

ปัญหาในการนำหลัก Principal Purpose Test มาใช้ในประเทศไทย

สรพร สรรพัชญา

ปัญหาในการนำหลัก Principal Purpose Test มาใช้ในประเทศไทย*

Issues from the Application of Principal Purpose Test in Thailand

สรพร สรรพัชญา**
Sanporn Sanpatchaya

บทคัดย่อ

หลัก Principal Purpose Test (“PPT”) เป็นหลักการที่ใช้ในการพิสูจน์ความแท้จริงของธุรกรรมหรือการจัดการในทางระหว่างประเทศ ซึ่งมีสาระสำคัญว่าหากธุรกรรมหรือการจัดการของผู้เสียภาษีมักมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ เจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้

ประเทศไทยได้ลงนามในอนุสัญญาพหุภาคีเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร โดยมีผลบังคับใช้เมื่อปี พ.ศ. 2566 ที่ผ่านมา อันส่งผลให้ประเทศไทยต้องรับเอาหลัก PPT มาใช้ในประเทศไทยอย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบัน ประเทศไทยมิได้มีกฎหมายหรือมาตรการในการพิสูจน์วัตถุประสงค์ของธุรกรรมหรือการจัดการของผู้เสียภาษี ดังนั้น การขาดแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาหลายประการอันนำไปสู่การขาดประสิทธิภาพในการปรับใช้หลัก Principal Purpose Test ดังกล่าว บทความฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาถึงแนวคิดที่มา และสาระสำคัญของหลัก Principal Purpose Test ตลอดจนตัวอย่างในการปรับใช้ และวิเคราะห์ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเมื่อประเทศไทยได้นำเอาหลัก Principal Purpose Test มาใช้ รวมถึงข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

คำสำคัญ: ภาษีระหว่างประเทศ, หลักวัตถุประสงค์หลัก, อนุสัญญาพหุภาคีเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร

*บทความวิชาการนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาระดับปริญญาโทนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

This article is a part of Doctor of Law Program, Faculty of Law, Chulalongkorn University.

**นิสิตในหลักสูตรนิติศาสตร์ปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. E-mail: sanporns@chula.ac.th

J.S.D. Candidate, Faculty of Law, Chulalongkorn University.

วันที่รับบทความ (received) 3 เมษายน 2567, วันที่แก้ไขบทความ (revised) 14 พฤษภาคม 2567, วันที่ตอบรับบทความ (accepted) 29 พฤษภาคม 2567.

Abstract

The Principal Purpose Test is a principle utilized to ascertain the true nature of transactions or arrangements. If such transactions or arrangements have principal purpose or one of the principal purposes to obtain tax benefits according to Double Taxation Agreement without economic or business substance, the tax officer possess the authority to deny tax benefits under Double Taxation Agreement.

Thailand has signed the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, which came into effect in the year 2023. Consequently, Thailand is obligated to implement the Principal Purpose Test. However, since Thailand has never implemented the law or legal measure to prove taxpayer's purpose of transaction or arrangement, thus, the lack of clear guidelines may lead to legal issues resulting in inefficiencies in the application of the Principal Purpose Test. This article aims to explore the conceptual framework and essential details of the Principal Purpose Test, examples of its implementation, analyzing potential issues arising from Thailand's adoption of the Principal Purpose Test and suggestions for solutions of the legal issues.

Keywords: international tax, PPT, MLI

1. บทนำ

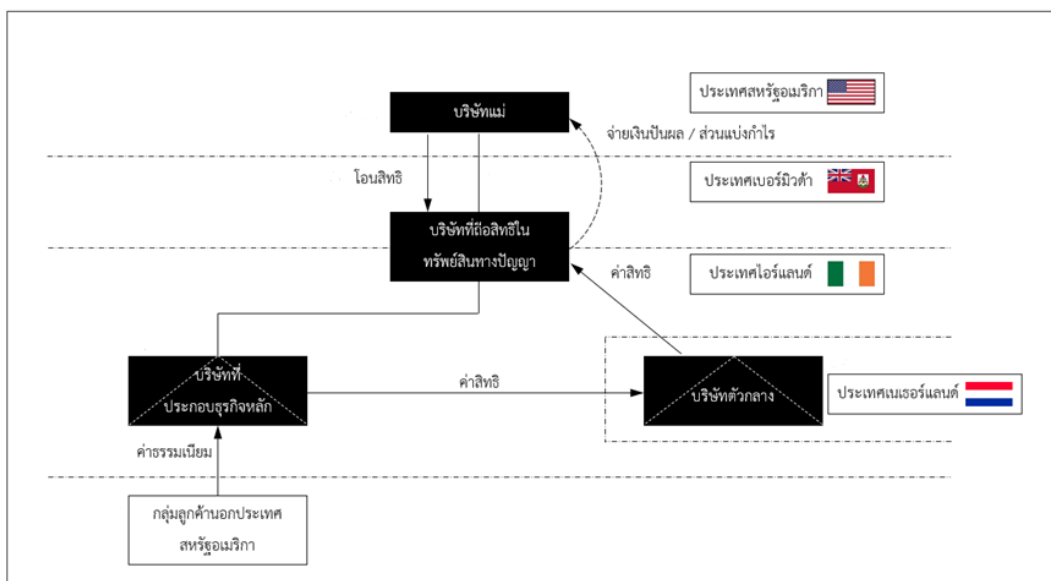
ปัจจุบันการค้าการลงทุนระหว่างประเทศมีการขยายตัวอย่างมากมายอันมีสาเหตุมาจากการที่นโยบายการค้าการลงทุนของแต่ละประเทศมีลักษณะเปิดเสรีทางการค้ามากขึ้นเพื่อกระตุ้นให้เกิดการลงทุนจากต่างประเทศในประเทศของตน ปัจจัยหนึ่งซึ่งนักลงทุนส่วนใหญ่ใช้ในการตัดสินใจว่าจะลงทุนในประเทศใดคือระบบภาษีอากรในประเทศดังกล่าว กล่าวคือ ภาระภาษีจะต้องไม่มากเกินไปจนสมควร และจะต้องมีความแน่นอน หากประเทศใดอัตราภาษีต่ำ และมีความแน่นอนสูงประเทศนั้นย่อมเป็นจุดหมายปลายทางของนักลงทุนจากต่างประเทศไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

การที่ประเทศใดให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีเพื่อจูงใจนักลงทุนสามารถกระทำได้โดยผ่านทางกฎหมายภายในหรือทางอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อจูงใจนักลงทุนย่อมก่อให้เกิดปัญหว่านักลงทุนต้องการลดภาระภาษีให้น้อยที่สุดเพื่อเป็นการลดต้นทุนทางภาษี อันนำมาสู่การที่นักลงทุนสร้างธุรกรรม และการจัดการในระบบภาษีอากรขึ้น ซึ่งคำว่าธุรกรรมและการจัดการในที่นี้หมายถึงธุรกรรม และการจัดการที่มีได้มีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ แต่หากมีวัตถุประสงค์ในทางภาษีเป็นหลักเพื่อต้องการที่จะเข้ารับเอาประโยชน์ในทางภาษีอากร เช่น กรณี Google Alphabet ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเบอร์มิวด้าและเป็นบริษัทในเครือของ Google Inc. บริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีรายได้มากถึง 19,200 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ทั้งที่ไม่มีพนักงานแม้แต่คนเดียว และไม่มีมีการถือครองทรัพย์สินใด ๆ เป็นต้น

กรณีของ Google Inc. นั้น ได้ใช้วิธีการที่เรียกว่า Double Irish Dutch Sandwich¹ ในการจัดโครงสร้างทางภาษี และวางแผนสร้างธุรกรรมโดยมีวัตถุประสงค์ทางภาษีเพื่อที่จะลดภาระภาษีของรายได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศสหรัฐอเมริกา วิธีการดังกล่าวจะประกอบไปด้วยบริษัทที่จัดตั้งในประเทศไอร์แลนด์จำนวน 2 บริษัท ซึ่งบริษัทหนึ่งจะเป็นผู้ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา (IP-Holding) และอีกบริษัทหนึ่งจะทำหน้าที่หลักในการประกอบธุรกิจ (Operating Company) และอีกบริษัทหนึ่งซึ่งจัดตั้งในประเทศเนเธอร์แลนด์ ซึ่งบริษัทในประเทศเนเธอร์แลนด์จะทำหน้าที่เป็นบริษัทตัวกลาง (Conduit Company) ระหว่างบริษัทที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไอร์แลนด์ทั้งสองบริษัท บริษัทที่ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญานั้นจะถูกควบคุมโดยบริษัทแม่ (Parent Company) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ในขณะที่เดียวกันบริษัทที่ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาจะเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัทที่ประกอบธุรกิจหลักในประเทศไอร์แลนด์อีกบริษัทหนึ่ง และบริษัทตัวกลางในประเทศเนเธอร์แลนด์ นอกจากนี้ บริษัท

¹Clemens Fuest and others, "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform," ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper 13-078, (October 2013): 4-6.

ที่ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาที่มีการจัดการ และควบคุมจากประเทศเบอร์มิวด้า ดังนั้น บริษัทที่ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาจึงมีถิ่นที่อยู่ทางภาษีในประเทศเบอร์มิวด้า เนื่องจากกฎหมายภาษีของประเทศไอร์แลนด์กำหนดความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่จากสถานที่ที่มีการบริหารจัดการที่แท้จริง (Effective place of management) ในขณะเดียวกัน กฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่าบริษัทที่ถือสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไอร์แลนด์ เนื่องจากกำหนดความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่จากสถานที่ที่บริษัทนั้นจดทะเบียนจัดตั้ง (Place of incorporation) รายละเอียดดังภาพประกอบ



กรณีตัวอย่างสามารถพิจารณาได้ว่าธุรกรรม และการจัดการระหว่างกันถูกสร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นหลัก และปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ ซึ่งในมุมมองของนานาประเทศ หากคำนึงถึงผลเสียในเรื่องการที่รัฐที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งมักจะเป็นรัฐที่มีอัตราภาษีสูง) ขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษี นานาประเทศดังกล่าวเห็นว่าธุรกรรม และการจัดการดังกล่าวไม่สามารถยอมรับได้ แม้จะไม่ผิดกฎหมาย

ผลจากการเกิดขึ้นของธุรกรรม และการจัดการที่มีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นหลักก่อให้เกิดหลัก Principal Purpose Test (“PPT”) อันเป็นหลักที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรในการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีของผู้เสียภาษีหากเห็นว่าธุรกรรมหรือการจัดการของผู้เสียภาษีเป็นไปโดยมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเป็นการเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นภาคีสมาชิกในอนุสัญญาพหุภาคีเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษี และการโยกย้ายกำไร (“อนุสัญญาพหุภาคีฯ” หรือ “MLI”) เมื่อปี พ.ศ. 2565 อันทำให้ประเทศไทยต้องรับเอา

หลัก PPT มาปรับใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับภาคีสมาชิกใน MLI อื่น โดยมีผลเริ่มบังคับใช้เมื่อปี พ.ศ. 2566 ที่ผ่านมา อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่ได้มีหลักเกณฑ์หรือคำอธิบายในการปรับใช้ PPT ดังกล่าว อันอาจก่อให้เกิดปัญหากฎหมายหลายประการอันส่งผลให้การปรับใช้ PPT ขาดประสิทธิภาพ

2. แนวคิดและความเป็นมาของหลัก Principal Purpose Test

เมื่อปัญหาการสร้างธุรกรรม และการจัดการโดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจ หรือธุรกิจได้เพิ่มมากขึ้นอันส่งผลให้นานาประเทศไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้หลักของประเทศได้ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจ และการพัฒนาด้วยการสนับสนุนจากประเทศในกลุ่ม G20 OECD ได้มีการจัดทำแผนปฏิบัติการเพื่อป้องกันการกีดกันฐานภาษี และโยกย้ายกำไร (Action Plans on Base Erosion and Profit Shifting) (“แผนปฏิบัติการฯ”) ขึ้น ด้วยหลักการที่ว่าควรที่จะกำหนดมาตรฐานทางภาษีระหว่างประเทศเสียใหม่² แผนปฏิบัติการฯ ได้รับการอนุมัติจาก OECD Committee of Fiscal Affairs (CFA) เมื่อวันที่ 25 มิถุนายน ค.ศ. 2013 ต่อมาเมื่อวันที่ 19 - 20 กรกฎาคม ค.ศ. 2013 แผนปฏิบัติการฯ ดังกล่าวได้รับการสนับสนุนจากรัฐมนตรีด้านการเงินการคลังของกลุ่มประเทศ G20 (The G20 finance ministers) แผนปฏิบัติการฯ ดังกล่าวมีเนื้อหาในการกำหนดแนวทางทั้งในประเทศ และระหว่างประเทศซึ่งมีผลทำให้แต่ละรัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามสิทธิในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายทางเศรษฐกิจที่แท้จริงได้

แผนปฏิบัติการฯ ที่จัดทำโดย OECD มีทั้งหมด 15 แผนปฏิบัติการ ซึ่งการจัดทำอนุสัญญาพหุภาคีเพื่อดำเนินมาตรการเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการป้องกันการกีดกันฐานภาษี และโอนกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำอยู่ในแผนปฏิบัติการฯ ที่ 15 ซึ่งรวมไปถึงข้อบทว่าด้วยหลัก PPT ด้วย ทั้งนี้ สาเหตุที่ต้องจัดทำอนุสัญญาพหุภาคีฯ เนื่องจากการที่จะให้หลายประเทศนำเอาแผนปฏิบัติการฯ ไปปรับใช้นั้นย่อมต้องให้การแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือมีการจัดทำพิธีสารเพิ่มเติมซึ่งก่อให้เกิดความยุ่งยาก และใช้เวลานาน กล่าวคือ ในการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน และการจัดทำพิธีสารจะต้องมีขั้นตอนการเจรจาแก้ไข และการตกลงกันระหว่างประเทศคู่สัญญาซึ่งจะต้องแก้ไขเป็นรายฉบับ ดังนั้น การใช้อนุสัญญาพหุภาคีฯ จะลดเวลาในการเจรจาแก้ไข และตกลงกันระหว่างประเทศคู่สัญญาเป็นรายฉบับ ซึ่งก็คืออนุสัญญาพหุภาคีฯ จะมีผลใช้บังคับกับประเทศที่ลงนามเป็นภาคีสมาชิกทุกประเทศพร้อมกัน นอกจากจะลดเวลาในการเจรจา และตกลงกันแล้ว อนุสัญญาพหุภาคีฯ ยังคำนึงถึงความพร้อมของประเทศแต่ละประเทศ ซึ่งหากประเทศใด

²OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD Publishing, 2013), pp. 7-11.

ไม่พร้อมนำข้อบทใดไปปฏิบัติ ประเทศนั้นสามารถตั้งข้อสงวนว่าจะไม่นำข้อบทนั้นไปปฏิบัติได้³

หลัก PPT เป็นส่วนหนึ่งของแผนปฏิบัติการฯ ที่ 6 การป้องกันการใช้อ่อนสัญญาภาษีซ้อน โดยบิดเบือน (Prevention of Treaty Abuse) ซึ่งเป็นหนึ่งในสี่แผนปฏิบัติการฯ ที่เป็นมาตรฐานขั้นต่ำที่ประเทศภาคีสมาชิกในอนุสัญญาพหุภาคีฯ ต้องรับมาปรับใช้กับประเทศของตน โดยมีเงื่อนไขให้ประเทศภาคีสมาชิกในอนุสัญญาพหุภาคีฯ ได้เลือกปฏิบัติดังต่อไปนี้

- 1) ประเทศภาคีสมาชิกจะต้องรับเอาหลัก PPT ไปปรับใช้เพียงอย่างเดียว หรือ
- 2) ประเทศภาคีสมาชิกจะต้องรับเอาหลัก PPT ไปปรับใช้คู่กับหลักจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefit - LOB) หรือ

- 3) ประเทศภาคีสมาชิกจะต้องรับเอาหลัก LOB ไปเพื่อใช้คู่กับมาตรการเพื่อป้องกันการจัดตั้งบริษัทตัวกลางอื่น (anti-abuse measures to counteract conduit financing) ซึ่งมาตรการดังกล่าวสามารถเป็นได้ทั้งมาตรการกฎหมายภายในหรือมาตรการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2564 ประเทศไทยได้ลงนามเข้าร่วมในอนุสัญญาพหุภาคีฯ อันเป็นการตกลงเข้าผูกพันที่จะนำเอามาตรฐานขั้นต่ำภายใต้อนุสัญญาพหุภาคีฯ ซึ่งรวมถึงหลัก PPT มาเป็นส่วนหนึ่งของข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย โดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 เป็นต้นไปในกรณีทั่วไป และสำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจะเริ่มใช้บังคับตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 มกราคม 2566 เป็นต้นไป

3. สาระสำคัญของหลัก PPT

หลัก PPT มีสาระสำคัญในการทำหน้าที่เป็นเครื่องมือของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการตรวจสอบธุรกรรม และการจัดการที่ผู้เสียภาษีได้กระทำขึ้น โดยเจ้าหน้าที่สรรพากรจะต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของผู้เสียภาษีมิได้เป็นไปโดยมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น แต่จะต้องมีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจที่สมเหตุสมผลรองรับด้วยหลัก PPT ปรากฏเป็นถ้อยคำบัญญัติไว้ในวรรคแรกของข้อ 7 ของอนุสัญญาพหุภาคีฯ ซึ่งมีใจความว่า

“แม้ว่าจะมีบทบัญญัติใด ๆ ก็ตามภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่บังคับใช้ภายใต้สนธิสัญญานี้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้หรือผลได้จากทุนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนจะถูกปฏิเสธ หากเป็นที่สมเหตุสมผลที่จะเข้าใจได้จากข้อเท็จจริง และสถานการณ์ใด ๆ ว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษี

³OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Report (OECD Publishing, 2015), pp. 43-44.

เป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นประโยชน์โดยตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่การอนุญาตให้ใช้สิทธิประโยชน์ในสถานการณ์ต่าง ๆ เหล่านั้น จะเป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติใด ๆ ที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน”⁴ ซึ่งผู้เขียนสามารถแยกวิเคราะห์รายละเอียดของหลัก PPT ซึ่งบัญญัติใน อนุสัญญาพหุภาคีฯ ได้ดังนี้

3.1 สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้หรือผลได้จากทุนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนจะถูกปฏิเสธ

ภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของหลัก PPT จะอ้างอิงตามประเภทภาษีที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ซึ่งในกรณีของประเทศไทย ส่วนมากคือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผลได้จากทุน หรือภาษีเงินได้อื่น ๆ อันมีลักษณะในทำนองเดียวกัน โดยภาษีที่ได้กล่าวมาทั้งหมดจัดอยู่ในภาษีประเภทเงินได้ทั้งหมด ดังนั้น หากกรณีผู้เสียได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีประเภทที่ระบุไว้ในขอบข่ายด้านภาษีในอนุสัญญาภาษีซ้อน และเป็นสิทธิประโยชน์ที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะใช้ หากพบว่ากรณีสามารถปรับใช้หลัก PPT ได้ ผู้เสียภาษีจะถูกปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว ในทางกลับกัน หากกรณีผู้เสียภาษีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาอื่น หรือตามกฎหมายภายใน หลัก PPT จะไม่ใช่บังคับแก่สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกิดจากอนุสัญญาอื่น หรือตามกฎหมายภายในนั้น เช่น หากผู้เสียภาษีได้เข้าทำธุรกรรมโดยได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้จากการทำธุรกรรมเช่นว่านั้นตามกฎหมายภายใน เช่นนี้ แม้ว่าวัตถุประสงค์หลักในการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีคือการเข้ารับประโยชน์ทางภาษีเพียงอย่างเดียว แต่หลัก PPT จะไม่ใช่บังคับ เนื่องจากเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายภายในมิใช่เป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

⁴Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.

3.2 หากเป็นที่สมเหตุสมผลที่จะเข้าใจได้จากข้อเท็จจริง และสถานการณ์ใด ๆ ว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ ไม่ว่าจะ เป็นประโยชน์โดยตรงหรือทางอ้อม

ในหลัก PPT นี้ได้กำหนดเงื่อนไขประการหนึ่งให้ผู้เสียภาษีจะถูกปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนได้ คือ “หากเป็นที่สมเหตุสมผลที่จะเข้าใจได้จากข้อเท็จจริง และสถานการณ์ใด ๆ” ว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นหนึ่งในวัตถุประสงค์หลัก กล่าวคือ ต้องปรากฏโดยข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่สมเหตุสมผลว่าผู้เสียภาษีเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ โดยมีสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักที่ผู้เสียภาษีได้เข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการนั้น ๆ โดยการพิจารณาจากความสมเหตุสมผลของข้อเท็จจริง และสถานการณ์มีหลักการมาจากหลักความสมเหตุสมผล (reasonableness test) ซึ่งเป็นหลักการที่ใช้อย่างแพร่หลายทั้งในทางกฎหมาย และในทางวิชาชีพอื่น เช่น การบัญชี เป็นต้น

ในทางกฎหมายนั้น หลักความสมเหตุสมผลถูกใช้ในกฎหมายหลายสาขา เช่น ในกฎหมายอาญา กฎหมายปกครอง เป็นต้น ในกฎหมายภาษีอากรนั้น หลักความสมเหตุสมผลถูกใช้อย่างแพร่หลายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (common law) ตัวอย่างเช่น หลักความสมเหตุสมผลถูกกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณาว่าการกระทำของผู้เสียภาษีเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ ในมาตรการการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการทั่วไป (General Anti Avoidance Rules - GAAR) ของประเทศสหราชอาณาจักร ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา และประเทศแอฟริกาใต้ เป็นต้น หลักความสมเหตุสมผลนั้นถูกกำหนดขึ้นและระบุอยู่ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศดังกล่าวเพื่อทำให้การพิสูจน์อัตวิสัย (subjective) ของผู้เสียภาษีซึ่งแต่เดิมเป็นสิ่งที่พิสูจน์ได้ยาก เนื่องจากเป็นเรื่องที่อยู่ภายในจิตใจของผู้เสียภาษีเป็นภาววิสัย (objective) กล่าวคือ ทำให้สิ่งที่เป็นามธรรมเป็นรูปธรรมมากยิ่งขึ้นโดยพิสูจน์จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นและสถานการณ์ที่เกิดขึ้น⁵

การพิสูจน์สิ่งที่เป็อัตวิสัยให้เป็นภาววิสัยโดยการใช้หลักความสมเหตุสมผลได้ถูกนำมาใช้ในหลัก PPT ด้วย ในคำอธิบายของ อนุสัญญาพหุภาคีฯ ซึ่งจัดทำโดย OECD ได้กล่าวถึงหลักสมเหตุสมผลในหลัก PPT ว่า

“ในการพิจารณาว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของผู้เสียภาษีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ เพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้สนธิสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ พึงจะต้องวิเคราะห์โดยใช้หลักภาววิสัย (objective analysis) เพื่อกำหนดจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์

⁵Dennis Weber, “The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law,” *International Tax Law Review* 1 (August 2017): 49.

ของบุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกรรม และการจัดการใด ๆ อะไรคือสิ่งซึ่งเป็นจุดมุ่งหมาย (purposes) ของธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ นั้นเป็นปัญหาข้อเท็จจริงซึ่งสามารถจะหาคำตอบได้จากการพิจารณาสถานการณ์ทั้งหมดที่เกิดขึ้นโดยรอบการจัดการนั้น ๆ เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ไม่จำเป็นที่จะต้องพิสูจน์จนสิ้นสงสัยถึงเจตนาของผู้เสียภาษี แต่ต้องพิสูจน์ว่าเป็นการสมเหตุผล (ภายหลังการวิเคราะห์ทางทฤษฎีถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ใด ๆ) ที่หนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ เป็นไปเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งการพิสูจน์นั้นจะต้องไม่ใช่การคาดเดา และการตรวจสอบผลกระทบของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ จะไม่สามารถหาคำตอบเกี่ยวกับจุดมุ่งหมายของธุรกรรมได้เสมอไป ดังนั้น เมื่อธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ได้ถูกกระทำ และสามารถอธิบายได้อย่างสมเหตุผลว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อนั้นจะสามารถสรุปได้ว่าการจัดการหรือธุรกรรมนั้น ๆ มีวัตถุประสงค์หรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเป็นการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

นอกจากนี้ บุคคลไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงการตรวจสอบโดยใช้หลักวัตถุประสงค์หลักได้เพียงแค่อ้างว่าการจัดการหรือธุรกรรมนั้น ๆ มิได้ถูกกระทำเพื่อผลประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน หลักฐานทั้งหมดจะต้องถูกชั่งน้ำหนัก และพิจารณาว่าเป็นการสมเหตุผลหรือไม่ที่การจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ ได้ถูกกระทำโดยมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเป็นการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน”

จากคำอธิบาย อนุสัญญาพหุภาคีฯ ของ OECD ผู้เขียนเข้าใจว่าในการพิจารณาถึงวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของผู้เสียภาษี จะต้องไม่ใช่การคาดเดา และต้องไม่ใช่แต่เพียงดูที่ผลลัพธ์ของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้กระทำแต่ต้องค้นหาวัตถุประสงค์หลักจากข้อเท็จจริง และชั่งน้ำหนักหลักฐานทั้งหมด ซึ่งหมายถึงข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่รวบรวมมาจากผู้เสียภาษีเช่นฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีผลของการจัดการหรือธุรกรรมว่าก่อให้เกิดประโยชน์อย่างไร เป็นต้น เพื่อหาข้อสรุปที่สมเหตุผลว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของผู้เสียภาษีคือการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งข้อสรุปที่สมเหตุผลนั้นไม่จำเป็นต้องสิ้นสงสัยในการกระทำของผู้เสียภาษี

ในกรณีคำว่าธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ในคำอธิบายอนุสัญญาพหุภาคีของ OECD ได้นิยามว่า “คำว่าธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ จะต้องตีความอย่างกว้างให้รวมถึง นิติกรรมสัญญาบันทึกความเข้าใจ แผนการ ธุรกรรมหรือธุรกรรมที่มีหลายทอด (series of transactions) ไม่ว่าจะ มีผลทางกฎหมายหรือไม่ก็ตาม โดยให้รวมถึงการสร้าง การมอบหมาย การโอน การเข้าครอบครอง ซึ่งเงินได้ หรือทรัพย์สิน หรือสิทธิที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น... ซึ่งตัวอย่างของคำว่า การจัดการใด ๆ ให้รวมถึงกรณีที่มีการปฏิบัติหรือการดำเนินการเพื่อยืนยันว่ามีการประชุมของคณะกรรมการขึ้นที่บริษัทซึ่งตั้งอยู่ในประเทศอื่นเพื่อที่พิสูจน์ว่าบริษัทได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่เกิดการประชุมขึ้นนั้น...”

จากความหมายที่ให้ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นด้วยว่าคำว่าธุรกรรม และการจัดการใด ๆ ควรให้นิยามที่กว้าง และให้รวมถึงกรณีที่ธุรกรรมหรือการจัดการนั้น ๆ ไม่มีผลทางกฎหมาย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการอุดช่องว่างที่ผู้เสียภาษีจะสามารถกระทำเพื่อที่จะเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ อันปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจได้

นอกจากนี้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่จำเป็นต้องเป็นประโยชน์ทางตรง แม้เป็นประโยชน์ทางอ้อมก็ถือว่าเข้ากรณีสามารถปรับใช้หลักวัตถุประสงค์ได้ เช่น กรณีที่บริษัท เอส. ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ เอส. ได้เข้าซื้อหุ้นและหนี้ทั้งหมดของบริษัทแม่ของบริษัท อาร์. ซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ อาร์. ซึ่งหนี้ที่บริษัท เอส. ซื้อจากบริษัทแม่ของบริษัท อาร์. รวมถึงหนี้เงินกู้ยืมโดยมีดอกเบียในอัตราร้อยละ 4 ซึ่งจะถึงกำหนดจ่าย เมื่อทวงถาม รัฐ เอส. มิได้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐ อาร์. ทำให้เมื่อเกิดการทวงถามให้บริษัท อาร์. ชำระดอกเบี้ยนั้นจะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 25 บริษัท เอส. จึงทำงานโอนหนี้ไปให้แก่บริษัท อี. บริษัทในเครือของตนซึ่งตั้งอยู่ในรัฐ อี. แลกเปลี่ยนกับตัวสัญญาใช้เงินโดยมีอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 3.9 ซึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ อี. และรัฐ อาร์. ได้มีการกำหนดสิทธิในการเก็บภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยให้แก่รัฐ อี. เพียงผู้เดียว ดังนั้น เมื่อบริษัท อี. ได้รับหนี้ดังกล่าว และทวงถามให้บริษัท อี. ชำระหนี้ดอกเบี้ย จึงไม่มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในกรณีเช่นนี้ หลัก PPT อาจถูกปรับใช้กับธุรกรรมระหว่างบริษัท เอส. และบริษัท อี. ในกรณีที่หากเป็นที่สมเหตุสมผลว่าวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์ในการโอนหนี้ดอกเบี้ยให้กับบริษัท อี. มีเพียงเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์การยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเท่านั้น โดยปราศจากวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ จะเห็นได้ว่าในกรณีดังกล่าวประโยชน์ที่บริษัท เอส. ได้รับคือประโยชน์โดยทางอ้อมมิใช่ประโยชน์ทางตรงซึ่งก็อยู่ในขอบข่ายอำนาจการปรับใช้หลักวัตถุประสงค์ด้วย⁶ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการยาก และซับซ้อนที่จะพิจารณาถึงว่าประโยชน์ใดจะถือว่าเป็นประโยชน์ทางอ้อมของผู้เสียภาษี

3.3 เว้นแต่การอนุญาตให้ใช้สิทธิประโยชน์ในสถานการณ์ต่าง ๆ เหล่านั้น จะเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติใด ๆ ที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

แม้ว่าภายใต้เงื่อนไขในวรรคก่อน เจ้าหน้าที่รัฐจะพิสูจน์โดยสมเหตุสมผลจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกิดขึ้นว่าการจัดการหรือการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษีมียุทธประสงค์หนึ่งวัตถุประสงค์ใดเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม และผลลัพธ์เป็นไปตามที่พิสูจน์ได้ อย่างไรก็ตาม หลัก PPT ยังคงมีข้อผวนปรวนว่าเจ้าหน้าที่รัฐก็สามารถอนุญาตให้ผู้เสียภาษีเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ หากว่าการเข้ารับ

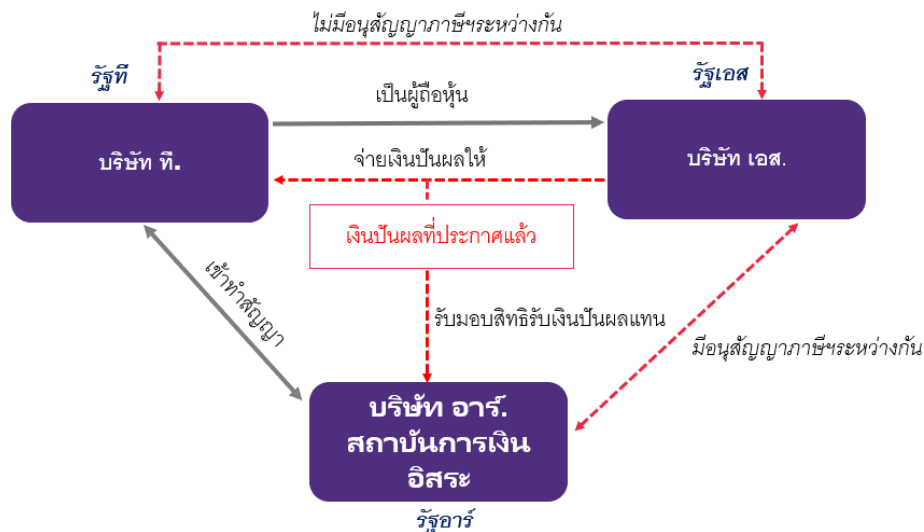
⁶Ibid., p 57.

สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น เป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อน

4. วิเคราะห์ตัวอย่างการใช้หลัก PPT

4.1 กรณีการโอนสิทธิในการรับเงินปันผล⁷

บริษัท ที. ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ ที. เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท เอส. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของรัฐ เอส. รัฐ ที. ไม่มีอนุสัญญาภาษีกับรัฐ เอส. ดังนั้น เงินปันผลใด ๆ ที่บริษัท เอส. จ่ายให้กับบริษัท ที. จะต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลร้อยละ 25 ตามกฎหมายภายในประเทศของรัฐ เอส. อย่างไรก็ตาม ภายใต้อนุสัญญาภาษีของรัฐ อาร์ - รัฐ เอส. ไม่มีการกำหนดการระงับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินปันผลที่มีถิ่นที่อยู่ในบริษัทในรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งจ่าย และเป็นเจ้าของที่เป็นประโยชน์โดยผู้ถิ่นที่อยู่ในบริษัทในอีกรัฐหนึ่ง บริษัท ที. เข้าทำสัญญากับบริษัท อาร์. ซึ่งเป็นสถาบันการเงินอิสระ⁸ ที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ อาร์. ตามที่บริษัท ที. มอบหมายให้บริษัท อาร์. มีสิทธิในการรับเงินปันผลที่ได้ประกาศแล้ว แต่ยังไม่ได้อำนาจโดยบริษัท เอส.



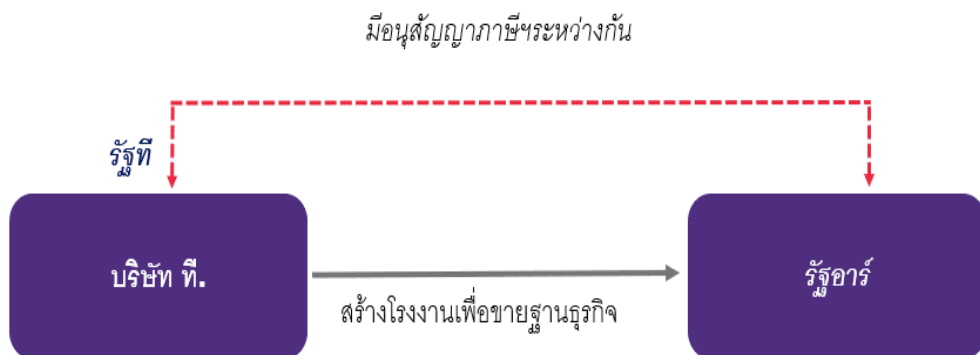
⁷Ibid., p. 59.

⁸หมายถึง สถาบันการเงินที่มีได้ถูกครอบงำหรือถูกควบคุมโดยคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง (Independent Financial Institution).

ผู้เขียนเห็นว่าในตัวอย่างนี้กรณีที่ไม่มีข้อเท็จจริง และพฤติการณ์อื่นปรากฏเป็นอย่างอื่นก็ สมเหตุผลที่จะสรุปว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักสำหรับการจัดการ และธุรกรรมที่บริษัท ที. มอบหมาย สิทธิในการรับเงินปันผลให้แก่บริษัท อาร์. คือเพื่อให้บริษัท อาร์. ได้รับประโยชน์ของการยกเว้น ภาษีจากแหล่งที่มาของเงินปันผลที่จัดให้มีขึ้นโดยอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐ อาร์. - รัฐ เอส. และจะ ขัดต่อเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จะให้ประโยชน์ของการยกเว้นนั้นภายใต้ ข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้

4.2 กรณีการขยายฐานธุรกิจ⁹

บริษัท อาร์. ซึ่งเป็นบริษัทที่อาศัยอยู่ในรัฐ อาร์. อยู่ในธุรกิจการผลิตอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ และธุรกิจของบริษัทกำลังขยายตัวอย่างรวดเร็ว ขณะนี้กำลังพิจารณาที่จะจัดตั้งโรงงานผลิตในประเทศ กำลังพัฒนาเพื่อรับประโยชน์จากต้นทุนการผลิตที่ลดลง หลังจากการตรวจสอบเบื้องต้นแล้วจะมีการ ระบุสถานที่ที่เป็นไปได้ในสามประเทศที่แตกต่างกัน ทั้งสามประเทศมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ และการเมืองที่คล้ายคลึงกัน หลังจากพิจารณาข้อเท็จจริงที่ว่ารัฐ เอส. เป็นประเทศเดียวในประเทศ เหล่านี้ที่รัฐ อาร์. มีอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีประโยชน์ในด้านภาษีด้วย บริษัท อาร์. ก็ตัดสินใจสร้างโรงงาน ในรัฐ เอส. นั้น

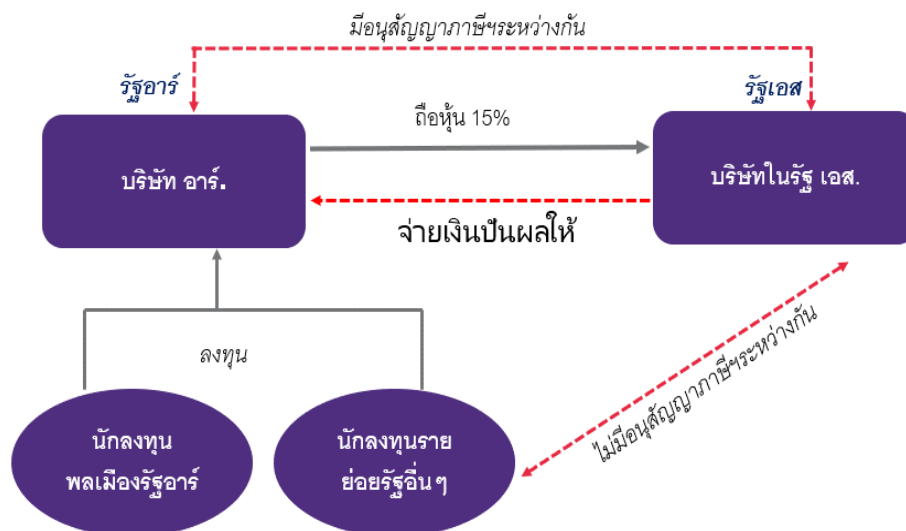


⁹Ibid., p. 60.

ผู้เขียนเห็นว่าในตัวอย่างนี้แม้ว่าการตัดสินใจลงทุนในรัฐ เอส. คำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐ อาร์.- รัฐ เอส. แต่ก็เป็นที่ชัดเจนว่าวัตถุประสงค์หลักสำหรับการลงทุน และการสร้างโรงงานนั้นเกี่ยวข้องกับการขยายธุรกิจของบริษัท อาร์. และต้นทุนการผลิตของประเทศนั้น ๆ ที่ลดลง อย่างไรก็ตาม ตัวอย่างนี้ไม่สามารถพิจารณาได้อย่างสมเหตุสมผลว่าหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักในการสร้างโรงงานคือการได้รับผลประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน นอกจากนี้เนื่องจากวัตถุประสงค์ทั่วไปของอนุสัญญาภาษีคือการส่งเสริมการลงทุนข้ามพรมแดนโดยได้รับผลประโยชน์จากอนุสัญญารัฐ อาร์.- รัฐ เอส. สำหรับการลงทุนในโรงงานที่สร้างขึ้นในอนุสัญญารัฐ อาร์.- รัฐ เอส. สำหรับการลงทุนในโรงงานสร้างขึ้นในรัฐ เอส. เป็นไปตามเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น

4.3 กรณีการลงทุนในประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนลงทุนผ่านบริษัทจัดการการลงทุน¹⁰

บริษัท อาร์. ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอาร์ เป็นบริษัทจัดการการลงทุนที่หลากหลายในตลาดการเงินระหว่างประเทศ ปัจจุบันบริษัท อาร์. ถือหุ้นร้อยละ 15 ในหุ้นของบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐ เอส. ซึ่งจะได้รับเงินปันผลประจำปี ภายใต้อนุสัญญาภาษีระหว่างรัฐ อาร์. และรัฐ เอส. อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลจะลดลงจากร้อยละ 30 เป็นร้อยละ 10



¹⁰Ibid., p. 61.

การตัดสินใจลงทุนของบริษัท อาร์. คำนึงถึงการมีอยู่ของสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ เครือข่ายข้อตกลงด้านภาษีที่ของรัฐ อาร์. นักลงทุนส่วนใหญ่ในบริษัท อาร์. เป็นพลเมืองของรัฐ อาร์. แต่นักลงทุนจำนวนหนึ่ง (นักลงทุนรายย่อย) เป็นพลเมืองของรัฐอื่น ๆ ที่รัฐ เอส. ไม่มีอนุสัญญาภาษี การตัดสินใจของนักลงทุนในการลงทุนในบริษัท อาร์. ไม่ได้ขับเคลื่อนโดยการลงทุนใด ๆ ของบริษัท อาร์. และกลยุทธ์การลงทุนของบริษัท อาร์. ไม่ได้ขับเคลื่อนโดยสถานะทางภาษีของนักลงทุน บริษัท อาร์. แจกจ่ายรายได้เกือบทั้งหมดให้กับนักลงทุนทุกปีและจ่ายภาษีในรัฐ อาร์ สำหรับรายได้ที่ไม่ได้แจกจ่าย ในระหว่างปี

ผู้เขียนเห็นว่าในการตัดสินใจลงทุนในหุ้นของบริษัทที่อาศัยอยู่ในรัฐเอส. บริษัทอาร์. ได้ พิจารณาการมีอยู่ของผลประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีของรัฐ อาร์. - รัฐ เอส. ในส่วนที่เกี่ยวกับ เงินปันผล แต่สิ่งนี้เพียงอย่างเดียวจะไม่เพียงพอที่จะใช้หลัก PPT ได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของ อนุสัญญาภาษีซ้อนคือเพื่อสนับสนุนการลงทุนข้ามพรมแดน ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าการจะพิจารณาว่า ธุรกิจ และการจัดการดังกล่าวสามารถปรับใช้หลัก PPT ได้หรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาบริบท ที่ทำการลงทุนด้วย ในตัวอย่างนี้เว้นแต่การลงทุนของบริษัท อาร์. เป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงหรือ เกี่ยวข้องกับธุรกรรมหรือการจัดการอื่นที่ดำเนินการเพื่อวัตถุประสงค์หลักในการได้รับผลประโยชน์ ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่สรรพากรไม่ควรที่จะปฏิเสธผลประโยชน์ทางภาษีภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐ อาร์. - รัฐ เอส. ต่อบริษัท อาร์.

จากตัวอย่างที่กล่าวมาในข้างต้น ผู้เขียนสรุปได้ว่าการจะใช้หลัก PPT เจ้าหน้าที่รัฐจะต้อง พิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้

- 1) ข้อเท็จจริง และสถานการณ์แวดล้อมทั้งหมด
- 2) นำพยานหลักฐานทั้งหมดมาซึ่งน้ำหนักเพื่อหาข้อสรุปว่าวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือธุรกรรมนั้น ๆ คือการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีหรือไม่โดยจะต้อง ไม่คาดเดาหรือพิจารณาเพียงแค่เพียงผลลัพธ์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีได้รับเท่านั้น
- 3) การวิเคราะห์ทางทฤษฎีซึ่งจะเป็นตัวกำหนดวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลัก ของผู้เสียภาษีในข้อที่ 2.
- 4) หากกรณีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเป็นไปเพื่อการเข้ารับสิทธิ ประโยชน์ในทางภาษี จะต้องพิจารณาว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ หากเป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่รัฐสามารถอนุญาตให้ใช้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีได้

5. ผลทางภาษีภายหลังการปรับใช้หลัก PPT

เมื่อเจ้าหน้าที่สรรพากรได้พิจารณาแล้วว่าธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้กระทำ เป็นธุรกรรมหรือการจัดการที่มีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่มีสิทธิปฏิเสธ "สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้หรือผลได้จากทุนภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน" ได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาความหมายของสิทธิประโยชน์ทางภาษีก่อนว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีอย่างใดบ้าง เนื่องจากทั้งในอนุสัญญาภาษีซ้อน และอนุสัญญาพหุภาคีฯ ต่างก็ได้กำหนดความหมายของคำว่าสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ ผู้เขียนเห็นว่าพึงต้องพิจารณาตามความหมายปกติของบริบท ซึ่งในรายงานฉบับสุดท้ายเรื่องการแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ¹¹ ของ OECD ได้อธิบายว่า "คำว่าสิทธิประโยชน์ให้รวมถึง บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เป็นข้อจำกัดทางภาษีทั้งหมด เช่น การลดอัตราภาษี การยกเว้น การเลื่อนระยะเวลาการชำระภาษี และการได้รับเงินภาษีคืน ซึ่งให้โดยประเทศแหล่งเงินได้ ทั้งนี้ตามเงินได้ประเภทต่างๆ ภายใต้ข้อบทที่ 6 - 22 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน การจัดภาษีซ้อนภายใต้ข้อบทที่ 23 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน และการไม่เลือกปฏิบัติภายใต้ข้อบทที่ 24 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือข้อบทอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน"

จากคำอธิบายดังกล่าวสามารถพิจารณาได้ว่าสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน มีดังนี้

5.1 ข้อจำกัดทางภาษี เช่น การลดอัตราภาษี การยกเว้นภาษี การเลื่อนการชำระภาษี หรือ การได้รับเงินภาษีคืนตามข้อบทที่ 6 - 22 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ

โดยปกติแล้ว ในข้อบทที่ 6 - 22 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบ (OECD Treaty Model) จะกล่าวถึงเงินได้ประเภทต่าง ๆ ซึ่งในเงินได้แต่ละประเภทจะกำหนดสิทธิของประเทศคู่สัญญาว่าเงินได้ประเภทใดประเทศไหนมีสิทธิเก็บ ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี คือ ประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิเก็บเพียงผู้เดียว ประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บแต่เพียงผู้เดียว และประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิเก็บแต่ต้องไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งทั้งสามกรณีอยู่ภายใต้ความหมายของข้อจำกัดทางภาษีที่ผู้เสียภาษีจะได้รับอันถือว่าเป็นประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น บริษัท ก. มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ เข้ามาให้บริการในประเทศไทย โดยมีได้ผ่านสถานประกอบการถาวร หากเงินได้ของบริษัท ก. ที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามข้อบทที่ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย - สิงคโปร์ บริษัท ก. จะไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เนื่องจากมีข้อจำกัดสิทธิในการเก็บภาษี หรือในกรณีที่บริษัท ก. ได้รับเงินค่าสิทธิจากในประเทศไทยประเภทค่าซอฟต์แวร์

¹¹Ibid., p. 56.

จากบริษัทในประเทศไทย บริษัท ก. จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเพียงร้อยละ 5 แทนที่ร้อยละ 15 หากไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน เป็นต้น ดังนั้น การได้รับประโยชน์จากข้อจำกัดทางภาษีจึงถือเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ได้รับภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

5.2 การการจัดภาษีซ้อนภายใต้ข้อบทที่ 23 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อบทว่าด้วยการจัดภาษีซ้อนเป็นข้อบทที่ใช้สำหรับกรณีเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับเข้าข่ายเสียภาษีในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ ข้อบทดังกล่าวจะทำหน้าที่กำหนดวิธีการในการจัดภาษีซ้อนแก่ประเทศคู่สัญญาซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธี คือ วิธียกเว้น และวิธีเครดิต

5.3 การไม่เลือกปฏิบัติภายใต้ข้อบทที่ 24 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อบทดังกล่าวเป็นการให้การปฏิบัติเยี่ยงคนชาติ (National Treatment) ซึ่งหมายความว่าประเทศคู่สัญญาไม่สามารถให้สิทธิทางอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่คนชาติตนเองพิเศษไปกว่าชาติอื่น หรือไม่สามารถกีดกันสิทธิทางอนุสัญญาภาษีซ้อนแก่คนชาติอื่นให้น้อยกว่าชาติของตนเองได้ รวมถึงไม่สามารถออกข้อกำหนดอันเป็นภาระที่สูงกว่าสิ่งที่คนชาติตนเองต้องปฏิบัติได้

ผู้เขียนเห็นด้วยกับความหมายตามคำอธิบายดังกล่าว เนื่องจากสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ผู้เสียภาษีได้รับจะต้องเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง ซึ่งข้อบทอื่นในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ข้อบทที่ 1 - 3 เรื่อง ขอบข่ายด้านภาษี ขอบข่ายด้านบุคคล และคำนิยาม รวมถึงข้อบทที่ 25 เกี่ยวกับวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP) เป็นต้น เป็นข้อบทที่ผู้เสียภาษีไม่ได้สิทธิประโยชน์อะไร อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายภาษีอันเป็นกฎหมายภายในและกฎหมายอื่น ๆ เช่น กฎหมายส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น ย่อมไม่ใช่สิทธิประโยชน์ทางภาษีอันอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อพิจารณาแล้วว่าอะไรคือสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อเจ้าหน้าที่ปฏิเสธสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ผู้เสียภาษียังคงต้องเสียภาษีตามอัตรากฎหมายภายใน เช่น กรณีบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสิงคโปร์ได้รับเงินค่าสิทธิอันเกี่ยวกับซอฟต์แวร์จากบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หากเจ้าหน้าที่สรรพากรไทยปรับใช้หลักวัตถุประสงค์แล้วปรากฏว่าวัตถุประสงค์ของการเข้าทำธุรกรรมดังกล่าวคือการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย - ประเทศสิงคโปร์ ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ในการลดอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เหลือร้อยละ 5 เช่นนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรไทยมีสิทธิปฏิเสธสิทธิประโยชน์ดังกล่าว และให้บริษัทผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ในตอนท้ายของหลัก PPT ได้กำหนดข้อยกเว้นว่า “เว้นแต่การอนุญาตให้ใช้สิทธิประโยชน์ในสถานการณ์ต่าง ๆ เหล่านั้น จะเป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติใด ๆ ที่เกี่ยวข้องภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน” ซึ่งหมายความว่า เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถผ่อนปรนให้ผู้เสียภาษีได้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว แม้ว่าธุรกรรมหรือการจัดการนั้น ๆ ของผู้เสียภาษีจะเกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักเป็นการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนก็ตาม แต่ผู้เสียภาษีต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของบทบัญญัตินั้น ๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน

มีประเด็นต้องพิจารณาประการแรกว่า จุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์มีความหมายแตกต่างกันหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าคำในภาษาอังกฤษของคำว่าจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ (objective and purpose) นั้น มีความหมายไปในทางเดียวกันซึ่งหมายถึงจุดซึ่งตั้งใจไปถึงและผลที่ประสงค์ให้บรรลุ ดังนั้น คำว่าจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ต่างสามารถใช้แทนที่ซึ่งกัน และกันได้ เนื่องจากเป็นคำที่มีความหมายเดียวกัน (synonyms) ดังนั้น คำว่าจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ย่อมสื่อถึงสิ่งที่ผู้เสียภาษีได้ตั้งใจให้บรรลุผลเอาไว้

ประเด็นที่ต้องพิจารณาประการต่อมา คือ จุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนคืออะไร และปรากฏอยู่ที่ใดในอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อผู้เขียนได้พิจารณาอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ไม่พบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละข้อบทได้กำหนดจุดมุ่งหมายเอาไว้ อย่างไรก็ตาม Frank Engelen ผู้ซึ่งเป็นนักวิชาการด้านภาษีที่ประเทศเนเธอร์แลนด์ ได้ให้ความเห็นว่า จุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนสามารถหาได้ข้อหวัข้อ และลักษณะของข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ ชื่อและลักษณะของข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนจะบอกจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของข้อบทนั้น ๆ เช่น ในข้อบทที่ 6 - 22 เกี่ยวกับประเภทของเงินได้จะเป็นเรื่องการจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐถิ่นที่อยู่ และรัฐแหล่งเงินได้ ในข้อบทที่ 23 เกี่ยวกับการขจัดภาษีซ้อนจะเป็นเรื่องวิธีในการขจัดภาษีซ้อน เป็นต้น ดังนี้ เมื่อลักษณะและบริบทของข้อบทเหล่านั้นบ่งบอกจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของข้อบทนั้นในอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงสามารถพิเคราะห์จุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนจากข้อบทเหล่านั้นได้

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาตามชื่อ และลักษณะของข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงอย่างเดียว อาจจะทำให้เกิดข้อโต้แย้งจากผู้เสียภาษีว่าธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ นั้นเป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนอยู่แล้ว เช่น บริษัท ก. เป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ต้องการขายหุ้นในราคาสูงกว่ามูลค่าทุน (par value) ให้แก่บริษัท ข. ซึ่งเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยเช่นกัน ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. ได้จัดตั้งบริษัท ค. ในประเทศสิงคโปร์ และขายหุ้นที่ตนถืออยู่ไปยังบริษัท ค. ในราคาทุน และให้บริษัท ค. ขายหุ้นให้แก่บริษัท ข. ในราคาที่มีมูลค่าสูงกว่าทุน

ดังนี้ ผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. จะไม่มีภาระภาษีเงินได้ เนื่องจากเป็นการขายราคาทุน และประมวล รัชฎากรอนุญาตให้บุคคลธรรมดาขายหุ้นโดยใช้ราคาทุนเป็นราคาตลาดได้ ส่วนมูลค่าที่สูงกว่าทุน จากการที่บริษัท ค. ขายหุ้นให้แก่บริษัท ข. จะไม่มีภาระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากในอนุสัญญา ภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย - สิงคโปร์ กำหนดให้ประเทศสิงคโปร์ซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่มีสิทธิในการจัด เก็บภาษีจากผลได้จากทุนตามข้อบทที่ 13(4) แต่เพียงผู้เดียว ในกรณีนี้หากมีการใช้หลัก PPT เข้ามา ปรับใช้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน คือ การยกเว้นภาษี (เนื่องจากประเทศไทย ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษี) จากธุรกรรมการขายหุ้นระหว่างบริษัท ค. และบริษัท ข. อาจถูกปฏิเสธได้ เพราะ เป็นธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักคือการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทาง ภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีโต้แย้งโดยใช้เหตุผลในวรรคก่อน ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะต้องนำเอาอาร์มบท ของอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อน (commentary) มาใช้พิจารณาจุดมุ่งหมาย และ วัตถุประสงค์ของข้อบทของอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากอาร์มบทของอนุสัญญาสามารถบ่งบอกจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญานั้นด้วย อีกทั้งยังเป็นที่ยอมรับว่าอาร์มบทถือเป็นส่วนหนึ่งของอนุสัญญา และสามารถตีความเจตนารมณ์ของอนุสัญญาได้จากอาร์มบทของอนุสัญญาดังกล่าวด้วย¹² ซึ่งในอาร์มบทของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งถูกแก้ไขโดยข้อบทที่ 6 ของอนุสัญญาพหุภาคีได้กล่าวว่า “มีความประสงค์จะจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อการขจัดภาษีซ้อนเกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ และทุน โดยไม่ประสงค์จะก่อให้เกิดการไม่เสียภาษีหรือการลดภาระภาษีผ่านทาง การหนีภาษี และการหลีกเลี่ยงภาษี (รวมถึงผ่านทาง การแสวงประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบซึ่งมุ่ง ประสงค์จะรับสิทธิประโยชน์ในอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับสิทธิประโยชน์โดยทางอ้อมจากผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รัฐที่สาม)” ในส่วนของคำอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ผู้เขียนเห็นว่าคำอธิบายถือเป็นส่วนหนึ่ง ของการตีความอนุสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ประเทศไทยจึงสามารถใช้คำอธิบายอนุสัญญา ภาษีซ้อนเพื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ และจุดมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้เช่นเดียวกัน ดังนี้ เจ้าหน้าที่ สรรพากรไทยสามารถที่จะแย้งได้ว่าการจัดตั้งบริษัท ค. ที่ประเทศสิงคโปร์แล้วโอนขายหุ้นให้แก่บริษัท ข. เป็นการกระทำที่มีเจตนาเพื่อลดหรือยกเว้นภาระภาษีผ่านทาง การหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งขัดต่อจุดมุ่งหมาย และวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

กล่าวโดยสรุปแล้ว ผลทางภาษีภายหลังจากการปรับใช้หลักวัตถุประสงค์ที่จะเกิดขึ้นก็คือ เจ้าหน้าที่ สรรพากรสามารถที่จะปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน และประเมินการจัดเก็บภาษี ตามอัตราภาษีของกฎหมายภายในได้ อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่สรรพากรอาจยกเว้นให้ผู้เสียภาษีใช้ สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนต่อไปได้ หากว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว

¹² อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969, มาตรา 31.

เป็นไปตามจุดมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีสwiss ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าจะต้องพิจารณาจากประการแรก ชื่อและลักษณะของข้อบทนั้น ๆ ในอนุสัญญาภาษีสwiss และประการที่สอง อารัมภบทของอนุสัญญาภาษีสwiss โดยควรต้องพิจารณาทั้งสองประการประกอบกันเพื่อความเป็นธรรมทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษี

6. วิเคราะห์ปัญหาจากการนำหลัก PPT มาใช้ในประเทศไทย

6.1 ปัญหาด้านขอบเขตการบังคับใช้

หลัก PPT เป็นหลักการทางกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติไว้ในอนุสัญญาพหุภาคีฯ (MLI) ให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศไทยในการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีสwiss หากผู้เสียภาษีได้เข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ อันมีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์เพียงเพื่อการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีสwiss เท่านั้น อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการใช้หลัก PPT ในประเทศไทยอาจก่อให้เกิดปัญหา 2 ประการ ได้แก่

ปัญหาประการแรก หลัก PPT จะใช้บังคับได้แต่เพียงธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้ทำขึ้นเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีสwiss เท่านั้น กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีต้องเข้ารับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีสwiss ย่อมมีสาเหตุมาจากธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีกระทำ เป็นธุรกรรมระหว่างประเทศ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าหลัก PPT จะใช้บังคับกับธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ระหว่างประเทศเท่านั้น หากผู้เสียภาษีได้ทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ เพียงเพื่อเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้ประมวลรัษฎากร เช่น สิทธิการยกเว้นภาษีจากการโอนกิจการทั้งหมด หรือการแยกสัญญาโดยมิได้มีการกระทำตามเนื้อหาของสัญญาอย่างแท้จริงอันเป็นธุรกรรมภายในประเทศ เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศไทยไม่สามารถที่จะปรับใช้หลักวัตถุประสงค์ได้

ประการที่สอง เนื่องจากหลัก PPT มีผลสืบเนื่องมาจากการเข้าร่วมเป็นภาคีสมาชิกในอนุสัญญาพหุภาคีฯ (MLI) อันมีเป้าหมายในการแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาภาษีสwiss ฉบับที่มีอยู่แล้วในปัจจุบัน การที่ประเทศไทยจะปรับใช้หลัก PPT นั้น จะต้องพิจารณาถึงประเทศคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีสwiss ด้วยว่ามีเป็นภาคีสมาชิกใน MLI หรือไม่ หากเป็นภาคีสมาชิกใน MLI ประเทศไทยจะต้องพิจารณาอีกว่าประเทศภาคีสมาชิกอื่นได้รับเอาหลัก PPT ไปใช้ด้วยหรือไม่ หรือว่ามีการตั้งข้อสงวนใดหรือไม่ ผู้เขียนขอยกตัวอย่าง หากบริษัทในประเทศฟิลิปปินส์ได้เข้ามาจัดตั้งบริษัทในประเทศไทยเพื่อประกอบกิจการในประเทศไทย และบริษัทในประเทศฟิลิปปินส์ดังกล่าวได้มีการเข้าทำธุรกรรมกับบริษัทลูกในประเทศไทยโดยมีวัตถุประสงค์ในการนำเอาเงินกำไรออกแก่บริษัทในประเทศฟิลิปปินส์ อย่างไรก็ตาม บริษัทในประเทศฟิลิปปินส์ไม่อาจเสียภาษีเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อบทที่ 10 แห่งอนุสัญญาภาษีสwiss ระหว่างประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์

บริษัทในประเทศฟิลิปปินส์จึงเข้าทำสัญญาบริการกับบริษัทลูกในประเทศไทย เมื่อเป็นสัญญาบริการแล้ว หากบริษัทในประเทศฟิลิปปินส์มีได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จะไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายไทย หากเจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศไทยพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นหลัก และต้องการที่จะปรับใช้หลัก PPT ดังนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรของประเทศไทยจะไม่สามารถที่จะปรับใช้หลัก PPT กับธุรกรรมดังกล่าวได้ เนื่องจากประเทศฟิลิปปินส์มิได้เป็นภาคีสมาชิกในอนุสัญญาพหุภาคีฯ เมื่อประเทศฟิลิปปินส์มิได้เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาพหุภาคีฯ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย และประเทศฟิลิปปินส์จึงมิได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยผลของอนุสัญญาพหุภาคีฯ ดังกล่าว

6.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดมาตรฐาน

หลักความชัดเจนของกฎหมาย (Legal Certainty) เป็นหลักกฎหมายที่ปรากฏในระบบกฎหมายทุกระบบในทุกประเทศ และมีบทบาทสำคัญในการกำหนดหน้าที่ให้รัฐต้องรับรองสิทธิของประชาชนที่จะรับทราบบทบัญญัติของกฎหมาย ตลอดจนสิทธิ และภาระหน้าที่ต่าง ๆ ของตน กล่าวคือ กฎหมายต้องชัดเจนมากเพียงพอที่จะให้ประชาชนเข้าใจ และรับรู้ถึงสิทธิ เสรีภาพ และขอบเขตของภาระหน้าที่ที่มีภายใต้กฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิ และเสรีภาพของประชาชนเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดหน้าที่ให้กับประชาชนในการเสียภาษี ในขณะเดียวกัน ก็เป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนในการเสียภาษี กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรมีการตีกรอบเสรีภาพของประชาชนไว้ว่าเพียงเท่าใดที่ประชาชนจะใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีได้ ดังนั้น กฎหมายภาษีจึงมีความจำเป็นจะต้องมีความชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ตระหนักถึงภาระภาษีที่ตนจะต้องเสียให้กับรัฐ ผู้เขียนขอยกตัวอย่างคำพิพากษาของศาลในประเทศฝรั่งเศสคดี *Administration des Douanes v Societe Anonyme Gondrand Freres and Societe Anonyme Garancini*, (1981) ซึ่งเป็นคดีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษี โดยศาลวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาว่า

“กฎหมายหรือระเบียบที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียจะต้องชัดเจน และแม่นยำเพื่อให้ผู้เสียภาษีปราศจากความคลุมเครือสงสัยในสิทธิ และภาระหน้าที่ของตน รวมทั้งขั้นตอนการดำเนินการต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีจะต้องกระทำในขั้นต่อไปด้วย¹³”

หลักการดังกล่าวยังสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith อีกด้วย ซึ่งอธิบายว่าระบบภาษีอากรที่ดีต้องมีความชัดเจนแน่นอนต่อผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องทราบว่าภาระภาษีของตนมีเท่าใด ซึ่งหมายความว่า กฎหมายภาษีจะต้องมีความชัดเจนเพียงพอให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีของตนเอง

¹³David Scott and Alexandra Felix, *Principles of Administrative Law* (London: Cavendish Publishing), p. 276.

เมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาในหลัก PPT แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าหลัก PPT รวมถึงการจะปรับใช้หลัก PPT ขาดข้อกำหนดมาตรฐาน กล่าวคือ หลัก PPT ขาดความชัดเจนเพียงพอที่จะให้ผู้เสียภาษีทราบสิทธิและหน้าที่ของตน ดังข้อความว่า

“สิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนจะถูกปฏิเสธหากเป็นที่สมเหตุผลที่เข้าใจได้จากข้อเท็จจริง และสถานการณ์ใด ๆ ว่าการเข้ารับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการจัดการหรือธุรกรรมใด ๆ”

ผู้เขียนเห็นว่าข้อความดังกล่าวมิได้กำหนดลักษณะของธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ที่มีวัตถุประสงค์หลักหรือหนึ่งในวัตถุประสงค์หลักของการทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ อันเป็นไปเพื่อการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากร ข้อความดังกล่าวเพียงแต่ระบุให้เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องพิจารณาถึงความสมเหตุผลของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งหมายความว่าให้เจ้าหน้าที่สรรพากร และศาลใช้ดุลยพินิจตามที่เห็นควร ซึ่งจะทำให้การพิจารณาธุรกรรมที่ต้องด้วยหลักวัตถุประสงค์นั้น เป็นไปอย่างไม่มีบรรทัดฐาน และไม่มีขอบเขตของการใช้ดุลยพินิจ อีกทั้งการอ้างดุลยพินิจในการตรวจสอบจะก่อให้เกิดคำถามในเชิงเปรียบเทียบสำหรับสองกรณีที่ผลลัพธ์ต่างกันว่าต่างกันอย่างไร

6.3 ปัญหาเกี่ยวกับความพร้อมของเจ้าหน้าที่

เมื่อมีกฎหมายใหม่ใช้บังคับย่อมต้องเกิดปัญหาความพร้อมของบุคลากรผู้ใช้กฎหมาย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่สรรพากรหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการที่จะต้องปรับใช้หลัก PPT กับธุรกรรมของผู้เสียภาษีที่มีได้มีความเกี่ยวข้องโดยตรงหรือยังไม่มีประสบการณ์ในการเกี่ยวข้องกับกฎหมายดังกล่าว อาจมิได้มีความรู้ ความเข้าใจอย่างเพียงพอ เจ้าหน้าที่สรรพากรที่ทราบเรื่องก็อาจจะมีเพียงไม่กี่ท่านที่ได้ติดต่อหรือรับผิดชอบงานโดยตรงในการพิจารณาร่างอนุสัญญาพหุภาคีฯ หลัก PPT ได้เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 กรกฎาคม 2565 และมีผลบังคับใช้กับธุรกรรมที่เกิดขึ้นในประเทศไทยตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีวันที่ 1 มกราคม 2566 นับจนถึงปัจจุบันนับว่าเป็นระยะเวลาหนึ่งปีกว่า ผู้เขียนเห็นว่าความสามารถ และความพร้อมในการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นส่วนสำคัญในการทำให้การปรับใช้หลัก PPT เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และทำให้สัมฤทธิ์ผลตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ในฐานะที่ผู้เขียนเป็นผู้ที่ติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพื้นที่เป็นประจำ ผู้เขียนได้สอบถามโดยวาจาไปยังเจ้าหน้าที่สรรพากรชั้นปฏิบัติการที่ผู้เขียนได้ติดต่อดำเนินการ และนับแต่ที่หลัก PPT ได้ใช้บังคับผู้เขียนได้รับคำตอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากรที่ผู้เขียนได้สอบถามทั้งหมดว่าไม่ทราบถึงการเข้ารับเอาหลัก PPT มาใช้ในประเทศไทยอันแสดงให้เห็นถึงความไม่พร้อมในการใช้หลัก PPT ในประเทศไทย เพราะหากเจ้าหน้าที่สรรพากรมิได้มีความรู้

ความเข้าใจที่เพียงพอ ก็จะไม่สามารถปรับใช้หลัก PPT ดังกล่าว ตลอดจนอธิบายให้แก่ผู้เสียหายให้เข้าใจได้ว่าหลัก PPT มีที่มารวมถึงวิธีการใช้อย่างไร ซึ่งทำให้การปรับใช้ PPT ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และไม่เกิดประสิทธิภาพในการบังคับใช้

6.4 ปัญหาเกี่ยวกับความเสมอภาค

ในตอนแรกของหลัก PPT นั้นให้อำนาจเจ้าหน้าที่รัฐในการปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ผู้เสียหายได้รับหากเจ้าหน้าที่รัฐพิสูจน์ได้อย่างสมเหตุสมผล (reasonable to conclude) และในส่วนข้อยกเว้นของหลัก PPT ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่รัฐสามารถผ่อนปรนให้ผู้เสียหายสามารถเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวได้ หากว่าผู้เสียหายสามารถที่จะพิสูจน์ได้ว่าการเข้ารับเอาประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปตามเจตนารมณ์ และความมุ่งหมายของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งในส่วนของข้อยกเว้นนี้ภาษาอังกฤษใช้คำว่า establish ซึ่งหมายถึงการทำให้บางสิ่งบางอย่างเป็นที่ยอมรับ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดให้เจ้าหน้าที่รัฐเพียงแต่สรุปข้อเท็จจริงหากเป็นที่สมเหตุสมผล แต่กำหนดให้ผู้เสียหายต้องทำให้เจ้าหน้าที่รัฐยอมรับว่าธุรกรรม และการจัดการของผู้เสียหายสามารถใช้อ้อยกเว้นได้เป็นการกำหนดภาระที่ไม่เสมอภาคหรือความไม่สมส่วนของภาระการพิสูจน์ (asymmetry of evidentiary requirements) เนื่องจากการที่ผู้เสียหายต้องทำให้เจ้าหน้าที่รัฐยอมรับในสิ่งที่จะเข้าข้อยกเว้นได้นั้นสามารถกระทำได้ยากกว่าและมีภาระที่มากกว่าเจ้าหน้าที่รัฐในการเพียงแค่นำเอาข้อเท็จจริงมาสรุปอย่างสมเหตุสมผลเท่านั้น ปัญหาความเสมอภาคดังกล่าว อาจส่งผลให้ผู้เสียหายหลีกเลี่ยงที่จะใช้หลัก PPT โดยการเข้าทำธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ในประเทศที่ไม่มีการใช้ MLI นั่นเอง

7. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

หลัก PPT เป็นหลักการทางกฎหมายภาษีอากรที่มุ่งเน้นการพิสูจน์ความแท้จริงของธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ผ่านทางวัตถุประสงค์ของธุรกรรม โดยหากธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ ของผู้เสียภาษีมิได้มีวัตถุประสงค์ในทางเศรษฐกิจหรือธุรกิจ แต่เป็นเพียงการสร้างธุรกรรมหรือการจัดการใด ๆ เพียงเพื่อวัตถุประสงค์หลักในการเข้ารับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถที่จะปฏิเสธสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้นได้ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียหายยังสามารถที่จะพิสูจน์ได้ว่าการเข้ารับเอาสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ในกรณีดังกล่าว เจ้าหน้าที่สรรพากรย่อมต้องอนุญาตให้ผู้เสียหายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนต่อไป อย่างไรก็ตาม การเข้ารับเอาหลักการ PPT มาใช้ในประเทศไทย

อาจก่อให้เกิดปัญหาหลายประการอันส่งผลให้การใช้หลัก PPT ในประเทศไทยไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร อันได้แก่ ปัญหาด้านขอบเขตบังคับใช้ ปัญหาด้านการกำหนดมาตรฐาน ปัญหาด้านความพร้อมของเจ้าหน้าที่สรรพากร และปัญหาความเสมอภาค

ในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว เหล่านี้ ประการแรก ผู้เขียนเสนอแนะให้กรมสรรพากรจัดอบรมภายในเป็นการเร่งด่วนเพื่อให้บุคลากรผู้บังคับใช้กฎหมายมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลัก PPT เพื่อพร้อมในการนำหลัก PPT ไปปรับใช้กับกรณีของผู้เสียภาษี ประการที่สอง กรมสรรพากรควรจัดทำคู่มือเกี่ยวกับการใช้หลัก PPT เป็นลายลักษณ์อักษร โดยอาจพิจารณาออกแนวปฏิบัติภายในแก่เจ้าหน้าที่สรรพากรก่อน เพื่อให้ทราบถึงแนวทางการปฏิบัติ และการปรับใช้หลัก PPT แล้วจึงออกหลักเกณฑ์ที่เผยแพร่แก่สาธารณะ รวมถึงผู้เสียภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบ เช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. โดยครอบคลุมถึงด้านเนื้อหา และขั้นตอนการปรับใช้เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปรับใช้หลัก PPT อย่างเป็นรูปธรรม ประการที่สาม เนื่องจากการมีการปรับใช้หลัก PPT ในต่างประเทศมาแล้ว กรมสรรพากรควรจะศึกษาการปรับใช้หลัก PPT ในต่างประเทศ เช่น ประเทศออสเตรเลีย ประเทศสหราชอาณาจักร เป็นต้น เพื่อนำเอาผล การศึกษามาปรับใช้ในประเทศไทย ประการที่สี่ ประเทศไทยควรจะมีการพัฒนากฎหมายหรือมาตรการ อันเป็นกฎหมายภายในเพื่ออุดช่องโหว่จากการสร้างธุรกรรมหรือการจัดการของผู้เสียภาษีอันเป็น ธุรกรรมภายในประเทศ ประการที่ห้า ศาล และสรรพากรควรสร้างแนวทางการปรับใช้หลัก PPT จากแนว คำพิพากษาหรือข้อพิพาทเพื่อสร้างความชัดเจนในการปรับใช้ให้แก่ทั้งเจ้าหน้าที่สรรพากรและผู้เสีย ภาษี ประการที่หก กรมสรรพากรควรจัดตั้งหรือมอบหมายให้มีหน่วยงานภายในที่เกี่ยวข้องกับการบังคับ ใช้หลัก PPT โดยเฉพาะ ซึ่งอาจจะเป็นกองภาษีระหว่างประเทศ หรือ กองตรวจสอบภาษีกลาง หรือ กองกำกับกิจการผู้เสียภาษีขนาดใหญ่ (LTO) ซึ่งการมีหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยเฉพาะนี้จะทำให้การ ปรับใช้ PPT มีระเบียบแบบแผนและทิศทางที่ชัดเจนขึ้น ทั้งนี้ ข้อเสนอแนะทั้งหมดที่กล่าวมา ก็เพื่อให้การปรับใช้หลัก PPT ในประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ และ เจตนารมณ์ของผู้ร่าง อีกทั้ง ยังเป็นการช่วยให้การเก็บภาษีของประเทศไทยมีหลักการ และขอบเขตที่ชัดเจน มากยิ่งขึ้นด้วย

บรรณานุกรม

- Fuest, Clemens and others. "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform." **ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper** 13-078, (October 2013): 4-6.
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, 2013.
- _____. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Report**. OECD Publishing, 2015.
- Scott, David and Alexandra Felix. **Principles of Administrative Law**. London: Cavendish Publishing.
- Vienna Convention on the Law of Treaties 1969.
- Weber, Dennis. "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law." **International Tax Law Review** 1 (August 2017): 49.