

## บทที่ 5

### วิเคราะห์ปัญหาและข้อเสนอแนะบางประการในกระบวนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการนำมาบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในของประเทศไทย

เมื่อได้ทำการศึกษาถึงกระบวนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของต่างประเทศและของประเทศไทย ตลอดจนการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับแล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ประเด็นที่เป็นปัญหาบางประการที่สำคัญของประเทศไทย ซึ่งได้แก่ ปัญหาในขั้นตอนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้ถูกต้องตามรัฐธรรมนูญในส่วนของการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนการนำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ และปัญหาเรื่องการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศไทย ตลอดจนข้อเสนอแนะบางประการเพื่อเป็นประโยชน์แก่การที่เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องจะนำไปปฏิบัติต่อไป

#### 5.1 ปัญหาบางประการของกระบวนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย

จากที่ได้ทำการศึกษาถึงขั้นตอนวิธีการในทางปฏิบัติของการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยไปแล้วนั้น ทำให้ทราบถึงปัญหาบางประการในขั้นตอนใหญ่ๆ ได้แก่ ปัญหาในขั้นตอนของการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาในการนำประเทศไทยเข้าผูกพันตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศซึ่งยังคงมีความคลุมเครือและมีความเห็นทางวิชาการที่แตกต่างกัน และปัญหาในขั้นตอนการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับภายในประเทศไทยในปัจจุบันนั้น ตัวของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ได้เข้ามาเป็นกฎหมายภายในของประเทศไทยแต่อย่างใด ส่งผลให้ศาลไม่สามารถใช้อ้อนุสัญญาดังกล่าวบังคับกับคดีอย่างกฎหมายได้

เนื่องจากปัจจุบันได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ซึ่งในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติเกี่ยวกับการทำหนังสือสัญญากับต่างประเทศไปจากเดิมเอาไว้ในมาตรา 190 โดยมีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา นอกจากนั้นยังเพิ่มขั้นตอนต่างๆ ในการทำหนังสือสัญญากับต่างประเทศซึ่งไม่เคยมีการบัญญัติบทบัญญัติในลักษณะนี้เอาไว้ในรัฐธรรมนูญฉบับก่อนๆ ดังนั้น

ในส่วนนี้จะทำการวิเคราะห์ปัญหาโดยพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับก่อนปี พ.ศ. 2550 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ซึ่งเป็นฉบับปัจจุบัน

ในส่วนของการศึกษารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับก่อนปี พ.ศ. 2550 นั้น ประเทศไทยได้ทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับแรกกับประเทศญี่ปุ่น และมีผลบังคับใช้เมื่อปี พ.ศ. 2506 ในขณะนั้นประเทศไทยใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2475 ฉบับแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2495 และหลังจากนั้น ประเทศไทยก็ได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ ต่อมาจนถึงปัจจุบัน จากที่ได้ทำการศึกษบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญทุกฉบับที่มีความเกี่ยวข้องกับการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ผู้เขียนพบว่า บทบัญญัติในเรื่องขององค์ผู้มีอำนาจในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ขั้นตอนการขออนุมัติหลักการหรือกรอบการเจรจา ขั้นตอนการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ขั้นตอนการให้ความยินยอมที่จะผูกพันตามความตกลง และขั้นตอนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศไทยซึ่งเป็นสิ่งที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ทำการศึกษา นั้น มีลักษณะที่ไม่แตกต่างกันในสาระสำคัญพอที่จะนำมาอธิบายร่วมกันกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ได้ จึงขอเน้นการอธิบายรัฐธรรมนูญฉบับก่อนปี พ.ศ. 2550 ผ่านทางรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 เพื่อจะนำมาพิจารณาว่าเมื่อมีการแก้ไขบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญมาเป็นบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แล้ว จะส่งผลต่อการทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทยหรือไม่อย่างไร และในทางปฏิบัติได้มีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถูกต้องตามหลักของรัฐธรรมนูญหรือไม่ ดังนี้

#### 5.1.1 ประเด็นปัญหาพิจารณาจากหลักการตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับก่อน พ.ศ. 2550

##### 5.1.1.1 ปัญหาเรื่องอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับก่อน พ.ศ. 2550 ได้แบ่งประเภทของหนังสือสัญญาออกเป็นสองประเภท คือ หนังสือสัญญาที่ฝ่ายบริหารสามารถกระทำได้โดยไม่ต้องได้รับความเห็นชอบจากสภาผู้แทนราษฎร (ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสยาม พ.ศ. 2475 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2475 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2495) หรือรัฐสภาก่อนการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา และ หนังสือสัญญาประเภทที่ต้องขอความเห็นชอบจาก

รัฐสภาก่อนฝ่ายบริหารจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา ในที่นี้ผู้เขียนจะนำรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาทำการอธิบาย ดังนี้

ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 ได้แบ่งประเภทของหนังสือสัญญาออกเป็นสองประเภท คือ

ก. หนังสือสัญญาประเภทที่ฝ่ายบริหารทำได้โดยไม่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนการแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา

หนังสือสัญญาประเภทนี้คือหนังสือสัญญาตามมาตรา 224 วรรคแรก ซึ่งบัญญัติว่า “พระมหากษัตริย์ทรงไว้ซึ่งพระราชอำนาจในการทำหนังสือสัญญาสันติภาพ สัญญาสงบศึก และสัญญาอื่น กับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศ” ดังนั้นคณะรัฐมนตรีสามารถทำหนังสือสัญญาดังต่อไปนี้ได้โดยไม่ต้องถูกจำกัดอำนาจโดยรัฐสภา ซึ่งได้แก่ หนังสือสัญญาสันติภาพทั้งหลาย, หนังสือสัญญาสงบศึกทั้งหลาย และ หนังสือสัญญาอื่นซึ่งมิใช่หนังสือสัญญาสันติภาพและสัญญาสงบศึก และรวมถึงหนังสือสัญญาที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติให้รัฐบาลต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะให้ความยินยอมผูกพันตามมาตรา 224 วรรคสอง

มีข้อสังเกตว่าหนังสือสัญญาอื่นซึ่งมิใช่หนังสือสัญญาสันติภาพและสัญญาสงบศึก และรวมถึงหนังสือสัญญาที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติให้รัฐบาลต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะให้ความยินยอมผูกพันตามมาตรา 224 วรรคสองนี้เอง ที่เปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารสามารถทำหนังสือสัญญาต่างๆ กับต่างประเทศได้อย่างกว้างขวาง ซึ่งแตกต่างจากรัฐธรรมนูญของบางประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศสที่ระบุประเภทของสนธิสัญญาที่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเอาไว้อย่างชัดเจน

ข. หนังสือสัญญาประเภทที่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนฝ่ายบริหารจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา

หนังสือสัญญาประเภทนี้คือหนังสือสัญญาตามมาตรา 224 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า “หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทยหรือเขตอำนาจแห่งรัฐ หรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสัญญา ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา”

ดังนั้นหนังสือสัญญาประเภทนี้ได้แก่ หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย, หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ และหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อกำหนดการให้เป็นไปตามสัญญา

สำหรับหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อกำหนดการให้เป็นไปตามสัญญานี้ มีกระบวนการสำคัญที่จะต้องทำภายในรัฐ 2 ขั้นตอน คือ

ขั้นตอนแรก จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 193 (15)<sup>1</sup> แห่งรัฐธรรมนูญ

ขั้นตอนที่สอง จะต้องเสนอร่างพระราชบัญญัติเพื่อยกเลิกการหนังสือสัญญา

ประเด็นปัญหาที่จะต้องทำการพิจารณาก็คือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาที่มีลักษณะตามมาตรา 224 วรรคสอง หรือไม่ เพียงใด

ปัญหานี้จะต้องทำการพิจารณาโดยต้องพิจารณาจากหนังสือสัญญาแต่ละประเภทที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย, หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ และหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อยกเลิกการให้เป็นไปตามสัญญา ว่ามีความหมายอย่างไรบ้าง และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้าลักษณะเป็นหนังสือสัญญาประเภทใดประเภทหนึ่งในสามประเภทนี้หรือไม่ ดังนี้

(1) อนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับหนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย

คำว่า “อาณาเขตไทย” (Thai territory) หมายถึง อาณาเขตแห่งราชอาณาจักรไทย ตามกฎหมายระหว่างประเทศอาณาเขตของประเทศใดประเทศหนึ่งจะประกอบไปด้วยบริเวณอาณาเขตทางบก ทางทะเล และทางอากาศ ดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

- ดินแดนทางบก ซึ่งประกอบด้วยพื้นดินและส่วนที่อยู่ใต้พื้นดิน รวมทั้งน่านน้ำภายใน เช่น แม่น้ำ ทะเลสาบ เป็นต้น

- ดินแดนทางทะเล ได้แก่ ทะเลอาณาเขตกว้าง 12 ไมล์ทะเล โดยวัดจากเส้นฐานที่กำหนดขึ้นตามอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยกฎหมายทะเล ค.ศ. 1982 รวมทั้งพื้นดินท้องทะเลและดินใต้ผิวดินของทะเลอาณาเขตตลอดความกว้าง 12 ไมล์ทะเลดังกล่าว

- ดินแดนทางอากาศ ได้แก่ อาณาบริเวณที่อยู่เหนือดินแดนทางบก ดินแดนทางทะเล ห้วงอากาศเหนือดินแดนดังกล่าวถือเป็นเขตที่รัฐมีอธิปไตยอันสมบูรณ์

อย่างไรก็ดีนักกฎหมายระหว่างประเทศมีความเห็นพ้องต้องกันว่า อาณาเขตรัฐไม่รวมถึงเขตเศรษฐกิจจำเพาะและเขตไหล่ทวีป ซึ่งรัฐชายฝั่งไม่มีกรรมสิทธิ์เหมือนกับอาณาเขตของรัฐ<sup>3</sup> คงมีเพียงสิทธิอธิปไตย สิทธิ และเขตอำนาจบางประการเท่านั้น

<sup>1</sup> มาตรา 193 ในกรณีต่อไปนี้จะให้รัฐสภาประชุมร่วมกัน ...

(15) การให้ความเห็นชอบหนังสือสัญญาตามมาตรา 224

<sup>2</sup> จตุรนต์ ธีระวัฒน์, “กระบวนการทำสนธิสัญญาและการปรับใช้สนธิสัญญาในทางปฏิบัติของประเทศไทย” ,วารสารนิติศาสตร์, ฉบับที่ 3, ปีที่ 26, น. 207-208. (กันยายน 2539).

<sup>3</sup> เฟิงอ้าง, น. 209.

ดังนั้น หากประเทศไทยต้องการที่จะทำหนังสือสัญญาเปลี่ยนแปลงอาณาเขตประเทศไทยแล้ว จะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนตามมาตรา 224 วรรคสอง และการเสนอขอความเห็นชอบในกรณีนี้ รัฐบาลเพียงแต่เสนอร่างหนังสือสัญญาต่อรัฐสภาเท่านั้น ไม่ต้องเสนอร่างกฎหมายอนุวัติการอีก

จากคำว่า “อาณาเขต” ของรัฐที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำมาแล้วนั้น ไม่มีเนื้อหาเป็นการเปลี่ยนแปลง “อาณาเขตไทย” แต่ประการใด เพราะสาระสำคัญและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น ก็เพื่อมุ่งจะกำจัดการกีดกันทางภาษีที่ซ้ำซ้อนกันของรัฐภาคี และป้องกันการหนีภาษี เป็นหลัก มิได้มุ่งที่ดินแดนทางกายภาพแต่อย่างใด ดังนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงมิใช่หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย

(2) อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับหนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ

ความหมายของคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” ตามมาตรา 224 วรรคสองนั้น กฎหมายระหว่างประเทศได้รับรองในความหมายที่กว้างขวาง กล่าวคือ หมายถึงการที่รัฐชายฝั่งมีสิทธิอธิปไตย สิทธิอื่นๆ และใช้อำนาจเหนือดินแดนเขตเศรษฐกิจจำเพาะและเขตไหล่ทวีปได้ แม้รัฐชายฝั่งจะไม่มีกรรมสิทธิ์เหนือดินแดนดังกล่าวก็ตาม<sup>4</sup>

เนื่องจากคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” เป็นคำที่มีความหมายกว้าง ดังนั้นที่ผ่านมาจึงมีการตีความออกเป็นสองแนว กล่าวคือ<sup>5</sup>

แนวแรก เป็นการตีความแบบแคบ โดยทำการพิจารณาจากประวัติและความเป็นมาของคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” ซึ่งเปลี่ยนแปลงมาจากคำว่า “เขตอธิปไตยแห่งชาติ” ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปี พ.ศ. 2517 ซึ่งผูกพันกับความหมายทางอาณาบริเวณหรืออาณาเขตทางภูมิศาสตร์ (state jurisdiction zone) ดังนั้น การตีความคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” ในรัฐธรรมนูญ ฉบับปี 2540 จึงควรตีความไปในแนวทางเดียวกันกับคำว่าเขตอธิปไตยแห่งชาติในรัฐธรรมนูญ ฉบับก่อนๆ กล่าวคือ หมายถึงอาณาเขตทางภูมิศาสตร์ที่ต่อจากทะเลอาณาเขตของรัฐเป็นบริเวณที่ไทยสามารถใช้ประโยชน์จากทรัพยากรทั้งที่มีชีวิตและไม่มีชีวิตได้ก่อนชาติอื่นตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศ ได้แก่ เขตไหล่ทวีป เขตเศรษฐกิจจำเพาะและเขตต่อเนื่องด้านทะเลอ่าวไทยและ

<sup>4</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ใน จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศเล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), บทที่ 5.

<sup>5</sup> จตุรนต์ ธิระวัฒน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 3, น. 54-55.

อันดามัน ซึ่งแม้มิใช่ดินแดนของรัฐแต่รัฐก็มีสิทธิใช้อำนาจของตนได้ตามที่กฎหมายระหว่างประเทศรับรองให้ และในอนาคตยังอาจหมายถึงอาณาเขตอื่นใดที่รัฐมีสิทธิใช้อำนาจตามกฎหมายระหว่างประเทศอีกด้วย<sup>6</sup>

ตามความหมายนี้หนังสือสัญญาซึ่งมีบทเปลี่ยนแปลงเขตทางภูมิศาสตร์ของเขตไหล่ทวีปและเขตเศรษฐกิจจำเพาะ 200 ไมล์ทะเล ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน แต่ก็ยังเป็นเพียงการเสนอร่างหนังสือสัญญาเท่านั้น โดยไม่ต้องออกกฎหมายอนุวัติการ

แนวที่สอง เป็นการตีความแบบกว้างตามความหมายทั่วไปของคำ กล่าวคือ นอกจากการแก้ไขเปลี่ยนแปลงดินแดนอาณาเขตทางภูมิศาสตร์ซึ่งรัฐมีสิทธิอธิปไตยและอำนาจบางประการเหนือดินแดนตามแนวที่หนึ่งแล้ว ยังหมายถึงการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือจำกัดอำนาจการปฏิบัติหน้าที่ของสถาบันแห่งรัฐทั้งหลายตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ได้แก่ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ ซึ่งน่าจะตรงกับคำว่า state jurisdiction

ตามความหมายนี้ การทำหนังสือสัญญาใดๆ ก็ตาม ที่เป็นผลกระทบต่อการใช้อำนาจรัฐและการปฏิบัติหน้าที่ของสถาบันที่ใช้อำนาจอธิปไตยตามรัฐธรรมนูญ ไม่ว่าในทางใดทางหนึ่ง ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาฝ่ายนิติบัญญัติเสมอ ตัวอย่างเช่น การเข้าเป็นภาคีสมาชิกอนุสัญญาว่าด้วยความหลากหลายทางชีวภาพเป็นหนังสือที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ตามมาตรา 224 วรรคสอง<sup>7</sup> เนื่องจากศาลรัฐธรรมนูญเห็นว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” มีความหมายกว้าง ไม่เพียงเฉพาะความหมายในทางพื้นที่เท่านั้น เพราะ “การเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาฯ จะมีผลกระทบต่อการใช้ประโยชน์และการแบ่งปันผลประโยชน์ที่ได้จากการใช้ทรัพยากรพันธุกรรมระหว่างประเทศไทยกับรัฐภาคีอื่น เป็นการให้สิทธิและการจำกัดสิทธิไปพร้อมๆ กัน ซึ่งจะต้องมีการออกกฎหมายหรือปรับปรุงกฎหมายภายในที่ใช้บังคับอยู่ให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ หลักการ และขอบเขตของอนุสัญญาฯ เห็นได้ว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐในการใช้ทรัพยากรพันธุกรรม และเป็นหนังสือสัญญาที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐซึ่งจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา”

<sup>6</sup> นพนิติ สุริยะ, “หนังสือสัญญาที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ : ความหมายและทางปฏิบัติของไทย”, วารสารนิติศาสตร์, ฉบับที่ 2, ปีที่ 28, น. 346-348, (มิถุนายน 2541).

<sup>7</sup> คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 33/2543 วันที่ 7 กันยายน พ.ศ. 2543 เรื่องอนุสัญญาว่าด้วยความหลากหลายทางชีวภาพเป็นหนังสือสัญญาที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ตามรัฐธรรมนูญมาตรา 224 วรรคสอง หรือไม่

ดังนั้น จากความหมายของคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ” ที่กล่าวมา จะเห็นว่าหากเราถือตามแนวแรก อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ไม่มีเนื้อหาเป็นบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ เพราะสาระสำคัญและวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมุ่งขจัดภาษีซ้อนระหว่างรัฐเป็นหลักโดยมิได้มีความเกี่ยวข้องกับพื้นที่ทางภูมิศาสตร์

แต่หากถือตามแนวที่สอง จะเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นบทบัญญัติจำกัดอำนาจอธิปไตยทางภาษีของประเทศไทย ทำให้ประเทศไทยต้องดำเนินมาตรการทางนิติบัญญัติเพื่อให้ต้องด้วยวัตถุประสงค์ของอนุสัญญา และขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติมิให้ตราหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายที่ขัดหรือแย้งกับอนุสัญญา ดังนั้นจึงถือว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 224 วรรคสอง

สำหรับผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวที่สอง เนื่องจากว่าการที่ประเทศไทยเข้าทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศนั้น ข้อบทในอนุสัญญาฯ หลายประการมีข้อความขัดหรือแย้งกับข้อความในประมวลรัษฎากรของไทย เช่น มีการยกเว้นภาษีแก่การขนส่งทางอากาศ มีการลดภาษีค่าลิขสิทธิ์ มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญาเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ ฯลฯ เป็นต้น อันส่งผลให้เป็นการลดรอนอำนาจอธิปไตยทางภาษีของฝ่ายนิติบัญญัติในการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร ซึ่งเป็นเรื่องที่สำคัญและกระทบต่อการเงินการคลังของประเทศ ดังนั้น หากฝ่ายบริหารจะต้องทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศแล้ว ก็ควรที่จะต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน

ในกรณีนี้ นอกจากรัฐบาลจะต้องเสนอขออนุมัติร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจากรัฐสภาแล้ว ยังต้องเสนอร่างพระราชบัญญัติอนุวัติการตามหนังสือสัญญาในภายหลังอีกด้วย

สำหรับแนวคิดทั้งสองประการที่กล่าวมาแล้วนั้น นักกฎหมายระหว่างประเทศของไทยส่วนใหญ่เห็นว่าแนวความคิดตามประการแรกเป็นการอธิบายความหมายที่ถูกต้องตามหลักวิชาการของคำว่า “เขตอำนาจแห่งรัฐ”<sup>8</sup>

(3) อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามสัญญา

<sup>8</sup> ดู ประสิทธิ์ เอกบุตร, กฎหมายระหว่างประเทศ : สนธิสัญญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), น. 105-106 และดู นพนิติ สุริยะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 7

ด้วยเหตุที่ประชาชนเป็นเจ้าของและเป็นแหล่งที่มาของอำนาจอธิปไตยตามรัฐธรรมนูญ ฝ่ายบริหารจะทำการจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ก็ต่อเมื่อฝ่ายนิติบัญญัติได้ตรากฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารเท่านั้น<sup>9</sup> เพราะตามหลักประชาธิปไตยแล้วการตรากฎหมายเพื่อบังคับแก่ประชาชน หรือจำกัดเสรีภาพของประชาชน จะต้องทำโดยสมาชิกรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนปวงชน ดังนั้นในการอธิบายความหมายของหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสัญญา จึงหมายถึง หนังสือสัญญาประเภทที่ต้องทำการแปลงสภาพให้มีฐานะเป็นกฎหมายในระบบกฎหมายภายในของไทยเพื่อให้มีผลใช้บังคับต่อประชาชนและมีผลผูกพันศาล<sup>10</sup> เพื่อให้รัฐบาลสามารถปฏิบัติตามพันธกรณีในหนังสือสัญญาได้ ถ้าหากหนังสือสัญญานั้นไม่ต้องใช้บังคับกับประชาชนหรือต้องให้ผูกพันศาล แล้วรัฐบาลสามารถปฏิบัติตามพันธกรณีได้เอง ก็มิใช่หนังสือสัญญาตามมาตรา 224 วรรคสอง ซึ่งจะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน และโดยทั่วไปหนังสือสัญญาที่เรียกร้องให้มีพระราชบัญญัติรองรับก็มักเป็นสนธิสัญญาที่รอนสิทธิหรือจำกัดเสรีภาพของประชาชนอย่างใดอย่างหนึ่ง จึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติเพื่อให้สอดคล้องกับ มาตรา 29 แห่งรัฐธรรมนูญ<sup>11</sup>

ดังนั้นหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อบังคับให้เป็นไปตามสัญญาได้แก่หนังสือสัญญา 3 ประเภท ดังต่อไปนี้<sup>12</sup>

<sup>9</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้” ...

<sup>10</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “ที่มาของกฎหมายมหาชนและหลักความชอบด้วยกฎหมาย”, ใน คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543), หน้า 36.

<sup>11</sup> จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), น. 166-167.

<sup>12</sup> จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาทิชาย เชษฐสมุท, “รายงานการวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่อง กลไกการตรวจสอบและถ่วงดุลฝ่ายบริหารในการเจรจาทำความตกลงการค้าเสรี”, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2549), น. 76.



1. หนังสือสัญญาซึ่งยังไม่มีพระราชบัญญัติรองรับ ในกรณีนี้เป็นการผูกมัดว่ารัฐสภาจะต้องออกกฎหมายรองรับหรืออนุวัติการตามหนังสือสัญญาในภายหลัง จึงสมควรให้รัฐสภาได้รับทราบและเห็นชอบกับเนื้อหาความในหนังสือสัญญาก่อน

2. หนังสือสัญญาที่มีบทเป็นการยกเลิกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติที่มีอยู่เดิม กรณีนี้ก็เช่นเดียวกัน รัฐสภาต้องตราพระราชบัญญัติยกเลิก แก้ไขเปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติฉบับเก่าเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาในภายหลัง จึงสมควรให้รัฐสภาได้รับทราบและเห็นชอบกับเนื้อหาความในหนังสือสัญญาก่อนเช่นกัน

3. หนังสือสัญญาซึ่งมีบทจำกัดหรือลดรอนสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามที่หมวด 3 แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540 ตลอดจนพระราชบัญญัติต่างๆ รองรับและคุ้มครองอยู่แล้วโดยชัดแจ้ง เมื่อหนังสือสัญญามีผลกระทบในลักษณะที่เป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกบุคคลแล้ว ศาลจะไม่บังคับคดีตามบทบัญญัติของสนธิสัญญาหากไม่มีกฎหมายภายในอนุวัติการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญา<sup>13</sup> ในกรณีนี้มาตรา 29 แห่งรัฐธรรมนูญ ได้บัญญัติว่าจะกระทำได้อีกต่อเมื่อรัฐสภาได้ออกพระราชบัญญัติมารองรับหรืออนุวัติการตามหนังสือสัญญา จึงสมควรให้รัฐสภาได้ทราบและเห็นชอบกับเนื้อหาความในหนังสือสัญญาก่อน

หนังสือสัญญาที่มีบทจำกัดหรือลดรอนสิทธิในกลุ่มที่ 3 นี้ น่าจะมีความหมายกว้างที่สุด เพราะคำว่าสิทธิเสรีภาพที่อาจกระทบนั้นอาจจะครอบคลุมสิทธิและเสรีภาพของบุคคลคนเดียวของคณะบุคคล ของนิติบุคคล ฯลฯ ด้วย

หนังสือสัญญาทั้งสามประเภทในกลุ่มนี้ รัฐบาลจะต้องเสนอให้รัฐสภาพิจารณาอนุมัติร่างพระราชบัญญัติอนุวัติการโดยเร็วภายหลังจากที่รัฐสภาให้ความเห็นชอบหนังสือสัญญาแล้ว<sup>14</sup>

ผู้เขียนเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถือเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องทำการแปลงสภาพให้เป็นกฎหมายในระบบกฎหมายภายในของไทยเพื่อให้มีผลใช้บังคับต่อประชาชนและมีผลผูกพันศาล และเพื่อให้รัฐบาลสามารถปฏิบัติตามพันธกรณีในหนังสือสัญญาได้อีกทั้งยังไม่มีพระราชบัญญัติรองรับ ดังนั้นจึงเป็นการผูกมัดว่ารัฐสภาจะต้องออกกฎหมายรองรับหรืออนุวัติการตามหนังสือสัญญาในภายหลัง ยิ่งไปกว่านั้นบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนยังมีเนื้อหาเป็นการ ลด ยกเว้น ภาษีตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีความแตกต่าง

<sup>13</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 9 น 103.

<sup>14</sup> นพนิติ สุริยะ, Lecture Notes กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2, (กรุงเทพฯ : วิทยุชน, 2547), น. 139-140.

จากบทบัญญัติในประมวลระบฏการจึงสมควรให้รัฐสภาได้รับทราบและเห็นชอบกับเนื้อความในหนังสือสัญญาก่อน

#### 5.1.1.2 ปัญหาเรื่องการนำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ในกรณีที่เห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีกฎหมายภายในรองรับอยู่แล้ว

ปัญหาในทางกฎหมายที่จะต้องพิจารณาสำหรับหนังสือสัญญาซึ่งจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสัญญาตามมาตรา 224 วรรคสอง ก็คือ ถ้าหากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทนี้แล้ว และได้มีพระราชบัญญัติรองรับและบังคับใช้อยู่แล้ว หรือเป็นกรณีที่ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อปฏิบัติตามหนังสือสัญญาได้อยู่แล้ว ฝ่ายบริหารก็ไม่จำเป็นต้องเสนอร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภาอีกใช่หรือไม่

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นว่า ขั้นตอนกระบวนการภายในรัฐในการทำหนังสือสัญญาประเภทนี้มีด้วยกันสองขั้นตอนประกอบกัน คือ

ขั้นตอนแรก จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 193 (15) แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540

ขั้นตอนที่สอง จะต้องเสนอร่างพระราชบัญญัติเพื่อยุติการ (รองรับ) หนังสือสัญญา

สำหรับปัญหาดังกล่าวนี้ นักกฎหมายไทยได้ตอบปัญหาในประเด็นนี้แตกต่างกันแบ่งออกเป็นสองแนวทาง ดังนี้

แนวทางแรก เห็นว่าหากการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีพระราชบัญญัติอนุวัติการหรือรองรับและบังคับใช้ได้โดยครบถ้วนอยู่แล้ว หรือเป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อปฏิบัติตามสนธิสัญญาได้อยู่แล้ว ฝ่ายบริหารก็ไม่จำเป็นต้องดำเนินการทั้งสองขั้นตอนอีก คือไม่ต้องขอความเห็นชอบและไม่ต้องเสนอร่างพระราชบัญญัติรองรับต่อรัฐสภา<sup>15</sup>

แนวทางที่สอง เห็นว่า แม้ว่าหนังสือสัญญานั้นจะมีพระราชบัญญัติอนุวัติการหรือรองรับพันธกรณีในหนังสือสัญญาไว้แล้ว หรือเป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายลำดับรองเพื่อปฏิบัติตามหนังสือสัญญาได้อยู่แล้ว ก็มีผลทำให้ฝ่ายบริหารไม่ต้องดำเนินการเสนอร่างพระราชบัญญัติเพื่อยุติการตามหนังสือสัญญาต่อรัฐสภาอีกเท่านั้น อย่างไรก็ตามก็ได้มีความ

<sup>15</sup> เช่น ความเห็นของ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “ที่มาของกฎหมายมหาชนและหลักความชอบด้วยกฎหมาย”, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, น. 36.

ว่าฝ่ายบริหารไม่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาอีก เพราะเหตุว่าการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ร่างหนังสือสัญญาและการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ร่างพระราชบัญญัติอนุวัติการตามหนังสือสัญญามีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง (นั่นก็คือจะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 193 (15) แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540)<sup>16</sup>

สำหรับประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางที่สอง เนื่องจากมองว่ากระบวนการในการขอความเห็นชอบจากรัฐสภา (Approbation) ตามมาตรา 224 วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 193 (15) เพื่อให้รัฐสภาเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาลั่นกรองก่อนที่จะตัดสินใจว่าจะผูกพันตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ฝ่ายบริหารได้ไปเจรจาตกลงนั้นหรือไม่ และกระบวนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในรัฐ (Implementation) เป็นคนละขั้นตอนแยกออกจากกัน การแปลความตามแนวทางแรกเป็นการแปลความไปในทางที่ทำให้รัฐธรรมนูญ มาตรา 224 วรรคสองตอนท้ายไม่มีผลใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ และเป็น การนำขั้นตอนการขอความเห็นชอบและขั้นตอนการทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในมาปะปนกัน จึงเป็นการไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ซึ่งมาตรา 224 วรรคสองนี้เป็นการกำหนดประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะนำไปประเทศเข้าผูกพัน ดังนั้น แม้ว่าจะมีนักวิชาการบางท่านมองว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้มีประมวลรัษฎากรมาตรา 3 รองรับอยู่แล้วก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่าแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะเป็นกฎหมายในลำดับพระราชบัญญัติแต่ก็มีใช้พระราชบัญญัติอนุวัติการแปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในแต่อย่างใด อีกทั้ง เนื้อความตามมาตรา 3 ก็เป็นเพียงการให้อำนาจฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามพันธกรณีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้เท่านั้น มิได้มีความสมบูรณ์ครบถ้วนเพียงพอที่จะตีความได้ว่าประมวลรัษฎากรมาตราดังกล่าวเป็นกฎหมายอนุวัติการ ดังนั้น ฝ่ายบริหารก็ยังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในรัฐธรรมนูญ นั่นก็คือจะต้องนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาอยู่นั่นเอง เนื่องจากเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่รัฐธรรมนูญกำหนดว่าต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ตามความเห็นแนวทางที่สอง

<sup>16</sup> ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 6) เรื่องวิธีการเสนอร่างพระราชบัญญัติเพื่อให้เป็นไปตามสนธิสัญญาต่อรัฐสภาตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย, (เรื่องเสร็จที่ 413/2526) , นพนิติ สุริยะ, Lecture Notes กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547), น. 168-169 และ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และชาติชาย เศษฐสมุท, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 13, น. 23.

ยิ่งไปกว่านั้น แม้ภายหลังประเทศไทยจะมีการออกพระราชบัญญัติอนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาบังคับใช้แล้วก็ตาม แต่ในขั้นตอนการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศนั้น หากแปลความตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญแล้วอย่างไรเสียฝ่ายบริหารก็ต้องนำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเสมอ

#### 5.1.1.3 ปัญหาเรื่องความสมบูรณ์ตามกฎหมายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเมื่อฝ่ายบริหารไม่นำร่างอนุสัญญาฯ มาขอความเห็นชอบจากรัฐสภา

ประการต่อมามีปัญหาจะต้องพิจารณาว่า ถ้าฝ่ายบริหารไม่ดำเนินการส่งร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งโดยหลักแล้วจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามสัญญาไปเพื่อขอรับความเห็นชอบจากรัฐสภา จะมีผลทางกฎหมายแก่อนุสัญญาดังกล่าวนั้นอย่างไร

หากพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของมาตรา 224 วรรคสอง ประกอบมาตรา 193 (15) ซึ่งประสงค์ให้ทั้งสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาซึ่งมีฐานะเป็นผู้แทนปวงชนชาวไทยได้มีโอกาสมีส่วนร่วมกับการพิจารณาหนังสือสัญญาที่มีเนื้อหากระทบประชาชนอย่างรอบคอบ ว่าสมควรหรือไม่เพียงใดที่จะเข้าผูกพันกับหนังสือสัญญานั้น แล้วต้องถือว่าการเสนอร่างหนังสือสัญญาดังกล่าวให้รัฐสภาได้พิจารณาให้ความเห็นชอบก่อนเป็นกระบวนการที่สำคัญที่รัฐธรรมนูญต้องการให้หลักประกันแก่ประชาชน ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าฝ่ายบริหารต้องถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด หากฝ่ายบริหารไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนนี้ก็เท่ากับว่าหนังสือสัญญาที่จะต้องออกพระราชบัญญัติรองรับฉบับนั้นยังไม่ได้ผ่านการตัดสินใจจากผู้แทนปวงชนว่าสมควรจะนำประเทศเข้าผูกพันกับเงื่อนไขในหนังสือสัญญาหรือไม่ ประการใด ซึ่งขัดต่อหลักความยินยอมอย่างชัดแจ้งและส่งผลให้หนังสือสัญญาดังกล่าวมิใช่หนังสือสัญญาที่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ

นอกจากนี้ถ้าไม่ตีความให้ฝ่ายบริหารต้องเคารพและปฏิบัติตามบทบัญญัติของมาตรานี้โดยเคร่งครัด จะทำให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจเหนือฝ่ายนิติบัญญัติ โดยอาจทำหนังสือสัญญาระหว่างประเทศผูกมัดให้ฝ่ายนิติบัญญัติต้องออกกฎหมายรองรับอนุสัญญาฯ ตามที่ฝ่ายบริหารต้องการ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ฝ่ายบริหารแทรกแซงกำหนดอำนาจนิติบัญญัติโดยอำเภอใจได้

การไม่เสนอร่างหนังสือสัญญาดังกล่าวให้รัฐสภาได้พิจารณาเห็นชอบก่อนนี้ มีผู้เห็นว่าเป็นการละเมิดเจตนารมณ์แห่งรัฐธรรมนูญ และฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่วางหลักประกันเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณา (procedural protection) ในการทำหนังสือสัญญาประเภท

ที่ต้องตราพระราชบัญญัติรองรับอันเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และเป็นผลให้หนังสือสัญญาไม่สมบูรณ์ตามกฎหมายภายใน<sup>17</sup>

ผลประการต่อมา ถ้ามีการเสนอให้รัฐสภาตราพระราชบัญญัติเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามสัญญาที่มีได้ขอความเห็นชอบจากรัฐสภา กรณีนี้เท่ากับว่ารัฐสภาได้มอบอำนาจให้รัฐบาลไปดำเนินการปฏิบัติโดยผ่านพระราชบัญญัติต่างๆ ที่ไม่รู้ว่าพระราชบัญญัติรองรับสัญญาซึ่งยังไม่มีมีการพิจารณาว่าสมควรจะผูกพันตามเงื่อนไขหรือไม่ กรณีนี้เห็นว่าการอนุมัติตกเป็นโมฆะกรรม พระราชบัญญัติไม่มีผลบังคับใช้ เพราะรัฐสภาสำคัญผิดในสาระสำคัญของกฎหมายโดยเข้าใจว่าเป็นการตราพระราชบัญญัติปกติธรรมดา ทั้งที่ความจริงแล้วเป็นการตราพระราชบัญญัติรองรับหนังสือสัญญาที่มีผลผูกพันประเทศตามมาตรา 224 วรรคสอง แห่งรัฐธรรมนูญ<sup>18</sup>

โดยสรุปแล้ว ทั้งหนังสือสัญญาและพระราชบัญญัติรองรับตามหนังสือสัญญาควรจะต้องไม่มีผลบังคับใช้ในกฎหมายภายใน<sup>19</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่า หากพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่ผ่านมาต้องถือเสมือนว่าหนังสือสัญญามีผลสมบูรณ์ในประเทศ “โดยการยอมรับโดยปริยาย” เนื่องจากไม่มีการโต้แย้งคัดค้านจากฝ่ายนิติบัญญัติ จึงถือว่ารัฐสภาให้ความเห็นชอบโดยปริยาย อย่างเช่นกรณีของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน มีเงื่อนไขที่จะต้องทำการอนุวัติการเนื่องจากมีบทบัญญัติขัด หรือแย้ง กับประมวลรัษฎากรหลายประการ แต่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้ใช้มาตรการในทางบริหาร (Administrative measure) เพื่อให้การดังกล่าวเป็นไปตามอนุสัญญาฯ เช่น มีการออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2505 มารองรับการยกเว้นภาษี รวมถึงการลดหย่อนภาษี โดยอาศัยอำนาจจากมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่

<sup>17</sup> ดู นพนิติ สุริยะ, Lecture Notes กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), น. 143-144 อย่างไรก็ตาม ในระดับระหว่างประเทศถือว่าสนธิสัญญาแต่ละฉบับมีคำมั่นของรัฐภาคีว่าจะเคารพบทของสนธิสัญญา รัฐภาคีจึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามสนธิสัญญาที่ตนแสดงเจตนาผูกพันโดยสุจริต รัฐภาคีไม่สามารถอ้างบทบัญญัติของกฎหมายภายในเพื่อเป็นเหตุในการไม่ปฏิบัติตามสนธิสัญญาหรือหลบเลี่ยงการปฏิบัติหน้าที่ตามสนธิสัญญาได้ (อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 มาตรา 26 และมาตรา 27) โดยเหตุนี้รัฐภาคีจึงมีหน้าที่ต้องวางข้อกำหนดในรัฐธรรมนูญและในกฎหมายภายในเกี่ยวกับเงื่อนไขในการอนุวัติการเพื่อให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในรัฐด้วย

<sup>18</sup> จันทจิรา เอี่ยมมยุรา และ ชาดิชาย เชนสุสมุท, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 13, น. 80.

<sup>19</sup> นพนิติ สุริยะ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 18, น. 143.

ประเทศไทยได้ทำกับต่างประเทศในส่วนที่เกี่ยวกับการลดเว้นและลดหย่อนภาษีมีผลใช้บังคับในประเทศโดยผ่านกฎหมายของฝ่ายบริหารโดยที่รัฐสภาได้รับทราบและให้ความเห็นชอบ ซึ่งที่ผ่านมาก็ได้มีผู้โดยขึ้นโต้แย้งคัดค้านในประเด็นเรื่องความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่อย่างใด

ผู้เขียนมีความเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่มีบทเปลี่ยนแปลงเขตอำนาจแห่งรัฐ และเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่จะต้องมีการออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญาอีกด้วยดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การที่ประเทศไทยไปทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ ควรจะต้องมีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะนำประเทศไทยเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ

แต่ในทางปฏิบัติของประเทศไทยที่ผ่านมาไม่เคยมีการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาแต่อย่างใด และจากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจึงเห็นได้ว่าการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก่อนที่จะมีรัฐธรรมนูญฉบับปี 2550 นั้น มิได้เป็นไปตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญอย่างเคร่งครัด แต่ใช้มาตรการทางฝ่ายบริหารเพื่อความสะดวกในการทำอนุสัญญาฯ กับต่างประเทศเป็นสำคัญ

แต่อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในทางระหว่างประเทศแล้ว อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ไปทำกับประเทศต่างๆ ยังคงเป็นหนังสือสัญญาที่สมบูรณตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศ เนื่องจากรัฐจะไม่สามารถกล่าวอ้างได้ว่าหนังสือสัญญาไม่สมบูรณเพราะฝ่ายบริหารมิได้กระทำให้ถูกต้องตามกระบวนการของกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ เอง

#### 5.1.1.4 ปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน<sup>20</sup>

ประเทศไทยเป็นประเทศที่ยึดถือทฤษฎีทวินิยม การจะพิจารณาประเด็นเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนต้องพิจารณาว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ถูกอนุวัติการโดยการแปลงรูปเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศไทยแล้วหรือไม่

หากปรากฏว่ามีการอนุวัติการแล้วจะต้องพิจารณาต่อไปว่ากฎหมายที่ตราทบทวนอนุสัญญานั้นเป็นกฎหมายลำดับชั้นเดียวกันหรือสูงกว่ากฎหมายที่อนุวัติการ ดังนี้

<sup>20</sup> สำหรับประเด็นปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้จาก วรพล โสมจิตวิจิตรเวช, “การตราทบทวนอนุสัญญาภาษีซ้อน”, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548).

- หากเป็นกฎหมายในลำดับชั้นเดียวกันหรือสูงกว่า การตราทบทนี้จะทำให้บทบัญญัติของอนุสัญญาฯ ไม่มีค่าบังคับเป็นกฎหมายภายในอีก ตามหลักกฎหมายเก่ายกเลิกกฎหมายใหม่ หรือกฎหมายลำดับสูงกว่ายกเลิกกฎหมายลำดับต่ำกว่าตามลำดับ

- หากเป็นกฎหมายในลำดับต่ำกว่า กรณีนี้บทบัญญัติของอนุสัญญาฯ จะยังคงมีค่าบังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศอยู่ ส่วนกฎหมายที่ออกมาใหม่นั้นจะไม่สามารถใช้บังคับได้

แต่หากไม่ปรากฏว่าได้มีการอนุวัติการตามอนุสัญญาฯ นั้น ในกรณีนี้ การตราทบทนนั้นย่อมไม่ส่งผลกระทบต่อเนื้อหาของอนุสัญญาฯ ในแง่ของกฎหมายภายในแต่อย่างใด

จากที่ได้ทำการศึกษาพบว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยมิได้มีการอนุวัติการเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแต่อย่างใด ในทางปฏิบัติฝ่ายนิติบัญญัติมิได้ออกกฎหมายเพื่ออนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศโดยตรง แต่ได้มีการมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกาของฝ่ายบริหารเพื่ออนุวัติการอนุสัญญาดังกล่าวโดยอาศัยช่องทางตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรฉบับที่ 18 พ.ศ. 2505 ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามหลักการของรัฐธรรมนูญตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้นเมื่อประเทศไทยมิได้มีการอนุวัติการอนุสัญญาฯ เข้ามาเป็นกฎหมายภายในจึงทำให้ประเทศไทยไม่มีปัญหาในเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางกฎหมาย (Legal Treaty Override)<sup>21</sup> แต่อย่างใด

---

<sup>21</sup> การตราทบทวนทางกฎหมายเกิดขึ้นได้โดยการตรากฎหมายลำดับสูงกว่าหรือกฎหมายลำดับเดียวกันมาแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกข้อบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน การที่จะเกิดการตราทบทวนลักษณะนี้ได้ จะต้องปรากฏว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีค่าบังคับเป็นกฎหมายภายในรัฐนั้นๆ แล้ว ซึ่งจะต้องพิจารณาว่ารัฐนั้นกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภายในและกฎหมายระหว่างประเทศอย่างไร จำเป็นจะต้องมีการอนุวัติการเข้ามาเป็นกฎหมายภายในก่อนหรือไม่

การตราทบทวนอนุสัญญาภาษีซ้อนในทางกฎหมายทำให้ข้อบทของอนุสัญญาดับนั้นถูกแก้ไขโดยการกระทำฝ่ายเดียว แทนที่จะเป็นการเจรจากับรัฐคู่สัญญา และก่อให้เกิดความรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศกับรัฐผู้ตราทบทวน การตราทบทวนในทางกฎหมายจึงเป็นสิ่งที่ OECD ให้ความสำคัญและไม่ประสงค์จะให้เกิดขึ้น เช่นเดียวกับการตราทบทวนโดยจงใจ

แม้การที่ประเทศไทยมิได้อนุมัติการอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศซึ่งส่งผลให้ประเทศไทยมิได้มีการตราทบทวนอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทางกฎหมายก็ตาม แต่จากการศึกษาพบว่าประเทศไทยได้ตราทบทวนในทางปฏิบัติเช่นกัน ซึ่งส่วนใหญ่แล้วจะเป็นปัญหาเกี่ยวกับเรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องใบผ่านภาษีอากร หรือการหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่มีสาขาในประเทศไทย ซึ่งเป็นเรื่องที่มีได้กระทบกับหลักการสำคัญของอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมากนัก จัดได้ว่าเป็นการตราทบทวนโดยไม่จริงจัง และพบว่าการตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับในประเทศไทยไม่เคยมีการจงใจตรากฎหมายออกมาเพื่อตราทบทวนอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่จะเป็นการตรากฎหมายขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการใช้บังคับภายในประเทศเป็นสำคัญ

#### 5.1.2 ประเด็นปัญหาพิจารณาจากหลักการตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550

##### 5.1.2.1 ปัญหาเรื่องอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่

ภายหลังจากที่ได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แล้ว ผู้ร่างรัฐธรรมนูญได้ย้ำความสำคัญของหลักการนำร่างหนังสือสัญญามาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนการแสดงเจตนา โดยได้มีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องมีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะนำประเทศเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญาตามที่ได้อธิบายไปแล้วในหัวข้อ 4.2.2 ซึ่งแม้จะมีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก็ตาม แต่ก็มีปัญหาในด้านของการตีความว่าอนุญาตเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะถือเป็นหนังสือสัญญาตามมาตรา 190 วรรคสอง<sup>22</sup> หรือไม่ ดังนั้นจึงต้องรอให้มีการออกกฎหมายว่าด้วยการกำหนดขั้นตอนและวิธีการจัดทำหนังสือสัญญาที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือ

<sup>22</sup> มาตรา 190 วรรคสอง รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 บัญญัติว่า

“หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิอธิปไตยหรือมีเขตอำนาจตามหนังสือสัญญาหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา หรือมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ในการนี้รัฐสภาจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่องดังกล่าว”



สังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า หรือการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ เพื่อที่จะได้ทราบแนวทางการตีความถ้อยคำในรัฐธรรมนูญต่อไป

สำหรับประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อมีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภา ในรัฐธรรมนูญฉบับปี พ.ศ. 2550 แล้ว เป็นโอกาสที่ดีที่จะทำการแก้ไขปัญหาในด้านการตีความในประเด็นที่ว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนถือเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่ ซึ่งหากพิจารณาจากเนื้อหาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งมีเนื้อหาในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดสรรการเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศภาคีแล้วสามารถตีความได้ว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่จะต้องมีการออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา เนื่องจากประเทศไทยยังมิได้มีการออกกฎหมายมาอนุวัติอนุสัญญาฯ แต่อย่างใด อีกทั้งหากพิจารณาถ้อยคำตามรัฐธรรมนูญที่บัญญัติว่า “หนังสือสัญญาใด ... มีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา” แล้วผู้เขียนเห็นว่าเนื้อหาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีขึ้นเพื่อจัดสรรการเก็บภาษีระหว่างรัฐภาคีตามที่ได้กล่าวไปแล้วก็ย่อมส่งผลกระทบกับงบประมาณรายรับของประเทศไทยอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นเมื่อฝ่ายบริหารไปทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศแล้ว ก็ควรนำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน

#### 5.1.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญมาตรา 190 วรรคสองถึงวรรคสี่

ในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้สร้างกระบวนการขั้นตอนการทำหนังสือสัญญาที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเป็นครั้งแรกในรัฐธรรมนูญของประเทศไทย ในวรรคสองถึงวรรคสี่ ดังนี้<sup>23</sup>

1) ก่อนการทำหนังสือสัญญาตามวรรคสองของมาตรา 190 ของรัฐธรรมนูญ ฝ่ายบริหารมีหน้าที่ต้องชี้แจงต่อรัฐสภาเกี่ยวกับหนังสือสัญญานั้น และต้องเสนอกรอบการเจรจาต่อรัฐสภาเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภา และฝ่ายบริหารต้องให้ข้อมูลและจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน (มาตรา 190 วรรคสาม)

<sup>23</sup> อารยา สุขสม, “กฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญากับปัญหาการเป็นบ่อเกิดของกฎหมายปกครองในระบบกฎหมายไทย”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2551), น. 102.

2) ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ร่างหนังสือสัญญาที่มีความสำคัญตามมาตรา 190 วรรคสอง กำหนดให้รัฐสภา มีหน้าที่ต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รัฐสภาได้รับเรื่องดังกล่าว (มาตรา 190 วรรคสอง)

3) ก่อนที่ฝ่ายบริหารจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา ฝ่ายบริหารต้องจัดให้ประชาชนเข้าถึงรายละเอียดของหนังสือสัญญานั้นได้ และหากการปฏิบัติตามหนังสือสัญญา ก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนหรือผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม ฝ่ายบริหารต้องดำเนินการแก้ไขหรือเยียวยาผู้ได้รับผลกระทบนั้นอย่างรวดเร็ว เหมาะสม และเป็นธรรมด้วย (มาตรา 190 วรรคสี่)

บทบัญญัติดังกล่าวมีขึ้นก็เพื่อให้องค์กรผู้แทนปวงชนได้มีการพิจารณาอย่างรอบคอบ ก่อนที่จะนำประเทศเข้าไปผูกพันตามหนังสือสัญญา ทั้งยังเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้ามามีส่วนร่วมแสดงความคิดเห็นและสามารถเข้าถึงรายละเอียดของหนังสือสัญญาได้ อันเป็นการสร้างหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจทำหนังสือสัญญาของฝ่ายบริหารนั่นเอง

ดังนั้นหากมองว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 190 วรรคสองแล้ว ก็จะต้องมีขั้นตอนการดำเนินการในการจัดทำตามรัฐธรรมนูญมาตรา 190 วรรคสองถึงวรรคสี่ คือก่อนที่จะไปทำอนุสัญญาฯ กับต่างประเทศ ฝ่ายบริหารต้องชี้แจงต่อรัฐสภาเกี่ยวกับตัวอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพร้อมกันนั้นต้องเสนอกรอบการเจรจาต่อรัฐสภาเพื่อขอความเห็นชอบ ทั้งยังต้องให้ข้อมูลและจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน โดยในการพิจารณาดังกล่าวรัฐสภาจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่ได้รับเรื่องดังกล่าว และก่อนที่ฝ่ายบริหารจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ ฝ่ายบริหารต้องจัดให้ประชาชนเข้าถึงรายละเอียดของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นได้ และหากการปฏิบัติตามอนุสัญญาก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนและผู้ประกอบการรายย่อย ก็จะต้องดำเนินการแก้ไขหรือเยียวยาแก่ผู้ได้รับผลกระทบนั้นอย่างรวดเร็ว เหมาะสม และเป็นธรรมด้วย

ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในหลักการของรัฐธรรมนูญที่ต้องการจะให้ประชาชนมีส่วนเข้าถึงรายละเอียดของอนุสัญญาฯ เพื่อความถูกต้อง โปร่งใส ตรวจสอบได้นั้น เป็นหลักการที่ดี แต่ก็อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติงานได้หากขั้นตอนดังกล่าวใช้เวลาในการดำเนินการมากเกินไป เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญาฯ ทางภาษีที่ต้องการความคล่องตัวแก่ฝ่ายบริหารในการดำเนินการจัดทำอนุสัญญาฯ กับต่างประเทศจึงไม่ควรใช้เวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวมากเกินไปเกินสมควร และนอกจากนั้นเนื้อหาในอนุสัญญามีลักษณะ

ซ้ำๆ กัน ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากดำเนินตามขั้นตอนที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 กำหนดเอาไว้ทั้งหมดทุกขั้นตอนเป็นการดำเนินการที่มากเกินไป ไม่สะดวกต่อฝ่ายบริหารที่จะไปทำการเจรจาสนธิสัญญาฯ กับต่างประเทศในทางปฏิบัติ และเสียเวลาในการดำเนินการ ดังนั้นควรจะมีวิธีการพิเศษสำหรับการจัดทำสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยเพื่อความสะดวก เหมาะสม และถูกต้องตามหลักการของรัฐธรรมนูญต่อไป

ในประเด็นเรื่องการขออนุมัติกรอบการเจรจานั้นจากที่ได้ทำการศึกษาแนวทางปฏิบัติของประเทศไทยที่เป็นกรณีศึกษาพบว่า ไม่มีการบัญญัติขั้นตอนการขออนุมัติกรอบการเจรจาจากรัฐสภาก่อนที่จะไปทำการเจรจาแต่อย่างใด แต่จะเป็นการพิจารณานโยบายการเจรจาทำสนธิสัญญาของฝ่ายบริหารโดยการตั้งคณะกรรมการขึ้นมาทำการให้คำปรึกษาและพิจารณาในการที่ประเทศของตนจะทำการเจรจาสนธิสัญญากับต่างประเทศ สำหรับประเทศไทยแล้วบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมาตรา 190 วรรคสาม เป็นหลักการใหม่ในรัฐธรรมนูญฉบับปี พ.ศ. 2550 ซึ่งไม่เคยมีการบัญญัติบทบัญญัติในลักษณะนี้มาก่อน จากการศึกษาพบว่าหลักการในการที่ฝ่ายบริหารจะต้องนำกรอบการเจรจาเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะไปทำการเจรจาสนธิสัญญาระหว่างประเทศนั้น มาจากหลักการใน Trade Promotion Act 2002 ของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการกำหนดกระบวนการรายละเอียดและเงื่อนไขพิเศษกำหนดกรอบในการทำงานเอาไว้เพื่อเป็นกฎหมายเฉพาะสำหรับฝ่ายบริหารเมื่อต้องการทำความตกลงทางด้านการส่งเสริมการค้า โดยในกฎหมายนี้จะกำหนดกรอบอำนาจในการเจรจาทางการค้าให้แก่ฝ่ายบริหาร เมื่อทำการศึกษาข้อมูลของ United State Trade Representative พบว่าการที่ฝ่ายบริหารเสนอกรอบการเจรจาการค้ากับต่างประเทศ (the specific United States objectives for the negotiations) ต่อรัฐสภา (Congress) เพื่อขอความเห็นชอบก่อนเริ่มการเจรจาตาม section 2104(a) (1) ของ Trade Act 2002 นั้น ประธานาธิบดีจะมีหนังสือแสดงความประสงค์ของฝ่ายบริหารที่จะเปิดการเจรจาทางการค้ากับต่างประเทศ (Message to the Congress of the United States) หลังจากนั้น United State Trade Representative จะมีหนังสือ (ในนามประธานาธิบดี) ถึงประธานรัฐสภา (ประธานสภาผู้แทนราษฎร) เพื่อชี้แจงกรอบการเจรจา ซึ่งเป็นการกำหนดแนวทางการเจรจาในแต่ละเรื่องอย่างกว้างๆ เช่น ประเด็น Trade in Goods จะนำไปเพื่อลดการจัดเก็บภาษีอากรทางการค้าระหว่างสหรัฐกับประเทศคู่เจรจาให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าขั้นตอนที่เพิ่มมาใหม่ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 190 วรรคสองถึงวรรคสี่นั้นค่อนข้างจะสร้างปัญหาในทางปฏิบัติให้แก่ฝ่ายบริหารในการทำสนธิสัญญา เป็นอย่างมาก เนื่องจากมีขั้นตอนที่ยืดยาวและในบางขั้นตอนอาจจะต้องใช้เวลานาน

กว่าจะได้เริ่มทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศซึ่งอาจทำให้เกิดความเสียหายเนื่องจากความล่าช้าดังกล่าว

ผู้เขียนมีความเห็นว่าสำหรับการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นอนุสัญญา ที่มีแบบฟอร์มที่ใช้ในการเจรจาไม่แตกต่างกันมากนักในส่วนสาระสำคัญ ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าในการที่กรมสรรพากรจะไปทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ ควรมีการนำกรอบการเจรจาไปขออนุมัติจากรัฐสภาก่อน เนื่องจากอนุสัญญา มีเนื้อหาในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรในทางลด ยกเว้น อัตราภาษี ซึ่งมีบทบัญญัติขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและส่งผลกระทบกับงบประมาณรายรับของประเทศไทยด้วย จึงควรนำกรอบการเจรจาไปขอความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนให้ความเห็นชอบเสียก่อนตามหลักความยินยอม

ในประเด็นที่มีข้อโต้แย้งกันว่า หากนำกรอบการเจรจาอนุสัญญาฯ เข้าขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะไปทำอนุสัญญาฯ นั้น จะเป็นการเปิดเผยข้อมูลของประเทศไทยมากเกินไปหรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าในประเด็นนี้ไม่น่าจะเป็นปัญหาสำหรับการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแต่อย่างใด และในต่างประเทศอย่างเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ก็มีการนำกรอบการเจรจาไปขอความเห็นชอบจากวุฒิสภาก่อน และเป็นที่ทราบกันดีว่าประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ยอมให้ Tax sparing กับประเทศใดๆ ทั้งสิ้น ดังนั้นการที่ประเทศไทยมีกรอบที่ใช้สำหรับเจรจานั้น่าจะเป็นสิ่งที่ดีและอาจเป็นการง่ายต่อฝ่ายบริหารที่จะไปเจรจาท่าอนุสัญญากับต่างประเทศ เพราะทุกๆ ประเทศก็จะทราบว่าจุดยืนของประเทศไทยเป็นเช่นไร

โดยสรุปขั้นตอนการทำหนังสือสัญญากับต่างประเทศตามมาตรา 190 วรรคสองถึงวรรคสี่นี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าสำหรับการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ ขั้นตอนทั้งหมดตามรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ อาจมากเกินไป อย่างเช่น ขั้นตอนการให้ข้อมูลและจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน มาตรา 190 วรรคสาม เนื่องจากอนุสัญญาฯ มิได้ส่งผลกระทบต่อบุคคลหรือองค์กรทางธุรกิจในประเทศไทยเป็นการทั่วไป และเป็นไปในทางให้สิทธิประโยชน์ ดังนั้นการขออนุมัติกรอบการเจรจาฝ่ายบริหารอาจไม่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาทุกครั้ง แต่อาจจะไปขออนุมัติกรอบจากรัฐสภาใหม่อีกครั้งหากมีการเปลี่ยนแปลงจากกรอบที่เคยได้ขออนุมัติเอาไว้เป็นต้น

ในปัจจุบันที่ประเทศไทยบังคับใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปี พ.ศ. 2550 แล้ว ฝ่ายบริหารยังมิได้มีการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาแต่อย่างใด และยิ่งไปกว่านั้นยังมิได้มีการประกาศใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใหม่ในราช

กิจจานุเบกษาเลย<sup>24</sup> ถึงแม้ว่าจะมีการลงนามในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ อีก ภายหลังจากที่รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้ประกาศใช้ เช่น ประเทศอินเดีย ประเทศลิทัวเนีย ประเทศเซเนกัล เป็นต้น ก็ตาม

### 5.1.2.3 ปัญหาเรื่องการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับในประเทศไทย

หน้าที่สำคัญประการหนึ่งของรัฐภาคีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็คือ ภายหลังจากที่ได้นำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างกันและทำให้มีผลบังคับใช้ตามกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว ก็จะต้องทำให้อนุสัญญา ดังกล่าวมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในประเทศด้วย

สำหรับประเทศไทยยึดถือทฤษฎีวิทยานิยมมาโดยตลอด ซึ่งแนวคิดตามแนววิทยานิพนธ์เห็นว่าการให้สัตยาบันแก่สนธิสัญญาของฝ่ายบริหารเป็นเรื่องการสร้างความผูกพันระหว่างรัฐตามกฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น หากรัฐต้องการให้สนธิสัญญามีผลผูกพันศาลและผูกพันประชาชนในฐานะเป็นกฎหมายของรัฐแล้วจะต้องมีการผ่านขั้นตอนบางประการซึ่งเป็นการแสดงเจตจำนงของรัฐว่าต้องการให้สนธิสัญญาเข้ามามีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายใน สำหรับประเทศไทยแล้วใช้วิธีการแปลงรูป (transformation) โดยจะต้องมีการออกกฎหมายภายในเพื่อรองรับผลบังคับของสนธิสัญญาเสมอ เมื่อพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับที่มีการกล่าวถึง “หนังสือสัญญาที่จะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสัญญา” แล้ว จะเห็นว่าหนังสือสัญญาจะมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศไทยได้ก็ต่อเมื่อมีการออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญานั้นเอง

เมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาตามกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว การที่จะทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับภายในประเทศได้อย่างกฎหมายภายในนั้นจะต้องมีการแปลงรูป (Transformation) อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อน

ในประเด็นนี้ศาลและนักกฎหมายของประเทศไทยยังคงมีความเห็นไม่ลงรอยกันในเรื่องของการใช้บังคับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในระบบกฎหมายไทย ดังจะเห็นได้จากแนวคำพิพากษาและความคิดเห็นของนักกฎหมายของไทยดังต่อไปนี้

<sup>24</sup> อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับล่าสุดที่ได้มีการประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษาแล้ว คือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและฮ่องกง

แนวที่หนึ่ง เห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยได้ทำกับประเทศต่างๆ นั้นเป็นปัญหาข้อเท็จจริงที่ผู้กล่าวอ้างมีหน้าที่ต้องนำสืบไม่ใช่ปัญหาข้อกฎหมายที่ศาลจะสามารถรับรู้ได้เอง ทั้งนี้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2956/2525 คดีระหว่างบริษัทโรตราโค (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ และกรมสรรพากร จำเลย โดยในคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้วินิจฉัยว่า “ความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันและญี่ปุ่นมีอย่างไร เป็นข้อเท็จจริงที่โจทก์จะต้องนำสืบ”<sup>25</sup> ซึ่งแนวคิดตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ได้ยึดหลักทวินัยอย่างเคร่งครัด โดยให้เหตุผลทางกฎหมายว่า อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมิได้มีการออกพระราชบัญญัติหรือกฎหมายในลำดับเดียวกันตามกฎหมายเกณฑ์ในรัฐธรรมนูญมารองรับตัวอนุสัญญา เพื่อให้ศาลได้ปรับใช้ออนุสัญญา อย่างกฎหมายภายในได้

แนวที่สอง เห็นว่าประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายในลำดับเดียวกันกับพระราชบัญญัติได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับใช้ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเอาไว้ในมาตรา 3<sup>26</sup> และการที่มาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรออกไว้ล่วงหน้าไม่น่าจะขัดกับบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ โดยอาศัยการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 เพื่อบังคับการให้เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และมาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวกำหนดขยายความคำว่า “ให้ยกเว้นภาษี

<sup>25</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การจัดภาษีซ้อนระหว่างประเทศ”, *วารสารนิติศาสตร์*, น. 24, 1(มีนาคม 2530), และ อนุพันธุ์ กิจนิชชีวะ, “ความหมายของคำศัพท์ตามกฎหมายไทยและการจัดเก็บภาษีเงินได้”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), น. 92.

<sup>26</sup> มาตรา 3 บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ

การลดหรือยกเว้นตาม (1) (2) และ (3) นั้นจะตราพระราชกฤษฎีกายกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงก็ได้

อากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะได้อำนาจกับรัฐบาลต่างประเทศ” แต่อย่างไรก็ตามหากจะพิจารณาถึงเจตนารมณ์ตามรัฐธรรมนูญในเรื่องหลักการคานอำนาจระหว่างฝ่ายนิติบัญญัติกับฝ่ายบริหารแล้ว เห็นว่าการที่อ้างมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรว่าเป็นกฎหมายที่ตราออกมาเพื่อรองรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่น่าจะชอบด้วยเจตนารมณ์ตามรัฐธรรมนูญดังกล่าว

แนวที่สาม เห็นว่าอนุสัญญาได้ผ่านการแปลงมาเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้วตามแบบพิธีในรัฐธรรมนูญ คือได้มีการออกกฎหมายภายในมารองรับโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 และยิ่งไปกว่านั้นอนุสัญญาฯ ได้มีพระบรมราชโองการประกาศให้ใช้ได้โดยจะมีการประกาศลงพระราชกฤษฎีกาทุกครั้งก่อนมีการบังคับใช้อนุสัญญา<sup>27</sup>

แนวที่ดี เห็นว่า มาตรา 3 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มิใช่บทบัญญัติซึ่งรองรับให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นกฎหมายตามความหมายของกฎหมายภายใน หากแต่เป็นบทบัญญัติยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลตามอนุสัญญาฯ ดังกล่าวเท่านั้น และมาตรา 3 ของประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว มิใช่บทบัญญัติให้อำนาจออกพระราชกฤษฎีการองรับให้อนุสัญญาฯ เป็นกฎหมายภายใน หากแต่เป็นบทบัญญัติให้อำนาจออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นหรือลดอัตราภาษีที่จะต้องเสียตามประมวลรัษฎากร อนุสัญญาฯ ดังกล่าวจะเป็นกฎหมายภายในหรือไม่จะต้องพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 162 ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2521 (ปัจจุบันคือมาตรา 190 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550) เป็นสำคัญ<sup>28</sup>

จากแนวคำวินิจฉัยของศาลและแนวความเห็นของนักกฎหมายไทยข้างต้นจะเห็นได้ว่าการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยในปัจจุบันยังคงมีความไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญ เนื่องจากมิได้มีการออกกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติมาทำการแปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงมิใช่กฎหมายภายในประเทศ จาก

<sup>27</sup> วิชัย จีรรักเกียรติ และเพริศพิบูลย์ แก้วสถิต, “เอกสารประกอบการสัมมนา เรื่อง การเสียภาษีการรับ-จ่ายเงินไปต่างประเทศ และสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน”, กรุงเทพมหานคร:สำนักงานพัฒนาการบริหารธรรมนิติ, 12-13 พฤษภาคม 2544, น. 8.

<sup>28</sup> ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 24, น. 24-25.

สาเหตุดังกล่าวทำให้ศาลไม่สามารถหยิบยกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้บังคับแก่คดีได้หากคู่ความมิได้กล่าวอ้างความมีอยู่ของอนุสัญญาฯ ต่อศาล

ในทางปฏิบัติเมื่อฝ่ายบริหารได้ทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศเป็นที่เรียบร้อยแล้วและได้มีการดำเนินการทางการทูตเพื่อให้สัตยาบันในอนุสัญญาแล้ว (โดยมิได้มีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน) หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร จะมีการใช้มาตรการทางบริหาร (Administrative measure) โดยการออกกฎหมายลำดับรองลงมาจากพระราชบัญญัติ เพื่อให้สามารถดำเนินการตามข้อตกลงในอนุสัญญาได้ แต่วิธีการดังกล่าวนี้ก็ได้มีผลทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแต่อย่างใด<sup>29</sup> และยิ่งไปกว่านั้นมาตรการทางบริหารดังกล่าวก็ไม่สามารถจะทำให้ครอบคลุมบทบัญญัติตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศได้ทั้งหมด อย่างเช่น ในกรณีของการลดหย่อนภาษีอากร ซึ่งแม้ปัจจุบันจะอาศัยการตีความตามพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 18 โดยให้ถือว่า การลดหย่อนภาษีอากรก็คือการยกเว้นภาษีอากรบางส่วนก็ตาม แต่การตีความดังกล่าวก็เป็นไปเพียงเพื่อให้สะดวกต่อการปฏิบัติงานเท่านั้นมิได้มีความชัดเจนถูกต้องแต่อย่างใด หรือในกรณีของการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีอากรระหว่างรัฐภาคีเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ ซึ่งอาจจะขัดกับบทบัญญัติมาตรา 10 ของประมวลรัษฎากร เป็นต้น ดังนั้นจึงทำให้ไม่สามารถบังคับให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ ทำให้ขัดต่อวัตถุประสงค์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในการที่จะช่วยขจัดภาษีซ้ำซ้อนและป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมทั้งยังอาจจะส่งผลต่อความยุติธรรมทั้งต่อตัวผู้เสียภาษีอากรและรัฐอีกด้วย

#### 5.1.2.4 ปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในประเด็นปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเมื่อประเทศไทยประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แล้ว มาจนถึง ณ ปัจจุบัน<sup>30</sup> มีลักษณะไม่แตกต่างกับในอดีตที่ผ่านมา นั่นก็คือไม่มีการตราทบทวนอนุสัญญาฯ ทางกฎหมายแต่อย่างใด มีเพียงการตราทบทวนโดยไม่ตั้งใจเท่านั้น เนื่องจากประเทศไทยมิได้มีการอนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศ แต่หากในอนาคตประเทศไทยได้มีการแปลง

<sup>29</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550) น. 595.

<sup>30</sup> วันที่ 15 เมษายน พ.ศ. 2553



รูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้วก็อาจจะมีปัญหาการตราทับทางกฎหมายตามมาได้

สำหรับผลกระทบอันเนื่องมาจากการตราทับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในแง่ของกฎหมายระหว่างประเทศนั้น เนื่องจากอนุสัญญาฯ ถือเป็นบ่อเกิดหนึ่งของกฎหมายระหว่างประเทศ ดังนั้นรัฐภาคีจะต้องอยู่ภายใต้หลักสัญญาต้องเป็นสัญญา (Pacta Sunt Servanda) การที่เกิดการตราทับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นจะส่งผลให้ไม่สามารถใช้บังคับอนุสัญญาฯ ได้อย่างเต็มที่ตามที่ได้ตกลงกันเอาไว้

ปัญหาเรื่องการตราทับสนธิสัญญาทางภาษีจะเกิดขึ้นกับประเทศที่มีอำนาจต่อรองมากเป็นส่วนใหญ่ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีปัญหาเรื่องการตราทับกฎหมายภาษีที่ได้รับการกล่าวถึงอยู่บ่อยครั้ง เป็นที่ทราบกันดีว่าประเทศสหรัฐอเมริกายึดถือทฤษฎีเอกนิยม ดังนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีค่าบังคับอยู่ในลำดับเดียวกับกฎหมายกลางของประเทศ ทำให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตกอยู่ภายใต้หลักกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่า ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ปัญหาการตราทับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในสหรัฐอเมริกาเป็นประเด็นที่ถูกจับตามองมากกว่าในประเทศอื่นๆ แนวโน้มการตราทับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาเริ่มขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1962 โดยรัฐสภาของสหรัฐอเมริกาได้มีการตรา The Revenue Act of 1962 ขึ้นบังคับใช้ ตามกฎหมายฉบับนี้กำหนดว่าบทบัญญัติตามกฎหมายนี้มีค่าบังคับเหนือพันธกรณีตามอนุสัญญาฯ ทุกฉบับที่ใช้อยู่ก่อนหน้านี้ อย่างไรก็ตามในระหว่างนั้นไม่พบว่าประเด็นเรื่องการตราทับได้รับความสนใจเท่าใดนัก แต่เมื่อปี ค.ศ. 1980 เป็นต้นมา รัฐสภาของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายภาษีอยู่บ่อยครั้ง และมีกฎหมายหลายฉบับที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติอันเป็นสาระสำคัญของอนุสัญญาฯ เช่น<sup>31</sup> การตราทับข้อบทว่าด้วยผลได้จากทุน ได้แก่ Foreign Investment on Real Property Tax Act of 1980 (FIRPTA), การตราทับข้อบทว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติ ได้แก่ Tax Reform Act of 1986, Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, การตราทับข้อบทว่าด้วยดอกเบี้ย ได้แก่ Domestic Reverse Hybrid Regulation (1997) เป็นต้น ซึ่งสาเหตุการตราทับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาที่ยกตัวอย่างมาข้างต้นเกิดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

<sup>31</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ใน วรพล โฆษิตวิจิตรเวช “การตราทับอนุสัญญาภาษีซ้อน” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548), น. 45-52.

ในด้านของประเทศที่ยึดถือทฤษฎีวินนิม เช่น ประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน สนธิสัญญาจะมีผลบังคับและลำดับชั้นเช่นเดียวกันกับกฎหมายรองรับสนธิสัญญา ซึ่งทำให้การใช้และการตีความตลอดจนการสิ้นผลบังคับของหนังสือสัญญาเป็นไปตามกฎหมายภายในทุกประการ

ในระบบกฎหมายเยอรมันการนำสนธิสัญญาเข้ามาสู่ระบบกฎหมายภายในโดยผ่านกฎหมายรองรับสนธิสัญญาย่อมทำให้ผลบังคับและลำดับชั้นของสนธิสัญญามีลักษณะเช่นเดียวกับกฎหมายของสหพันธ์ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สนธิสัญญามีลำดับชั้นเทียบเท่ากับรัฐบัญญัติของสหพันธ์และอยู่ในลำดับชั้นที่ดีกว่ากฎหมายของมลรัฐ อย่างไรก็ตามหากการตรากฎหมายรองรับสนธิสัญญานั้นอยู่ในรูปของกฎหมายของมลรัฐแล้ว กฎหมายรองรับสนธิสัญญาย่อมมีลำดับชั้นต่ำกว่ารัฐบัญญัติของสหพันธ์<sup>32</sup> เมื่อสนธิสัญญามีสถานะเช่นเดียวกับกฎหมายของสหพันธ์ ดังนั้นความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายรองรับสนธิสัญญากับกฎหมายในลำดับต่ำกว่ารัฐธรรมนูญจึงเป็นไปตามหลักกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่า (lex posterior derogate legi priori) เช่นกัน

อย่างไรก็ดี มีนักกฎหมายบางท่านเห็นว่าหลักกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่านี้จะใช้กับสนธิสัญญาประเภทที่เป็นสัญญา (rechtsgeschäft) ซึ่งเป็นการตั้งเงื่อนไขที่คู่สัญญาต้องปฏิบัติตามเท่านั้น เพราะเหตุว่าสนธิสัญญาประเภทนี้จะกฎหมายได้ก็ต่อเมื่อมีการรับเข้ามาด้วยการออกกฎหมายสหพันธ์รองรับสนธิสัญญาตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 59(2) ของกฎหมายพื้นฐานซึ่งจะส่งผลทำให้กฎหมายไม่ว่าจะเป็นกฎหมายรองรับสนธิสัญญาหรือรัฐบัญญัติที่เกิดขึ้นภายหลังย่อมมีค่าบังคับเหนือกว่าตามหลักกฎหมายใหม่ยกเลิกกฎหมายเก่า โดยแนวคิดนี้ถือว่าเป็นที่ยอมรับของศาลและนักกฎหมายในเยอรมันด้วย แต่ถ้าสนธิสัญญาดังกล่าวเป็นสนธิสัญญาประเภทกฎหมาย (rechtsetzen) อันเป็นการวางหลักเกณฑ์ทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศหรือเป็นการประมวลจารีตประเพณีระหว่างประเทศแล้ว เมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 25 ของรัฐธรรมนูญแล้วน่าจะต้องถือว่ามีความบังคับสูงกว่ากฎหมายภายใน

การที่รัฐสภาตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับในภายหลังซึ่งมีข้อความที่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาที่ตราขึ้นใช้บังคับก่อนนั้น ส่งผลให้บทบัญญัติของกฎหมายบังคับการเพื่อให้เป็นไปตามสนธิสัญญาในเรื่องนั้นไม่มีผลใช้บังคับ แม้กรณีดังกล่าว

<sup>32</sup> Jochen ABR Frowein and Michael J Hahn, "The Participation of Parliament in the Treaty Process in the Federal Republic of Germany", in *Parliamentary Participation in the Making and Operation of Treaties : A Comparative Study*, (London : Martinus Nijhoff, 1994), pp. 67-68.

จะเป็นเรื่องภายในของประเทศนั้นๆ แต่ประเทศเหล่านี้คงมีความผูกพันตามสนธิสัญญาที่ทำไว้กับประเทศอื่นๆ ในฐานะเป็นรัฐภาคีคู่สัญญา ด้วยเหตุนี้หากมีการออกกฎหมายภายในแล้วมีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายบังคับการเพื่อให้เป็นไปตามสนธิสัญญา ประเทศเหล่านี้จะอ้างกฎหมายภายในซึ่งออกใช้บังคับในภายหลังเพื่อยกเว้นหรือไม่ยอมปฏิบัติตามสนธิสัญญาที่ตนได้ทำไว้กับรัฐต่างประเทศไม่ได้ ทั้งนี้ตามหลักที่ว่าสัญญาต้องเป็นสัญญา (pacta sunt servanda)<sup>33</sup> ดังนั้นรัฐจึงอ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของรัฐมาเป็นข้ออ้างในการปฏิบัติตามสนธิสัญญามีได้<sup>34</sup> เว้นแต่กฎหมายภายในที่จะยกขึ้นกล่าวอ้างนั้นเป็นกฎหมายภายในที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง และการให้ความยินยอมเพื่อผูกพันตามสนธิสัญญาและความตกลงนั้นขัดกับกฎหมายภายในที่มีความสำคัญดังกล่าวอย่างชัดแจ้ง<sup>35</sup>

อย่างไรก็ดีเพื่อป้องกันมิให้รัฐต้องรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศตามหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา ในทางปฏิบัติของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน ได้กำหนดวิธีการแก้ปัญหาให้รัฐต้องรับผิดชอบต่อรัฐภาคีคู่สัญญา โดยรัฐสภาสามารถกำหนดให้บทบัญญัติของกฎหมายรองรับสนธิสัญญาเป็นกฎหมายพิเศษที่ศาลจะต้องใช้บังคับก่อนรัฐบัญญัติฉบับอื่นซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปไม่ว่าจะตราขึ้นก่อนหรือภายหลังจากการตรากฎหมายรองรับสนธิสัญญาได้ ซึ่งกรณีดังกล่าวมักเกิดขึ้นกับสนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษี สนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับคนต่างด้าว สนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการส่งผู้ร้ายข้ามแดน<sup>36</sup> เช่น

ในมาตรา 2 ของประมวลกฎหมายภาษีของเยอรมัน (German Tax Code) บัญญัติว่า “สนธิสัญญาที่ทำขึ้นภายใต้บังคับของมาตรา 59(2) ของกฎหมายพื้นฐานซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับภาษีให้ใช้บังคับก่อนกฎหมายภาษีที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติแห่งสหพันธ์ (shall take precedence over tax legislation) แต่ต้องภายหลังจากการประกาศใช้สนธิสัญญานั้นเป็นกฎหมายภายในแล้วด้วย”

ในทางดำรากฎหมายภาษีเยอรมันอธิบายว่า การที่ประมวลกฎหมายภาษีกำหนดให้สนธิสัญญาที่เกี่ยวข้องกับภาษีซึ่งทำขึ้นตามมาตรา 59(2) ของกฎหมายพื้นฐานต้องใช้บังคับก่อน

<sup>33</sup> มาตรา 26 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

<sup>34</sup> มาตรา 27 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

<sup>35</sup> มาตรา 46 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

<sup>36</sup> George Slyz, “International Law in National Court,” *New York University Journal of International Law and Politics*, 1977, <<http://www.international.westlaw.com>>, August 2007.

กฎหมายภาษีที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติแห่งสหพันธรัฐนั้น มีความหมายว่า เมื่อสนธิสัญญาดังกล่าวได้ผ่านกระบวนการแปลงรูปให้เข้ามาเป็นกฎหมายภายในแล้ว กฎหมายรองรับสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีนั้นย่อมมีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายและต้องใช้บังคับก่อนประมวลกฎหมายภาษีซึ่งถือเป็นกฎหมายทั่วไป อย่างไรก็ตาม การใช้บังคับก่อนนี้มีได้เป็นข้อตัดสินว่ากฎหมายรองรับสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีจะมีลำดับขั้นที่สูงกว่าประมวลกฎหมายภาษีแต่อย่างใด และจะอาศัยบทบัญญัติในมาตรา 25 ของกฎหมายพื้นฐานมากำหนดลำดับขั้นของกฎหมายรองรับสนธิสัญญาให้อยู่ในลำดับขั้นดีกว่ารัฐธรรมนูญก็ได้เพราะ “หลักเกณฑ์ทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศ” ตามมาตรา 25 ของกฎหมายพื้นฐานนั้นมิได้กำหนดครอบคลุมไปถึงสนธิสัญญาด้วย ดังนั้นการที่ประมวลกฎหมายภาษีกำหนดให้ต้องใช้กฎหมายรองรับสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีก่อนใช้บังคับประมวลกฎหมายภาษีจึงเป็นการสร้างกลไกการใช้การตีความกฎหมายโดยถือว่ากฎหมายรองรับสนธิสัญญาเกี่ยวกับภาษีเป็นกฎหมายพิเศษ (special legislation, *lex specialis*)<sup>37</sup> ซึ่งมีผลทำให้ผู้ใช้กฎหมายไม่ว่าจะเป็นศาลหรือฝ่ายปกครองต้องใช้บังคับกฎหมายรองรับสนธิสัญญาก่อน ทั้งนี้เป็นไปตามหลักกฎหมายพิเศษย่อมยกเว้นกฎหมายทั่วไป

การที่รัฐสภากำหนดสถานะทางกฎหมายของสนธิสัญญาไว้ในกฎหมายรองรับสนธิสัญญา นับว่าเป็นวิธีการแก้ปัญหาเพื่อมิให้เยอรมันต้องรับผิดชอบรัฐคู่สัญญาในกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติตามสนธิสัญญาเพราะเหตุว่ารัฐสภาอาจตรากฎหมายที่มีข้อความขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติในกฎหมายรองรับสนธิสัญญาในภายหลัง

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าหากประเทศไทยได้ทำการแปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐแล้ว ประเทศไทยก็อาจจะต้องพบกับปัญหาเรื่องการตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ ดังนั้นจึงควรมีมาตรการป้องกันการเกิดการตราทบทวนดังกล่าวเพื่อที่ประเทศไทยจะได้ไม่ตกเป็นประเทศผู้ตราทบทวนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันจะนำมาซึ่งการที่เราไม่สามารถปฏิบัติตามพันธะกรณีที่ทำไว้กับต่างประเทศได้ นั่นเอง

---

<sup>37</sup> Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition (Kluwer Law International, 1997), p. 71.

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาบางประการของกระบวนการทำอนุสัญญาเพื่อการเก็บภาษีซ้อนและการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ได้ไปทำกับต่างประเทศมาบังคับใช้ภายในประเทศไทย ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะบางประการดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ข้อเสนอให้มีการระบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาที่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 190

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในเบื้องต้นว่าเนื้อหาของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นเป็นหนังสือสัญญาซึ่งมีเนื้อหากระทบต่ออำนาจอธิปไตยของประเทศไทยในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรภายในประเทศกับบุคคลที่มีลักษณะตามเงื่อนไขตามที่อนุสัญญาฯ ระบุ อีกทั้งยังส่งผลกระทบต่อผลประโยชน์ของประเทศไทย และมีบทเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ถึงแม้บทบัญญัติในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันจะมีการเพิ่มประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาแล้วก็ตามก็ยังคงมีปัญหาในการตีความถ้อยคำประเภทของหนังสือสัญญาที่จะต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 190 วรรคสอง ดังนั้นเพื่อความชัดเจนควรจะมีการบัญญัติให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่จะต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนเอาไว้ในรัฐธรรมนูญ อย่างเช่น ในรัฐธรรมนูญของประเทศออสเตรเลีย ที่มีการบัญญัติชัดเจนว่าให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาที่จะต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนแสดงเจตนาเข้าผูกพันอย่างน้อย 15 วัน เป็นต้น หรืออาจบัญญัติเอาไว้ในพระราชบัญญัติขั้นตอนและวิธีการจัดทำหนังสือสัญญา พ.ศ. .... โดยบัญญัติให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่จะต้องนำมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาตามมาตรา 190 ด้วย เมื่อมีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาประเภทที่ฝ่ายบริหารต้องนำร่างอนุสัญญามาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อน ฝ่ายบริหารก็จำเป็นต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่มีการระบุเอาไว้ในรัฐธรรมนูญสำหรับการทำหนังสือสัญญากับต่างประเทศ ผู้เขียนเห็นว่าหากประเทศไทยมีการดำเนินการตามข้อเสนอนี้ก็จะสามารถแก้ไขปัญหาเรื่องการตีความว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาที่ฝ่ายบริหารไม่สามารถกระทำได้เองโดยมิต้องผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาหรือไม่ให้หมดไปได้

### 5.2.2 ข้อเสนอวิธีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาในกรณีการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ

ในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันได้มีการเพิ่มกระบวนการขั้นตอนในการทำหนังสือสัญญาประเภทที่ต้องมาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเอาไว้เป็นครั้งแรกตามมาตรา 190 วรรคสองถึงวรรคสี่ ขั้นตอนที่ต้องปฏิบัติก่อนการทำหนังสือสัญญาฝ่ายบริหารมีหน้าที่ต้องชี้แจงต่อรัฐสภาเกี่ยวกับหนังสือสัญญานั้น และต้องเสนอกรอบการเจรจาต่อรัฐสภาเพื่อขอความเห็นชอบจากรัฐสภา และฝ่ายบริหารต้องให้ข้อมูลและจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชน (มาตรา 190 วรรคสาม) ในการพิจารณาให้ความเห็นชอบแก่ร่างหนังสือสัญญาที่มีความสำคัญตามมาตรา 190 วรรคสอง กำหนดให้รัฐสภาทำหน้าที่ต้องกระทำไปแล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รัฐสภาได้รับเรื่องดังกล่าว (มาตรา 190 วรรคสอง) และก่อนที่ฝ่ายบริหารจะแสดงเจตนาเข้าผูกพันตามหนังสือสัญญา ฝ่ายบริหารต้องจัดให้ประชาชนเข้าถึงรายละเอียดของหนังสือสัญญานั้นได้ และหากการปฏิบัติตามหนังสือสัญญาก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนหรือผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม ฝ่ายบริหารต้องดำเนินการแก้ไขหรือเยียวยาผู้ได้รับผลกระทบนั้นอย่างรวดเร็วเหมาะสม และเป็นธรรมด้วย (มาตรา 190 วรรคสี่)

จากขั้นตอนต่างๆ ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะขั้นตอนการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาสำหรับการทำอนุสัญญาฯ ดังนี้คือ

- ให้ฝ่ายบริหารเสนอกฎหมายกำหนดกรอบการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการทั่วไปให้รัฐสภาอนุมัติ โดยในกฎหมายฉบับนี้จะกำหนดขอบเขตการเจรจาที่ฝ่ายบริหารจะสามารถทำได้ เช่น อัตราภาษีที่จะลดหย่อน ยกเว้น วิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร เป็นต้น เมื่อรัฐสภาอนุมัติกรอบการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการทั่วไปออกมาแล้ว ฝ่ายบริหารก็สามารถไปทำการเจรจาอนุสัญญาฯ กับประเทศต่างๆ ภายในกรอบที่ได้รับการอนุมัติแล้วนี้ได้ โดยไม่ต้องมาทำการขออนุมัติกรอบการเจรจาจากรัฐสภาทุกๆ ครั้ง แต่หากเมื่อใดก็ตามที่ฝ่ายบริหารต้องการจะเจรจาอนุสัญญาฯ ที่มีเนื้อหาแตกต่างไปจากกรอบการเจรจาที่เคยขออนุมัติไปแล้วก็ต้องมาทำการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาใหม่ เพื่อให้รัฐสภาได้มีการตรวจสอบถึงความเหมาะสมก่อนที่ฝ่ายบริหารจะไปทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ

- เมื่อได้ทำการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ฝ่ายบริหารจะต้องนำร่างอนุสัญญาฯ มาขอความเห็นชอบจากรัฐสภาก่อนที่จะลงนามผูกพันตามอนุสัญญาฯ เพื่อเป็นการรายงานถึงสิ่งที่ได้ไปทำการเจรจาและเพื่อเปิดโอกาสให้ฝ่ายนิติบัญญัติได้ทำการตรวจสอบก่อนที่จะนำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ ดังกล่าว

- สำหรับวิธีการที่จะให้ประชาชนเข้าถึงและตรวจสอบการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ผู้เขียนมีความเห็นว่าขั้นตอนดังกล่าวนี้ควรเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถเข้าถึงและตรวจสอบร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยจะไปเจรจากับต่างประเทศด้วย เพื่อให้ประชาชนที่มีความสนใจหรือเป็นผู้ได้รับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาฯ สามารถเข้ามาทำการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นได้ โดยวิธีการที่จะให้ประชาชนเข้าถึงและตรวจสอบร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่านอกจากใช้ช่องทางการเผยแพร่ทางเอกสารแล้ว ควรที่จะมีการใช้ช่องทาง website อย่างในต่างประเทศเช่นในประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น เพื่อเพิ่มช่องทางในการเข้าถึงข้อมูลของประชาชนให้มีความสะดวกมากยิ่งขึ้น

นอกจากนั้นผู้เขียนยังมีความเห็นว่าประเทศไทยควรมีกระบวนการโดยเฉพาะสำหรับทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นในรูปแบบของกฎหมาย เพื่อความคล่องตัวในการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหาร และยังคงถูกต้องตามหลักความยินยอมคือรัฐสภาจะต้องเข้ามามีส่วนร่วม แต่ควรเป็นการร่วมมือกันระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติเพื่อผลักดันให้กระบวนการทำอนุสัญญาฯ บรรลุผลและถูกต้อง มากกว่าการที่จะไปลงเินอำนาจในการทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศของฝ่ายบริหารจนมากเกินไป

### 5.2.3 ข้อเสนอวิธีการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาในกรณีมีการแก้ไข เพิ่มเติม ข้อตกลงตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในภายหลัง

เมื่อมีการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฉบับใหม่กับประเทศที่ได้เคยมีการเจรจากันมาแล้ว หรือมีการเจรจาแก้ไข เปลี่ยนแปลง อนุสัญญาฯ ฝ่ายบริหารก็ควรจะต้องดำเนินการเช่นเดียวกันกับการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในกรณีปกติ หลักการนี้เป็นหลักการคู่ขนานเชิงรูปแบบของประเทศฝรั่งเศสนั่นเอง

สำหรับประเทศไทยผู้เขียนมีข้อเสนอว่า ฝ่ายบริหารควรจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่ได้กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ โดยในการนี้หากสิ่งที่ต้องการแก้ไขเพิ่มเติมในอนุสัญญาฯ มิได้เกินจากกรอบการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นการทั่วไป ก็ไม่จำเป็นต้องขอกรอบการเจรจาแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาฯ อีก แต่เมื่อไปเจรจามาแล้วก่อนจะดำเนินการนำประเทศเข้าผูกพันตามอนุสัญญาฯ ที่แก้ไขใหม่ ฝ่ายบริหารก็ควรจะนำร่างอนุสัญญาฯ ที่ได้ไปแก้ไขเพิ่มเติมมาผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาด้วย เพื่อเป็นการแจ้งให้ฝ่ายนิติบัญญัติได้ทราบถึงสิ่งที่ฝ่ายบริหารได้ไปกระทำมานั่นเอง

#### 5.2.4 ข้อเสนอให้มีการออกกฎหมายอนุวัติการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศไทย

เนื่องจากประเทศไทยยึดถือหลักทวินิยม ดังนั้นการจะนำหนังสือสัญญาที่ได้ทำกับต่างประเทศเข้ามาใช้เป็นกฎหมายภายในประเทศได้นั้นจะต้องมีการแปลงรูป (Transformation) หนังสือสัญญาเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศเสียก่อน

ในปัจจุบันการที่ฝ่ายบริหารใช้มาตรการทางบริหาร (Administrative measure) โดยการออกกฎหมายลำดับรองลงมาจากพระราชบัญญัติ เพื่อให้สามารถปฏิบัติตามข้อตกลงลงในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยอ้างว่าอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการกระทำดังกล่าวมิได้เป็นการแปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแล้วเห็นว่ากระบวนการแปลงรูปให้หนังสือสัญญาที่ทำกับต่างประเทศเข้ามาเป็นกฎหมายภายในจะต้องทำโดยการออกพระราชบัญญัติอนุวัติการ ดังนั้น ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะว่าในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศ ฝ่ายบริหารควรที่จะเสนอพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการให้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศไทย โดยในพระราชบัญญัติอนุวัติการจะมีลักษณะเป็นพระราชบัญญัติให้ใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งมีบทบัญญัติสั้นๆ ประมาณ 5-6 มาตรา โดยมีข้อความสำคัญว่าพระราชบัญญัติฉบับนี้มีชื่อเรียกว่าอะไร มีวัตถุประสงค์อย่างไร และจะมีมาตราหนึ่งกำหนดว่าต้องการให้เรื่องใดบ้างมีผลบังคับเป็นกฎหมาย ส่วนรายละเอียดก็ให้ถือตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่แปลเป็นภาษาไทย ซึ่งอาจแนบท้ายพระราชบัญญัติฉบับนั้นๆ ทั้งนี้ฝ่ายบริหารควรนำร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและร่างพระราชบัญญัติบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาเสนอต่อรัฐสภาพร้อมกันเพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบทุกครั้งโดยไม่ต้องคำนึงว่าพันธกรณีในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีกฎหมายภายในรองรับไว้หรือไม่ ซึ่งวิธีการดังกล่าวนี้เป็นแนวทางที่ใช้ปฏิบัติในประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน

และเมื่อประเทศไทยได้แปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้ว ก็จะส่งผลให้อนุสัญญาฯ เป็นกฎหมายภายในประเทศ ดังนั้นหากเกิดข้อพิพาทในคดีซึ่งเกี่ยวกับอนุสัญญาฯ ดังกล่าวแล้ว ศาลก็จะสามารถหยิบยกบทบัญญัติในอนุสัญญาฯ ตามที่ได้ทำการตกลงกับต่างประเทศขึ้นมาใช้พิจารณาคดีอย่างกฎหมายได้โดยที่คู่ความไม่ต้องนำสืบความมีอยู่ของอนุสัญญาฯ อย่างข้อเท็จจริงอีกต่อไป



### 5.2.5 ข้อเสนอแนะในเรื่องปัญหาการตราทบทวนสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเมื่อประเทศไทยอนุวัติการสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐ

เมื่อฝ่ายบริหารได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญและมีการแปลงรูปสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้ว ปัญหาที่ตามมาก็คืออาจจะมี การตรากฎหมายภายในประเทศขึ้นมาขัดกับพันธกรณีตามสนธิสัญญา ที่ได้ทำไว้กับต่างประเทศ

ในส่วนของประเทศไทยจากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าประเทศไทยยึดถือทฤษฎีทวินิยม ดังนั้น การที่จะทำให้ตัวสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐได้นั้น จะต้องผ่านกระบวนการแปลงรูปสนธิสัญญา เข้ามาเป็นกฎหมายภายในเสียก่อน

ในปัจจุบันมิได้มีการแปลงรูปสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมาย ภายในแต่อย่างใด แต่ใช้ผ่านทางประมวลรัษฎากรมาตรา 3 และพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 18 เมื่อ มิได้อนุวัติการตัวสนธิสัญญา เข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐแล้ว ปัญหาเรื่องการตราทบทวนสนธิสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยที่เกิดขึ้นจึงเป็นลักษณะปลีกย่อยและไม่ส่งผล กระทบกับหลักการสำคัญตามสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่หากได้มีการแปลงรูป สนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในประเทศแล้ว เพื่อป้องกันปัญหา การตราทบทวนสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควร ปฏิบัติเช่นเดียวกันกับประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน โดยเพิ่มบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ให้นำเอาบทบัญญัติในสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้นใช้บังคับก่อนประมวลรัษฎากร ดังเช่นสนธิสัญญาฯ เป็นกฎหมายพิเศษ และบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายทั่วไป เพื่อที่ประเทศไทยจะได้มีต้องรับผิดชอบในทางระหว่างประเทศต่อรัฐคู่ภาคี และสามารถบังคับใช้ สนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้จริงสมดังเจตนารมณ์ของสนธิสัญญาฯ ดังกล่าว

สำหรับในประเด็นที่ว่าหากแปลงรูปสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็น กฎหมายภายในของรัฐแล้ว และให้มีสถานะเป็นกฎหมายพิเศษซึ่งต้องนำมาบังคับใช้ก่อน บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว จะมีผลทำให้สนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแปลง สภาพจากกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์กลายเป็นกฎหมายจัดเก็บหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนมี ความเห็นว่าโดยทั่วไปสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีลักษณะเป็นข้อยกเว้นของ ประมวลรัษฎากร โดยจะเข้ามายกเว้นให้ในทางที่เป็นคุณหรือมีทางปฏิบัติทางภาษีที่ดีกว่า บทบัญญัติที่กำหนดเอาไว้ในกฎหมายภายในเท่านั้น ดังนั้น หากสนธิสัญญาฯ มีการปฏิบัติทางภาษี ที่ดีและเป็นคุณมากกว่ากฎหมายภายในก็จะใช้สนธิสัญญาฯ มาบังคับก่อน แต่เมื่อใดก็ตามที่ กฎหมายภายในมีทางปฏิบัติทางภาษีที่เป็นคุณกว่าสนธิสัญญาฯ ก็จะใช้บังคับใช้ตามกฎหมายภายใน เมื่อมีการแปลงรูปสนธิสัญญาฯ เข้ามาเป็นกฎหมายภายในและให้บังคับใช้สนธิสัญญาฯ ก่อน หาก

เกิดกรณีที่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเป็นคุณกับผู้เสียภาษีมากกว่าบทบัญญัติในอนุสัญญาฯ ก็ควรจะตีความไปในทางที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษี โดยใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีในทางที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษีมานำมาใช้ในกรณีดังกล่าว

ในเรื่องการใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาบังคับก่อนกฎหมายภาษีอากรภายในประเทศ แล้วเกิดกรณีที่กฎหมายภาษีอากรภายในประเทศมีลักษณะที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีมากกว่าบทบัญญัติตามอนุสัญญาฯ กรณีดังกล่าวนี้ก็เกิดขึ้นในประเทศฝรั่งเศสเช่นกัน เคยมีกรณีที่ชาวอเมริกันจะต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส จากเงินได้ในประเทศฝรั่งเศสและจากเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศฝรั่งเศสกับประเทศสหรัฐอเมริกา ลงวันที่ 26 กรกฎาคม ค.ศ. 1967 ซึ่งในขณะนั้นมีผลใช้บังคับแล้ว ตามบทบัญญัติในสนธิสัญญา เงินได้ทั้งหมดจะต้องเสียภาษีในประเทศฝรั่งเศส ในกรณีดังกล่าวผู้เสียภาษีได้แย้งว่าไม่สามารถนำบทบัญญัติในสนธิสัญญามาใช้บังคับกับตนได้ เนื่องจากในกฎหมายภาษีของฝรั่งเศส (French Tax Code) มาตรา 164-I บัญญัติมิให้เก็บภาษีจากชาวต่างชาติที่อาศัยอยู่ในประเทศฝรั่งเศสสำหรับเงินได้ที่ได้มาจากต่างประเทศที่ถูกเก็บภาษีไปแล้วในประเทศนั้นๆ โดยในประเด็นนี้ได้ถูกส่งมาให้ the Conseil d' Etat ตีความ ว่ากรณีดังกล่าวเข้าองค์ประกอบของมาตรา 164 ของ French Tax Code หรือไม่ และการตีความนี้จะถูกนำไปใช้ในการตัดสินคดีของศาลด้วย จากกรณีดังกล่าว ได้กล่าวอ้างถึงหลักการไม่เพิ่มภาระทางภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยหลักการนี้เป็นหลักการที่ยึดถือเป็นจารีตประเพณีของฝ่ายบริหาร และยังเป็นหลักการโดยทั่วไปของกฎหมายภาษีระหว่างประเทศอีกด้วย แต่อย่างไรก็ตามหลักการตีความดังกล่าวของ the Conseil d' Etat ถูกวิพากษ์วิจารณ์ว่าไม่ควรจะได้รับการยอมรับเนื่องจากเป็นหลักที่มีได้มีบัญญัติเอาไว้ในกฎหมายของฝรั่งเศสโดยถูกต้องตามขั้นตอน แม้ว่าทางฝ่ายบริหารเองจะยอมรับหลักดังกล่าวแต่ก็มีได้มีสิ่งยืนยันที่เป็นลายลักษณ์อักษรหรือมีการบัญญัติหลักการดังกล่าวเป็นกฎหมายแต่อย่างใด และไม่มีหลักฐานทางกฎหมายใดๆ ที่จะสามารถระบุถึงการมีอยู่ของหลักการดังกล่าวเว้นแต่จะเกิดขึ้นมาเองโดยชัดแจ้ง หรือเกิดโดยทางอ้อมผ่านทางตัวสนธิสัญญาภาษีเอง เนื่องจากมาตรา 55 ของรัฐธรรมนูญฝรั่งเศสก็มิได้มีการบัญญัติเอาไว้ แต่ฝรั่งเศสก็ไม่สามารถปฏิเสธถึงควมมีอยู่ของจารีตประเพณีระหว่างประเทศและกฎหมายระหว่างประเทศได้ ดังนั้นแม้ว่าจะมีบทบัญญัติของสนธิสัญญาภาษีที่ขัดกับ the Code general des impôts ก็ตาม แต่เงินได้ทุกประเภทก็จะถูกเก็บภาษีในฝรั่งเศสโดยบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก่อน ดังนั้นจึงมีการเสนอแนวทางที่จะบัญญัติหลักการพื้นฐาน เช่น หลักการไม่

เพิ่มภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ลงไปในกฎหมายภายในเพื่อใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการปรับใช้สนธิสัญญาภาษีต่อไป<sup>38</sup>

ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อมีการแปลงรูปอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้ามาเป็นกฎหมายภายในรัฐโดยให้มีสถานะเป็นกฎหมายพิเศษเพื่อป้องกันปัญหาการตรากฎหมายภายในประเทศขึ้นมาขัดกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว ในส่วนการใช้หรือการตีความกฎหมายบังคับการให้เป็นไปตามหนังสือสัญญาของศาลไทยในทางปฏิบัตินั้น ศาลย่อมมีอำนาจตีความให้หนังสือสัญญามีฐานะเป็นกฎหมายพิเศษในทำนองเดียวกับทางปฏิบัติของประเทศสหพันธ์เยอรมันเพื่อแก้ไขปัญหามีให้กฎหมายภายในขัดหรือแย้งกับพันธกรณีในหนังสือสัญญาได้ หากเป็นกรณีของการทำให้หนังสือสัญญามีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในทั้งฉบับ เช่น ในกรณีของความสัมพันธ์ระหว่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประมวลรัษฎากรของไทย โดยถือว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับภาษี และมีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นกฎหมายพิเศษที่ศาลจะต้องนำมาปรับใช้แก้คดีก่อน

ยิ่งไปกว่านั้นหลักการใช้และการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไม่ควรเปลี่ยนแปลงจากกฎหมายที่ให้สิทธิประโยชน์มาเป็นกฎหมายที่ใช้จัดเก็บโดยไม่คำนึงถึงหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษี นั่นก็คือ เมื่อผู้เสียภาษีเป็นบุคคลผู้อยู่ในขอบข่ายของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว การจะพิจารณาเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลดังกล่าวก็จะต้องนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาปรับใช้เสียก่อน แต่หากมีกรณีพิพาทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้สิทธิประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมากกว่าบทบัญญัติในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ศาลก็ควรจะต้องนำบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษีมากกว่ามาทำการปรับใช้แก้คดีนั่นเอง

---

<sup>38</sup> Michael Lang, Tax Treaty Interpretation, (London : Kluwer law International, 2001), pp. 100-102.