

ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

The Trajectory of a New World Tax Order in the Digital Economy Era

ธิดาพร ศิริภาพร
Thidaporn Sirithaporn

อาจารย์ประจำ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ถนนพญาไท แขวงวังใหม่ เขตปทุมวัน กรุงเทพฯ 10330
Full-time Lecturer
Faculty of Law, Chulalongkorn University, Phayathai Road, Pathumwan, Bangkok 10330
Corresponding author Email: thidaporn.s@chula.ac.th
(Received February 22, 2023; Revised: February 28, 2023; Accepted: February 28, 2023)

บทคัดย่อ

การพัฒนาเทคโนโลยีดิจิทัลในหลายด้านอย่างฉับพลัน (disruptive technology) ทำให้โลกก้าวเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (digital economy) อย่างเต็มรูปแบบ โดยมีระบบเทคโนโลยีดิจิทัลเป็นแกนหลักที่ขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจ พัฒนาการของระบบเศรษฐกิจดิจิทัลดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมอย่างกว้างขวางในหลากหลายมิติ รวมถึงมิติของการจัดเก็บภาษีอากร จึงทำให้เกิดประเด็นว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันในประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีจากกิจการข้ามชาติ มีลักษณะที่ล้าสมัย และไม่สามารถรองรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างฉับพลัน (disruptive environment) ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้ ดังนั้นในช่วงทศวรรษที่ผ่านมา จึงเกิดกระแสการปฏิรูปหลักการภาษีอากร (tax reform) ขึ้นทั่วโลก เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นไปอย่างเหมาะสม งานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาถึงกระแสการปฏิรูปหลักการภาษีอากรดังกล่าวที่ทำให้เกิดการบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) ทั้งนี้เมื่อศึกษาถึงการเปลี่ยนแปลงด้านภาษีที่เกิดขึ้นทั้งในระดับประเทศ (national level) ระดับภูมิภาค (regional level) และระดับโลก (global level) แล้วพบว่ากระแสการปฏิรูปและการบูรณาการดังกล่าวมีทิศทางการเปลี่ยนแปลงเป็นวิถีสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ (new world tax order) ที่มุ่งสร้างปทัสถานสากลด้านภาษี (global tax norms) มารองรับการจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลให้เป็นอย่างสอดคล้องและเหมาะสม งานวิจัยนี้ได้ทำการวิเคราะห์ทิศทางการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว และได้นำเสนอว่าถึงแม้กระแสการปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษีดังกล่าวจะมีวิถิแห่งการเปลี่ยนแปลงไปสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ แต่ก็ยังพัฒนาไป

ไม่ถึงขั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ร่วมกันเป็นหนึ่งเดียวอย่างเป็นเอก रूप (unification) ผ่านองค์การเหนือรัฐ (supranationalism) ทั้งนี้ทิศทางการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันยังคงอยู่ในลักษณะของความร่วมมือระหว่างรัฐ (intergovernmental approach) ที่มีมาตรการบูรณาการที่เกี่ยวข้องหลายระดับขั้นการบูรณาการ (degree) ทั้งในรูปแบบทวิภาคี (bilateral approach) และรูปแบบพหุภาคี (multilateral approach) โดยดำเนินไปแบบผสมผสานควบคู่กับการใช้มาตรการฝ่ายเดียว (unilateral approach) โดยอาศัยเครื่องมือการบูรณาการทั้งที่อยู่ในรูปแบบ “ไม้แข็ง” ที่มีผลผูกพันตามกฎหมาย (hard law) และในรูปแบบ “ไม้นวม” ที่ไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมาย (soft law) ทั้งนี้แนวทางการบูรณาการระเบียบภาษีโลกใหม่จะเน้นให้ความสำคัญกับมาตรการแบบพหุภาคี (multilateral approach) มากกว่ายุคดั้งเดิมอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้งานวิจัยนี้ได้นำเสนอว่าทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่จากกระแสปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษีดังกล่าวส่งผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction) รวมถึงอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี (national tax sovereignty) ด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดทั้งจุดแข็งและจุดอ่อนอันนำไปสู่ปัญหาอุปสรรคและโอกาสที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ จึงควรศึกษาวิจัยสืบเนื่องต่อไปในอนาคต

คำสำคัญ: กฎหมายภาษีระหว่างประเทศ, ระเบียบภาษีโลกใหม่, อำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี, การกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี, เขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี, การบูรณาการด้านภาษี, ปทัสถานสากลด้านภาษี, เศรษฐกิจดิจิทัล, เทคโนโลยีที่เปลี่ยนแปลงอย่างฉับพลัน

Abstract

The disruptive development of digital technology (disruptive technology) has driven the world to enter a full-fledged digital economy era with digital technology at its core. The ubiquity of the digital economy will inevitably consequentially affect the economy and society in a myriad of dimensions, including within the domain of taxation. This raises the issue that the current principles of taxation in various countries, especially the collection of taxes from multinational enterprises, are outdated and unable to adequately cope with the disruptive environment within the digital economy era. Thus, over the past decade, there has been a wave of taxation reforms around the world so that tax collection in the digital economy is more aligned and appropriate. This research therefore aims to study the trend of tax reforms as a result of tax harmonisation. Looking

at the changes in taxation at the national, regional, and global levels, it is found that the reform and integration trend has shifted towards a new world tax order which aims to establish global tax norms to support appropriate tax collection in the digital economy era. This research analysed the direction of such changes and contends that although the trend of tax reform and integration is moving towards a new world tax order, it has not yet developed to the unification level where there is a unified set of principles. It remains at the level of intergovernmental cooperation, in both bilateral and multilateral approach, emphasising on the use of both hard and soft laws. However, comparing to the old approach, the new world tax order focuses heavily more on employing multilateral instruments. In addition, this research presents how the shift toward a new world tax order as a result of such tax reform and integration trends has had significant implications for tax jurisdiction as well as national tax sovereignty. This creates both strengths and weaknesses that lead to problems, obstacles and opportunities that differ from country to country.

Keywords: International Tax Law, New World Tax Order, National Tax Sovereignty, Erosion of Tax Sovereignty, Tax Jurisdiction, Tax Harmonisation, Global Tax Norm, Digital Economy, Disruptive Technology

1. บทนำ

ปัจจุบันถือเป็นช่วงเวลาสำคัญในประวัติศาสตร์โลกที่เกิดการพัฒนาเทคโนโลยีดิจิทัลในหลายด้านอย่างฉับพลัน (disruptive technology) โดยเฉพาะเทคโนโลยีสารสนเทศและอินเทอร์เน็ต รวมถึงเทคโนโลยีการสื่อสารและโทรคมนาคม ทำให้โลกก้าวเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (digital economy) อย่างเต็มรูปแบบ โดยมีระบบเทคโนโลยีดิจิทัลเป็นแกนหลักที่ขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจในโลกยุคปัจจุบัน ทั้งนี้พัฒนาการของระบบเศรษฐกิจดิจิทัลดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมอย่างกว้างขวางในหลากหลายมิติ รวมถึงมิติของการจัดเก็บภาษีอากร จึงทำให้เกิดประเด็นว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันของประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีจากกิจการข้ามชาติไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีทางตรง (direct tax) หรือภาษีทางอ้อม (indirect tax) อาจมีลักษณะที่ล้าสมัย และไม่สามารถรองรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างฉับพลัน (disruptive environment) ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้ ดังนั้นในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาจึงเกิดกระแสการปฏิรูปหลักการภาษีอากร (tax reform) ขึ้นทั่วโลก เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นไปอย่างเหมาะสม

ซึ่งกระแสนการปฏิรูปดังกล่าวเกิดขึ้นอย่างกว้างขวาง ทั้งในระดับประเทศ (national level) และระดับภูมิภาค (regional level) รวมทั้งถูกผลักดันขึ้นเป็นวาระหลักในระดับสากล (global level) ด้วยเหตุผลว่าปัญหาดังกล่าวเป็นประเด็นที่ไม่มีประเทศหรือกลุ่มประเทศใดจะสามารถบริหารจัดการแก้ไขได้โดยลำพังเฉพาะตนหรือเฉพาะกลุ่ม ทั้งนี้ กระแสนการปฏิรูปหลักการภาษีอากรที่เกิดขึ้นในปัจจุบันถือเป็นส่วนหนึ่งของ การบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) ที่สำคัญอันนำไปสู่เวทีแห่งการจัดระเบียบ “ภาษี” โลกใหม่ (new world “tax” order) ซึ่งการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นจากกระแสนการปฏิรูปและการบูรณาการดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction) รวมถึงอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี (national tax sovereignty) ของประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงมุ่งศึกษาวิจัยเกี่ยวกับกระแสนการปฏิรูปและการบูรณาการหลักการภาษีอากรดังกล่าวเพื่อวินิจฉัยว่าปัจจุบันทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นอย่างไร และสถานการณ์ดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี รวมถึงอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีของประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องอย่างไร

2. วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์หลัก ดังนี้

- (1) เพื่อศึกษาให้ทราบถึงผลกระทบของพัฒนาการของระบบเศรษฐกิจดิจิทัลที่มีต่อการจัดเก็บภาษีอากร อันนำไปสู่กระแสนการปฏิรูปและการบูรณาการหลักการภาษีอากรในปัจจุบันที่มุ่งให้การจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นไปอย่างเหมาะสม ทั้งในระดับประเทศ ระดับภูมิภาค และระดับสากล
- (2) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่เกิดขึ้นจากกระแสนการปฏิรูปและการบูรณาการหลักการภาษีอากรตาม (1)
- (3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ผลกระทบของทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ตาม (2) ต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี และอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี
- (4) เพื่อสามารถนำผลการศึกษาวิจัยไปใช้เป็นพื้นฐานของการศึกษาวิจัยในโครงการวิจัยอื่นสืบเนื่องต่อไปในอนาคตอันจะนำไปสู่การเสนอข้อเสนอแนะเชิงนโยบายต่อจุดยืนและเป้าหมายของประเทศไทยที่เหมาะสมต่อทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่เกิดขึ้นในระยะสั้นและระยะกลาง รวมทั้งแนวทางการปรับปรุงกฎหมายและเครื่องมืออื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับจุดยืนและเป้าหมายดังกล่าว

3. ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยมุ่งเน้นศึกษากระแสการปฏิรูป (tax reform) และการบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) โดยสำรวจ (exploratory) และเปรียบเทียบ (comparative) กรอบการกำกับดูแลด้านภาษี (tax regulatory framework) ในระดับประเทศ (national level) ระดับภูมิภาค (regional level) และระดับโลก (global level) โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรอบการกำกับดูแลด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล โดยศึกษากรอบนโยบายและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีเงินได้เป็นหลัก เพื่อประเมินเปรียบเทียบให้ทราบถึงทิศทางการเปลี่ยนแปลงของกระแสการปฏิรูป (tax reform) และการบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) ในหลากหลายมิติ จึงเป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ (qualitative research) ผ่านการศึกษาข้อมูลเอกสาร (documentary research) ทั้งในรูปแบบของข้อมูลปฐมภูมิ (primary data) และข้อมูลทุติยภูมิ (secondary data) ที่เกี่ยวข้อง โดยเริ่มพิจารณาสภาพปัญหาและความท้าทายในการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากพัฒนาการของเทคโนโลยีดิจิทัลในยุคปัจจุบัน จากนั้นจึงวิเคราะห์กระแสการปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษีเพื่อจัดการกับปัญหาและความท้าทายดังกล่าว โดยนำกรอบการกำกับดูแลด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกัน และประเมินผลอย่างครอบคลุม (comprehensive evaluation)¹ แบบผสมผสาน (compound comparative research)² ในหลายมิติ โดยมีรูปแบบการวิจัยเชิงเปรียบเทียบแบบผสมผสานในงานวิจัยนี้ตามรายละเอียดที่ปรากฏในแผนภาพ 1 กล่าวคือ เป็นการวิจัยเชิงเปรียบเทียบในมิติต่าง ๆ ดังนี้ (1) การเปรียบเทียบเชิงองค์การที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักเกณฑ์หรือปทัสถานสากลด้านภาษี (institutional approach) ทั้งจากตัวอย่างข้อมูลที่เก็บในระดับประเทศ (national) ระดับภูมิภาค (regional) และระดับโลก (global) (2) การเปรียบเทียบเชิงประเพณีภาษี (tax policy

¹ เนื่องจากความแตกต่างโดยธรรมชาติของแนวคิดด้านภาษีในระบบภาษีของแต่ละประเทศที่แตกต่างกัน ดังนั้นการจะเข้าใจและวิเคราะห์ภาษีอากรได้ดียิ่งจำเป็นต้องใช้แนวทางการประเมินผลอย่างครอบคลุมที่สามารถวิเคราะห์ผลของการใช้บังคับกฎหมายทั้งระบบโดยรวมได้ ทั้งนี้ Garbarino มองว่าแนวทางการประเมินผลการวิจัยอย่างครอบคลุม (comprehensive approach) ในการศึกษากฎหมายภาษีอากร จำเป็นต้องศึกษาทั้งองค์ประกอบเชิงโครงสร้างของระบบภาษีทั้งระบบที่เชื่อมโยงกับหลักกฎหมายหลายกลุ่ม (systemic elements/structures) และกระบวนการหรือพัฒนาการในการออกกฎหมายและบังคับใช้กฎหมายในแต่ละช่วงเวลาที่เกี่ยวข้อง (processes/evolutions) (ดู Carlo Garbarino. (2009). "An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research," 57 *American Journal of Comparative Law* 677, 681 & 683-685)

² การวิจัยเชิงเปรียบเทียบแบบผสมผสาน (compound comparative research) เป็นการวิจัยที่รวบรวมแนวทางการวิจัยเชิงเปรียบเทียบหลายมิติไว้ด้วยกัน ทั้งนี้ Van der Heijden เห็นว่าการวิจัยเชิงเปรียบเทียบแบบผสมผสานมีข้อดีหลายประการ เช่น ทำให้เข้าใจความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต้นและตัวแปรตามได้ดีขึ้น ไม่ว่าจะอยู่ในสภาพแวดล้อมที่คล้ายคลึงกันหรือแตกต่างกัน หรือทำให้เพิ่มโอกาสในการทดสอบตัวแปรตามที่หลากหลายในบริบทต่าง ๆ ส่งผลให้เพิ่มความถูกต้องของการผลการวิจัย (ดู Jeroen van der Heijden, "Selecting Cases and Inferential Types in Comparative Public Policy Research" in Engeli, I. and Allison, C.R. (eds), *Comparative Policy Studies. Research Methods Series*. London: Palgrave Macmillan, 2014: 35-56.)

sectoral approach) โดยในงานวิจัยนี้จะศึกษาครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้ (income tax) จากบริษัทข้ามชาติเท่านั้น (3) การเปรียบเทียบแนวทางการออกนโยบายและเครื่องมือบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation policies and instruments) เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างของระดับขั้นการบูรณาการ (degree) และรูปแบบการบูรณาการ (format) ของแต่ละกรณีศึกษา (4) การเปรียบเทียบทิศทางการออกนโยบายและเครื่องมือบูรณาการด้านภาษีตามมิติที่ (1) (2) และ (3) ข้างต้นในสองช่วงระยะเวลา (temporal approach) คือ ช่วงเวลาตั้งแต่หลังสิ้นสุดสงครามโลกครั้งที่ 1 ในปี ค.ศ. 1918 จนถึงก่อนเวลาที่เกิดโครงการป้องกันการกีดกันการถอนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD's Base Erosion and Profit Shifting: OECD BEPS) ที่มุ่งกำหนดแผนปฏิบัติการเพื่อแก้ไขสภาพปัญหาเกี่ยวกับการถอนฐานภาษีและการโอนกำไรไปต่างประเทศไว้ในปี ค.ศ. 2013³ และช่วงเวลาหลังจากที่เกิดโครงการ OECD BEPS ดังกล่าวตั้งแต่ปี ค.ศ. 2013 จนถึงปัจจุบัน โดยสำรวจกรอบการกำกับดูแลด้านภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติ ทั้งการสำรวจในเชิง ณ จุดหนึ่งจุดใดของเวลา (synchronic) และในเชิงวิวัฒนาการ (dischronic) ระหว่างช่วงสองระยะเวลาดังกล่าว

การวิจัยเชิงเปรียบเทียบแบบผสมผสาน (Compound Comparative Research)			
Institutional Approach	* Tax Policy Sectoral Approach	* Tax Harmonisation Policies & Instruments	* Temporal Approach
Global Level	Corporate Income	Degree	Pre-OECD BEPS
Regional Level	Tax	Format	Post-OECD BEPS
National Level			
ผลลัพธ์ (Outcome)			
ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่			

แผนภาพ 1. แผนผังงานวิจัยเชิงเปรียบเทียบแบบผสมผสาน
(compound comparative research design)

³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* แหล่งข้อมูล: <<https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>> สืบค้นเมื่อ 7 พฤศจิกายน 2565.

4. สภาพปัญหา: ความท้าทายของการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

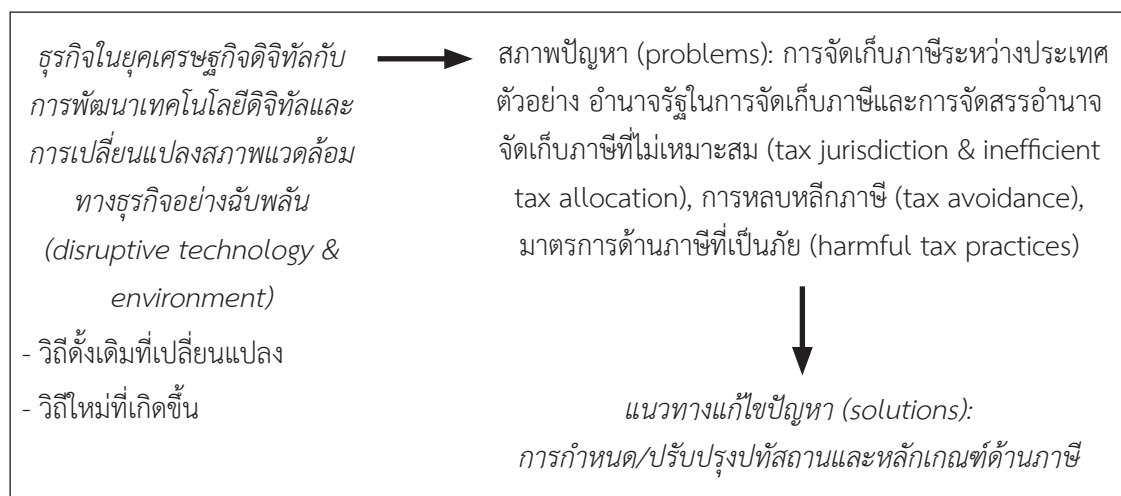
ในโลกยุคปัจจุบันที่กระแสโลกาภิวัตน์ทำให้การเคลื่อนย้ายการค้าและทุนระหว่างประเทศเสรีมากขึ้น รวมทั้งมีการพัฒนาเทคโนโลยีแนวหน้าในหลายด้านอย่างฉับพลัน (disruptive technology)⁴ ทำให้โลกก้าวเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (digital economy) อย่างเต็มรูปแบบ โดยมีเทคโนโลยีดิจิทัลต่าง ๆ เป็นแกนหลักที่ขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจ⁵ อาทิ การใช้เทคโนโลยีดิจิทัลเข้ามาช่วยเพื่อเพิ่มผลผลิตหรือสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการต่าง ๆ โดยใช้เวลาหรือต้นทุนน้อยลง ไม่ว่าจะเป็นต้นทุนด้านการผลิตหรือด้านการขาย การใช้เครื่องมือติดต่อสื่อสารผ่านเครือข่ายไร้สายความเร็วสูงเพื่อการทำธุรกิจในวงกว้างก็ทำให้เกิดการขยายตัวของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce) การขยายตัวของเครือข่ายการค้าและการลงทุนทั่วโลก รวมถึงการขยายตัวของการทำงานและสร้างการจ้างงานรูปแบบใหม่ที่เอื้ออำนวยและส่งเสริมต่อการทำธุรกิจข้ามพรมแดน นอกจากนี้เทคโนโลยีดิจิทัลที่ส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากก็ช่วยสนับสนุนการเรียนรู้และเพิ่มทักษะให้แก่ผู้ประกอบการผ่านระบบการเรียนรู้ผ่านระบบเครือข่ายไร้สายอินเทอร์เน็ต (e-learning) ที่ถูกพัฒนามากขึ้น

พัฒนาการของเทคโนโลยีดิจิทัลอย่างฉับพลันในด้านต่าง ๆ ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจโลกทั้งหมด โดยไม่ได้จำกัดเฉพาะภาคส่วนของระบบเศรษฐกิจ หรือจำกัดเฉพาะประเทศใดหรือภูมิภาคใดเป็นพิเศษ ซึ่งผลกระทบดังกล่าวไม่เพียงแต่เปลี่ยนแปลงวิธีการทำธุรกิจแบบดั้งเดิมเท่านั้น แต่ยังทำให้เกิดวิธีการทำธุรกิจรูปแบบใหม่ขึ้นบนโลกอีกด้วย ทั้งนี้เทคโนโลยีดิจิทัลได้เข้ามาเป็นส่วนประกอบหนึ่งในวิธีการ

⁴ ในรายงานของที่ประชุมสหประชาชาติว่าด้วยการค้าและการพัฒนา (UNCTAD) ได้สรุปและแบ่งกลุ่มของเทคโนโลยีแนวหน้าแห่งยุคดิจิทัลที่สำคัญ (frontier technologies) ออกเป็น 11 ด้าน ได้แก่ (1) ระบบปัญญาประดิษฐ์ (Artificial Intelligence: AI), (2) อุปกรณ์กายภาพที่เชื่อมต่อกับระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (Internet of Things: IoT), (3) ข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data), (4) การประมวลผลและจัดเก็บข้อมูลแบบกระจายศูนย์หรือบล็อกเชน (Blockchain), (5) ระบบการสื่อสารไร้สายยุคที่ 5 (5G), (6) การพิมพ์สามมิติ (3D Printing), (7) วิทยาการหุ่นยนต์ (Robotics), (8) อากาศยานไร้คนขับ (Drone), (9) การปรับแต่งยีน (Gene Editing), (10) นาโนเทคโนโลยี (Nanotechnology) และ (11) เซลล์แสงอาทิตย์ (Solar Photovoltaic) (ดู United Nations (2021), *Technology and Innovation Report 2021 - Catching Technological Waves: Innovation with Equality* (UNCTAD/TIR/2020), 25 กุมภาพันธ์ 2564, Annex 2.)

⁵ เทคโนโลยีดิจิทัล (digital technology) เป็นเทคโนโลยีที่เกี่ยวข้องกับการเข้ารหัสข้อมูลเลขฐานสอง (binary-digit data-encoding) ซึ่งช่วยให้สามารถถ่ายโอนข้อมูลได้ในทันที ดังนั้นเทคโนโลยีใดที่เกี่ยวข้องกับการเข้ารหัสข้อมูลดังกล่าวย่อมอาจถือเป็นเทคโนโลยีดิจิทัลได้ทั้งสิ้น และในทำนองเดียวกันกิจกรรมทางเศรษฐกิจใดที่อาศัยการใช้เทคโนโลยีการเข้ารหัสข้อมูลเลขฐานสองนี้ก็ย่อมถือว่ามีองค์ประกอบดิจิทัล (digital element) ซึ่งหากธุรกิจใดมีองค์ประกอบดิจิทัลนี้เป็นส่วนหนึ่งของกิจการทางเศรษฐกิจ ไม่ว่าจะเป็นในขั้นตอนของการสื่อสารข้อมูล การจัดจำหน่าย การชำระราคา หรือในขั้นตอนใดก็ตาม ธุรกิจดังกล่าวย่อมถือว่ามีความเป็นดิจิทัล และถือเป็นส่วนหนึ่งของระบบเศรษฐกิจแบบดิจิทัล (digital economy) (Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. Washington: World Bank Group, 2021: 17)

ทำธุรกิจยุคปัจจุบันผ่านรูปแบบของกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ที่หลากหลาย⁶ ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของการสื่อสารแบบดิจิทัล (digital communication)⁷ สินค้าและบริการดิจิทัล (digital content)⁸ ระบบอัตโนมัติของกระบวนการดิจิทัล (digital automation)⁹ การจัดจำหน่ายแบบดิจิทัล (digital distribution)¹⁰ และระบบการชำระเงินแบบดิจิทัล (digital payment)¹¹



แผนภาพ 2. ความสัมพันธ์ระหว่างสภาพปัญหากับแนวทางการแก้ไขปัญหามาตรการระหว่างประเทศ

⁶ Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, **Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency**. (Washington: World Bank Group, 2021), p.18.

⁷ เทคโนโลยีการใช้โครงสร้างเครือข่ายพื้นฐานระหว่างคู่สัญญาเพื่อทำธุรกรรมทางเศรษฐกิจและสื่อสารระหว่างกัน เช่น การสื่อสารผ่านระบบอินเทอร์เน็ตในรูปแบบของอีเมล โทรศัพท์ผ่านโปรแกรมทางอินเทอร์เน็ต หรือการถ่ายทอดสดออนไลน์ (streaming)

⁸ สินค้าและบริการที่อยู่ในรูปแบบของข้อมูลดิจิทัลที่ไม่มีลักษณะทางกายภาพที่จับต้องได้ และต้องอาศัยเทคโนโลยีดิจิทัลเพื่อมีตัวตน เช่น หนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (e-book) ซอฟต์แวร์ (software) โดเมนเนม โปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือโปรแกรมมือถือ เสียงดิจิทัล ภาพดิจิทัล พื้นที่เก็บหรือแสดงข้อมูลดิจิทัลหรือเว็บไซต์ (website/webpage) ระบบจัดเก็บข้อมูลบนเซิร์ฟเวอร์ที่อยู่ในระยะไกล (cloud storage) เครื่องมือการค้นหาข้อมูล (search engine) ตลาดดิจิทัลหรือแพลตฟอร์มดิจิทัล (digital market/platform)

⁹ กระบวนการดิจิทัลที่ช่วยผู้ประกอบการตัดสินใจและดำเนินการทางธุรกิจโดยอัตโนมัติในรูปแบบที่ผู้ประกอบการไม่ได้เข้าไปมีส่วนร่วมโดยตรง แต่เป็นรูปแบบที่ระบบดิจิทัลของผู้ประกอบการประมวลผลข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริโภคแล้วนำไปใช้ตัดสินใจหรือดำเนินการทางธุรกิจต่อไปโดยอัตโนมัติ กระบวนการดังกล่าวสามารถพบได้ในรูปแบบธุรกิจต่าง ๆ มากมาย อาทิ เครื่องมือการค้นหาข้อมูล (search engines) ระบบการจองออนไลน์ (online booking) การแปลภาษา (translation) การวิเคราะห์ข้อมูลลูกค้าหรือผู้บริโภค

¹⁰ การจัดจำหน่ายสินค้าและบริการผ่านระบบออนไลน์โดยใช้เทคโนโลยีต่าง ๆ (เช่น อินเทอร์เน็ต บลูทูธ) ซึ่งไม่ต้องอาศัยการจัดจำหน่ายทางกายภาพแบบดั้งเดิมเพียงอย่างเดียว เป็นวิธีการทำธุรกิจที่พบได้ในธุรกิจต่าง ๆ ที่หลากหลาย เช่น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การเรียนรู้ผ่านระบบออนไลน์ การซื้อขายสินค้าและบริการดิจิทัล

¹¹ การชำระเงินแบบดิจิทัลจะอาศัยเทคโนโลยีการเข้ารหัสข้อมูลเลขฐานสองเป็นหลัก ซึ่งเป็นเทคโนโลยีดิจิทัลหลักของการโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ รวมไปถึงจนถึงธุรกิจด้านการเงินต่าง ๆ เช่น ธุรกิจบัตรเครดิตและเดบิต การโอนเงินผ่านเครื่อง ATM หรือผ่านระบบอินเทอร์เน็ต การสะสมแต้มหรือระบบเติมเงินออนไลน์ การชำระบิลออนไลน์

วิธีการทำธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปจากพัฒนาการของเศรษฐกิจดิจิทัลย่อมส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจและสังคมอย่างกว้างขวางในหลากหลายมิติ¹² โดยผลกระทบของเศรษฐกิจดิจิทัลที่สำคัญในมิติหนึ่งที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ก็คือผลกระทบในมิติของการจัดเก็บภาษีอากร¹³ ทั้งนี้มีข้อสังเกตเบื้องต้นว่าการเปลี่ยนแปลงของวิธีการทำธุรกิจจากพัฒนาการของเทคโนโลยีดิจิทัลอาจไม่ได้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรเสมอไปทุกกรณี ดังนั้นในการพิจารณาจึงจำเป็นต้องแยกความแตกต่างระหว่างเทคโนโลยีดิจิทัลที่ส่งผลเป็นการเปลี่ยนวิถีธุรกิจและมีผลกระทบด้านภาษีออกจากเทคโนโลยีดิจิทัลที่ไม่มีผลกระทบด้านภาษี¹⁴ กล่าวคือ เทคโนโลยีดิจิทัลบางอย่างอาจส่งผลเป็นเพียงการเพิ่มประสิทธิภาพของการดำเนินธุรกิจผ่านวิธีการทำธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปแต่ไม่ได้ส่งผลกระทบด้านภาษี¹⁵ ในขณะที่เทคโนโลยีดิจิทัลบางอย่างอาจทำให้เกิดทั้งวิถีใหม่ของการทำธุรกิจซึ่งส่งผลกระทบด้านภาษีอย่างมีนัยสำคัญ หรือที่เรียกว่าเป็นรูปแบบธุรกิจดิจิทัลที่สร้างความท้าทายด้านภาษี (tax-disruptive digital business model)¹⁶ ซึ่งมักเป็นวิถีธุรกิจรูปแบบใหม่ที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการดิจิทัล รวมถึงการจัดจำหน่ายแบบดิจิทัล เช่น การขายสินค้าหรือบริการดิจิทัลผ่านแพลตฟอร์มออนไลน์โดยใช้ระบบการชำระเงินแบบดิจิทัล ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของตลาดออนไลน์ (online marketplaces) หรือผู้จำหน่ายออนไลน์ (online retailers of digital content) การให้บริการด้านสื่อบันเทิง (digital media service) เป็นต้น¹⁷

¹² ดู United Nations (2021), *Technology and Innovation Report 2021 - Catching Technological Waves: Innovation with Equality* (UNCTAD/TIR/2020), 25 กุมภาพันธ์ 2564

¹³ European Parliament, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters: Challenges and Remedies*, Study Requested by the TAX3 Committee, [Online] Available from : <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [8 October 2022]

¹⁴ Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. (Washington: World Bank Group, 2021), p.19-27.

¹⁵ เช่น การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของการสื่อสารจากรูปแบบดั้งเดิมเป็นรูปแบบดิจิทัลย่อมทำให้การสื่อสารระหว่างผู้ประกอบการและลูกค้ามีประสิทธิภาพมากขึ้นผ่านต้นทุนที่ลดลงหรือระยะเวลาการสื่อสารที่สั้นขึ้น โดยที่ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีหรือหน้าที่ในการยื่นภาษีของผู้ประกอบการแต่อย่างใด, การเปลี่ยนแปลงรูปแบบของการชำระเงินจากรูปแบบดั้งเดิมที่ชำระด้วยเงินสดมาเป็นรูปแบบดิจิทัลผ่านการโอนเงินผ่านระบบออนไลน์หรือการใช้บัตรเครดิตหรือเดบิต แม้จะทำให้เกิดการชำระเงินที่มีประสิทธิภาพขึ้น รวมทั้งทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีทำได้สะดวกขึ้นโดยผู้เสียภาษีมียางเลือกในการชำระภาษีมากขึ้น ในขณะที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็สามารถตรวจสอบธุรกิจได้ง่ายขึ้น แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวก็ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อภาระภาษีหรือหน้าที่เสียภาษีของผู้ประกอบการอย่างมีนัยสำคัญแต่อย่างใด

¹⁶ Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. (Washington: World Bank Group, 2021), p.20-24.

¹⁷ รูปแบบของธุรกิจที่สร้างความท้าทายด้านภาษีอาจแบ่งได้หลายประเภทตามลักษณะของธุรกิจที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ (1) กลุ่มธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการดิจิทัล (content-related business) เช่น ธุรกิจการขาย การอนุญาตให้ใช้สิทธิ และการเป็นสมาชิกของแพลตฟอร์มที่เกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการดิจิทัล (2) กลุ่มธุรกิจที่ถูกกำกับดูแล (regulated business) เช่น ธนาคารเสมือนจริง (virtual banking) ประกันภัยเสมือนจริง (virtual insurance) การพนันออนไลน์ (online gambling) (3) กลุ่มธุรกิจแพลตฟอร์มที่ประกอบธุรกิจหลายด้าน (multisided platforms) เช่น ตลาดพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (e-commerce marketplace) (4) กลุ่มธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับผู้ใช้งาน (user-related business) เช่น การขายข้อมูลของผู้ใช้บริการออนไลน์ (sale of user-related data/user-contributed digital

วิถีธุรกิจเหล่านี้มักส่งผลให้เกิดการขายสินค้าและให้บริการที่ผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพ (physical presence) หรือสถานประกอบการถาวร (permanent establishment) ในรัฐต่างประเทศที่เป็นรัฐแหล่งเงินได้ (source jurisdiction) หรือในรัฐที่เป็นรัฐแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งลูกค้าหรือผู้ใช้งานอาศัยอยู่ (market jurisdiction) จึงก่อให้เกิดความท้าทายต่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบการไม่ปรากฏตัวเชิงกายภาพและไม่มีสถานประกอบการถาวรในรัฐที่เป็นแหล่งเงินได้หรือแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยทั่วไปเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีในรัฐดังกล่าวย่อมตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกรรมดิจิทัลดังกล่าวที่เกิดขึ้นได้ยากหรืออาจไม่สามารถตรวจสอบได้เลย เว้นแต่จะมีเครื่องมือหรือเทคโนโลยีดิจิทัลอื่นใดเข้ามาช่วยตรวจสอบกรณีดังกล่าวเป็นการเฉพาะ

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจำแนกปัญหาที่เกิดขึ้นจากผลกระทบของวิถีธุรกิจที่เปลี่ยนแปลงไปในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลในมิติของการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศแล้ว อาจสรุปสภาพปัญหาที่สำคัญได้ 3 ประการ ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและการจัดสรรอำนาจจัดเก็บภาษีที่ไม่เหมาะสม (tax jurisdiction & inefficient tax allocation)

การที่ธุรกิจจำนวนมากในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลมีลักษณะและรูปแบบที่เอื้อต่อการดำเนินธุรกิจในประเทศเป้าหมาย (market country) ได้ผ่านธุรกรรมดิจิทัล โดยไม่ต้องมีการปรากฏตัวทางกายภาพ (physical presence) ย่อมถือเป็นปัจจัยหลักที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำลายการจัดเก็บภาษีในยุคนี้ เพราะหลักการภาษีระหว่างประเทศที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อจัดสรรอำนาจจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้ (source jurisdiction) และหลักถิ่นที่อยู่ (residence jurisdiction) นั้น โดยหลักจะนำหลักการปรากฏตัวทางกายภาพ (physical presence) มาใช้พิจารณาประกอบว่าบุคคลมีกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรัฐแหล่งเงินได้หรือไม่¹⁸ ดังนั้นเมื่อเทคโนโลยีดิจิทัลถูกพัฒนาจนทำให้ธุรกิจสามารถดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรัฐที่กิจกรรมทางเศรษฐกิจตั้งอยู่ (market jurisdiction) ได้อย่างมีนัยสำคัญ (substantial

content) การโฆษณาออนไลน์ต่อกลุ่มผู้ใช้บริการเป้าหมาย (online user-targeted advertising) (Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. (Washington: World Bank Group, 2021), p.23)

¹⁸ ตัวอย่าง เช่น ข้อ 7 ประกอบข้อ 5 ในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้, ข้อ 7 ประกอบข้อ 5 ในความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้, ข้อ 7 ประกอบข้อ 5 ในอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหพันธรัฐรัสเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้, OECD (2019) *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. Paris: OECD Publishing. <<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>> Article 7, 5.

economic activities) โดยที่ไม่จำเป็นต้องปรากฏตัวทางกายภาพหรือมีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้น รัฐดังกล่าวย่อมไม่มีจุดเกาะเกี่ยวในเชิงกายภาพกับธุรกิจดังกล่าว รัฐดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นรัฐแหล่งเงินได้ ตามหลักการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศปัจจุบันที่ยังใช้ปทัสถานแบบดั้งเดิม ดังนั้นผู้ประกอบการจึงไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐนั้น ทั้งที่มีความสัมพันธ์เชิงเศรษฐกิจกับรัฐดังกล่าวอย่างมีนัยสำคัญจากการที่รัฐดังกล่าวเป็นแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งมีลูกค้าหรือผู้ใช้บริการอยู่ ดังนั้นหลักการภาษีระหว่างประเทศตามปทัสถานและหลักเกณฑ์ดั้งเดิมที่ยึดโยงกับจุดเกาะเกี่ยวทางกายภาพ (physical nexus) จึงถูกมองว่าสร้างความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และไม่สามารถนำมาใช้เพื่อจัดสรรกำไรระหว่างรัฐต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม เพราะไม่รองรับรูปแบบการประกอบธุรกิจดิจิทัลในปัจจุบัน¹⁹

2. ปัญหาการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศของกิจการข้ามชาติ (tax avoidance)

กระแสโลกาภิวัตน์ที่ทำให้การเคลื่อนย้ายการค้าและทุนระหว่างประเทศที่เสรีมากขึ้น ประกอบกับการเปลี่ยนแปลงอย่างฉับพลันของเทคโนโลยีดิจิทัลได้กลายเป็นเหตุหนึ่งที่สำคัญที่สร้างปัจจัยแวดล้อมที่เอื้อต่อการหลบหลีกภาษีให้แก่บริษัทข้ามชาติซึ่งสามารถวางแผนภาษีในลักษณะที่กร่อนฐานภาษีและเคลื่อนย้ายหรือถ่ายโอนกำไร (base erosion and profit shifting) จากรัฐที่มีภาระภาษีสูงไปยังรัฐที่มีภาระภาษีต่ำกว่าหรือไม่มีภาระภาษี เพื่อให้กิจการไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีโดยรวมในสัดส่วนที่ต่ำลง ผ่านการวางแผนภาษีในรูปแบบต่าง ๆ²⁰ ซึ่งแม้จะสอดคล้องกับกฎหมายภาษีของรัฐที่เกี่ยวข้อง แต่ก็มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) ปัญหาการหลบหลีกภาษีเป็นปัญหาดั้งเดิมที่มีปรากฏอยู่แล้วตั้งแต่ก่อนที่โลกจะเคลื่อนเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัลจากกระแสโลกาภิวัตน์และความแตกต่างของกฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศ แต่พัฒนาการของเทคโนโลยีดิจิทัลและวิธีการทำธุรกิจรูปแบบใหม่ที่เกิดขึ้นจากพัฒนาการดังกล่าวได้ทำให้ปัจจัยแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศของกิจการข้ามชาติเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งการเคลื่อนย้ายเงินทุนจำนวนมากโดยอาศัยปัจจัยแวดล้อมที่เอื้อต่อการหลบหลีกภาษีในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลนี้ได้ส่งผลกระทบต่อรายได้และความสามารถในการแข่งขันของแต่ละประเทศในตลาดโลกอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้นปัญหาการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศของกิจการข้ามชาติจึงถือเป็นหนึ่งในปัญหาด้านนโยบายภาษีและการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ทำลายที่สุดเท่าที่รัฐต่าง ๆ ทั่วโลกเคยเผชิญมาในรอบศตวรรษ โดยเฉพาะ

¹⁹ ดู Guglielmo Maisto (ed.) *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*. (Amsterdam: IBFD, 2019)

²⁰ เช่น การกำหนดราคาโอนที่ไม่เหมาะสมระหว่างบริษัทในเครือหรือระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน (transfer pricing arrangement) การใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (treaty abuse/treaty shopping) การใช้ประโยชน์จากหลักเกณฑ์ที่แตกต่างเพื่อสร้างทวิลักษณ์ในด้านภาษีของกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น (hybrid mismatch arrangement) การจัดตั้งบริษัทที่ไม่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (บริษัทที่มีแต่เปลือก (shell company), บริษัทกระดาษ (paper company)) ในรัฐที่จัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ไม่จัดเก็บภาษีเลย หรือให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีจำนวนมาก

ในช่วงทศวรรษที่ผ่านมาซึ่งรัฐจำนวนมากทั่วโลกมีรายได้และความมั่งคั่งที่ลดลงสืบเนื่องมาจากวิกฤติเศรษฐกิจและวิกฤติโควิด-19 ที่แต่ละรัฐต่างก็ต้องเผชิญและรับมือกับวิกฤติดังกล่าวภายใต้ปัจจัยที่แตกต่างกัน ดังนั้นหลายประเทศจึงมองว่าหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรที่เปิดช่องว่างให้บริษัทข้ามชาติสามารถใช้ประโยชน์เพื่อหลบหลีกภาษีได้นั้นสมควรที่จะต้องถูกเพื่อปิดช่องว่างดังกล่าว

3. ปัญหามาตรการด้านภาษีที่เป็นภัย (harmful tax practices)

ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล รัฐอาจกำหนดนโยบายของประเทศที่ส่งเสริมการใช้และพัฒนาเทคโนโลยี รวมถึงการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษีแก่ธุรกิจดิจิทัลทำให้อาจมีมาตรการจูงใจด้านภาษีต่าง ๆ ออกมามากมาย โดยบางมาตรการก็อาจเป็นมาตรการภาษีโดยตรงที่ส่งเสริมการใช้และพัฒนาเทคโนโลยี และการประกอบธุรกิจดิจิทัล เช่น การลดอัตราภาษีให้กับธุรกิจเป้าหมาย หรือการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (patent box) ในขณะที่บางมาตรการก็อาจเป็นมาตรการอื่นที่ส่งเสริมโดยอ้อม เช่น การเปิดช่องให้ตั้งบริษัทที่มีแต่เปลือก (shell companies) การลดค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย มาตรการยกเว้นภาษีต่างประเทศ มาตรการยกเว้นภาษีให้ธุรกิจในเขตเศรษฐกิจพิเศษ การกำหนดราคาโอนล่วงหน้า การตอบข้อหารือล่วงหน้า ทั้งนี้ การออกมาตรการจูงใจด้านภาษี (tax incentive) หรือการให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษี (preferential tax regime) ของรัฐต่าง ๆ โดยหลักเมื่อผ่านกระบวนการตราหรือการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วย่อมถือว่าเป็นมาตรการที่ชอบด้วยกฎหมายในตัวเอง อย่างไรก็ตามหากมาตรการเหล่านี้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีลักษณะเปิดช่องให้เกิดการกร่อนฐานภาษีและถ่ายโอนกำไรจนกระทบต่อฐานภาษีของรัฐอื่น เป็นหลักเกณฑ์ที่สร้างผลกระทบด้านการเงินโดยที่ไม่มีจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจกับรัฐที่เกี่ยวข้องอย่างแท้จริง หรือเป็นหลักเกณฑ์ที่มีลักษณะบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรตามธรรมชาติอย่างไม่เหมาะสม มาตรการเหล่านี้นอาจถูกมองว่าเป็นมาตรการที่ทำให้เกิดการแข่งขันด้านภาษีที่เป็นภัยต่อรัฐอื่นและถือเป็นการบิดเบือนกลไกตลาดได้²¹

5. แนวทางการกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศ

สภาพปัญหาของการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลตามที่กล่าวไปแล้วข้างต้นในหัวข้อ 4. ทำให้เกิดประเด็นว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรดั้งเดิมที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน (traditional tax rules) ในประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีจากกิจการข้ามชาตินั้นมีลักษณะที่

²¹ ดู Elly Van de Verde and Francesco Cannas, *Harmful Tax Practices within the EU: Definition, Identification and Recommendations*, Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, (Luxembourg: European Parliament, 2021.)

ล้ำสมัย และไม่สามารถรองรับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างฉับพลัน (disruptive environment) ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้อย่างเหมาะสม ดังนั้นรัฐบาลของประเทศต่าง ๆ ที่ตระหนักถึงปัญหาและความท้าทายดังกล่าวจึงพยายามกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศเหล่านี้ คำถามหลัก คือ มีแนวทางการกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีรูปแบบใดที่จะทำให้สามารถแก้ปัญหาภาษีระหว่างประเทศเหล่านี้ได้สำเร็จหรือไม่

หากพิจารณาจากทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยของรัฐ²² พบว่าได้มีการนำเสนอแนวทางที่สามารถนำมาปรับใช้เพื่อพิจารณาถึงแนวทางการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีใหม่มาจัดการกับปัญหาการเก็บภาษีระหว่างประเทศในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลได้หลายแนวทาง ทั้งนี้แนวทางสุดโต่งด้านหนึ่งภายใต้แนวคิดแบบสังคมนิยม (realist)²³ ก็คือ การใช้มาตรการฝ่ายเดียว (unilateral approach) ซึ่งจะทำให้รัฐสามารถใช้อำนาจอธิปไตยของตนในการกำหนดหลักเกณฑ์หรือปทัสถานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีระหว่างประเทศตามที่รัฐตนต้องการได้ โดยใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษีอย่างเด็ดขาด (absolute tax sovereignty) ภายใต้กลไกการออกหลักเกณฑ์โดยชอบด้วยกฎหมายของรัฐาธิปไตยในแต่ละรัฐ โดยที่ไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐอื่น²⁴

²² แนวคิดเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยไม่ใช่แนวคิดที่ตายตัว แต่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาเพื่อสอดคล้องกับบทบาทของแต่ละสังคมที่เกี่ยวข้อง เช่น มุมมองแบบ Westphalian State ซึ่งมีมาตั้งแต่ยุคคริสต์ศตวรรษที่ 17 ซึ่งมองว่ารัฐต่างย่อมมีอำนาจอธิปไตยแต่เพียงผู้เดียวภายในพรมแดนทางภูมิศาสตร์ของตนและสามารถกำหนดนโยบายด้วยตนเอง โดยพิจารณาแต่ผลประโยชน์ของพลเมืองของตนเป็นหลัก (ดู Leo Gross (1948). "The Peace of Westphalia," 42 *American Journal of International Law* 1, 20-41; David Armstrong, "The Evolution of International Society" in Baylis, J., Smith, S. & Owens, P. (eds) *The Globalisation of World Politics: An Introduction to International Relations*. (Oxford: Oxford University Press, 2010: Chapter 2.) หรือมุมมองแบบ Intermediary State ในยุคใหม่ที่มีมองว่าอำนาจอธิปไตยของรัฐนั้นไม่สามารถพิจารณาแต่องค์ประกอบภายในได้ แต่จะต้องนำผู้มีส่วนได้เสียกับรัฐทั้งภายในและภายนอกทั้งหมดมาเป็นปัจจัยในการพิจารณาควบคู่ไปกับผลประโยชน์ของชาติ (Inge Kaul, "Blending External and Domestic Policy Demands - The Rise of the Intermediary State," in Inge Kaul & Pedro Conceicao (eds) *The New Public Finance: Responding to Global Challenges*. (New York: OUP, 2006: 73), p.77-78))

²³ แนวคิดแบบ realist เป็นทฤษฎีที่เชื่อว่ารัฐเป็นศูนย์กลางทุกอย่าง (state-centric) ทั้งนี้สังคมนิยมเชื่อว่ารัฐแต่ละรัฐที่มีอำนาจอธิปไตยย่อมเป็นผู้มีบทบาทหลักที่กระทำการโดยอิสระจากรัฐอื่นเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตน และด้วยเหตุนี้อำนาจอธิปไตยจึงเป็นสิ่งศักดิ์สิทธิ์ ดังนั้นจึงไม่มีรัฐอื่นหรือองค์กรเหนือรัฐใดที่จะควบคุมรัฐดังกล่าวได้ (ดู Thucydides, *The Peloponnesian War: A New Translation by Martin Hammond, Rhodes, P.J.* (ed). (Oxford: Oxford University Press, 2009); Thomas Hobbes, *Leviathan*, Edited by Gaskin, J.C.A. Oxford World's Classics. London, (Oxford University Press, 2008); Chris Brown, Terry Nardin & Nicholas Rengger, *International Relations in Political Thought: Texts from the Ancient Greeks to the First World War*. (Cambridge: Cambridge University Press, 2002), p.34-61, 335-341))

²⁴ แม้ว่ามาตรการกระทำฝ่ายเดียวของรัฐในการแก้ปัญหาภาษีระหว่างประเทศจะมีประสิทธิภาพในระดับหนึ่ง แต่ก็มิอาจจำกัดบางประการเช่นกัน เพราะในทางปฏิบัติย่อมเป็นไปได้ที่รัฐจะใช้ระบบภาษีที่มีหลักเกณฑ์และแนวปทัสถานเดียวกันทั้งหมด ดังนั้นหากผู้เสียภาษีต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภายในประเทศมากกว่าหนึ่งประเทศ ก็ย่อมจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน ดังนั้นจึงทำให้อาจสร้างปัญหาภาษีระหว่างประเทศได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนี้ยังกระทบกับหลักความเป็นกลางด้านภาษีที่ส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีว่าจะลงทุนที่ใด ดังนั้นหากทุกประเทศเลือกใช้มาตรการฝ่ายเดียวย่อมเป็นไปได้ที่จะสามารถสร้างความเป็นกลางในมิติของภาษีอากรระหว่างประเทศได้อย่างแท้จริง

ในขณะที่แนวทางสุดโต่งอีกด้านหนึ่งของการจัดการกับปัญหาภาษีระหว่างประเทศภายใต้แนวคิดเชิงอุดมคติ (idealist)²⁵ ก็คือ การที่รัฐสละอำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษี (absence of tax sovereignty) ทั้งหมดเพื่อบูรณาการกำหนดหลักเกณฑ์เดียวที่ทุกประเทศใช้ร่วมกันทั้งหมดแบบเป็นเอกรูป (unification approach) ในการแก้ไขปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศร่วมกัน โดยจัดตั้งหน่วยงานหรือองค์กรภาษีระดับโลกเพื่อใช้บังคับหลักเกณฑ์ดังกล่าวในลักษณะของการใช้อำนาจเหนือรัฐผ่านองค์กรเหนือรัฐ (supranationalism)²⁶ อย่างไรก็ตามนอกเหนือจากแนวทางที่ สุดโต่งทั้งสองด้านนี้แล้ว ในทางทฤษฎียังมีการเสนอแนวทางอื่น ๆ ที่อาจสามารถช่วยแก้ปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศได้และเป็นแนวคิดที่อยู่ระหว่างสองแนวทางดังกล่าวโดยประเทศที่เกี่ยวข้องยอมลดหรือกร่อนอำนาจอธิปไตยด้านภาษีลงบางส่วนแต่ไม่ถึงกับสูญเสียอำนาจอธิปไตยด้านภาษีไปโดยสิ้นเชิง (erosion of tax sovereignty) ทั้งนี้แนวทางดังกล่าวมักอยู่ในรูปแบบของการที่รัฐยอมเจรจากับรัฐอื่นเพื่อบรรลุข้อตกลงในการกำหนดหรือบูรณาการหลักเกณฑ์ร่วมกันโดยที่มีการคำนึงถึงผลประโยชน์แลกเปลี่ยนกับรัฐอื่นในการเจรจา ซึ่งการเจรจาดังกล่าวอาจอยู่ในรูปแบบของแนวทางการบูรณาการหลักเกณฑ์ร่วมกันแบบหลายฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นรูปแบบทวิภาคี (bilateral approach) หรือเป็นรูปแบบพหุภาคี (multilateral approach)

²⁵ แนวคิดเชิงอุดมคติหรือรู้จักกันในอีกชื่อว่า Wilsonianism เป็นแนวคิดที่ถูกพูดถึงช่วงกระแสของลัทธิเสรีนิยม ทั้งนี้ในปี ค.ศ. 1918 ประธานาธิบดี Wilson ได้นำเสนอเกี่ยวกับแนวคิดนี้ในปาฐกถาของเขา (ดู Woodrow Wilson, "President Woodrow Wilson's Fourteen Points, The Avalon Project," [online] Available from : http://avalon.law.yale.edu/20th_century/wilson14.asp [11 December 2022] และในช่วงของการก่อตั้ง League of Nations ระหว่างสงครามโลกครั้งที่ 1 และ 2 ทั้งนี้แนวคิดเชิงอุดมคตินี้มีรากฐานที่เกี่ยวข้องกับงานเขียนชิ้นต้นในยุคนก่อนหน้าจำนวนมากซึ่งรวมถึงงานเขียนของ Kant เรื่อง Perpetual Peace ในปี ค.ศ. 1795 (Immanuel Kant, *Perpetual Peace: A Philosophical Essay*. Translated by Mary Campbell Smith, (London: Allen & Unwin, 1903)

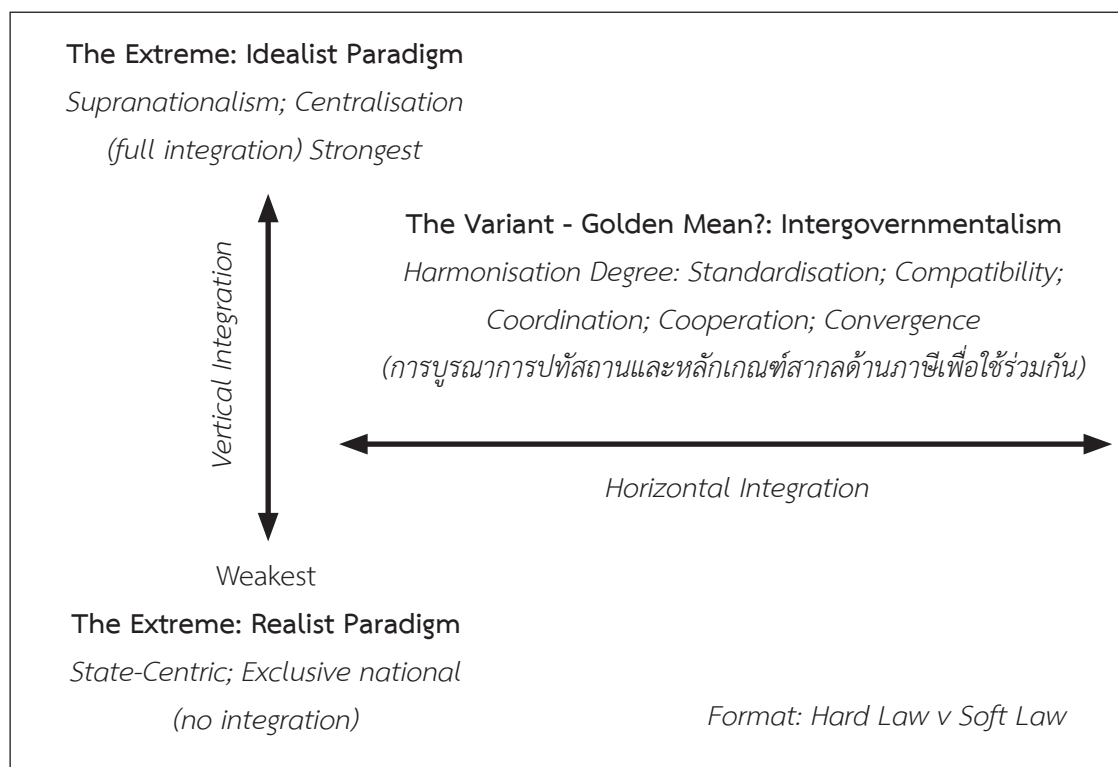
²⁶ Sawyer แนะนำแนวทางการบูรณาการด้านภาษีในรูปแบบของการจัดตั้งองค์กรภาษีโลกขึ้น อย่างไรก็ตามข้อเสนอนี้ของ Sawyer นั้นในระยะเริ่มต้นการมีเขตอำนาจเหนือรัฐในทุกมิติของหลักเกณฑ์ภาษีอากรระหว่างประเทศเป็นเรื่องที่เป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติ ดังนั้น Sawyer จึงเสนอแนะให้องค์กรภาษีโลกมีเขตอำนาจที่จำกัดในระยะเริ่มต้นก่อน โดยครอบคลุมแค่การจัดทำข้อกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (advance pricing agreement) และการทำหนังสือตอบข้อหาหรือที่มีผลผูกพันล่วงหน้า (binding advance ruling) ก่อนที่จะขยายเขตอำนาจออกเพิ่มเติมหลังจากที่องค์กรดังกล่าวได้เริ่มดำเนินการไประยะหนึ่งแล้ว (Adrian J. Sawyer, *Developing a World Tax Organisation: The Way Forward*. (UK: Fiscal Publications, 2009.)



แผนภาพ 3. แนวทางการกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศ

ดังนั้นในทางทฤษฎีการกำหนดระเบียบภาษีโลกใหม่ที่มีปทัสถานและหลักเกณฑ์แตกต่างไปจากระเบียบภาษีโลกดั้งเดิมนั้นย่อมสามารถทำได้หลายแนวทาง อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาสภาพปัญหาเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติแล้วพบว่าปัญหาดังกล่าวไม่สามารถแก้ไขได้ผ่านมาตรการฝ่ายเดียวแต่เพียงอย่างเดียว แต่ต้องอาศัยความร่วมมือระหว่างประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกประกอบด้วย โดยเฉพาะกลุ่มประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกับกิจการข้ามชาติที่ทำธุรกิจดิจิทัลเพื่อบูรณาการหลักเกณฑ์ด้านภาษีมาบังคับใช้ร่วมกัน เช่น หากร้อยละ 80 ของรัฐทั่วโลกยอมตกลงใช้หลักเกณฑ์เดียวกันแล้ว แต่กลับมีรัฐบางส่วนจำนวนร้อยละ 20 ยังคงเลือกที่จะใช้อำนาจอธิปไตยเด็ดขาดด้านภาษี โดยออกหลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงจุดเกาะเกี่ยวทางเศรษฐกิจที่เหมาะสม (economic allegiance) หรือออกมาตรการภาษีที่เป็นภัยต่อรัฐอื่น และเอื้อต่อการหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ ปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศเหล่านี้ก็จะยังคงอยู่ต่อไป โดยบริษัทข้ามชาติก็อาจพัฒนารูปแบบการวางแผนภาษีระหว่างประเทศเพื่อกร่อนฐานภาษีและถ่ายโอนกำไรไปกลุ่มประเทศส่วนน้อยเหล่านั้น ดังนั้นเมื่อประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกตระหนักถึงความท้าทายที่เกิดขึ้นในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลในมิติของปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศแล้ว ในทางปฏิบัติจึงเกิดความพยายามร่วมกันที่จะยกระดับความร่วมมือเพื่อกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวขึ้นสู่ระดับสากล (global level) ด้วยมุมมองว่ามาตรการแก้ไขปัญหากำหนดขึ้นโดยประเทศใดเพียงประเทศเดียว (unilateral approach) ย่อมไม่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศเหล่านี้ได้สำเร็จ ดังนั้นจึงต้องมีการปฏิรูปและจัดระเบียบภาษีโลกใหม่ทั่วโลกผ่านกระบวนการบูรณาการด้านภาษีในระดับสากล (global tax harmonisation) โดยเชื่อว่าแนวทาง

การร่วมมือกันระหว่างประเทศต่าง ๆ (intergovernmentalism) เพื่อกำหนดระเบียบภาษีโลกใหม่ย่อมจะสามารถแก้ไขปัญหภาษีอากระหว่างประเทศและเป็นประโยชน์ต่อรัฐทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง (win-win approach) ดังนี้ เมื่อการแก้ไขปัญหเหล่านี้จำเป็นต้องอาศัยการบูรณาการด้านภาษี ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อมาก็คือแนวทางการบูรณาการด้านภาษีสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่เหมาะสมควรเป็นอย่างไร



แผนภาพ 4. แนวทางการบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่

เมื่อสำรวจแนวคิดเกี่ยวกับการบูรณาการด้านภาษี (tax integration/harmonisation) พบว่ามีผู้เสนอแนวทางการบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ไว้หลายแนวทาง อาทิ:

(1) Faria (1995) ได้แบ่งแนวทางการบูรณาการด้านภาษีเป็นสองระดับ (degree) คือ ระดับของ “การประสานงานด้านภาษี (tax coordination)” ซึ่งเป็นกระบวนการในขั้นตอนก่อนที่จะถึงระดับของ “การบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation)” โดยอาจแยกย่อยได้เป็นการประสานงานฝ่ายเดียว (unilateral tax coordination) หรือการร่วมมือประสานงาน (cooperative tax coordination)²⁷

²⁷ Angelo G.A. Faria, “Tax Coordination and Harmonisation,” in Parthasarathi Shome (ed) *Tax Policy Handbook*, (Washington: IMF, 1995), p.229. Pistone ก็ได้แบ่งระดับขั้นของการบูรณาการด้านภาษีออกเป็น 2 ประเภทย่อยคล้าย

(2) Cano (1996) ได้แบ่งแนวทางการบูรณาการด้านภาษีเป็นสองระดับคล้ายกับ Faria แต่มองว่าการบูรณาการด้านภาษีสามารถแบ่งได้เป็นระดับที่ถือว่ามี “ความเป็นหนึ่งเดียว (uniformity)” โดยรัฐต่าง ๆ ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันซึ่งจะเกิดขึ้นในขั้นตอนสุดท้ายของการบูรณาการด้านภาษี กับระดับที่ว่ามี “ความสอดคล้อง (compatibility)” โดยรัฐต่าง ๆ ใช้หลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกันซึ่งจะเกิดขึ้นในขั้นตอนช่วงต้นของการบูรณาการด้านภาษี²⁸

(3) James (2000) ได้แบ่งแนวทางการบูรณาการด้านภาษีออกเป็นหลายระดับ ตั้งแต่ระดับขั้นที่ “ไม่มีการบูรณาการ (no harmonisation)” ไปจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของการบูรณาการที่มี “หลักเกณฑ์ที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน (standardisation)” โดยก่อนถึงขั้นตอนสุดท้ายก็อาจมีระดับของการบูรณาการด้านภาษีหลายรูปแบบ เช่น การบูรณาการด้านภาษีบางประเภท (partial harmonisation) การบูรณาการฐานภาษี (tax base harmonisation)²⁹

(4) Velayos และคณะ (2008) ได้แบ่งแนวทางการบูรณาการด้านภาษีออกเป็น 5 ระดับ ได้แก่ 1. ระดับที่มี “การกำหนดมาตรฐานเดียวกัน (standardisation)” ถือเป็นระดับการบูรณาการที่อยู่ในระดับสูงสุด โดยประเทศต่าง ๆ บูรณาการใช้หลักเกณฑ์ภาษีเดียวกันภายใต้สถานการณ์เดียวกัน เช่น กรณีของการออกหลักเกณฑ์ร่วมกันระดับภูมิภาคของสมาชิกสหภาพยุโรปเรื่องอากรขาออก 2. ระดับที่มี “ความสอดคล้องกัน (compatibility)” ถือเป็นขั้นตอนที่มีระดับการบูรณาการต่ำกว่าการกำหนดมาตรฐานเดียวกัน แต่โดยทั่วไปจำเป็นต้องมีแนวทางร่วมกันระหว่างประเทศต่าง ๆ เพื่อให้ประเทศต่าง ๆ ใช้เป็นแนวทางกำหนดหลักเกณฑ์ภายในของตนให้สอดคล้องกัน เพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบที่อาจเกิดจากความแตกต่างของหลักเกณฑ์ด้านภาษี แต่ไม่จำเป็นต้องกำหนดหลักเกณฑ์ทุกองค์ประกอบให้เหมือนกันทั้งหมด (เช่น คำสั่งของ สหภาพยุโรปว่าด้วยการบูรณาการภาษีมูลค่าเพิ่ม (EU Directive on VAT Harmonisation)) 3. ระดับที่มี “การประสานงาน (coordination)” ถือเป็นระดับขั้นตอนการบูรณาการที่อยู่ในระดับกลาง โดยรูปแบบการบูรณาการใดที่ไม่สามารถจัดเข้าในระดับอื่นได้ก็ถือว่าถูกจัดให้อยู่ในระดับนี้ 4. ระดับที่มี “ความร่วมมือ (cooperation)” ถือเป็นระดับที่ไม่ได้มีนโยบายหรือ

Faria แต่ให้นิยามแตกต่างกันโดย Pistone กำหนดขอบเขตของการบูรณาการด้านภาษีในมิติของกฎหมายแห่งสหภาพยุโรปโดยมองว่าการบูรณาการด้านภาษี (harmonisation) เป็นเรื่องของการออกมาตรการภาษีในระดับสหภาพยุโรปที่บังคับกับรัฐสมาชิกทุกประเทศ ในขณะที่การประสานงานด้านภาษี (coordination) เป็นการออกมาตรการภาษีในระดับรัฐสมาชิก (Pasquale Pistone, “Steering the Development of Direct Taxes towards a Fair Mix of Positive and Negative Integration,” in Michael Lang et al (eds) *Horizontal Tax Coordination*. (Amsterdam: IBFD, 2012.)

²⁸ Cano, G.J. (1996), *Armonización tributaria del Mercosur*. Buenos Aires: Instituto Universitario de Finanzas Públicas Argentinas, cited in Fernando Velayos, Alberto Barreix & Luiz Villela, “Regional Integration and Tax Harmonisation: Issues and Recent Experiences” in Vito Tanzi, Alberto Barreix & Luiz Villela, (eds) *Taxation and Latin American Integration*. (Washington D.C.: Inter-American Development Bank, 2008), p.82.

²⁹ Simon James (2000) “Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?” 54 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 263, 263-269.

หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีร่วมกัน แต่มีความตกลงในการให้ความช่วยเหลือระหว่างกัน ไม่ว่าจะเป็นความร่วมมือในลักษณะต่างตอบแทน หรือการมีผลประโยชน์ร่วมกัน 5. ระดับที่มี “แนวทางที่บรรจบกัน (convergence)” คือ เป็นระดับการบูรณาการที่แต่ละรัฐต่างฝ่ายต่างก็กำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์เองโดยไม่ได้มีเจตจำนงค์ทางการเมืองที่จะบูรณาการหลักเกณฑ์ร่วมกัน เพียงแต่รัฐได้รับผลกระทบจากปัจจัยภายนอกที่คล้ายกัน เช่น กระแสโลกาภิวัตน์ แรงกดดันจากการแข่งขันด้านเศรษฐกิจ ทำให้ต้องกำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์ดังกล่าว จึงทำให้ผลของการกำหนดนโยบายและหลักเกณฑ์ของแต่ละรัฐเป็นไปในทิศทางเดียวกัน³⁰

งานวิจัยนี้ได้กำหนดระดับขั้นการบูรณาการ (degree) เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์ผลการศึกษตามแนวทางของ Velayos และคณะ เนื่องจากเมื่อเปรียบเทียบกับแนวทางอื่นแล้วถือเป็นแนวทางที่ละเอียดและสามารถอธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในยุคต่าง ๆ ของการบูรณาการด้านภาษี รวมถึงในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลปัจจุบันที่มีการบูรณาการด้านภาษีเพื่อแก้ปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศอันเนื่องมาจากพัฒนาการของเทคโนโลยีดิจิทัลได้ดีที่สุด นอกจากระดับขั้นการบูรณาการแล้วในการพิจารณาทิศทางของการบูรณาการด้านภาษีสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่จำเป็นที่จะต้องวิเคราะห์ความแตกต่างของรูปแบบของเครื่องมือที่ใช้เพื่อการบูรณาการ (format) ของแต่ละกรณีศึกษาด้วย ซึ่งรูปแบบของการบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีในงานวิจัยนี้โดยทั่วไปหมายถึงปฏิสัมพันธ์ระหว่างเครื่องมือสองรูปแบบ ได้แก่ เครื่องมือในรูปแบบของ “ไม้แข็ง” (hard law approach) ที่มีผลผูกพันทางกฎหมายและมีสภาพบังคับ และเครื่องมือในรูปแบบของ “ไม้ نرم” (soft law approach) ที่เป็นเครื่องมือการบูรณาการที่ไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมายและไม่มีสภาพบังคับ จึงไม่ได้มีลักษณะเป็นกฎหมายในตัวเอง (law per se) แต่มีลักษณะเป็นแนวทางหรือคำแนะนำที่เป็นทางการจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง³¹

³⁰ Fernando Velayos, Alberto Barreix & Luiz Villela, “Regional Integration and Tax Harmonisation: Issues and Recent Experiences” in Vito Tanzi, Alberto Barreix & Luiz Villela, (eds) *Taxation and Latin American Integration*. (Washington D.C.: Inter-American Development Bank, 2008), p.79-126.

³¹ Daniel Thürer (2000), “Soft Law,” in Red Bernhardt (ed) *Encyclopedia of Public International Law* 4, 452-54, Allison Christians (2012). “How Nations Share.” *Indiana Law Journal*: Fall, 2012, Vol.87(4), 1407, 1410 & n.12. ดูเพิ่มเติม Allison Christians (2007). “Hard Law, Soft Law, and International Taxation,” 25 *Wisc. Int’l L.J.* 325; Christine M. Chinkin (1989). “The Challenge of Soft Law: Development and Change in International Law,” 38 *Int’l & Comp.L.Q.* 850; David M. Trubek, Patrick Cottrell, Mark Nance, “Soft Law, Hard Law, and European Integration,” in Grainne De Búrca & Joanne Scott (eds.) *Law and New Governance in the EU and the US*. Oxford: Hart, 2006. อย่างไรก็ตามก็มีข้อสังเกตว่านักกฎหมายบางคนก็ไม่ได้ให้ความสำคัญกับแหล่งที่มาของกฎหมายในรูปแบบของไม้ نرم เช่น Klabbers ได้ตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับบทบาทของเครื่องมือที่ไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมายหรือวิธีการใช้ไม้ نرمว่าไม่มีนัยแตกต่างประการใดจากภาวะที่ไม่มีกฎหมาย (non-law) ดังนั้นการแบ่งประเภทกฎหมายเป็นแบบ Hard Law และ Soft Law จึงไม่มีประโยชน์แต่ประการใด เพราะท้ายที่สุดแล้วเวลาที่บังคับใช้กฎหมายก็ต้องพิจารณาอยู่ดีว่ามีกฎหมายที่มีผลผูกพันและสภาพบังคับ (hard law) ที่สามารถปรับใช้กับกรณีที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ (Jan Klabbers (1996). “The Redundancy of Soft Law,” 65 *Nordic J. Int’l L.* 167; Kal Raustiala (2005). “Form and Substance in International Agreements,” 99 *Am.J.Int’l L.* 581.)

ซึ่งการใช้เครื่องมือในรูปแบบไม้นวมเพื่อการบูรณาการด้านภาษีก็มีข้อดีหลายประการ กล่าวคือ การใช้เครื่องมือในรูปแบบไม้นวมจะช่วยให้มีโอกาสที่จะบรรลุข้อตกลงในประเด็นที่ละเอียดอ่อนด้วยเหตุที่เป็นเครื่องมือที่ไม่ได้จำกัดอำนาจอธิปไตยของรัฐโดยตรง นอกจากนี้ถึงแม้เครื่องมือในรูปแบบนี้จะไม่ผลผูกพันตามกฎหมาย แต่ก็มีผลผูกพันในเชิงปทัสสถาน (normative force) ที่กำหนดแนวทางที่พึงปฏิบัติ ซึ่งการใช้เครื่องมือในรูปแบบไม้นวมนี้อาจพัฒนาสู่ความตกลงระหว่างประเทศที่มีผลผูกพันคู่สัญญาหรือได้รับการพัฒนาจนกลายเป็นกฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศต่อไป

6. อภิปรายผลการศึกษา

6.1. ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่

ในช่วงหลายทศวรรษที่ผ่านมาพบว่าเกิดกระแสการเปลี่ยนแปลงหลักการภาษีอากรระหว่างประเทศขึ้นทั่วโลก ทั้งในระดับประเทศ (national level) ระดับภูมิภาค (regional level) และระดับโลก (global level) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างเหมาะสมและรองรับกับปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศที่เกิดขึ้น ทังงานวิจัยนี้ได้แบ่งยุคแห่งการเปลี่ยนแปลงออกได้เป็นสองช่วงเวลา คือ ช่วงเวลา ก่อนที่จะเกิดโครงการ OECD BEPS ในปี ค.ศ. 2013 (Pre-OECD BEPS) และช่วงเวลาภายหลังจากที่เกิดการริเริ่มดำเนินโครงการ OECD BEPS แล้ว (Post-OECD BEPS) ทั้งนี้การตัดสินใจร่วมกันของประเทศกลุ่ม G20 และ OECD ที่ริเริ่มโครงการ BEPS ในปี ค.ศ. 2013 ถือเป็นจุดเปลี่ยนสำคัญในประวัติศาสตร์ของระเบียบภาษีโลก โดยเปลี่ยนจากระเบียบภาษีโลกดั้งเดิมที่มุ่งเน้นการแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีข้ามพรมแดนระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้เพื่อบรรเทาภาระภาษีข้ามพรมแดนของกิจการข้ามชาติ เป็นระเบียบภาษีโลกใหม่ที่มุ่งเน้นการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ และการออกมาตรการด้านภาษีที่เป็นภัย รวมถึงการแก้ไขปัญหาการจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐให้เหมาะสมในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล

Pre-OECD BEPS

เมื่อพิจารณาแนวทางของระเบียบภาษีโลกเดิมในช่วง Pre-OECD BEPS แล้วพบว่าระเบียบภาษีโลกเดิมมุ่งเน้นการให้ความสำคัญกับปัญหาภาษีอากรระหว่างประเทศในมิติของการจัดเก็บภาษีข้ามพรมแดนระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่เป็นหลัก โดยจะเห็นได้ว่าตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่ 1 ที่ประเทศต่าง ๆ เริ่มกำหนดอัตราภาษีที่สูงขึ้น ซึ่งสาเหตุส่วนหนึ่งก็เป็นเพราะความจำเป็นที่ต้องหางบประมาณให้เพียงพอต่อรายจ่ายของประเทศหลังสงครามโลก และในขณะเดียวกันประเทศต่าง ๆ ก็เริ่มเก็บภาษีเงินได้อย่างจริงจัง โดยหลายประเทศออกกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งในฐานะรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ดังนั้นเมื่อต่อมากการค้าการลงทุนเริ่มขยายตัวจากแนวคิดเรื่องการค้าเสรี (free trade) ทำให้กิจการข้ามชาติเกิดขึ้นมากมาย ปัญหาที่ตามมาในมิติของกฎหมายภาษีอากร

ระหว่างประเทศก็คือเกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนขึ้นโดยรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งรัฐขึ้นไป (juridical double taxation) ส่งผลให้ระเบียบภาษีโลกในระยะแรกนี้มุ่งเน้นการออกหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันและขจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างรัฐถิ่นที่อยู่และรัฐแหล่งเงินได้เป็นหลัก โดยจะเห็นได้จากการที่องค์การระหว่างประเทศหลายแห่งในยุคนั้น อาทิ สันนิบาตชาติ องค์การสหประชาชาติ (UN) รวมถึงองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจยุโรป (OEEC) หรือที่รู้จักกันต่อมาว่าคือองค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาการทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้ออกต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนออกมาเพื่อช่วยสนับสนุนการเจรจาทำอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบทวิภาคีของประเทศต่าง ๆ ซึ่งในยุคนี้การเจรจาเพื่อจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้รับความนิยมจากประเทศต่าง ๆ ซึ่งหากพิจารณาแล้วก็จะพบว่ามิอนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้นระหว่างประเทศต่าง ๆ ในช่วงเวลานี้มากกว่า 3,000 ฉบับ ทั้งนี้แม้ข้อเท็จจริงปรากฏว่าหลักเกณฑ์ภาษีระหว่างประเทศที่ออกมาในระยะนี้โดยกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาในระดับประเทศ ระดับภูมิภาค และระดับโลกได้กล่าวถึงการแก้ไขปัญหามาตรการระหว่างประเทศอื่นนอกเหนือจากปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนบ้าง แต่ประเด็นอื่นเหล่านี้ได้รับความสนใจเป็นส่วนน้อย เช่น หากพิจารณาข้อบทต่าง ๆ ที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศต่าง ๆ รวมถึงในต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การระหว่างประเทศที่สำคัญคือ OECD Model และ UN Model ที่ออกมาในช่วง Pre-OECD BEPS ก็พบว่าข้อบทส่วนใหญ่จะเกี่ยวข้องกับการขจัดภาษีซ้อน มีเพียงบางข้อบทอื่นเป็นส่วนน้อยเท่านั้นที่มุ่งจัดการกับปัญหาอื่นในมิติของภาษีอากรระหว่างประเทศ นอกจากนี้หากพิจารณาแนวทางการออกปทัสฐานหรือหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรทั้งในรูปแบบของมาตรการทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี (General Anti-Avoidance Rule: GAAR) หรือมาตรการเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี (Specific Anti-Avoidance Rule: SAAR) ที่ออกมาเป็นการเฉพาะ ก็พบว่าแนวทางดังกล่าวปรากฏอยู่แค่เพียงในบางกลุ่มตัวอย่างเท่านั้น ไม่ปรากฏว่าได้รับความสนใจหรือได้รับความร่วมมือจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกอย่างจริงจังในวงกว้างแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่าในช่วงปลายของยุค Pre-OECD BEPS ได้ปรากฏว่าเริ่มมีกระแสที่ให้ความสนใจแนวทางการออกหลักเกณฑ์เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีมากขึ้น โดยเฉพาะหลังจากเกิดวิกฤตการณ์ทางการเงินในปี ค.ศ. 2008 ที่กระทบรายรับของประเทศต่าง ๆ ประกอบกับปัญหาความไม่โปร่งใสของข้อมูลทางการเงินของกิจการข้ามชาติทั้งหลาย ส่งผลให้กลุ่มประเทศ G20 และ OECD ให้ความสำคัญกับเรื่องภาษีและเป็นผู้ดำเนินการแก้ไขปัญหามาตรการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ³²

³² ตัวอย่างในระดับภูมิภาค เช่น โครงการของกลุ่มงานจรรยาบรรณ (Code of Conduct Group) แห่งสหภาพยุโรประหว่างปี ค.ศ. 1998 ถึงปี ค.ศ. 2013 ที่มุ่งศึกษาปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหายุ่งเกี่ยวกับการแข่งขันด้านภาษีที่ไม่เป็นธรรม (Harmful Tax Competition) หรือการออกแผนปฏิบัติการของยุโรปในการจัดการกับปัญหาการหลบหลีกภาษีในปี ค.ศ. 2012 (Action Plan against Tax Fraud and Tax Evasion and Recommendation on Tax Havens and on Aggressive Tax Planning) ตัวอย่างในระดับประเทศ เช่น การออกกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act ของประเทศสหรัฐอเมริกาในปี ค.ศ. 2010 ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมาย

โดยในปี ค.ศ. 2009 ที่ประชุม G20 ได้ให้ความสำคัญกับการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติในรูปแบบของการสร้างปทัสถานและหลักเกณฑ์เพื่อสร้างความโปร่งใสของข้อมูลภาษี (transparency) จึงจัดตั้ง Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum) ซึ่งเป็นเวทีเฉพาะของ OECD ขึ้นเพื่อเป็นเวทีความร่วมมือระหว่างประเทศที่มุ่งพัฒนาปทัสถานและหลักเกณฑ์ในมิติดังกล่าว ต่อมาในปี ค.ศ. 2012 OECD ได้ออกรายงานปัญหาเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศที่อาศัยความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายภาษีแต่ละประเทศ เรื่อง Hybrid Mismatch Arrangement ขึ้น³³ และในเดือนมิถุนายน 2012 ผู้นำกลุ่ม G20 ได้หารือเกี่ยวกับความจำเป็นในการตอบโต้ปัญหาการกร่อนฐานภาษีและการถ่ายโอนกำไร (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) ของบริษัทข้ามชาติในการประชุมที่เม็กซิโก จึงได้กำหนดให้ OECD รายงานให้ที่ประชุมฯ ทราบเกี่ยวกับปัญหาดังกล่าว ในปี ค.ศ. 2013 OECD จึงได้เผยแพร่รายงานเรื่อง Addressing Base Erosion and Profit Shifting³⁴ ที่สรุปปัญหาและกำหนดแผนงานการดำเนินการจัดทำแผนปฏิบัติการเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวดำเนินไป ทั้งนี้กระแสนการปฏิรูปและบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีระหว่างประเทศในช่วงปลายยุค Pre-OECD BEPS นี้ นำไปสู่การพัฒนาระเบียบภาษีโลกใหม่ในช่วง Post-OECD BEPS อย่างมีนัยสำคัญ

Post-OECD BEPS

เมื่อพิจารณาแนวทางของระเบียบภาษีโลกใหม่ในช่วงยุค Post-OECD BEPS นับตั้งแต่ที่มีการเผยแพร่รายงานเรื่อง Addressing Base Erosion and Profit Shifting ในปี ค.ศ. 2013 ที่ถือเป็น

ภายในที่เป็นมาตรการฝ่ายเดียวที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลของสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกรรมทางการเงินระหว่างประเทศตามแนวคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก อย่างไรก็ตามแม้กฎหมายฉบับนี้จะเป็นกฎหมายภายในแต่มีการกำหนดให้สถาบันทางการเงินในต่างประเทศที่ดำเนินงานในลักษณะที่เป็นการสร้างรายได้หรือกำไรให้กับชาวสหรัฐฯ มีหน้าที่ต้องรายงานข้อมูลทางบัญชีของลูกค้าชาวสหรัฐฯ ต่อกรมสรรพากรของสหรัฐฯ โดยหากสถาบันการเงินใดหรือเจ้าของบัญชีชาวสหรัฐฯ รายใดไม่ปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าว ผลจะเงินที่จ่ายเข้าบัญชีของชาวสหรัฐฯ ในสถาบันการเงินนั้น ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ของรายได้ทั้งหมดที่มีแหล่งที่มาจากสหรัฐฯ ทั้งนี้เมื่อเป็นกฎหมายภายใน สหรัฐฯ จึงไม่สามารถบังคับสถาบันการเงินที่ตั้งอยู่ในรัฐต่างประเทศให้ส่งข้อมูลทางบัญชีของชาวสหรัฐฯ ให้แก่สหรัฐฯ ได้โดยตรง ดังนั้นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายดังกล่าว สหรัฐฯ จึงเจรจาทำความตกลงกับประเทศอื่นในรูปแบบของ Interim Government Agreement (IGA) เพื่อขอให้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของผู้เสียภาษีโดยอาจอยู่ในรูปแบบของความตกลงที่กำหนดให้รัฐคู่สัญญารวบรวมข้อมูลและรายงานข้อมูลผ่านระบบอัตโนมัติฝ่ายเดียว (non-reciprocal) (Model1B) หรือสหรัฐฯ ตกลงจะแลกเปลี่ยนข้อมูลให้ต่างตอบแทนด้วย (reciprocal) (Model1A) หรืออาจอยู่ในรูปแบบของความตกลงที่รัฐคู่สัญญาตกลงออกกฎหมายเพื่ออนุญาตและชี้แนะให้สถาบันการเงินต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาเป็นผู้รายงานต่อสหรัฐฯ โดยตรงผ่านระบบอัตโนมัติ (Model2)

³³ OECD (2012), "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues," [online] Available from : https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/hybrids_eng_final_october2012.pdf [8 November 2022]

³⁴ OECD (2013), "Addressing Base Erosion and Profit Shifting," [online] Available from : <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> [7 November 2022].

การเริ่มต้นโครงการ OECD BEPS อย่างเป็นรูปธรรมแล้ว จะเห็นได้ว่าระเบียบภาษีโลกใหม่ในยุคนี้ให้ความสำคัญกับปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ รวมถึงปัญหาการจัดสรรอำนาจในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐให้เหมาะสมในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นหลัก ทั้งนี้แม้ปัญหาเหล่านี้จะมีการพิจารณากันมาก่อนแล้วระหว่างประเทศต่าง ๆ ในเวทีระดับภูมิภาคและระดับโลกก่อนหน้านี้ แต่ประเด็นปัญหาเหล่านี้กลับได้รับความสนใจจากประเทศต่าง ๆ อย่างจริงจังในช่วงยุค Post-OECD BEPS สาเหตุหนึ่งอาจเป็นเพราะภายหลังจากที่ได้เริ่มดำเนินโครงการ OECD BEPS ไปแล้วในปี ค.ศ. 2013 ต่อมาได้เกิดปรากฏการณ์ข้อมูลในเอกสารลับทางการเงินในรัฐที่มีการจัดเก็บภาษีต่ำหลุดออกมาสู่สาธารณะอย่างต่อเนื่อง³⁵ ซึ่งปรากฏการณ์เหล่านี้ถือเป็นขบวนการสำคัญที่ทำให้ประเทศต่าง ๆ รวมถึงประชาชนทั่วโลกเริ่มให้ความสนใจกับปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติอย่างจริงจัง รวมทั้งขยายผลไปจนถึงการให้ความสำคัญกับปัญหาภาษีระหว่างประเทศที่เกิดจากการเข้าสู่ยุคเศรษฐกิจดิจิทัล เนื่องจากเป็นปัญหาที่เชื่อมโยงกันเพราะเทคโนโลยีดิจิทัลต่าง ๆ ถือเป็นส่วนหนึ่งที่ช่วยสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ นอกจากนี้อีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกสนใจประเด็นการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศมากขึ้นในมิติของการแลกเปลี่ยนข้อมูลและความโปร่งใสก็คือแนวทางการขอแลกเปลี่ยนข้อมูลทางบัญชีของผู้เสียภาษีตามความตกลง Interim Government Agreement (IGA) ระหว่างสหรัฐอเมริกากับรัฐคู่สัญญาแบบทวิภาคี เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมาย Foreign Account Tax Compliance Act ของสหรัฐอเมริกา³⁶ ซึ่งถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่ผลักดันให้ประเทศต่าง ๆ เข้าสู่การเจรจาในเวทีการเจรจาแบบพหุภาคีใน Global Forum เพื่อที่จะได้รับผลประโยชน์ต่างตอบแทนจากประเทศต่าง ๆ ที่เข้าเป็นภาคีในความตกลงแบบพหุภาคีที่เป็นผลจากการเจรจาในเวทีดังกล่าว

³⁵ อาทิ ปรากฏการณ์ Luxembourg Leak หรือ Lux Leaks ในปี ค.ศ. 2014 ปรากฏการณ์ Panama Papers ในปี ค.ศ. 2016 และปรากฏการณ์ The Paradise Papers ในปี ค.ศ. 2017

³⁶ เช่น กรณีที่ประเทศไทยเจรจาและลงนามในความตกลง IGA กับสหรัฐในรูปแบบของ Model 1A (ดูรายละเอียดเพิ่มเติมใน อ้างอิง 12 ข้างต้น) ส่งผลให้ประเทศไทยต้องออกพระราชบัญญัติการปฏิบัติการตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อความร่วมมือในการปรับปรุงการปฏิบัติตามการภาษีอากรระหว่างประเทศ พ.ศ. 2560 ขึ้นเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามพันธกรณีในความตกลงดังกล่าวได้ ทั้งนี้กระบวนการเจรจาและลงนามดังกล่าวตลอดจนถึงการออกกฎหมายภายในเพื่อรองรับการปฏิบัติตามพันธกรณีระหว่างประเทศตามความตกลงสองฝ่ายนั้นจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรจำนวนมาก ทั้งในเชิงต้นทุนด้านเวลาและบุคลากร ดังนั้นหากประเทศไทยต้องดำเนินการเจรจารายประเทศกับประเทศคู่ค้าที่สำคัญต่าง ๆ ของไทยเพื่อขอแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินระหว่างกันมีลักษณะต่างตอบแทน ทรัพยากรของรัฐที่จะต้องถูกใช้ไปในกระบวนการเจรจากับประเทศต่างๆ เหล่านี้ย่อมต้องมีจำนวนมหาศาล ดังนั้นแนวทางการตกลงเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการเงินระหว่างกันในรูปแบบพหุภาคีจึงถูกมองว่าเป็นทางเลือกที่เหมาะสมในสถานการณ์ดังกล่าว นอกจากนี้แนวทางการเจรจาแบบพหุภาคีดังกล่าวยังถูกมองว่าเป็นทางเลือกหนึ่งที่สามารถช่วยเพิ่มอำนาจในการเจรจาต่อรองให้แก่รัฐที่มีอำนาจเจรจาต่อรองที่ไม่สูงนักในเวทีการเจรจาแบบทวิภาคีได้อีกด้วย

ทั้งนี้กระแสการปฏิรูปและบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีระหว่างประเทศเพื่อนำไปสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่เน้นการแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติในยุคนี้ นอกเหนือจากการปรับปรุงกฎหมายภายใน และการจัดทำความตกลงรูปแบบทวิภาคีแล้ว พบว่ามีพัฒนาการของแนวทางการบูรณาการด้านภาษีระหว่างประเทศในระดับสากลที่สำคัญและแตกต่างจากยุคก่อน คือ มีการใช้เครื่องมือบูรณาการด้านภาษีระหว่างประเทศในรูปแบบของอนุสัญญาพหุภาคีควบคู่กับมาตรการฝ่ายเดียวและมาตรการสองฝ่ายอื่น ๆ ตามระเบียบภาษีโลกดั้งเดิมที่ปรากฏตั้งแต่ยุค Pre-OECD BEPS ทั้งนี้กรอบความร่วมมือในรูปแบบพหุภาคี (Multilateral Instruments) ที่สำคัญในยุค Post-OECD BEPS มีหลายกรณี เช่น Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC), OECD BEPS Action Plans (15 Action Plans)³⁷ และกรอบความตกลง Inclusive Framework on BEPS, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS MLI), OECD BEPS Taskforce on Digital Economy (BEPS Action Plan 1: Pillar 1 - การเก็บภาษีจากธุรกิจดิจิทัล), OECD BEPS Working Party 11 (BEPS Action Plan 1: Pillar 2 - ภาษีขั้นต่ำของโลก), Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Report, UN BEPS เป็นต้น ทั้งนี้เมื่อวิเคราะห์เครื่องมือที่ถูกนำมาใช้ในยุค Post-OECD BEPS เหล่านี้แล้วพบว่า เป้าหมายหลักนอกเหนือจากมุ่งแก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติแล้ว เครื่องมือเหล่านี้ยังมุ่งปฏิรูปและบูรณาการปทัสถานและหลักเกณฑ์ด้านภาษีเพื่อต่อต้านมาตรการด้านภาษีที่เป็นภัยและสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีด้วยการทำให้การจัดสรรอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลเป็นไปอย่างเหมาะสม โดยพยายามกำหนดปทัสถานใหม่ที่เปลี่ยนไปจากระเบียบภาษีโลกดั้งเดิมที่เน้นยึดหลักการปรากฏตัวทางกายภาพทำให้จำกัดอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้ กล่าวคือ ระเบียบภาษีโลกใหม่พยายามวางแนวทางที่ขยายอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้หรือแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้กับกิจการข้ามชาติหรือธุรกิจดิจิทัลได้อย่างเหมาะสม ตามข้อเสนอแนวทางการจัดเก็บภาษีใน Pillar 1 ที่กำหนดแนวทางการจัดเก็บภาษีตามการปันส่วนกำไรมายังประเทศแหล่งที่ลูกค้าอยู่หรือแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และแนวทางใน Pillar 2 ที่กำหนดให้ธุรกิจข้ามชาติต้องมีการเสียภาษีขั้นต่ำ (Global Minimum Tax) ที่อัตราอย่างน้อยร้อยละ 15 ซึ่งแม้ปัจจุบันการดำเนินการแนวทางตาม Pillar 1 และ 2 ยังอยู่ในขั้นตอนระหว่างดำเนินการ แต่หากสามารถเจรจาและได้รับความร่วมมือจากประเทศ

³⁷ แผนปฏิบัติการ BEPS ประกอบด้วย 15 มาตรการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ มีหลักเกณฑ์และเครื่องมือทั้งในประเทศและระหว่างประเทศที่สามารถใช้แก้ไขปัญหาการหลบหลีกภาษีระหว่างประเทศของกิจการข้ามชาติได้ และเพื่อให้แน่ใจว่าผลกำไรของกิจการข้ามชาติจะถูกจัดเก็บภาษีในรัฐที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (market jurisdiction) ที่ก่อให้เกิดผลกำไรได้และเป็นรัฐซึ่งเป็นแหล่งที่มูลค่าถูกสร้างขึ้น (value creation)

ต่าง ๆ ดำเนินการจนบรรลุวัตถุประสงค์ได้แล้ว ย่อมสามารถช่วยป้องกันการกร่อนฐานภาษีและการโอนย้ายกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำได้ อีกทั้งยังสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และป้องกันการแข่งขันให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อดึงดูดนักลงทุนจากต่างชาติในลักษณะที่บิดเบือนกลไกตลาด³⁸

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงกระแสการปฏิรูปหลักการภาษีอากรที่เกิดขึ้นในยุค Post-OECD BEPS ที่เกิดขึ้นทั้งในระดับประเทศ (national level) ระดับภูมิภาค (regional level) และระดับโลก (global level) แล้วพบว่ามีความเป็นความพยายามที่จะทำให้เกิดการบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) ขึ้น เพื่อนำไปสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ (new world tax order) ที่มุ่งสร้างปทัสถานสากลด้านภาษี (global tax norms) มารองรับการจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลให้เป็นไปอย่างเหมาะสม เพื่อให้สามารถแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและการจัดสรรอำนาจจัดเก็บภาษีที่ไม่เหมาะสม (tax jurisdiction & inefficient tax allocation) ปัญหาการหลบหลีกภาษีของกิจการข้ามชาติ (tax avoidance) และปัญหามาตรการด้านภาษีที่เป็นภัย (harmful tax practices) ทั้งนี้ลักษณะของการบูรณาการหลักการภาษีอากรดังกล่าวยังพัฒนาไปไม่ถึงขั้นการกำหนดหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ร่วมกันเป็นหนึ่งเดียวอย่างเป็นเอกรูป (unification) ผ่านองค์กรเหนือรัฐ (supranationalism) ทั้งนี้ทิศทางการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันยังคงอยู่ในลักษณะของความร่วมมือระหว่างรัฐ (intergovernmental approach) ที่มีมาตรการบูรณาการที่เกี่ยวข้องหลายระดับขั้นการบูรณาการ (degree) ทั้งในรูปแบบทวิภาคี (bilateral approach) และรูปแบบพหุภาคี (multilateral approach) โดยดำเนินไปแบบผสมผสานควบคู่กับการใช้มาตรการฝ่ายเดียว โดยอาศัยเครื่องมือการบูรณาการทั้งที่อยู่ในรูปแบบไม่แข็งที่มีผลผูกพันตามกฎหมาย (hard law) และในรูปแบบไม่มั่นคงที่ไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมาย (soft law) ในการสร้างปทัสถานสากลด้านภาษี (global tax norms) แต่แนวทางการบูรณาการระเบียบภาษีโลกใหม่ในยุค Post-OECD BEPS จะเน้นให้ความสำคัญกับมาตรการแบบพหุภาคี (multilateral approach) มากกว่าแนวทางเดิมในยุค Pre-OECD BEPS อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ยังพบเครื่องมือขององค์กรเหนือรัฐ โดยมักเป็นกรณีของรัฐ

³⁸ อย่างไรก็ดี Cristian และคณะมองว่าแนวทางการปฏิรูประเบียบภาษีโลกใหม่ตามข้อเสนอ Pillar 1 และ 2 ของ OECD โดยกำหนดให้มีความสำคัญกับรัฐที่เป็นแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือเป็นถิ่นที่ลูกค้าหรือผู้ใช้งานตั้งอยู่ (market jurisdiction) นั้น แท้ที่จริงแล้วอาจมีเป้าหมายเพียงเพื่อขยายอำนาจของรัฐแหล่งเงินได้ในยุคที่รัฐต่าง ๆ ต้องการรายได้รัฐเพิ่มขึ้นโดยไม่ต้องการเพิ่มต้นทุนให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ของตน ดังนั้นจึงผลกระทบไปที่ธุรกิจต่างชาติโดยสร้างแนวคิดเกี่ยวกับแหล่งที่ตั้งของกิจกรรมทางเศรษฐกิจขึ้นมาเพื่อขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐแหล่งเงินได้ไปยังธุรกิจดิจิทัลต่างชาติที่ไม่มีการปรากฏตัวทางกายภาพในรัฐแหล่งเงินได้เท่านั้น แต่แนวคิดเกี่ยวกับระเบียบภาษีโลกใหม่ดังกล่าวกลับขัดแย้งกับแนวคิดตามระเบียบภาษีโลกเดิม และอาจสร้างประเด็นปัญหาเพิ่มเติมในมิติอื่น ๆ ได้ ทั้งประเด็นกฎหมาย ประเด็นทางเศรษฐศาสตร์ ประเด็นนโยบายภาษี ประเด็นการบริหารการจัดเก็บภาษี ซึ่ง Cristian และคณะ จึงเสนอให้ใช้แนวทางอื่น (ได้แก่ แนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อจัดเก็บภาษีฐานใหม่จากฐานข้อมูลดิจิทัล (Digital Data Tax: DDT) ในการแก้ไขปัญหารการจัดเก็บภาษีกับธุรกิจดิจิทัลแทนแนวทางดังกล่าวตามข้อเสนอของ OECD (Cristian Óliver Lucas-Mas and Raúl Félix Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*. (Washington: World Bank Group, 2021)

ที่มีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจในระดับที่เข้มข้น ได้แก่ สหภาพยุโรป อย่างไรก็ตามเครื่องมือขององค์กรเหนือรัฐที่ถูกนำมาใช้ในเรื่องนี้ยังไม่ได้อยู่ในระดับของการใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับที่รัฐสมาชิกแบบรวมกันเป็นหนึ่งอย่างเป็นเอกรูป (unification approach) แต่มักเป็นเครื่องมือในระดับแนวทางที่บรรจบกัน (convergence) จนถึงระดับที่มีความสอดคล้องกัน (compatibility)

6.2. ผลกระทบของทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่จะเกิดขึ้นและควรศึกษาวิจัยต่อไป

กระแสการปฏิรูปและบูรณาการที่เกิดขึ้นในเพื่อเข้าสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ในยุค Post-OECD BEPS เป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในทุกระดับ ไม่ว่าจะเป็นในระดับประเทศ ระดับภูมิภาค หรือระดับโลก แต่ระดับที่ส่งผลกระทบมากที่สุดก็คือการเปลี่ยนแปลงในระดับสากล ในรูปแบบของมาตรการพหุภาคี ไม่ว่าจะเป็นการบูรณาการที่อยู่ในระดับขั้นใด ทั้งนี้ ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่จากกระแสปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษี ดังกล่าวส่งผลกระทบต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction) รวมถึงอำนาจอธิปไตยของรัฐในการจัดเก็บภาษี (national tax sovereignty) อย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกที่เข้าสู่กระแสการปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษี ดังกล่าว ไม่ว่าจะเพราะเหตุที่ถูกกดดันหรือโดยเต็มใจ ย่อมมีพันธกิจแห่งรัฐที่ผูกพันให้จำต้องจำกัดเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdictional limitation) ให้สอดคล้องกับปทัสถานสากลด้านภาษีที่ถูกกำหนดขึ้นเหล่านี้ตามข้อตกลงที่รัฐตนเข้าไปผูกพัน เช่น ประเทศภาคี (Associate Country) ทั้ง 142 รัฐ ที่ตกลงเข้าร่วมในกรอบความร่วมมือในโครงการป้องกันการกร่อนฐานภาษีและถ่ายโอนกำไรของ OECD/G20 (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) ย่อมมีพันธกรณีขั้นต่ำที่จะต้องปฏิบัติตามปฏิบัติการในโครงการ BEPS อย่างน้อย 4 แผนปฏิบัติการ ตามที่ได้บทสรุปเกี่ยวกับมาตรการขั้นต่ำ (minimum standard) ได้แก่ (1) แผนปฏิบัติการ 5 (Action Plan 5) การตอบโต้มาตรการภาษีที่เป็นภัยอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยคำนึงถึงความโปร่งใสและเนื้อหา (Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance), (2) แผนปฏิบัติการ 6 (Action Plan 6) ป้องกันการโอนสิทธิประโยชน์ทางภาษีในทางที่ไม่ถูกต้อง (Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances), (3) แผนปฏิบัติการ 13 (Action Plan 13) จัดทำเอกสารราคาโอนและรายงาน ของแต่ละประเทศ (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) และ (4) แผนปฏิบัติการ 14 (Action Plan 14) ปรับปรุงกลไกในการระงับข้อพิพาทมีประสิทธิภาพมากขึ้น (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) เป็นต้น

ทั้งนี้ ปทัสถานและหลักเกณฑ์ที่ถูกกำหนดขึ้นในระดับภูมิภาคและในระดับสากลย่อมถือว่ามิใช่ปทัสถานของแต่ละรัฐกำหนดขึ้นเองอย่างเป็นเอกเทศ กล่าวคือ รัฐกำหนดปทัสถานและหลักเกณฑ์

ร่วมกันกับผู้อื่น ทั้งนี้แม้เวทีที่ใช้เจรจาเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ร่วมกันจะมีเป้าหมายเพื่อให้บรรลุผลประโยชน์ร่วมกันของทุกฝ่าย แต่ในทางปฏิบัติพบว่าหลายกรณีผู้ที่มีบทบาทหลักในการริเริ่มและดำเนินการเจรจามักมีความสัมพันธ์กับรัฐที่มีเศรษฐกิจขนาดใหญ่ตั้งอยู่ และผลการเจรจาอาจจะไม่ได้เป็นประโยชน์กับทุกฝ่ายอย่างเท่าเทียมกันอย่างแท้จริง เช่น กรณีของโครงการ OECD BEPS ที่มีการกำหนดรายงานของแผนปฏิบัติการทั้งหมดโดย OECD เรียบร้อยแล้ว (OECD BEPS Report) ก่อนที่จะเชิญประเทศต่าง ๆ เข้าร่วมในกรอบความร่วมมือ Inclusive Framework ทั้งนี้ ถึงแม้ประเทศที่มีใช้สมาชิกอาจรับรู้หรือได้รับเชิญให้เข้าร่วมแสดงความคิดเห็นระหว่างกระบวนการพัฒนาปทัสถานหรือหลักเกณฑ์ด้านภาษีเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีระหว่างประเทศร่วมกัน แต่บทบาทของประเทศเหล่านั้นอาจถูกจำกัดเพียงการให้เข้าร่วมแสดงความคิดเห็นประกอบการพิจารณาเท่านั้น โดยหาได้มีอำนาจในการกำหนดปทัสถานหรือหลักเกณฑ์ที่จริงจังไม่³⁹ นอกจากนี้ยังมีข้อสังเกตที่สำคัญว่าหลายประเทศก็มีความพยายามที่จะสร้างกลไกการบูรณาการด้านภาษีบนเวทีสากลอื่นนอกเหนือจาก OECD เช่น กรณีขององค์การสหประชาชาติ (United Nations: U.N.) ที่ประเทศไนจีเรียซึ่งเป็นตัวแทนกลุ่มประเทศในทวีปแอฟริกาได้ยื่นเรื่องให้ U.N. พิจารณาการออกมติของ U.N. ในการเข้าไปมีบทบาทในกลไกการบูรณาการด้านภาษีระหว่างประเทศร่วมกัน⁴⁰ ซึ่ง U.N. ได้พิจารณาและออกมติในวันที่ 23 พฤศจิกายน 2565 เพื่อยืนยันการมีบทบาทดังกล่าวของ U.N. ในเวทีสากล ดังนั้นกลไกความร่วมมือที่นำโดย U.N. นี้อาจถือว่าเป็นความพยายามของกลุ่มประเทศบางกลุ่มที่มีบทบาทน้อยในเวทีการเจรจาของโครงการ OECD BEPS และต้องการใช้การเจรจาระหว่างประเทศผ่านการนำของ UN เพื่อเพิ่มบทบาทของกลุ่มประเทศตนในการมีส่วนร่วมกำหนดระเบียบภาษีโลกใหม่

แม้ปัจจุบันปทัสถานและหลักเกณฑ์สากลภายใต้ระเบียบภาษีโลกใหม่กำลังอยู่ระหว่างการพัฒนาเนื้อหา (content) ในเวทีต่าง ๆ แต่โดยภาพรวมสามารถสรุปได้ว่าทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบ

³⁹ ดู Nana Ama Sarfo & Stephanie Soong Johnston “A New World Tax Order: The Inclusive Framework and Its Future,” in **Tax Notes International**, Vol. 104, 29 November 2021: 976-979; Mindy Herzfeld “The OECD Consults on a New Tax World Order,” in **Tax Notes**, 18 February 2019: p.730-733.

⁴⁰ UN Economic and Financial Committee (Second Committee), “Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations,” A/C.2/77/L.11/Rev.1 (16 November 2022) อย่างไรก็ตามบางประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา มองว่าความพยายามของ UN ดังกล่าวอาจทำให้กระบวนการสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่ดีดำเนินการไปแล้วในเวทีสากลอื่น เช่น OECD BEPS อาจเกิดความล่าช้าหรือสะดุดหยุดลงได้ (ดู United States Mission to the United Nations, “Explanation of Position on a Second Committee Resolution on the Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation,” [online] Available from : <https://usun.usmission.gov/explanation-of-position-on-a-second-committee-resolution-on-the-promotion-of-inclusive-and-effective-international-tax-cooperation/> [5 January 2023] ดู Sharon Katz-Pearlman, “Definitely Not Boring: The U.N. Tax Committee and OECD Collide,” in **Tax Notes International**, Vol. 109, 6 February 2023; Belisa F. Liotti *et al.* “U.N. Tax Committee Confident It Can Attain Ambitious Mandate,” in **Tax Note International**, Vol. 109, 13 February 2023.

ภาษีโลกใหม่ให้ความสำคัญกับการบูรณาการมาตรการด้านภาษีระดับสากลผ่านกลไกความร่วมมือด้านภาษีระหว่างประเทศแบบพหุภาคีมากขึ้นกว่ายุคก่อน ดังนี้ เมื่อทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่มีลักษณะดังกล่าว จึงถือว่าเป็นกรณีที่แตกต่างกัน ประเทศต่าง ๆ ถูกกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษี (erosion of tax sovereignty) ในระดับหนึ่ง แม้จะไม่ถึงระดับที่สูญเสียอำนาจอธิปไตยด้านภาษีโดยสิ้นเชิงก็ตาม ดังนั้นประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องในกลไกการบูรณาการด้านภาษีระหว่างประเทศจำเป็นต้องชั่งน้ำหนักระหว่างการให้ความสำคัญของอำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษี (national tax sovereignty) ที่คำนึงถึงผลประโยชน์ของรัฐตนเป็นหลัก กับการบูรณาการมาตรการด้านภาษีระดับสากล (global tax governance) ที่คำนึงถึงผลประโยชน์ร่วมกันของรัฐต่าง ๆ ที่เข้ามาเกี่ยวข้อง ทั้งนี้ มีข้อสังเกตว่าบางประเทศอาจมีเป้าหมายในการเข้าร่วมในกลไกความร่วมมือด้านภาษีระหว่างประเทศเพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการกำหนดทิศทางและหลักเกณฑ์สากลด้านภาษีอันนำไปสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ แต่ในขณะที่บางประเทศอาจเพียงมีวัตถุประสงค์แค่เพียงต้องการเข้าสังเกตการณ์หรือต้องการได้รับความช่วยเหลือด้านเทคนิคในการจัดเก็บภาษีระหว่างประเทศเท่านั้น ซึ่งเป้าหมายที่แตกต่างกันย่อมส่งผลให้แรงจูงใจในการจำกัดอำนาจอธิปไตยด้านภาษีเพื่อสร้างระเบียบภาษีโลกใหม่ของแต่ละประเทศย่อมแตกต่างกันไปด้วย ทั้งนี้ ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและอำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษียังกล่าว อาจส่งผลกระทบนำไปสู่ปัญหาอุปสรรคและโอกาสที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศซึ่งมีจุดแข็งและจุดอ่อน รวมถึงแนวคิดและสภาพแวดล้อมในด้านต่าง ๆ ที่แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นด้านกฎหมาย การเมือง สังคม วัฒนธรรม หรือเศรษฐกิจ จึงควรดำเนินการศึกษาวิจัยในโครงการวิจัยอื่นเป็นรายประเทศโดยละเอียดสืบเนื่องต่อไปในอนาคต

7. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

กระแสการปฏิรูปหลักการภาษีอากร (tax reform) ในยุคเศรษฐกิจดิจิทัล (digital economy) ทำให้เกิดการบูรณาการด้านภาษี (tax harmonisation) สู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ (new world tax order) ซึ่งในปัจจุบันการบูรณาการหลักการภาษีอากรดังกล่าวยังพัฒนาไปไม่ถึงระดับที่มีการกำหนดหลักการร่วมกันเป็นหนึ่งเดียวอย่างเป็นเอก रूप (unification) แต่ยังคงอยู่ในระดับของความร่วมมือระหว่างรัฐ (intergovernmental cooperation) ทั้งในรูปแบบทวิภาคี (bilateral cooperation) และรูปแบบพหุภาคี (multilateral cooperation) ผ่านเครื่องมือการบูรณาการที่ไม่ได้มีผลผูกพันทางกฎหมายหรือผ่านวิธีการใช้ไม้นวม (soft approach) เพื่อสร้างปทัสถานสากลด้านภาษี (global tax norms) มารองรับการจัดเก็บภาษีอากรในยุคเศรษฐกิจดิจิทัลให้เป็นไปอย่างเหมาะสม

ทั้งนี้ ทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่จากกระแสปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษียังกล่าวส่งผลกระทบต่อเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdiction) รวมถึงอำนาจอธิปไตย

ของรัฐในการจัดเก็บภาษี (national tax sovereignty) อย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกที่เข้าสู่กระแสการปฏิรูปและการบูรณาการด้านภาษีดังกล่าว ไม่ว่าเพราะเหตุที่ถูกกดดันหรือโดยเต็มใจ ย่อมมีพันธกิจแห่งรัฐที่ผูกพันให้จำกัดเขตอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (tax jurisdictional limitation) ให้สอดคล้องกับปทัสถานสากลด้านภาษีซึ่งมีใช้ปทัสถานที่รัฐกำหนดขึ้นเองอย่างเป็นเอกเทศ แต่เป็นปทัสถานที่ถูกกำหนดขึ้นร่วมกันโดยประเทศต่าง ๆ ที่มีอำนาจต่อรองแตกต่างกันบนเวทีสากล กรณีดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นการกร่อนอำนาจอธิปไตยของรัฐด้านภาษี (erosion of tax sovereignty) ซึ่งอาจนำไปสู่ปัญหาอุปสรรคและโอกาสที่แตกต่างกันในแต่ละประเทศซึ่งมีจุดแข็งและจุดอ่อน รวมถึงสภาพแวดล้อมด้านต่าง ๆ ที่แตกต่างกัน

ดังนั้น จากข้อสรุปที่ค้นพบจากผลการงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจึงมีข้อเสนอแนะให้นำผลการศึกษาวินิจฉัยไปใช้เป็นพื้นฐานของการศึกษาวินิจฉัยในโครงการวิจัยอื่นในอนาคตสืบเนื่องต่อไป โดยเฉพาะการศึกษาวินิจฉัยผลกระทบของทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ในปัจจุบันต่อประเทศไทย เพื่อวิเคราะห์จุดแข็งและจุดอ่อน รวมถึงปัญหาอุปสรรคและโอกาสของประเทศไทยภายใต้ทิศทางการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอันจะนำไปสู่การเสนอข้อเสนอแนะเชิงนโยบายในระยะสั้นและระยะกลางต่อจุดยืนและเป้าหมายของประเทศไทยที่เหมาะสมต่อทิศทางการเปลี่ยนแปลงสู่ระเบียบภาษีโลกใหม่ที่เกิดขึ้น รวมทั้งแนวทางการปรับปรุงกฎหมายและเครื่องมืออื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อให้สอดคล้องกับจุดยืนและเป้าหมายดังกล่าว