

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มุ่งศึกษาการให้ความเห็นชอบของรัฐสภาต่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามมาตรา 190 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 จากการศึกษาพบว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศชนิดหนึ่ง ดังนั้นอนุสัญญาฯ จะมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศได้ก็ต่อเมื่อมีการแปลงรูปอนุสัญญาฯ เข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยกฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาแล้วเท่านั้น จากการศึกษาพบว่ามีปัญหาซึ่งอาจแยกพิจารณาออกได้เป็นสองกลุ่มใหญ่ ๆ คือ

กลุ่มแรก เป็นปัญหาในส่วนของการกระบวนกรทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของฝ่ายบริหาร แบ่งออกเป็น

ประการแรก ปัญหาเรื่องการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแล้วพบว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่จะต้องนำมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะนำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ แต่ที่ผ่านมาฝ่ายบริหารมิได้มีการนำร่างอนุสัญญาฯ ดังกล่าว มาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาแต่อย่างใด ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ขัดกับหลักการตามรัฐธรรมนูญ

ประการที่สอง ปัญหาเรื่องความเข้าใจคลาดเคลื่อนของฝ่ายบริหารว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีกฎหมายภายในรับรองอยู่แล้วจึงไม่ต้องนำร่างอนุสัญญาฯ มาให้รัฐสภาพิจารณาให้ความเห็นชอบอีก ถือเป็นการเอาขั้นตอนการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา และกระบวนกรทำให้อนุสัญญาฯ มีผลบังคับใช้ภายในประเทศมาปะปนกัน

ประการที่สาม ปัญหาเรื่องความสมบูรณ์ตามกฎหมายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เมื่อรัฐธรรมนูญกำหนดให้ฝ่ายบริหารต้องนำร่างอนุสัญญาฯ มาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ก่อน แต่ฝ่ายบริหารมิได้ปฏิบัติ ก็จะมีผลให้อนุสัญญาฯ ไม่มีความสมบูรณ์ตามกฎหมายภายใน

ประการที่สี่ ปัญหาเรื่องวิธีปฏิบัติในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน ซึ่งมีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่ต้องนำมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา และเพิ่มขั้นตอนการปฏิบัติในการทำหนังสือสัญญากับต่างประเทศ จึงก่อให้เกิด

ปัญหาเรื่องการตีความประเภทของหนังสือสัญญา และปัญหาในส่วนของขั้นตอนการทำหนังสือสัญญาซึ่งอาจทำให้ความคล่องตัวของการทำหนังสือสัญญาของฝ่ายบริหารลดลง

จากปัญหาดังกล่าว วิทยานิพนธ์นี้จึงมีข้อเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาโดยเสนอให้มีการระบุนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องนำมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเอาไว้ในรัฐธรรมนูญ หรืออาจบัญญัติเอาไว้ในพระราชบัญญัติขั้นตอนและวิธีการจัดทำหนังสือสัญญา พ.ศ. ... เพื่อให้เกิดความชัดเจนและแก้ไขปัญหาในเรื่องการตีความถ้อยคำตามรัฐธรรมนูญ สำหรับวิธีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภานั้นเสนอให้ฝ่ายบริหารจัดทำกฎหมายกำหนดกรอบการเจรจาขึ้นมาเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเพื่อกำหนดกรอบการเจรจาที่ฝ่ายบริหารสามารถทำได้ หากการทำอนุสัญญาฯ ในครั้งถัดไปไม่ได้มีการเจรจนอกกรอบการเจรจาที่เคยขอความเห็นชอบเอาไว้แล้วก็ไม่ต้องนำร่างอนุสัญญาฯ มาให้รัฐสภาให้ความเห็นชอบอีก แต่อย่าไรเสียเมื่อได้ทำการเจรจาอนุสัญญาฯ กับต่างประเทศเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ฝ่ายบริหารต้องนำร่างอนุสัญญาฯ มาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะลงนามผูกพันตามอนุสัญญาฯ เพื่อเป็นการรายงานถึงสิ่งที่ได้ไปทำการเจรจาและเปิดโอกาสให้ฝ่ายนิติบัญญัติได้ตรวจสอบก่อนที่จะนำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ ดังกล่าว

กลุ่มที่สอง เป็นปัญหาในส่วนของการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับภายในประเทศไทย แบ่งออกเป็น

ประการแรก ปัญหาเรื่องการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับในประเทศไทยซึ่งยึดถือทฤษฎีทวีนิยมนมาโดยตลอด เมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศชนิดหนึ่งแล้ว การที่จะนำมาบังคับใช้ในประเทศได้จะต้องผ่านขั้นตอนที่เรียกว่าการแปลงรูป (Transformation) อนุสัญญาฯ เข้ามาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน ที่ผ่านมาฝ่ายบริหารใช้มาตรการทางบริหาร (Administrative measure) ออกกฎหมายลำดับรองลงมาจกพระราชบัญญัติเพื่อให้สามารถดำเนินการตามอนุสัญญาฯ ได้ ซึ่งวิธีดังกล่าวมิได้ทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแปลงรูปเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแต่อย่างใด

ประการที่สอง ปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เมื่ออนุสัญญาฯ ได้รับการแปลงรูปเข้ามาเป็นกฎหมายของรัฐโดยถูกต้องแล้วจะมีผลบังคับและลำดับชั้นตามกฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญา ดังนั้นในกรณีที่กฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาเกิดขัดหรือแย้งกับกฎหมายภายในที่ตราขึ้นภายหลัง ศาลไทยย่อมต้องใช้และตีความกฎหมายตามหลักกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่า ซึ่งอาจส่งผลทำให้พันธกรณีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่มีผลใช้บังคับภายในรัฐ

จากปัญหาทั้งสองกรณีนี้อาจทำให้ประเทศไทยต้องรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศกับรัฐภาคีตามหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา วิทยานิพนธ์นี้จึงมีข้อเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว โดยเสนอให้การทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้องมีการเสนอร่างพระราชบัญญัติมาพร้อมกับร่างอนุสัญญาฯ ทุกครั้ง โดยไม่ต้องคำนึงว่าพันธกรณีในหนังสือสัญญาฉบับนั้นมีกฎหมายภายในรองรับไว้หรือไม่เพื่อกำหนดสถานะของกฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาให้มีสถานะเป็นกฎหมายเฉพาะเรื่อง ส่วนกฎหมายภายในฉบับอื่นๆ ซึ่งบัญญัติในเรื่องเดียวกันก็จะมีสถานะเป็นกฎหมายทั่วไป ส่งผลให้กฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญามีสภาพบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐโดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีกฎหมายใดตราขึ้นใช้บังคับภายหลังหรือไม่ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักกฎหมายเฉพาะยกเว้นกฎหมายทั่วไป อนุสัญญาฯ ก็จะมีสถานะเป็นกฎหมายพิเศษ และทำให้ศาลไทยต้องใช้บังคับแก้คดีก่อนพระราชบัญญัติฉบับอื่นซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป การดำเนินการเช่นนี้นอกจากเป็นการสร้างหลักประกันว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะได้รับการปฏิบัติตามและได้รับความคุ้มครองจากการกระทำละเมิดขององค์กรภายในรัฐแล้ว ยังส่งผลทำให้การกระทำของฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหารมีความสอดคล้องกับหลักนิติรัฐด้วย