

ปัญหาเกี่ยวกับช่องว่างของกฎหมายไทยที่มีผลกระทบต่อการใช้บังคับ Pillar 2¹

ภูษิษา นิภาธรฐุโขติ²

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับช่องว่างของกฎหมายไทยที่มีผลกระทบต่อการใช้บังคับ Pillar 2 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเกี่ยวกับหลักการ แนวคิดทฤษฎี และกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย รวมถึงการจัดเก็บภาษีตามความร่วมมือระหว่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Cooperation and Development : OECD) อย่าง Pillar 2 ที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) ในอัตราร้อยละ 15 จากกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (MNEs) ที่มีรายได้รวมตั้งแต่ 750 ล้านยูโร (หรือประมาณ 28,000 ล้านบาท) เพื่อป้องกันการพังทลายของฐานและการเปลี่ยนแปลงกำไร หรือ Base erosion and profit shifting : BEPS³ ซึ่งกรมสรรพากร ได้มีการเปิดรับฟังความคิดเห็นเกี่ยวกับหลักการของร่างพระราชบัญญัติภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. ... ที่จะนำมาใช้บังคับจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มเติมในประเทศไทยนั้น⁴

พบว่ากฎหมายของไทยยังมีช่องว่างทางกฎหมายบางประการในการจัดเก็บภาษีสำหรับนิติบุคคลข้ามชาติอันเป็นเหตุในการเลี่ยงการเสียภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่เสียภาษีแก่ประเทศไทยเลย เนื่องจากการกีดเซาฐานภาษีโดยการอาศัยประโยชน์จากช่องว่างและความไม่ตรงกันของกฎเกณฑ์ด้านภาษีระหว่างประเทศ แม้ประเทศไทยจะจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ประกอบมาตรา 66, 67 ทวิ และบัญชีอัตราภาษีท้ายประมวลฯ ในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งสูงกว่าที่ OECD กำหนดภาษีขั้นต่ำไว้ใน Pillar 2 ก็ตาม แต่ประเทศไทยก็ได้รับผลกระทบจากการกีดเซาฐานภาษีผ่านช่องว่างของกฎหมายทั้งช่องว่างที่มีอยู่ในกฎหมายและช่องว่างที่เกิดขึ้นจากการที่กฎหมายมิได้บัญญัติไว้ ทั้งจากบริษัทข้ามชาติที่อยู่และไม่อยู่ในหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมของ Pillar 2 อย่างต่อเนื่อง ทำให้แต่เดิมที่ประเทศไทยเผชิญกับปัญหา

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับช่องว่างของกฎหมายไทยที่มีผลกระทบต่อการใช้บังคับ Pillar 2 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์จุฑพร วงศ์ทองสรรค์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์จรล เล็งวิทยา และรองศาสตราจารย์ประเทือง ธนนิผล

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ OECD (2023), Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two) แหล่งที่มา : <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>

⁴ กรมสรรพากร, เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. ... (Pillar 2 - Global Anti-Base Erosion Rules) [ออนไลน์] แหล่งที่มา : <https://www.rd.go.th/66274.html>

การกีดขวางฐานภาษีที่เคยเกิดขึ้นมาก่อนแล้ว การนำ Pillar 2 ใช้มาบังคับก็สามารถแก้ไขปัญหาในการจัดเก็บภาษีสำหรับบริษัทที่อยู่ในบังคับของกฎหมายจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมได้บางส่วน แต่ก็ไม่สามารถจัดปัญหาในการจัดเก็บภาษีให้หมดไปได้ อันส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการบังคับใช้ Pillar 2 เป็นอย่างมาก โดยมีปัญหาสำคัญอยู่หลายประการ ดังต่อไปนี้

ปัญหาประการแรก ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการโอนย้ายกำไรผ่านทางรายจ่าย เนื่องจากการคำนวณรายจ่ายของนิติบุคคลฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องคำนวณจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ อันเป็นเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดในการคำนวณกำไรสุทธิซึ่งจะมีผลต่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลฐานกำไรสุทธิในประเทศไทย จึงเกิดการโอนย้ายกำไรผ่านทางรายจ่ายขึ้น

การโอนย้ายกำไรผ่านทางรายจ่ายนี้เกิดทั้งภายในประเทศและการโอนกำไรไปต่างประเทศจากการที่นิติบุคคลหนึ่งมีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทในประเทศที่เสียภาษีต่ำ (Tax Heaven) เป็นอีกบริษัทหนึ่งในฐานะเป็นบริษัทลูกหรือบริษัทในเครือ (Subsidiary Company) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นสถานเป็นบริษัทเดียวกันกับบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยแล้วเรียกเก็บค่าใช้จ่ายจากบริษัทในประเทศไทยเพื่อถ่ายโอนกำไรจากบริษัทในประเทศไทยไปบริษัทที่ตั้งอยู่ในแดนปลอดภาษีหรือเสียภาษีต่ำเพื่อเป็นการลดการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยให้น้อยลง และไม่ต้องเสียภาษีฐานจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกฐานหนึ่ง หรืออาจใช้ประโยชน์จากการที่บริษัทตั้งอยู่ในประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงและนำรายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศดังกล่าวมาถัวเฉลี่ยคำนวณหักเป็นรายจ่ายในประเทศไทย ทำให้รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีฐานกำไรสุทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ลดลง

แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ จะวางหลักว่า “(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” ซึ่งถือเป็นมาตรการในการปฏิเสธรายจ่ายที่เกิดขึ้นเบื้องต้นสำหรับการถ่ายโอนกำไรโดยใช้ราคาโอน (Transfer Pricing) ตามหลัก Arm’s Length ที่เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีได้ก็ตาม แต่ก็ไม่สามารถป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดขึ้นได้ทั้งหมด เพราะเหตุที่ประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายปฏิเสธการหักรายจ่ายที่ครอบคลุมโดยไม่ต้องอาศัยดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการตีความให้เข้ากับกฎหมายที่มีอยู่ ยกตัวอย่างเช่น การจำกัดจำนวนการหักรายจ่ายสำหรับเงินได้บางประเภท อาทิ การจำกัดการหักรายจ่ายในเงินได้ประเภทดอกเบี้ย ตาม BEPS Action 4 (ข้อจำกัดในการหักดอกเบี้ย : Limitation on Interest Deductions) หรือ

กฎหมายเกี่ยวกับการป้องกันการตั้งทุนต่ำ Thin Capitalization เพื่อกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างหนี้สินและทุน หรือการจำกัดการหักรายจ่ายเฉพาะกรณีที่เป็นการจ่ายเงินได้ออกไปยังประเทศที่เสียภาษีต่ำ

สำหรับการบังคับใช้กฎหมายระหว่างประเทศตามกรอบความร่วมมือ Pillar 2 ดังกล่าวนี้นี้ จะใช้บังคับได้ เฉพาะกรณีของนิติบุคคลข้ามชาติที่อยู่ในหลักเกณฑ์ของ Pillar 2 ตามกลไกการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม (UTPR) ใน ร่างพระราชบัญญัติภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. ... (Pillar 2 - Global Anti-Base Erosion Rules) และจะจัดเก็บภาษีได้ เฉพาะการโยกย้ายกำไรไปยังประเทศที่เสียภาษีต่ำในกรณีของนิติบุคคลข้ามชาติขนาดใหญ่เท่านั้น แม้ Pillar 2 จะมีกลไกในการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมเข้ามาจัดเก็บภาษีในส่วนที่เป็นการจ่ายเงินได้ออกไปยังประเทศที่เสียภาษีต่ำกว่าอัตราร้อยละ 15 เพื่อให้เสียภาษีตามอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้แก่ประเทศไทย แต่กรณีที่นิติบุคคลข้ามชาติมีการ สร้างรายจ่ายในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงเพื่อนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือนำมาเครดิตภาษี ในประเทศไทยหรือประเทศที่มีภาษีต่ำกว่าประเทศไทยแต่มีอัตราภาษีสูงกว่าร้อยละ 15 ประเทศไทยก็ไม่อาจใช้ Pillar 2 ในการเก็บภาษีในส่วนนี้ได้ และนิติบุคคลดังกล่าวยังสามารถหักรายจ่ายเพื่อลดกำไรสุทธิที่จะต้องเสีย ภาษีให้แก่ประเทศไทยได้โดยไม่เป็นการขัดต่อการบังคับใช้ Pillar 2 ซึ่งการใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการถ่าย โอนกำไรเพื่อลดกำไรสุทธิลงและเสียภาษีน้อยลง แม้จะกำหนดอัตราขั้นต่ำไว้ นิติบุคคลก็อาจใช้ช่องว่างในการ เสียภาษีได้ ซึ่งทำให้การใช้กฎ Pillar 2 ของประเทศไทยก็ไม่มีผลแต่อย่างใดไม่ และการนำ Pillar 2 มาใช้ในการ จัดเก็บภาษี แต่วิธีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยโดยผ่านรายจ่ายนี้ นิติบุคคลที่มีรายได้ไม่ถึง เกณฑ์ที่ Pillar 2 กำหนดไว้ก็มีการหลีกเลี่ยงภาษีตามวิธีการเดียวกัน ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการหลีกเลี่ยง ภาษีไปเพราะเหตุดังกล่าว

ปัญหาประการที่สอง ปัญหาเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีตามมาตรา 70 และการใช้ประโยชน์จากสิทธิภาษี ช้อนโดยมิชอบ กล่าวคือ มาตรา 70 วางหลักว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ ต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี” ซึ่งเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 มี 8 ประเภท หากเป็นการจ่ายเงินตามเงินได้ประเภทอื่น เช่น การจ่ายเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (8) ที่ถูกนำมาใช้ในการตีความบ่อยครั้ง ก็ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย ทำให้อาจเกิด การวางแผนในการทำสัญญาเพื่อเลี่ยงภาษีจากการใช้ช่องว่างจากการที่กฎหมายบัญญัติไว้ดังกล่าว โดยการ หลีกเลี่ยงหรือการเปลี่ยนข้อเท็จจริงของสัญญาอันเป็นสาระสำคัญบางประการในประเภทของภาษีเงินได้เพื่อให้ เข้าเงื่อนไขในการที่จะไม่ต้องเสียภาษีได้ ส่งผลให้นิติบุคคลต่างประเทศนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีใด ๆ ตาม ประมวลรัษฎากรหรือหากเป็นกรณีที่นิติบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายก็อาจลดภาระภาษีให้ น้อยกว่าที่ควรจะเป็น

อย่างไรก็ดีการหักภาษี ณ ที่จ่ายดังกล่าวนี้ต้องพิจารณาควบคู่กับอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศว่า ประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีได้หรือไม่ และจัดเก็บภาษีได้เท่าใด ซึ่งบางกรณีได้มีการใช้ประโยชน์จาก ขอบเขตและเงื่อนไขตามความตกลงการเก็บภาษีที่ระบุไว้ในสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนประเทศไทยทำไว้ กับประเทศอื่นและข้อกำหนดที่มีการจัดเก็บภาษีหลายอัตราหรือการยกเว้นไม่รวมเงินได้บางประการในการ เสียภาษีเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนในการลดหรือยกเว้นทั้งอัตราภาษีและภาระภาษีที่ จะต้องจ่ายให้น้อยลงโดยมิชอบ (Treaty Shopping) เป็นเครื่องมือในการวางแผนภาษีเพื่อลดอัตราภาษีหรือ ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอันเป็นประโยชน์อย่างอื่นซึ่งมิใช่เพื่อการจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ ได้แก่ การหัก รายจ่าย การยกเว้นภาษี และการเครดิตภาษี โดยผ่านทางบริษัทส่งผ่าน (Conduit company) หรือผ่านบริษัทใน เครือโดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย ทำให้อัตรารายได้ที่แท้จริงที่นิติบุคคลข้ามชาติต้องเสียภาษินิติบุคคลนั้นกลับไม่ ถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ซึ่งอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยส่วนใหญ่ไม่ได้มีการกำหนดมาตรการในการป้องกันการใช้ ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) ดังจะเห็นได้จากข้อบทข้อที่ 23 ของอนุสัญญา ภาษีซ้อนของไทยกับประเทศต่าง ๆ และอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยบางฉบับยังขาดหลักการต่าง ๆ ในการ ป้องกันการใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ซึ่งแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศบาง ฉบับที่ได้มีการบัญญัติหลักการต่าง ๆ ในความตกลงสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อป้องกันกรณีดังกล่าวไว้ เช่น หลักการในการจำกัดสิทธิประโยชน์, การทดสอบความเป็นนิติบุคคล, การบัญญัติยกเว้นการให้สิทธิ ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนสำหรับประเทศที่เสียภาษีต่ำ (Tax Heaven) ฯลฯ โดยช่องว่างทางกฎหมาย ดังกล่าวนี้นำให้ประเทศไทยต้องปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนและไม่สามารถจัดเก็บภาษีตามที่ Pillar 2 ที่ตั้ง ฐานในการจัดเก็บภาษีขั้นต่ำไว้ในอัตราร้อยละ 15 แม้ประเทศไทยจะได้มีการกำหนดฐานขั้นต่ำไว้ก็ตาม

ปัญหาประการที่สาม ปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลของนิติบุคคลข้ามชาติ ตามพระราช กำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูล พ.ศ. 2566 และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลให้เกิดความโปร่งใส ทางภาษี ตามกรอบของ Global Forum อันเป็นนโยบายที่ควบคู่ไปกับการใช้กฎ Pillar 2 เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพ ตามมาตรา 18 ที่ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่รายงานส่งข้อมูลทางการเงินให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรภายในวันที่ 30 มิถุนายน ของปีถัดไป เพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบอัตโนมัติดังกล่าว ถือเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลของผู้ เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยและทำฐานข้อมูลของผู้เสียภาษีให้มีความเป็นปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตาม การ ปรับปรุงข้อมูลของผู้เสียภาษีที่อยู่ในบังคับต้องส่งข้อมูลให้กับอธิบดีกรมสรรพากรนี้ หากมีการแลกเปลี่ยน ข้อมูลแบบร้องขอหรือในการตรวจสอบการเครดิตและการขอคืนภาษี ซึ่งอาจเป็นกรณีที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลที่มี ความเป็นปัจจุบันในระยะเวลากระชั้นชิด ทำให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นทั้งฝ่ายจัดเก็บหรือกรม สรรพากร และฝ่ายผู้มีหน้าที่รายงานในการจัดเก็บรวบรวมข้อมูลนำส่ง การที่จะให้ผู้มีหน้าที่รายงานส่งข้อมูล

ทางการเงินของบุคคลใด ๆ ตามที่ร้องขอหรือตามที่อธิบดีสั่งการนี้ ย่อมต้องใช้ระยะเวลาในการจัดการข้อมูลพอสมควรทำให้เกิดความล่าช้าในการแลกเปลี่ยนข้อมูล การพิจารณาการเครดิต การขอคืนภาษีอันเป็นการขัดต่อความสะดวกของผู้เสียภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี และหากใช้ข้อมูลในฐานะข้อมูลเดิมก็อาจมีความคลาดเคลื่อนจากการที่ข้อมูลไม่เป็นปัจจุบันขาดความน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมในส่วนของ Pillar 2 ที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลดังกล่าวในการวิเคราะห์เพื่อพิจารณาในการจัดเก็บภาษี

และตามมาตรา 11 วรรคสอง แห่งพระราชกำหนดดังกล่าว ที่วางหลักว่า “ในกรณีที่ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยเห็นว่าคำร้องขอข้อมูลนั้นมีรายการไม่ครบถ้วน หรือมีรายละเอียดไม่ชัดเจนหรือไม่เพียงพอ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอให้จัดทำข้อมูลเพิ่มเติมส่งมายังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยภายในระยะเวลาที่กำหนด” จะเห็นได้ว่าประเทศไทยไม่มีการบัญญัติถึงกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอและระยะเวลาในการดำเนินการตามคำร้องขอเพื่อส่งข้อมูลให้ฝ่ายผู้ร้องขอสำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำร้องขอ ทำให้การพิจารณาคำร้องขอและการดำเนินการตามคำร้องขอเป็นไปโดยล่าช้าไม่ทันต่อการเสียภาษี และทำให้การข้อมูลที่เป็นส่วนที่ใช้ในการตรวจสอบการเสียภาษีของประเทศไทยและเป็นสิ่งที่กำหนดว่าประเทศไทยจะสามารถจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมตาม Pillar 2 ได้เท่าใดขาดประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ หากผู้มีหน้าที่รายงานไม่รายงานข้อมูลของผู้เสียภาษีหรือข้อมูลดังกล่าวไม่ถูกต้อง ผู้มีหน้าที่รายงานจะมีโทษปรับทางปกครองตามมาตรา 4 ว่าด้วยบทกำหนดโทษ แห่งพระราชกำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ โดยประเทศไทยยังขาดมาตรการ Safe Harbor ในการคุ้มครองผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลในช่วงเริ่มต้นของการรายงานข้อมูลดังกล่าว และบทกำหนดโทษตามกฎหมายนี้ถือเป็นหนึ่งในปัจจัยที่ส่งผลการบังคับใช้กฎหมายให้เกิดประโยชน์ตามที่ควรจะเป็นได้ ซึ่งตามมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ได้มีการกำหนดโทษปรับทางปกครองไม่เกิน 200,000 บาท และโทษจำคุกไม่เกิน หรือปรับตั้งแต่ 50,000-500,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แล้วแต่กรณี โดยกรณีที่ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความจริง ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ 50,000-500,000 บาทนั้น ถือว่ามีอัตราโทษที่น้อยเมื่อเทียบกับขนาดขององค์การที่มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลและความสูญเสียทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น โดยบทกำหนดโทษสำหรับความผิดเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลเพื่อการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างประเทศในต่างประเทศบางประเทศที่อาจมีการกำหนดค่าปรับให้สูงขึ้นได้หากเห็นว่าเป็นพฤติกรรมกระทำความผิดที่มีผลกระทบต่อแลกเปลี่ยนข้อมูล อย่างเช่น สหราชอาณาจักร ที่ HMRC หรือหน่วยงานสรรพากรและศุลกากรของสหราชอาณาจักร มีการกำหนดค่าปรับสูงสุดไม่เกิน 1 ล้านปอนด์สำหรับกรณีที่เจตนาจงใจกระทำความผิด เป็นต้น

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ของบังคับใช้ Pillar 2 ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการโอนย้ายกำไรผ่านทางรายจ่าย ผู้ศึกษาเห็นว่า นอกจากที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ที่ได้บัญญัติวางหลักไว้ว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือ ให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน” ได้นั้น ควรมีการบัญญัติวางหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเกี่ยวกับกฎหมายที่เป็นมาตรการในการปฏิเสธรายจ่ายเบื้องต้นในการบังคับใช้ กล่าวคือ อาจมีการนำหลักการจำกัดการหักรายจ่ายเกี่ยวกับสัญญาที่มีมูลค่าของดอกเบี้ยตาม BEPS Action 4 (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments) เพื่อให้จำกัดจำนวนหนี้ที่สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) ที่มีการกำหนดสัดส่วนระหว่างหนี้ต่อทุนในอัตราส่วนที่เหมาะสม เพื่อเป็นการป้องกันการใช้อย่างเกินจากเงินกู้ยืมที่สูงเกินกว่าทุนของบริษัทมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอีกทางหนึ่งควบคู่กันไป ซึ่งทั้งสองแนวทางนี้ อาจบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยการจะบัญญัติจำกัดจำนวนหนี้จากต้นทุนการกู้ยืมที่เกินมาและการจะกำหนดอัตราส่วนระหว่างหนี้ต่อทุนได้เท่าใดนั้นยังคงต้องมีการวิจัยเพื่อหาแนวทางในการกำหนดจำนวนต่อไป ซึ่งการแก้ไขดังกล่าวจะช่วยลดช่องว่างทางกฎหมายในการกีดกันฐานภาษีตามกฎหมายผ่านทางรายจ่าย ให้การจัดเก็บภาษีภายในประเทศและการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมตาม Pillar 2 ของประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

2. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ช่องว่างทางกฎหมายในการเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 และการใช้ประโยชน์จากสิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ ผู้ศึกษาเห็นว่า การจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ที่บัญญัติให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับไว้ว่า “เงินได้ที่นับบุคคลข้ามชาติหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย” อันทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว ควรแก้ไขโดยให้มีการเพิ่มข้อความว่า “และรวมถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)” ไว้ด้วย เพื่อลดการใช้ช่องว่างทางกฎหมายสำหรับเงินได้บางประเภทที่มีความกำกวมในการตีความประเภทเงินได้ อันเป็นการป้องกันการการเลี่ยงภาษีผ่านประเภทของเงินได้ในเบื้องต้น

อนึ่ง ตามสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่าง ๆ นี้ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการตกลงแก้ไขข้อกำหนดในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับบางประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำที่มีความเสี่ยงในการเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีเพื่อให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีได้ตามอัตราภาษีขั้นต่ำที่ Pillar 2 กำหนดไว้ และทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องการใช้ประโยชน์จากสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษี

ซ้อนไม่อาจใช้เป็นช่องทางในการเลี่ยงภาษีได้ โดยอาจมีข้อความเพิ่มเติมในสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนว่า “ความตกลงดังกล่าวข้างต้นนี้ ยกเว้นมิให้ใช้บังคับแก่ (ดินแดนภาษีต่ำ หรือ Tax Heaven) ” และควรมีการตกลงเพิ่มเติมข้อกำหนดในการทดสอบความเป็นนิติบุคคลเพิ่มไปในสนธิสัญญาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำเพื่อป้องกันการใช้สิทธิจากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบด้วย

3. ปัญหาเกี่ยวกับการตรวจสอบข้อมูลของนิติบุคคลข้ามชาติ ผู้ศึกษาเห็นว่า การตรวจสอบข้อมูลของนิติบุคคลข้ามชาติตามพระราชกำหนดแลกเปลี่ยนข้อมูล มาตรา 18 ที่บัญญัติวางหลักไว้ว่า “ให้ผู้มีหน้าที่รายงานรายงานข้อมูลทางบัญชีของผู้ที่ต้องถูกรายงานต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายในวันที่ 30 มิถุนายน ของปีถัดไป” โดยข้อมูลทางบัญชีในระหว่างปีปฏิทินบางรายการให้พิจารณาข้อมูลทางบัญชี ณ วันสุดท้ายของปีนั้น

จากบทบัญญัติดังกล่าวควรมีการเพิ่มความถี่ในการปรับปรุงฐานข้อมูลเพื่อนำข้อมูลดังกล่าวไปใช้ในการวิเคราะห์การเลี่ยงภาษีและการจัดเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ ที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและการนำส่งภาษีที่แตกต่างกัน การเครดิต การขอลื่นภาษี และการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบร้องขอ รวมถึงการจัดเก็บเพิ่มเติมในการบังคับใช้ Pillar 2 ตามร่างการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ซึ่งอาจมีการเพิ่มข้อความจากบทบัญญัติดังกล่าวว่า “ให้ผู้มีหน้าที่รายงานรายงานข้อมูลบัญชีทางการเงินสำหรับบุคคลที่อยู่ในบังคับต้องรายงานข้อมูลบัญชีทางการเงินที่มีมูลค่าทางบัญชีไม่สูงมาก ณ วันสิ้นปีของปีนั้น และรายงานข้อมูลทางบัญชีทุก ๆ 6 เดือนสำหรับบัญชีทางการเงินที่มีมูลค่าสูง” เพื่อให้สอดคล้องกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม ภ.ง.ด. 51 ที่กำหนดให้ยื่นภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือน โดยเมื่อมีการผ่านช่วงเริ่มต้นในการใช้การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามกฎหมายดังกล่าวไประยะหนึ่งแล้ว อาจมีการปรับเปลี่ยนให้ผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลรายงานข้อมูลทางบัญชีทุก ๆ 4 เดือนตามรายไตรมาส เพื่อให้สอดคล้องกับการไหลเวียนของกระแสเงินสดในธุรกิจและเพื่อให้เกิดการแลกเปลี่ยนข้อมูลได้อย่างรวดเร็วในการดำเนินการและมีความน่าเชื่อถือในการดำเนินการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามคำร้องขอ ทั้งนี้ อาจต้องมีการวิเคราะห์เพิ่มเติมเกี่ยวกับความถี่ที่จะทำให้การส่งข้อมูลทางบัญชีของผู้มีหน้าที่รายงานข้อมูลต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้การจัดส่งข้อมูลไม่เป็นภาระแก่ผู้มีหน้าที่รายงานและทำให้กรมสรรพากรมีข้อมูลที่มีความเป็นปัจจุบันน่าเชื่อถือมากที่สุด

และการแลกเปลี่ยนข้อมูลแบบร้องขอ ในหมวด 1 ตามพระราชกำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขเกี่ยวกับระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอและระยะเวลาในการดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามคำร้องขอเพิ่มเติม กล่าวคือ

ในมาตรา 11 วรรคแรก ที่วางหลักเกี่ยวกับการพิจารณาคำร้องขอแลกเปลี่ยนข้อมูลไว้ว่า “เมื่อได้รับคำร้องขอข้อมูลตามมาตรา 9 แล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยพิจารณาว่าคำร้องขอข้อมูลนั้นอยู่ในหลักเกณฑ์การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรา 8 หรือไม่ และคำร้องขอข้อมูลนั้นมีรายการครบถ้วนและมี

รายละเอียดที่ชัดเจนเพียงพอต่อการดำเนินการหรือไม่ รวมทั้งมีเหตุปฏิเสธการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรา 10 หรือไม่”

ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการบัญญัติเป็นกฎหมายเพิ่มเติมเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอแลกเปลี่ยนข้อมูลว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยจะรับคำร้องขอดังกล่าวไว้ดำเนินการต่อไปหรือไม่ โดยบัญญัติเพิ่มเติมจากข้อความดังกล่าวว่า “ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยจะดำเนินการพิจารณาการรับคำร้องขอข้อมูลของฝ่ายผู้ร้องขอและแจ้งให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายผู้ร้องขอทราบ ภายใน ... วัน นับตั้งแต่วันที่รับคำร้องขอ”

และ ตามมาตรา 11 วรรคสอง ที่บัญญัติวางหลักไว้ว่า “ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยเห็นว่าคำร้องขอข้อมูลนั้นมีรายการไม่ครบถ้วน หรือมีรายละเอียดไม่ชัดเจนหรือไม่เพียงพอต่อการดำเนินการตามคำร้องขอข้อมูลได้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยแจ้งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอว่า คำร้องขอดังกล่าวมีรายการไม่ครบถ้วน หรือมีรายละเอียดไม่ชัดเจนหรือไม่เพียงพอต่อการดำเนินการตามคำร้องขอได้ และแจ้งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอให้จัดทำข้อมูลเพิ่มเติมส่งมายังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยภายในระยะเวลาที่กำหนด”

ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับระยะเวลาในการแจ้งความบกพร่องของคำร้องขอว่า “เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยจะแจ้งไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจฝ่ายผู้ร้องขอเกี่ยวกับความบกพร่องของคำร้องขอ ภายใน ... วันนับตั้งแต่วันที่รับคำร้องขอ และจะดำเนินการแจ้งไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของคู่สัญญาผู้ร้องขอให้จัดทำข้อมูลเพิ่มเติมส่งมายังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยภายในระยะเวลาที่กำหนด”

ส่วนการดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามคำร้องขอในมาตรา 12 ที่วางหลักว่า “เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยพิจารณาคำร้องขอข้อมูลตามมาตรา 11 แล้วเห็นว่าคำร้องขอข้อมูลนั้นอยู่ในหลักเกณฑ์การแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรา 8 และมีรายการครบถ้วนและมีรายละเอียดที่ชัดเจนเพียงพอต่อการดำเนินการ รวมทั้งไม่มีเหตุปฏิเสธการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามมาตรา 10 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องขอ ทั้งนี้ หากยังไม่มีข้อมูลดังกล่าว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยสั่งการให้อธิบดีดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องขอนั้นและส่งให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องขอได้”

จากบทบัญญัติดังกล่าว ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมกรอบระยะเวลาการดำเนินการที่ชัดเจน เพื่อให้การดำเนินการรวบรวมข้อมูลเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ตั้งไว้และทำให้ฝ่ายผู้ร้องขอสามารถคาดหมายในเบื้องต้นได้ว่าจะได้รับข้อมูลที่ร้องขอภายในระยะเวลาเท่าใด โดยเพิ่มเติมเป็นข้อความว่า “ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามที่ได้รับคำร้องขอเพื่อใช้ในการแลกเปลี่ยนข้อมูล

ภายใน ... วัน ทั้งนี้ ในกรณีที่มิเหตุจำเป็น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยอาจแจ้งไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของฝ่ายผู้ร้องขอและขยายระยะเวลาในการดำเนินการรวบรวมข้อมูลตามที่ได้รับการร้องขอได้”

และประเด็นในเรื่องบทลงโทษ ตามหมวด 4 แห่งพระราชกำหนดการแลกเปลี่ยนข้อมูลฯ ที่มีความสำคัญในการลดแรงจูงใจในการจงใจการปกปิดหรือให้ข้อมูลอันเป็นเท็จที่สำคัญต่อความน่าเชื่อถือในการใช้ข้อมูลดังกล่าวแลกเปลี่ยนข้อมูลกับนานาประเทศนั้น ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มเติมโทษปรับโดยเฉพาะอย่างยิ่งในมาตรา 28 ที่วางหลักไว้ว่า “ผู้ใดเจตนาแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความจริง ในการดำเนินการ หรือการให้ข้อมูลตามมาตรา 12 มาตรา 17 หรือมาตรา 18 ต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ห้าหมื่นบาทถึงห้าแสนบาท” ควรแก้ไขเพิ่มเติมว่า “ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเห็นว่าการกระทำความผิดดังกล่าวเป็นการกระทำความผิดในลักษณะจงใจ หรือหากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตรวจสอบในภายหลังพบว่าข้อมูลที่ผู้มีหน้าที่รายงานส่งมาไม่ตรงตามความจริง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจร้องขอไปยังอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาโทษปรับเพิ่ม ... เท่า” ซึ่งอาจมีการแก้ไขบทลงโทษกรณีอื่น ๆ ร่วมด้วยเพื่อให้เกิดการบังคับใช้อย่างเหมาะสม

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร. เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อหลักการร่างพระราชบัญญัติภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. ... (Pillar 2 - Global Anti-Base Erosion Rules). จาก <https://www.rd.go.th/66274.html>

OECD (2023). Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two). จาก <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>