

ปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย

LEGAL CHALLENGES IN ENFORCING THE GLOBAL MINIMUM TAX (PILLAR TWO) ON MULTINATIONAL CORPORATIONS BASED IN THAILAND.

อัศรพล จันทวงษา ¹ศิริยุญา ดุสิตนันท์²

Akkarapol Chantawongsa ¹ Sirinya Dusitnanond ²

บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่องปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา วิเคราะห์ แนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย รวมทั้งเปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศ นำมาซึ่งมาตรการ และแนวทางกฎหมายที่นำมาบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ที่เหมาะสมต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย พบว่า ปัญหาสถานะทางกฎหมายของ Pillar Two และความชอบด้วยกฎหมายในการบังคับใช้มิได้มีสถานะเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศ หากเป็นเพียงกฎต้นแบบภายใต้กรอบ OECD/G20 จึงไม่มีผลผูกพันโดยตรงในระบบกฎหมายไทย จำเป็นต้องตรากฎหมายภายในรองรับ เช่น พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 เพื่อให้มีฐานอำนาจตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาความสอดคล้องระหว่างกฎหมายภายในกับสนธิสัญญาภาษีซ้อน (DTA) แม้พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่มมีผลใช้บังคับในประเทศ แต่ยังไม่มียกเว้นที่กำหนดความสัมพันธ์กับสนธิสัญญาภาษีซ้อนอย่างชัดเจน อาจเกิดข้อพิพาทเมื่อผู้เสียภาษีอ้างสิทธิ เมื่อเทียบกับบางประเทศที่กำหนดลำดับศักดิ์ของสนธิสัญญาเหนือกฎหมายภายในอย่างชัดเจน ไทยยังมีความไม่แน่นอนในเชิงตีความ ปัญหาการใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีข้ามพรมแดน ด้วยการใช้อำนาจภาษีข้ามพรมแดนจึงต้องสอดคล้องหลัก pacta sunt servanda และไม่กระทบหลักนิติรัฐภายในประเทศ ปัญหาความซับซ้อนของโครงสร้างภาษีและความแน่นอนในการคำนวณ ETR ที่มีความซับซ้อนและต้องพึ่งพากฎหมายลำดับรอง และปัญหาหลักความได้สัดส่วนและภาระของผู้เสียภาษี โดยอาศัยฐานคำนวณตาม GloBE อาจไม่สะท้อนกำไรสุทธิหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของกิจการในประเทศ ดังนั้นประเทศไทยควรยกระดับหลักการของ Pillar Two ให้มีฐานะเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ กำหนดสิทธิ หน้าที่ และหลักเกณฑ์คำนวณ ETR และ Top-up Tax ไว้อย่างชัดเจน พร้อมออกกฎรองรับที่โปร่งใสเพื่อลดความไม่แน่นอนทางกฎหมาย และการบังคับใช้ต้องสอดคล้องกับสนธิสัญญาภาษีซ้อน โดยการกำกับดูแลโดยกระทรวงการคลัง กรมสรรพากร และศาล เพื่อคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีและเสริมความเป็นธรรมในระบบภาษีระยะยาว

¹ คณะนิติศาสตร์มหาบัณฑิต กลุ่มวิชากฎหมายธุรกิจ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย

¹ Master Degree of Laws Field of Study Business Law University of the Thai Chamber of Commerce

² ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิริยุญา ดุสิตนันท์

² Asst. Prof. Dr. Sirinya Dusitnanond

* ผู้ประสานงานนิพนธ์ : akarapol_pop@hotmail.com

คำสำคัญ : ปัญหาทางกฎหมาย, Global Minimum Tax (Pillar Two), บริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย

Abstract

This research on the legal challenges in enforcing the Global Minimum Tax (Pillar Two) on multinational corporations operating in Thailand aims to study the evolution, concepts, and legal theories regarding the enforcement of Global Minimum Tax (Pillar Two) on multinational corporations based in Thailand, as well as compare it with other countries. The findings suggest appropriate measures and legal approaches for enforcing Global Minimum Tax (Pillar Two) for multinational corporations in Thailand. The study found that Pillar Two's legal status and enforcement are problematic. It does not have the status of an international treaty but rather a model rule under the OECD/G20 framework, thus lacking direct binding effect in the Thai legal system. Supporting domestic legislation, such as the Additional Tax Act of 2024, is necessary to establish a legal basis. There are also issues of consistency between domestic law and Double Taxation Treaties (DTAs). Although the Additional Tax Act is in effect domestically, it lacks provisions clearly defining its relationship with Double Taxation Treaties, potentially leading to disputes when taxpayers claim rights. Compared to countries that clearly define the hierarchy of treaties over domestic law, Thailand faces uncertainty in interpretation. Finally, the study highlights the issue of cross-border tax sovereignty. The exercise of cross-border tax power must comply with the PACTA sunt servanda principle and not undermine the rule of law within the country. Problems include the complexity of the tax structure and the certainty in calculating the ETR, which is reliant on subordinate legislation, as well as the main issue of proportionality and tax burden on taxpayers. Using the GloBE calculation base may not reflect the true net profit or tax-paying ability of domestic businesses. Therefore, Thailand should elevate the Pillar Two principle to the status of a law, clearly defining the rights, duties, and criteria for calculating ETR and Top-up Tax. This should be accompanied by transparent supporting regulations to reduce legal uncertainty, and enforcement must be consistent with double taxation treaties, overseen by the Ministry of Finance, the Revenue Department, and the courts to protect taxpayer rights and enhance fairness in the tax system in the long term.

Keywords: Legal issues, Global Minimum Tax (Pillar Two), Multinational corporations operating in Thailand

บทนำ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในบริบทเศรษฐกิจโลกยุคปัจจุบันเผชิญกับการขยายตัวของบริษัทข้ามชาติและโครงสร้างธุรกิจที่ดำเนินกิจการข้ามพรมแดนหลายประเทศ ส่งผลให้รัฐประสบปัญหาการจัดการฐานภาษีและการโยกย้ายส่วนของผลกำไรไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ² เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ได้เสนอแนวคิด Global Minimum Tax โดยบริษัทข้ามชาติที่มีรายได้ไม่น้อยกว่า 750 ล้านยูโร จะต้องจ่ายภาษีนิติบุคคลขั้นต่ำทั่วโลก (Global Minimum Tax) ในอัตรา 15% รวมถึงบริษัทขนาดใหญ่ของไทยที่ดำเนินธุรกิจในต่างประเทศ

สำหรับประเทศไทย มีการจัดเก็บอัตราภาษีนิติบุคคลในอัตรา 20% แต่มีบริษัทที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากบีโอไอ จะได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี ทำให้อัตราภาษีที่แท้จริงที่ต้องจ่ายอยู่ที่ต่ำกว่า 15% ดังนั้นหากไทยยังไม่มีกฎหมายจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่ม จะทำให้สูญเสียรายได้ภาษีส่วนเพิ่มที่ควรจัดเก็บได้ให้แก่ประเทศอื่นที่มีกฎหมาย กระทั่งการคลัง โดยกรมสรรพากร จึงได้ประกาศใช้พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567³ ซึ่งการบังคับใช้ Global Minimum Tax ยังเกี่ยวข้องกับประเด็นทางกฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น หลักอธิปไตยทางภาษีของรัฐ ความสอดคล้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อน และผลกระทบต่อมาตรการส่งเสริมการลงทุนของรัฐ ซึ่งอาจถูกลดทอนประสิทธิภาพจากการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม ดังนั้นปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax จึงมิใช่เพียงประเด็นทางด้านภาษีเท่านั้น หากแต่เป็นประเด็นเชิงโครงสร้างของกฎหมายภาษีและระบบกฎหมายของรัฐ ที่จำเป็นต้องได้รับการวิเคราะห์อย่างรอบด้านเพื่อให้การบังคับใช้เป็นไปอย่างสอดคล้องกับกฎหมาย เป็นธรรม และสอดคล้องกับหลักนิติธรรม ส่งผลให้ประเทศไทยสามารถรักษาสีภาพในการจัดเก็บภาษีจากบริษัทข้ามชาติขนาดใหญ่ที่ดำเนินกิจการในประเทศ หากไทยไม่มีกฎหมายจัดเก็บภาษีขั้นต้นนี้ บริษัทข้ามชาติอาจถูกเก็บภาษีเพิ่มเติมในประเทศอื่นตามกฎหมายของต่างประเทศ แทนที่ไทยจะเป็นผู้จัดเก็บรายได้เหล่านั้นเอง ซึ่งอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้ภาษีที่ควรได้รับ⁴ (OECD, 2023)

ทั้งนี้การตราพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 แม้มีวัตถุประสงค์เพื่อรองรับการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ตามมาตรฐานสากลของ OECD แต่ในเชิงกฎหมายกลับก่อให้เกิดประเด็นปัญหาหลายประการที่จำเป็นต้องพิจารณาอย่างรอบคอบ ทั้งความจำเป็นเร่งด่วนในการตราเป็นพระราชกำหนด ตามหลักรัฐธรรมนูญ เนื่องจากพระราชกำหนดเป็นกฎหมายที่ใช้อำนาจฝ่ายบริหารในสถานการณ์

² Cui, W., "Strategic incentives for adopting the global minimum tax" *Journal of Legal Analysis*, 2024, 16(1) pp. 211–245.

³ พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ.2567 เล่ม 141 ตอนที่ 82 ก ราชกิจจานุเบกษา 26 ธันวาคม 2567

⁴ PwC Thailand. *แนวผู้ประกอบการเตรียมความพร้อมด้านกฎหมายและภาษีหลังไทยเดินหน้าเข้าสู่การเป็นสมาชิก OECD*. [Online], Available URL: <https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2024/press-release-20-11-24-th.html>, (2024, November 20).

ถูกเงินหรือมีความจำเป็นเร่งด่วนอย่างยิ่ง การนำมาตราภาษีระหว่างประเทศซึ่งมีลักษณะเชิงโครงสร้างและผลบังคับใช้ระยะยาวมาตราผ่านพระราชกำหนด อาจถูกตั้งคำถามถึงความเหมาะสมและความชอบด้วยหลักนิติรัฐ หากไม่สามารถแสดงให้เห็นถึงความจำเป็นเร่งด่วนที่ไม่อาจรอการตราเป็นพระราชบัญญัติได้ นอกจากนี้ ปัญหาความชัดเจนและความแน่นอนของกฎหมาย เนื่องจากโครงสร้างของ Global Minimum Tax มีความซับซ้อนสูง ทั้งในด้านการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate) การกำหนดฐานภาษีตามหลักบัญชีระหว่างประเทศ และการใช้กลไกอย่าง Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT)⁵ ซึ่งแตกต่างจากระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของไทยที่ใช้อยู่เดิม ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติหรือการตีความกฎหมายลำดับรองจำนวนมาก อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถคาดหมายภาระภาษีของตนได้อย่างแน่นอน⁶ และอาจกระทบต่อการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ไทยเป็นภาคี หากไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในการประสานความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภายในกับพันธกรณีระหว่างประเทศ อาจนำไปสู่ข้อพิพาทถึงความไม่แน่นอนในการบังคับใช้กฎหมาย

ด้วยเหตุนี้ทำให้ผู้ศึกษาสนใจในการศึกษาปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศ เพื่อศึกษาแนวคิด วิวัฒนาการ ทฤษฎีทางกฎหมาย ปัญหากฎหมายในการวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายที่นำมาบังคับใช้ รวมถึงศึกษาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย เพื่อเติมเต็มองค์ความรู้ด้านกฎหมายภาษีระหว่างประเทศในบริบทของประเทศไทย ซึ่งยังมีงานศึกษาค้นคว้าจำกัด และสามารถเป็นต้นแบบสำหรับการศึกษาประเด็นกฎหมายใหม่ ๆ ที่เกิดจากโลกาภิวัตน์ทางเศรษฐกิจในอนาคต

ทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีความยุติธรรม

แนวคิดความยุติธรรมของ John Rawls เป็นหนึ่งในทฤษฎีทางปรัชญาการเมืองและปรัชญากฎหมายที่มีอิทธิพลอย่างยิ่งในคริสต์ศตวรรษที่ 20 ได้นำเสนอแนวคิดดังกล่าวอย่างเป็นระบบในผลงานสำคัญเรื่อง A Theory of Justice ซึ่งตีพิมพ์ครั้งแรกในปี ค.ศ. 1971⁷ แนวคิดของ Rawls มีจุดมุ่งหมายเพื่อสร้างกรอบ

⁵ Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) คือ กลไกภาษีภายใต้กรอบ Global Minimum Tax (Pillar Two) ของ OECD/G20 ที่เปิดโอกาสให้ ประเทศที่เป็นแหล่งดำเนินกิจการ (source country) จัดเก็บ ภาษีส่วนเพิ่มภายในประเทศ จากบริษัทข้ามชาติ เมื่อรายได้ของกิจการในประเทศนั้นมี อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ต่ำกว่าอัตราภาษีขั้นต่ำที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย GloBE (โดยทั่วไปคือ 15%)

⁶ Looije, R., “The Global Minimum Tax under Pillar II: An economic analysis of the firms’ behavioural responses and revenue effects in developed and developing countries” (Erasmus School of Economics, 2023)

⁷ Sandel, M. J., Justice: What’s the right thing to do?. (Farrar, Straus and Giroux. 2009), pp 3.

ความคิดว่าด้วย “ความยุติธรรมในฐานะความเป็นธรรม” (Justice as Fairness)⁸ อันเป็นพื้นฐานในการออกแบบโครงสร้างพื้นฐานของสังคมประชาธิปไตยเสรีนิยมสมัยใหม่ ทั้งนี้ความยุติธรรมควรถูกใช้เป็นหลักเกณฑ์สูงสุดในการจัดสรรสิทธิ หน้าที่ และผลประโยชน์ภายในสังคม

ทฤษฎีการแข่งขันทางภาษีและการจำกัดการแข่งขัน

ทฤษฎีการแข่งขันทางภาษี (Tax Competition Theory)⁹ เป็นแนวคิดในกฎหมายและเศรษฐศาสตร์การคลังระหว่างประเทศที่ใช้อธิบายพฤติกรรมของรัฐในการกำหนดนโยบายภาษีเพื่อดึงดูดเงินลงทุนและกิจกรรมทางเศรษฐกิจจากภายนอกประเทศ องค์ประกอบของทฤษฎีการแข่งขันทางภาษีและการจำกัดการแข่งขัน ประกอบด้วย อำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐ (Fiscal Sovereignty)¹⁰

องค์ประกอบพื้นฐานของทฤษฎีการแข่งขันทางภาษีคือการยอมรับว่ารัฐมีอำนาจอธิปไตยในการกำหนดนโยบายภาษีของตนเอง และการเคลื่อนย้ายของทุนและฐานภาษี (Capital and Tax Base Mobility)¹¹ การเคลื่อนย้ายของเงินทุนและฐานภาษีข้ามพรมแดนเป็นเงื่อนไขสำคัญที่ทำให้การแข่งขันทางภาษีเกิดขึ้น บริษัทข้ามชาติสามารถเลือกเขตอำนาจศาลที่มีภาระภาษีต่ำกว่าในการตั้งบริษัทแม่ บริษัทลูก หรือจัดโครงสร้างธุรกิจซึ่งเป็นแรงผลักดันให้รัฐต้องปรับนโยบายภาษีเพื่อรักษาฐานภาษีของตน

แนวคิดคิดเกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจบริษัทข้ามชาติ (Multinational Corporation - MNC)

ธุรกิจบริษัทข้ามชาติ หมายถึง ธุรกิจที่ดำเนินการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (Foreign Direct Investment: FDI) เพื่อควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการในประเทศปลายทาง โดยไม่จำกัดเพียงการค้าระหว่างประเทศ แต่รวมถึงการผลิต การให้บริการ และการจัดการทรัพยากรในต่างประเทศ OECD¹² สำหรับประเทศไทย ความเชื่อมโยงระหว่างธุรกิจบริษัทข้ามชาติกับ Pillar Two มีลักษณะเฉพาะเนื่องจากประเทศเหล่านี้มักเป็นประเทศแหล่งที่มาของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ แต่ไม่ได้เป็นที่ตั้งของบริษัทแม่ การดำเนินธุรกิจของบริษัทข้ามชาติในประเทศกำลังพัฒนาจึงมักก่อให้เกิดกำไรที่ถูกถ่ายโอนไปยังประเทศอื่น Pillar Two มีศักยภาพในการลดพฤติกรรมดังกล่าว

แนวคิดเกี่ยวกับหลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำ (Global Minimum Tax)

ภายใต้มาตรการป้องกันการกัดกร่อนฐานภาษีระดับโลก (Global Anti-Base Erosion: GloBE rules) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลขั้นต่ำของกลุ่มบริษัทข้ามชาติสามารถดำเนินการได้ตามหลักเกณฑ์ที่องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) กำหนด โดยมีมาตรการสำคัญ ได้แก่

⁸ Latif, N. H. *Analysis of Global Tax Norms in Contemporary Policy*. [Online], Available URL: <https://tabayyun.dohainstitute.org/en.th.> , (2024, December 27).

⁹ Keen, M., & Konrad, K. A., *The theory of international tax competition and coordination. Handbook of Public Economics*, 2013, 1(5), 257–328.

¹⁰ Zgaga, T., *The fiscal sovereignty of the European Union after the COVID-19 pandemic and the war in Ukraine*, *Journal of European Integration*, 2024, 45(4), 1-7.

¹¹ Valpy, F., *International tax cooperation and capital mobility*, *International trade and integration*, 2024, 1(1), 1-14.

¹² OECD., *Addressing base erosion and profit shifting.*, (OECD Publishing, 2015).pp. 15.

1) Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) 2) Income Inclusion Rule (IIR) และ 3) Undertaxed Payment Rule (UTPR)

หลักการเก็บภาษีบริษัทข้ามชาติ

ภายใต้กรอบความร่วมมือ เพื่อลดปัญหาการกีดกันฐานภาษีและโยกย้ายกำไร ประเทศสมาชิกกว่า 130 ประเทศ ได้ตกลงในหลักการปฏิรูประบบการเก็บภาษีรูปแบบใหม่ ซึ่งประกอบไปด้วย 2 เสาหลัก คือ¹³ เสาหลักที่ 1 จะเน้นที่กลุ่มบริษัทข้ามชาติ (MNEs) ขนาดใหญ่ที่มีรายได้รวมทั่วโลกมากกว่า 20,000 ล้านดอลลาร์ต่อปีและมีอัตรากาไรมากกว่า 10% ของรายได้ โดย 25% ของกำไรส่วนที่เกิน 10% จะต้องถูกนำไปคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายให้กับประเทศที่เกิดการขายสินค้าและบริการขึ้น และเสาหลักที่ 2 Global Minimum Tax หรือ GMT จะบังคับใช้กับกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ที่มีรายได้รวมทั่วโลกมากกว่า 750 ล้านดอลลาร์ต่อปี อย่างน้อย 2 ใน 4 รอบปีบัญชี ซึ่งหากกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นมีการเสียภาษีในประเทศใดก็ตามต่ำกว่า 15% จะต้องถูกเก็บภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) เพื่อให้อัตรากาไรที่แท้จริง (Effective Tax Rate) ไม่น้อยกว่า 15%

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษา วิเคราะห์ แนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาปัญหาการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ถึงมาตรการทางกฎหมายที่นำมาบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ที่เหมาะสมต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย
4. เพื่อศึกษาหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมายการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย

ขอบเขตการวิจัย

สารนิพนธ์ฉบับนี้มีความมุ่งหมายที่จะศึกษาปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย โดยศึกษาในแนวคิด ทฤษฎี ปัญหาทางกฎหมาย มาตรการทางกฎหมายรวมถึงแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย โดยศึกษา เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศว่ามีความแตกต่างในการคุ้มครองสิทธิอย่างไร โดยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา ได้แก่ พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreements: DTA) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น เยอรมนี สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร

¹³ ธนาคารแห่งประเทศไทย, Global Minimum Tax ความท้าทายที่ไทยจะต้องเผชิญ, [Online], Available URL: [https:// www.bot.or.th/th](https://www.bot.or.th/th), 2566 (พฤษภาคม, 27)

วิธีดำเนินการวิจัย

การศึกษาปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย โดยศึกษาในแนวคิด ทฤษฎี ปัญหาทางกฎหมาย มาตรการทางกฎหมาย รวมถึงแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย โดยศึกษา เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและต่างประเทศว่ามีความแตกต่างในการคุ้มครองสิทธิอย่างไร โดยมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา ได้แก่ พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreements: DTA) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น เยอรมนี สิงคโปร์ และสหราชอาณาจักร

ผลการวิจัย

ปัญหาสถานะทางกฎหมายของ Pillar Two และความชอบด้วยกฎหมายในการบังคับใช้

Pillar Two หรือ Global Minimum Tax ภายใต้กรอบ OECD/G20 Inclusive Framework มีสถานะทางกฎหมายที่คลุมเครือในเชิงนิติศาสตร์ เนื่องจากมิได้เป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศตามความหมายของกฎหมายระหว่างประเทศหรือกฎหมายรัฐธรรมนูญไทย¹⁴ ดังนั้น การนำ Pillar Two ซึ่งเป็นข้อบังคับใช้โดยตรงโดยปราศจากกฎหมายภายในรองรับ ย่อมไม่อาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ปัญหานี้สะท้อนถึงโครงสร้างระหว่างระบบกฎหมายภาษีแบบรัฐชาติที่ยึดโยงกับอำนาจอธิปไตยทางภาษี เมื่อพิจารณาในเชิงโครงสร้างของประมวลรัษฎากร จะพบว่าหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งอยู่บนแนวคิดของนิติบุคคลรายเดียวและกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจศาลของรัฐ ตามมาตรา 39 และมาตรา 65¹⁵ ซึ่งกำหนดผู้เสียภาษีและฐานภาษีอย่างชัดเจน ในทางตรงกันข้าม Pillar Two ใช้แนวคิดของ “กลุ่มบริษัทข้ามชาติ” เป็นหน่วยทางภาษีและคำนวณภาษีจากอัตราภาษีที่แท้จริงในระดับเขตอำนาจศาล (jurisdictional effective tax rate)¹⁶ นอกจากนี้พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 กับความชอบด้วยกฎหมายในการบังคับใช้ Pillar Two เป็นความพยายามของประเทศไทยในการแก้ไขปัญหาสถานะทางกฎหมายของ Pillar Two และความไม่สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร โดยการตรากฎหมายเฉพาะเพื่อรองรับการจัดเก็บ Top-up Tax ภายในประเทศในลักษณะ Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) ตามมาตรา 3 ตรีของประมวลรัษฎากร ทำให้การจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มมีฐานอำนาจตามกฎหมายและลดความเสี่ยงที่สิทธิในการจัดเก็บภาษีของไทยจะถูกโอนไปยังรัฐอื่นผ่าน IIR หรือ UTPR อย่างไรก็ตามพระราชกำหนดดังกล่าว เมื่อ

¹⁴ Vanistendael, F, Legal Framework for Taxation, 2016, *Tax Law Design and Drafting*, 1(3), 1-12.

¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39, มาตรา 65.

¹⁶ Bachas, P., Roel Dom, A. B. & Semelet, C. *Effective Tax Rates, Firm Size and the Global Minimum Tax*, (Economic Policy Global Department & Development Research Group, 2025)

เปรียบเทียบกับต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น กฎหมาย Corporate Tax Act อาศัยการออกบทบัญญัติ เฉพาะ เช่น การกำหนด Income Inclusion Rule (IIR) แยกออกจากระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลปกติ ประเทศ สิงคโปร์มีการตรากฎหมายเฉพาะ MMT Act 2024 ผ่านกระบวนการนิติบัญญัติอย่างเป็นทางการ ส่งผลให้ ปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมายในเชิงรูปแบบจากการตราพระราชบัญญัติ Multinational Enterprise Top-up Tax (MTT) ตาม Income Inclusion Rule (IIR) และ Domestic Top-up Tax (DTT) เพื่อรักษา สิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐก่อนที่เขตอำนาจศาลอื่นจะใช้ IIR หรือ UTPR ประเทศเยอรมนี กำหนดนิยาม สำคัญ เช่น กลุ่มนิติบุคคลข้ามชาติ อัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) และภาษีส่วนเพิ่ม (Top-up Tax) ไว้อย่างชัดเจน ใน Minimum Tax Act รวมทั้งแก้ไขกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น Foreign Tax Act (Aussensteuergesetz)¹⁷ และ Income Tax Act เพื่อลดเกณฑ์ low-tax threshold จาก 25% เหลือ 15% ให้สอดคล้องกับ Pillar Two และสหราชอาณาจักร การนำมาตรการ Global Minimum Tax (Pillar Two) มาบังคับใช้ในสหราชอาณาจักรมีผลผูกพันโดยตรงผ่าน Finance (No. 2) Act 2023 ซึ่งเพิ่มบทบัญญัติ Part 4A และ Part 4B ใน ระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักร ตั้งอยู่บนฐานของอำนาจนิติบัญญัติภายในมากกว่าพันธกรณี ตามกฎหมายระหว่างประเทศ

ปัญหาความสอดคล้องระหว่างกฎหมายภายในกับสนธิสัญญาภาษีซ้อน (Tax Treaties)

ประเทศไทย โดยเฉพาะหลังการตราพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อนำหลักการของกฎ GloBE มาใช้จัดเก็บภาษีขั้นต่ำจากกลุ่มบริษัทข้ามชาติในประเทศ กฎหมายฉบับดังกล่าวมีสถานะเป็นกฎหมายภายในที่ตราขึ้นตามอำนาจรัฐธรรมนูญและมีผลผูกพันต่อผู้เสียภาษีโดยตรง ภายใต้ระบบกฎหมายไทย อย่างไรก็ตามบริบทของกฎหมายไทยยังไม่ปรากฏอย่างชัดเจนในตัวบทของพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 หรือในประมวลรัษฎากร ส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนทางกฎหมาย (legal uncertainty) ทั้งต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานจัดเก็บ โดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทข้ามชาติอ้างสิทธิประโยชน์ตามสนธิสัญญาภาษีซ้อนเพื่อขอเครดิตภาษีหรือโต้แย้งการจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มโดยเมื่อเปรียบเทียบกับต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น โดยประเทศญี่ปุ่นรับรองสถานะของสนธิสัญญาระหว่างประเทศในลำดับศักดิ์ของกฎหมายที่สูงกว่ากฎหมายภายในทั่วไป โดยอาศัยหลักการตามรัฐธรรมนูญญี่ปุ่นซึ่งกำหนดให้รัฐต้องปฏิบัติตามพันธกรณีระหว่างประเทศอย่างสุจริต เพื่อให้เกิดความสอดคล้องยังคงเกิดขึ้นในทางปฏิบัติ ประเทศสิงคโปร์ ยึดระบบกฎหมายโดยสนธิสัญญาระหว่างประเทศจะมีผลบังคับใช้ในประเทศได้ต่อเมื่อมีการตรากฎหมายภายในรองรับ ดังนั้น แม้สนธิสัญญาภาษีซ้อนจะมีบทบาทสำคัญในการจัดสรรอำนาจการจัดเก็บภาษีและ การป้องกันภาษีซ้ำ แต่การบังคับใช้จริงยังต้องอาศัยกฎหมายภายใน เช่น Income Tax Act และกฎหมาย MMT Act 2024 แนวทางของประเทศสิงคโปร์สอดคล้องกับ OECD ประเทศเยอรมนีให้ความสำคัญกับสนธิสัญญาระหว่างประเทศที่ได้รับการให้สัตยาบันและตรากฎหมายภายในรองรับ เมื่อสนธิสัญญาภาษีซ้อนได้รับการให้สัตยาบันและตรากฎหมายภายในรองรับแล้ว ย่อมมีผลผูกพันและต้องได้รับการเคารพในการบังคับใช้กฎหมายภาษี และสหราชอาณาจักรยอมรับสนธิสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreements: DTAs) ในฐานะพันธกรณีระหว่างประเทศที่มีผลผูกพันรัฐภาคี ตามสนธิสัญญาภาษีซ้อนจึงเกิดขึ้นผ่านการตรา Finance Acts

¹⁷ Cortez, B. & Vogel, T., The (In)Consistency of the German Foreign Transaction Tax Act with European Law, 2011, *Intertax*, 39(9), 404 – 416.

และการออก Orders in Council ภายใต้อำนาจของ Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (TIOPA 2010)¹⁸ ซึ่งรับรองให้บทบัญญัติของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลเหนือกว่ากฎหมายภายใน ในกรณีที่มีความขัดแย้งกัน การยอมให้อนุสัญญามีลำดับศักดิ์สูงกว่ากฎหมายภายในสะท้อนหลักความซื่อสัตย์สุจริตในการปฏิบัติตามพันธกรณีระหว่างประเทศ

ปัญหาการใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีข้ามพรมแดน

การพัฒนากรอบความร่วมมือทางภาษีระหว่างประเทศภายใต้โครงการ OECD/G20¹⁹ Inclusive Framework on BEPS โดยเฉพาะมาตรการ Global Minimum Tax (Pillar Two) ได้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างต่อแนวคิดเรื่องอำนาจอธิปไตยทางภาษีของรัฐบาลอย่างมีนัยสำคัญ ประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนาที่พึ่งพาการลงทุนโดยตรงจากต่างประเทศ (FDI) ผ่านการตราพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ในมิติของกฎหมายระหว่างประเทศ ปัญหาการใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีข้ามพรมแดนของไทยยังเกี่ยวข้องกับหลัก pacta sunt servanda ซึ่งกำหนดให้รัฐต้องปฏิบัติตามพันธกรณีตามสนธิสัญญาโดยสุจริต ซึ่งสะท้อนถึงการยอมจำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีบางส่วนเพื่อแลกกับการคงอยู่ในระบบภาษีระหว่างประเทศและหลีกเลี่ยงการถูกใช้ UTPR โดยรัฐอื่น โดยเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น ได้ตรากฎหมายรองรับ Pillar Two ผ่านการแก้ไข Corporation Tax Act (CTA) โดยเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับ Global Minimum Tax ซึ่งให้อำนาจบริษัทแม่ในญี่ปุ่นต้องชำระภาษีเพิ่มเติมจากกำไรของบริษัทย่อยในต่างประเทศ หากอัตราภาษีที่แท้จริงต่ำกว่า 15% รวมทั้งภายใต้ Corporation Tax Act มาตรา 4 ญี่ปุ่นยึดหลักถิ่นที่อยู่ โดยกำหนดให้บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในญี่ปุ่นต้องเสียภาษีจากรายได้ทั่วโลก ประเทศสิงคโปร์เป็นรัฐที่ยึดหลัก dualist system อย่างเคร่งครัด กล่าวคือ สนธิสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreements: DTAs) จะมีผลบังคับใช้ภายในประเทศได้ต่อเมื่อมีการตรากฎหมายภายในรองรับภายใต้ Income Tax Act เพื่อรองรับ Pillar Two จำเป็นต้องออกกฎหมายภายในเพื่อป้องกันไม่ให้สิทธิในการจัดเก็บภาษีของตนถูกโอนไปยังรัฐอื่นผ่าน Income Inclusion Rule (IIR) หรือ Undertaxed Profits Rule (UTPR) ยอมรับหลักกฎหมายระหว่างประเทศ (Völkerrechtsfreundlichkeit) และให้ความสำคัญกับพันธกรณีระหว่างประเทศ ทั้งนี้สนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ได้รับการให้สัตยาบันและตรากฎหมายภายในรองรับย่อมมีผลผูกพันฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการ ซึ่ง Pillar Two มิได้มีสถานะเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศ หากแต่เป็นกฎต้นแบบ (GloBE Model Rules)²⁰ ที่ต้องถ่ายทอดผ่านกฎหมายภายใน และสหราชอาณาจักรใช้อำนาจอธิปไตยทางภาษีข้ามพรมแดนภายหลังการนำมาตรการ Global Minimum Tax (Pillar Two) มาบังคับใช้ผ่าน Finance (No. 2) Act 2023 โดยให้อำนาจสูงสุดแก่รัฐสภาในการตรากฎหมายภาษี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีภายใต้ Pillar Two จึงมีความชอบด้วยกฎหมายในเชิงรูปแบบอย่างชัดเจน โดยสหราชอาณาจักรรับรองให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลเหนือกว่ากฎหมายภายในในกรณีที่มีความขัดแย้งกันตาม Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 (TIOPA 2010)

¹⁸ Avery Jones, J. F., Baker, P., & Pistone, P. *Treaty residence and tax avoidance*. (IBFD, 2018).

¹⁹ OECD. *Commentary to the global anti-base erosion model rules*. (OECD Publishing, 2022).

²⁰ Baker McKenzie. *Germany implements Pillar Two minimum tax rules*. (International Tax Review, 2024).

ปัญหาความซับซ้อนของโครงสร้างภาษีและความแน่นอนในการคำนวณ ETR

การบังคับใช้สนธิสัญญาภาษีซ้อน ความไม่แน่นอนของ ETR ยังเกิดจากการพึ่งพากฎหมายลำดับรอง และแนวปฏิบัติทางปกครองเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นกฎกระทรวง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร หรือแนวคำวินิจฉัย ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตามนโยบายของฝ่ายบริหาร ย่อมเพิ่มความเสี่ยงด้านความมั่นคงแน่นอนของกฎหมายและเปิดช่องให้เกิดข้อพิพาททางภาษีในอนาคต เมื่อเปรียบเทียบกฎมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น การคำนวณ ETR ต้องอาศัยกฎหมายลำดับรอง ประกาศของ National Tax Agency (NTA)²¹ ซึ่งในรัฐธรรมนูญญี่ปุ่น มาตรา 30 และมาตรา 84 ซึ่งกำหนดว่าการจัดเก็บภาษีต้องกระทำโดยกฎหมายและห้ามมิให้จัดเก็บภาษีโดยปราศจากฐานอำนาจตามกฎหมาย หลักการดังกล่าวถูกตีความโดยศาลญี่ปุ่นว่ากฎหมายภาษีต้องมีความชัดเจนเพียงพอให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดการณ์ภาระภาษีของตนได้ล่วงหน้า ประเทศสิงคโปร์ ในการคำนวณ ETR ในระดับเขตอำนาจศาลทำให้บริษัทในสิงคโปร์อาจต้องรับภาระภาษีจากกำไรของบริษัทย่อยในต่างประเทศ แม้รายได้ดังกล่าวจะไม่อยู่ในอำนาจจัดเก็บภาษีของสิงคโปร์ตามหลักดินแดน ประเทศเยอรมนี มีหลักความแน่นอนของกฎหมาย หลักความได้สัดส่วน และหลักความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษี ตามมาตรา 3 แห่งกฎหมายพื้นฐาน (Grundgesetz) การนำ Pillar Two มาบังคับใช้ผ่าน Minimum Tax Act แม้จะมีฐานอำนาจตามกฎหมายที่ชัดเจนในเชิงรูปแบบ แต่ยังเปิดช่องในการคำนวณภาระภาษีที่เกิดจากการคำนวณ ETR อาจไม่สะท้อนความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของนิติบุคคลภายในเยอรมนี และแม้สหราชอาณาจักร มีการปรับปรุงรายการทางบัญชีจำนวนมากให้สอดคล้องกับนิยาม covered taxes²² และ GloBE income ซึ่งแตกต่างจากฐานภาษี corporation tax อย่างชัดเจน ซึ่งการคำนวณ ETR ในระดับเขตอำนาจศาล ทำให้บริษัทในสหราชอาณาจักรต้องรับภาระความเสี่ยงจากโครงสร้างกลุ่มในต่างประเทศ แม้ว่านิติบุคคลในสหราชอาณาจักรจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าขั้นต่ำ 15%

ปัญหาหลักความได้สัดส่วนและภาระของผู้เสียภาษี

หลักการทางกฎหมายของ Pillar Two มีกลไกสำคัญซึ่งรัฐบาลสามารถเก็บภาษีเพิ่มเติมเมื่ออัตรากำไรที่แท้จริง (ETR) ต่ำกว่า 15% ทั้งนี้ต้องพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายภายใต้ มาตรา 37 และมาตรา 39 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ซึ่งรับรองสิทธิในทรัพย์สินและเสรีภาพในการประกอบกิจการ โดยการจำกัดสิทธิดังกล่าวต้องเป็นไปตามหลักความจำเป็นและความได้สัดส่วน และมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร วางหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ของกิจการ การนำ top-up tax ตาม Pillar Two มาใช้ก่อให้เกิดความตึงเครียดทางหลักการ เนื่องจากภาษีขั้นต่ำ 15% ถูกคำนวณจากฐานภาษีตาม GloBE rules ซึ่งมีได้สะท้อนกำไรสุทธิตามระบบภาษีไทยโดยตรง และไม่คำนึงถึงความแตกต่างของอุตสาหกรรมและขนาดกิจการในประเทศ เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น ให้

²¹ National Tax Agency (NTA) คือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีส่วนกลางของประเทศญี่ปุ่น มีสถานะเป็นหน่วยงานในสังกัด กระทรวงการคลังญี่ปุ่น (Ministry of Finance: MOF) ทำหน้าที่รับผิดชอบด้านการบริหาร จัดเก็บ และบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของรัฐ

²² Covered Taxes คือ ภาษีที่นำมาคำนวณในการคำนวณอัตรากำไรที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติภายใต้มาตรการ Global Minimum Tax (Pillar Two / GloBE Rules) ตามกรอบของ OECD

ความสำคัญกับหลักความได้สัดส่วนด้วยมีแนวคำวินิจฉัยของศาลและหลัก ความสามารถในการเสียภาษี²³ ที่ถือเป็นแนวปฏิบัติของความเป็นธรรมทางภาษี ประเทศสิงคโปร์ กำหนดให้คำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ตาม GloBE rules²⁴ มาตรา 10(1) แห่ง Income Tax Act วางหลักกว่ารายได้ที่เกิดขึ้นหรือได้รับในสิงคโปร์ต้องเสียภาษี การเพิ่มทบสัญญาด้วยด้วย top-up tax ส่งผลให้แรงจูงใจทางภาษีที่รัฐออกแบบไว้เดิมสูญเสียประสิทธิภาพ การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเพิ่มภาระของผู้เสียภาษีโดยไม่สอดคล้องกับหลักความคาดหวังอันชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นแนวคิดสำคัญในระบบกฎหมายแบบ common law ที่สิงคโปร์ยึดถือ โดยเฉพาะในกรณีที่บริษัทข้ามชาติได้ตัดสินใจลงทุนภายใต้โครงสร้างสิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐรับรองไว้ ประเทศเยอรมนี การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ แต่ยังมีข้อถกเถียงว่าการเพิ่มภาระภาษีและภาระด้านการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ผู้เสียภาษี โดยการสร้างต้นทุนการปฏิบัติตามที่สูง²⁵ และสหราชอาณาจักรกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำที่ 15% บนพื้นฐานของการคำนวณอัตราภาษีที่แท้จริง (ETR) ตาม GloBE rules ซึ่งแตกต่างจากระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของสหราชอาณาจักรที่เน้นความเรียบง่ายและความคาดหวังได้ของผู้เสียภาษี แม้อัตราภาษีนิติบุคคลของสหราชอาณาจักรจะอยู่ที่ 25% แต่สิทธิประโยชน์และการหักลดหย่อนบางประเภทอาจทำให้ ETR ต่ำกว่าเกณฑ์ ส่งผลให้ต้องเสีย top-up tax เพิ่มเติม สหราชอาณาจักรต้องปฏิบัติตามกฎหมาย Pillar Two ทั้งในด้านการรวบรวมข้อมูลบัญชีระดับกลุ่ม การคำนวณ ETR รายเขตอำนาจภาษี และการจัดทำ GloBE Information Return ซึ่งอาจขัดกับแนวนโยบายดั้งเดิมของ HM Revenue & Customs (HMRC) ที่มุ่งลดต้นทุนการปฏิบัติตามและส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี

ประโยชน์ที่ได้รับ

เพื่อให้ทราบถึงแนวคิด วิวัฒนาการ ทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย

เพื่อให้ทราบถึงปัญหาทางกฎหมายในการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทยเปรียบเทียบกับระหว่างประเทศไทย และต่างประเทศ

เพื่อให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมายการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย และมาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศที่สามารถนำมาปรับใช้กับกฎหมายได้หรือไม่อย่างไร

เพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายการบังคับใช้ Global Minimum Tax (Pillar Two) ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย

²³ Ault, H. J., Arnold, B. J., & Cooper, G. (2021). Comparative income taxation (4th ed.). Wolters Kluwer.

²⁴ Thio, L. A. A, *treatise on Singapore constitutional law*. (Academy Publishing, 2012).

²⁵ Tipke, K., & Lang, J. *Steuerrecht* (23rd ed.). (Otto Schmidt, 2021).

สรุปผลและอภิปรายผล

สรุป

การบังคับใช้มาตรการ Global Minimum Tax ภายใต้กรอบ Pillar Two ของ OECD ต่อบริษัทข้ามชาติที่มีฐานธุรกิจในประเทศไทย นับเป็นการเปลี่ยนแปลงเชิงโครงสร้างของระบบภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรการดังกล่าวขยายฐานการจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิภายในประเทศไปสู่ฐานกำไรตามงบการเงินรวมของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ประเทศไทยได้ตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อรองรับ Domestic Minimum Top-up Tax (DMTT) และ Income Inclusion Rule (IIR)

อภิปรายผล

อย่างไรก็ตาม สถานะของ Pillar Two เป็นเพียงมาตรฐานสากล มิใช่สนธิสัญญาที่มีผลผูกพันโดยตรง จึงก่อให้เกิดข้อถกเถียงด้านหลักความชอบด้วยกฎหมายในการจัดเก็บภาษีการตรากฎหมายในระดับพระราชกำหนดยังถูกตั้งคำถามถึงความเหมาะสมของฐานอำนาจทางนิติบัญญัติและความแน่นอนของสิทธิหน้าที่ผู้เสียภาษีในมิติความสัมพันธ์กับสนธิสัญญาภาษีซ้อน (DTA) กลไก IIR และ UTPR อาจกระทบหลักการจัดสรรสิทธิในการเก็บภาษีและเสี่ยงต่อการเก็บภาษีซ้ำซ้อนมาตรการดังกล่าวยังสะท้อนการเปลี่ยนผ่านจากแนวคิดอำนาจอธิปไตยทางภาษีแบบดั้งเดิม ไปสู่การกำกับโดยฉันทามติสากลของ OECD ผลในทางปฏิบัติทำให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน เช่น ของ BOI ถูกลดทอนประสิทธิภาพโดยปริยายผ่านกลไก Top-up Tax ในเชิงรัฐธรรมนูญ อาจกระทบสิทธิในทรัพย์สินและเสรีภาพในการประกอบกิจการตามมาตรา 37 และมาตรา 39 อีกทั้งยังตั้งคำถามต่อหลักความคาดหมายอันชอบด้วยกฎหมายของผู้เสียภาษีที่เคยได้รับสิทธิประโยชน์โดยชอบด้านเทคนิคการคำนวณ ETR ตาม GloBE Rules มีความซับซ้อนและต้องอาศัยข้อมูลระดับกลุ่มทั่วโลกการพึ่งพาคำอธิบายและแนวปฏิบัติของ OECD ซึ่งอาจเปลี่ยนแปลงได้ ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนทางกฎหมายภาระด้านเอกสาร การรายงาน และต้นทุนการปฏิบัติตามกฎหมายเพิ่มสูงขึ้นอย่างมีนัยสำคัญเมื่อพิจารณาตามหลักความได้สัดส่วน อาจมีข้อถกเถียงว่ามาตรการดังกล่าวก่อภาระเกินสมควรแก่ผู้ประกอบการบางประเภทการบังคับใช้ Pillar Two ในประเทศไทยจึงเป็นทั้งกลไกคุ้มครองฐานภาษีของรัฐและประเด็นท้าทายทางกฎหมายมหาชนที่ต้องพิจารณาอย่างรอบด้าน

ข้อเสนอแนะ

1) ควรดำเนินการบรรจุหลักการของ Pillar Two ให้เป็นกฎหมายภายใน โดยบัญญัติสาระสำคัญของสิทธิ หน้าที่ และภาระภาษีไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติอย่างชัดเจน ในมาตรา 4 พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 แทนการอ้างอิงแนวปฏิบัติหรือเอกสารคำอธิบายของ OECD โดยตรง โดยกระทรวงการคลังมีหน้าที่กำหนดนโยบายภาษีระดับชาติที่แสดงเจตนารมณ์ชัดเจนในการเข้าร่วมมาตรการ Global Minimum Tax และวางกรอบการบังคับใช้ให้สอดคล้องกับแนวทาง OECD และตรากฎหมายเฉพาะหรือแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดเก็บ Top-up Tax ให้ครบถ้วนตามกฎหมายกระทรวงระเบียบ และคำสั่ง เพื่อกำหนดแนวปฏิบัติทางปฏิบัติที่ชัดเจนแก่ผู้เสียภาษี

2) ควรกำหนดบทบัญญัติในพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 ซึ่งกระทรวงการคลังและกรมสรรพากร ทำหน้าที่ออกกฎระเบียบ และคำอธิบายทางปฏิบัติ เพื่อให้การตีความและการบังคับใช้ Pillar

Two ในมาตรา 5 แห่งพระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ. 2567 โดยการเรียกเก็บภาษีตาม IIR หรือ UTPR ให้กระทำได้เท่าที่ไม่ขัดต่อสิทธิในการจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาตามสนธิสัญญาภาษีซ้อน ให้เกิดความสอดคล้องกับสนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยเป็นภาคี รวมทั้งกระทรวงการต่างประเทศ ควรมีบทบาทในการทบทวนและเจรจาปรับปรุงสนธิสัญญาภาษีซ้อนในอนาคต เพื่อให้สอดคล้องกับกรอบภาษีขั้นต่ำโลก

3) กระทรวงการคลังและกรมสรรพากร และศาลควรประสานความร่วมมือในการกำกับและบังคับใช้กฎหมายที่เข้มงวดในภาษีกับหลักนิติรัฐ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างชอบธรรม เป็นธรรม และสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญของไทยในระยะยาว เป็นการส่งเสริมความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีระหว่างธุรกิจในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งช่วยพัฒนาระบบกฎหมายภาษีให้มีความทันสมัยและสอดคล้องกับเศรษฐกิจโลก

4) ควรกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณ ETR ไว้ในกฎหมายระดับแม่บทให้ชัดเจน เพื่อลดการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองและเสริมหลักความชอบด้วยกฎหมาย โครงสร้างการคำนวณภาษีควรถูกออกแบบให้เรียบง่ายเท่าที่จำเป็น สอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วนและไม่ก่อให้เกิดภาระเกินสมควรแก่บริษัทข้ามชาติ

5) เนื่องจากพระราชกำหนดจัดเก็บภาษีส่วนเพิ่มมีเจตนารมณ์ให้ประเทศไทยสามารถจัดเก็บภาษีจากกำไรที่เกิดในประเทศก่อนรัฐอื่น ต้องให้ความสำคัญกับบทบัญญัติที่รองรับ DMTT เป็นลำดับแรก และตีความบทที่เกี่ยวข้องกับ IIR และ UTPR อย่างจำกัด เพื่อหลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนของภาระภาษีและลดผลกระทบต่อผู้เสียภาษี

บรรณานุกรม

- กรมสรรพากร. 2560. ประมวลรัษฎากร. [ออนไลน์], สืบค้นจาก : <https://www.rd.go.th/674.html>.
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2566). Global Minimum Tax ความท้าทายที่ไทยจะต้องเผชิญ, [Online], Available URL: <https://www.bot.or.th/th>.
- ราชกิจจานุเบกษา. (2567). พระราชกำหนดภาษีส่วนเพิ่ม พ.ศ.2567 เล่ม 141 ตอนที่ 82 ก 26 ธันวาคม 2567.
- Avery Jones, J. F., Baker, P., & Pistone, P. (2018). Treaty residence and tax avoidance. IBFD.
- Ault, H. J., Arnold, B. J., & Cooper, G. (2021). Comparative income taxation (4th ed.). Wolters Kluwer.
- Bachas, P., Roel Dom, A. B. & Semelet, C. (2025). Effective Tax Rates, Firm Size and the Global Minimum Tax. Economic Policy Global Department & Development Research Group.
- Baker McKenzie. (2024). Germany implements Pillar Two minimum tax rules. International Tax Review.
- Cortez, B. & Vogel, T., The (In)Consistency of the German Foreign Transaction Tax Act with European Law, 2011, Intertax, 39(9), 404 – 416.

- Cui, W. (2024). Strategic incentives for adopting the global minimum tax. *Journal of Legal Analysis*, 16(1), 211–245.
- Keen, M., & Konrad, K. A. (2013). The theory of international tax competition and coordination. *Handbook of Public Economics*.1(5), 257–328.
- Looije, R. (2023). The Global Minimum Tax under Pillar II: An economic analysis of the firms' behavioural responses and revenue effects in developed and developing countries. Erasmus School of Economics.
- Latif, N. H. (2024). Analysis of Global Tax Norms in Contemporary Policy. [Online], Available URL: <https://tabayyun.dohainstitute.org/en.th>.
- OECD. (2015). Addressing base erosion and profit shifting. OECD Publishing.
- OECD. (2022). Commentary to the global anti-base erosion model rules. OECD Publishing.
- PwC Thailand. (2568). แนะนำผู้ประกอบการเตรียมความพร้อมด้านกฎหมายและภาษีหลังไทยเดินหน้าเข้าสู่การเป็นสมาชิก OECD. [ออนไลน์], สืบค้นจาก : <https://www.pwc.com/th/en/press-room/press-release/2024/press-release-20-11-24-th.html>.
- Sandel, M. J. (2009). Justice: What's the right thing to do?. Farrar, Straus and Giroux.
- Thio, L. A. A. (2012). treatise on Singapore constitutional law. Academy Publishing.
- Tipke, K., & Lang, J. (2021). *Steuerrecht* (23rd ed.). Otto Schmidt.
- Valpy, F. (2024). International tax cooperation and capital mobility. *International trade and integration*. 1(1), 1-14.
- Vanistendael, F. (2016). Legal Framework for Taxation. *Tax Law Design and Drafting*. 1(3), 1-12.
- Zgaga, T. (2024). The fiscal sovereignty of the European Union after the COVID-19 pandemic and the war in Ukraine. *Journal of European Integration*. 45(4), 1-7.