นักลงทุนต่างชาติเข้ามาเปิดหรือจัดตั้งองค์กรธุรกิจ therein สิ่งสำคัญคือเลือกสิทธิที่ประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิก นำมาใช้ในการวางแผนภาษีในแต่ละกรณี ดังเช่นกรณีของ

ค่าสิทธิ โดยข้อ 10 ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับบางประเทศซึ่งเป็นสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีภาษีที่ต้องเสียค่อนข้างอยู่ในอัตราที่ต่ำทำให้ดึงดูดนักลงทุนต่างชาติที่อยู่นอกสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยพยายามเข้ามาจัดตั้งตนเองในประเทศที่ได้สิทธิทางด้านภาษีในเรื่องค่าสิทธิดังกล่าว อาทิ ประเทศพม่าการเสียภาษีในค่าสิทธิ จะหักภาษี ณ ที่จ่ายลดลงเหลือเพียงร้อยละ 10 ถ้าเป็นค่าสิทธิในลิขสิทธิ์ ดังนั้น นักลงทุนจึงเข้ามาจัดตั้งนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางในประเทศที่มีสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอย่างพม่าและจากนั้นจึงให้ลูกค้าในประเทศไทยใช้สิทธิและจ่ายค่าสิทธิไปยังนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศพม่าแทน การจ่ายค่าสิทธิครั้งนี้จะมีภาระภาษีเพียงร้อยละ 10 ซึ่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศพม่ากำหนดไว้ว่า ลดต่ำลงร้อยละ 5 หากเทียบเคียงกับการจ่ายค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ไปยังนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับค่าสิทธินั้น

การใช้ตัวแทนไม่อิสระในประเทศไทย นิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยมีตัวแทนเข้ามาติดต่อหรือมาทำการแทนอันจะเข้าข่ายมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ภาษีที่จะต้องเสียให้กับประเทศไทยจะเสียฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยจึงจัดตั้งตนเองในกลุ่มประเทศสมาชิกเป็นนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพราง จากนั้นจึงส่งตัวแทนของนิติบุคคลดังกล่าว เข้ามาทำสัญญาซื้อขายสินค้ากับลูกค้าในประเทศไทยโดยจำกัดค่าสินค้าส่งกลับไปยังนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศนั้นๆ ไม่เกินร้อยละ 75 ซึ่งจะทำให้ไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางนั้นมีสถานประกอบการในประเทศไทย โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศดังกล่าวจะไม่จัดเก็บภาษี ถือว่าเป็นกรณีที่ได้รับยกเว้นระหว่างคู่สัญญาตาม

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั่นเองและหากมีการส่งสินค้าเข้ามาขายในประเทศไทยอีกก็จะได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรที่ต้องชำระให้กับประเทศไทยอีกเป็นร้อยละ 0

การให้บริการ เมื่อนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการเข้ามาดำเนินธุรกิจกับประเทศไทยโดยมาให้บริการ ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศกลุ่มสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนไม่ได้กำหนดการให้บริการรวมทั้งการให้คำปรึกษาผ่านพนักงานถือเป็นสถานประกอบการถาวรเอาไว้ในอนุสัญญานั้นจะเป็นช่องทางที่นักลงทุนต่างชาตินำสิทธิประโยชน์นี้มาวางแผนภาษีโดยเริ่มต้นจากเข้าไปจัดตั้งนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้กำหนดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว อาทิ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศสิงคโปร์ในข้อ 5 และข้อ 7 วรรคหนึ่ง จากนั้นนิติบุคคลดังกล่าวก็จะจัดส่งวิทยากรจากนิติบุคคลเข้ามาให้บริการฝึกอบรมกับพนักงานในประเทศไทยของลูกค้านิติบุคคลซึ่งระยะเวลาในการเข้ามาของพนักงานที่เป็นวิทยากรของนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพราง จะต่ำกว่าระยะเวลาที่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกำหนดว่า ถ้าถึงระยะเวลานั้นจะถือว่าเป็นการมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย

โดยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับบางประเทศ เช่น ประเทศสิงคโปร์ กำหนดให้นิติบุคคลสิงคโปร์ที่มีการส่งวิทยากรมายังประเทศไทยและอาศัยอยู่ประเทศไทยเกิน 180 วัน จะถือว่าเป็นผู้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยแล้ว จึงต้องเสียภาษีตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากรจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ดังนั้นจึงวางแผนสร้างรายจ่ายโดยส่งวิทยากรเข้ามาเพียงระยะเวลาหนึ่งไม่ติดต่อกันและไม่ถึง 180 วัน เป็นต้น เมื่อมีการจ่ายค่าบริการไปให้นิติบุคคลดังกล่าวจะไม่มีภาระภาษีเลยเพราะไม่ถือเป็นผู้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย การจ่ายในลักษณะนี้ของลูกค้านิติบุคคลจากประเทศไทยถือเป็นกรณีของการจำหน่ายเงินกำไรออกไปในลักษณะรายจ่ายอีกทางหนึ่ง ทำให้ประเทศไทยไม่ได้รับชำระภาษีและสูญเสียรายได้อย่างมหาศาล

การขนส่งระหว่างประเทศ เมื่อนักลงทุนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศที่อยู่ในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนบางประเทศมีการกำหนดเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายในกิจการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งจะมีการยกเว้นภาระภาษีเอาไว้โดยหากเป็นธุรกิจการบินระหว่างประเทศ ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับบางประเทศ ยกเว้นประเทศฟิลิปปินส์จะกำหนดให้รัฐถิ่นที่อยู่มีอำนาจจัดเก็บภาษีและได้รับยกเว้นภาษีร้อยละ 3 นี้ทั้งหมด หรือหากเป็นการเดินเรือระหว่างประเทศอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจะลดอัตราภาษีลงจากร้อยละ 3 เป็นร้อยละ 1.5

ดังนั้นเมื่อนักลงทุนนอกกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนต้องการเข้ามาทำกิจการขนส่งระหว่างประเทศกับประเทศไทยและไม่ต้องการเสียภาษีฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายร้อยละ 3 ตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร หากเป็นธุรกิจการบินระหว่างประเทศหรือกิจการขนส่งระหว่างประเทศกับประเทศไทย จะเหลือภาษีที่ต้องชำระเพียงร้อยละ 1.5 ของยอดรายรับเท่านั้น ดังนั้น นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนจึงเข้าไปจัดตั้งเป็นนิติบุคคลโดยใช้ตัวแทนอำพรางและทำธุรกิจขนส่งระหว่างประเทศในกลุ่มประเทศสมาชิกที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย จากนั้นค่อยทำการขนส่งระหว่างประเทศก็จะได้รับการยกเว้นภาษีดังที่กล่าวมา

จากการที่เป็นนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแล้วแฝงตัวเข้ามาโดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลและใช้ตัวแทนอำพรางในกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและเข้ามาประกอบกิจการกับประเทศไทยส่งผลให้ภาระภาษีที่ถูกวางแผนภาษีลดต่ำลงหรือถึงขั้นไม่ต้องเสียภาษีเลยในบางกรณีส่งผลให้ประเทศไทยได้รับผลกระทบในการสูญเสียรายได้ทางด้านภาษีอากรที่สมควรจะได้รับเป็นอย่างยิ่ง

6. ข้อเสนอแนะ

หลังจากที่นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้แฝงตัวเข้ามาจัดตั้งนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อเข้ามาทำธุรกิจและทำการวางแผนภาษีในลักษณะหลีกเลี่ยงภาษีให้ได้ไปซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากประเทศไทย ทั้งประโยชน์จากภาษีศุลกากรและภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร รวมถึงสิทธิประโยชน์ด้านอื่นๆ อันเนื่องต่อการแสวงหากำไรอย่างสูงที่สุดของนักลงทุนต่างชาติเหล่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากภาษีศุลกากรในกรณีการนำเข้าสินค้าเข้ามาขายในประเทศไทยที่มีภาระภาษีร้อยละ 0 และการวางแผนภาษีจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและรูปแบบการวางแผนภาษีระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) การสร้างรายจ่ายที่สูงหรือการตั้งราคาโอน (Transfer Pricing) รวมไปถึงการหาสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและนำมาวางแผนภาษีในลักษณะหลีกเลี่ยงภาษี (Treaty Shopping) โดยมีผู้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นนิติบุคคลในรูปแบบการถือครองหุ้นแทนอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของนักลงทุนต่างชาติเหล่านั้น ดังนั้น จากการศึกษาของผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

6.1 กรณีการจัดตั้งนิติบุคคลของนักลงทุนนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและการใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีกับประเทศไทย

1) การแก้ไขปัญหาลักษณะเร่งด่วน

ผู้วิจัยเห็นว่าควรให้มีการเสนอต่อรัฐบาล โดยผ่านคณะรัฐมนตรีให้มีการตราระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการแก้ไขปัญหาดตรวจสอบนิติบุคคลต่างประเทศในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534 เพื่อทำการแก้ไขการตรวจสอบนิติบุคคลต่างประเทศที่เข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศไทยแม้ว่าจะเข้ามาทำการค้าขายหรือเข้ามาประกอบกิจการโดยจัดตั้งองค์กรธุรกิจในประเทศไทยอีกครั้งหนึ่ง โดยมีการกำหนดในระเบียบดังกล่าว ดังนี้

(1) แต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมการตรวจสอบนิติบุคคลต่างประเทศในสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่เข้ามาดำเนินการในประเทศไทย ให้มีบทบาทและหน้าที่เสนอมาตรการป้องกันนิติบุคคลต่างประเทศอันมีลักษณะเป็นการใช้ตัวแทนอำพรางซึ่งมาจากประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนที่เข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทย

(2) กำหนดให้มีหน่วยงานหลักรับผิดชอบเพื่อประสานงานกับหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง อาจให้เป็นหน้าที่ของกระทรวงพาณิชย์ดูแล โดยกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ดูแลเรื่องการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวโดยตรง โดยอาจเพิ่มหน่วยงานย่อยเพื่อทำการตรวจสอบเกี่ยวกับนิติบุคคลต่างประเทศที่อยู่ในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยตรงที่จะเข้ามาลงทุนในประเทศไทยและกระทรวงการคลังเป็นฝ่ายเลขานุการ

นอกจากนี้ให้กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ตรวจสอบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในการประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ละครั้ง หากดำเนินการโดยมีข้อสงสัยว่าเป็นนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางของนักลงทุนนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยอาจเห็นว่ามิได้โครงสร้างผู้ถือหุ้นที่ผิดปกติหรือมีการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นหลายๆ ครั้งจนเห็นได้ชัดให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพราง ซึ่งจะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี

2) ข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขปัญหาระยะยาว

ควรมีการบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบนิติบุคคลที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยอยู่ในความรับผิดชอบภายใต้ของกระทรวงพาณิชย์ขึ้นมาใหม่เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาที่มีนิติบุคคลที่ใช้ตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาติในต่างประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีในประเทศไทย โดยกฎหมายนี้มีสาระสำคัญดังนี้

(1) กำหนดหลักการให้มีกฎหมายว่าด้วยการตรวจสอบนิติบุคคลที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

(2) กำหนดคำนิยาม “นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน” โดยให้ถือเป็นนิติบุคคลนอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และไม่ใช่นิติบุคคลที่จะสามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยได้

แต่อย่างไรก็ตามในกรณีนี้จำเป็นต้องทำข้อตกลงกันระหว่างประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนด้วยซึ่งอาจจะต้องมีการกำหนดเปลี่ยนแปลงพิมพ์เขียวการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนบรรจุ “นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน” ร่วมกันด้วย เพื่อให้ความหมายนั้นอยู่ในทิศทางเดียวกัน

(3) กำหนดการกระทำความผิดของ นิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ที่เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยและได้ไปซึ่งสิทธิประโยชน์ทางด้านภาษี

(4) กำหนดบทลงโทษเกี่ยวกับบทลงโทษทางภาษีในการเรียกเก็บเงินเพิ่มเมื่อพบเห็นการกระทำความผิดและให้มีโทษทางอาญา รวมถึงการขึ้นบัญชีไม่ให้นิติบุคคลในลักษณะดังกล่าว เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทยอีกต่อไป

6.2 กรณีการวางแผนภาษีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของนักลงทุนต่างชาติประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและไม่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย

1) กรณีนิติบุคคลอันมีลักษณะเป็นตัวแทนอำพรางของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาใช้ประโยชน์เปิดกิจการใหม่ในประเทศไทย โดยวิธีการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) และจำหน่ายเงินกำไรในรูปแบบดอกเบี้ย (Transfer Pricing)

ผู้วิจัยขอเสนอแนะดังต่อไปนี้

(1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีในลักษณะการตั้งทุนต่ำเพื่อจำกัดหรือควบคุมดอกเบี้ยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านั้นนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิซึ่งใช้วิธีการเปรียบเทียบระหว่างหนี้กับเงินทุนของนิติบุคคลที่ถูก

ตั้งขึ้นใหม่ในประเทศไทย โดยสามารถบังคับใช้กับนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำนาจของนักลงทุนต่างชาติที่มาจากประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนด้วย

การเปรียบเทียบระหว่างหนี้กับเงินทุนของนิติบุคคลที่จัดตั้งใหม่ในประเทศไทยจะมีการออกกฎเกณฑ์กำหนดอัตราส่วนหนี้ต่อทุน เช่น อัตรา 7 ต่อ 1 คือเงินกู้ 7 ล้านบาท ต่อเงินที่นำมาลงทุน 1 ล้านบาท ดังนั้น หากมีการจ่ายดอกเบี้ยของผู้เขียนที่เกิน 7 ล้านบาทจะไม่ถูกถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือจะให้อธิบายว่าเป็นเงินปันผล เป็นต้น ดังนั้น จะนำเอาดอกเบี้ยดังกล่าวไปลงเป็นรายจ่ายให้กับนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นใหม่ในประเทศไทยไม่ได้ แล้วเงินกู้ส่วนที่เกินสัดส่วนที่กำหนดให้อธิบายเป็นรายจ่ายในลักษณะการลงทุน

(2) ประเทศไทยควรเจรจาแก้ไขเพิ่มเติมข้อ 9 ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยเพิ่มบทเฉพาะลงไปข้อ 9 และระบุให้มีการเปิดช่องกรณีการจ่ายดอกเบี้ยในจำนวนที่สูงกว่าอัตราตลาด ภายใต้กฎหมายภายใน หากมีการจ่ายเงินในลักษณะดังกล่าวให้ดอกเบี้ยในจำนวนที่สูงกว่าอัตราตลาดนั้น เป็นเงินได้ประเภทเงินปันผลให้อธิบายเหมือนหนึ่งว่าดอกเบี้ยนั้นเป็นเงินปันผลและอนุญาตให้เจ้าพนักงานของประเทศคู่สัญญานำมารวมเพื่อเสียภาษีในฐานะกำไรหรือเงินปันผลต่อไปได้

(3) ในเรื่องของการตั้งราคาโอนควรมีการแก้กฎหมายภายใน ในส่วนของประมวลรัษฎากร ในเรื่องรายจ่ายที่มีรายจ่ายที่สามารถนำมาคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคล ตามมาตรา 65 ตรี (20) ซึ่งให้อำนาจเป็นพระราชกฤษฎีกา ดังนั้น ควรมีการกำหนดเรื่องค่าบริการและดอกเบี้ยเอาไว้ว่า “ค่าดอกเบี้ยและค่าบริการในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรไม่ถือเป็นรายจ่าย”

(4) ควรจัดทำกฎหมายในเรื่องการตั้งราคาโอนเพื่อใช้เป็นกฎหมายภายในและมีกลไกของการตรวจสอบในการตั้งราคาโอน

2) กรณีเมื่อนิติบุคคลอันมีสถานะเป็นตัวแทนอำนาจของประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเข้ามาใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย (Treaty Shopping)

จากปัญหาคาถกนี้ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

(1) ประเทศไทยควรเสนอขอแก้ไขอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีต่อประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแบบเป็นรายประเทศเพื่อแก้ไขข้อแตกต่างในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับประเทศสมาชิกอาเซียนและสามารถป้องกันการเลือกใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อนำมาวางแผนภาษีในลักษณะเลี่ยงภาษีของนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำนาจของนักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิก

โดยการแก้ไขบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนควรมีการแก้ไขให้สอดคล้องกันอาจทำความเข้าใจร่วมกันแบบสนธิสัญญาภาษีพหุภาคีเพื่อมีผลใช้บังคับ

ระหว่างประเทศไทยกับประเทศสมาชิกที่เห็นด้วยเสียก่อน สิ่งสำคัญคือควรปรับแก้ไขเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการจำกัดประโยชน์โดยควรเจรจาขอแก้ไขเพิ่มเติม“ข้อจำกัดประโยชน์” ดังในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ซึ่งมีการตกลงกันเอาไว้ว่า “เงินได้ที่จะขอรับประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการโอนเงินได้จำนวนดังกล่าวให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาอย่างแท้จริงเท่านั้น” โดยกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้มีเงินได้ที่จะต้องแสดงหลักฐานให้ชัดเจนให้กับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบก่อนเมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าบริษัทต่างชาติที่เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยอันมีลักษณะเป็นนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำนาจที่ตั้งอยู่ในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีการจดทะเบียนจัดตั้งโดยสุจริตจริงหรือไม่ และควรได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนหรือไม่ เพื่อให้อำนาจหน้าที่กับเจ้าหน้าที่ในการที่จะพิจารณาและปฏิเสธการขอรับประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีแต่เพียงอย่างเดียวได้ หากมีกรณีที่กำหนดในลักษณะนี้ไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศสมาชิกอื่นในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จะทำให้เกิดการคัดกรองนิติบุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ด้วย

(2) ข้อจำกัดเรื่อง “เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง” อันเกี่ยวข้องกับคำสิทธิเนื่องจากคำนิยามของคำว่าเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงนั้นยังมีความไม่ชัดเจนดังเห็นได้จากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศมาเลเซีย และกับประเทศฟิลิปปินส์ใช้คำว่า “ผู้รับ” สำหรับเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและคำสิทธิ แต่อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ใช้คำว่า “เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง” ดังนั้น ควรจะมีการปรับเปลี่ยนให้ใช้คำว่า “เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง” เหมือนกันรวมถึงประเทศสมาชิกอื่นที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนนี้ที่ยังใช้คำว่า “ผู้รับ” เปลี่ยนมาใช้เหมือนกับประเทศสิงคโปร์มีกับประเทศไทยในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยอาศัยขอบเขตความหมายของเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริงตามที่ OECD กำหนดเอาไว้ อันจะทำให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันและเห็นควรให้มีตัวอย่างของการตีความในเรื่องเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง เพื่อนำมาใช้ตีความนักลงทุนของประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทยหรือกำหนดบททดสอบการเป็นเจ้าของผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างแท้จริง

(3) ในเรื่องสถานประกอบการถาวรและการใช้ตัวแทนไม่อิสระ กำหนดขอบเขตเรื่องของคำว่า “สถานประกอบการถาวร” ให้ชัดเจนโดยประเภทกิจกรรมควรมีการแก้ไขให้กำหนดระยะเวลาในการดำเนินการของทุกประเทศสมาชิกที่มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับ

ประเทศไทยเหมือนกันคือ จำกัดในระยะเวลา 6 เดือนให้เท่ากันหมด สำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยมีกับบางประเทศ เช่น ประเทศฟิลิปปินส์นั้นมีการกำหนดไว้ในข้อ 5 (ข) ซึ่งกำหนดเอาไว้ว่าการจะเป็นสถานประกอบการถาวรนั้นหากมีโครงการประกอบหรือติดตั้งซึ่งมีอยู่ยาวนานกว่า 3 เดือนก็เข้าข่ายในความหมายของการเป็นสถานประกอบการถาวรแล้ว ซึ่งสั้นกว่าระยะเวลาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศอื่นมีกับประเทศไทยซึ่งจุดนี้เป็นการแตกต่างที่ชัดเจนทำให้นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนสนใจประเทศฟิลิปปินส์ที่จะเข้ามาลงทุนและทำการวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลแบบใช้ตัวแทนอำพรางและเข้ามาวางแผนภาษีกับประเทศไทยในเรื่องของการให้บริการนี้

(4) เรื่องการให้บริการควรให้มีการเสนอเรื่องการให้คำปรึกษาที่กระทำผ่านลูกจ้างหรือตัวแทนให้ถือเป็นสถานประกอบการถาวรลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์ เวียดนาม และพม่า เนื่องจากกลายเป็นช่องว่างที่สำคัญที่นักลงทุนต่างชาตินอกประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมุ่งหวังจะนำเอามาเป็นการวางแผนภาษีเพื่อใช้สิทธิประโยชน์ในการส่งผ่านกำไรในรูปแบบของรายจ่ายและยังได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับประเทศไทยอีกด้วย

(5) ในเรื่องการขนส่งระหว่างประเทศเป็นกรณีที่มีการกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีแตกต่างกันชัดเจน โดยหากเป็นนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศไทย ถ้าเป็นธุรกิจเกี่ยวกับการบินจะไม่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือในกรณีกิจการเดินเรือระหว่างประเทศจะลดภาษีลงเหลือเพียงร้อยละ 1.5 ของรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ตามที่กำหนดเอาไว้ ดังนั้น จึงควรปรับแก้การให้สิทธิพิเศษทางภาษีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทุกประเทศให้เท่าเทียมกันทั้งหมด และควรมีการกำหนด “เจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ที่แท้จริง” ในเรื่องของการขนส่งระหว่างประเทศให้ชัดเจนเช่นเดียวกัน โดยสามารถตรวจสอบความสุจริตในการจัดตั้งนิติบุคคลในประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนว่าเป็นนิติบุคคลที่ไม่ได้ใช้ตัวแทนอำพรางในการจดทะเบียนจัดตั้งเพื่อให้สิทธิในการตรวจสอบกับประเทศคู่สัญญา รวมถึงประเทศไทยด้วย

อย่างไรก็ตามประเทศไทยควรจะต้องแก้ไขกฎหมายภายในเป็นอันดับแรกคือประมวลรัษฎากรซึ่งสามารถกระทำได้ทันที และง่ายกว่าการแก้ไขอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีระหว่างประเทศไทยกับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งกฎหมายภายในประเทศไทยสามารถทำได้ทันทีเป็นอันดับแรก จากนั้นจึงขอเจรจากับประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเพื่อขอแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติต่างๆ ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยถ้าหากได้แก้ไขกับบางประเทศแล้ว ก็จะสามารถใช้เป็นบรรทัดฐานในการแก้ไขกับประเทศที่เหลือได้ต่อไป

บรรณานุกรม

- กรมเจรจาการค้าระหว่างประเทศ กระทรวงพาณิชย์. **AEC Blueprint หมายถึง...** [Online]. Available URL: http://www.asean thai.net/ewt_news.php?nid=6385&filename=index, 2561 (กุมภาพันธ์, 3).
- กรมเศรษฐกิจระหว่างประเทศ กระทรวงการต่างประเทศ. **ประวัติและพัฒนาการ OECD** [Online]. Available URL: <http://www.mfa.go.th/business/th/customize>, 2561 (กุมภาพันธ์, 3).
- กรมศุลกากร. **ระบบราคาเกตต์** [Online]. Available URL: <http://www.customsgoth/content.php?ini>, 2561 (มีนาคม, 10).
- โกสินทร์ เจริญสวัสดิ์กิจ. “แนวทางการนำมาตรการป้องกันการเลือกใช้อ่อนสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยมีขอบ (ANTI-TREATY SHOPPING MEASURE) มาใช้ในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549.
- กรมสรรพากร. **ข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่ กค 0706/4105 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์** [Online]. Available URL: <http://www.rd.go.th/publish/24738.0.html>, 2561 (มีนาคม, 16).
- _____. **คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร** [Online]. Available URL: <http://www.rd.go.th/publish/2581.0.html>, 2561 (มีนาคม, 17).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2549.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ธนิญา ไตรวรานนท์. **การวางแผนภาษีอากรระหว่างประเทศ**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. “มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี: กรณีแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Treaty Shopping) (ตอนที่ 2).” **สรรพากรสาส์น** 52, 2 (กุมภาพันธ์ 2548): 97.
- ณัฐวรรณ สุขวงศ์ตระกูล. “การกีดขวางฐานภาษีและการชะลอการเสียภาษี: ศึกษากรณีความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย-สาธารณรัฐมอริเชียส.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.
- ทิวา จอนจวบทรง. “มาตรการกฎหมายภาษีอากรเพื่อควบคุมการจัดตั้งบริษัทเงินทุนต่ำ.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.

ธนภณ แก้วสกลิต. **คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: ชวนพิมพ์, 2552.

นุชากร อติพัฒน์. “Transfer Pricing.” **สรรพากรสาส์น** 46, 11 (พฤศจิกายน 2542): 57.

นิภาพร ระเบิดทศพร. “การเลือกใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนและการนำมาตรการการจำกัดประโยชน์มาใช้ในไทย.” **วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**, 2556.

ปณณ อนันนภิบุตร. **AEC กับความท้าทายในการปรับปรุงโครงสร้างภาษี** [Online]. Available URL: <http://www.fpo.go.th/FPO/modules/Content/getfile.php?contentfileID=1341>, 2561 (มีนาคม, 14).

ประสาธ บัญฑาว. “นอมินี (Nominee) ตัวดีหรือตัวร้าย.” **วารสารรอบรู้มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย ความรู้สู่โลกกว้าง** 12, 133 (พฤศจิกายน 2549): 16.

แพตริเซีย มงคลวนิช. “Tax Havens.” **สรรพากรสาส์น** 53, 6 (มิถุนายน 2549): 65.

พนิต ธีรภาพวงศ์. **ภาษีบริษัทข้ามชาติ International Business Taxation**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550.

_____. “หลักการพื้นฐานสำหรับบริษัทข้ามชาติ: การวางแผนภาษีเงินได้ระหว่างประเทศ.” **สรรพากรสาส์น** 46, 11 (พฤศจิกายน 2542): 41.

_____. “อะไรที่ผู้เสียภาษีอาจรรู้นอจากการเสียภาษี (5).” **สรรพากรสาส์น** 47, 7 (กรกฎาคม 2543): 49.

_____. “การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม.” **วารสารกฎหมายนิติศาสตร์** (กันยายน 2552): 113.

มัลลยวรรณ และสุชาดา ตั้งทางธรรม. **หน่วยที่ 9 การรวมกลุ่มเศรษฐกิจโลก**. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2550.

รัตติกาล ศรีอำไพ. **นอมินี** [Online]. Available URL: <http://www.royin.go.th/?knowledge=นอมินี>, 2561 (มีนาคม, 14).

วรพล โฆษิตวิจิตรเวช. “การตราที่บอนุสัญญาภาษีซ้อน.” **วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**, 2548.

สุจินต์ สุทธิการณัญญ. “Transfer Pricing กับกิจการข้ามชาติ (MNEs).” **สรรพากรสาส์น** 46, 10 (ตุลาคม 2542): 34.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. **แนวคิดภาษีเงินได้นิติบุคคล** [Online]. Available URL: <http://www.Taxguruthai.com/topic/>, 2561 (มกราคม, 10).

สาธิต รังคสิริ. “Transfer Pricing กับการวางแผนภาษีของบริษัทข้ามชาติ.” **สรรพากรสาส์น** 47, 7 (กรกฎาคม 2543): 27-28.

สุพัตรา อนันตพงศ์. **การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ Tax Avoidance of Transnational Corporations**. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติเพลส, 2550.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. **กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ**. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2546.

_____. “การตั้งทุนต่ำเพื่อเลี่ยงภาษีอากร.” **วารสารนิติศาสตร์** 27, 3 (กันยายน 2540): 794-798.

อัจฉินดา เทพไตรรัตน์. “ปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนกรณีรับจ่ายเงินปันผลภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติระหว่างประเทศไทย มาเลเซีย และสิงคโปร์.” **วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**, 2556.

อนนก ศิริเสถียร. “ความหมายและขอบเขตของคำว่าเจ้าของผู้ได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน.” **สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**, 2547.

Borrego Felix Alberto Vega. **Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions**. The Netherlands: Kluwer Law International, 2006.

Garner, Bryan A. and Henry Cambell Black. **Black’s Law Dictionary**. 8 th ed. St. paul, Minn: Thomos West, 2009.

IRS.Part 5.Collecting ProcessChapter 17. Legal Reference Guide for Revenue Officers Section 2.Federal Tax Liens [Online]. Available URL: http://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-017-002.html, 2561 (มกราคม, 25).

Kornikova, Anna A. “Solving the problem of tax-treaty shopping through the use of limitation on benefits provision.” **Richmond journal of global law & business** 8, 2 (2008): 249.

Miller, Angharad and Lynne Oats. **Principles of International Taxation**. 2nd ed. West Sussex: Tottel Publishing, 2009.

Oberson, Xavier and Howard R. Hull. **Switzerland in International Tax Law**. Amsterdam: IBFD, 2001.

Reinhold, Richard L. “What is Tax Treaty Abuse? (Is Treaty Shopping an outdated concept?).” **Tax Lawyer** 53, 3 (November 2000).

Scribd. **ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต** [Online]. Available URL: <https://www.scribd.com/doc/233660125/>, 2561 (มีนาคม, 19).