



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง การพัฒนากระบวนการทัศนัการเจรจา
ภายในระหว่างประเทศ เพื่อส่งเสริมยุทธศาสตร์
ฐานภาษีที่ยั่งยืน

จัดทำโดย นายนิรันดร์ ประจวบเหมาะ
รหัส 1061

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกอบรม
หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 1
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ประจำปี 2552
ลิขสิทธิ์ของสถาบันกระทรวงการต่างประเทศ



รายงานการศึกษาส่วนบุคคล
(Individual Study)

เรื่อง การพัฒนากระบวนการทัศน์การเจรจาภาษีระหว่างประเทศ
เพื่อส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษีที่ยั่งยืน

จัดทำโดย นายนิรันดร์ ประจวบเหมาะ
รหัส 1061

หลักสูตรนักบริหารการทูต รุ่นที่ 1
สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ
ประจำปี 2552
รายงานนี้เป็นความคิดเห็นเฉพาะบุคคลของผู้ศึกษา

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

การศึกษาเรื่อง “การพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศเพื่อส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืน” ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์กระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศประกอบด้วย ความตกลง หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนและข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าซึ่งเป็นกระบวนการเจรจาระหว่างประเทศที่กรมสรรพากรเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการอยู่ เพื่อวิเคราะห์ว่ามีอุปสรรคใดทำให้กระบวนการดังกล่าวขาดประสิทธิภาพนำไปสู่ผลที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประเทศ และจะมีกลยุทธ์ใดที่สามารถพัฒนากระบวนการดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพชัดเจนสามารถนำมาซึ่งผลการเจรจาที่ต้องการได้

การศึกษานี้จำกัดขอบเขตการศึกษาเฉพาะเรื่องกระบวนการเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนและกระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าโดยมุ่งศึกษาโดยวิเคราะห์ถึงปัจจัยที่ทำให้กระบวนการดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพ

ระเบียบวิธีการศึกษาที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้เป็นการศึกษาเชิงพรรณนา โดยเน้นการศึกษาวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศที่มีการปฏิบัติจริงเพื่อวิเคราะห์หาประเด็นอุปสรรคที่เกิดขึ้นจริง

จากการศึกษาพบว่ากระบวนการเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นความตกลงลักษณะทวิภาคี ซึ่งมีกระบวนการที่ชัดเจนเนื่องจากกรมสรรพากรขับเคลื่อนกระบวนการนี้มาเป็นเวลานานและมีการบูรณาการหน่วยงานต่างๆที่เกี่ยวข้องในระดับหนึ่ง ส่วนกระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้านั้นเป็นข้อตกลง 3 ฝ่าย (กรมสรรพากร สรรพากรประเทศคู่เจรจา และผู้เสียภาษี) ซึ่งเป็นรูปแบบวัฒนธรรมทางภาษีใหม่ของกรมสรรพากร เพื่อกำหนดภาระภาษีของผู้เสียภาษี (บริษัทข้ามชาติ) ให้ถูกต้องและเป็นธรรม

อย่างไรก็ตาม เมื่อศึกษากระบวนการเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนแล้วพบว่าปัจจัยที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อกระบวนการเจรจาแบ่งออกได้เป็น 3 ประเด็นคือ (1) ปัจจัยด้านกฎหมายที่ประมวลรัษฎากรยังไม่ได้มีการพัฒนาให้รองรับหลักการและประเด็นต่างๆให้เป็นสากล เช่น การแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษี เป็นต้น (2) ปัจจัยด้านยุทธศาสตร์การกำหนดท่าทีการเจรจาซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรจัดต้นแบบความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยเพื่อใช้ในการเจรจากับทุกประเทศ ทั้งนี้ ต้นแบบของไทยจัดทำขึ้นโดยพิจารณาจากโครงสร้างภาษีของประเทศไทยเป็นหลัก โดยยังมิได้พิจารณาโครงสร้างภาษีของประเทศคู่เจรจาและสถานะเศรษฐกิจของ ประเทศคู่เจรจา (3)

ปัจจัยด้านฐานข้อมูลที่ใช้ประกอบการจัดทำทำการเจรจาซึ่งปัจจุบันนี้ยังมิได้บูรณาการข้อมูลจากทุกภาคส่วน

เมื่อศึกษาถึงกระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าแล้วพบว่าปัจจัยที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อกระบวนการเจรจาแบ่งออกได้เป็น 4 ประเด็นคือ (1) ปัจจัยด้านกฎหมายที่ปัจจุบันไม่ได้พัฒนาระเบียบปฏิบัติให้ตามทันข้อกำหนดในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (2) ปัจจัยเรื่องฐานข้อมูลที่ปัจจุบันใช้ข้อมูลทางบัญชีของบริษัทเฉพาะในประเทศเท่านั้นซึ่งอาจจะได้ช่วงราคากลางที่ต่ำและยังไม่สามารถให้ภาพรวมราคากลางของทั่วโลกได้ (3) ปัจจัยด้านบุคลากรที่มีจำนวนจำกัดและขาดทักษะการประเมินราคากลาง Arm's Length Price ตามหลักสากล (4) ปัจจัยด้านกระบวนการเจรจาที่ปัจจุบันยังขาดการบูรณาการหน่วยงานต่างๆ และไม่มีระเบียบภายในที่กำหนดกระบวนการที่ชัดเจน

ผู้ศึกษาได้จัดทำข้อเสนอเชิงกลยุทธ์ในการแก้ไขปัญหาข้ออุปสรรคของกระบวนการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนดังนี้ (1) พัฒนาประมวลรัษฎากรหรือระเบียบปฏิบัติให้สอดคล้องกับหลักการสากล (2) การกำหนดยุทธศาสตร์การจัดทำทำการเจรจาที่พิจารณาความแตกต่างด้านโครงสร้างภาษีของแต่ละประเทศ และสภาพเศรษฐกิจของประเทศคู่เจรจา (3) พัฒนาฐานข้อมูลครอบคลุมทุกด้านเพื่อเสริมสร้างความได้เปรียบในการเจรจา (4) การจัดตั้งหน่วยงานรับผิดชอบด้านภาษีระหว่างประเทศที่มีองค์ประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญทั้งด้านบัญชี กฎหมาย และเศรษฐศาสตร์เพื่อยกระดับความสามารถในการบูรณาการยุทธศาสตร์ในการเจรจาให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

กิตติกรรมประกาศ

รายงานการศึกษาส่วนบุคคลฉบับนี้ ผู้เขียนได้พยายามรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเจรจาซื้อขายระหว่างประเทศที่กรมสรรพากรดำเนินการอยู่ เพื่อนำมาซึ่งข้อเสนอแนะต่าง ๆ ในการปรับปรุงการทำงานของกรมสรรพากรให้เกิดสัมฤทธิ์ผลมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ ผู้เขียนตระหนักดีว่าเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรและหน่วยราชการอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่สำนักงานวิชาการแผนภาษีได้ปฏิบัติหน้าที่ทุ่มเทอย่างเต็มความสามารถตลอดมาภายใต้ข้อจำกัดทั้งภายในและภายนอกองค์กร

ทั้งนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณหน่วยงานและบุคคลที่ได้มีส่วนช่วยให้การศึกษาร้างนี้ลุล่วงไปได้ด้วยดีตามวัตถุประสงค์ นอกจากนี้ ขอขอบคุณ นายวินัย วิทวัสการเวช อธิบดีกรมสรรพากร ผู้บังคับบัญชาของผู้เขียนที่ให้การสนับสนุนในการเข้ารับการอบรมในหลักสูตรนักบริหารระดับสูงอย่างเต็มที่ นางสาววัชรภรณ์ มาตยานันท์ ผู้อำนวยการสำนักงานวิชาการแผนภาษี ให้การสนับสนุนในการทำรายงานฉบับนี้ที่มีประโยชน์

ในส่วน of สถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ ขอขอบคุณท่านผู้อำนวยการสถาบันการต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ นางสาวจันทร์ทิพา ภู่อะกุล และทีมงานที่เกี่ยวข้องทุกคนที่ให้การดูแลเป็นอย่างดีและอำนวยความสะดวกตลอดระยะเวลาการอบรม ขอขอบคุณอาจารย์ที่ปรึกษาทุกท่าน ได้แก่ ศาสตราจารย์ ดร.ไพฑูริย์ ค้ำชู อาจารย์ที่ปรึกษาเอกอัครราชทูต นายเพ็ญศักดิ์ ชลารักษ์ อาจารย์ที่ปรึกษา และรองศาสตราจารย์ ดร. อภิญา รัตนมงคล มาศ อาจารย์ที่ปรึกษา ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาและให้คำแนะนำอันมีคุณค่าในการทำรายงานฉบับนี้มาโดยตลอด

ท้ายที่สุดขอขอบคุณเพื่อน นบพ. รุ่นที่ 1 ทุกคน ที่ให้ความเป็นกันเองและความเอื้ออาทรด้วยดีตลอดมา

สารบัญ

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร	ง
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญ	ช
สารบัญแผนภูมิ	ฌ
สารบัญตาราง	ญ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์	3
1.3 ขอบเขตการศึกษา	4
1.4 ประโยชน์ที่จะได้รับจากการศึกษา	5
บทที่ 2 แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	7
2.1 แนวคิดทฤษฎี	7
2.2 การเจรจาภายในระหว่างประเทศในทฤษฎีทางวิชาการ	13
2.3 สรุปแนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง	13
บทที่ 3 ระเบียบวิธีการศึกษา	15
3.1 วิธีการศึกษา	15
3.2 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา	15
3.3 วิธีการวิเคราะห์กระบวนการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน	16
3.4 วิธีการวิเคราะห์กระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนด ราคาเป็นการล่วงหน้า	19
บทที่ 4 ผลการศึกษา:อุปสรรคของกระบวนการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน	23
4.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	23
4.2 ยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจา	25
4.3 ฐานข้อมูล	25
4.4 ความพร้อมของบุคลากร	27
4.5 กระบวนการทำงาน	27

บทที่ 5	กลยุทธ์การพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ	28
	5.1 สรุปประเด็นอุปสรรคของกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ	28
	5.2 กลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ	29
	5.3 ข้อเสนอแนะเพื่อการศึกษาครั้งต่อไป	35
บรรณานุกรม		36
ภาคผนวก		37
	ก. โครงสร้างการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร	38
	ข. แผนปฏิบัติราชการกรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2549	39
	ค. แผนปฏิบัติราชการกรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2550	41
	ง. แผนปฏิบัติราชการกรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2552	46
	จ. บทสรุปผู้บริหารเรื่องยุทธศาสตร์กรมสรรพากร ปี 2547 – 2551	52
	ฉ. คำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545	60
	ช. มาตรา 19, มาตรา 27, มาตรา 65 ตีร, มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร	62
	ซ. บทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน	70
ประวัติผู้เขียน		76

สารบัญแผนภูมิ

แผนภูมิที่ 1 การเจรจาอนุญาตวิทยุภาคีซ้อน	19
แผนภูมิที่ 2 การเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า	22

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ประเด็นความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน	23
ตารางที่ 2 ประเด็นการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า	24

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจในลักษณะแบบเปิด (Open Economy) กล่าวคือ รายได้ของประเทศขึ้นกับปริมาณการส่งออกสูงและต้องพึ่งพาการลงทุนจากต่างประเทศ (Capital Importer) เพื่อการสร้างงาน (Job Creation) และถ่ายทอดเทคโนโลยี (Technological Transfer) ทั้งนี้ ปัจจัยที่บริษัทข้ามชาติใช้ประกอบการพิจารณาในการลงทุนนั้นมีหลายปัจจัย เช่น ต้นทุนการขนส่ง ต้นทุนวัตถุดิบและคุณภาพแรงงาน เป็นต้น อย่างไรก็ตามปัจจัยด้านภาษีอากรเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญในการส่งเสริมและสนับสนุนการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ เนื่องจากภาษีอากรถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการดำเนินธุรกิจ ทั้งนี้ การดำเนินธุรกิจข้ามชาติอาจต้องเผชิญกับอุปสรรคจากระบบภาษีในประเทศที่เข้าไปลงทุนได้ 2 รูปแบบคือ (1) การถูกเก็บภาษีซ้ำซ้อนของประเทศทั้งสองประเทศจากฐานรายได้เดียวกัน (2) ความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอน(ราคาตลาด) จากธุรกรรมข้ามชาติระหว่างบริษัทแม่กับบริษัทลูก ซึ่งอุปสรรคทางภาษีดังกล่าวทำให้บริษัทข้ามชาติ มีต้นทุนการดำเนินงานเพิ่มขึ้น จากปัญหาดังกล่าวกรมสรรพากรจึงมีนโยบายในการดำเนินการ ดังนี้

(1) จัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นคู่ค้าและลงทุนหลักๆของประเทศไทยเพื่อลดความเสี่ยงที่จะเกิดภาวะภาษีซ้อนให้กับบริษัทข้ามชาติ

(2) จัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับสรรพากรประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยเพื่อลดความเสี่ยงให้กับบริษัทข้ามชาติที่จะถูกประเมินภาษีจากการตั้งราคาโอน(ราคาตลาด) จากธุรกรรมระหว่างประเทศและลดภาระการตรวจสอบภาษีบริษัทข้ามชาติของกรมสรรพากร

เมื่อธุรกิจข้ามชาติมีภาระภาษีและความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบการกำหนดราคาโอนลดลง (Transfer Pricing) อาจกระทบต่อการตัดสินใจเพิ่มกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศไทย เช่น เพิ่มการลงทุน เพิ่มกำลังการผลิต และเพิ่มการจ้างงาน ซึ่งจะเป็นอุปสรรคต่อการขยายฐานภาษีตามยุทธศาสตร์สร้างฐานภาษียั่งยืนทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุวิสัยทัศน์ของกรมสรรพากรในการสร้าง “ระบบงานมาตรฐานสากลเพื่อบริการประชาชนและเก็บภาษีทั่วถึง เป็นธรรม”

จากการที่ประเทศต่างๆมีการจัดเก็บภาษีจาก 2 หลักเกณฑ์ได้แก่¹ (1) หลักแหล่งเงินได้ (Source rule) ที่ถือว่าผู้ที่ได้รับเงินได้หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับในรัฐใด ถือได้ว่าเกิดขึ้นในรัฐนั้น รัฐดังกล่าวจึงมีสิทธิเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดขึ้น (2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) ถือว่าผู้ที่มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐใดย่อมต้องใช้ทรัพยากรของรัฐนั้น ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่จึงควรมีสิทธิเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นฐานในรัฐนั้นไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้รับจากแหล่งภายในหรือภายนอกภพรัฐนั้น เมื่อประเทศต่างๆอาศัยหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาบัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจึงสามารถที่เกิดขึ้นได้กับธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศ เช่น กรณีบริษัทญี่ปุ่นได้รับค่าตอบแทนจากการให้บริการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ เมื่อบริษัทญี่ปุ่นนำเงินได้จากประเทศไทยกลับไปญี่ปุ่น บริษัทจะต้องนำกำไรไปคำนวณเสียภาษีที่ประเทศญี่ปุ่นด้วยตามหลักถิ่นที่อยู่ ในกรณีนี้ เงินได้จำนวนเดียวกันจะถูกเก็บภาษีจากทั้งสองประเทศ การเก็บภาษีซ้ำซ้อนแบบนี้จะเป็นอุปสรรคต่อการลงทุนข้ามชาติเพราะทำให้ต้นทุนภาษีสูงเกินความจำเป็น

การแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศนั้นรัฐเพียงรัฐเดียวไม่สามารถแก้ไขได้ อย่างมีประสิทธิภาพด้วยเหตุจากการที่รัฐใดรัฐหนึ่งยกเว้นหรือลดภาษีแต่เพียงฝ่ายเดียว รัฐนั้นจะสูญเสียรายได้ภาษีอากรโดยรัฐอีกรัฐหนึ่งเก็บภาษีได้เต็มทีซึ่งจะเป็นการไม่เป็นธรรม ดังนั้น การจัดทำภาษีซ้อนที่ดีที่สุดคือการที่รัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงิน ได้ต้องหันมาเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกัน โดยมีการทำข้อตกลงแบบทวีภาคีโดยกำหนดสิทธิการจัดเก็บภาษีให้ประเทศคู่สัญญาจะเก็บภาษีชนิดใดได้บ้างและหากยังคงมีภาระภาษีซ้อนจะจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนอย่างไร ทั้งนี้ กรมสรรพากรต้องมีการพัฒนาระบบการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างต่อเนื่องเพื่อให้สามารถจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงภาษีซ้อนที่ประเทศไทยไม่เสียเปรียบและเป็นประโยชน์กับทั้งสองประเทศและเพื่อเป็นส่วนหนึ่งในการเพิ่มศักยภาพในการแข่งขันของประเทศและพัฒนาฐานภาษีของกรมสรรพากร

นอกจากประเด็นการเกิดภาวะภาษีซ้อนแล้ว อุปสรรคที่สำคัญอีกประการหนึ่งของบริษัทข้ามชาติคือความเสี่ยงจากการถูกตรวจสอบการตั้งราคาโอนเนื่องจากปัจจุบันบริษัทข้ามชาติต่างๆมีกลยุทธ์การเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศหลากหลายรูปแบบ ทั้งนี้ด้วยเหตุจากการมีเจตนาหรือไม่เจตนาที่ตามหนึ่งในวิธีการที่ใช้กันอย่างแพร่หลายคือ การตั้งราคาโอนของธุรกรรมระหว่างประเทศของบริษัทในเครือเพื่อโอนกำไรจากรัฐที่มีอัตราภาษีสูงไปยังรัฐที่มีอัตราภาษีดำ เพื่อให้มีภาระภาษีโดยรวมต่ำลง ตัวอย่างเช่น กรณีบริษัทแม่ตั้งอยู่ในประเทศ ก มีอัตราภาษี 35% ขณะที่บริษัทลูกอยู่

¹ กรมสรรพากร 2552 คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในประเทศ ข มีอัตราภาษี 20% กลุ่มบริษัทดังกล่าวสามารถลดภาระภาษีโดยรวมลงได้โดยการโอนกำไรด้วยการตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันจากประเทศ ก ไปยังประเทศ ข เพื่อเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

ดังนั้นประเทศที่บริษัทข้ามชาติโอนกำไรออกมาจะมีมาตรการลงโทษบริษัทข้ามชาติเหล่านี้ด้วยการประเมินภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศให้เป็นไปตามราคาตลาดและตามกฎหมายของสรรพากรประเทศนั้นๆ และการที่บริษัทข้ามชาติถูกประเมินกำไรในประเทศหนึ่งให้สูงขึ้นนั้นไม่สามารถนำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดกำไรของอีกประเทศหนึ่งลงได้ทำให้บริษัทข้ามชาตินั้นมีภาระภาษีของทั้งกลุ่มบริษัทสูงขึ้นจึงทำให้ต้นทุนการดำเนินการของบริษัทสูงและความสามารถในการแข่งขันของกลุ่มบริษัทนี้ลดลง นอกจากนี้กรมสรรพากรต้องใช้ทรัพยากรบุคคลรวมทั้งอุปกรณ์อื่นๆ ในการหาข้อเท็จจริงประกอบการตรวจสอบราคาโอนซึ่งเป็นต้นทุนที่สูงสำหรับการบริหารงานของกรมสรรพากรด้วยเช่นกัน

กรมสรรพากรได้ตระหนักถึงปัญหานี้จึงมีนโยบายในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเพื่อจะเป็นการเสริมควบคู่กับความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนให้การจัดเก็บภาษีถูกต้องและเป็นธรรม การจัดทำข้อตกลงเป็นการตกลงระหว่างกรมสรรพากรกับสรรพากรประเทศคู่เจรจาเกี่ยวกับการกำหนดราคาตลาดที่สรรพากรทั้งสองประเทศยอมรับตามวิธีการมาตรฐานสากลที่กำหนดโดย OECD ทั้งนี้เพื่อ (1) ให้อัตรากำไรของบริษัทอยู่ในช่วงราคาที่กำหนด ซึ่งถือว่าบริษัทมีการกำหนดราคาเป็นไปตามราคาตลาดแล้วไม่มีความเสี่ยงในการที่จะถูกตรวจสอบราคาโอนอันทำให้บริษัทมีต้นทุนทางภาษีที่สูงอีก จึงทำให้บริษัทมีต้นทุนทางภาษีที่เป็นธรรม และสามารถแข่งขันได้ (2) การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าสามารถกำหนดราคาล่วงหน้าได้ 3-5 ปีโดยหากราคาอยู่ในช่วงที่กำหนดสรรพากรทั้งสองประเทศจะไม่ต้องใช้กำลังทรัพยากรใดๆ มาตรวจสอบภาษีซึ่งกรมสรรพากรสามารถไปตรวจสอบภาษีด้านอื่นๆ ที่จำเป็น

ในปัจจุบันบริษัทข้ามชาติจึงนิยมการจัดทำข้อตกลงดังกล่าวเป็นอย่างมากและมีแนวโน้มที่บริษัทข้ามชาติจะให้ความสนใจเข้ามามากขึ้นเรื่อยๆ ซึ่งกรมสรรพากรต้องมีการพัฒนากระบวนการจัดทำอย่างต่อเนื่องเพื่อให้สามารถรองรับปริมาณที่เข้ามาอย่างต่อเนื่อง

ในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนและข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าจำเป็นต้องมีขั้นตอนต่างๆ ตั้งแต่การรวบรวมข้อมูลเพื่อวิเคราะห์จัดทำทำที่จนถึงการบรรลุข้อตกลงในการเจรจา ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีความสำคัญต่อประสิทธิภาพของผลการเจรจาซึ่งในขณะนี้พบว่ายังมีอุปสรรคหลายประการเริ่มตั้งแต่ ฐานข้อมูลเพื่อใช้ประกอบในการวิเคราะห์เพื่อจัดทำทำการเจรจาที่มีข้อมูลของประเทศไทยและการบูรณาการใช้ข้อมูลของประเทศคู่เจรจาเพื่อจัดทำทำที่ยุทธศาสตร์ในการเจรจา ให้สอดคล้องกับลักษณะที่แตกต่างของแต่ละประเทศ ตลอดจนการที่บุคลากรที่

เกี่ยวข้องยังมีจำนวนจำกัดและส่วนหนึ่งยังขาดประสบการณ์ ดังนั้นการศึกษาวิจัยฉบับนี้ซึ่งต้องการวิเคราะห์เพื่อหาประเด็นปัญหาที่สำคัญของกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศแล้วสังเคราะห์เพื่อกำหนดนโยบายในการพัฒนากระบวนการดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นจึงจะเป็นประโยชน์อย่างมากต่อการทำงานด้านการเจรจาภาษีระหว่างประเทศของกรมสรรพากรเพื่อส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืนของกรมสรรพากร

1.2 วัตถุประสงค์

การศึกษาและวิเคราะห์มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

1. เพื่อศึกษาถึงกระบวนการต่างๆ ในการเจรจาภาษีระหว่างประเทศตั้งแต่ต้นน้ำถึงปลายน้ำ โดยคำนึงถึง

- (1) แนวทางปฏิบัติของกระบวนการการเจรจา
- (2) มีหน่วยงานใดที่มีส่วนร่วมในการขับเคลื่อน
- (3) ต้องใช้ทรัพยากรใดบ้างในการผลักดันกระบวนการดังกล่าว

2. เพื่อรวบรวมประเด็นปัญหาต่างๆ ที่ส่งผลให้กระบวนการขาดประสิทธิภาพนำไปสู่การกำหนดท่าทีการเจรจาที่อาจไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์สูงสุดและสอดคล้องกับยุทธศาสตร์ของประเทศและอาจมีผลกระทบต่อความเชื่อมั่นในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรตลอดจนถึงความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่ส่งผลต่อการตัดสินใจในการลงทุนข้ามชาติหรือการขยายขนาดการผลิตในประเทศ ซึ่งปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อประเด็นยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืนของกรมสรรพากร

3. ศึกษาหาต้นตอของประเด็นปัญหาโดยสร้างกรอบการวิเคราะห์ตามหลักวิชาการที่เกี่ยวข้อง เช่น หลักการบริหารองค์กรเชิงยุทธศาสตร์แบบบูรณาการ หลักการกำหนดยุทธศาสตร์ระหว่างประเทศ เป็นต้น เพื่อหาวิธีแก้ไขปัญหาย่อยอย่างเป็นระบบแบบบูรณาการ

4. เพื่อนำเสนอข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้นซึ่งจะส่งผลให้การกำหนดท่าทีการเจรจาที่มีความเป็นธรรมและเป็นประโยชน์กับประเทศมากยิ่งขึ้น รวมทั้ง สามารถส่งเสริมความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างประเทศคู่สัญญา และเป็นการส่งเสริมให้เกิดความเชื่อมั่นในการให้บริการทางภาษีของประเทศไทย เพื่อดึงดูดการลงทุนหรือการขยายขนาดการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติต่างๆ มากยิ่งขึ้น อันเป็นการเสริมสร้างยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากรในระยะยาว

1.3 ขอบเขตการศึกษา

กรมสรรพากรมีแผนยุทธศาสตร์โดยมีวิสัยทัศน์คือ “ระบบงานมาตรฐานสากลเพื่อบริการประชาชนละเอียดถี่ถ้วนทั่วถึง เป็นธรรม” ในการที่จะให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว กรมสรรพากรได้กำหนดประเด็นยุทธศาสตร์ไว้ 3 ประการคือ (1) สร้างฐานภาษีที่ยั่งยืน (2) พัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเชิงรุก (3) มุ่งสู่การเป็นองค์กรเชิงวิชาการ

จากประเด็นยุทธศาสตร์ทั้ง 3 ประการดังกล่าว ยุทธศาสตร์หลักของกรมสรรพากรคือ ต้องการสร้างฐานภาษีที่ยั่งยืนโดยพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อบริการประชาชนให้เกิดความสะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการพัฒนาระบบการจัดการความรู้ภายในองค์กร เพื่อให้บุคลากรของกรมสรรพากรสามารถพัฒนาระบบงานต่างๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของผู้เสียภาษีให้ได้มากที่สุด ทั้งนี้นำไปสู่ความสนใจในการเสียภาษี

ในปัจจุบันกรมสรรพากรมีงานด้านความสัมพันธ์ระหว่างประเทศที่รับผิดชอบโดยตรงอยู่ 2 ภารกิจหลักคือ (1) การเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆแบบทวิภาคี (Double Taxation Avoidance Agreement) และ (2) การเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับประเทศที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย (Advance Pricing Arrangement)

ความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนปัจจุบันมีความสำคัญมากยิ่งขึ้นคือ เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ต้องพึ่งพาการส่งออกและการลงทุนจากต่างประเทศเป็นอย่างมาก ปัจจัยในการกำหนดความสามารถในการส่งออกและการดึงดูดการลงทุนคือ การให้บริการทางภาษีที่ทำให้บริษัทข้ามชาติมีภาระภาษีที่ต่ำ การดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติอาจเผชิญกับภาวะภาษีซ้อนได้ ซึ่งจะทำให้ต้นทุนทางภาษีในการดำเนินธุรกิจสูง อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงมีวัตถุประสงค์ในการจัดการภาระภาษีซ้ำซ้อนเพื่อเสริมความสามารถในการดึงดูดการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติจึงมีส่วนสำคัญในการสนับสนุนยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืนของกรมสรรพากร

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ามีความสำคัญ คือ ในปัจจุบันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น บริษัทข้ามชาติสามารถตั้งราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเพื่อโอนกำไรจากประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ สรรพากรประเทศที่บริษัทข้ามชาติโอนกำไรออกจึงมีวิธีการลงโทษการตั้งราคาโอนดังกล่าวโดยการประเมินกำไรของบริษัทดังกล่าวเพิ่มซึ่งเป็นต้นทุนทางภาษีที่สูงสำหรับบริษัทและสรรพากรก็มีภาระที่สูงขึ้นในการตรวจสอบการตั้งราคาโอน การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าจึงเป็นกระบวนการหนึ่งในการลดต้นทุนในการดำเนินงานของทั้งผู้เสียภาษีและสรรพากร โดยให้ผู้เสียภาษีและสรรพากรทั้ง 2 ประเทศ ทำข้อตกลงร่วมกันเกี่ยวกับราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือให้เป็นไปตามราคาตลาดเป็นการล่วงหน้า เมื่อบริษัทข้ามชาติมีความเสี่ยงที่ต่ำในการที่จะมีภาระภาษีสูงขึ้นจาก

การตรวจสอบดังกล่าวจึงมีความเป็นไปได้ที่บริษัทจะเพิ่มกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศนั้นจึงเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืน โดยปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการเจรจาต่างๆประกอบด้วย

- (1) กฎหมายที่เกี่ยวข้องภายใต้ประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจกรมสรรพากรในการเจรจา
- (2) ฐานข้อมูลทั้งของประเทศคู่เจรจาและของไทยเพื่อใช้ในการวิเคราะห์จัดทำท่าทีการเจรจา
- (3) ระบบการทำงานที่จะต้องบูรณาการหน่วยงานที่เกี่ยวข้องซึ่งมีความชำนาญในแต่ละด้านเข้ามาทำงานสอดคล้องประสานกัน
- (4) ทักษะการทำงานของบุคลากร บุคลากรของแต่ละหน่วยงานต้องมีความรู้และทักษะที่สูงในแต่ละด้านเพื่อร่วมกันกำหนดท่าทีและทำการเจรจาให้ได้ข้อตกลงที่เป็นประโยชน์กับประเทศสูงสุด

1.4 ประโยชน์ที่จะได้รับจากการศึกษา

1. ทราบถึงกระบวนการต่างๆในการเจรจาภาษีระหว่างประเทศตั้งแต่ต้นน้ำถึงปลายน้ำเพื่อกำหนดกระบวนการ องค์ประกอบมีหน่วยงานเพื่อมีส่วนร่วมในการขับเคลื่อนการเจรจาให้มีประสิทธิภาพ
2. สามารถกำหนดนโยบายในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น สามารถแก้ไขประเด็นปัญหาต่างๆ จากต้นตอทำให้กระบวนการเจรจาดังกล่าวมีประสิทธิภาพอย่างยั่งยืน ที่เป็นประโยชน์กับประเทศมากยิ่งขึ้น
3. เสริมสร้างความได้เปรียบทางการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ เนื่องจากการมีความตกลงหรืออนุสัญญาที่เน้นถึงยุทธศาสตร์ของประเทศจะช่วยเพิ่มศักยภาพให้กับประเทศไทยในการแข่งขันกับประเทศเพื่อนบ้านในภูมิภาคเดียวกัน
4. สามารถส่งเสริมความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างประเทศคู่เจรจา
5. เป็นการส่งเสริมให้เกิดความเชื่อมั่นในการให้บริการทางภาษีของไทย จึงเป็นการดึงดูดการลงทุนหรือการขยายขนาดการลงทุนจากบริษัทข้ามชาติต่างๆมากยิ่งขึ้น เพื่อเป็นการส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืนของกรมสรรพากร

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดทฤษฎี

2.1.1 การบริหารงานแบบบูรณาการ (Holistic Management)¹

เนื่องด้วยในปัจจุบันกระแสโลกาภิวัตน์ มีผลต่อบัณฑิตด้านเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น การจัดทำท่าทีการเจรจาหารือระหว่างประเทศจึงจำเป็นต้องใช้ความรู้และทักษะจากหลายแขนงเข้าด้วยกัน ทำให้ไม่สามารถขับเคลื่อนได้โดยหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งได้ จึงจำเป็นต้องมีการบูรณาการการทำงานระหว่างหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่างๆ เพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ของงานตามยุทธศาสตร์ที่ตั้งเป้าหมายเอาไว้เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนอย่างแท้จริง กระบวนการในการผลักดันการดำเนินการเจรจาด้านภาษีระหว่างประเทศต้องการความรู้ในหลายสาขาเข้าด้วยกัน ทั้งทางด้านกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้อง ด้านยุทธศาสตร์ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่เจรจา และด้านผลกระทบต่อเศรษฐกิจโดยภาพรวม จึงจะจัดทำท่าทีการเจรจาที่เป็นประโยชน์ทั้งภาครัฐและเอกชนได้ การเจรจาจึงต้องมีหน่วยงานต่างๆ เข้ามามีส่วนร่วม กรณีการเจรจาด้านกฎหมายภาษีนี้นั้นต้องมีหน่วยงานต่างๆ ร่วมมือกันประกอบด้วยผู้แทนจากกรมสรรพากร โดย สำนักวิชาการแผนภาษีเป็นผู้พิจารณากำหนดยุทธศาสตร์การเจรจาตามโครงสร้างกฎหมายภาษีของไทยและสำนักกฎหมายพิจารณาความสอดคล้องของความตกลงหรืออนุสัญญาฯ กับประมวลรัษฎากรผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลังพิจารณาผลของท่าทีการเจรจาของอนุสัญญาต่อภาพรวมเศรษฐกิจของไทยและผู้แทนจากกระทรวงการต่างประเทศพิจารณาความสอดคล้องของสภาพเศรษฐกิจระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่เจรจา เพื่อให้กระบวนการเจรจนาไปสู่ท่าทีการเจรจาที่เป็นประโยชน์กับทั้งสองประเทศมากที่สุด ในส่วนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้านั้นจะเป็นการบูรณาการระหว่างหน่วยงานภายในกรมสรรพากร ได้แก่ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มีหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นผู้วิเคราะห์ในทางบัญชี สำนักวิชาการแผนภาษีเป็นผู้ประสานงานในการเจรจาระหว่างประเทศ สำนักกฎหมายจะเป็นผู้พิจารณาความสอดคล้องของข้อตกลงฯ กับประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อให้ผลการเจรจาเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีรวมทั้งรายได้ภาษีที่เป็นธรรมของสรรพากรทั้งสองประเทศ

¹ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ 2549 การบริหารราชการแบบบูรณาการกรุงเทพมหานคร

2.1.2 ทฤษฎีการเจรจาต่อรอง

การเจรจาต่อรอง (Negotiation) เป็นกระบวนการของคนตั้งแต่ 2 คน หรือ 2 ฝ่ายขึ้นไป หรือเป็นการปฏิสัมพันธ์ของบุคคลในกลุ่มและองค์การ ในการแลกเปลี่ยนบางสิ่งบางอย่าง หรือเพื่อวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายที่ต้องการ กลยุทธ์ในการเจรจาต่อรอง มี 2 กลยุทธ์ คือ

1. การเจรจาต่อรองแบบแจกจ่าย (Distributive Bargaining)

เป็นการเจรจาที่มีลักษณะแบบผลรวมเป็นศูนย์ (Zero-Sum Conditions) คือ เมื่อมีฝ่ายหนึ่งได้ อีกฝ่ายหนึ่งจะต้องเป็นฝ่ายเสีย (Win-Lose Situation) เช่น การเจรจาต่อรองของสหภาพกับฝ่ายนายจ้างในเรื่องการขอขึ้นค่าตอบแทน หรือ การซื้อขายรถยนต์ โดยฝ่ายผู้ซื้อต้องการซื้อรถยนต์แต่ไม่ต้องการจ่ายเงินทั้งหมด แต่ต้องการแบ่งจ่ายเงินเป็นงวดๆ ซึ่งเมื่อฝ่ายผู้ขายก็ต้องตกลง เพราะความต้องการขายรถยนต์ให้ได้ ต้องการลูกค้า ต้องการขายสินค้าให้ได้ เป็นต้น โดยการเจรจาในลักษณะนี้มักจะคำนึงถึงผลหรือเป้าหมายในระยะสั้น

2. การเจรจาต่อรองแบบประสาน (Integrative Bargaining)

เป็นการเจรจาที่มีลักษณะที่สามารถเกิดผลลัพธ์ที่ดีแบบชนะทั้งคู่ (Win-Win Situation) เช่น การเจรจาต่อรองระหว่างผู้นำประเทศสหรัฐอเมริกาและรัสเซีย ซึ่งเป็นประเทศมหาอำนาจทั้งคู่ ทั้งคู่มีการเจรจากันอย่างเปิดเผย ตรงไปตรงมา และแสดงความจริงใจต่อกัน จึงเป็นไปในลักษณะที่ทำให้สามารถพูดคุยตกลงตามข้อตกลงระหว่างประเทศกันได้ ทั้งๆ ที่เคยขัดแย้งกันมาก

ในการเจรจากันระหว่างประเทศนั้นจะใช้วิธีการเจรจาต่อรองแบบประสานโดยการนำเสนอความต้องการของแต่ละประเทศว่าต้องการให้แต่ละข้อบทบัญญัติว่าอย่างไร จากนั้นพิจารณาว่ามีประเด็นใดที่ได้ประโยชน์ร่วมกัน จากนั้นจะดูว่ามีประเด็นใดที่จะแลกเปลี่ยนผลประโยชน์กันได้โดยท้ายที่สุดทั้ง 2 ประเทศจะเจรจาต้องได้ประโยชน์สูงขึ้นจากผลการเจรจา

2.1.3. ทฤษฎีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน²

ภาษีซ้อนคือ การที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งหนึ่ง ดังนั้นความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีจึงมี 2 ลักษณะดังนี้

1. ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) คือการที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาคำนวณภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่า 1 ครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บจากบุคคล 2 คน หรือมากกว่านั้น ตัวอย่างการเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวได้แก่ เงินได้ประเภทเงินปันผลซึ่งในกรณีที่บริษัทได้นำกำไรมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว เมื่อมีการจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้น จะถูกเก็บภาษีอีกครั้งหนึ่งในฐานะเป็นเงินได้ของบุคคลธรรมดา

² ธรรมนูญ แก้วสติตย์ 2550 คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน กรุงเทพมหานคร

2. ภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Jurisdiction Double Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยหน่วยจัดเก็บภาษีต่างๆ มากกว่าหนึ่งประเทศ การจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าวจะเรียกอีกนัยหนึ่งว่าภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ซึ่งอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถูกจัดทำขึ้นเพื่อขจัดปัญหาดังกล่าว

ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศเกิดขึ้นเมื่อหน่วยงานจัดเก็บภาษีประเทศต่างๆ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันตามโครงสร้างภาษีประเทศของตนโดยทั่วไปจะมีการใช้หลักเกณฑ์โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีเงินได้กับประเทศที่ผู้มีเงินได้มีถิ่นที่อยู่หรือความสัมพันธ์ระหว่างแหล่งที่จ่ายเงินได้กับประเทศที่เงินได้เกิดขึ้นซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวสามารถแบ่งเป็นประเภทใหญ่ๆ ได้ดังนี้

1. หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เป็นหลักที่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งภายในประเทศ โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้เป็นคนสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด

2. หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เป็นหลักที่จัดเก็บภาษีโดยอ้างสิทธิการจัดเก็บภาษีจากการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้จะเกิดขึ้นภายในหรือภายนอกประเทศ

3. หลักสัญชาติ (Citizen Rule) เป็นหลักที่จัดเก็บภาษีจากความเป็นพลเมืองของประเทศนั้น โดยไม่คำนึงถึงว่าเป็นผู้มีถิ่นฐานในประเทศตนหรือไม่ จากการที่ประเทศต่างๆ ได้ใช้หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีซ้อนที่แตกต่างกัน จึงก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศได้ตลอดเวลาจากการจ่ายเงินได้ระหว่างประเทศ

ปัจจุบันมาตรการในการแก้ไขปัญหากรณีภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ หน่วยจัดเก็บภาษีของประเทศต่างๆ สามารถดำเนินการได้ 2 วิธีดังนี้

1. การขจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศแต่เพียงฝ่ายเดียว (Unilateral Method) เป็นการใช้มาตรการภายในประเทศของตน เพื่อให้สิทธิในการบรรเทาภาระภาษีซ้อนด้วยการยกเว้นหรือเครดิตภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในต่างประเทศอย่างไรก็ดี มาตรการดังกล่าวอาจทำให้ประเทศที่จัดภาษีอาจต้องสูญเสียรายได้ภาษีเพียงฝ่ายเดียว

2. การขจัดภาระภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ด้วยการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศซึ่งปัจจุบันเป็นมาตรการทางภาษีที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายเนื่องจากเป็นวิธีที่ป้องกันการเก็บภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด โดยการที่ทั้งสองประเทศจัดทำข้อตกลงในระดับทวิภาคี ที่เรียกว่า “อนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน” ซึ่งความตกลงดังกล่าวจะกำหนดสิทธิในการจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทต่างๆ ให้ชัดเจน พร้อมทั้งกำหนดภาระหน้าที่ในการขจัดภาษีที่ซ้ำซ้อนให้หมดไป

การจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน ได้จัดทำในลักษณะ โครงสร้างใน แต่ละฉบับให้เป็นไปในทำนองเดียวกันเพื่อให้่ายต่อการทำความเข้าใจดังนี้

ส่วนที่ 1 ขอบข่ายอนุสัญญาหรือความตกลง

เพื่อกำหนดหลักการของบุคคลที่จะได้รับสิทธิในการใช้ออนุสัญญาหรือความตกลง และกำหนดประเภทภาษีที่อนุสัญญาหรือความตกลง ครอบคลุมถึง นอกจากนี้ยังมีการกำหนดค่านิยามต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติต่างๆ ในอนุสัญญาหรือความตกลง

ส่วนที่ 2 ประเภทเงินได้

ในส่วนนี้เป็นการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ โดยกำหนดให้สิทธิการจัดเก็บภาษีกับประเทศแหล่งเงินได้หรือประเทศถิ่นที่อยู่หรือในบางกรณีก็จะมี การกำหนดเพดานอัตราภาษีไว้ สำหรับรายการภาษีเงินได้แบ่งออกเป็นแต่ละประเภทดังนี้

- เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์
- กำไรธุรกิจ
- การขนส่งระหว่างประเทศ
- เงินปันผล
- ดอกเบี้ย
- ค่าสิทธิ
- ผลได้จากทุน
- บริการส่วนบุคคล
- ค่าป่วยการกรรมการ
- นักแสดงและนักกีฬาสาธารณะ
- เงินบำนาญ
- งานรัฐบาล
- นักศึกษา
- เงินได้อื่นๆ

ส่วนที่ 3 การจัดภาษีซ้อน

เป็นการวางหลักการจัดภาษีซ้อน เนื่องจากอนุสัญญาอาจกำหนดสิทธิการจัดเก็บ ให้ประเทศคู่สัญญายังคงสามารถจัดเก็บได้ทั้งคู่ ดังนั้น บทบัญญัติในส่วนนี้จะกำหนดให้ประเทศ ถิ่นที่อยู่เป็นผู้จัดการะภาษีซ้ำซ้อนนั้น

³ นิรันดร์ ประจวบเหมาะ 2551 การกำหนดแผนยุทธศาสตร์ในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อ การเว้นการเก็บภาษีซ้อน กรุงเทพมหานคร

ส่วนที่ 4 บทบัญญัติพิเศษ

เพื่อให้ประเทศคู่สัญญาสามารถดำเนินการให้เป็นไปตามข้อตกลงได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงต้องมีการบัญญัติข้อบ่งชี้ด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกัน ข้อบ่งชี้ด้วยการไม่เลือกปฏิบัติระหว่างประเทศคู่สัญญาและข้อบ่งชี้ด้วยการตกลงร่วมกัน เพื่อแก้ปัญหาในกรณีที่มีข้อโต้แย้งระหว่างกัน และเสริมสร้างความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีระหว่างกัน

2.1.4. ทฤษฎีเกี่ยวกับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

ด้วยปัจจุบันกลุ่มบริษัทข้ามชาติได้ดำเนินธุรกิจในลักษณะบริษัทในเครือเพิ่มมากขึ้นซึ่งการประกอบธุรกิจในลักษณะดังกล่าวจะส่งผลให้กลุ่มบริษัทข้ามชาติมีธุรกรรมระหว่างประเทศที่เติบโตและมีมูลค่าที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะในประเทศไทย บริษัทข้ามชาติได้เล็งเห็นประโยชน์ในการเข้ามาลงทุนมากขึ้นเรื่อยๆ เนื่องจากศักยภาพของตลาดในประเทศและการพัฒนาฝีมือแรงงาน ประกอบกับนโยบายของรัฐที่ได้พยายามสนับสนุนการลงทุนในทุกๆ ด้านด้วยโครงสร้างทางธุรกิจแบบดังกล่าวจึงมีความเป็นไปได้สูงที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติจะมีการกำหนดราคาธุรกรรมซื้อขายและให้บริการระหว่างกันในอัตราที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ถูกต้องเมื่อเปรียบเทียบกับราคาที่บุคคลอิสระพึงกระทำธุรกรรมระหว่างกัน โดยที่มิได้มีเจตนาหรืออาจกระทำโดยเจตนาเพื่อเป็นการใช้ช่องทางในการหลบเลี่ยงภาษี ด้วยการถ่ายเทกำไรจากประเทศที่มีภาระภาษีสูงไปยังประเทศที่มีภาระภาษิต่ำหรือไม่มีภาษีเลย โดยมีลักษณะดังนี้

ตัวอย่าง: บริษัท ก. (ญี่ปุ่น) ขายสินค้าให้บริษัท ข. (ไทย) ราคาตลาด 100 บาท ภาษีนิติบุคคล ประเทศญี่ปุ่น 20% ประเทศไทย 30% บริษัท ก. ขายให้บริษัท ข. 150 บาท

	บริษัท ก. (ประเทศญี่ปุ่น 20%)	บริษัท ข. (ประเทศไทย 30%)
กำไร	สูงขึ้น	ต่ำลง
ภาระภาษี	สูงขึ้น	ต่ำลง
ภาระภาษีโดยรวม	ลดลง	

การที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติ ก. และ ข. กำหนดราคาสูงกว่าราคาตลาด จะเป็นการโอนกำไรไปยังบริษัท ก. ดังนั้น กลุ่มบริษัทจะเสียภาษีในประเทศญี่ปุ่นในอัตราร้อยละต่ำกว่าซึ่งผลของการประกอบการโดยรวมจะทำให้ภาระภาษีในกลุ่มบริษัท ก. และ ข. จะมีจำนวนที่น้อยลงทั้งกลุ่ม การกระทำธุรกรรมระหว่างกันในลักษณะข้างต้น จึงถือเป็นการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าเป็นการที่กลุ่มธุรกิจที่มีความสัมพันธ์กันประกอบกิจการซื้อขายหรือให้บริการระหว่างกันโดยมีคำตอบแทนไม่

เป็นไปตามธุรกิจที่มีความอิสระระหว่างกันพึงกระทำ ดังนั้นการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมระหว่างประเทศย่อมส่งผลต่อการแบ่งสรรรายได้ภาษีระหว่างประเทศโดยไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

จากสถานะดังกล่าว ประเทศที่พัฒนาแล้วและองค์กรเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) จึงได้มีการกำหนด มาตรการตรวจสอบภาษี โดยใช้หลัก Arm's Length Principle ซึ่งเป็นหลักการเพื่อพิจารณาการกำหนดราคาที่ธุรกิจอิสระพึงกระทำระหว่างกัน โดยเน้นถึงการเปรียบเทียบสินค้าที่มีลักษณะเหมือนกันภายใต้สถานการณ์เดียวกันเพื่อป้องกันการกำหนดราคาโอน ในกลุ่มของบริษัทข้ามชาติวิธีการหาราคาตลาดแบ่งเป็น 2 กลุ่มใหญ่ๆ

1. The traditional Methods เป็นวิธีวิเคราะห์ที่อยู่บนพื้นฐานของราคาธุรกรรม

1.1 วิธีการเปรียบเทียบราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) เป็นวิธีการเปรียบเทียบค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยกับธุรกรรมอื่นๆที่มีสภาพเป็นคู่ค้าที่อิสระต่อกัน ภายใต้เงื่อนไขที่เป็นสินค้าชนิดเดียวกัน

1.2 วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) เป็นการพิจารณาเปรียบเทียบจากกำหนดกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมของคู่ค้าที่มีอิสระต่อกันพึงกระทำ

1.3 วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) เป็นการพิจารณาโดยคำนวณจากต้นทุนของสินค้าและบริการ บวกกับจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมของคู่ค้าที่มีอิสระต่อกัน

2. Transactional Methods/Profit Base Methods เป็นวิธีการวิเคราะห์หรือพิสูจน์ราคาตลาดอยู่บนพื้นฐานของกำไรของธุรกรรมหรือของกิจการ

2.1 วิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) จะนำมาใช้ในกรณีที่วิธี Traditional Methods ไม่เหมาะสมในการกำหนดราคาโอนของบริษัทที่ถูกทดสอบ

วิธีการนี้เป็นการเปรียบเทียบ margin ที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ โดยไม่เน้นที่ความสามารถในการเปรียบเทียบของธุรกรรม/ผลิตภัณฑ์ แต่เป็นการเปรียบเทียบในเชิงหน้าที่การทำงานในการประกอบธุรกิจ

2.2 วิธีแบ่งสรรกำไร

เป็นวิธีแบ่งสรรกำไรหรือผลขาดทุนโดยรวมที่เกิดจากการประกอบกิจการของกิจการที่เกี่ยวข้องกันในส่วนงานที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

ทั้งนี้ OECD ได้จัดทำเอกสาร หรือคู่มือปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) เพื่อให้นานาชาติใช้เป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาการกำหนดราคาโอน อย่างไรก็ดี แม้จะมีมาตรการเกี่ยวกับการกำหนด

ราคาโอนเป็นบรรทัดฐานในการให้ผู้ประกอบการได้พึงระวังในประเด็นการเสียภาษีที่ไม่เหมาะสมในประเทศต่างๆ แต่มาตรการดังกล่าว ก็เป็นเพียงการบรรเทาความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบภาษีย้อนหลังจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี ประกอบกับในปัจจุบันประเทศที่พัฒนาแล้วได้เริ่มใช้มาตรการกำหนดราคาโอนอย่างเข้มข้นเรื่อยๆ เพื่อรักษาฐานภาษีของประเทศตนไว้ ดังนั้นผู้ประกอบการข้ามชาติยังคงจะต้องรับภาระความเสี่ยงทางด้านภาษีระหว่างประเทศ เนื่องจากกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนในแต่ละประเทศมีความสลับซับซ้อนและมีเนื้อหา และวิธีการบังคับใช้ที่แตกต่างกัน

การที่ไม่มีความแน่นอนในการกำหนดภาระภาษีที่ชัดเจน บริษัทข้ามชาติที่มีธุรกรรมระหว่างประเทศและหน่วยจัดเก็บภาษีจึงมีความคิดที่จะจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement: APA) ซึ่งปัจจุบันเป็นที่แพร่หลายในประเทศที่พัฒนาแล้ว การจัดทำข้อตกลงดังกล่าวเป็นการจัดทำขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพื่อลดประเด็นปัญหาของการกำหนดราคาโอนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณการกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศของกลุ่มบริษัทข้ามชาติใหญ่ สามารถนิยามได้ 2 ประเภท ดังนี้

1. ข้อตกลงกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียว (Unilateral APA)

เป็นการจัดทำข้อตกลงฯ ด้วยความสมัครใจระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีประเทศเดียว

2. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าทั้ง 2 ฝ่าย (Bilateral APA)

เป็นการจัดทำข้อตกลงฯ ด้วยความสมัครใจระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติกับหน่วยจัดเก็บภาษีสองประเทศโดยหน่วยจัดเก็บภาษีทั้งสองประเทศจะได้ดำเนินการตกลงวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างเป็นรูปธรรมและให้มีความชัดเจนในการเสียภาษีในแต่ละประเทศ

2.2 การเจรจาภาษีระหว่างประเทศในทฤษฎีทางวิชาการ

กรมสรรพากรได้จัดทำ “คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน” ตีพิมพ์ในปี 2552 ระบุความหมายและความสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างง่ายและวิธีปฏิบัติสำหรับผู้เสียภาษีในการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนพร้อมคำอธิบายเกี่ยวกับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ธนภณ แก้วสฤติย์ (พฤษภาคม 2550) ได้จัดทำหนังสือ “คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน” อธิบายเกี่ยวกับกฎหมายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและทฤษฎีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนในด้านหลักการของแต่บทบัญญัติเรียงตามหัวข้อใน OECD Model ซึ่งในที่นี้ได้ระบุหลักการของการจัดทำ Advance Pricing Arrangement ไว้ด้วย

2.3 สรุปแนวคิดทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดเชิงทฤษฎีเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนและการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ามีความเห็นสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันว่าจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่เป็นคู่ค้าและคู่ลงทุนหลักๆของประเทศไทยเพื่อลดความเสี่ยงที่จะเกิดภาวะภาษีซ้อนให้กับบริษัทข้ามชาติ และจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับสรรพากรประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วยเพื่อลดความเสี่ยงให้กับบริษัทข้ามชาติจากการถูกประเมินราคาโอนจากรัฐกรรมระหว่างประเทศและลดภาระการตรวจสอบของกรมสรรพากรสามารถช่วยลดต้นทุนทางภาษีให้กับบริษัทข้ามชาติ เมื่อธุรกิจข้ามชาติมีภาระภาษีที่ไม่จำเป็นลดลงช่วยให้สามารถแข่งขันในเวทีโลกได้มากขึ้นดังนั้นบริษัทเหล่านี้จะตัดสินใจเพิ่มกิจกรรมทางเศรษฐกิจในประเทศไทย เช่น เพิ่มการลงทุน เพิ่มกำลังการผลิต และเพิ่มการจ้างงาน เป็นการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันเป็นการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทยและขยายฐานภาษีในระยะยาว

ดังนั้นการพัฒนาระบบการเจรจาภาษีระหว่างประเทศจะทำให้กรมสรรพากรสามารถกำหนดท่าทีการเจรจาที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะก่อให้เกิดผลการเจรจาที่เป็นประโยชน์สูงสุดกับผู้เสียภาษีและสรรพากรทั้งสองประเทศ ซึ่งในที่สุดจะช่วยส่งเสริมยุทธศาสตร์ฐานภาษียั่งยืนของกรมสรรพากร

การพัฒนาระบบการเจรจาภาษีระหว่างประเทศเพื่อให้ผลการเจรจามีประสิทธิภาพสูงขึ้นนั้นจำเป็นต้องมีการศึกษากระบวนการตั้งแต่ต้นน้ำถึงปลายน้ำวิเคราะห์ปัจจัยทั้งภายในและภายนอกที่มีส่วนในการขับเคลื่อนกระบวนการดังกล่าวเพื่อให้ทราบถึงอุปสรรคเชิงโครงสร้างเพื่อนำมากำหนดกลยุทธ์ในการพัฒนาระบบการต่อไป

บทที่ 3

ระเบียบวิธีการศึกษา

3.1 วิธีการศึกษา

การศึกษาวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ประเด็นปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศและกำหนดกลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการดังกล่าวให้มีประสิทธิภาพ เพื่อให้การจัดทำความตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ ทั้งในกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนและข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าได้รับประโยชน์สูงสุดกับประเทศคู่เจรจาทั้ง 2 ประเทศ ซึ่งจะนำไปสู่การขยายการค้าการลงทุนระหว่างกัน และมีผลให้ฐานภาษีของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทยขยายตัวในระยะยาว ตลอดจนกาเจริญเติบโตของเศรษฐกิจของประเทศไทยสูงขึ้น การศึกษา วิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ โดยเป็นการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาและอุปสรรคของกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศตั้งแต่ต้นน้ำจนถึงปลายน้ำ

3.2 แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา

ข้อมูลซึ่งนำมาศึกษาเป็นเอกสารและระเบียบที่เกี่ยวข้องที่ระบุถึงกระบวนการต่างๆ ในการเจรจารวมถึงจากการสังเกตและประสบการณ์ตรงของผู้เขียนจากหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงในการขับเคลื่อนกระบวนการดังกล่าวมาโดยตลอด โดยมีระเบียบวิธีการศึกษาดังนี้

1. ศึกษาเอกสารระเบียบเกี่ยวกับการกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศของกรมสรรพากรรวมถึงจากข้อสังเกตและประสบการณ์ของผู้เขียนจากการเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในการผลักดันกระบวนการต่างๆดังกล่าว โดยจะวิเคราะห์กระบวนการทั้งระบบ เช่น ในกรณีอนุสัญญาภาษีซ้อนจะศึกษาตั้งแต่กระบวนการในการรวบรวมข้อมูลเศรษฐกิจและโครงสร้างภาษีของประเทศไทย การวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อกำหนดท่าทีการเจรจา การบูรณาการหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการร่วมกันผลักดันการเจรจาให้สำเร็จลุล่วงซึ่งประกอบด้วยผู้แทนจากกรมสรรพากร โดยสำนักวิชาการแผนภาษี สำนักกฎหมาย ผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และผู้แทนจากกระทรวงการต่างประเทศ

2. การสัมภาษณ์เชิงลึกผู้แทนของหน่วยงานต่างๆที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศเพื่อวิเคราะห์ข้อมูลอุปสรรคปัญหาจากผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงจากแต่ละหน่วยงาน ในกรณีของอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นผู้รับผิดชอบตรงคือ ผู้แทนจากสำนักวิชาการแผนภาษี ผู้แทนจากสำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลังและผู้แทนจาก

กระทรวงการต่างประเทศ ส่วนผู้รับผิดชอบโดยตรงในด้านของการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคา เป็นการล่วงหน้าประกอบด้วยผู้แทนจากสำนักวิชาการแผนภาษี ผู้แทนจากสำนักกฎหมายและ ผู้แทนจากสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร ซึ่งการนำประเด็นปัญหาจากการปฏิบัติจริงมาวิเคราะห์นั้นจะช่วยให้สามารถกำหนดนโยบายในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

3.3 วิธีการวิเคราะห์กระบวนการเจรจาความตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อน

กระบวนการในการเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน มีดังนี้

1. การพิจารณาความเหมาะสมในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน

ปัจจัยหลักในการพิจารณาความเหมาะสมในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนมีอยู่ 3 ประการด้วยกันคือ (1) ความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจระหว่าง 2 ประเทศ (2) นโยบายในการส่งเสริมความสัมพันธ์ทางการทูต (3) การริเริ่มและทาบตามจากประเทศคู่เจรจา

ในด้านของความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจนั้นกรมสรรพากรจะมีการพิจารณาว่าประเทศไทยควรมีการดำเนินการเจรจาภาษีซ้อนเพิ่มขึ้น โดยสำนักวิชาการแผนภาษีจะเป็นผู้พิจารณาความเหมาะสมจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ในเชิงเศรษฐกิจทั้งด้านของปริมาณการค้าและการลงทุนระหว่าง 2 ประเทศที่มีปริมาณที่แสดงถึงแนวโน้มความใกล้ชิดที่สามารถพัฒนาต่อยอดให้เป็นประเทศยุทธศาสตร์ทางการค้าและการลงทุนเพื่อพัฒนาศักยภาพทางเศรษฐกิจระหว่าง 2 ประเทศต่อไป โดยกรมสรรพากรจะดำเนินการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อเสริมสร้างศักยภาพทางเศรษฐกิจของทั้ง 2 ประเทศโดยเฉพาะการขยายขนาดการค้าการลงทุนระหว่าง 2 ประเทศซึ่งเป็นผลมาจากการที่บริษัทข้ามชาติมีต้นทุนทางภาษี ที่ต่ำลง เป็นธรรมชาติมากขึ้น เป็นผลให้ความสามารถในการแข่งขันสูงขึ้น

ส่วนปัจจัยด้านความสัมพันธ์ทางการทูตนั้น ในกรณีที่รัฐบาลหรือกระทรวงการต่างประเทศได้กำหนดยุทธศาสตร์ด้านการต่างประเทศที่จะเปิดความสัมพันธ์ทางการทูตกับประเทศใดประเทศหนึ่งหรือแม้กระทั่งการเสนอทาบตามจากประเทศคู่เจรจา กระทรวงการต่างประเทศจะบูรณาการร่วมกับกรมสรรพากร โดยในการจัดทำความตกลงจะคำนึงถึงด้านสังคมและความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเป็นหลัก เพื่อนำไปสู่การเปิดช่องทางทางการค้าและเพิ่มพูนความสัมพันธ์ด้านเศรษฐกิจของ ทั้ง 2 ประเทศ

2. การขออนุมัติและการดำเนินการจัดทำแผนการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน

กรมสรรพากรจะดำเนินการจัดทำแผนการเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนให้คณะรัฐมนตรีอนุมัติโดยแผนการเจรจา ดังกล่าวเป็นแผนยุทธศาสตร์การเปิดเจรจาโดยมีรายละเอียดดังนี้

2.1 ในแต่ละปีงบประมาณจะกำหนดแผนในการเจรจากับประเทศในกลุ่มภูมิภาคใดหรือกำหนดประเทศที่จะเปิดสู่ทางการค้าระหว่างกัน

2.2 สถานะการเจรจากับแต่ละประเทศโดยแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม

- กลุ่มประเทศที่อยู่ระหว่างการเจรจา
- กลุ่มประเทศที่เปิดเจรจา ในรอบแรก

2.3 กำหนดสถานที่และช่วงวันในการเจรจาของแต่ละประเทศซึ่งต้องพิจารณาปัจจัยแวดล้อมทางด้านต่างๆ เพื่อให้เกิดความได้เปรียบในการเจรจา

2.4 กำหนดรายชื่อของคณะผู้แทนการเจรจาของประเทศไทย โดยมีโครงสร้างดังนี้

การเจรจาในประเทศ

1. อธิบดีหรือรองอธิบดีกรมสรรพากรหรือที่ปรึกษาด้านประสิทธิภาพ หรือที่ปรึกษาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารหรือที่ปรึกษาด้านพัฒนาฐานภาษี (หัวหน้าคณะ)

2. ผู้แทนกรมสรรพากร (สำนักวิชาการแผนภาษี , สำนักกฎหมาย)

จำนวนไม่เกิน 5 ท่าน

3. ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง จำนวน 1 ท่าน

4. ผู้แทนกรมสนธิสัญญาและกฎหมาย กระทรวงการต่างประเทศ

จำนวน 1 ท่าน

5. ผู้แทนกรมเศรษฐกิจกระทรวงการต่างประเทศ จำนวน 1 ท่าน

การเจรจาในต่างประเทศ

1. อธิบดีหรือรองอธิบดีกรมสรรพากรหรือที่ปรึกษาด้านประสิทธิภาพ หรือที่ปรึกษาด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและการสื่อสารหรือที่ปรึกษาด้านพัฒนาฐานภาษี (หัวหน้าคณะ)

2. ผู้แทนกรมสรรพากร (สำนักวิชาการแผนภาษี , สำนักกฎหมาย)

จำนวนไม่เกิน 3 ท่าน

3. ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง จำนวน 1 ท่าน

4. ผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศหรือผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศ

จากสถานเอกอัครราชทูตไทยประจำ (หรือมีเขตรับผิดชอบถึง) ประเทศที่จะเจรจาด้วย จำนวน 1 ท่าน

เมื่อคณะรัฐมนตรีให้ความเห็นชอบเกี่ยวกับแผนการเจรจาจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว สำนักวิชาการแผนภาษีจึงจะดำเนินการขับเคลื่อนการเจรจาตามแผนงานดังกล่าวต่อไป โดยมีหลักเกณฑ์ในการเจรจากับแต่ละประเทศให้ดำเนินการไปได้จนกว่าจะสามารถหาข้อยุติได้ในทุกประเด็นและเมื่อได้ข้อยุติแล้วให้นำเสนอร่างอนุสัญญาฯ ต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบต่อไป

3. การจัดทำทำที่การเจรจา Thai Model

สำนักวิชาการแผนภาษีได้มีการจัดทำทำที่การเจรจา “ต้นร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทย” หรือ Thai Model โดยประยุกต์หลักการจากต้นร่างของ OECD และต้นร่างของ UN พร้อมทั้งนำมาปรับปรุงรายละเอียดต่างๆ ให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยสำนักวิชาการแผนภาษีจะมีการปรับปรุงต้นร่างฉบับดังกล่าวให้มีความทันสมัย สอดคล้องกับการพัฒนาต้นร่างระดับสากล ต้นร่างอนุสัญญาเพื่อการเก็บภาษีซ้อนของไทยนี้จะเป็ต้นร่างฉบับที่ใช้กับทุกประเทศที่มีแผนจะเจรจาในปีนั้น อนุสัญญาที่ตกลงกันกับประเทศต่างๆ จะมีความแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับผลการเจรจาต่อรอง เมื่อสำนักวิชาการแผนภาษีจัดทำร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยเสร็จสิ้นแล้ว สำนักกฎหมายต้องให้ความเห็นชอบในเชิงกฎหมายด้วย

4. การจัดทำหนังสือแสดงท่าทีของฝ่ายไทย

สำนักวิชาการแผนภาษีทำการจัดทำเอกสารแสดงท่าที (Position Paper) ของกรมสรรพากรตามต้นร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทย โดยได้ผ่านความเห็นชอบจากสำนักกฎหมายแล้ว

5. การเจรจาและรายงานผลการเจรจา

คณะเจรจา ดำเนินการต่อรองด้วยเหตุด้วยผล เพื่อให้ได้ข้อยุติที่เป็นธรรมกับทุกฝ่าย นอกจากนี้เมื่อการเจรจาเสร็จสิ้น คณะเจรจาต้องรายงานผลการให้กระทรวงการคลังทราบถึงความคืบหน้า อุปสรรค แผนการเจรจาต่อไป อีกครั้งหนึ่ง

6. รายงานข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อคณะรัฐมนตรี

สำนักวิชาการแผนภาษีจะดำเนินการรายงานผลการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนให้คณะรัฐมนตรีอนุมัติ โดยกระทรวงการต่างประเทศจะดำเนินการตามพิธีการทางการทูตและพิธีการลงนามต่อไป

กระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า¹

1. การรับคำขอให้ให้มีข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

- กรณีผู้เสียหายอยู่ในการกำกับดูแลของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ผู้เสียหายสามารถยื่นคำขอได้ที่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่โดยตรง

- กรณีผู้เสียหายอยู่ในการกำกับดูแลของสรรพากรภาคและสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ผู้เสียหายสามารถยื่นคำขอฯ ได้ที่สำนักงานสรรพากรภาคและสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หลังจากนั้นสำนักงานสรรพากรภาคและสำนักงานสรรพากรพื้นที่จะโอนเรื่องดังกล่าวให้แก่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เมื่อดำเนินการเรียบร้อยแล้ว ทำการส่งเรื่องให้สำนักวิชาการแผนภาษีเพื่อดำเนินการเจรจากับสรรพากรต่างประเทศต่อไป

2. การแต่งตั้งคณะทำงานพิจารณาคำขอให้ให้มีข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าและการดำเนินการพิจารณาคำขอ

- สำนักวิชาการแผนภาษีดำเนินการจัดตั้งชื่อคณะทำงานฯ สำหรับผู้เสียหายที่ยื่นคำขอเพื่อให้คณะกรรมการของกรมสรรพากรอนุมัติโดยคณะทำงานจะประกอบไปด้วยผู้แทนจากสำนักต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

- คณะทำงานฯ ดำเนินการพิจารณาคำขอฯ ตามขั้นตอนต่างๆ ดังนี้

1) ดำเนินการร่วมประชุมกับผู้เสียหาย (Pre-filing Meeting) เพื่อเปิดให้ผู้เสียหายเสนอข้อมูลที่จำเป็นต่อการพิจารณา รวมถึงสอบถามประเด็นต่างๆ กับเจ้าหน้าที่

2) ศึกษาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับกิจการของผู้ประกอบการและกิจการในกลุ่มเดียวกัน ทั้งด้านโครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ ความสัมพันธ์ที่มีกับคู่สัญญา การประกอบกิจการโดยปกติ ตลอดจนรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าและการให้บริการของผู้ประกอบการ

3) วิเคราะห์หน้าที่งาน สิทธิประโยชน์ที่ใช้และความเสี่ยงที่แต่ละกิจการต้องรับภาระ

4) ศึกษาวิเคราะห์สถานการณ์ สภาพแวดล้อมรวมถึงข้อกฎหมายที่มีผลกระทบต่อ การประกอบกิจการและกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ

5) พิจารณาวិธีการคำนวณราคาของผู้ประกอบการเสนอในคำขอให้ให้มีข้อตกลงฯ ว่าเหมาะสมกับข้อเท็จจริงและธุรกิจของผู้ประกอบการหรือไม่

6) วิเคราะห์ข้อมูลตัวเปรียบเทียบกับกิจการหรือธุรกรรมของผู้ประกอบการ ว่ามีความน่าเชื่อถือ และสามารถนำมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบได้หรือไม่ รวมถึงการหาข้อมูลของ ผู้ประกอบการรายอื่นที่เหมาะสมกว่าเพื่อนำมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบแทนข้อเสนอของผู้ประกอบการ

¹ นิรันดร์ ประจวบเหมาะ 2551

7) พิจารณาราคาหรืออัตรากำไรที่ผู้ประกอบการเสนอว่าเหมาะสมกับกิจการหรือธุรกรรมที่ผู้ประกอบการขอให้มีการตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าหรือไม่

8) หากมีความเห็นแตกต่างไปจากข้อเสนอของผู้ประกอบการ ต้องมีการแสดงเหตุผลสนับสนุนอย่างชัดเจน

9) พิจารณาและดำเนินการสรุปทำทัตของฝ่ายไทยเพื่อเจรจากับสรรพากรต่างประเทศ

3. การเสนอข้อมูลและทำทัตแก่คณะกรรมการฯ และการแต่งตั้งคณะเจรจาฯ

- คณะทำงานฯ ดำเนินการสรุปข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคำขอฯ และข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากการศึกษาแก่คณะกรรมการฯ พร้อมทั้งเสนอทำทัตเพื่อใช้ในการเจรจากับสรรพากรต่างประเทศในการประชุมระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

- คณะกรรมการฯ อนุมัติการแต่งตั้งคณะทำงานฯ และผู้แทนเพื่อเป็นคณะเจรจากับฝ่ายไทยในการประชุมระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

4. การจัดทำหนังสือแสดงทำทัตของฝ่ายไทย

สำนักวิชาการแผนภาษีดำเนินการจัดทำเอกสารแสดงทำทัต (Position Paper) ของกรมสรรพากรตามมติที่ประชุมคณะกรรมการฯ

5. การเจรจาและรายงานผลการเจรจา

คณะเจรจาฯ ดำเนินการต่อรองด้วยเหตุด้วยผล เพื่อให้ได้ข้อยุติที่เป็นธรรมกับทุกฝ่าย นอกจากนี้เมื่อการเจรจาเสร็จสิ้น คณะเจรจาต้องรายงานผลการเจรจาเพื่อขอความเห็นชอบจากคณะกรรมการฯ อีกครั้งหนึ่ง

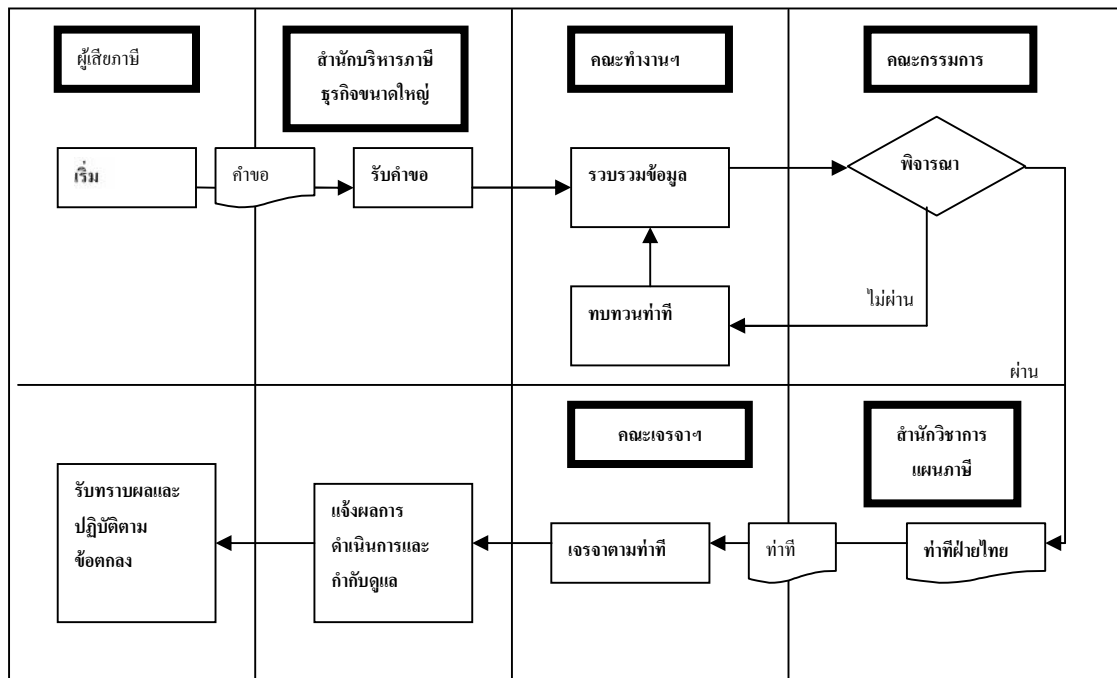
6. การแจ้งผลการเจรจา

หลังการเจรจาได้ข้อยุติ กรมสรรพากรจะแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้เสียภาษีทราบโดยแจ้งรายละเอียดข้อตกลงฯ ให้บริษัทที่ยื่นคำขอฯ ทราบ

องค์ประกอบของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าควรประกอบด้วย

- 1) ชื่อและที่อยู่ของผู้ประกอบการและกิจการในกลุ่มเดียวกันที่ข้อตกลงมีผลบังคับ
- 2) รายละเอียดธุรกรรมที่ข้อตกลงมีผลบังคับ
- 3) ระยะเวลาที่ข้อตกลงมีผลบังคับ
- 4) วิธีการคำนวณราคา
- 5) ราคาหรืออัตรากำไร รวมถึงช่วงราคาหรือช่วงอัตรากำไรที่เหมาะสม
- 6) สถานการณ์หรือสภาพแวดล้อมที่สำคัญ
- 7) เงื่อนไขการปรับปรุงรายการกรณีผลประกอบการไม่เป็นไปตามข้อตกลงฯ
- 8) หน้าที่ของผู้ประกอบการในการจัดทำรายงาน กำหนดเวลาและสถานที่ส่งรายงาน

แผนภูมิที่ 2 การเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า



บทที่ 4

ผลการศึกษา:อุปสรรคของกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ

กระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศประกอบด้วยหลายขั้นตอนตามที่ได้อธิบายไว้ในบทที่แล้ว ซึ่งมีหลายหน่วยงานภายในกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง เช่น สำนักกฎหมายและสำนักวิชาการแผนภาษี เป็นต้น นอกจากนี้กระบวนการดังกล่าวยังประกอบด้วยผู้แทนจากกรมอื่นๆ คือผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และผู้แทนจากกระทรวงการต่างประเทศ จากประสบการณ์ตรงของผู้เขียนรวมทั้งจากการสัมภาษณ์ผู้แทนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องพบว่ากระบวนการเจรจามีประเด็นต่างๆ ที่เป็นอุปสรรคดังนี้

4.1 กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

การดำเนินการใดๆ ของกรมสรรพากรนั้นจำเป็นต้องมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องรองรับ ซึ่งอาจเป็นได้ตั้งแต่ระเบียบภายใน กฎกระทรวง พระราชกฤษฎีกา จนถึงระดับประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ ทั้งนี้ เพื่อให้ข้าราชการมีความมั่นใจในการดำเนินการในการเจรจาตกลงกับคู่เจรจา ปัจจุบันการดำเนินการเจรจาจัดทำความตกลงทางด้านภาษีกับต่างประเทศและการบังคับใช้ผลความตกลงใดๆ ยังมีปัญหาอยู่มาก สาเหตุหนึ่งคือ สถานะกฎระเบียบและกฎหมายของประเทศไทยยังไม่สอดคล้องตามแนวมาตรการหรือนโยบายภาษีใหม่ๆ ของต่างประเทศ ซึ่งประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องในเวทีการเจรทางด้านภาษีระหว่างประเทศมี ดังนี้

ตารางที่ 1 ประเด็นความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเด็น	ปัญหา	ข้อกำหนดในอนุสัญญาฯ
การปรับปรุงเพิ่มหรือลดค่าใดที่ต้องเสียภาษี	ไม่มีระเบียบหรือกฎหมายให้การลดอัตราค่าใดแก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ไม่มีหลักฐานเอกสาร	ให้อำนาจกรมสรรพากรในการปรับปรุงเพิ่มหรือลดค่าใดเพื่อเสียภาษีให้เป็นไปด้วยความถูกต้อง
Mutual Agreement Procedure (การตกลงร่วมกัน)	ในกรณีได้ข้อยุติจะไม่สามารถคืนภาษีที่มีอายุความเกิน 3 ปี	กำหนดให้สรรพากร 2 ทั้งสองประเทศสามารถเจรจาเพื่อแก้ไขปัญหามาตรฐานต่างๆ โดยไม่มีเงื่อนไขเวลา

การแลกเปลี่ยนข้อมูล	มีข้อจำกัดด้านกฎหมายที่ไม่สามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีประเภทอื่นๆ ที่อนุสัญญาหรือความตกลงไม่ครอบคลุมถึง	กำหนดให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีได้ทุกประเภทเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ
---------------------	---	--

ตารางที่ 2 ประเด็นการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

กฎหมาย	ประเด็นปัญหา
ม. 65 ทวิ(4)	ไม่มีนิยามของคำว่าราคาตลาด แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรได้อ้างอิงถึงแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและได้วางแนวไว้ว่า ราคาตลาดนั้นหมายถึงราคาอันแท้จริงในท้องตลาด (Open Market) ซึ่งมีผลทำให้ราคาตลาดต่างจากราคา Arm's Length ที่ระบุไว้ใน ป. 113 ที่ได้จากการคำนวณโดยวิธีอื่นๆ เช่น Profit Split Method หรือ Transaction Net Margin Method
มาตรา 65 ตริ (15)	มาตรานี้เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินในกรณีการซื้อขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันควรซึ่งไม่รวมถึงรายจ่ายค่าบริการและการกู้ยืมเงินซึ่งในการเจรจาจะต้องครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท
ป.113	ป. 113 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถขอทำการตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement) โดยบังคับใช้ควบคู่กับความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน ตามข้อบทเรื่องวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) นั้นกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถทำความตกลงร่วมกันกับสรรพากรต่างประเทศได้ แต่ยังขาดความชัดเจนในวิธีปฏิบัติ
มาตรา 27 ตริ มาตรา 19	กำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีสามารถยื่นคำร้องได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นรายการภาษี ในขณะที่ระยะเวลาของข้อตกลงสามารถขยายเวลาได้ถึง 5 ปี ในทางปฏิบัติในการเจรจาภาษีระหว่างประเทศซึ่งระยะเวลาในการคืนและการเก็บภาษีเพิ่มเติมไม่สอดคล้องกัน นอกจากนี้ระยะเวลาในการคืน 3 ปีนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาในการคืนภาษีในกรณีที่การเจรจายืดเยื้อและต้องมีการปรับปรุงผลกำไรย้อนหลัง

จะพบว่ากฎหมายภายในยังไม่ได้รับการปรับปรุงให้รองรับในบางประเด็น ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติสากลที่ประเทศพัฒนาแล้วให้การยอมรับ ดังนั้น ด้วยข้อจำกัดทางด้านกฎหมายซึ่งอาจทำให้ฝ่ายไทยเสียความได้เปรียบในการเจรจาทางด้านสิทธิการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากการที่กฎหมายยังไม่ได้รับการพัฒนารองรับหลักการที่ยอมรับในระดับสากล จึงทำให้กรมสรรพากรอาจกำหนดท่าทีในการเจรจาที่เสียเปรียบเนื่องจากไม่สามารถใช้ประโยชน์จากทุกข้อบัพได้เต็มที่ ซึ่งในบางครั้งอาจต้องให้ความสำคัญหรือหลีกเลี่ยงการเจรจาในประเด็นซึ่งมิใช่สาระสำคัญที่เกี่ยวกับการกำหนดสิทธิการจัดเก็บภาษีแต่อย่างใด

4.2 ยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจา

การจัดทำท่าทีการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น กรมสรรพากรมีการจัดทำต้นร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทย เป็นต้นแบบหลักในการเจรจากับทุกประเทศ โดยผลการเจรจาจะแตกต่างไปจาก Thai Model มากน้อยเพียงใดขึ้นกับความสามารถในการเจรจาของคณะเจรจา การจัดเตรียม Thai Model นั้น ได้พัฒนาขึ้นโดยคำนึงถึงข้อมูลโครงสร้างการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยเป็นสำคัญ ดังนั้น Thai Model จะถูกวางให้มีลักษณะเป็นบูรณาการ สำหรับการเจรจากับทุกประเทศ แต่การจัดทำท่าทีการเจรจาลักษณะนี้อาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์กับประเทศคู่เจรจามากที่สุดเนื่องจากสาเหตุบางประการดังนี้

(1) โครงสร้างกฎหมาย

แต่ละประเทศที่ประเทศไทยทำการเจรจาด้วยนั้นมีโครงสร้างของกฎหมายภาษีที่แตกต่างกันมีผลให้ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เหมาะสมกับแต่ละประเทศคู่เจรจาต้องถูกปรับให้เหมาะสม เช่น ประเทศที่งดเว้นการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้จากการขนส่งระหว่างประเทศอยู่แล้วนั้น ประเทศไทยไม่จำเป็นต้องแสดงจุดยืนในการเจรจาขอให้มีการเก็บภาษีอีก เป็นต้น

(2) ธุรกรรมระหว่างประเทศคู่เจรจา

ลักษณะความสัมพันธ์ในเชิงเศรษฐกิจระหว่างประเทศคู่เจรจาที่แตกต่างกันซึ่งมีผลทำให้เกิดธุรกรรมระหว่างประเทศที่แตกต่างกัน บางประเทศอาจมีผู้ถิ่นที่อยู่เข้ามาทำงานในประเทศไทยเป็นอย่างมาก ขณะที่ประเทศอื่นๆ เน้นการทำสัญญาสิทธิกับบริษัทในประเทศไทยจึงมีธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าสิทธิ เป็นต้น ซึ่งเป็นผลให้การกำหนดท่าทีการเจรจาย่อมต้องมีความแตกต่างกัน กรมสรรพากรควรศึกษาปริมาณธุรกรรมของเอกชนของประเทศคู่เจรจา เพื่อนำมากำหนดร่างอนุสัญญาให้มีการงดหรือเว้นการเก็บภาษีในธุรกรรมที่มีความถี่การเกิดต่ำและเก็บภาษีในธุรกรรมที่มีความถี่การเกิดสูง

4.3 ฐานข้อมูล

จากที่กล่าวไปในข้างต้นว่าปัจจุบันกรมสรรพากรจัดทำต้นร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของไทยโดยพิจารณาจากโครงสร้างกฎหมายภาษีของไทยและข้อมูลอัตราภาษีของประเทศคู่เจรจาแต่ในการที่จะจัดทำยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจาแบบทวิภาคีให้มีประสิทธิภาพนั้น กรมสรรพากรควรมีข้อมูลที่ครบถ้วน ครอบคลุมหลายประเด็นคือ (1) ข้อมูลโครงสร้างภาษีของประเทศคู่เจรจา (2) ข้อมูลธุรกรรมระหว่างประเทศคู่เจรจาว่าภาคธุรกิจเอกชนของทั้ง 2 ประเทศมีธุรกรรมที่ได้สิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพียงใด (3) ฐานข้อมูลอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศคู่เจรจาทั่วโลกมีการตกลงกันล่าสุด หรือการพัฒนาการของความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อนำมาปรับปรุงท่าทีการเจรจาของประเทศไทย โดยไม่ให้ประเทศไทยเสียเปรียบในการเจรจากับประเทศต่างๆ

สำหรับการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้านั้นต้องใช้ข้อมูลทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เป็นอิสระของบริษัทในอุตสาหกรรมเดียวกันหรือที่เปรียบเทียบกันได้กับบริษัทที่สมัครขอทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเพื่อนำมากำหนดช่วงอัตรากำไรหรือราคาที่เป็นไปตามกลไกตลาด ปัจจุบันกรมสรรพากรใช้ข้อมูลของ BOL ซึ่งเป็นข้อมูลของบริษัทในประเทศไทยที่จดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ซึ่งเป็นข้อมูลที่กรมสรรพากรใช้ในการกำกับดูแลบริษัทผู้เสียภาษีต่างๆ ในประเทศไทยอยู่แล้ว แต่ทั้งนี้เนื่องจากคุณสมบัติในการคัดกรองบริษัทที่จะนำมาเปรียบเทียบนั้นมีหลายประการซึ่งรวมถึงคุณสมบัติที่ว่าบริษัทนั้นจะมีผู้ถือหุ้นต่างชาติไม่เกิน 50% ดังนั้น บริษัทที่เหลือจะมีแต่บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นเป็นคนไทยส่วนใหญ่ซึ่งเป็นบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก มีกำไรไม่สูงมากนักทำให้ช่วงราคาตลาดที่นำมาเปรียบเทียบค่อนข้างต่ำ ทั้งการใช้ข้อมูลของ BOL นั้น กรมสรรพากรจะมีข้อมูลของบริษัทในประเทศไทยเท่านั้นแต่ธุรกรรมที่มีการทำ Transfer Pricing จะมีการตั้งราคาโอนเพื่อถ่ายเทกำไรระหว่างประเทศ ดังนั้น การมีข้อมูลเฉพาะบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยจึงอาจทำให้การกำหนดท่าทีการเจรจาไม่ยุติธรรมกับประเทศไทย

ปัจจุบันประเทศต่างๆ มีการใช้ข้อมูลทางบัญชีระหว่างประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่พัฒนาแล้ว ข้อมูลทางบัญชีที่สรรพากรของต่างประเทศนิยมใช้กันหลักๆ อยู่ 2 องค์การ คือ

1. OSIRIS มีข้อมูลของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ทั่วโลก นอกจากงบกำไรขาดทุน งบดุล งบกระแสเงินสดและอัตราส่วนทางการเงินต่างๆ แล้วยังมีข้อมูลข่าวสารต่างๆ ของบริษัท ข้อมูลผู้ถือหุ้น บริษัทในเครือ โดยรวม OSIRIS มีข้อมูลของทั้งหมด 38,000 บริษัทใน 130 ประเทศทั่วโลกประกอบด้วย 30,000 บริษัทในตลาดหลักทรัพย์และ 8,000 บริษัทที่ไม่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์

2. ORIANA มีข้อมูลทางการเงินของบริษัททั้งที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์และนอกตลาด ในภูมิภาคเอเชีย-แปซิฟิก ซึ่งประกอบด้วย ออสเตรเลีย ญี่ปุ่น สิงคโปร์ บังกลาเทศ เกาหลี ศรีลังกา จีน มาเลเซีย ใต้หวันฮ่องกง นิวซีแลนด์ ประเทศไทย อินเดีย ฟิลิปปินส์ เวียดนาม อินโดนีเซีย รัสเซีย นอกจากนี้ปัจจุบันบริษัทข้ามชาติมีการลงทุนทางด้านการวิจัยและพัฒนาเป็นอย่างมากในสินค้าที่บริษัทใช้โครงข่ายของบริษัทในเครือเพื่อผลิตและจำหน่ายจึงทำให้ Royalty เป็นแหล่งรายได้หลักแห่งหนึ่งของบริษัทข้ามชาติ ดังนั้นนอกจากข้อมูลทางบัญชีแล้วข้อมูลเฉพาะในแต่ละธุรกรรมนั้นมีความสำคัญเช่น ฐานข้อมูลการกำหนดมูลค่า Royalty ให้เป็นไปตามราคาตลาด เป็นต้น

4.4 ความพร้อมของบุคลากร

เนื่องจากการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นเรื่องใหม่สำหรับ กรมสรรพากรและเป็นที่สนใจของบริษัทข้ามชาติในประเทศไทยมากขึ้นเรื่อยๆ เนื่องจากสามารถลดความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบราคาโอนได้ รวมทั้งในปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่เรียกเก็บค่าบริการใดๆ ทำให้ในปัจจุบันมี บริษัทข้ามชาติสมัครเข้ามาขอจัดทำข้อตกลงฯ เป็นอย่างมาก ในปัจจุบันมีบริษัทข้ามชาติสมัครขอจัดทำข้อตกลง ทั้งหมดประมาณ 15 กรณี ซึ่งการจัดทำข้อตกลงในแต่ละกรณีต้องใช้ทรัพยากรบุคคลค่อนข้างมาก แต่หน่วยงานต่างๆที่รับผิดชอบมีบุคลากรจำนวนจำกัดโดย ผู้รับผิดชอบที่มีภารกิจเดิมอยู่แล้ว รวมทั้งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องยังขาดทักษะการตรวจสอบราคาโอนและการจัดทำข้อตกลง ซึ่งผู้ที่ปฏิบัติงานในด้านนี้นอกจากต้องมีความรู้เกี่ยวกับทฤษฎีการประเมินราคาตลาด Arm-Length Price ตามหลักของ OECD แล้ว ต้องมีประสบการณ์ในการเรียนรู้กรณีศึกษาที่ซับซ้อนต่างๆ เพื่อให้การกำหนดราคาที่ได้ประโยชน์กับทั้ง 2 ประเทศมากที่สุด

4.5 กระบวนการทำงาน

การจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นนโยบายใหม่ที่กรมสรรพากรยังไม่มีการกำหนดระเบียบภายในกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติในเรื่องต่างๆไว้ นอกจากนี้การดำเนินการจัดทำข้อตกลงต้องการผู้เชี่ยวชาญหลายด้านที่มีความสำคัญเท่าๆกันเข้ามาทำงานร่วมกัน ทั้งด้านบัญชี ด้านเศรษฐศาสตร์และกฎหมาย รวมทั้ง ด้านหลักการของ OECD ด้านการประสานงานระหว่างประเทศ แต่ในปัจจุบันยังไม่มีหน่วยงานในองค์กรที่บูรณาการความเชี่ยวชาญในทุกด้านเข้าด้วยกัน

บทที่ 5

กลยุทธ์การพัฒนากระบวนการเจรจาหารือระหว่างประเทศ

5.1 สรุปประเด็นอุปสรรคของกระบวนการเจรจาหารือระหว่างประเทศ

ผลจากการศึกษาเกี่ยวกับอุปสรรคของกระบวนการเจรจาหารือระหว่างประเทศนั้นแบ่งออกได้เป็น 2 กระบวนการ

1. กระบวนการเจรจามูลฐานหารือ มีปัจจัยที่ก่อให้เกิดอุปสรรค ได้แก่

- ปัจจัยด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นปัจจัยพื้นฐานสำหรับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่จะดำเนินการใดๆ ต้องเป็นไปตามที่กรอบกฎหมาย ที่ผ่านมายังมิได้มีการพัฒนากฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาหารือมากนักในขณะที่ประเทศพัฒนาแล้วหรือกลุ่มสมาชิกของ OECD มีการพัฒนาระบบภายในของตนให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นอยู่เสมอ การไม่มีการพัฒนากฎหมายภายในให้เทียบเท่าอาจส่งผลกระทบต่อเจรจาในประเด็นสำคัญอื่นๆ ได้

- ปัจจัยด้านยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจา เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่สำคัญ โดยปัจจุบันกรมสรรพากรมีการจัดทำร่างอนุสัญญาหารือที่ใช้เป็นหลักในการเจรจาหารือกับประเทศต่างๆ โดยการศึกษาจากต้นฉบับของ OECD ต้นฉบับของ UN รวมทั้งประยุกต์ใช้กับโครงสร้างภาษีของประเทศไทย แต่จากการที่โครงสร้างภาษีของแต่ละประเทศคู่สัญญามีความหลากหลายทำให้รวมทั้งธุรกรรมที่เกิดขึ้นระหว่างภาคเอกชนของประเทศคู่เจรจาที่มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาหารือที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศทำให้การกำหนดท่าทีการเจรจาของแต่ละประเทศควรแตกต่างกันขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและได้ข้อตกลงที่เป็นประโยชน์สูงสุดกับประเทศไทย

- ปัจจัยด้านฐานข้อมูล เป็นปัจจัยที่สืบเนื่องมาจากปัจจัยด้านยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจาและมีความสำคัญด้วยเหตุที่ว่าท่าทีการเจรจาแต่ละประเทศได้นั้นกรมสรรพากรต้องมีฐานข้อมูลโครงสร้างกฎหมายภาษีของประเทศคู่เจรจาแต่ละประเทศ รวมถึงปริมาณธุรกรรมระหว่างภาคเอกชนที่มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาหารือฉบับดังกล่าวเพื่อที่จะสามารถกำหนดท่าทีรายข้อบทได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้กรมสรรพากรควรมีการพัฒนาข้อมูลอนุสัญญาหารือของคู่สัญญาต่างๆ ทั่วโลกเพื่อสามารถติดตามแนวโน้มหรือหลักการใหม่ๆ ที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้กับอนุสัญญาหารือของไทยได้

2. กระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า มีปัจจัยที่ก่อให้เกิดอุปสรรคได้แก่

- ปัจจัยด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นปัจจัยพื้นฐานสำหรับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อย่างไรก็ดีปัจจุบันยังมิได้มีการกำหนดระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

- ปัจจัยด้านข้อมูล เกิดจากการที่กรมสรรพากรใช้ข้อมูลบัญชีของบริษัทในประเทศที่จดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ที่เรียกว่า BOL ในการประเมินภาษีมาโดยตลอด เมื่อกรมสรรพากรใช้ข้อมูลดังกล่าวในการจัดทำข้อตกลง ซึ่งเป็นการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างประเทศล่วงหน้าจึงเกิดปัญหาในฐานข้อมูล BOL ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทขนาดกลางและขนาดย่อมซึ่งมีอัตรากำไรค่อนข้างต่ำดังนั้นทำให้การคำนวณช่วงราคาตลาดจึงต่ำตามไปด้วย ประเทศไทยจึงอาจเสียเปรียบในการเจรจา นอกจากนี้การจัดทำเท่าที่การเจรจาที่ดีควรมีข้อมูลอัตรากำไรของทั้งประเทศไทยและประเทศคู่เจรจาเพื่อที่จะได้ทราบถึงสถานการณ์การราคาตลาดที่แท้จริง

- ปัจจัยด้านบุคลากร เกิดจากการที่นโยบายการจัดทำข้อตกลง APA (Advance Pricing Agreement) เป็นนโยบายใหม่บุคลากรส่วนใหญ่ยังไม่มี ความชำนาญในการจัดทำข้อตกลงดังกล่าวมากนัก รวมทั้งเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในการทำบัญชีนั้นก็มีจำนวนบุคลากรเท่าเดิมแต่ต้องรับผิดชอบงานด้าน APA มากขึ้นขณะที่บริษัทข้ามชาติมีความต้องการสมัครขอจัดทำข้อตกลง APA เพิ่มขึ้น เนื่องจากสามารถลดความเสี่ยงในการถูกตรวจสอบราคาโอนระหว่างประเทศได้

- ปัจจัยด้านกระบวนการทำงาน เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่มีส่วนสำคัญยิ่งจากการที่นโยบายการจัดทำข้อตกลง APA เป็นเรื่องใหม่ทำให้การดำเนินการที่ผ่านมาเป็นการแก้ไขโดยผ่านหลายขั้นตอน ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรยังไม่มีการจัดทำระเบียบภายในเกี่ยวกับกระบวนการจัดทำข้อตกลง APA

5.2 กลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ

เพื่อให้การเจรจาภาษีระหว่างประเทศมีประสิทธิภาพมากขึ้นนำไปสู่ข้อตกลงที่เป็นประโยชน์สูงสุด การศึกษานี้ขอเสนอแนะกลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศ ดังนี้

5.2.1 กลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน

(5.2.1.1) การพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

กรมสรรพากรควรผลักดันการพัฒนาประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนให้เป็นส่วนหนึ่งในกลยุทธ์เพื่อเสริมสร้างยุทธศาสตร์การสร้างฐานภาษีที่

ยั่งยืน ทั้งนี้ เพื่อให้การเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนได้ประโยชน์กับประเทศอย่างเต็มที่และสามารถจัดทำเท่าที่การเจรจาที่มีประสิทธิภาพก่อให้เกิดประโยชน์กับประเทศมากที่สุด

ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

เพื่อให้การจัดทำเท่าที่การเจรจาสามารถทำได้เต็มที่โดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของประเทศเป็นหลักโดยไม่ติดขัดกับกฎหมายใดๆ รวมทั้งสามารถเจรจาเพื่อให้ได้ประโยชน์จากข้อตกลงต่างๆ อย่างเต็มที่ กรมสรรพากรควรมีการพัฒนาประมวลรัษฎากรให้สามารถรองรับบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการจัดทำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งควรประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรเป็นประธานคณะกรรมการและผู้บริหารระดับสูงของกรมสรรพากรเป็นคณะกรรมการ โดยคณะกรรมการนี้มีหน้าที่ดังนี้

- (1) ให้คำปรึกษาเสนอแนะแนวทางในการจัดทำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ
- (2) ควบคุม ติดตาม ให้การดำเนินการจัดทำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศเป็นไปตามแผนการที่กำหนดและมีผลบังคับใช้
- (3) ให้คณะกรรมการจัดทำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศสามารถมีอำนาจแต่งตั้งคณะทำงานชุดต่างๆ ได้ เพื่อดำเนินการดังนี้
 - (3.1) นำเสนอหลักการ แนวทางและผลการศึกษาต่อคณะกรรมการจัดทำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศ
 - (3.2) ศึกษาค้นคว้าแนวปฏิบัติด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศและศึกษารูปแบบการใช้ช่องว่างของกฎหมายตามประมวลรัษฎากร
 - (3.3) ดำเนินการร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศตามที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการฯ

(5.2.1.2) ปัจจัยด้านยุทธศาสตร์ในการกำหนดเท่าที่การเจรจา

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เพื่อให้การทำเท่าที่การเจรจามีความเหมาะสมกับแต่ละประเทศคู่เจรจากยิ่งขึ้น กรมสรรพากรควรจัดทำเท่าที่การเจรจาที่เหมาะสมกับแต่ละประเทศคู่เจรจากเดิมที่จัดทำเป็นต้นร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับการเจรจากับทุกประเทศซึ่งทำให้เท่าที่การเจรจาไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร การปรับยุทธศาสตร์การเจรจาให้เหมาะสมกับแต่ละประเทศคู่เจรจากนั้น การเจรจาต้องทำการศึกษาระบบภาษีของประเทศคู่เจรจาแต่ละประเทศโดยเฉพาะการวิเคราะห์ธุรกรรมระหว่างภาคเอกชนของทั้ง 2 ประเทศที่เกี่ยวข้องกับแต่ละข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อกำหนดเท่าที่การเจรจายกข้อบทให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์ในการพัฒนาเศรษฐกิจประเทศ

ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

กรมสรรพากรควรมอบหมายให้กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ สำนักวิชาการแผนภาษี ดำเนินการปรับปรุงร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยให้เหมาะสมกับประเทศคู่สัญญาแต่ละประเทศเพื่อเสนอให้กรมสรรพากรเห็นชอบก่อนการเจรจากับแต่ละประเทศ

(5.2.1.3) ปัจจัยด้านฐานข้อมูล

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

จากนโยบายในการกำหนดยุทธศาสตร์ในการกำหนดท่าทีการเจรจาโดยคำนึงถึงความแตกต่างด้านโครงสร้างภาษีและสภาพเศรษฐกิจระหว่าง 2 ประเทศ กรมสรรพากรควรกำหนดกลยุทธ์ในการจัดทำฐานข้อมูลโดยรวบรวมข้อมูลธุรกรรมของภาคเอกชนระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่เจรจาที่มีสิทธิได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาเพื่อติดตามแนวโน้มปริมาณการค้าการลงทุนเพื่อวิเคราะห์จัดทำท่าทีการเจรจาที่จะช่วยส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของประเทศไทย ทั้งเป็นการช่วยลดต้นทุนด้านภาษีที่ไม่จำเป็นแก่ภาคเอกชนของไทย การส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในประเทศไทยของบริษัทข้ามชาติจากประเทศคู่เจรจา และสามารถขยายฐานภาษีของกรมสรรพากรด้วยในเวลาเดียวกัน นอกจากนี้กรมสรรพากรควรมีการติดตามและรวบรวมข้อมูลอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศคู่เจรจาทั่วโลกทำการตกลงไว้เพื่อศึกษาแนวโน้มข้อตกลงใหม่ๆที่เกิดขึ้นแล้ว สังเคราะห์เอาบทบัญญัติที่เป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยและประเทศคู่เจรจามานำมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดท่าทีการเจรจาของประเทศไทย

ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

กรมสรรพากรควรมอบหมายให้สำนักวิชาการแผนภาษีดำเนินการพัฒนาฐานข้อมูลดังที่กล่าวมาโดยจะดำเนินการประสานงานกับหน่วยงานปฏิบัติเช่น สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือสรรพากรภาคต่างๆ เพื่อรวบรวมข้อมูลธุรกรรมทางธุรกิจระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นกับประเทศคู่เจรจา ตลอดจนจัดเวทีให้ภาคเอกชนมีส่วนร่วมในการแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับศักยภาพการประกอบธุรกิจในประเทศคู่สัญญา นอกจากนี้สำนักวิชาการแผนภาษีจะศึกษาโครงสร้างภาษีของแต่ละประเทศที่จะเจรจาด้วย และติดตามความคืบหน้าของการพัฒนาข้อตกลงอนุสัญญาของคู่เจรจาต่างๆต่อไป

5.2.2 กลยุทธ์ในการพัฒนากระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

(1) การพัฒนากฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

เพื่อให้การจัดทำท่าทีการเจรจาสามารถทำได้เต็มที่โดยคำนึงถึงฐานภาษีของ 2 ประเทศเป็นหลัก โดยมีความโปร่งใสและไม่ติดขัดกับกฎหมายใดๆ กรมสรรพากรควรมีการพัฒนาระเบียบ

ปฏิบัติให้สามารถรองรับบทบัญญัติในข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าที่ได้ตกลงไว้แล้ว
ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

กรมสรรพากรควรจัดทำระเบียบปฏิบัติให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเพื่อให้กรมสรรพากรสามารถดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าได้ด้วยความโปร่งใสและสามารถจัดทำทำการเจรจาที่มีประสิทธิภาพต่อการเจรจามากที่สุดโดยกำหนดให้มีสาระสำคัญในประเด็นดังต่อไปนี้

- คำจำกัดความของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- วัตถุประสงค์ของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- วิธีการยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- กำหนดระยะเวลาสำหรับข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- ขั้นตอนในการยื่นคำจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- ความร่วมมือของผู้เสียภาษีระหว่างพิจารณาจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคา

เป็นการล่วงหน้า

- การถอนคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- การแจ้งผลการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า
- การสิ้นสุดผลของข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า

(2) ปัจจัยด้านฐานข้อมูล

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

ในการกำหนดทำการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้านั้น ฐานข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดช่วงราคาตลาดหรือช่วงอัตราค่าใดมีความสำคัญมากทั้งนี้ฐานข้อมูล BOL มีข้อมูลบริษัทในประเทศซึ่งส่วนใหญ่เป็นบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก มีกำไรไม่สูง นอกจากนี้เนื่องจากข้อมูล BOL มีแต่ข้อมูลทางบัญชีของบริษัทในประเทศไทยทำให้การกำหนดทำการเจรจาของกรมสรรพากรไม่มีข้อมูลของบริษัทในเครือในประเทศคู่เจรจา ประเด็นเหล่านี้ทำให้การจัดทำทำการเจรจาของกรมสรรพากรอาจเสียเปรียบประเทศคู่เจรจาได้ กรมสรรพากรควรมีฐานข้อมูลบัญชีระหว่างประเทศหรือน้อยคือข้อมูลบัญชีของประเทศคู่เจรจาหลักโดยฐานข้อมูลบัญชีระหว่างประเทศที่เป็นที่นิยมกันมี 2 ชนิดคือ OSIRIS ซึ่งรวบรวมข้อมูลทางบัญชีและการเงินของบริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ทั่วโลกและ ORIANA ซึ่งรวบรวมข้อมูลทางบัญชีของบริษัททั่วทั้งภูมิภาคเอเชีย-แปซิฟิก ข้อมูลทั้ง 2 ชนิดนี้เป็นที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย การที่มีข้อมูลเหล่านี้จะเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญทำให้ประเทศไทยไม่เสียเปรียบการเจรจา รวมทั้งทำให้มีความเชื่อมั่นในการจัดทำทำการเจรจามากยิ่งขึ้นซึ่งจะช่วยส่งเสริมความสามารถในการแข่งขันของ

ประเทศไทยทั้งการช่วยเหลือด้านทุนด้านภาษีที่ไม่จำเป็นแก่ภาครัฐกิจของไทยตลอดจนเป็น การส่งเสริมให้เกิดการลงทุนในประเทศไทยของบริษัทข้ามชาติจากประเทศคู่เจรจา และสามารถขยายฐานภาษีของกรมสรรพากรได้ด้วยในเวลาเดียวกัน

ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

กรมสรรพากรควรมอบหมายให้สำนักวิชาการแผนภาษีทำการศึกษาความเหมาะสมของฐานข้อมูลบัญชีระหว่างประเทศว่าชนิดใดเหมาะสมกับการใช้ประกอบการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า แล้วนำผลการศึกษามานำเสนอต่อให้ที่ประชุมผู้บริหารระดับสูง พิจารณานุมัติเพื่อให้กรมสรรพากรดำเนินการพัฒนาฐานข้อมูลดังกล่าวต่อไป

(3) ปัจจัยด้านบุคลากร

ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย

บุคลากรเป็นปัจจัยที่สำคัญมากในการขับเคลื่อนกระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า ในปัจจุบันบุคลากรด้านนี้มีจำนวนจำกัดโดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีในการประเมินราคาตลาด Arm-length Price ที่ต้องใช้ทั้งศาสตร์ของหลักการตามที่ OECD กำหนดไว้รวมถึงการใช้ศิลปะในการพิจารณาเลือกใช้วิธีการประเมินและขั้นตอนการปฏิบัติที่เหมาะสม ดังนั้น กรมสรรพากรควรมีการรับสมัครข้าราชการเพิ่มในด้านการตรวจสอบบัญชีซึ่งเป็นการตอบสนองนโยบายรัฐบาลในการรับข้าราชการเพิ่มเพื่อสร้างงานและเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจหรือโอนย้ายข้าราชการผู้เชี่ยวชาญจากหน่วยตรวจอื่นๆ ทั้งจากสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ต่างๆ เพื่อมาทำงานด้านการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าซึ่งมีการขยายขนาดของงานเป็นอย่างมากเนื่องจากบริษัทขนาดใหญ่มีความสนใจสมัครเข้ามาจัดทำข้อตกลงเป็นอย่างมาก

นอกจากการเพิ่มปริมาณของบุคลากรแล้ว กรมสรรพากรควรมีนโยบายเพื่อการลงทุนด้านทรัพยากรมนุษย์โดยการจัดการฝึกอบรมด้านการกำหนดราคาตลาด (Arm's Length Price) ตามหลักของ OECD เพื่อให้ข้าราชการที่เกี่ยวข้อง ได้รับความรู้ทั้งในเชิงหลักการและภาคปฏิบัติ

ข้อเสนอแนะในการดำเนินการ

กรมสรรพากรควรมอบหมายให้สำนักบริหารทรัพยากรบุคคลในการประสานงานจัดการฝึกอบรมในประเด็นการกำหนดราคาตลาด Arm's Length Price อย่างต่อเนื่องโดยการจัดอบรมในประเทศไทยด้วยการประสานความร่วมมือกับองค์กรระหว่างประเทศ เช่น OECD หรือ JICA

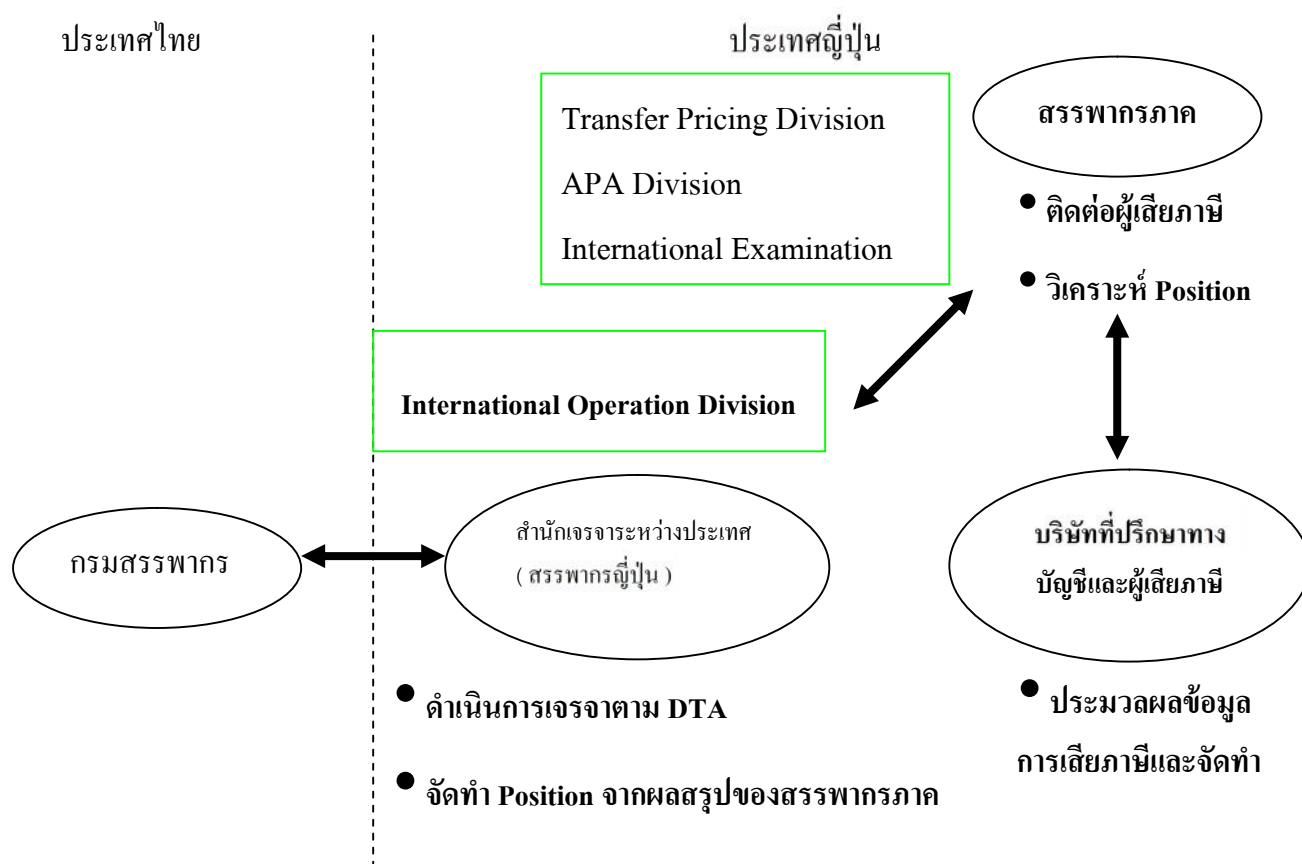
(4) ปัจจัยด้านกระบวนการทำงาน

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าเป็นนโยบายใหม่ที่บุคลากรที่เกี่ยวข้องยัง ไม่มีความเชี่ยวชาญและไม่มีประสบการณ์ในการบูรณาการหน่วยงานต่างๆ เข้าด้วยกันและกรมสรรพากรยังไม่ได้มีการกำหนดระเบียบการปฏิบัติภายในสำหรับกระบวนการต่างๆ ในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กรมสรรพากรจึงควรกำหนดกรอบการดำเนินการดังนี้

ระยะสั้น ให้มีการออกระเบียบภายในเกี่ยวกับขั้นตอนการดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับกระบวนการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าที่จะชัดเจนว่ามีขั้นตอนในการดำเนินการกี่ขั้น แต่ละขั้นต้องทำอะไรบ้างและมีผู้รับผิดชอบใดหรือหน่วยงานใดเข้ามาร่วมผลักดันบ้างโดยสำนักวิชาการแผนภาษีเป็นผู้รับผิดชอบในการออกแบบขั้นตอนต่างๆ เพื่อให้สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีและสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีดำเนินการจัดทำระเบียบให้กรมสรรพากรอนุมัติต่อไป

ระยะยาว ศึกษาและพัฒนาหน่วยงานที่รับผิดชอบในการขับเคลื่อนนโยบายด้านภาษีระหว่างประเทศทั้งระบบกล่าวคือรับผิดชอบงานด้านการขับเคลื่อนการจัดทำความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนและการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าให้มีการบูรณาการเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญทั้งด้านการบัญชี กฎหมายและเศรษฐศาสตร์โอนมาสังกัดในหน่วยงานเดียวกันเพื่อให้เกิดการประสานงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นโดยหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการศึกษารูปแบบและระบบการทำงานดังกล่าวซึ่งจากการศึกษาหน่วยงานด้านการขับเคลื่อนกระบวนการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าของประเทศญี่ปุ่นจะมีแผนภูมิตัวอย่างดังนี้



ขั้นตอนที่ 1 ผู้เสียบายหรือที่ปรึกษาทางบัญชีของผู้เสียบายสมัครขอจัดทำ

ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับสรรพากรภาคของญี่ปุ่น

ขั้นตอนที่ 2 สรรพากรภาคพิจารณาและวิเคราะห์ข้อมูลต่างๆเพื่อจัดทำรูปแบบและกำหนดช่วงราคาตลาดที่เหมาะสมโดยสรรพากรภาคญี่ปุ่นจะประสานงานให้ผู้เสียภาษีหรือบริษัทที่ปรึกษาทางบัญชีเป็นผู้ประมวลผลข้อมูลส่งให้สรรพากรภาคตามหลักการทางบัญชีที่สรรพากรภาควิเคราะห์ไว้

ขั้นตอนที่ 3 สรรพากรภาคญี่ปุ่นจัดทำผลสรุปการวิเคราะห์ข้อมูลที่ต้องส่งให้กับสำนักเจรจาระหว่างประเทศดำเนินการต่อ

ขั้นตอนที่ 4 สำนักเจรจาระหว่างประเทศดำเนินการเจรจาตามข้อตกลงที่ระบุไว้ใน
อนุสัญญาภาษีซ้อนและดำเนินการจัดทำทำที่การเจรจาตามผลการวิเคราะห์ของสรรพากรภาค

5.3 ข้อเสนอแนะเพื่อการศึกษาครั้งต่อไป

การศึกษาวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดนโยบายในการพัฒนากระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น เพื่อนำมาซึ่งผลการเจรจาที่เป็นประโยชน์กับประเทศ โดยการศึกษาฉบับนี้จะอธิบายถึงกระบวนการในการเจรจาภาษีระหว่างประเทศหลักๆ คือทั้งการเจรจาความตกลงหรืออนุสัญญาภาษีซ้อนและการเจรจาข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า มีการระบุปัจจัยที่ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อกระบวนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศทั้ง 2 กระบวนการ ตลอดจนนำเสนอแนะนโยบายและวิธีในการดำเนินการพัฒนากระบวนการให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น แต่นโยบายเหล่านี้เป็นการเสนอแนะแนวทางในภาพกว้างซึ่งในแต่ละนโยบายนั้นอาจต้องมีการศึกษาเพิ่มเติมในรายละเอียด เช่นแนวทางในการจัดตั้งหน่วยงานด้านภาษีระหว่างประเทศเพื่อการบูรณาการการขับเคลื่อนการเจรจาภาษีระหว่างประเทศทั้ง 2 รูปแบบนั้นต้องมีการศึกษาเพิ่มเติมในรายละเอียดหรือด้านยุทธศาสตร์การกำหนดท่าทีการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบรายประเทศนั้นต้องมีการศึกษารูปแบบและขั้นตอนในรายละเอียดต่อไปซึ่งน่าจะเป็นการเติมเต็มการศึกษาลำดับนี้ให้มีความสมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

กรมสรรพากร. 2552. คู่มือการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แก่บุคคล ตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กรุงเทพมหานคร

นิรันดร์ ประจวบเหมาะ. 2551. การวางยุทธศาสตร์ในการจัดทำข้อตกลงการ กำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า กรุงเทพมหานคร

นิรันดร์ ประจวบเหมาะ. 2551 .การกำหนดแผนยุทธศาสตร์ในการเจรจาจัดทำ อนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กรุงเทพมหานคร

ธนภณ แก้วสฤติย์ .2550. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการ ทัวไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน กรุงเทพมหานคร

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ .2549. การบริหารราชการแบบ บูรณาการ กรุงเทพมหานคร

ภาคผนวก

ประวัติผู้เขียน
นาย นิรันดร์ ประจวบเหมาะ

วัน/เดือน/ปีเกิด วันที่ 15 กรกฎาคม 2507

บิดา นายนิกร ประจวบเหมาะ

มารดา นางสาวใจ ประจวบเหมาะ

จบการศึกษาระดับมัธยม โรงเรียนกรุงเทพคริสเตียนวิทยาลัย

จบการศึกษาระดับมหาวิทยาลัย Virginia Commonwealth University ด้านเศรษฐศาสตร์
เมื่อปี 2530

ประวัติในการรับราชการ

ปี 2532 เริ่มรับราชการในตำแหน่ง นักวิชาการภาษี 3 สังกัด กองนโยบายและแผน

ปี 2547 ดำรงตำแหน่งหัวหน้ากลุ่มภาษีระหว่างประเทศ สำนักวิชาการแผนภาษี

ปี 2551 ได้รับแต่งตั้งให้รักษาการในตำแหน่งนักวิชาการภาษีเชี่ยวชาญ สำนักวิชาการแผนภาษี