

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎี ทบทวนวรรณกรรมและบทความที่เกี่ยวข้อง

ในการดำเนินธุรกิจมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การที่จะทำให้กิจการประสบผลสำเร็จและได้รับกำไรสูงสุด ซึ่งการที่จะทำให้อุตสาหกรรมบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว นอกจากปัจจัยทางธุรกิจ แล้ว สิ่งหนึ่งที่ผู้ประกอบการควรคำนึงถึง คือ ปัจจัยทางภาษีอากร

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน เพื่อนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากร และเงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือการขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

ในทางทฤษฎีของกฎหมายระหว่างประเทศ (Theories of Public International Law) ทุกประเทศมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีภายในอาณาเขตอย่างสมบูรณ์ นั้นหมายความว่า ไม่มีข้อจำกัดใด ๆ สำหรับประเทศหนึ่ง ๆ ซึ่งมีอำนาจอธิปไตยเป็นของตนเองในการบัญญัติกฎหมาย และบังคับใช้กฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีภายในดินแดนของตน แม้ว่าการกระทำดังกล่าวอาจเกิดผลกระทบในแง่ลบต่อประเทศอื่นก็ตาม

ภาษีธุรกิจระหว่างประเทศ

อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ (Jurisdiction to Tax)⁵

อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี แยกออกเป็น 2 ส่วน คือ อำนาจรัฐในการออกกฎหมาย และอำนาจรัฐในการบังคับตามผลของกฎหมายดังกล่าว

อำนาจในการจัดเก็บภาษีนั่นส่วนใหญ่มาจากอำนาจของกฎหมายรัฐธรรมนูญที่เป็นกฎหมายสูงสุดในประเทศนั้น ๆ และด้วยอำนาจของกฎหมายรัฐธรรมนูญดังกล่าว รัฐสภาสามารถบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีได้ โดยกฎหมายภาษีดังกล่าวระบุถึงขอบเขตและหน้าที่ในการเสียภาษีประเภทต่าง ๆ ไว้ เช่น กฎหมายที่ว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย คือประมวลรัษฎากร รวมไปถึงพระราชบัญญัติ พระราชกำหนดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ยังรวมถึงกฎหมายลูก เช่น ระเบียบและข้อบังคับต่าง ๆ ภายใต้อำนาจที่ระบุไว้ตามกฎหมายข้างต้น เว้นแต่จะปรากฏข้อตกลงระหว่างประเทศหรือสนธิสัญญาทางภาษี ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบทวิภาคี หรือพหุ

⁵ นุชนาฏ ตั้งจิตต์ศุภกร และ พนิด ธีรภาพวงษ์, *การบัญชีระหว่างประเทศ* (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2544), หน้า 113.

ภาคี (Bilateral / Multilateral Tax Agreements) ที่ประเทศไทยได้ลงนามผูกพันไว้ โดยระบุถึงข้อจำกัดในการใช้อำนาจบัญญัติและบังคับใช้กฎหมายภาษีของตนไว้ ดังนั้นอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีภายในของประเทศไทยต้องถูกจำกัดลงไปด้วยผลของข้อตกลงหรือสนธิสัญญาทางภาษีฉบับนั้น ๆ ด้วย

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า หากอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศหนึ่ง ไม่ครอบคลุมบังคับถึงเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินหรือเงินได้ของผู้หนึ่งผู้ใด แน่แน่นอนว่าผู้นั้นก็ไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศนั้นแต่อย่างใด

การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้⁶

แหล่งเงินได้ เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานในการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างอำนาจรัฐและผู้เสียภาษีในทุกประเทศ เนื่องจากมีความสะดวกและง่ายสำหรับการบริการการจัดเก็บภาษี

ความคิดพื้นฐานสำคัญในการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ คือ เงินได้ใดก็ตามที่เกิดขึ้นจากแหล่งภายในประเทศใด ประเทศนั้นย่อมมีสิทธิจัดเก็บตามแหล่งเงินได้ (Source of Income) โดยจะคำนึงความสัมพันธ์ระหว่างที่มาของเงินได้ กับอาณาเขตของประเทศนั้น ประกอบกันว่ามีเกิดขึ้นภายในดินแดนตนหรือไม่ เช่น รายได้จากการเช่าอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งขึ้นในประเทศนั้น ๆ กำไรที่จำหน่ายจากสำนักงานสาขาของบริษัทต่างประเทศที่ดำเนินธุรกิจภายในประเทศนั้น หรือ ดอกเบี้ยที่ได้รับในประเทศนั้น ที่จ่ายโดยบริษัทจากต่างประเทศ เป็นต้น

แหล่งเงินได้ แยกออกได้เป็น 2 ชนิด คือ

1. หลักที่มาของเงินได้ (Source Principle) ในกรณีนี้ประเทศหนึ่ง ๆ จะจัดเก็บภาษีทั้งในกรณีเงินได้ที่ได้รับภายในดินแดนของตน หรือเงินได้ที่มีแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในหรือจากประเทศของตน ไม่ว่าจะมีการจ่ายเงินได้ดังกล่าวในประเทศตนหรือในต่างประเทศก็ตาม

2. หลักที่มาของเงินได้ที่จำกัดไว้กับอาณาเขต (Territoriality Principle) กรณีนี้ ประเทศหนึ่งจัดเก็บภาษีเฉพาะกรณี เงินได้ที่เกิดขึ้นและได้รับในประเทศของตน รวมถึงเงินได้อื่น ๆ ที่ได้รับภายในดินแดนของตนเท่านั้น

กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แหล่งเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ปรากฏอย่างชัดเจนว่าใช้หลักแหล่งที่มาของเงินได้ โดยไม่จำกัดกับอาณาเขต ทั้งนี้มาตรา 41 วรรค 1 บัญญัติให้ผู้มีเงินได้พึงประเมิน ที่มีแหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจาก

- หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือ
- กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ

⁶ เรื่องเดียวกัน

- กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ
- ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ (ผู้อยู่ในประเทศ หมายถึง ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วันในปีภาษีหนึ่ง ๆ) และไม่ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทยก็ตาม ผู้นั้นต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เสมอ จะเห็นได้ว่า หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 41 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจัดเก็บภาษีโดยไม่พิจารณาถึงสถานภาพใด ๆ ของผู้เสียภาษี หรือสถานที่ในการจ่ายเงินได้แต่อย่างใด

การจัดเก็บภาษีจากหลักถิ่นที่อยู่และหลักสัญชาติ⁷

แม้ว่าทุกประเทศทั่วโลกถือหลักแหล่งเงินได้เป็นพื้นฐานเบื้องต้นสำหรับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้ภายในประเทศตน แต่ในทางปฏิบัติ มีเพียงไม่กี่ประเทศที่ใช้หลักแหล่งเงินได้เพียงอย่างเดียวในการจัดเก็บภาษีของตน เช่น ประเทศมาเลเซียหรือประเทศสิงคโปร์ เป็นต้น ส่วนมากประเทศต่าง ๆ จะใช้หลักแหล่งเงินได้ควบคู่ไปกับหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Principle) เช่น ประเทศไทย ประเทศสหราชอาณาจักร เป็นต้น หรือในบางประเทศใช้หลักสัญชาติ (Nationality Principle) มาประกอบกับหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศนั้น ๆ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา หรือประเทศฟิลิปปินส์ เป็นต้น

ในการนำหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติ มาปรับใช้ร่วมกับหลักแหล่งเงินได้นั้น ก็คือการขยายอำนาจในการจัดเก็บภาษีของประเทศหนึ่ง ๆ ให้สามารถออกไปจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดนอกอาณาเขตของตนด้วยนั่นเอง โดยอาศัยฐานความสัมพันธ์ทางด้านบุคคล (Personal Attachment) ของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้น ๆ เป็นหลัก

ข้อสังเกตในทางปฏิบัติประการหนึ่ง สำหรับประเทศที่ใช้ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่หรือหลักสัญชาติควบคู่กันไป เริ่มด้วยการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ด้านบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้นเป็นเบื้องต้นก่อนเสมอ โดยอาจใช้หลักถิ่นที่อยู่ หรือใช้หลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษี แต่หากไม่เข้าข่ายจึงจะพิจารณาถึงการจัดเก็บจากหลักแหล่งเงินได้อันเป็นพื้นฐานสุดท้ายต่อไป ด้วยเหตุนี้ การเก็บภาษีจากกำไรประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศแหล่งเงินได้ จึงไม่ใช่การจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้แต่อย่างใด หากแต่เป็นการเก็บภาษีตามฐานความสัมพันธ์ทางด้านบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศนั้น ๆ แต่เมื่อใดบริษัทดังกล่าวจ่ายเงินปันผล (Dividends) หรือดอกเบี้ย (Interests) หรือค่าสิทธิ (Royalties) ออกไปยังต่างประเทศ แล้วประเทศแหล่งเงินได้ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเอาไว้ (Withholding Taxes) เฉพาะการจัดเก็บภาษีชนิดหลัง

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 115.

นี้เท่านั้นที่ถือได้ว่าจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้ เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่เกิดขึ้นในประเทศหนึ่งของสำนักงานสาขาของบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ ถือเป็นการจัดเก็บตามหลักแหล่งเงินได้เช่นกัน

การพิจารณาถึงความสัมพันธ์ในทางสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษีที่มีต่อประเทศหนึ่ง ๆ ในขณะนั้น เช่น กรณีผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา ต้องพิจารณาว่า ผู้นั้นเป็นผู้มีสัญชาติ (Nationality) หรือมีภูมิลำเนา (Fiscal Domicile) หรือมีถิ่นที่อยู่ (Residence) ในประเทศนั้นในระยะเวลาหนึ่งหรือไม่

สำหรับกรณีของนิติบุคคล องค์ประกอบหลักสำหรับการพิจารณาองค์ประกอบทางสภาพบุคคลที่บ่งชี้ถึงสถานภาพการมีถิ่นที่อยู่ คือ

1. มีสถานที่ที่จดทะเบียนก่อตั้งนิติบุคคลนั้น ๆ (The Place of Incorporated) บ่งชี้ถึงสัญชาติของนิติบุคคลนั้น และ / หรือ
2. เป็นสถานที่ซึ่งมีการบริหารและการจัดการที่แท้จริง (The Place of Effective Management) ในธุรกิจของนิติบุคคลนั้นตั้งอยู่

อย่างไรก็ตาม หากปรากฏว่าสถานที่จดทะเบียน กับสถานที่ซึ่งมีการบริหารของนิติบุคคล มีความขัดแย้งกัน คือมีสถานที่ดังกล่าวแยกอยู่ในสองประเทศ เช่นนี้ ในทางปฏิบัติ ประเทศหนึ่งในสองประเทศนี้ อาจจะเลือกสถานที่เพียงแห่งเดียวที่เกิดขึ้นในประเทศตนเป็นประเด็นพิจารณาเพื่ออ้างสิทธิความเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ได้

ในทางทฤษฎี เราสามารถสรุปได้ว่า เมื่อองค์ประกอบสำคัญสำหรับการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่หรือสัญชาติ คือ สถานภาพบุคคลของผู้เสียภาษีแล้ว เงินได้ทั้งหมดที่มีของผู้เสียภาษีนั้น ไม่ว่าจะเกิดที่ใด ๆ กล่าวคือ ทั้งเงินได้ที่มีแหล่งภายในอาณาเขตของประเทศนั้น (Domestic – Source Income) รวมถึงเงินได้จากแหล่งนอกประเทศ (Foreign – Source Income) ย่อมถูกจัดเก็บได้ทั้งหมด หรือเราอาจเรียกว่า การใช้อำนาจจัดเก็บภาษีเงินได้ตามหลักถิ่นที่อยู่หรือสัญชาตินั้น เป็นหลักที่จัดเก็บบนพื้นฐานจากเงินได้ทั่วโลก (World Wide Income) ของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ต้องนำเงินได้จากสาขาต่าง ๆ ทั่วโลกมารวมคำนวณภาษีเงินได้ภายในประเทศตนด้วย

แต่สำหรับกรณีของบริษัทแม่ที่ตั้งในประเทศหนึ่ง กับบริษัทลูกของตนที่จัดตั้งขึ้นอีกในประเทศหนึ่ง เนื่องจากทั้งสองมีสถานภาพบุคคลตามกฎหมายที่แยกขาดออกจากกัน บริษัทลูกจึงถือว่าเป็นผู้เสียภาษีคนละคนกันกับบริษัทแม่ และด้วยเหตุผลทางกฎหมายข้อนี้เอง เงินได้ที่เกิดของบริษัทลูกในอีกประเทศ จึงไม่สามารถนำมารวมกับรายได้ของบริษัทแม่ได้ ซึ่งต่างจากกรณีบริษัทต่างประเทศ กับสำนักงานสาขาของตนดังที่ได้กล่าวข้างต้น

ความแตกต่างระหว่างถิ่นที่อยู่กับหลักสัญชาติ⁹

แม้ว่า หลักถิ่นที่อยู่และหลักสัญชาติ จะครอบคลุมไปถึงแหล่งเงินได้จากทุกที่ทั่วโลก ด้วยหลักสถานภาพบุคคลเช่นเดียวกันก็ตาม แต่ระหว่างหลักถิ่นที่อยู่กับหลักสัญชาตินั้นยังมีความแตกต่างกันอยู่ โดยหลักถิ่นที่อยู่จะมีการบังคับใช้ที่มีผลกว้างกว่าหลักสัญชาติมาก เพราะไม่ได้จำกัดเฉพาะผู้เสียภาษีที่มีสัญชาติของตนเท่านั้น โดยหลักถิ่นที่อยู่ถือว่า ความเป็นพลเมืองเป็นเพียงข้อพิจารณาข้อหนึ่ง เพื่อกำหนดความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เท่านั้น ดังนั้น หลักถิ่นที่อยู่มีความหมายครอบคลุมถึงการที่ชาวต่างชาติใด ๆ เข้ามาอยู่ในประเทศตนเป็นระยะที่นานถึงระดับหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดด้วย เช่น มาอยู่ในประเทศใด ๆ เป็นจำนวนรวมกันไม่น้อยกว่า 180 วันในหนึ่งปีปฏิทินนั้น ๆ

ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่มีสัญชาติของประเทศหนึ่ง แต่หากมีถิ่นที่อยู่ (Residence) ในอีกประเทศหนึ่งแล้ว เงินได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีนั้น ย่อมถูกจัดเก็บในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ด้วยเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะกรณีนิติบุคคล อย่างที่กล่าวมาข้างต้นว่า นอกจากพิจารณาจากสถานที่จดทะเบียนของนิติบุคคลนั้น ๆ แล้ว จะต้องพิจารณาจากที่ตั้งของศูนย์กลางการบริหารธุรกิจของนิติบุคคลนั้น ๆ ด้วย ว่าอยู่ที่ประเทศใด ในขณะที่หลักสัญชาตินั้น จะพิจารณาเพียงข้อเท็จจริงว่านิติบุคคลดังกล่าวนี้มีถิ่นที่อยู่ประเทศตนหรือไม่

การใช้อำนาจรัฐในกรณีการจัดเก็บภาษีทางอ้อม¹⁰

ภาษีทางอ้อมโดยส่วนใหญ่เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการภายในดินแดนของแต่ละประเทศ เช่น ภาษีศุลกากรที่เรียกเก็บเมื่อมีการนำเข้าหรือส่งออกผ่านดินแดนของตน จึงไม่มีปัญหาในการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น

หากเราพิจารณาถึงแนวปฏิบัติของประเทศต่าง ๆ กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บเมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือการให้บริการในแต่ละครั้ง จะพบว่า มีรูปแบบของหลักการจัดเก็บที่แตกต่างกันอยู่ โดยหลักการที่ใช้จัดเก็บในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแบ่งออกเป็น 2 ระบบ ดังนี้

1. ระบบที่ใช้หลักต้นทาง (Original Principle) คือ หลักที่จัดเก็บโดยพิจารณาถึงประเทศของผู้ขายเป็นหลัก หมายความว่า สินค้าใดที่มีการนำเข้ามาเพื่อบริโภคในประเทศหนึ่ง จะไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในขณะเดียวกัน หากมีการส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศ จะต้องจัดเก็บภาษีตามอัตราที่จัดเก็บภายในประเทศที่ส่งออกนั้น ข้อเสียของระบบนี้ คือทำให้การส่งออกสินค้าไปขายในต่างประเทศมีภาระภาษีแฝงอยู่ในราคา ทำให้สินค้าส่งออกมีราคาที่สูงขึ้น ยากต่อการแข่ง

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 117.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 120.

ขันกับสินค้าของประเทศอื่นในตลาดโลก นอกจากนี้ หากสินค้าส่งออกไปยังประเทศที่มีระบบที่ใช้หลักปลายทางจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าในประเทศของตนด้วยแล้ว จะทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อน ทำให้ราคาของสินค้าดังกล่าวยังมีภาวะภาษีแฝงอยู่มาก จนอาจถึงขั้นเสียเปรียบในการแข่งขันกับสินค้าอื่นในตลาดของประเทศได้

2. ระบบที่ใช้หลักปลายทาง (Destination Principle) คือ หลักที่จัดเก็บโดยพิจารณาถึงประเทศของผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเป็นหลัก แต่ไม่พิจารณาถึงแหล่งผลิตหรือประเทศที่ขายสินค้านั้นแต่อย่างใด หมายความว่าสินค้าใดที่มีการนำเข้ามาเพื่อบริโภคในประเทศหนึ่ง จะมีภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มโดยจัดเก็บภาษีตามอัตราที่จัดเก็บสำหรับสินค้าที่ซื้อขายกันภายในประเทศที่นำเข้านั้น ในขณะเดียวกัน หากมีการส่งออกสินค้าออกไปขายในต่างประเทศจะไม่มีกรเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางปฏิบัติ ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีส่งออกสินค้าจะเป็นอัตราร้อยละ 0 คือไม่มีการเก็บภาษีสำหรับสินค้าส่งออก (คือไม่มีภาษีขาย) และผู้ส่งออกยังสามารถนำภาษีซื้อที่ตนได้ชำระไปในการผลิตสินค้าดังกล่าวมาขอคืนได้เต็มจำนวนอีกด้วย (เนื่องจากไม่มีภาษีขายมาหักออกจากภาษีซื้อ) ดังนั้นหลักปลายทางจึงเป็นหลักการที่ช่วยสนับสนุนอุตสาหกรรมและธุรกิจการส่งออก ทำให้การส่งออกสินค้าไปขายต่างประเทศไม่มีภาวะภาษีแฝงอยู่ในราคา สินค้าส่งออกจึงมีราคาที่ถูกต้องเหมาะสมตามต้นทุนที่แท้จริง มีความคล่องตัวในการแข่งขันกับสินค้าของประเทศอื่น ๆ ในตลาดโลก ในปัจจุบัน ประเทศส่วนใหญ่ที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะนิยมใช้หลักปลายทาง รวมถึงประเทศไทยด้วย จึงไม่เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนสำหรับการค้าระหว่างประเทศ นอกจากนี้ สินค้านำเข้ากับสินค้าที่ผลิตในประเทศไทยก็จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกัน จึงเป็นการสร้างโอกาสการแข่งขันที่เป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

การยกเว้นของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน

การยกเว้นของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน หมายถึง การที่ประเทศหนึ่ง ๆ ซึ่งมักเป็นประเทศกำลังพัฒนา (Developing Countries) ได้ตัดสินใจเพิ่มโอกาสความนำลงทุนของประเทศตนด้วยการให้สิทธิพิเศษทางภาษีส่งเสริมการลงทุน (Tax Incentives) แก่นักลงทุนต่างชาติ ในรูปแบบการยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Holiday) สำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมที่ระบุประเภทเฉพาะ หรือสำหรับการลงทุนในพื้นที่ที่จัดไว้เป็นพิเศษ (Investment Zones) ในระยะเวลาที่กำหนด เช่น 3 ปี 5 ปี จนถึง 10 ปี เป็นต้น ขึ้นอยู่กับนโยบายทางการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศนั้น ๆ

นอกจากนี้ การยกเว้นของอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุน ยังครอบคลุมถึงการที่ประเทศหนึ่ง ๆ จัดตั้งตนเอง หรือดินแดนเฉพาะที่อยู่ในประเทศตน ให้เป็นดินแดนที่เสนอสิทธิพิเศษทางภาษี ซึ่งในต่างประเทศเรียกว่า Tax Havens โดยเหตุผลเพื่อเป็นแหล่งดึงดูดธุรกิจและทุนการเงินจากต่างประเทศให้เข้ามาสู่ประเทศตนมากขึ้น เช่น เขตลาบวน (Labuan) ประเทศ

มาเลเซีย ที่จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1990 นั้น ก็เป็นอาณาเขตเฉพาะของประเทศมาเลเซีย มีกฎหมายภาษีพิเศษเฉพาะภายในเขตตนเอง เป็นต้น

ลักษณะของการเป็นดินแดนที่เสนอสิทธิพิเศษทางภาษี มีลักษณะดังนี้

1. ไม่มีการเก็บภาษีเงินได้
2. อาจมีการจัดเก็บภาษีภายในเช่นปกติ แต่สำหรับกรณีกำไรที่ได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศนั้นอาจไม่เก็บ หรือเก็บในอัตราที่ต่ำกว่าอัตราปกติภายในมาก
3. มีการปกปิดข้อมูลทางการเงินของบริษัทต่างประเทศ โดยในบางประเทศ เช่น ประเทศลักเซมเบิร์ก หรือหมู่เกาะเคย์แมน มีการตรากฎหมายในระบุนว่า การเปิดเผยข้อมูลทางภาษีถือเป็นการผิดทางอาญา เป็นต้น
4. ไม่มีการควบคุมการปริวรรตเงินตรา (Lack of Currency Control) สำหรับในกรณีที่ เป็นบัญชีเงินฝากเงินตราจากต่างประเทศ (Foreign Deposit of Foreign Currency)
5. มีการประชาสัมพันธ์ตัวเอง (Self-Promotion as Tax Havens) ลงในวารสารต่างประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น วารสารประเภทการบัญชีระหว่างประเทศ วารสารประเภทการจัดการระหว่างประเทศ เป็นต้น ทั้งนี้จะประชาสัมพันธ์ในเชิงพาณิชย์เสนอสิทธิพิเศษทางภาษี และอื่น ๆ ว่าเหมาะต่อการลงทุนและทำธุรกิจที่ดินแดนตนอย่างไร และนอกจากนี้ดินแดนที่เสนอสิทธิพิเศษทางภาษีมักจะมีการเตรียมระบบการสื่อสารต่าง ๆ ที่ทันสมัย (Availability of Modern Communications) ไม่ว่าจะเป็นเคเบิล โทรศัพท์ หรือบริการเดินทางอากาศ สำหรับนักธุรกิจต่างชาติเป็นพิเศษ

ปัจจุบันมีแรงกดดันจากโออีซีดี (The Organization for Economic Co-Operation and Development : OECD) ซึ่งเป็นองค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาที่เป็นองค์การระหว่างประเทศ มีประเทศสมาชิกซึ่งเป็นกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว เช่น ญี่ปุ่น สหรัฐอเมริกา ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป เป็นต้น โดย OECD ต่อด้านการแข่งขันทางภาษีโดยขอให้ดินแดนที่เสนอสิทธิพิเศษทางภาษียุติบทบาทของตนลง เนื่องจากเป็นสถานที่เหมาะต่อการหลีกเลี่ยงภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีภาระภาษีสูง¹¹

ฉะนั้นในการใช้อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการลงทุนนั้นควรอยู่ในขอบเขตที่จำกัดด้วยไม่ควรส่งเสริมให้เป็น Tax Havens กล่าวโดยสรุปในประเทศกำลังพัฒนานั้นต้องการเงินทุน หรือการลงทุนต่าง ๆ จากภายนอกประเทศ ดังนั้นเพื่อเป็นการดึงดูดการลงทุนจาก

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 118.

ต่างชาติ และกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศของตน รัฐหรือผู้นำประเทศควรมีเครื่องมือที่ช่วยส่งเสริมการลงทุน

โดย เครื่องมือส่งเสริมการลงทุน หมายถึง องค์กรประกอบที่ใช้เพื่อให้การส่งเสริมการลงทุน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยจะประกอบด้วย 3 ส่วนหลัก ๆ ได้แก่

1. ข้อมูลและองค์ความรู้เพื่อใช้บริการนักลงทุนและกำหนดนโยบายเพื่อส่งเสริมการลงทุน
2. สิทธิประโยชน์ทางด้านภาษีอากร หมายถึง สิทธิและผลประโยชน์ทางภาษีอากรที่รัฐบาลในแต่ละประเทศกำหนดใช้ เพื่อเป็นแรงจูงใจให้นักลงทุนต่างชาติมาลงทุนในประเทศตนมากขึ้น
3. เครือข่ายและพันธมิตร ประกอบด้วยองค์กรภาครัฐและเอกชน ซึ่งเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยสนับสนุนและส่งเสริมให้การลงทุนมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อประเทศ

ทฤษฎีสัทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives)¹²

สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยทั่วไปมี 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ

1. สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อจูงใจให้มีการลงทุนจากต่างประเทศ แบ่งเป็น
 - 1.1. Tax Holidays คือ การยกเว้นภาษีเป็นบางกรณีตามที่รัฐบาลกำหนดเพื่อเป็นการจูงใจนักลงทุนต่างชาติให้เข้ามาลงทุนในประเทศของตน เช่นการยกเว้นภาษีให้กับธุรกิจที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น
 - 1.2. Tax Credits คือ การกำหนดให้มีการเครดิตภาษีสำหรับนักลงทุนต่างชาติที่เข้ามาลงทุนตามเงื่อนไขที่รัฐบาลได้กำหนดไว้
2. สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อสนับสนุนการส่งออก ได้แก่ Tax Exemptions คือ การยกเว้นภาษีสำหรับการส่งออกสินค้าและบริการ เช่น VAT สำหรับกิจการที่ดำเนินการเพื่อการส่งออกจะเท่ากับ 0% เป็นต้น

ทบทวนวรรณกรรมและบทความที่เกี่ยวข้อง

วิโรจน์ กลั่นเปา (2514) ศึกษาเรื่องภาษีอากรกับการพัฒนาเศรษฐกิจ โดยผลการศึกษารูปว่า ภาษีอากรได้เข้าไปมีบทบาทสำคัญหลายประการ ในฐานะที่เป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาล

¹² Lee H. Radebaugh and Sidney J. Gray, *International Taxation Issues : International Accounting & Multinational Enterprises* (5 th ed., United States of America : Hermitage Publishing Services, 1997), p. 422.

ที่สามารถนำมาใช้เพื่อช่วยในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยความสำคัญของภาษีอากรที่มีต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ประการแรกคือ ภาษีอากรมีบทบาทสำคัญยิ่งในการกำหนดรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ ประการที่สองคือ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญที่ก่อให้เกิดการออมทรัพย์เพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ ประการที่สามคือ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการช่วยส่งเสริมและคุ้มครองอุตสาหกรรมซึ่งเป็นกิจการที่จำเป็นอย่างยิ่งที่ก่อให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจ และประการสุดท้ายคือ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการเสริมสร้างการค้าระหว่างประเทศเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ทั้งในแง่ของสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก นอกจากนี้ผลการศึกษายังได้เสนอแนะว่าภาษีอากรจะต้องเป็นเครื่องจูงใจ หรือส่งเสริมกำลังใจ ตลอดจนสนับสนุนกิจการการลงทุนที่เป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาเศรษฐกิจโดยตรง

กฤษฏา เอกวัฒน์ (2529) ศึกษาโครงสร้างสิ่งที่จูงใจทางด้านภาษีและโครงสร้างทางด้านภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศมาเลเซีย สิงคโปร์ และไทย แล้วทำการวัดผลกระทบของโครงสร้างดังกล่าวที่มีผลต่อการจูงใจในการลงทุนในประเทศทั้งสาม โดยผลการศึกษาปรากฏว่าระดับสิ่งจูงใจทางด้านภาษีของแต่ละประเทศแตกต่างกัน โดยประเทศสิงคโปร์มีสิ่งจูงใจทางด้านภาษีที่น่าดึงดูดใจมากที่สุด ในขณะที่สิ่งจูงใจด้านภาษีที่พิจารณาให้เป็นกรณีพิเศษนั้น ประเทศมาเลเซียและประเทศไทยมีโครงสร้างภาษีที่น่าดึงดูดใจเท่า ๆ กัน

กนกพรรณ อุดมอิทธิพงศ์ (2535) ศึกษาเรื่องกฎหมายภาษีอากรกับการส่งเสริมการลงทุน โดยวัตถุประสงค์เพื่อชี้ให้เห็นว่า ถึงแม้จะมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ โดยทั่วไปในช่วงระหว่างปี พ.ศ. 2533-2534 ไปในลักษณะ ที่มีส่วนช่วยกระตุ้นและส่งเสริมให้เกิดการลงทุนแล้วก็ตาม สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษเพื่อส่งเสริมการลงทุนโดยเฉพาะ ก็ยังมีความสำคัญและจำเป็นอยู่ วิธีการศึกษาคือ วิเคราะห์และเปรียบเทียบสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรจากการปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรใหม่ซึ่งมีผลเป็นเพียงการผ่อนคลายนโยบายภาษีอากรในระดับหนึ่งเท่านั้น กับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน ซึ่งมีผลทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมที่ได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าวปลอดจากภาระภาษีอากร จากผลการศึกษาพบว่าภาษีอากรเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่ง ที่นักลงทุนมักจะคำนึงถึงและนำมาพิจารณาประกอบการตัดสินใจในการที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศใด ประเทศหนึ่ง ดังนั้น หากประเทศไทยยังมีแนวนโยบายที่จะส่งเสริมและดึงดูดให้มีการลงทุนทั้งจากภายในและต่างประเทศแล้ว สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนก็ยังคงจะต้องมีอยู่ต่อไปเช่นเดียวกับหลาย ๆ ประเทศในทวีปเอเชีย เช่น เกาหลี และสิงคโปร์ที่มีการส่งเสริมการลงทุน โดยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรไว้เช่นกัน แต่อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์พิเศษทางภาษีอากรตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุนก็อาจจะไม่มีความหมาย

หรือ ประโยชน์ใด ๆ สำหรับผู้ได้รับการส่งเสริมเลย หากการตีความการบังคับใช้บทบัญญัติของกฎหมายไม่สอดคล้องตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องนั้น ๆ ที่ต้องการให้สิทธิพิเศษแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุน

วีระยุทธ เศรษฐเสถียร (2535) ศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ โดยศึกษาถึงลักษณะการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ ปัจจัยที่มีผลต่อการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ และปัญหาในการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ ในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือ ซึ่งผลการศึกษารูปว่า ลักษณะการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติที่เริ่มเข้ามาดำเนินการในเขตนิคมอุตสาหกรรมภาคเหนือตั้งแต่ปี พ.ศ.2532 นั้นเพื่อต้องการความร่วมมือทางด้าน การจัดหาวัตถุดิบ เพื่อการปฏิบัติตามระเบียบของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เพื่อสิทธิและประโยชน์ที่จะได้รับจากการส่งเสริมการลงทุน เพื่อต้องการความร่วมมือทางด้านการเงิน ตลอดจนด้านการตลาดและการจัดการ ส่วนปัจจัยที่มีผลต่อการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ ได้แก่ ผลตอบแทนจากการลงทุน ปัจจัยที่ภายในประเทศทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และทัศนคติทางด้านบวกของประชาชนชาวไทยต่อนักลงทุน และปัจจัยภายในต่อนักลงทุนเอง ส่วนปัญหาในการลงทุนของนักลงทุนต่างชาติที่พบมากก่อนเปิดดำเนินการ คืออุปสรรคทางด้านภาษาและความแตกต่างทางด้านวัฒนธรรม กฎระเบียบเกี่ยวกับการเข้าพำนักในประเทศไทยของชาวต่างชาติ ความล่าช้าของระบบราชการและอุปสรรคทางด้านภาษี ส่วนปัญหาที่พบหลังจากเปิดดำเนินการ คือค่าจ้างแรงงานสูง แรงงานด้อยคุณภาพ ต้นทุนการผลิตสูง การขาดแคลนบริการขั้นพื้นฐาน การมีกฎหมายเกี่ยวข้องมากมายในการควบคุมธุรกิจจากต่างประเทศ การขาดแคลนแรงงาน ตลอดจนปัญหาการขาดแคลนระบบสาธารณูปโภคและปัญหาแรงงานสัมพันธ์

เชิดเกียรติ อัครถาวร (2536) ศึกษาความเปลี่ยนแปลงในด้านการเมือง เศรษฐกิจ และนโยบายต่างประเทศของเวียดนามภายหลังจากการประชุมสมัชชาพรรคคอมมิวนิสต์เวียดนามครั้งที่ 6 เมื่อเดือนธันวาคม 1986 จากการศึกษาพบว่า สถานการณ์ความเปลี่ยนแปลงภายนอก อาทิ สถานการณ์ในโซเวียต บรรยากาศการเมืองโลก และการกดดันจากนานาชาติต่อเวียดนามในกรณีกัมพูชา ตลอดจนสถานการณ์ภายในประเทศ ได้แก่ ปัญหาเศรษฐกิจและการปรับเปลี่ยนโลกทัศน์ของผู้นำเวียดนาม เป็นปัจจัยสำคัญที่นำไปสู่การปฏิรูปในเวียดนาม โดยจะเน้นเฉพาะการปฏิรูปเศรษฐกิจตามแนวทางกลไกตลาด โดยเน้นความสำคัญของการพัฒนาเกษตรกรรมและอุตสาหกรรมเบา มากกว่าอุตสาหกรรมหนัก ตลอดจนพยายามขยายตลาดไปยังประเทศเสรีนิยมมากขึ้น เพื่อทดแทนตลาดในค่ายสังคมนิยมที่ประสบปัญหาภายใน นอกจากนี้ยังส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศ และรับเทคโนโลยีที่ทันสมัยเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจภายใน จากความพยายามดังกล่าว เศรษฐกิจของเวียดนามได้กระเตื้องขึ้นอย่างรวดเร็ว ในด้านนโยบายต่างประเทศ เวียดนามพยายามปรับนโยบายให้

สอดคล้องกับสถานการณ์ความเปลี่ยนแปลงระหว่างประเทศและความจำเป็นทางเศรษฐกิจภายในประเทศข้างต้น จากการศึกษาชี้ให้เห็นว่าเวียดนามประสบความสำเร็จในการปฏิรูปประเทศพอสมควร แต่ก็ยังมีอุปสรรคหลายด้าน เช่น ความไม่พร้อมด้านโครงสร้างพื้นฐานและบุคลากร ความขัดแย้งระหว่างผู้นำ เป็นต้น กล่าวโดยสรุป การประชุมสมัชชาพรรคครั้งที่ 6 เป็นเสมือนจุดเริ่มต้นยุคใหม่ของเวียดนาม แม้ว่าในระยะแรกกระบวนการปฏิรูปบางด้านจะยังประสบปัญหาล่าช้า แต่ก็เชื่อว่าการเริ่มต้นดังกล่าวจะนำไปสู่ความเปลี่ยนแปลงที่มากขึ้นกว่านี้ในอนาคต

ขวัญทิชา เชื้อดี (2545) ศึกษาแรงจูงใจด้านภาษีและราคาโอนเพื่อการลงทุนในประเทศจีน จากการศึกษาที่จีนเข้าเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลก จีนได้นำมาตรการต่าง ๆ ทางด้านภาษีมาจูงใจนักลงทุนต่างชาติรวมทั้งราคาโอนที่กฎหมายประเทศจีนกำหนดให้นักลงทุนถือปฏิบัติ จากผลการศึกษาพบว่า แรงจูงใจทางด้านภาษีอากรเพื่อการลงทุนในประเทศจีน ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของชาวต่างชาติที่เข้ามาทำงานในจีนเกิน 90 วันใน 1 ปี เงินเดือนและค่าจ้างจะต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าร้อยละ 5-45 ของเงินได้สุทธิ โดยรายได้ต่อเดือน 4,000 หยวน (19,468 บาท)แรก จะได้รับยกเว้น สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลและสิทธิประโยชน์ของนักลงทุนต่างชาติในเขตส่งเสริมการลงทุนจะได้รับสิทธิประโยชน์ยกเว้นและลดหย่อนภาษีในอัตราร้อยละ 15 และร้อยละ 24 เมื่อเทียบกับอัตราก้าวหน้าร้อยละ 30 และได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 3 อีกด้วย สำหรับภาษีเกี่ยวเนื่องกับการค้า ประกอบด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 อัตรา คือร้อยละ 13 17 และร้อยละ 0 ขึ้นอยู่กับประเภทของกิจการ ภาษีผู้บริโภคร้อยละ 3-50 ภาษีการค้าร้อยละ 3-20 เป็นต้น สำหรับแรงจูงใจทางด้านราคาโอนเพื่อการลงทุนในประเทศจีนพบว่า การกำหนดราคาโอน รัฐบาลจีนกำหนดให้ใช้ตามหลักการของราคาซื้อขายโดยสุจริต ที่ใช้กันทั่วโลกเป็นราคาซื้อขายโดยสุจริต โดยส่วนมากบริษัทต่างชาติในจีนจะใช้วิธีราคาต้นทุนบวกกำไรขั้นต่ำ ซึ่งบริษัทต้องกำหนดให้เหมาะสมและเป็นราคาที่สมเหตุสมผลด้วย

พรรณี เชิงสุทธา (2545) กล่าวถึงโอกาสและสู่ทางการลงทุนในเวียดนาม โดยประเทศเวียดนามมีการปรับปรุงกฎระเบียบเพื่อดึงดูดการลงทุนจากต่างประเทศ ซึ่งการสนับสนุนจากภาครัฐบาลของเวียดนามเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งที่นักลงทุนต่างชาติให้ความชื่นชม เมื่อปี 2544 กระทรวงวางแผนและการลงทุนของเวียดนามได้แก้ไขกฎระเบียบด้านการลงทุนเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่นักลงทุน และล่าสุดได้ออกระเบียบใหม่ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2545 ยกเลิกข้อกำหนดการถือหุ้นของต่างชาติอย่างน้อยร้อยละ 30 ในกิจการ 35 ประเภท ได้แก่ การเกษตร อุตสาหกรรมแปรรูป กระจาย เคมีภัณฑ์ โรงแรมและการท่องเที่ยว การศึกษา เทคโนโลยีและวิทยาศาสตร์ และบริการสุขภาพ เป็นต้น นอกจากนี้การลงทุนในกิจการทั้ง 35

ประเภทไม่จำเป็นต้องนำเสนอให้นายกรัฐมนตรีเป็นผู้อนุมัติอีกต่อไป จึงเป็นการช่วยเร่งระยะเวลาในการพิจารณาโครงการให้เร็วยิ่งขึ้น

รัฐบาลเวียดนามยังอยู่ในระหว่างการร่างกฎระเบียบเพื่ออนุญาตให้บริษัทต่างชาติขายหุ้นให้กับนักลงทุนทั่วไปได้ด้วย (Joint-stock companies) โดยในขณะนี้ มีบริษัทต่างชาติที่พร้อมจะขายหุ้นให้นักลงทุนทั่วไป เช่น โรงแรมฟอร์จูนของสิงคโปร์ โรงงานน้ำตาลของฝรั่งเศส และโรงงานผลิตเหล็กร่วมทุนระหว่างออสเตรเลียและยุโรป เป็นต้น โดยคาดว่ากฎระเบียบนี้จะสามารถประกาศใช้ได้ในปีแรกๆของปี 2546

นอกจากนี้รัฐบาลเวียดนามยังได้พิจารณาถึงการผ่อนคลายกฎระเบียบและเพิ่มการอำนวยความสะดวกให้นักลงทุนต่างชาติ โดยขณะนี้กำลังอยู่ในระหว่างการพิจารณาจัดตั้งหน่วยงานแยกต่างหาก (separate body) จากกระทรวงวางแผนและการลงทุน เพื่อทำหน้าที่ส่งเสริมการลงทุนจากต่างชาติโดยเฉพาะ และจะทำหน้าที่ประสานงานและแก้ไขปัญหาของนักลงทุนต่างชาติด้วย

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved