

บทที่ 4

การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

หลังจากที่ได้ศึกษาหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาทางภาษีของประเทศในระบบประมวลกฎหมาย และหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาทางภาษีของประเทศในระบบจารีตประเพณีในบทที่ 3 แล้ว ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษากฎการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย พร้อมกับปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

สืบเนื่องมาจากตามความในมาตรา 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ได้บัญญัติรองรับไว้ว่า “บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ ... (2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ” ซึ่งต่อมาก็ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรนี้ คือ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ. 2504 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้ หรือจะได้ออกกับรัฐบาลต่างประเทศ” ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้มีการเก็บภาษีซ้อนแก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่มีเงินได้ หรือทรัพย์สินอยู่ในอีกประเทศหนึ่งซึ่งถ้ามิได้มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้ว บุคคลนั้นอาจต้องเสียภาษีอากรให้แก่ประเทศทั้งสองโดยเต็มอัตรา อันเป็นภาระที่หนักเกินไป จึงเป็นการสมควรที่จะบรรเทาภาระของบุคคลดังกล่าว เพื่อเป็นการส่งเสริมการลงทุนและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ¹ ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศที่มีผลใช้บังคับแล้วรวมทั้งสิ้น 50 ฉบับโดย

¹ กฤตศิลป์ กนกนารถ, ภาษีซ้อน (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2533) น.

แต่ละฉบับต่างก็มีชื่อเรียกแตกต่างกันไป โดยผู้เขียนจะขอเรียงตามลำดับชื่อประเทศที่ประเทศไทย เข้าทำสัญญาด้วยดังต่อไปนี้²

1. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐเกาหลีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 30 กันยายน 2520

2. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศแคนาดาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 16 กรกฎาคม 2528

3. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 29 ธันวาคม 2529

4. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐเชดเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 14 สิงหาคม 2538

5. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐไต้หวันและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 4 เมษายน 2543

6. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 30 สิงหาคม 2533

7. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรเดนมาร์กและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2542

8. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐตุรกีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 13 มกราคม 2548

² <http://www.rd.go.th/publish/765.0.html>

9. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศนอร์เวย์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 31 ธันวาคม 2507

10. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศนิวซีแลนด์ และรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 14 ธันวาคม 2541

11. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเนเธอร์แลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 9 มิถุนายน 2519

12. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศเนปาลเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 14 กรกฎาคม 2541

13. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งรัฐบาห์เรนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 ธันวาคม 2546

14. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนบังคลาเทศเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 9 กรกฎาคม 2541

15. อนุสัญญาระหว่างสาธารณรัฐบัลแกเรียและราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2544

16. ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 29 ธันวาคม 2523

17. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐอิสลามปากีสถานเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญาฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 7 มกราคม 2524

18. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนโปแลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 13 พฤษภาคม 2526

19. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 29 สิงหาคม 2518

20. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฟินแลนด์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2529

21. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฟิลิปปินส์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 11 เมษายน 2526

22. ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยและสาธารณรัฐมอริเชียสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 10 มิถุนายน 2541

23. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศมาเลเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2526

24. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งยูเครนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 พฤศจิกายน 2547

25. ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนความ ตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 4 ธันวาคม 2511

26. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งประเทศโรมาเนียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 13 เมษายน 2540

27. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศลักเซมเบอร์กเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 22 มิถุนายน 2541

28. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาวเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 23 ธันวาคม 2540

29. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนามเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 31 ธันวาคม 2535

30. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสังคมนิยมประชาธิปไตยศรีลังกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 12 มีนาคม 2533

31. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศสเปนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 16 กันยายน 2541

32. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยและสมาพันธรัฐสวิสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 19 ธันวาคม 2543

33. อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยและประเทศสวีเดนเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 26 กันยายน 2532

34. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 15 ธันวาคม 2541

35. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการระษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 เมษายน 2519

36. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสโลวีเนียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 4 พฤษภาคม 2547

37. ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศออสเตรเลียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 ธันวาคม 2532

38. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยและประเทศสาธารณรัฐออสเตรียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจากทุน อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 1 กรกฎาคม 2529

39. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 20 พฤศจิกายน 2524

40. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอาร์เมเนียและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 12 พฤศจิกายน 2545

41. อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐอิตาลีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 31 พฤษภาคม 2523

42. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอินเดียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 13 มีนาคม 2529

43. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอินโดนีเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 23 ตุลาคม 2546

44. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศอิสราเอลเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 24 ธันวาคม 2543

45. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐอุซเบกิสถานเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 21 กรกฎาคม 2542

46. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อเจมิเรตส์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 28 ธันวาคม 2543

47. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐแห่งประเทศแอฟริกาใต้เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 สิงหาคม 2543

48. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งรัฐสุลต่านโอมานเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ความตกลงฉบับนี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2547

49. อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐประชาชนฮังการีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 16 ตุลาคม 2532

50. ความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งเซตบริหารพิเศษฮ่องกงแห่งสาธารณรัฐประชาชนจีนและรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับในวันที่ 7 ธันวาคม 2548

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ ข้างต้นนั้น จะเป็นการผสมกันระหว่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และของ UN ยกเว้นแต่เฉพาะอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้นที่ยึดถือตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ ข้อบทบางข้อบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นบางข้อบทยึดถือตามแบบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD บางข้อบทยึดถือตามแบบอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN ผสมกันไป เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN นั้นเอื้อประโยชน์แก่ประเทศกำลังพัฒนามากกว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD กล่าวคือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN นั้นให้สิทธิเก็บภาษีแก่ประเทศแหล่งเงินได้ด้วยซึ่งต่างจาก

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ที่ให้สิทธิเฉพาะแก่ประเทศถิ่นที่อยู่เท่านั้น เช่น อนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐอิตาลีเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อบทที่ 12 คำสิทธิ

“1. คำสิทธิที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง และจ่ายแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้น

2. อย่างไรก็ตาม คำสิทธิเช่นว่าอาจเก็บภาษีได้ในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งคำสิทธินั้นเกิดขึ้น และตามกฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญานั้น แต่ภาษีที่เรียกเก็บนั้นจักไม่เกิน...”

จากข้อบทดังกล่าวจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างจากข้อบทที่ 12 ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD กล่าวคือ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN ได้เพิ่มวรรค 2 ขึ้นมาเพื่อให้สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของวรรค 1 โดยให้สิทธิทั้งประเทศเจ้าของถิ่นที่อยู่ และประเทศแหล่งเงินได้จัดเก็บภาษีจากคำสิทธิได้ โดยประเทศแหล่งเงินได้มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากยอดคำสิทธิทั้งหมดก่อนหักรายจ่ายได้ไม่เกินอัตราที่ประเทศคู่สัญญาจะตกลงกัน แต่สำหรับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD นั้น ประเทศแหล่งเงินได้ไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากคำสิทธิ³

การที่ประเทศไทยทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับต่างประเทศมีสาเหตุหลายประการด้วยกัน กล่าวคือ⁴

1. เพื่อขจัด หรือบรรเทาภาระในการจัดเก็บภาษีซ้อนอันเป็นจุดประสงค์หลักของการทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

2. เพื่อกำหนดความแน่นอนในนโยบายการคลัง และการภาษีอากรของประเทศ เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้เป็นเสมือนหลักประกันที่รัฐบาลของประเทศไทยให้ไว้แก่รัฐบาลของต่างประเทศว่าผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศซึ่งเข้ามาประกอบธุรกิจและลงทุนในประเทศไทยจะไม่ต้องประสบกับความไม่แน่นอนทางนโยบายการคลัง และการภาษีอากรซึ่งขึ้นอยู่กับการเปลี่ยนแปลงทางนโยบายของรัฐบาลของประเทศไทย เพื่อดึงดูดให้ผู้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศเข้ามาประกอบธุรกิจและลงทุนในประเทศไทยมากขึ้น

³ พิชาดิ เกษเรือง, คำอธิบายบทบัญญัติอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ไอโอนิค พีอาร์ แอนด์ พับลิชชิง, 2544) น. 170

⁴ กฤตศิลป์ กนกนารถ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น. 32-33

3. เพื่ออำนวยความสะดวกให้การค้า และเงินทุนไหลเข้าสู่ประเทศมากขึ้น เนื่องจาก นักธุรกิจ และนักลงทุนทั้งหลายที่มีภูมิลำเนาอยู่ในต่างประเทศเหล่านั้นให้ความสนใจทั้งภาระในการเสียภาษี และความไม่แน่นอนในด้านนโยบายทางภาษีของประเทศไทยว่า จะมีผลช่วยบรรเทา ภาระในการเสียภาษี และช่วยผู้ที่มิถิณที่อยู่ในต่างประเทศไม่ต้องได้รับผลเสียหายจากการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในประเทศไทย

4. เพื่อส่งเสริมการลงทุนจากต่างประเทศที่เป็นประเทศคู่สัญญาอื่น ๆ การทำ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนี้ ในบางครั้งถูกใช้เป็นเสมือนเครื่องมือในการส่งเสริมการ ลงทุนโดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนาซึ่งรวมทั้งประเทศไทยด้วย

5. เพื่อส่งเสริมความเข้าใจ และความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศไทยกับ ต่างประเทศที่เป็นคู่สัญญานั้น โดยไม่จำเป็นจะต้องมีความสัมพันธ์ในด้านธุรกิจที่สำคัญต่อการ การทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นเพียงถูกใช้เป็นเครื่องมือให้เห็นถึงความเข้าใจ และความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายเท่านั้น

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ นั้น ถ้าจะ จัดหมวดหมู่ของข้อบทต่าง ๆ นั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กลุ่ม โดยกลุ่มแรกจะเป็นอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ นอกจากประเทศสหรัฐอเมริกา โดยผู้เขียนจะขอยกอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐ ฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษี เก็บจากเงินได้มาเป็นตัวอย่างประกอบการพิจารณา กับกลุ่มที่สองจะเป็นอนุสัญญาระหว่าง รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการ ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจาก เงินได้

ข้อบท	ชื่อของข้อบท	ประเภทของข้อบท
1.	ข้อบทยานบุคคล	ข้อบทยานแห่งอนุสัญญา ฯ
2.	ภาษีที่อยู่ในข้อบทยาน	ข้อบทยานแห่งอนุสัญญา ฯ
3.	บทนิยามทั่วไป	คำนิยาม
4.	ภูมิลำเนาเพื่อการรัษฎากร	คำนิยาม

5.	สถานประกอบการถาวร	คำนิยาม
6.	เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
7.	กำไรจากธุรกิจ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
8.	การขนส่งทางเรือและทางอากาศ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
9.	วิสาหกิจในเครือเดียวกัน	การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี
10.	เงินปันผล	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
11.	ดอกเบี้ย	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
12.	ค่าสิทธิ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
13.	ผลได้จากทุน	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
14.	บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
15.	บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
16.	ค่าป่วยการของกรรมการ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
17.	นักแสดงและนักกีฬา	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
18.	เงินบำนาญส่วนบุคคล	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
19.	งานรัฐบาล	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
20.	นักศึกษาและผู้ฝึกอบรม	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
21.	ศาสตราจารย์ ครู และนักวิจัย	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
22.	เงินได้ซึ่งมิได้ระบุไว้ชัดเจน	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
23.	วิธีการเก็บภาษีซ้อน	การจัดการจัดการเก็บภาษีซ้อน
24.	การไม่เลือกปฏิบัติ	บทบัญญัติอื่น ๆ
25.	วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน	การจัดการจัดการเก็บภาษีซ้อน
26.	การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ	การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี
27.	การทูตและองค์การระหว่างประเทศ	บทบัญญัติอื่น ๆ
28.	การขยายการใช้บังคับแก่อาณาเขต	บทบัญญัติอื่น ๆ
29.	การเริ่มใช้บังคับ	ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา ฯ
30.	การเลิกใช้	ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา ฯ

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อ
การเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงิน
ได้

ข้อบท	ชื่อของข้อบท	ประเภทของข้อบท
1.	ขอบข่ายด้านบุคคล	ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา ฯ
2.	ภาษีที่อยู่ในขอบข่าย	ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา ฯ
3.	บทนิยามทั่วไป	คำนิยาม
4.	ผู้มีถิ่นที่อยู่	คำนิยาม
5.	สถานประกอบการถาวร	คำนิยาม
6.	เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
7.	กำไรจากธุรกิจ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
8.	การขนส่งทางเรือและอากาศยาน	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
9.	วิสาหกิจในเครือเดียวกัน	การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี
10.	เงินปันผล	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
11.	ดอกเบี้ย	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
12.	ค่าสิทธิ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
13.	ผลได้จากทุน	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
14.	ภาษีสาขา	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
15.	บริการส่วนบุคคลที่เป็นอิสระ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
16.	บริการส่วนบุคคลที่ไม่เป็นอิสระ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
17.	ค่าป่วยการของกรรมการ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
18.	การจำกัดสิทธิประโยชน์	ขอบข่ายแห่งอนุสัญญา ฯ
19.	นักแสดงและนักกีฬา	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
20.	เงินบำนาญและสวัสดิการสังคม	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
21.	งานรัฐบาล	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
22.	นักเรียนและผู้รับฝึกอบรม	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
23.	ครู	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ

24.	เงินได้อื่น ๆ	เนื้อหาของอนุสัญญา ฯ
25.	การบรรเทาภาระจากภาษีซ้อน	การจัดการจัดเก็บภาษีซ้อน
26.	การไม่เลือกปฏิบัติ	บทบัญญัติอื่น ๆ
27.	วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน	การจัดการจัดเก็บภาษีซ้อน
28.	การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ	การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี
29.	ผู้แทนทางการทูตและเจ้าหน้าที่ฝ่ายกงสุล	บทบัญญัติอื่น ๆ
30.	การเริ่มใช้บังคับ	ขอขยายแห่งอนุสัญญา ฯ
31.	การเลิกใช้	ขอขยายแห่งอนุสัญญา ฯ

4.1 การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

ในการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่ามีควมจำเป็นต้องศึกษาถึงแหล่งที่มาต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยก่อน หลังจากนั้นจึงหันมาดูหลักเกณฑ์ที่ประเทศไทยยึดถือปฏิบัติในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

1.) แหล่งที่มาต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

(1) อนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา

อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ เป็นอนุสัญญาที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปเกี่ยวกับสนธิสัญญาซึ่งประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกโดยส่วนใหญ่รวมทั้งประเทศไทยได้ให้สัตยาบัน และยอมรับที่จะนำอนุสัญญาดังกล่าวมาถือปฏิบัติ

ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปไว้ในส่วนที่ 3 ว่าด้วยการตีความสนธิสัญญา ข้อบทที่ 31-33 ซึ่งผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 ดังนั้นประเทศไทยในฐานะที่ได้ให้สัตยาบันอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ จึงสามารถนำบทบัญญัติต่าง ๆ รวมทั้งข้อบทที่เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญามาใช้เพื่อช่วยในการตีความสนธิสัญญาทางภาษีต่าง ๆ ของประเทศไทยด้วย

(2) อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และของ UN

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD เป็นแม่แบบที่องค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ได้จัดพิมพ์ขึ้นเพื่อให้ประเทศต่าง ๆ ที่ประสงค์จะทำสนธิสัญญาทางภาษีระหว่างกันยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติ นอกจากนั้นคณะกรรมการของ OECD ได้จัดทำคำแนะนำ (The Commentary) เพื่อช่วยในการอธิบาย และตีความข้อบทต่าง ๆ ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ส่วนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN นั้นเป็นแม่แบบที่องค์การสหประชาชาติจัดทำขึ้นในปี 1980

ในการจัดทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยนั้นได้มีการยึดถืออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และของ UN เป็นพื้นฐานในการจัดทำ ดังนั้นเนื้อหาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ นั้นจึงมีลักษณะที่เหมือน หรือคล้ายกันกับเนื้อหาในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และของ UN ด้วยเหตุนี้เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นจากการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ประเทศไทยจึงสามารถหันไปใช้คำแนะนำของ OECD เพื่อช่วยในการตีความข้อบทต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาได้

(3) ประวัติศาสตร์เกี่ยวกับการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

ในขั้นตอนการเจรจานั้นจะกระทำโดยผ่านทางช่องทางการทูตโดยการส่งร่างข้อเสนอ (Proposed Draft) และร่างข้อเสนอดตอบโต้ (Counter-Proposal) กลับไปกลับมาจนถึงขั้นที่ยากที่จะก้าวหน้าต่อไปแล้ว และต่างฝ่ายต่างก็ตระหนักดีว่าโอกาสที่จะก้าวหน้าต่อไปจะเป็นไปได้น้อยมาก และมีความยุ่งยากมากจนไม่คุ้มค่า ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็จะเสนอให้จัดให้มีการเจรจากันโดยตรงเพื่อจะได้ชี้แจงตอบโต้และตอรองกันว่าแต่ละฝ่ายมีปัญหาและความจำเป็นอย่างไรที่จะต้องยืนยันท่าทีของตนเช่นนั้น ทั้งนี้ก็เพื่อจะได้เจรจาตอรองกันเพื่อให้ได้ข้อยุติอันเป็นข้อประนีประนอมซึ่งยอมรับกันได้ทั้งสองฝ่าย แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาเล็ก ๆ น้อย ๆ ที่ไม่มีความขัดกันของผลประโยชน์ถึงกับต้องมีการเจรจากันก็ทำเป็นหนังสือแลกเปลี่ยน (Exchange of Notes) เท่านั้น⁵ ในส่วนนี้

⁵ วิสูตร ตูยานนท์, "หลักการและขั้นตอนในการทำสนธิสัญญาทวิภาคีในทางปฏิบัติของไทย", วารสารคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, เล่มที่ 3, ปีที่ 2, น. 7 (มกราคม-มีนาคม 2548)

ผู้เขียนจะพิจารณาถึงเอกสารที่ได้มีการใช้ในช่วงขั้นตอนการเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันจะมีส่วนช่วยในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ซึ่งได้แก่ บันทึกหรือรายงานการประชุมที่ได้มีการตกลงกันแล้ว (Agreed Minute)

บันทึกหรือรายงานการประชุมที่ได้มีการตกลงกันแล้ว หมายถึง บันทึกการประชุมที่ทั้งสองฝ่ายเห็นพ้องต้องกันว่าตรงตามที่ทั้งสองฝ่ายแถลงในการเจรจาจริง รายงานการประชุมมีความสำคัญมากในการทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เพราะจะมีผลผูกพันทั้งสองฝ่ายทั้งระหว่างขั้นตอนการเจรจา และกระบวนการเจรจา และเมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นมีผลใช้บังคับแล้วด้วย กล่าวคือ⁶

1) ผลผูกพันในระหว่างขั้นตอนการเจรจา คือ รายงานการประชุมจะเป็นหลักฐานว่าในการเจรจาแต่ละรอบได้เจรจากันกี่ประเด็น ในเรื่องใดบ้าง และผลของการเจรจาทำให้ตกลงกันได้ไม่กี่ประเด็นๆ ใดบ้าง มีประเด็นใดบ้างที่ยังตกลงกันไม่ได้และแต่ละฝ่ายมีเหตุผลอะไรที่ทำให้ยอมรับท่าทีของอีกฝ่ายหนึ่งไม่ได้เพราะถ้าสาเหตุนั้นหมดไปแล้วจะมีผลเท่ากับว่าไม่มีเหตุผลอะไรที่จะรับไม่ได้อีกต่อไป และจะเป็นการยอมรับโดยปริยาย และยังมีผลผูกพันต่อไปอีกว่า การเจรจาต่อจากนั้นจะจำกัดอยู่เพียงในเรื่องที่ยังตกลงกันไม่ได้เท่านั้น เรื่องใดที่ตกลงกันไปแล้วจะรื้อฟื้นขึ้นมาเจรจาใหม่ไม่ได้ ถ้าเป็นการเจรจารอบสุดท้ายที่สามารถตกลงกันได้หมดทุกประเด็นแล้ว รายงานการประชุมก็จะทำเพียงสั้น ๆ ว่าทั้งสองฝ่ายตกลงกันได้หมดทุกประเด็นตามร่างสุดท้าย (Finalized Text) ที่แนบท้ายรายงานการประชุมนั้น

2) ผลผูกพันเมื่ออนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับแล้ว คือ รายงานการประชุมถือว่าเป็นประวัติการยกร่าง (Drafting history) หรือที่เรียกว่า Travaux préparatoires ซึ่งแสดงถึงที่มาและเจตนารมณ์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจึงต้องคำนึงถึงรายงานการประชุมในขั้นตอนการเจรจาทำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น ๆ ด้วยเสมอ

2.) หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทย

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยนั้น มีลักษณะของกฎหมายสองประเภทรวมกัน กล่าวคือ เป็นทั้งกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งตามหลักในการตีความกฎหมายภาษีอากรซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายมหาชนนั้นจะต้องตีความโดย

⁶ เพิ่งอ้าง, น. 8-9

เคร่งครัด เนื่องจากการเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็ เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน นอกจากนั้นยังต้องนำหลักการ ตีความกฎหมายระหว่างประเทศตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969) ข้อ 31-33 มาใช้ด้วย ฉะนั้น การที่จะ เก็บภาษีจากบุคคลใดในเหตุการณ์ใดต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไป ในทางที่เป็นคุณ หรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้⁷ ใน ปัจจุบัน เท่าที่ผู้เขียนศึกษาค้นคว้ามานั้นยังไม่ปรากฏว่าประเทศไทยมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการ ตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยผู้เขียนจะขอแยกอธิบายแนวทางการตีความ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนออกเป็น 2 กลุ่มกล่าวคือ แนวทางการตีความอนุสัญญา เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของศาลกลุ่มหนึ่ง และแนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการ เก็บภาษีซ้อนของกรมสรรพากรอีกกลุ่มหนึ่ง

(1) แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของศาล

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาทางภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 คดีนี้เป็นคดีระหว่างบริษัท เบลล์ เทเลโฟน มานู แฟคเจอร์ จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพากรกับพวก จำเลย

คู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะเป็นลายลักษณ์ อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้งและก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้ กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่าการจัดหาเครื่องมือและวัตถุดิบและการบริการก่อสร้าง และติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกัน และยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกัน จึง ต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่า โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำ สัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ กับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกันเป็นสอง ลักษณะ และแยกราคาค่าทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินจ้าง หาใช่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญา จ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่

ขณะโจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจ ประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทย จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถาน

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, 2 เล่ม

(กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2541), เล่มที่ 2: น. 31

ประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาขายเครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ให้แก่ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนอันถือได้ว่าโจทก์มี สถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทย กับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรสำหรับ ธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หากได้มีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็น สถานประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายไปด้วยไม่ ฉะนั้น ถ้าไรจากธุรกิจการขาย เครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยอัน เป็นสัญญาที่แตกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของ จึงถือไม่ได้ว่าเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจโดย ผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ในประเทศไทย ดังนั้นโจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ดังกล่าวตามข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่าง ราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความ ในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ส่วนกำไรจาก ธุรกิจการก่อสร้างตามสัญญาจ้างทำของนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด

เมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวที่มีการจำหน่าย ออกไปจากประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ท่าน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้เขียนหมายเหตุท้ายคำ พิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ไว้อย่างน่าสนใจว่า

“1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และประกอบ กิจการในประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการ หรือ เนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทย ตามมาตรา 66 วรรคสอง และ 76 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากร และถ้ามีการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีกำไรส่งออกตาม มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่างหาก อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศอาจจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ ทำให้ เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกันให้แก่ทั้งสองประเทศคือประเทศไทยซึ่งเป็น ประเทศแหล่งเงินได้ และประเทศดังกล่าวซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนระหว่าง ประเทศเพื่อมิให้เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน อันจะเป็นผลเสียหรืออุปสรรคต่อการส่งเสริมการค้า การลงทุน และการถ่ายทอดเทคโนโลยีระหว่างประเทศ จึงมีการหาวิธีจัดหรือบรรเทาภาระภาษี

เข้าซ้อน โดยอาจใช้มาตรการฝ่ายเดียว คือการออกกฎหมายภายใน หรือใช้วิธีทำสัญญาภาษีระหว่างประเทศแบบทวิภาคี ซึ่งเป็นที่รู้จักกันในนามของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ได้

...คำว่า "สถานประกอบการถาวร" นั้นหมายความว่า สถานธุรกิจประจำซึ่งวิสาหกิจใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมด หรือแต่บางส่วน และยังหมายถึงสถานจัดการ สาขา สำนักงานโรงงาน โรงช่าง คลังสินค้า เหมืองแร่ เหมืองหิน บ่อน้ำมันหรือบ่อก๊าซ หรือสถานที่อื่นที่ใช้ในการขุดทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งความหมายนี้เป็นการพิจารณาทรัพย์สิน (Asset) สถานประกอบการประเภทนี้จึงเรียกกันว่า "สถานประกอบการประเภททรัพย์สิน (Asset-type Permanent Establishment)" นอกจากสถานประกอบการถาวรจะได้แก่การมีทรัพย์สินดังกล่าวในประเทศแหล่งเงินได้แล้วยังได้แก่การมีกิจกรรม (Activity) และตัวแทน (Agency) ในประเทศแหล่งเงินได้อีกด้วย กล่าวคือ การมีอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างหรือโครงการก่อสร้างหรือโครงการประกอบการหรือการให้บริการในประเทศแหล่งเงินได้เกินกว่าระยะเวลาที่อนุสัญญาแต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น 6 เดือน อนุสัญญาจะถือว่าผู้มีเงินได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศแหล่งเงินได้ สถานประกอบการถาวรประเภทนี้เรียกกันว่า "สถานประกอบการประเภทกิจกรรม (Activities-type Permanent Establishment)" ส่วนการมีตัวแทนในประเทศแหล่งเงินได้ที่จะถือเป็น "สถานประกอบการถาวรประเภทตัวแทน (Agency-type Permanent Establishment)" นั้นมีทั้งตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระ (Independent Agent) และตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระ (Dependent Agent) โดยตัวแทนที่ไม่มีสถานภาพอิสระหากมีและใช้อำนาจในการทำสัญญาเพื่อหรือในนามของผู้มีเงินได้ภายในประเทศแหล่งเงินได้เป็นประจำก็ถือว่าตัวแทนนั้นเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้มีเงินได้ดังกล่าว ส่วนตัวแทนที่มีสถานภาพอิสระนั้น หากได้กระทำตามทางอันเป็นปกติแห่งธุรกิจของตน (คือธุรกิจการเป็นนายหน้าตัวแทน โดยมีค่าตอบแทนในอัตราอันเป็นมาตรฐานของตน) ก็ไม่ถือว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้มีเงินได้ อย่างไรก็ตามถ้าบุคคลดังกล่าวจะทำการจะโดยทั้งหมด หรือเกือบจะทั้งหมดในนามของผู้มีเงินได้นั้น หรือกลุ่มวิสาหกิจ (A group of Enterprises) ซึ่งอยู่ในความควบคุมของผู้มีเงินได้นั้น บุคคลดังกล่าวก็ถือเป็นสถานประกอบการถาวรของผู้มีเงินได้ด้วย

2. คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่กำลังหมายเหตุอยู่นี้ โจทก์ไม่มีสถานประกอบการถาวรประเภททรัพย์สินในประเทศไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ เพราะโจทก์ไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจทั้งหมดหรือแต่บางส่วนในประเทศไทย ทั้งไม่มีทรัพย์สินอื่น เช่น สถานจัดการ (Place of Management) สาขา (Branch) สำนักงาน (Office) ฯลฯ ตามที่ระบุไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเบลเยียม ข้อ 5.1 และ 5.2 (ก) ถึง (ข) อยู่ในประเทศ

ไทยซึ่งเป็นประเทศแหล่งเงินได้ อย่างไรก็ดี การที่โจทก์รับจ้างก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ให้แก่ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยโดยใช้ระยะเวลาดำเนินการในประเทศไทยเกินกว่า 6 เดือนนั้น ต้องถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรประกอบกิจกรรมในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับเบลเยียม ข้อ 5.2 (ข) เงินได้จากการรับจ้างก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ อันเป็นเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังกล่าว (ข้อ 7) ปัญหาคงมีแต่เพียงว่าเงินได้จากการขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการ ก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์จะได้รับการยกเว้นภาษีด้วยหรือไม่

ศาลฎีกาเห็นว่าได้รับยกเว้นภาษี เพราะโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยได้ ตกลงทำสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของรวมทั้งแยกค่าสินค้าและค่าจ้างต่างหากจากกัน เมื่อสถานประกอบการถาวรเกิดจากการก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ตามสัญญาจ้างทำของ มิได้ เกิดจากการขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายเงินได้ตามสัญญาซื้อขายจึงได้รับ ยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาฯ

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาอันเป็นหลักตามกฎหมายแพ่งซึ่งเป็นกฎหมายเอกชน จะนำมาใช้กับการเสียภาษีอากรซึ่งเป็นกรณีของกฎหมายมหาชนได้หรือไม่ น่าจะต้องพิจารณา เป็นกรณี ๆ ไป เพราะมิฉะนั้นอาจจะเป็นช่องทางให้มีการวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ กรณีใน คดีนี้ความจริงองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจ้างโจทก์ก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ซึ่งใช้เวลา ดำเนินการเกินกว่า 6 เดือน จึงต้องถือว่า โจทก์มีสถานประกอบการถาวรประเภทกิจกรรมใน ประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับเบลเยียม ข้อ 5.2 (ข) และไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 ของอนุสัญญาดังกล่าว โจทก์ต้องเสียภาษีจากค่าจ้างซึ่งมีค่าสัมภาระ คือ ค่าเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้างติดตั้งชุมสายโทรศัพท์รวมอยู่ด้วยแต่เพื่อมิให้ ค่าเครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ต้องเสียภาษี จึงมีการแยกเป็น 2 สัญญา คือสัญญาซื้อขายเครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์ กับสัญญาจ้างก่อสร้างติดตั้ง เมื่อศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักตามกฎหมายแพ่งมาใช้กับคดีนี้ซึ่งเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็น กฎหมายมหาชน การวางแผนภาษีรายนี้จึงประสบความสำเร็จ ทำให้เสียภาษีน้อยลง"

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 แล้วจะเห็นได้ว่าศาลฎีกาแผนก คดีภาษีอากรได้นำหลักการตีความตามตัวอักษรโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของคู่สัญญามาปรับใช้ กับคดีนี้กล่าวคือ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยว่า "แม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่า องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับโจทก์จะได้ลงนามในสัญญาซึ่งทำไว้แต่เพียงฉบับเดียว และ ในสัญญาจะระบุจำนวนเงินที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยต้องชำระแก่โจทก์ไว้เพียงจำนวน

เดียวก็ไม่ใช่ข้อบ่งชี้ว่าองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจำงใจทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้
 จัดหาสัมภาระไม่ เพราะนิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นได้จากการกระทำด้วยใจสมัครมุ่ง
 โดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีกฝ่ายหนึ่ง
 แสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญา
 สองลักษณะต่างกัน แม้จะทำเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มี
 กฎหมายห้ามแต่อย่างใด" นอกจากนี้ยังมีข้อเท็จจริงเพิ่มเติมที่แสดงให้เห็นเจตนารมณ์ของ
 คู่สัญญากล่าวคือ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญากับโจทก์แยกเป็นสอง
 ลักษณะเอกเทศสัญญา คือสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของกล่าวคือ มีข้อความระบุไว้ใน
 Management Proposal Section 1 Contract 2 Agreement for sale, Installation and
 Construction (สัญญาซื้อขาย ติดตั้ง และก่อสร้าง) ว่า "บันทึกและตกลงข้อเสนอบิลล์ (โจทก์)
 ตั้งอยู่บนสมมุติฐานที่ว่า การจัดหาเครื่องมือและวัตถุดิบและการบริการติดตั้งจะเป็นสัญญาที่แยก
 ต่างหากจากกันในสัญญาระหว่างองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบิลล์" ด้วยเหตุนี้ศาลฎีกา
 แผนกคดีภาษีอากรจึงได้วินิจฉัยว่า "ต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาจากถ้อยคำสำนวน
 ที่ได้เขียนลงในเอกสารให้เป็นผลบังคับได้ว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนา
 ทำสัญญาซื้อขายกับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะเอกเทศสัญญา"
 ดังนั้นเมื่อพิจารณาได้แล้วว่าสัญญาซื้อขายกับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกัน การ
 พิจารณาว่าบริษัท เบลล์ เทเลโฟน มานูแฟคเจอร์ จำกัดมีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย
 หรือไม่ ก็จำเป็นต้องพิจารณาสัญญาแยกเป็นรายฉบับไป เมื่อในขณะที่บริษัท เบลล์ ฯ ทำสัญญาซื้อ
 ขายนั้น บริษัทเบลล์ ฯ ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย บริษัท เบลล์ ฯ ก็ไม่ต้องเสีย
 ภาษีจากกำไรที่ได้จากการขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ให้แก่ประเทศไทย ส่วนสัญญาจ้างทำ
 ของนั้น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีการก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์เป็น
 ระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือนจึงถือได้ว่าบริษัท เบลล์ ฯ มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย
 ตามข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษี
 ช้อน ซึ่งบัญญัติไว้ว่า "คำว่า "สถานประกอบการถาวร" โดยเฉพาะจะรวมถึง (ข) สถานที่ตั้งของ
 อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้าง หรือโครงการประกอบ ซึ่งมีอยู่เกินกว่า 6 เดือน" บริษัท เบลล์ ฯ จึงต้อง
 เสียภาษีให้แก่ประเทศไทยสำหรับรายได้จากการก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่าย
 ชุมสายโทรศัพท์เนื่องจากบริษัทดังกล่าวอยู่เกินกว่า 6 เดือน กรณีจึงเป็นการตีความความตกลง
 ระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีช้อน และการ
 ป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุนในลักษณะของการ

ตีความตามตัวอักษรประกอบกับเจตนารมณ์ของคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายซึ่งเป็นการตีความที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศต่าง ๆ ในระบบประมวลกฎหมายตามที่ได้ศึกษามาอันได้แก่ หลักการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศฝรั่งเศสและประเทศเยอรมัน

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 แล้วยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544 ตัดสินไว้ในทำนองเดียวกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544 คดีนี้เป็นคดีระหว่างบริษัท เบลล์ เทเลโฟน มานูแฟกเจอร์ จำกัด โจทก์ กับกรมสรรพากรกับพวก จำเลย

สัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย คู่สัญญามีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่าเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น รายได้จากค่าวัสดุอุปกรณ์โจทก์จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรฯ โจทก์จึงไม่ต้องนำรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ในปี 2532 และปี 2533 มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71 (1) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2532 และปี 2533 ตามลำดับ

รายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจำเลยไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรส่วนอื่นออกไปจากประเทศไทย การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว จึงไม่ชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ ท่าน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้เขียนหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ไว้อย่างน่าสนใจว่า

“งานตามสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยคดีนี้เป็นงานก่อสร้างและติดตั้งเครื่องอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์ หากทำเป็นสัญญาจ้างทำของเพียงสัญญาเดียวเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ โจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าแรงและค่าวัสดุอุปกรณ์ (ค่าของ) ที่ได้รับจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เพราะแม้ประเทศเบลเยียมซึ่งเป็นประเทศถิ่นที่อยู่ของโจทก์จะมีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแต่เมื่องานก่อสร้างและติดตั้งดังกล่าว

ต้องใช้เวลาเกินกว่า 6 เดือน กรณีนี้ก็ถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม ข้อ 5.2 (ข) โจทก์จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อ 7 ของอนุสัญญาดังกล่าว โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้จากค่าแรงและค่าของที่ได้รับจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และเมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรจากงานดังกล่าวออกไปจากประเทศไทย โจทก์ก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่างหากด้วย แต่คดีนี้โจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยมิได้ทำเป็นสัญญาจ้างทำของเพียงสัญญาเดียว แต่แยกทำเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์สัญญาหนึ่ง และสัญญาก่อสร้างและติดตั้งอันเป็นสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่งเพื่อให้โจทก์เสียภาษีเฉพาะจากค่าแรงเท่านั้น ส่วนค่าวัสดุอุปกรณ์ หรือค่าของนั้นไม่ต้องเสียภาษี เพราะได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาดังกล่าว เนื่องจากในส่วนของสัญญาซื้อขายไม่ถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ทำให้โจทก์ประหยัดภาษีได้มาก

การวางแผนภาษีโดยการแยกสัญญาดังกล่าวไม่เป็นที่ยอมรับของกรมสรรพากร แต่เป็นที่ยอมรับของศาลฎีกา ก่อนคดีนี้ศาลฎีกาก็เคยวินิจฉัยยอมรับการวางแผนภาษีดังกล่าวไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ระหว่างบริษัทเบลล์เทเลโฟนมานูแฟกเจอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลยว่า “นิติกรรมสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดขึ้นได้จากการกระทำด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศ สัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะทำเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้ง และก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการ ก่อสร้างและติดตั้งเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกัน และยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาออกจากกันจึงต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้าง ติดตั้งเครือข่าย และชุมสายโทรศัพท์) แยกต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะเอกเทศสัญญาและแยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกต่างหากจากสินจ้าง หาใช่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่”

ขณะโจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานธุรกิจประจำซึ่งโจทก์ใช้ประกอบธุรกิจการขายตั้งอยู่ในประเทศไทย จึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ให้แก่

องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพท์จะเป็นโครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการมีกำหนดระยะเวลาเกินกว่า 6 เดือน อันถือได้ว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หาได้มีความหมายว่าสถานประกอบการถาวรดังกล่าวเป็นสถานประกอบการถาวร สำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือและอุปกรณ์) ไปด้วยไม่ ฉะนั้น กำไรจากธุรกิจขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำไว้กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยอันเป็นสัญญาที่แตกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของ จึงถือไม่ได้ว่าเกิดขึ้นจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ในประเทศไทย ดังนั้น โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรจากธุรกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ดังกล่าวตามข้อ 7.1 แห่งความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 ส่วนกำไรจากธุรกิจการก่อสร้างตามสัญญาจ้างทำของนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด

เมื่อเงินได้ตามสัญญาซื้อขายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวที่มีการจำหน่ายออกไปจากประเทศไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ดังกล่าวกับคดีนี้ ศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้ ผู้เขียนเห็นว่าการนำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้ในการวินิจฉัยคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีตามกฎหมายมหาชนนั้นจะต้องกระทำด้วยความระมัดระวังพิถีพิถันหรืออย่างรอบคอบ มิฉะนั้นจะเป็นการเปิดโอกาสให้ประชาชนทำสัญญากันอย่างไรก็ได้เพื่อไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยกว่าที่จะต้องเสียตามปกติ ผลก็คือจะต้องเสียภาษีหรือไม่ หรือเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของประชาชน มิได้ขึ้นอยู่กับตัวบทกฎหมาย คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 กับคดีนี้ เจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาคือการเหมาทั้งค่าแรงและค่าของ จึงน่าจะถือตามเจตนาที่แท้จริงยิ่งกว่าถือเจตนาตามสัญญาแต่ละประเภทคือสัญญาซื้อขายสัญญาหนึ่ง และสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่งซึ่งไม่ใช่เจตนาที่แท้จริงดังนั้น โจทก์จึงน่าจะต้องเสียภาษีทั้งจากค่าแรงและค่าของ มิใช่ค่าแรงอย่างเดียวเท่านั้น และเมื่อมีการจำหน่ายเงินกำไรในส่วนของค่าของออกไปจากประเทศไทยก็ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่างหากด้วย"

(2) แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของกรมสรรพากร

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาทางภาษี

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/16135 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2541 เรื่อง การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายค่านายหน้าให้บุคคล หรือนิติบุคคลต่างประเทศ

ข้อหารือ บริษัทฯ จ่ายเงินค่านายหน้าให้แก่บุคคลหรือนิติบุคคลที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น จากการหลูกค้ามาใช้บริการของบริษัทฯ ในประเทศไทย โดยผู้เป็นนายหน้าไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่

แนววินิจฉัย ค่านายหน้าจากการหลูกค้ามาใช้บริการของบริษัทฯ ในประเทศไทยเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจและหากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้เป็นนายหน้ามีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น โดยมีได้ประกอบกิจการเป็นนายหน้าผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ตามนัยข้อ 5 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้เป็นนายหน้าย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับค่านายหน้าที่ได้รับตามข้อ 7 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาฯ และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่านายหน้าในกรณีดังกล่าว บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

หนังสือกรมสรรพากรที่ (กม.04)/1486 ลงวันที่ 25 กันยายน 2543 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้ของอาจารย์ชาวต่างประเทศ

ข้อหารือ โรงเรียน AA เป็นโรงเรียนนานาชาติเปิดสอนตั้งแต่ชั้นอนุบาล 1 ถึงมัธยมศึกษาตอนปลาย ได้เชิญอาจารย์จากประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกา ไอร์แลนด์เหนือ ออสเตรเลีย แอฟริกาใต้ แคนาดา ฝรั่งเศส แองโกล-อินเดีย และนิวซีแลนด์ ซึ่งอาจารย์ทั้ง 9 ประเทศได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอนุสัญญาภาษีซ้อน โรงเรียนฯ จึงขอให้ออกหนังสือในเรื่องการยกเว้นภาษี และขอหารือดังนี้

1. การขอคืนภาษีของอาจารย์ที่เดินทางเข้ามาเพื่อทำการสอนในประเทศไทย (ทางโรงเรียนได้เคยหักภาษีเงินได้และนำส่งไว้แล้ว) ต้องปฏิบัติอย่างไรบ้าง
2. การยกเว้นภาษีของอาจารย์ใหม่เดินทางเข้ามาทำการสอนในประเทศไทยต้องปฏิบัติอย่างไรบ้าง

แนววินิจฉัย

1. กรณีอาจารย์เป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

(1) ในอนุสัญญาของประเทศดังกล่าวได้กำหนดเรื่องครู อาจารย์หรือศาสตราจารย์ไว้ โดยบุคคลดังกล่าวได้เข้ามาทำการสอนในประเทศไทยชั่วคราว มีกำหนดระยะเวลาไม่เกินตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาของแต่ละประเทศนั้น ๆ เงินค่าตอบแทนในการสอนดังกล่าว ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ประกอบด้วยอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศ ดังต่อไปนี้

(ก) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี ตามข้อ 20 แห่งความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลีย

(ข) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี ตามข้อ 23 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา

(ค) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสาธารณรัฐอินเดีย ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี ตามข้อ 21 แห่งอนุสัญญาระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสาธารณรัฐอินเดีย

(ง) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี นับจากวันที่ได้เดินทางเข้ามาในประเทศไทยเป็นครั้งแรก เพื่อทำการสอน ตามข้อ 21 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสหราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ

(จ) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศฝรั่งเศส ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี ตามข้อ 21 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศฝรั่งเศสเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

(2) ในอนุสัญญาของประเทศดังกล่าวมิได้กำหนดเรื่องครู อาจารย์ หรือศาสตราจารย์ไว้ โดยบุคคลดังกล่าวได้เข้ามาทำการสอนในประเทศไทยชั่วคราว มีกำหนดระยะเวลาไม่เกินตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาของแต่ละประเทศนั้น ๆ เงินค่าตอบแทนในการสอนดังกล่าว ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ประกอบกับข้อที่ว่าด้วยบริการส่วนบุคคลที่ไม่อิสระของอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศ ดังต่อไปนี้

(ก) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแคนาดา ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 183 วัน ในปีปฏิทินที่เกี่ยวข้องเพื่อทำการสอน ตาม (2) ของข้อ 15 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศแคนาดา

(ข) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศแอฟริกาใต้ ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 183 วัน ในรอบระยะเวลาสิบสองเดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำการสอน ตาม (2) ของข้อ 15 แห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศไทยกับรัฐบาลแห่งประเทศแอฟริกาใต้เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้

(ค) อาจารย์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนิวซีแลนด์ ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทย หากระยะเวลาไม่เกิน 183 วัน ภายในระยะเวลา 12 เดือนใด ๆ ที่เริ่มต้นหรือสิ้นสุดในปีที่ได้รับเงินได้นั้น เพื่อทำการสอน ตาม (2) ของข้อ 16 แห่งความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศนิวซีแลนด์

แต่อย่างไรก็ตาม หากอาจารย์ตาม (1) และ (2) ดังกล่าวเข้าทำการสอนในประเทศไทยเป็นประจำ อาจารย์ดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย และกรณีอาจารย์ที่เข้ามาทำการสอนในประเทศไทยชั่วคราวแต่เกินกำหนดระยะเวลาที่ระบุไว้ในอนุสัญญานั้น ๆ อาจารย์ดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำค่าตอบแทนที่ได้รับทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีอาจารย์เป็นบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศที่มีได้มีข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินได้จากการเข้ามาสอนหนังสือดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานหรือ กิจการที่ทำในประเทศไทย อาจารย์ชาวต่างประเทศดังกล่าวมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4105 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2546 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์

ข้อหาหรือ โครงการปรับปรุงประสิทธิภาพการพัฒนาฝีมือแรงงานซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักคือ ขยายปริมาณการพัฒนาฝีมือแรงงานพร้อมด้วยอุปกรณ์และเครื่องจักรโดยส่วนราชการ ดำเนินการจัดซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์เพื่อใช้ในการพัฒนาฝีมือแรงงาน โดยวิธีประกวดราคานานาชาติตามเงื่อนไขของธนาคารฯ เนื่องจากผู้ชนะการประกวดราคาบางรายเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เช่นประเทศเยอรมัน ประเทศออสเตรเลีย หรือประเทศเดนมาร์ก โดยบริษัทผู้ชนะการประกวดราคาที่เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้ส่งลูกจ้างเข้ามาเซ็นสัญญาในประเทศไทย และแจ้งขอยกเว้นภาษีเงินได้เนื่องจากไม่มีสำนักงานหรือสาขา

ดำเนินงานในประเทศไทย ประกอบกับธนาคาร ซึ่งตั้งอยู่ประเทศฟิลิปปินส์ได้โอนเงินชำระค่าสินค้าให้แก่บริษัทคู่สัญญาที่ตั้งอยู่ในต่างประเทศโดยตรง

ส่วนราชการขอหาหรือว่า กรณีการจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าวทั้งในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ส่วนราชการจะต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราอย่างไร

แนววินิจฉัย

กรณีส่วนราชการจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ โดยบริษัทต่างประเทศนั้นส่งผู้รับมอบอำนาจเข้ามาลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย แยกพิจารณาได้ดังนี้

1. การจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศสำหรับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การจ่ายเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นกำไรจากธุรกิจตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมันเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ อนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศออสเตรเลียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ และอนุสัญญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศเดนมาร์กเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ แล้วแต่กรณี และในกรณีที่บริษัทผู้ขายได้ส่งผู้รับมอบอำนาจมาลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทยไม่ถือเป็นการกระทำการผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยตามข้อ 5 แห่งอนุสัญญาดังกล่าว ดังนั้นเงินได้จากการขายสินค้านี้จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย และเมื่อส่วนราชการจ่ายเงินได้ให้บริษัท ส่วนราชการจึงไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายแต่ประการใด

2. การจ่ายเงินซื้อเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ สำหรับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย การจ่ายเงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทผู้ขายส่งผู้รับมอบอำนาจมาลงนามในสัญญาซื้อขายในประเทศไทย ถือเป็นการประกอบกิจการในประเทศไทย โดยผู้ทำการแทน และก่อให้เกิดรายได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ฉะนั้นเมื่อส่วนราชการจ่ายเงินได้ดังกล่าวให้บริษัท ส่วน

ราชการจึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ของเงินได้ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7014 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547 เรื่องปัญหาการใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อน

ข้อหารือ บริษัทฯ หารือกรมสรรพากรเกี่ยวกับสิทธิการใช้ประโยชน์ทางภาษีจากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมีข้อเท็จจริงว่า ลูกค้านของบริษัทฯ เป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาซึ่งมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีสำนักงานสาขที่ตั้งอยู่ในประเทศสิงคโปร์ และไม่มีสำนักงานสาขาตัวแทนในประเทศไทยแต่อย่างใด โดยประกอบกิจการในการเป็นตัวแทนจำหน่ายในภูมิภาคเอเชียแปซิฟิก รวมถึงในประเทศไทยด้วย กรณีดังกล่าวถือว่า มีสิทธิในประโยชน์ทางภาษีตามข้อ 12 (ค่าสิทธิ) ตามอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้หรือไม่

แนววินิจฉัย บริษัท M ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา และมีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่มีสำนักงานสาขาตัวแทนในประเทศไทยอันจะถือได้ว่าเป็นสถานประกอบการถาวรของตนแต่อย่างใด แต่ได้รับค่าตอบแทนจากค่าสิทธิตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรที่จ่ายจากประเทศไทย กรณีดังกล่าวหากบริษัทมีถิ่นที่อยู่ในทางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาตามข้อ 4 วรรคหนึ่งแห่งอนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยและรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ และไม่ถูกจำกัดสิทธิการใช้ประโยชน์ตามข้อ 18 แห่งอนุสัญญาภาษีดังกล่าว บริษัท M ย่อมมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามข้อ 12 แห่งอนุสัญญา

เมื่อพิจารณาถึงหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/16135 ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2541, ที่ (กม.04)/1486 ลงวันที่ 25 กันยายน 2543, ที่ กค 0706/4105 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2546 และที่ กค 0706/7014 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547 แล้วจะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรนำหลักการตีความตามตัวอักษรประกอบกับคำวินิจฉัยเจตนารมณ์ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้

ดังนั้นเมื่อพิจารณาแนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของทั้งศาลและกรมสรรพากรแล้วจะเห็นได้ว่าหน่วยงานที่มีอิทธิพลต่อการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนทั้งสองหน่วยงานต่างตีความไปในทิศทางเดียวกันคือ ต่างยึดถือหลักการตีความตามตัวอักษรประกอบกับการตีความตามเจตนารมณ์ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางการ

ตีความดังกล่าว เพราะการยึดถือหลักการตีความตามตัวอักษรแต่เพียงอย่างเดียวนั้นผู้เขียนเห็นว่าไม่น่าจะเป็นการถูกต้องเนื่องจากจะเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีอาศัยเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ แต่ควรที่จะต้องตีความโดยอาศัยหลักการตีความตามตัวอักษรและหลักการตีความตามเจตนารมณ์ประกอบกันไปตามหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ข้อบทที่ 31-33 และจำต้องคำนึงถึงข้อบทที่ 3 ซึ่งเป็นส่วนที่ว่าด้วยคำนิยามของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนประกอบด้วย

นอกจากนั้นอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยนั้น โดยปกติก็มักจะมีการทำไว้หลายภาษาอย่างน้อยที่สุดก็จะมีฉบับภาษาไทย และฉบับภาษาอังกฤษ ถ้ามีปัญหาก่อขึ้นจากการใช้ถ้อยคำในสนธิสัญญาทางภาษี ดังนี้จะทำอย่างไร กรณีนี้ในทางปฏิบัติแล้วจะยึดถือฉบับภาษาอังกฤษเป็นหลัก เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยส่วนใหญ่แล้วยึดถือตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD และอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN เป็นหลัก ดังนั้นการแปลความเป็นภาษาไทยอาจเกิดความคาดเคลื่อนไม่ตรงตามความหมายที่แท้จริงได้

4.2 ปัญหาในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น เมื่อมองเพียงผิวเผินแล้วอาจเห็นได้ว่าไม่น่าจะมีปัญหาก่อขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเนื่องจากในข้อบทที่ 3 ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยส่วนใหญ่จะได้บัญญัติคำนิยามทั่วไปเพื่อใช้กับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเอาไว้แล้ว และในวรรค 2 ของข้อบทที่ 3 ก็ได้บัญญัติไว้ด้วยว่า “ในการใช้บังคับอนุสัญญานี้...คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในอนุสัญญาให้ถือว่ามีความหมายตามที่เป็นอยู่ ณ เวลานั้นภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น...หรือมีความหมายใด ๆ ภายใต้กฎหมายภาษีที่ใช้บังคับของรัฐนั้นซึ่งทำให้เชื่อได้ว่าเหนือกว่าความคาดหมายที่ได้ให้แก่ถ้อยคำภายใต้กฎหมายอื่นของรัฐนั้น” แต่เมื่อได้มีการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาใช้ปฏิบัติจริงแล้ว ก็ทำให้เห็นได้ว่า ได้มีปัญหาดัง ๆ เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังที่ผู้เขียนจะได้กล่าวต่อไป

1. ปัญหาการขัดกันของถ้อยคำระหว่างถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับถ้อยคำที่ใช้ในกฎหมายภายใน

ในการนำอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมาบังคับใช้นั้น ในทางปฏิบัติจริง ๆ แล้วอาจเกิดปัญหาการขัดกันของถ้อยคำที่ใช้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับถ้อยคำ

ที่ใช้ในกฎหมายภายในได้ จากปัญหาดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรจะต้องพิจารณาในเรื่องลำดับศักดิ์ของกฎหมายภายในกับสนธิสัญญาซึ่งเป็นกฎหมายระหว่างประเทศเป็นสำคัญ

ระบบกฎหมายทั้งหลายที่ยอมรับให้สนธิสัญญา หรือความตกลงระหว่างประเทศมีผลในระบบกฎหมายภายในได้มี 2 ระบบ คือ ระบบเอกนิยม (monism) ซึ่งถือว่าเมื่อสนธิสัญญานั้นได้รับการให้สัตยาบันแล้ว มีผลใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในได้ทันที ส่วนระบบที่ 2 เป็นระบบทวินิยม (dualism) ซึ่งถือว่าสนธิสัญญาที่มีการให้สัตยาบันแล้วมีผลผูกพันระหว่างรัฐกับรัฐในกฎหมายระหว่างประเทศก็จริง แต่จะมีผลบังคับเป็นกฎหมายภายในของระบบกฎหมายนั้นได้ต่อเมื่อมีการออกกฎหมายภายในมารอรับเสียก่อน เรียกกฎหมายประเภทนี้ว่า กฎหมายอนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญา (implementation)⁸

สำหรับประเทศไทยนั้น ถือคติทวินิยมมาโดยตลอดตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญทั้งหลายซึ่งกำหนดให้เป็นพระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ในอันที่จะทรงทำหนังสือสัญญาสันติภาพ สัญญาสงบศึก และสัญญาอื่น กับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศ แต่ถ้าหนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตอำนาจแห่งรัฐ หรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามสัญญา ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา⁹ (มาตรา 224 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540)

ในประเทศที่ถือคติเอกนิยมนี้ถือว่า เมื่อมีการให้สัตยาบันสนธิสัญญาดังกล่าวโดยชอบตามกฎหมายระหว่างประเทศแล้ว สนธิสัญญานั้นก็มีผลภายในระบบกฎหมายเลยโดยตรง รัฐไม่จำเป็นต้องออกกฎหมายมารองรับอีก ยกตัวอย่างเช่น ประเทศฝรั่งเศสซึ่งเป็นประเทศที่ถือคติเอกนิยมได้บัญญัติไว้ในมาตรา 54 แห่งรัฐธรรมนูญสาธารณรัฐที่ 5 ปี 1958 ว่า “สนธิสัญญาหรือข้อตกลงที่ได้ให้สัตยาบันโดยชอบแล้ว หรือได้รับความเห็นชอบแล้วย่อมมีฐานะอยู่เหนือรัฐบัญญัติ นับตั้งแต่วันที่ที่มีการประกาศใช้สนธิสัญญา หรือข้อตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ต่อเมื่อภาคีคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งจะปฏิบัติอย่างเดียวกันสำหรับการใช้ข้อตกลง หรือสนธิสัญญาแต่ละฉบับ”¹⁰

จากบทบัญญัตินี้แสดงให้เห็นว่าสนธิสัญญาจะมีผลโดยตรงในระบบกฎหมายฝรั่งเศสก็ต่อเมื่อได้รับสัตยาบัน หรือความเห็นชอบจากรัฐสภาโดยชอบประการหนึ่ง มีการ

⁸ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน, 3 เล่ม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538) เล่มที่ 3: หน้า 55

⁹ เพิ่งอ้าง, น. 56

¹⁰ เพิ่งอ้าง, น. 69

ประกาศใช้โดยชอบประการที่สอง และรัฐคู่ภาคีปฏิบัติเช่นเดียวกันกับประเทศฝรั่งเศสในลักษณะต่างตอบแทนกันเป็นประการที่สาม หากเป็นเช่นนี้สนธิสัญญาดังกล่าวก็จะมีผลบังคับโดยตรงในระบบกฎหมายฝรั่งเศส คือผูกพันทั้งประมุขของรัฐ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการของรัฐทุกองค์กร และศาลต้องใช้สนธิสัญญานั้นโดยถือว่ามีศักดิ์สูงกว่ารัฐบัญญัติที่รัฐสภาตราขึ้น อย่างไรก็ตาม หากสนธิสัญญานั้นขัดกับรัฐธรรมนูญ หรือรัฐบัญญัติที่รัฐสภาตราขึ้น การให้สัตยาบันจะกระทำมิได้ แต่จะต้องมาขอให้รัฐสภาให้ความเห็นชอบโดยทำเป็นรัฐธรรมนูญแก้ไขเพิ่มเติม หรือรัฐบัญญัติเสียก่อน ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในกรณีเช่นนี้ รัฐธรรมนูญฝรั่งเศสได้วางกลไกป้องกันการขัดกันของสนธิสัญญากับรัฐธรรมนูญ และรัฐบัญญัติไว้ โดยให้ความเห็นชอบตามรัฐธรรมนูญ กับการอนุมัติการตามสนธิสัญญา รวมเป็นขั้นตอนเดียวกันโดยเสนอขอความเห็นชอบในรูปรัฐธรรมนูญแก้ไขเพิ่มเติม หรือรัฐบัญญัติเลย¹¹

อย่างไรก็ตาม ในการใช้หลักนี้ ศาลฝรั่งเศสโดยเฉพาะสภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) ถือเป็นบรรทัดฐานว่า ถ้าสนธิสัญญาขัดกับรัฐบัญญัติที่รัฐสภาออกมาก่อนสนธิสัญญา นั้นสนธิสัญญานั้นมีผลเหนือกว่ารัฐบัญญัติ แต่ถ้าสนธิสัญญาขัดกับรัฐบัญญัติที่ออกมาภายหลัง ในอดีตสภาแห่งรัฐถือว่าเป็นปัญหาว่ารัฐบัญญัติดังกล่าวขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 55 ซึ่งเป็นอำนาจของตุลาการรัฐธรรมนูญไม่ใช่ของศาลยุติธรรม หรือศาลปกครอง อย่างไรก็ตาม สภาแห่งรัฐ และศาลฎีกาฝรั่งเศสพยายามตีความรัฐบัญญัติที่รัฐสภาตราไม่ให้ขัดกับสนธิสัญญา แต่ถ้ารัฐบัญญัติขัดกับสนธิสัญญาจริง ๆ สภาแห่งรัฐและศาลฎีกาจะใช้รัฐบัญญัติโดยไม่ใช้สนธิสัญญา เพราะทั้งสภาแห่งรัฐและศาลฎีกาไม่มีอำนาจควบคุมรัฐบัญญัติดังกล่าวไม่ให้ขัดต่อรัฐธรรมนูญ เนื่องจากอำนาจนี้เป็นของตุลาการรัฐธรรมนูญ แต่ตั้งแต่คดี C.E. ที่ประชุมใหญ่ 20 Oct. 1989, Nicolo, Rec. 190, G.A. 748 สภาแห่งรัฐได้เปลี่ยนบรรทัดฐานมาควบคุมความชอบด้วยสนธิสัญญาของรัฐบัญญัติ แม้ว่ารัฐบัญญัติจะออกในภายหลังสนธิสัญญา ก็จะไม่ขัดต่อสนธิสัญญาไม่ได้ หากขัดสภาแห่งรัฐก็จะต้องใช้สนธิสัญญาแทน¹²

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น รัฐธรรมนูญหมวด 4 มาตรา 2 บัญญัติว่า “สนธิสัญญาเป็นกฎหมายภายในของประเทศ และศาลจะต้องปฏิบัติตามสนธิสัญญานั้น จึงมีผลให้ศาลใช้สนธิสัญญานั้นโดยมีศักดิ์เท่ากับรัฐบัญญัติ” ดังนั้นสนธิสัญญาที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา ศาลฎีกาจะปฏิเสธไม่ให้บังคับสนธิสัญญานั้น แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาที่มี

¹¹ เพิ่งอ้าง, น. 69

¹² เพิ่งอ้าง, น. 70

ปัญหาว่าขัดต่อกฎหมายระดับรัฐบัญญัติหรือไม่ ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาได้สร้างหลักพิเศษขึ้นเพื่อพิจารณาคำนี้ หรือฐานะของสนธิสัญญา โดยถือว่าสนธิสัญญาที่มีผลบังคับในตัวเองซึ่งไม่ต้องการออกกฎหมายอนุวัติการอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งได้แก่สนธิสัญญาที่ก่อให้เกิดหน้าที่ให้เอกชนโดยตรง และการทำสนธิสัญญาไม่ขัดรัฐธรรมนูญ สนธิสัญญาประเภทนี้มีศักดิ์สูงกว่ารัฐธรรมนูญ และกฎหมายของมลรัฐ แต่ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา และมีศักดิ์เท่ารัฐบัญญัติของประเทศสหรัฐอเมริกา ดังนั้น สนธิสัญญาประเภทนี้ยกเลิก หรือแก้ไขรัฐบัญญัติที่ออกก่อนสนธิสัญญาได้ และในทำนองกลับกัน หากรัฐสภาตรารัฐบัญญัติภายหลังมาขัดกับสนธิสัญญา ก็ต้องถือว่ารัฐบัญญัตินั้นได้แก่สนธิสัญญาแล้ว แต่ถ้าเป็นสนธิสัญญาที่ไม่มีผลบังคับในตัวเองซึ่งหมายถึงสนธิสัญญาที่ไม่ได้ก่อให้เกิดสิทธิหน้าที่แก่เอกชนโดยตรง แต่เป็นเรื่องรัฐสัญญากับรัฐ เช่น ให้ความช่วยเหลือทางเศรษฐกิจแก่กัน ซึ่งจะต้องออกรัฐบัญญัติของรัฐสภามารองรับการให้เงินช่วยเหลือดังกล่าว สนธิสัญญาประเภทนี้หากขัดกับกฎหมายภายใน กฎหมายภายในย่อมมีผลเหนือกว่า เว้นแต่รัฐสภาจะออกรัฐบัญญัติมาอนุวัติการ¹³

ส่วนในประเทศที่ถือคติวินัยมนั้นจะถือว่าสนธิสัญญาที่ให้สัตยาบันแล้วมีผลผูกพันในกฎหมายระหว่างประเทศ แต่ไม่มีผลบังคับในระบบกฎหมายภายในแต่จะมีการตรากฎหมายภายในของประเทศนั้น ๆ ออกมารองรับสนธิสัญญาดังกล่าวก่อน ประเทศที่ถือคตินี้ เช่น ประเทศอังกฤษ และประเทศไทย¹⁴

ในประเทศไทยนั้น เมื่อมีการให้สัตยาบันแก่สนธิสัญญาแล้ว ต้องแยกสนธิสัญญาเป็น 2 ประเภทหลักคือ สนธิสัญญาที่ไม่ต้องใช้บังคับในระบบกฎหมายภายใน กับสนธิสัญญาที่ต้องใช้บังคับในระบบกฎหมายภายใน¹⁵

หากเป็นสนธิสัญญาที่ไม่ต้องใช้บังคับในระบบกฎหมายไทย และมีการให้สัตยาบันและประกาศใช้โดยประกาศพระบรมราชโองการ หรือประกาศให้ใช้บังคับหนังสือสัญญานั้นแล้ว ในกรณีเช่นนี้ ความผูกพันของประเทศไทยก็มีระดับระหว่างประเทศเท่านั้นไม่อาจบังคับกันได้ตามกฎหมายภายใน¹⁶

¹³ เพิ่งอ้าง, น. 71

¹⁴ เพิ่งอ้าง, น. 71

¹⁵ เพิ่งอ้าง, น. 72

¹⁶ เพิ่งอ้าง, น. 72

หากเป็นสนธิสัญญาที่จะใช้บังคับในระบบกฎหมายไทย ก็คงต้องมีพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่มีผลเท่าพระราชบัญญัติรองรับ และในการใช้กฎหมาย ศาลไทยก็มักจะอ้าง พระราชบัญญัติ หรือกฎหมายนั้นโดยตรง โดยไม่ต้องอ้างสนธิสัญญาสำหรับกฎหมายที่รองรับการใช้บังคับสนธิสัญญานั้น แต่หากไม่มีกฎหมายภายในรองรับอยู่ ก็ต้องมีการออกกฎหมายมารองรับ ใหม่¹⁷

สำหรับการอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำกับประเทศต่าง ๆ นั้น ผู้เขียนเห็นว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาที่จะใช้บังคับในระบบกฎหมายไทย ดังนั้นก็จำเป็นต้องมีการออกพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่มีผลเท่ากับ พระราชบัญญัติรองรับ แต่ไม่ปรากฏว่ามีอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำ กับประเทศต่าง ๆ ฉบับใดที่ได้มีการตราพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่มีผลเท่ากับ พระราชบัญญัติมารองรับ โดยประเทศไทยอาศัยอำนาจของฝ่ายบริหารกล่าวคือ มาตรา 3 อนุมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติรองรับไว้ว่า "บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียก เก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ ... (2) ยกเว้นแก่ บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานา ประเทศ"

ดังนั้น ในกรณีของประเทศไทย สถานะของกฎหมายภายในของประเทศไทยย่อมอยู่ เหนือกว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเนื่องจากอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ของประเทศไทยไม่ได้มีการออกพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่มีผลเท่ากับพระราชบัญญัติ รองรับอนุวรรตการให้เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน กล่าวคือ เมื่อใดก็ตามที่ เกิดความขัดแย้งกันขึ้นระหว่างข้อบทในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนกับบทบัญญัติของ กฎหมายภายใน โดยหลักแล้วก็จะต้องใช้บังคับตามกฎหมายภายในนั้น แต่หากเมื่อใดบทบัญญัติ ของกฎหมายภายในถูกเปลี่ยนแปลงไป และทำให้อัตราภาษีของเงินได้เฉพาะอย่างสูงขึ้น เมื่อนั้น บทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้นก็จะมีผลกระทบกระเทือนต่อภาระภาษีของบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ ในประเทศคู่ภาคีสนธิสัญญาแต่อย่างใด และถึงแม้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายภายในนั้นจะได้ใช้ บังคับภายหลังจากที่ได้มีการใช้บังคับอนุสัญญาทางภาษีนั้นแล้วก็ตาม เนื่องจากอนุสัญญาเพื่อ

¹⁷ เพิ่งอ้าง, น. 72-73

การเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นมีจุดมุ่งหมายที่จะช่วยผู้เสียภาษีให้ได้ประโยชน์มากยิ่งขึ้น จะไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด¹⁶

2. ปัญหาในกรณีที่ถ้อยคำที่มีปัญหาไม่สามารถหาคำนิยามได้จากข้อบทในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน

เป็นที่ยอมรับกันว่าอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นไม่สามารถที่จะบัญญัติคำนิยามที่มีลักษณะครอบคลุมได้ทุกลักษณะ ด้วยเหตุนี้ในทางปฏิบัติจึงเกิดปัญหาขึ้นว่า ถ้าเกิดมีถ้อยคำที่มีปัญหาขึ้นโดยถ้อยคำนั้นไม่สามารถหาคำนิยามจากข้อบทในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ คู่ภาคีสันธิสัญญาของประเทศทั้งสองประเทศจะแก้ปัญหานั้นอย่างไร

ผู้เขียนมีความเห็นว่าในกรณีดังกล่าวนี้คู่ภาคีสันธิสัญญาสามารถดำเนินการดังต่อไปนี้

2.1 ค้นหาคำนิยามของถ้อยคำที่มีปัญหานั้นจากกฎหมายภายในของรัฐตน

วิธีการดังกล่าวนี้ปรากฏอยู่ในข้อบทที่ 3 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ซึ่งผู้เขียนได้อธิบายไว้ในบทที่ 3 แล้ว

ปัญหาที่เกิดขึ้นตามมาคือ คำนิยามจากกฎหมายภายในฉบับใดที่ควรจะนำมาใช้

ข้อบทที่ 3 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD บัญญัติไว้ว่า ถ้อยคำที่ไม่ได้มีนิยามไว้จะมีความหมายตามที่ถ้อยคำนั้นเป็นภายใต้กฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีประเภทต่าง ๆ ที่แม่แบบนี้ใช้บังคับ ดังนั้นคำนิยามตามกฎหมายภายในที่นำมาใช้บังคับคือคำนิยามตามกฎหมายภาษี แม้ว่าอาจจะได้มีการนำคำนิยามจากกฎหมายทั่วไปมาใช้ก็ตาม คำนิยามนั้นยังมีความหมายภายใต้กฎหมายภาษีตามที่ถ้อยคำนั้นเกี่ยวพันกับภาษีประเภทต่าง ๆ ที่อยู่ในขอบข่ายของแม่แบบนี้ ดังนั้นความหมายตามกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับภาษีประเภทต่าง ๆ ที่ไม่ได้อยู่ในขอบข่ายของแม่แบบนี้จึงไม่สามารถนำมาใช้บังคับ ในกรณีที่กฎหมายภาษีมียุทธศาสตร์ของถ้อยคำนั้นมากกว่าหนึ่งคำนิยาม ดังนั้นคำนิยามที่เกี่ยวข้องควรจะเป็นคำนิยาม

¹⁶ กฤตศิลป์ กนกนารถ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อน, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 14, พิมพ์ครั้งที่ 7, 2 เล่ม (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2545) เล่มที่ 2: หน้า 456

ที่สัมพันธ์กับเนื้อหาภาษีภายในประเทศที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน¹⁹

ปัญหาประการต่อมาคือ ขอบเขตของกฎหมายภายในว่ามีอยู่แค่นั้น

ขอบเขตของกฎหมายภายในรวมถึงคำนิยามตามกฎหมายลายลักษณ์อักษร และควรจะรวมถึง การตีความโดยทางศาลของกฎหมายลายลักษณ์อักษรนั้นด้วย อย่างไรก็ตาม คำนิยามที่มีอยู่ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอื่น ๆ โดยชัดแจ้งไม่ควรที่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภายใน ถ้าคำนิยามเหล่านี้ไม่ได้นำมารวมไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยเฉพาะ มันอาจไม่เป็นการถูกต้องที่จะนำคำนิยามเหล่านั้นมาใช้โดยการอ้างอิงข้อบทที่ 3 วรรค 2 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD²⁰

2.2 ค้นหาคำนิยามของถ้อยคำที่มีปัญหานั้นโดยอาศัยข้อบทที่ 25 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ซึ่งเกี่ยวกับวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual agreement)

ข้อบทที่ 25 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ได้บัญญัติไว้ว่า

“1. ในกรณีที่บุคคลพิจารณาเห็นว่า การกระทำของรัฐบาลอิสระสัญญาว่ารัฐใดหรือทั้งสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ บุคคลนั้นอาจเสนอเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลอิสระสัญญาซึ่งตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ แม้จะมีทางแก้ไขเยียวยาตามกฎหมายภายในของรัฐเหล่านั้นอยู่แล้วก็ตาม หรือถ้าในกรณีของเขานี้ดำเนินมาภายใต้วรรค 1 ของข้อบทที่ 24 ให้เสนอเรื่องราวต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลอิสระสัญญาซึ่งเขาเป็นคนชาติ การเสนอเรื่องราวต้องทำให้เสร็จสิ้นลงภายในเวลา 3 ปี นับจากมีการบอกกล่าวครั้งแรกของปฏิบัติการที่มีผลให้ต้องเสียภาษีอากรที่ไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของอนุสัญญานี้

2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถบรรลุข้อยุติที่น่าพึงพอใจโดยลำพัง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพยายามแก้ไขกรณีนั้นด้วยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลอิสระสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อการเว้นการเก็บ

¹⁹ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2nd ed. (London: Sweet & Maxwell, 1994) p. 35

²⁰ *ibid.* pp. 35-36

ภาษีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้ ความตกลงใด ๆ ที่ได้บรรลุแล้วจะถูกทำให้เกิดผลในทางปฏิบัติโดยไม่คำนึงถึงเวลาจำกัดตามกฎหมายภายในของรัฐภาคีสนธิสัญญา

3. ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลสนธิสัญญาทั้งสองรัฐพยายามแก้ไขข้อยุ่งยากหรือข้อสงสัยที่เกิดขึ้นจากการตีความหรือบังคับใช้อนุสัญญาโดยความตกลงร่วมกัน เจ้าหน้าที่ดังกล่าวยังอาจหารือกันและกันเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนในบรรดากรณีที่มีได้บัญญัติไว้ในอนุสัญญานี้ด้วย

4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลสนธิสัญญาทั้งสองรัฐอาจติดต่อกันและกันโดยตรงเพื่อให้บรรลุความตกลงตามความหมายแห่งวรรคก่อน เมื่อเห็นเป็นการสมควรที่จะแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันด้วยวาจาเพื่อให้บรรลุความตกลง การแลกเปลี่ยนเช่นนั้นอาจกระทำผ่านทางคณะกรรมการอันประกอบด้วยผู้แทนของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลสนธิสัญญาทั้งสองรัฐ”

ข้อบทที่ 25 นี้บัญญัติไว้สำหรับการแก้ปัญหาข้อพิพาทต่าง ๆ ซึ่งความไม่ลงรอยกันได้มีอยู่ระหว่างรัฐบาลสนธิสัญญาสองรัฐในเรื่องเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาทางภาษี หรือภาษีที่ถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลสนธิสัญญาของรัฐหนึ่ง ข้อบทของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ได้ถูกออกแบบมาอย่างชัดเจนเพื่อที่จะจัดการกับข้อพิพาทต่าง ๆ ที่ซึ่งประเทศต่าง ๆ ได้นำแบบแผนทั่วไปของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD มาใช้ แต่หลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดของข้อบทนี้สามารถนำมาใช้กับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนใด ๆ ซึ่งได้รับการลงนามโดยรัฐบาลสนธิสัญญาสองรัฐ²¹ หากการปฏิบัติการณ์การตีความของรัฐใดรัฐหนึ่งทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่าการปฏิบัติเช่นนั้นมิได้เป็นไปตามแนวที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีมียสิทธิร้องเรียนต่อรัฐที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือต่อรัฐที่ตนเป็นคนชาติเพื่อให้มีการปฏิบัติ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐอาจจะปรึกษาหารือติดต่อกันเพื่อจัดการปัญหาดังกล่าวให้หมดไป²²

ถึงแม้ว่าจะมีกฎระเบียบของกฎหมายกำหนดไว้แล้วเกี่ยวกับการพิจารณาการจัดเก็บภาษี เจ้าหน้าที่ของรัฐย่อมจะดำเนินการจัดเก็บภาษีตามวิธีการที่เห็นว่าถูกต้องที่สุด แต่อาจจะต่างกันโดยเฉพาะการจัดเก็บภาษีในกรณีของเงินได้ข้ามประเทศ มักจะมีกรณีที่เกิดขึ้นได้ว่าการพิจารณาจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีนั้นไม่ตรงกับความเข้าใจของผู้เสียภาษีอันมีเหตุมาจากข้อมูลที่

²¹ John S. Phillips, *International Tax Treaty Networks*, (2002), [CD-ROM], Abstract from: File:///D:/files/disc25.htm

²² พิชชาติ เกษเรือง; อ้างแล้ว เจริญพรที่ 2 น.275

มีอยู่ไม่เพียงพอ, ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือเท่าที่ควร และเจ้าหน้าที่อาจกระทำไปด้วยความรู้เท่าไม่ถึงการณ์²³ เมื่อมีเหตุการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้น อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ได้กำหนดขั้นตอนให้รัฐคู่สัญญาจะต้องหาทางแก้ปัญหาต่าง ๆ โดยมีรายละเอียดดังนี้²⁴

1) การร้องเรียนของผู้เสียภาษีตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD หากผู้เสียภาษีเห็นว่าตนถูกประเมินภาษีในจำนวนที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าไม่เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีสามารถร้องเรียนการกระทำดังกล่าวต่อรัฐถิ่นที่อยู่ของตนได้ โดยร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ แต่ต้องร้องเรียนภายใน 3 ปี นับแต่ได้รับแจ้งถึงการกระทำที่ไม่เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน เช่น

ธนาคารไทยพาณิชย์ สาขาอินเดียได้รับใบแจ้งการประเมินจากกรมสรรพากรอินเดีย ในวันที่ 1 มกราคม 2544 ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นโดยต้องคำนวณภาษีในอัตราภาษีที่สูงกว่าอัตราภาษีที่ธนาคารของประเทศอินเดียต้องชำระ ธนาคารไทยพาณิชย์ สาขาอินเดียเห็นว่า กรมสรรพากรอินเดียเลือกปฏิบัติเป็นการฝ่าฝืนข้อบทที่ 24 ว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย กับประเทศอินเดีย จึงต้องทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐถิ่นที่อยู่ของธนาคารไทยพาณิชย์ สาขาอินเดีย ซึ่งหมายถึงต้องยื่นต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังของไทยภายในวันที่ 1 มกราคม 2547 ในขณะเดียวกันธนาคารไทยพาณิชย์ สาขาอินเดียก็ยังมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อกรมสรรพากรอินเดียอีกทางหนึ่งด้วย โดยยื่นตามขั้นตอนปกติตามกฎหมายภายในของประเทศอินเดีย และต้องยื่นภายในอายุความตามกฎหมายของประเทศอินเดีย

หรือในทำนองกลับกัน หากบริษัทมิตซูย นิติบุคคลญี่ปุ่นขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรของประเทศไทยโดยเห็นว่าภาษีที่ถูกผู้จ่ายเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนำส่งกรมสรรพากรของประเทศไทยไว้ไม่เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทย กับประเทศญี่ปุ่น เช่น บริษัทมิตซูยเห็นว่าเงินได้ที่ตนได้รับจากลูกค้าในประเทศไทยเป็นกำไรจากธุรกิจ และเมื่อบริษัทฯ ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่กรมสรรพากรของประเทศไทยมีหนังสือแจ้งให้บริษัทฯ ทราบในวันที่ 1 มกราคม 2544 โดยเห็นว่า เป็นเงินได้ประเภท

²³ เพิ่งอ้าง, น. 275-276

²⁴ ธนภณ แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546) น. 606-608

ค่าสิทธิจึงต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และบริษัทฯ ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ซึ่งบริษัทฯ เห็นว่า กรมสรรพากรของประเทศไทยตีความไม่เป็นไปตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนฯ จึงต้องไปร้องเรียนเป็นหนังสือต่อกรมสรรพากรของประเทศไทยซึ่งได้รับมอบอำนาจให้เป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของฝ่ายญี่ปุ่น โดยบริษัทฯ ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของญี่ปุ่น ภายในเวลา 3 ปีนับแต่ได้รับแจ้งจากกรมสรรพากรของประเทศไทยว่าไม่มีสิทธิได้รับเงินภาษีคืน แต่บริษัทฯ ยังสามารถใช้สิทธิดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรกลางของประเทศไทยตาม ขั้นตอน และอายุความปกติได้อีกทางหนึ่ง ซึ่งถ้าศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดไม่ว่าจะเป็นคุณ หรือ โทษแก่บริษัทฯ กรมสรรพากรของประเทศไทย และบริษัทฯ ต้องยอมปฏิบัติตามคำพิพากษาแต่ หากอยู่ในระหว่างดำเนินคดีในศาล และกรมสรรพากรของประเทศไทยพิจารณาแก้ไขให้เป็นคุณ แก่บริษัทฯ และบริษัทฯ พอใจตามนั้น ก็ต้องไปยุติการดำเนินคดีทางศาล หรือถอนฟ้องก่อนที่ศาล จะพิพากษาไปทางใด แต่ถ้าหากผู้เสียหายไม่เลือกใช้สิทธิทางศาลมาตั้งแต่ต้นจนขาดอายุความ ฟ้องร้อง ผู้เสียหายจะต้องพึงพากระบวนการร้องเรียนตามอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนฯ ข้อ 25 วรรค 1 ได้เพียงช่องทางเดียวเท่านั้น

2) การทำความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ของรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้เสียหายได้รับคำร้องภายในอายุความ 3 ปีตามวรรค 1 แล้วจะต้องติดต่อหารือ กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลคู่สนธิสัญญาเพื่อแก้ไขปัญหาที่ผู้เสียหายเห็นว่าไม่เป็นไปตาม อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนซึ่งอาจมีการทำหนังสือชี้แจงโต้ตอบกัน ถ้าทั้ง 2 รัฐเห็น ตรงกันว่ารัฐบาลคู่สนธิสัญญาที่ถูกผู้เสียหายกล่าวหาได้ปฏิบัติโดยชอบตามบทบัญญัติของ อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแล้วก็ถือว่าได้ช้อยติ และหากผู้เสียหายไม่พอใจอีกก็ยังมี สิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลต่อไปตามขั้นตอนปกติของกฎหมายภายใน และก็ต้องให้เป็นไปตามคำ พิพากษาศาล

ในขั้นตอนการหารือระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐบาลคู่สนธิสัญญาทั้ง 2 รัฐ ถ้า ทั้งสองฝ่ายเห็นว่าจำเป็นต้องมีคณะผู้แทนของทั้ง 2 รัฐมาเจรจาร่วมกันก็สามารถเจรจาผ่านคณะ ผู้แทนเพื่อหาช้อยติได้

ปัญหาที่เกิดขึ้นเมื่อหลายปีที่ผ่านมาคือ ผู้เสียหายบางรายได้โต้แย้งว่า วิธีการเพื่อ ความตกลงร่วมกันไม่ได้ส่งผลที่แน่นอนในความตกลงระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ และว่าถ้า วิธีการนั้นส่งผลที่แน่นอน ความตกลงนั้นก็ไม่ใช่สิ่งที่ให้ความพึงพอใจแก่ผู้เสียหายตามลักษณะ ของการเพิ่มความร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ทางภาษีสำหรับการประเมินความรับผิดชอบทางภาษีที่ดีขึ้น เจ้าหน้าที่ทางภาษีได้แสดงความกลัวว่าจะมีกรณีต่าง ๆ เกี่ยวกับความขัดแย้งที่ไม่ได้รับการแก้ไข

พร้อมด้วยผลลัพธ์ที่ไม่น่าพึงพอใจสำหรับผู้เสียภาษีมามากขึ้น ๆ และว่าควรจะมีกลไกบางอย่างสำหรับการนำเจ้าหน้าที่ทางภาษีมามีความตกลงและปล่อยให้ผู้เสียภาษีเข้ามามีส่วนในการกำหนดวิธีแก้ปัญาซึ่งเป็นที่ยอมรับกัน²⁵

สำหรับปัญหานี้ ได้มีสนธิสัญญาระหว่างสหราชอาณาจักร กับประเทศเม็กซิโกที่ได้ลงนามในวันที่ 2 มิถุนายน 1994 ประกอบไปด้วยบทบัญญัติที่ว่า ถ้าความยากลำบากหรือความสงสัยใด ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตีความหรือการนำสนธิสัญญามาใช้ไม่สามารถแก้ปัญหาได้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจภายใต้ข้อบทเกี่ยวกับความตกลงร่วมกัน คดีนั้นอาจมีการเสนอต่ออนุญาโตตุลาการที่มีผลผูกมัดซึ่งอยู่ภายใต้วิธีการต่าง ๆ ที่ถูกสร้างขึ้นระหว่างรัฐภาคีสถิตินธิสัญญา²⁶

3. ปัญหาในกรณีที่ภาคีสถิตินธิสัญญาอีกรัฐหนึ่งพยายามตีความถ้อยคำในสนธิสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยบิดเบือนจากความหมายที่แท้จริงเพื่อที่จะให้รัฐของตนได้ประโยชน์ ดังนั้นภาคีสถิตินธิสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นจะมีวิธีแก้ปัญากรณีนี้อย่างไร

กรณีดังกล่าวนี้ ถ้าภาคีสถิตินธิสัญญาอีกรัฐหนึ่งนั้นไม่สามารถบังคับภาคีสถิตินธิสัญญาที่พยายามตีความโดยบิดเบือนนั้นที่จะทำการใด ๆ ผ่านวิธีการทางศาลได้ วิธีที่ภาคีสถิตินธิสัญญาจะสามารถทำได้มีดังต่อไปนี้²⁷

1) ภาคีสถิตินธิสัญญาสามารถพยายามเริ่มต้นการเจรจาทางการทูตเพื่อเปลี่ยนมุมมองของภาคีสถิตินธิสัญญาอีกรัฐหนึ่ง แต่ถ้าล้มเหลวที่จะทำเช่นนั้น ภาคีสถิตินธิสัญญาก็สามารถใช้วิธีการที่สอง

2) การโต้ตอบด้วยวิธีแบบเดียวกัน เช่น ในคดี NatWest สหราชอาณาจักรสามารถตอบโต้โดยการปรับใช้การตีความแบบเดียวกันต่อผู้เสียภาษีชาวสหรัฐอเมริกาที่ทำธุรกิจในสหราชอาณาจักรโดยการกำหนดภาษีซ้อน หรือโดยผ่านกระบวนการเครดิตภาษีในต่างประเทศของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งบังคับให้ประเทศสหรัฐอเมริกาดำเนินการรับภาษีของสหราชอาณาจักรเพิ่มขึ้น

²⁵ John S. Phillips, *Supra* note 22

²⁶ *Ibid.*

²⁷ John A. Townsend, "Tax Treaty Interpretation",

<http://web2.westlaw.com/find/default.wl?mt=WestlawInternational&fn=_top&sv=Split&cite=55+Tax+Law.+219&rp=%2ffind%2fdefault.wl&vr=2.0&rs=WLW5.11>, Fall 2001

3) ถ้าการฝ่าฝืนสนธิสัญญานั้นเป็นสาระสำคัญเพียงพอต่อภาคีสนธิสัญญา ภาคีสนธิสัญญานั้นสามารถบอกเลิกอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการแจ้งถึงการฝ่าฝืนอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน หรือโดยการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการสิ้นสุดอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยการแจ้งล่วงหน้า 6 เดือนตามข้อบทที่ 30 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ OECD ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

“อนุสัญญานี้มีผลใช้บังคับได้จนกว่าจะได้มีการทำให้สิ้นสุดโดยรัฐภาคีสนธิสัญญา รัฐใดรัฐหนึ่ง รัฐภาคีสนธิสัญญา รัฐหนึ่งอาจสิ้นสุดสนธิสัญญาได้ผ่านช่องทางทางการทูตโดยแจ้งการสิ้นสุดสนธิสัญญาก่อนสิ้นปีปฏิทินอย่างน้อยหกเดือนภายหลังปี...”