การระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียน

Double taxation dispute settlement among ASEAN states

สุวณัญญ์ ไม้สูงดี[1]

บทคัดย่อ

สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรืออาเซียนได้ประกาศจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนขึ้นใน พ.ศ. 2558 เพื่อความมุ่งหมายที่จะให้มีการเคลื่อนย้ายทุน แรงงานมีฝีมือ บริการและคนโดยเสรี และจากสภาวการณ์ที่มีการเคลื่อนย้ายอย่างเสรีอันเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะส่งเสริมให้มีการลงทุนโดยตรงในระหว่างรัฐสมาชิกและจากต่างประเทศมายังภูมิภาคอาเซียน ซึ่งจากสถานการณ์ดังกล่าวย่อมอาจมีผลต่อการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในอาเซียนในระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนด้วยกันเองขึ้นได้ ซึ่งหนึ่งในมาตรการที่จะทำให้สัมฤทธิ์ผลในทางป้องกันภาษีซ้อนและการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนคือ การมีมาตรการหรือกลไกในการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนที่มีประสิทธิภาพ

คำสำคัญ: อนุสัญญาภาษีซ้อน การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร องค์กรเสมือนอนุญาโตตุลาการ องค์กรเสมือนตุลาการ

Abstract

The Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) has announced the establishment of the ASEAN Economic Community in- 2015 with the aim of free movement which is one of the factors promoting direct investment between the Member States and overseas to the ASEAN region. According to such circumstance, it that may affect the double of taxation collected on the hands of residents among ASEAN Member States. One of the measures to achieve the avoidance of double taxation is to provide of the effective measures or mechanisms for the settlement of double taxation among ASEAN Member States.

Keywords: double taxation convention, tax dispute settlement, quasi – arbitration, quasi–judicial body

ความนำ

ท่ามกลางบริบททางเศรษฐกิจ การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศที่มีการแข่งขันสูง อันส่งผลให้ประเทศต่างๆ ต้องปรับตัวเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ สมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of Southeast Asian Nations หรือ ASEAN) หรืออาเซียนก็เป็นหนึ่งในกลุ่มรัฐที่มีแนวคิดการรวมกลุ่มด้วยเหตุผลทางด้านเศรษฐกิจรวมถึงเหตุผลด้านยุทธศาสตร์และวัฒนธรรม การเมืองเพื่อรวมรัฐสมาชิกที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เข้าไว้ด้วยกัน โดยเป็นการรวมกลุ่มของ 10 รัฐสมาชิกซึ่งประกอบไปด้วย สาธารณรัฐอินโดนีเซีย (Republic of Indonesia) มาเลเซีย (Malaysia) สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ (Republic of the Philippines) สาธารณรัฐ

[1] นักศึกษา หลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สิงคโปร์ (The Republic of Singapore) ราชอาณาจักรไทย (The Kingdom of Thailand) บรูไนดารุสซาราม (Negara Brunei Darussalam) สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม (The Socialist Republic of Viet Nam) สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว (The Lao People's Democratic Republic) สาธารณรัฐแห่งสหภาพเมียร์มาร์ (The Union of Myanmar) และราชอาณาจักรกัมพูชา (Kingdom of Cambodia) เพื่อวัตถุประสงค์ในการเสริมสร้างศักยภาพของรัฐสมาชิกและสร้างอำนาจต่อรองต่อรัฐหรือองค์การระหว่างประเทศ รวมถึงการพัฒนาร่วมกันในด้านอื่นๆ

ในด้านความร่วมมือด้านเศรษฐกิจของอาเซียนตามบทบัญญัติมาตรา 1 (5) แห่งกฎบัตรอาเซียนซึ่งได้มีการประกาศใช้เมื่อปี ค.ศ. 2008 (พ.ศ. 2551) ระบุความมุ่งหมายร่วมกันของรัฐสมาชิกอาเซียนว่า

"เพื่อสร้างตลาดและฐานการผลิตเดียวที่มีเสถียรภาพมั่งคั่ง มีความสามารถในการแข่งขันสูงและมีการรวมตัวกันทางเศรษฐกิจซึ่งมีการอำนวยความสะดวกทางการค้าและการลงทุนอย่างมีประสิทธิภาพ โดยการเคลื่อนย้ายอย่างเสรีของสินค้า บริการและการลงทุน การเคลื่อนย้ายที่ได้รับความสะดวกของนักธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้มีความสามารถพิเศษและแรงงานและการเคลื่อนย้ายอย่างเสรียิ่งขึ้นของเงินทุน" (กระทรวงการต่างประเทศ, 2560; องค์การอาเซียน, 2560)

ทั้งนี้ อาเซียนมีเป้าหมายการรวมกลุ่มรัฐสมาชิกที่จะก้าวไปสู่การเป็นประชาคมอาเซียนตามลำดับและได้ประกาศการรวมกลุ่มเป็นประชาคมอาเซียนในปี ค.ศ. 2015 (พ.ศ. 2558) ประกอบไปด้วย 3 เสาหลัก อันได้แก่ ประชาคมการเมืองและความมั่นคงอาเซียน (ASEAN Political and Security Community – APSC) ประชาคมสังคมและวัฒนธรรมอาเซียน (ASEAN Socio-Cultural Community – ASCC) และประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economics Community – AEC) อันเป็นการพัฒนาและยกระดับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐสมาชิกในระดับที่สูงขึ้น โดยประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเป็นหนึ่งในสามเสาหลักและเป็นสัญลักษณ์ที่แสดงถึงการรวมกลุ่มรัฐสมาชิกอาเซียนที่มุ่งเน้นการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ ซึ่งจากตัวเลขการค้าและการลงทุนในอาเซียนและความเติบโตทางเศรษฐกิจของอาเซียนพบว่า อาเซียนมีอัตราผลิตภัณฑ์มวลรวมในกลุ่มประเทศ (Gross domestic product: GDP) เป็นอันดับ 6 ของโลกในปี ค.ศ. 2015 (พ.ศ. 2558) โดยอยู่ในระดับเดียวกันกับประเทศฝรั่งเศสและเป็นอันดับ 3 ของในทวีปเอเชียรองจากประเทศจีนและประเทศญี่ปุ่น นอกจากนี้ยังมีอัตราการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign direct investment : FDI) เป็นอันดับ 4 ของประเทศผู้รับการลงทุนของโลกในอัตราร้อยละ 6.80 รองจากประเทศสหรัฐอเมริกา (ร้อยละ 21.60) ฮ่องกง (ร้อยละ 9.90) และจีน (ร้อยละ 7.70) (ASEAN, The ASEAN Secretariat, 2016) จากสถิติตัวเลขแสดงความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของอาเซียนนับได้ว่าอาเซียนถือเป็นภูมิภาคที่น่าลงทุนและเป็นภูมิภาคที่นักลงทุนต่างชาติเลือกที่จะมาลงทุนอยู่ไม่น้อยและยังมีศักยภาพที่จะทำให้อัตราการลงทุนเพิ่มมากขึ้นไปอีกได้ในอนาคต

ภาษีอากรถือเป็นหนึ่งปัจจัยที่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการเข้ามาลงทุนในภูมิภาคอาเซียนและอาจเกิดเป็นปัญหาขึ้นได้หากว่าไม่มีแนวทางป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งหากกล่าวเฉพาะในทางภาษีอากรข้อเท็จจริงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้เมื่อมีการรวมกลุ่มรัฐทางเศรษฐกิจระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนก็คือผลกระทบต่อผู้มีเงินได้ระหว่างรัฐและการจัดเก็บภาษีของรัฐสมาชิกไม่ว่าจะในฐานะของการเป็นรัฐถิ่นที่อยู่หรือรัฐแหล่งเงินได้ นอกจากนี้สิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้อีกประการหนึ่งก็คือ

การจัดเก็บภาษีที่อาจเกิดความซ้ำซ้อนขึ้นระหว่างรัฐสมาชิกสองรัฐและอาจกลายมาเป็นข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนได้ ทั้งนี้ลักษณะของคู่พิพาทในข้อพิพาทภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นภาษีภายในประเทศหรือภาษีระหว่างประเทศโดยส่วนมากจะเริ่มต้นจากการที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้หรือรัฐถิ่นที่อยู่แล้วแต่กรณีประเมินภาษีให้เอกชนหรือวิสาหกิจผู้เสียภาษีต้องรับผิดชำระภาษีอากรจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากหน้าที่การงานหรือการดำเนินธุรกิจ แต่ผู้เสียภาษีปฏิเสธที่จะเสียภาษีตามจำนวนดังกล่าวหรือต้องการเสียภาษีให้น้อยลงหรือกล่าวอ้างว่าไม่ต้องรับผิดในภาระภาษีนั้น ซึ่งโดยลักษณะของข้อพิพาทภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐบาลซึ่งเป็นข้อพิพาทภายในประเทศและข้อพิพาทภาษีระหว่างประเทศซึ่งเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐบาลกับรัฐบาลในฐานะที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ในประเด็นข้อพิพาทภาษีระหว่างประเทศตามอนุสัญญาภาษีซ้อน (ธนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, 2546)

แน่นอนว่าหากเป็นข้อพิพาทภาษีอากรภายในประเทศทั้งประเด็นเรื่องการคำนวณภาษี การหักรายจ่าย ค่าลดหย่อนหรืออื่นๆ หรือข้อพิพาทภาษีซ้อนภายในรัฐรัฐหนึ่งเพียงรัฐเดียว ในกรณีเช่นนี้ก็ให้บังคับใช้ตามกฎหมายภาษีอากรภายในแห่งรัฐนั้น แต่ทว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีอากรภายในประเทศระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนแต่ละรัฐต่างก็มีรูปแบบหรือกลไกระงับข้อพิพาทที่มีรายละเอียดแตกต่างกันออกไป แต่อย่างไรก็ตาม จุดเริ่มต้นของประเด็นข้อพิพาทโดยทั่วไปแล้วจะคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ เริ่มต้นเมื่อมีการประเมินและตรวจสอบการเสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่พอใจสามารถโต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อไปได้โดยการยื่นต่อหน่วยงานชั้นฝ่ายบริหารและชั้นฝ่ายตุลาการตามลำดับ โดยส่วนมากกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องโต้แย้งการประเมินต่อหน่วยงานฝ่ายบริหารก่อนซึ่งอาจเป็นกรมสรรพากรหรือกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิเศษที่รัฐตั้งขึ้นในลักษณะองค์กรเสมือนตุลาการ (Quasi – judicial body) เช่น ประเทศกัมพูชา บรูไน มาเลเซีย เมียนมาร์ ฟิลิปปินส์ สิงคโปร์และประเทศไทย ซึ่งโดยปกติแล้วคณะกรรมการนี้จะประกอบไปด้วยเจ้าหน้าที่ระดับสูงของรัฐหรือผู้ที่มีความรู้ความสามารถในด้านภาษีอากรและโดยส่วนใหญ่เป็นเจ้าหน้าที่รัฐแทบทั้งสิ้น แต่อย่างไรก็ดี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์มีการกำหนดให้บุคคลภายนอกที่เป็นอิสระรวมถึงบุคคลภายนอกที่เป็นตัวแทนของศาลยุติธรรมเข้ามามีส่วนร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย และเมื่อผู้เสียภาษียังมีข้อโต้แย้งหรือไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิเศษก็สามารถที่จะโต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อไปยังศาลยุติธรรมแห่งรัฐนั้นๆ ได้ ในส่วนขั้นตอนการระงับข้อพิพาทโดยศาลยุติธรรมแห่งรัฐพบว่า ในกลุ่มรัฐสมาชิกอาเซียนมีการแบ่งศาลยุติธรรมที่มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบในคดีภาษีอากรเป็น 2 ประเภท กล่าวคือ กลุ่มรัฐที่มีศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนัญพิเศษมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรได้แก่ ฟิลิปปินส์ อินโดนีเซียและประเทศไทย ส่วนรัฐสมาชิกอาเซียนอื่นที่เหลือไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนัญพิเศษแต่อย่างใด

สำหรับขั้นตอนการระงับข้อพิพาทภาษีอากรระหว่างประเทศแม้ผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นคนชาติผู้มี ถิ่นที่อยู่หรือคนต่างชาติผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีการประเมินภาษีก็สามารถอุทธรณ์การประเมินหรือฟ้องคดีต่อฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการแห่งรัฐนั้นๆ ได้ตามกระบวนการระงับข้อพิพาทของกฎหมายภายใน แต่ในกรณีที่รัฐมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐอื่นผู้เสียภาษีดังว่านี้ก็ยังสามารถใช้หรืออ้างสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อขอใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

แห่งรัฐ (Competent authority) ซึ่งถือเป็นกระบวนการคู่ขนานกับการใช้สิทธิตามกระบวนการของกฎหมายภาษีภายในประเทศ ทั้งนี้การระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนบัญญัติไว้ในข้อบท 25 ว่าด้วยการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement procedural: MAP) ซึ่งเป็นกระบวนการตามคู่มือปฏิบัติการตามข้อตกลงร่วมกันว่าด้วยกระบวนพิจารณา (Organization for economic cooperation and development, 2010) โดยมีแนวคิดสำคัญเพื่อให้การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปได้โดยสะดวก รวดเร็วและบังคับใช้ได้จริง สำหรับบุคคลที่อยู่ในบังคับที่จะได้รับการปกป้องและคุ้มครองจากอนุสัญญาภาษีซ้อนหากเห็นว่ามีการกระทำของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐทำให้การดำเนินการไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีหรือการดำเนินการของเจ้าหน้าที่รัฐดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่มีการดำเนินการดังกล่าวสามารถร้องขอให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐดำเนินการแก้ไขปัญหาให้ หากกรณีไม่สามารถที่จะกระทำได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐแต่เพียงฝ่ายเดียว เช่นนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนก็เปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐร่วมมือหาทางแก้ไขปัญหาร่วมกันได้โดยไม่จำเป็นต้องอาศัยอำนาจของศาลยุติธรรมภายในประเทศหรือช่องทางทางการทูตแต่อย่างใด (Klaus Vogel, 1997)

อนุสัญญาภาษีซ้อนในฐานะที่เป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศ รัฐคู่สัญญาย่อมปรารถนาที่จะให้มีการบังคับการและได้รับการปฏิบัติตามสนธิสัญญาจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง และจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐคู่สัญญาต้องปฏิบัติตามสนธิสัญญาตามหลักสุจริตและตามหลักการถ้อยทีถ้อยปฏิบัติ (Reciprocity) (ประสิทธิ์ เอกบุตร, 2551) ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนมีทั้งเป็นส่วนดีที่ช่วยสนับสนุนส่งเสริมการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อสังคมในปัจจุบันที่ทั้งการค้าการลงทุนมีการขยายออกไปอย่างกว้างขวาง โดยเฉพาะในรูปแบบของบริษัทข้ามชาติซึ่งมีความเกี่ยวพันกับรัฐหลายรัฐจึงอาจมีผลต่อการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนและอาจเกิดปัญหาจากการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ (สุเมธ ศิริคุณโชติ, 2554) ซึ่งรูปแบบการระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ถือเป็นส่วนสำคัญในการทำให้การระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนบรรลุเป้าหมายได้ แม้ว่าโดยหลักการของอนุสัญญาภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับข้อบท 25 จะเป็นแนวทางที่ดีเนื่องจากสามารถแก้ไขข้อพิพาทให้แก่ผู้เสียภาษีได้อย่างสะดวก รวดเร็วและประหยัด แต่ทว่าการดำเนินการนี้ก็มีปัญหาในทางปฏิบัติอยู่ไม่น้อยเนื่องจากรูปแบบของการดำเนินการในช่วงแรกที่มีการร่างและนำมาใช้ด้วยมุ่งหมายให้เป็นเครื่องมือของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐเพื่อให้การบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นไปโดยสะดวกจึงมีบทบัญญัติไปในทำนองให้มีความร่วมมือระหว่างกันและช่วยเหลือซึ่งกันและกันแต่ไม่มีบทบัญญัติกำหนดหน้าที่และกรอบเวลาให้ดำเนินการ ขอเพียงแค่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐทั้งสองฝ่าย พยายามใช้ความร่วมมือระหว่างกันเท่านั้นก็เพียงพอแล้ว อีกทั้งยังไม่ได้กำหนดว่าในการดำเนินการเจ้าหน้าที่ ผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะต้องหาข้อยุติหรือหนทางแก้ไขปัญหาให้สำเร็จด้วย ทำให้เมื่อมีการร้องขอจากผู้เสีย ภาษีซึ่งเป็นผู้มีสิทธิที่จะได้รับการปกป้องและคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายตาม อนุสัญญาภาษีซ้อนกลับไม่ได้รับความคุ้มครองอย่างแท้จริง (Katerina Perrou, 2014; Mario Zuger, 2011)

จากสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นทำให้ทั้งองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจหรือ OECD และองค์การสหประชาชาติหรือ UN ต่างมีความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยในปี ค.ศ. 2007 OECD ได้

ออกคำแนะนำหรือข้อเสนอแนวปฏิบัติให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐเพื่อให้มีประสิทธิภาพหรือคู่มือ Mutual on Effective Mutual Agreement Procedure (MEMAP) แต่ทว่าแนวปฏิบัติดังกล่าวเป็นเพียงข้อเสนอแก่รัฐสมาชิกเท่านั้นไม่ได้มีผลเป็นการบังคับให้ต้องปฏิบัติตามในฐานะที่เป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศผูกพันรัฐสมาชิกของ OECD (Organization for Economic Cooperation and Development, 2017) ทำให้ในทางปฏิบัติก็ยังพบปัญหาอยู่เช่นเดิม จนกระทั่งในปี 2008 OECD มีการนำเสนอหลักการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้เป็นมาตรการเสริมในการระงับข้อพิพาทให้มีประสิทธิภาพและสามารถแก้ไขปัญหาหรือข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้อย่างแท้จริงสมดังที่ผู้ร่างประสงค์ให้เป็นไปตั้งแต่แรกออกแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน และนำไปสู่การบัญญัติไว้ในข้อบท 25 ของ OECD ฉบับปี ค.ศ. 2008 สำหรับ UN ได้มีการออกต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับปี ค.ศ. 2011 โดยได้นำหลักการอนุญาโตตุลาการมาให้เป็นทางเลือกแก่รัฐสมาชิก ด้วยเช่นกัน (United Nation, 2011)

สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐสมาชิกอาเซียนทุกฉบับที่มีระหว่างกันล้วนมีบทบัญญัติว่าด้วยวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันแต่ในส่วนกำหนดเวลาเริ่มต้นกระบวนการนั้นอาจจะมีความแตกต่างกันไปบ้าง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ขณะที่มีการเจรจาและผู้แทนเจรจาในช่วงเวลาที่มีการทำสัญญานั้นๆ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับอินโดนีเซีย และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับฟิลิปปินส์กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอภายในเวลา 2 ปี นับจากที่ได้รับแจ้งครั้งแรกถึงการกระทำอันก่อให้เกิดการปฏิบัติทางภาษีอันไม่ธรรมหรือไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของข้อตกลง สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับเวียดนาม อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับเมียนมาร์และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับลาวกำหนดให้ยื่นคำร้องขอภายในเวลา 3 ปี นับจากที่ได้รับแจ้งครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการปฏิบัติทางภาษีอันไม่เป็นไปตามบทบัญญัติข้อตกลง แต่สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับสิงคโปร์และอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับมาเลเซียกลับไม่ปรากฏว่าได้มีการกำหนดระยะเวลาให้ยื่นคำร้องขอว่าจะต้องกระทำภายในระยะเวลาเท่าใด (กรมสรรพากร, 2558) นอกจากนี้อนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับในส่วนที่เกี่ยวกับข้อบทว่าด้วยการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีการกล่าวถึงกรอบเวลาและรายละเอียดขั้นตอนที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายจะต้องดำเนินการหาข้อยุติร่วมกันภายในระยะเวลาเท่าใดและมีกำหนดเวลาสิ้นสุดกระบวนการเมื่อใด ทั้งยังไม่มีการกำหนดถึงขั้นตอนภายหลังจากที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐคู่สัญญาไม่สามารถหาข้อยุติได้ว่าจะต้องดำเนินการต่อไปอย่างไรให้ชัดเจนนอกเหนือไปจากการให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมแห่งรัฐที่จัดเก็บเงินได้ซึ่งอาจจะต้องใช้ระยะเวลานานกว่าจะมีคำพิพากษาถึงที่สุดเนื่องจากมีหลายชั้นศาลและในบางกรณีผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถใช้สิทธิทางศาลได้เนื่องจากล่วงเลยกำหนดเวลาหรืออายุความฟ้องคดีทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการรับรองและคุ้มครองในทางวิธีบัญญัติทางภาษีอากรเท่าที่ควรจะเป็น

อุปสรรคและข้อจำกัดทางกฎหมาย

จากการศึกษาเพื่อจัดตั้งกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนพบว่ามีอุปสรรคและข้อจำกัดทางกฎหมายอยู่หลายประการที่มีความสำคัญในการพิจารณาไม่แตกต่างกันและไม่อาจกล่าวได้ว่าอุปสรรคและข้อจำกัดทางกฎหมายใดมีค่าความสำคัญมากกว่ากัน แต่จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องนำมาพิจารณาประกอบกันเพื่อขจัดอุปสรรคและข้อจำกัด

ทางกฎหมายที่มีอยู่ให้น้อยที่สุด ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดตั้งกำหนดกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนมีประสิทธิภาพและบังคับใช้ได้จริง กล่าวคือ

ประการแรก อุปสรรคด้านรูปแบบการรวมกลุ่มรัฐและการดำเนินการขององค์กรดำเนินงานของอาเซียน กล่าวคือ แม้ว่าอาเซียนจะมีองค์กรดำเนินงาน (Organs) ตามกฎบัตรอาเซียนจำนวน 10 องค์กร แต่ทว่าองค์กรดังกล่าวนี้ก็เป็นแค่ในระดับความร่วมมือและการกำหนดแนวทางร่วมกัน (Jean – Claude Piris & Walter Woon, 2015) แตกต่างจากสถาบันของสหภาพยุโรปที่มีอำนาจในการเสนอและออกกฎหมายมาใช้บังคับแก่รัฐสมาชิก เช่น ข้อบังคับ (Regulations) และคำสั่งชักนำ (Directive) ซึ่งมีค่าบังคับเหนือรัฐสมาชิกให้ต้องปฏิบัติตาม (อภิญญา เลื่อนฉวี, 2548) ซึ่งรูปแบบการดำเนินการขององค์กรดำเนินงานของอาเซียนนี้จึงส่งผลต่อมาตรการและแนวทางความร่วมมือระหว่างกันซึ่งในบางกรณีไม่อาจใช้บังคับได้อย่างแท้จริง และนอกจากนี้ยังมีอุปสรรคเกี่ยวกับสภาพแห่งรัฐสมาชิกที่มีความแตกต่างกันในทางสังคมและเศรษฐกิจซึ่งเป็นหนึ่งปัจจัยที่ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำกันในการบริหารงานร่วมกัน

ประการที่สอง แนวทางในการระงับข้อพิพาทของอาเซียน กล่าวคือ กลไกการระงับข้อพิพาทของอาเซียนที่มีอยู่ในปัจจุบันเน้นการเจรจาและการไกล่เกลี่ยแบบไม่มีผลบังคับและการลงมติแบบฉันทามติ (Consensus) อันถือเป็นแบบฉบับของอาเซียนหรือที่เรียกกันทั่วไปว่าวิถีอาเซียนหรือ ASEAN Way ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการสร้างกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีร่วมกัน กล่าวคือ แม้ว่าอาเซียนจะได้มีการกำหนดกลไกการระงับข้อพิพาทของอาเซียนไว้เป็นการเฉพาะในบางเรื่องแล้ว อันได้แก่ สนธิสัญญามิตรภาพและความร่วมมือแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ พิธีสารว่าด้วยกลไกการระงับข้อพิพาทด้านเศรษฐกิจอาเซียนและพิธีสารตามกฎบัตรอาเซียนว่าด้วยกลไกการระงับข้อพิพาท แต่ทว่าในทางปฏิบัติกลไกการระงับข้อพิพาททั้ง 3 ฉบับนี้ไม่สามารถนำมาใช้ได้จริง ทั้งนี้ การระงับข้อพิพาทของอาเซียนมุ่งเน้นที่การระงับข้อพิพาทในทางการเมืองหรือความสัมพันธ์ในระดับรัฐหรือรัฐบาลโดยใช้วิธีการระงับข้อพิพาทโดยสันติในรูปแบบของวิธีการที่ไม่มีลักษณะทางตุลาการผ่านการเจรจาระหว่างคู่พิพาทเองหรือผ่านคนกลางซึ่งเป็นบุคคลภายนอก เช่น วิธีการการเจรจา การสอบสวน Good offices การไกล่เกลี่ยและการประนีประนอม (จุมพต สายสุนทร, 2540, น. 6-22) เมื่อเป็นเช่นนี้รัฐสมาชิกอาเซียนต่างมุ่งประสงค์ที่จะแก้ไขปัญหาหรือปฏิบัติต่อกันแบบถ้อยทีถ้อยปฏิบัติและแปรเปลี่ยนไปตามสถานการณ์การเมืองของแต่ละรัฐสมาชิกมากไปกว่าการที่จะมุ่งเน้นหาหนทางแก้ไขภายในเวลาที่รวดเร็วและแน่นอน

และจากประสบการณ์การระงับข้อพิพาทของอาเซียนที่ผ่านมาพบว่ารัฐคู่พิพาทมักไม่นำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาของหน่วยงานตามกลไกการระงับข้อพิพาทที่อาเซียนจัดตั้งขึ้น เช่น ข้อพิพาทการนำเข้าบุหรี่ระหว่างประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์ (World Trade Organization, 2017) โดยคู่พิพาทเลือกใช้กลไกการระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกแทนที่จะเลือกใช้กลไกตามพิธีสารว่าด้วยกลไกการระงับข้อพิพาทด้านเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งมีรูปแบบการระงับข้อพิพาทเป็นแบบเดียวกัน และจากการศึกษากลไกการระงับข้อพิพาทของอาเซียนที่มีอยู่ในปัจจุบันพบว่ามีปัญหาและอุปสรรคโดยสรุปคือ ความเชื่อถือของรัฐสมาชิกต่อกลไกการระงับข้อพิพาท ความไม่ชัดเจนขององค์กรที่ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทและการไม่มีองค์กรติดตามการปฏิบัติตามคำวินิจฉัย รวมถึงการไม่มีมาตรการบังคับหรือผลบังคับทางกฎหมายที่ชัดเจนหรือเป็นรูปธรรมในทางปฏิบัติอีกด้วย ดังนั้น กลไก

ระงับข้อพิพาทของอาเซียนที่มีอยู่จึงยังไม่เหมาะสมหรือสอดรับกับลักษณะเฉพาะของข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศที่ต้องการความรวดเร็วและมีองค์กรติดตามการปฏิบัติตามคำวินิจฉัยเพื่อให้ทันต่อการค้าการลงทุนระหว่างประเทศที่มีการขยายตัวอย่างกว้างขวางและรวดเร็ว และโดยรูปแบบที่มีอยู่ก็ไม่สร้างแรงจูงใจให้แก่รัฐสมาชิกในการเลือกใช้กลไกการระงับข้อพิพาทอีกด้วย

ประการที่สาม ข้อจำกัดเกี่ยวกับการสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียน กล่าวคือ แม้ว่าตามแผนการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (AEC Blueprints) ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรทั้งในปี ค.ศ. 2015 และ ค.ศ. 2025 มีการกำหนดสาระสำคัญคือ ให้รัฐสมาชิกบรรลุข้อตกลงเกี่ยวกับกฎหมายภาษีที่มุ่งเน้นการสร้างเครือข่ายของสนธิสัญญาทางภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม แต่นับถึงปัจจุบันรัฐสมาชิกอาเซียนยังไม่สามารถสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ครบในทุกรัฐสมาชิก อีกทั้งอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐสมาชิกอาเซียนก็เป็นแต่เพียงผลผูกพันเฉพาะรัฐสมาชิกที่ลงนามในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนั้นๆ เท่านั้น ทำให้การบังคับการตามข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่สามารถกระทำได้ในทุกรัฐสมาชิกจนจบกระบวนการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนบทบัญญัติพิเศษในส่วนที่เกี่ยวกับกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนที่มีผลต่อการบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้สัมฤทธิ์ผลและตรงตามความมุ่งประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งรัฐสมาชิกโดยส่วนมากต่างมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐสมาชิกอื่นบ้างแต่ยังมีไม่ครบถ้วนกับทุกรัฐสมาชิกในลักษณะที่จะเป็นเครือข่ายของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแผนการดำเนินการของ AEC Blueprint ได้

ประการที่สี่ ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนของรัฐสมาชิกอาเซียน กล่าวคือ กลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนที่มีการจัดทำแล้วในปัจจุบันไม่ปรากฏมีการกำหนดมาตรการบังคับหรือกรอบเวลาในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่รัฐทั้งสองฝ่ายว่าจะต้องดำเนินการระงับข้อพิพาทให้แล้วเสร็จเมื่อใดซึ่งถือเป็นปัญหาเดียวกันกับประเทศต่างๆ ทั่วโลกที่มีการเจรจาและบังคับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน อันเกิดจากการขาดมาตรการบังคับในการดำเนินการตามคู่มือปฏิบัติการตามข้อตกลงร่วมกันว่าด้วยกระบวนพิจารณา และสืบเนื่องจากปัจจัยและสภาพการณ์ของรัฐสมาชิกอาเซียนซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนา จึงทำให้ขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางภาษีระหว่างประเทศและไม่มีบุคลากรที่มีประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างแท้จริง ทำให้ความสามารถของเจ้าพนักงานสรรพากรมีอย่างจำกัดเป็นเหตุให้เกิดความหวาดหวั่นและหวาดกลัวที่จะตัดสินใจหรือแก้ไขข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากเกรงว่ารัฐของตนจะสูญเสียประโยชน์และรายได้จากเม็ดเงินภาษีที่จะได้รับ และยิ่งเมื่อการเจรจา การตีความและการดำเนินการตามอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องการบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถและทักษะสูงจึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งแก่ประเทศกำลังพัฒนาที่จะต้องเพิ่มแหล่งข้อมูลและแบ่งปันข้อมูลและเทคโนโลยีระหว่างกันตามหน้าที่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อช่วยเหลือให้การดำเนินการของเจ้าพนักงานสรรพากรระหว่างกันให้เป็นไปโดยสะดวก

และจากการศึกษากลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนพบว่ายังไม่มีกลไกระงับข้อพิพาททางภาษีร่วมกันคงมีเพียงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แต่ละรัฐสมาชิกมีต่อรัฐสมาชิกอื่นในลักษณะแบบ

ทวิภาคีหรือสองฝ่ายเท่านั้น ถึงแม้ว่าในระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนจะเคยมีความพยายามที่จะทำอนุสัญญาภาษีซ้อนหลายฝ่ายระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียน (ASEAN Income Tax Treaty 1987) เมื่อวันที่ 15 ธันวาคม ค.ศ. 1987 (พ.ศ. 2530) โดยมีข้อบทว่าด้วยการดำเนินการร่วมกันของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐด้วยแต่ทว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวไม่มีผลบังคับใช้แต่อย่างใด

จากข้อพิจารณาที่ผู้เขียนได้หยิบยกเป็นอุปสรรคและข้อจำกัดทางกฎหมายทั้ง 4 ประการข้างต้นและนำมาศึกษาวิเคราะห์นี้จะเห็นได้ว่า หากอาเซียนจะจัดตั้งการจัดตั้งกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนที่มีประสิทธิภาพและใช้บังคับได้จริงจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องขจัดหรือจำกัดอุปสรรคและข้อจำกัดทางกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันทั้ง 4 ประการให้คงเหลือน้อยที่สุดแต่ในขณะเดียวกันก็ต้องสอดคล้องและไม่อุปสรรคต่อรูปแบบการรวมกลุ่มรัฐทางเศรษฐกิจของรัฐสมาชิกอาเซียนด้วยเช่นกัน ซึ่งปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายบางประการเป็นสิ่งที่อาจแก้ไขได้ยากในปัจจุบัน เช่น รูปแบบการรวมกลุ่มรัฐและการดำเนินการขององค์กรดำเนินงานของอาเซียนและแนวทางในการระงับข้อพิพาทของอาเซียนเนื่องจากมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กับความร่วมมือในด้านอื่นของอาเซียน เช่น ความสัมพันธ์ทางการเมือง สังคมและการต่างประเทศ ซึ่งไม่จำกัดเฉพาะในทางภาษีอากรและข้อพิพาทภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงแก้ไขรูปแบบการรวมกลุ่มรัฐและการดำเนินการขององค์กรดำเนินงานของอาเซียนและแนวทางในการระงับข้อพิพาทของอาเซียนเพื่อการจัดตั้งการจัดตั้งกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนแต่เพียงอย่างเดียวจึงไม่ส่งผลดีต่อรัฐสมาชิกอาเซียนทั้งหมด นอกจากนี้ปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายในส่วนของข้อจำกัดเกี่ยวกับการสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนและกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนของรัฐสมาชิกอาเซียนที่อยู่ในปัจจุบันแม้ว่าจะมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์โดยตรงต่อมาตรการร่วมมือกันทางภาษีอากรและการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนแต่เนื่องด้วยรัฐสมาชิกอาเซียนไม่สามารถสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกันได้และกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนที่มีอยู่ก็เป็นแต่เพียงผลผูกพันสองฝ่ายตามลักษณะของสนธิสัญญาสองฝ่ายเท่านั้นทำให้ที่ไม่สามารถสนองตอบต่อการแก้ไขปัญหาข้อพิพาทภาษีซ้อนที่มีความสัมพันธ์กับรัฐสมาชิกอาเซียนมากกว่าสองรัฐขึ้นไป

ดังนั้น การพิจารณาปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายทั้ง 4 ประการ ข้างต้นจึงนำไปสู่การศึกษาหาแนวทางระงับข้อพิพาทที่เหมาะสมกับรัฐสมาชิกอาเซียนและการสร้างกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนที่มีประสิทธิภาพและใช้บังคับได้จริงซึ่งดูเหมือนเป็นแนวทางที่สามารถกระทำได้ในระดับความร่วมมือระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนในปัจจุบันด้วยการจำกัดสภาพปัญหาและอุปสรรคทางกฎหมายที่กล่าวถึงนี้ไม่ให้ขัดขวางหรือขัดแย้งกับรูปแบบการรวมกลุ่มรัฐทางเศรษฐกิจของอาเซียน การดำเนินการขององค์กรดำเนินงานของอาเซียนและแนวทางในการระงับข้อพิพาทของอาเซียนที่อยู่ในปัจจุบัน ทั้งยังต้องสอดคล้องกับแนวทางการสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนและกลไกการระงับข้อพิพาทรูปแบบเฉพาะในทางภาษีอากรที่นานาอารยประเทศยอมรับอีกด้วย

แนวทางที่อาจนำมาใช้ในการแก้ไขปัญหา

โดยสภาพเมื่อมีการรวมกลุ่มรัฐทางเศรษฐกิจของอาเซียนย่อมอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐสมาชิกอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้และอาจเกิดการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนได้ แต่เนื่องจากการรวมกลุ่มกันของ

รัฐสมาชิกอาเซียนซึ่งส่วนมากเป็นประเทศกำลังพัฒนาที่มีความแตกต่างกันทั้งในเรื่องระบบเศรษฐกิจ การเมือง การปกครองและการจัดเก็บภาษีอากรย่อมเป็นการยากที่จะให้ทุกรัฐสมาชิกกำหนดแนวนโยบายการจัดเก็บภาษีเป็นแบบเดียวกันเพื่อหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน นอกจากนี้หากกำหนดให้ขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรฝ่ายเดียวก็อาจจะกระทบกับสภาพเศรษฐกิจของรัฐสมาชิกนั้นๆ และไม่เป็นธรรมแก่รัฐที่ต้องให้การขจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีอากรนั้นด้วย ดังนั้น หนึ่งในมาตรการที่จะทำให้สัมฤทธิ์ผลในทางป้องกันภาษีซ้อนและการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนก็คือการกำหนดกลไกในการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนให้มีประสิทธิภาพ ถึงแม้ว่ากฎหมายภาษีภายในที่ให้อำนาจจัดเก็บภาษีอากรของแต่ละรัฐสมาชิกแตกต่างกันและไม่ได้ใช้กฎหมายฉบับเดียวกัน แต่จากการศึกษาพบว่า กลไกการระงับข้อพิพาทภาษีอากรภายในประเทศของรัฐสมาชิกอาเซียนมีรูปแบบที่แตกต่างกันแต่ไม่มากนักกล่าวคือ มีขั้นตอนการระงับข้อพิพาทข้อพิพาทในชั้นฝ่ายบริหารฝ่ายตุลาการและกลไกการระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเช่นกัน ดังนั้น การกำหนดกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในระหว่างรัฐสมาชิกให้มีประสิทธิภาพน่าจะช่วยให้บรรลุเป้าหมายตามแผนการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนได้ง่ายกว่าการกำหนดมาตรการหรือกระบวนการในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน

สำหรับในส่วนกลไกการระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อน จากการศึกษารูปแบบการระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาภาษีซ้อนพบว่า มีข้อกังวลที่ได้รับการถกเถียงกันอย่างกว้างขวางในการนำกระบวนการอนุญาโตตุลาการตามต้นแบบ OECD มาใช้บังคับแก่ข้อพิพาทภาษีซ้อนในทางระหว่างประเทศ ซึ่งพบว่าการนำกระบวนการอนุญาโตตุลาการมาใช้ย่อมทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนเป็นไปอย่างรวดเร็วแน่นอน มีผลบังคับตามกฎหมายและเป็นการปกป้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการพิจารณาคดีอย่างรวดเร็ว (Michael Lang & Jeffrey Owens, 2015) แต่ก็มีข้อด้อยคือกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาหวาดกลัวการนำหลักการนี้มาใช้เนื่องจากข้อจำกัดของประเทศกำลังพัฒนาที่ไม่ต้องการให้เอกชนมาเป็นผู้ตัดสินผลประโยชน์และการจัดเก็บภาษีของรัฐซึ่งเป็นประเทศส่วนใหญ่ในอาเซียนก็เป็นประเทศกำลังพัฒนา เพราะฉะนั้น การกำหนดกลไกการระงับข้อพิพาทแบบอนุญาโตตุลาการรูปแบบเฉพาะในการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนน่าจะเป็นการดีแก่รัฐสมาชิกอาเซียนโดยการนำเอารูปแบบกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนตามอนุสัญญาภาษีซ้อนตามแบบ OECD มาปรับปรุงให้เหมาะสมแก่สภาพแห่งรัฐสมาชิกอาเซียน

เมื่อรัฐสมาชิกอาเซียนส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนาการนำเอากระบวนการอนุญาโตตุลาการเอกชนมาใช้อาจจะยังไม่เหมาะสมนักจึงควรมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสม โดยตามคำอธิบายต้นแบบ OECD และ UN ต่างเปิดช่องทางให้เจ้าหน้าที่รัฐเข้ามาทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการได้ขอเพียงแต่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทนั้นๆ ไม่ว่าในขั้นตอนใดก่อนที่จะมาทำหน้าที่อนุญาโตตุลาการและให้คำวินิจฉัยเป็นที่สุด ซึ่งแนวทางนี้น่าจะช่วยลดข้อกังวลของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรัฐในส่วนที่เกี่ยวกับการนำเอกชนมาตัดสินของพิพาทของรัฐและเป็นการลดค่าใช้จ่ายในอีกทางหนึ่ง โดยการนำเอารูปแบบองค์กรเสมือนอนุญาโตตุลาการ (Quasi - arbitration) กล่าวคือ การนำเจ้าหน้าที่รัฐที่มีความรู้ความสามารถเข้ามาเป็นอนุญาโตตุลาการและใช้เป็นมาตรการเสริมจากกระบวนการดำเนินการเพื่อความร่วมมือระหว่างกันตามข้อบท 25 และกำหนดให้มี

หน่วยงานหรือองค์กรของอาเซียนกำกับดูแลการดำเนินการตามสนธิสัญญาหลายฝ่ายของอาเซียน เช่น หน่วยงานภาษีอากรของอาเซียนและหน่วยงานผู้เชี่ยวชาญภาษีอากรอาเซียนภายใต้กรอบความร่วมมือของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแห่งอาเซียนน่าจะมีความเหมาะสมแก่รัฐสมาชิกอาเซียนเนื่องจากเป็นการแก้ไขข้อกังวลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประเทศกำลังพัฒนาทั้งในประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของอนุญาโตตุลาการที่มีค่าใช้จ่ายที่สูงมาก ค่าป่วยการอนุญาโตตุลาการ ค่าเดินทาง ค่าใช้สถานที่ ค่าล่ามแปลภาษา รวมถึงความรู้ความเชี่ยวชาญของอนุญาโตตุลาการที่เป็นเจ้าหน้าที่รัฐก็มีความรู้ความสามารถไม่แตกต่างจากผู้เชี่ยวชาญที่เป็นเอกชน แต่ทั้งนี้ต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ควบคุมและคุ้มครองความเป็นกลางของอนุญาโตตุลาการ

แต่อย่างไรก็ดี จากประสบการณ์การระงับข้อพิพาทของอาเซียนในข้อพิพาทรูปแบบอื่นที่ไม่ประสบความสำเร็จและขาดการยอมรับจากรัฐสมาชิก ดังนั้น การนำหลักการทางเลือกแบบบังคับมาช่วยเสริมให้เป็นทางเลือกแก่รัฐคู่พิพาท กล่าวคือ การนำรูปแบบทางเลือกแบบบังคับของอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. 1982 มาปรับใช้ควบคู่ไปด้วยก็จะเป็นการเหมาะสมแก่สภาพแห่งรัฐสมาชิกมากขึ้น กล่าวคือ หากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐไม่สามารถระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนได้ภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐทั้งสองฝ่ายจะต้องเลือกว่าจะดำเนินการต่อไปอย่างไรตามแนวทางที่กำหนดเป็นทางเลือกในสนธิสัญญา โดยกำหนดทางเลือกไว้ 2 แนวทาง คือ การกำหนดให้ระงับข้อพิพาทโดยองค์กรเสมือนตุลาการภายในประเทศของรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีโดยผู้เสียภาษีได้รับสิทธิในการขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีในระหว่างที่มีการร้องขอใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและการระงับข้อพิพาทโดยคณะอนุญาโตตุลาการพิเศษในรูปแบบขององค์กรเสมือนอนุญาโตตุลาการและกำหนดให้มีองค์กรอาเซียนเข้ามากำกับดูแลอีกชั้นหนึ่ง

สำหรับอาเซียนการกำหนดรูปแบบการระงับข้อพิพาทร่วมกันนี้ควรจัดทำเป็นสนธิสัญญาหลายฝ่ายว่าด้วยการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียน (ASEAN Multilateral Agreement on Double Taxation Dispute Settlement) เพื่อเป็นการสร้างเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนไปในตัว แต่ในช่วงเริ่มแรกควรจำกัดเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในลักษณะของสนธิสัญญาแบบจำกัด (limited agreement) กล่าวคือ เป็นการจำกัดความสัมพันธ์ทางกฎหมายระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศให้ผูกพันเฉพาะในส่วนกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนเท่านั้นไม่ได้หมายความรวมถึงสิทธิในการจัดเก็บภาษีหรือการให้การลดหย่อนอัตราภาษีระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนเหมือนดังเช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนสองฝ่ายรูปแบบปัจจุบัน โดยการปรับใช้กลไกการระงับข้อพิพาทตามตัวอย่างต้นแบบของ OECD และ UN ที่มีการวางโครงสร้างและรูปแบบเฉพาะของอนุสัญญาภาษีซ้อนสองฝ่ายผนวกเข้ากับรูปแบบของการระงับข้อพิพาททางเลือกแบบบังคับของอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. 1982 มาปรับใช้ ซึ่งการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในรูปแบบนี้จะทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนสามารถใช้บังคับได้อย่างแท้จริงและเหมาะสมแก่รัฐสมาชิกอาเซียน อีกทั้งยังเป็นแนวทางที่สอดคล้องกับหลักการของ OECD และ UN ที่จะผลักดันให้รัฐสมาชิกหรือรัฐต่างๆ นำหลักการอนุญาโตตุลาการไปใช้ เพราะอย่างน้อยที่สุดการระงับข้อพิพาทรูปแบบนี้จะเป็นการเร่งกระบวนการของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้สามารถกระทำได้รวดเร็วขึ้น

และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเพื่อให้เกิดความมั่นใจแก่ผู้เสียภาษีว่า ข้อพิพาทภาษีซ้อนของตนจะได้รับการแก้ไขไม่ทางใดก็ทางหนึ่งอันเป็นมาตรการหนึ่งในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

บทสรุป

การสร้างกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนควรจัดทำในรูปแบบของสนธิสัญญาภาษีหลายฝ่ายเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนในลักษณะของสนธิสัญญาแบบจำกัด (limited agreement) โดยยอมรับแนวคิดอนุญาโตตุลาการตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และ UN น่าจะเป็นผลดีในช่วงเริ่มต้นกระบวนการ แต่เนื่องจากรัฐสมาชิกอาเซียนซึ่งส่วนใหญ่เป็นประเทศกำลังพัฒนายังไม่ยอมรับกระบวนการอนุญาโตตุลาการโดยเอกชนมากนัก เพราะฉะนั้น จึงควรปรับเปลี่ยนโดยการนำเอารูปแบบองค์กรเสมือนอนุญาโตตุลาการ (Quasi - arbitration) มาใช้เป็นมาตรการเสริมในการปฏิบัติการตามข้อตกลงร่วมกันว่าด้วยกระบวนพิจารณา กล่าวคือ กำหนดให้เจ้าหน้าที่รัฐที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทเข้ามาเป็นหนึ่งในอนุญาโตตุลาการตามสัดส่วนที่กำหนด และในขั้นการดำเนินการหากว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐคู่พิพาทไม่สามารถระงับข้อพิพาทในชั้นเจ้าหน้าที่ได้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ก็ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแห่งรัฐทั้งสองฝ่ายร่วมกันเลือกใช้ทางเลือกแบบบังคับทางเลือกใดทางเลือกหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อให้สิทธิแก่รัฐคู่พิพาทในการเลือกกระบวนการที่เหมาะสมและมีความยืดหยุ่นในลักษณะที่ไม่ถูกบังคับว่าต้องใช้รูปแบบเสมือนอนุญาโตตุลาการตามแนวทางของ OECD และ UN เท่านั้น เพื่อเป็นหลักประกันแก่ผู้เสียภาษีว่าข้อพิพาทภาษีซ้อนจะได้รับการแก้ไขข้อพิพาทให้สำเร็จให้ได้ในท้ายที่สุด และทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนสามารถใช้บังคับได้อย่างแท้จริงและน่าจะเป็นทางออกที่เหมาะสมแก่รัฐสมาชิกอาเซียนมากที่สุดในขณะนี้ และเพื่อให้การระงับข้อพิพาทสัมฤทธิ์ผลได้โดยแท้จริงควรกำหนดให้มีหน่วยงานหรือองค์กรดำเนินงานของอาเซียนเข้ามากำกับดูแลการดำเนินการตามสนธิสัญญาหลายฝ่าย ทั้งนี้เพื่อสนองตอบเจตนารมณ์ร่วมกันและเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรวมกลุ่มรัฐสมาชิก และเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ทั้งยังเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนให้นักลงทุนเลือกที่จะมีถิ่นที่อยู่หรือลงทุนในรัฐสมาชิกอาเซียนเนื่องจากมีความมั่นใจในกลไกการระงับข้อพิพาทภาษีซ้อนของอาเซียน รวมถึงเป็นการแสดงออกถึงความน่าเชื่อถือและเป็นการส่งเสริมให้มีการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศมายังภูมิภาคอาเซียนเพิ่มจำนวนมากขึ้นอีกด้วย

เพราะฉะนั้น กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการหรือโดยองค์กรเสมือนอนุญาโตตุลาการจึงดูคล้ายเป็นทางออกหนึ่งที่ยากจะปฏิเสธและควรค่าแก่การวิจัยให้ลึกซึ้งยิ่งขึ้นไปด้วยเพื่อป้องกันผลเสียที่อาจเกิดขึ้น และหากว่าอาเซียนสามารถจัดการแก่ข้อพิพาทภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกอาเซียนได้อย่างมีประสิทธิภาพอาจเป็นแนวทางที่เป็นประโยชน์สำหรับการนำไปใช้กับการแก้ไขข้อพิพาทรูปแบบอื่นของอาเซียนให้มีประสิทธิภาพต่อไปในอนาคตด้วย

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. (2557). *ความรู้เรื่องภาษี: อนุสัญญาภาษีซ้อน*. สืบค้น 2 พฤศจิกายน 2557, จาก http://www.rd.go.th/publish/765.0.html

กระทรวงการต่างประเทศ. (2560). *คำแปลกฎบัตรอาเซียน*. สืบค้น 31 สิงหาคม 2560, จาก http://www . mfa. go. th/ asean/ contents/ files/ asean-media-center-20121203-180519-58411.pdf

จุมพต สายสุนทร. (2540). *กฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยสันติ*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม.

ธนพล (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์. (2546). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

ประสิทธิ์ เอกบุตร. (2551). *กฎหมายระหว่างประเทศ สนธิสัญญา เล่ม 1*. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554). *กฎหมายภาษีระหว่างประเทศ*. โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา

องค์การอาเซียน. (2560). *ASEAN Economic Community Chartbook 2016, The ASEAN Secretariat*. สืบค้น 31 สิงหาคม 2560, จาก http://asean.org/storage/2016/11/13Content-AEC-Chartbook-2016.pdf.

อภิญญา เลื่อนฉวี. (2548). *กฎหมายสหภาพยุโรป*. กรุงเทพฯ: บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด.

Jean – Claude Piris and Walter Woon. (2015). *Toward a Rules-Based Community : An ASEAN Legal Service*.Cambridge University Press.

Katerina Perrou. (2014). *Taxpayer Participation in Tax Dispute Resolution*. Volume 28. The Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council.

Klaus Vogel. (1997). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Third Edition. Kluwer Law International.

Mario Zuger. (2011). *Arbitration under Tax Treaties : Improving Legal Protection in International Tax Law*. Volume 5. Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council.

Michael Lang and Jeffrey Owens. (2015). *International Arbitration in Tax Matters. IBFD*. European and International Tax Law and Policy Series.

Organization for Economic Cooperation and Development, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. 2010.

Organization for Economic Cooperation and Development. Retrieved January 27, 2017, http: / / www. oecd. org/ ctp/ dispute/ manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm

United Nations. (2011). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

World Trade Organization. (2017). *Thailand-Customs and Fiscal Measures on Cigarettes from the Philippines*, Retrieved May 23, 2017, https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds371_e.html.