

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

สนธิสัญญาโดยทั่วไปนั้นมีอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 เป็นหลักในการจัดทำสนธิสัญญา โดยอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นได้บัญญัติข้อบทที่เกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปเอาไว้เพื่อให้ประเทศต่าง ๆ ที่มีปัญหาในการบังคับใช้สนธิสัญญาสามารถนำมาเป็นหลักในการแก้ไขปัญหาได้ หลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ นั้นยึดถือหลักว่าการตีความสนธิสัญญาต้องให้ความสำคัญแก่ตัวบทแห่งสนธิสัญญาเป็นหลัก โดยไม่คำนึงถึงว่าเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐภาคีแห่งสนธิสัญญามีอยู่อย่างไร ดังนั้นในการตีความสนธิสัญญาจึงไม่ให้ความสำคัญต่องานเตรียมร่าง (travaux préparatoires) โดยถือว่าย่อกำที่ไว้ในสนธิสัญญานั้นแสดงออกถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของรัฐภาคีแห่งสนธิสัญญา

อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นก็ถือได้ว่าเป็นสนธิสัญญาประเภทหนึ่ง ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกิดขึ้นจึงต้องนำหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาโดยทั่วไปตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มาประกอบการพิจารณาด้วย นอกจากนี้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นก็ยังมีหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในข้อบทที่ 3 ของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบทั้งของ OECD, สหประชาชาติ และประเทศสหรัฐอเมริกา แต่หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยเฉพาะนั้นก็ยังคงแตกต่างกันตามระบบกฎหมายกล่าวคือ ในประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย เช่นประเทศฝรั่งเศส หรือประเทศเยอรมันนั้นเน้นการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยยึดถือหลักการตีความตามตัวอักษรของอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นสำคัญ ส่วนในประเทศที่ใช้ระบบจารีตประเพณีนั้น เช่นประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากจะยึดถือการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามที่ข้อบทที่ 3 แห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของตนแล้ว หลักเกณฑ์ที่ประเทศสหรัฐอเมริกายึดถือเป็นหลักอีกประการหนึ่งคือความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิติสัญญา ซึ่งเป็นการค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีสถิติสัญญาว่าโดยแท้จริงแล้วภาคีสถิติสัญญาทั้งสองฝ่ายมีความมุ่งประสงค์อย่างไร

สำหรับประเทศไทยนั้น เท่าที่ผู้เขียนศึกษาค้นคว้ามานั้นไม่ปรากฏว่ามีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน โดยหน่วยงานภาครัฐที่มีอิทธิพลต่อการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอันได้แก่ ศาลและกรมสรรพากรนั้น ต่างยึดถือหลักในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในทำนองเดียวกัน กล่าวคือยึดถือหลักการตีความตามตัวอักษรประกอบกับการตีความตามเจตนารมณ์มาเป็นหลักในการตีความ ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการตีความสนธิสัญญาตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ประกอบกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนแม่แบบของ UN และ OECD

แต่แม้ว่าการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนจะมีหลักเกณฑ์บัญญัติไว้แล้วก็ตาม แต่หลักเกณฑ์นั้นก็ไม่สามารถที่จะแก้ปัญหาอันเกิดขึ้นจากการตีความได้ทั้งหมด เนื่องจากผู้บัญญัติหลักเกณฑ์เหล่านั้นอาจไม่สามารถที่จะคาดเห็นเหตุการณ์ในอนาคตได้ว่าจะเกิดปัญหาอะไรขึ้นบ้างจากการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นจึงเกิดปัญหาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้น ผู้เขียนใคร่ขอเสนอแนะแนวทางการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอย่างกว้าง ๆ เพื่อสนับสนุนหลักในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่มีอยู่แล้ว และเพื่อให้การบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนให้ดียิ่งขึ้นดังต่อไปนี้คือ

1. ผู้ตีความนั้นนอกจากจะพิจารณาจากถ้อยคำในสนธิสัญญา และถ้อยคำตามกฎหมายภายในของภาคีสถิตินิติสัญญาแล้ว แต่ถ้าเกิดมีปัญหาคือขึ้นจากการตีความซึ่งจะอาศัยหลักการตีความตามตัวอักษรมาใช้ไม่ได้แล้ว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำประวัติความเป็นมาในการร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนรวมทั้งประวัติความเป็นมาในชั้นเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน และความคาดหวังร่วมกันของภาคีสถิตินิติสัญญามาประกอบการพิจารณาก็เป็นทางแก้ที่มีประสิทธิภาพวิธีหนึ่งเนื่องจากเอกสารต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในชั้นเจรจาและการร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้นช่วยให้ผู้ตีความสามารถเข้าใจถึงเจตนารมณ์ที่แท้จริงของภาคีสถิตินิติสัญญาทั้งสองฝ่ายว่ามีอยู่อย่างไร

2. ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนได้อธิบายหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนของประเทศไทยอย่างกว้าง ๆ กล่าวคือ หลักการตีความตามตัวอักษรประกอบกับหลักการตีความตามเจตนารมณ์ แต่เพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้กฎหมาย และเพื่อประโยชน์ของตัวผู้เสียภาษีเองในการทำความเข้าใจและปฏิบัติให้ถูกต้องสอดคล้องกับความคิดเห็นของกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่บังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการ

เก็บภาษีซ้อน ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าในอนาคตหากได้มีการกำหนดเกณฑ์เฉพาะเรื่องเฉพาะรายไป ย่อมจะทำให้การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็น ประโยชน์มากยิ่งขึ้น เช่นการ กำหนดเกณฑ์การพิจารณาว่าอะไรถือเป็นค่าสิทธิ หรือเกณฑ์ในการพิจารณาแหล่งเงินได้ โดย ผู้เขียนขอเสนอแนะว่า ควรจะได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ในการกำหนดเกณฑ์ในการตีความเป็นเรื่อง ๆ ไปเพื่อให้มีผลผูกพันให้ศาลจำต้องถือปฏิบัติตาม โดยอาจออกเป็นประกาศ เนื่องจากในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจแค่ออกเป็นประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรซึ่งไม่มีผลผูกพันศาลโดยจะมีผลผูกพันแค่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรให้ต้อง ปฏิบัติตามเท่านั้น แต่เมื่อเรามีเกณฑ์ในการพิจารณาแล้ว หากปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถ ปรับใช้เกณฑ์ดังกล่าวได้แล้ว ผลสุดท้ายก็จำต้องหันกลับไปใช้หลักเกณฑ์อย่างกว้าง ๆ สำหรับการ ตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน นอกจากนั้นหากปรากฏว่าเกณฑ์ในการพิจารณา เฉพาะเรื่องของประเทศไทยไม่ตรงกับเกณฑ์ของประเทศคู่สัญญา ก็จำเป็นต้องใช้วิธีการเจรจา ตามที่ข้อบทที่ 25 ว่าด้วยวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันแห่งอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนได้บัญญัติเอาไว้ แต่ถ้าการเจรจาไม่ประสบผลสำเร็จ ผลสุดท้ายก็จำต้องถือตามเกณฑ์ของแต่ละ ประเทศ เนื่องจากแต่ละประเทศต่างก็มีอธิปไตยเป็นของตนเอง

3. ในส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษี ซ้อนอันได้แก่ ศาล และกรมสรรพากรนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเจ้าหน้าที่ทั้งในส่วน of ศาลและ กรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้และการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน นั้นควรเป็นผู้ที่มีความรู้เฉพาะด้านเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนโดยตรง เพราะ มิฉะนั้นแล้วเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเหล่านั้นย่อมไม่สามารถที่จะบังคับใช้และตีความอนุสัญญาเพื่อการ เว้นการเก็บภาษีซ้อนได้อย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์ นอกจากนั้นการตีความที่เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่ถูกต้องย่อมก่อให้เกิดความ มั่นใจต่อประชาชนที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวเนื่องจากในการ ตีความกฎหมายเพื่อใช้กับคดีนั้น ศาลได้สร้างกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายขึ้นโดยแบ่งเป็น 2 ระดับคือ ระดับแรก กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่เป็นความหมายของบทบัญญัติที่จะใช้บังคับกับคดีซึ่งมี ลักษณะทั่วไปไม่จำกัดบุคคล และระดับที่สอง คือคำพิพากษาซึ่งเป็นกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ใช้ บังคับแก่คู่ความ เช่น การที่ศาลฎีกาตีความคำว่า "หลักทรัพย์" หมายความว่ารวมถึงลักระแสไฟฟ้า ด้วยเท่ากับศาลฎีกาให้ความหมายซึ่งก็คือการสร้างกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายในความเป็นจริงใน ระบบกฎหมายขึ้นอันเป็นการสร้างกฎเกณฑ์ระดับประมวลกฎหมายขึ้นว่ากระแสไฟฟ้าก็เป็นทรัพย์

ที่ลักได้ประการหนึ่ง และสร้างกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายเฉพาะเรื่องให้ลงโทษจำเลย ที่เราเรียกว่าคำพิพากษาศาลอีกระดับหนึ่ง<sup>1</sup>

4. ในปัจจุบันผู้เขียนเห็นว่า ในประเทศไทยยังขาดแคลนตำรากฎหมายที่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนอยู่ โดยนักวิชาการทั้งหลายที่เขียนหนังสือเกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็จะเขียนบรรยายเกี่ยวกับข้อบทต่าง ๆ ในตัวอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน แต่หาได้มีบทใดบรรยายถึงวิธีการตีความอนุสัญญาดังกล่าวไม่ ดังนั้น ในอนาคต การส่งเสริมให้นักกฎหมายและนักวิชาการเขียนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวให้มากขึ้น ก็น่าจะเป็นผลดีต่อวงการวิชาการและต่อผู้บังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในประเทศไทย เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่าตำรากฎหมายของนักวิชาการและนักกฎหมายที่มีชื่อเสียงนั้นย่อมส่งผลหรือมีอิทธิพลต่อคำตัดสินของศาลในระดับหนึ่งกล่าวคือ ถ้านักกฎหมายที่มีชื่อเสียงได้เขียนตำราเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนไว้และได้นำมาสอนในมหาวิทยาลัยแล้ว นักศึกษาที่ได้เรียนเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและต่อมาได้มีโอกาสทำหน้าที่เกี่ยวกับการบังคับใช้และการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนย่อมนำความรู้ที่ได้เรียนมาใช้ในการทำงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้านักศึกษานั้นได้ทำหน้าที่เป็นศาล การพิพากษาคดีที่มีประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องและทำให้คำพิพากษาของศาลมีบรรทัดฐานที่แน่นอน

5. ประเทศไทยควรปรับปรุงระบบการจัดเก็บข้อมูลให้เป็นระบบเพราะการจัดเก็บข้อมูลในปัจจุบันนั้นกระจัดกระจายและบางครั้งเอกสารที่สำคัญก็สูญหาย เอกสารต่าง ๆ อันได้แก่ประวัติความเป็นมาในการร่างอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนรวมทั้งประวัติความเป็นมาในชั้นเจรจาอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนนั้น ผู้เขียนได้สอบถามไปทางหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแต่ปรากฏว่าหน่วยงานนั้นกลับบอกว่าไม่มีเอกสารดังกล่าวเก็บไว้อยู่ ดังนั้นการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนก็ย่อมจะไม่สามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ กรณีนี้แตกต่างกับประเทศที่มีการจัดเก็บข้อมูลอย่างดียิ่งอย่างเช่นประเทศสหรัฐอเมริกาที่มี The National Archives เป็นแหล่งเก็บรวบรวมข้อมูลทุกอย่างของประเทศเอาไว้อย่างครบถ้วนและมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้การเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้ยากลำบากนี้ยังขัดต่อหลักการมาภิบาลข้อ

<sup>1</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน, จำนวน 3 เล่ม (กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), เล่มที่ 3: น.341-342

หนึ่งกล่าวคือ หลักความโปร่งใส (Transparency) อันหมายถึง การที่ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้สะดวกและเข้าใจง่าย และมีกระบวนการตรวจสอบความถูกต้องอย่างชัดเจน<sup>2</sup> ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า การที่ประเทศไทยจัดให้มีแหล่งจัดเก็บข้อมูลที่มีประสิทธิภาพอย่างเช่น The National Archives ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะทำให้การตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนได้ประโยชน์มากยิ่งขึ้น

---

<sup>2</sup> <http://school.obec.go.th/chorphaka/tamapibal.htm>