

บทที่ 4

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

4.1 บทสรุป

อนุสัญญาภาษีซ้อนถือเป็นรูปแบบหนึ่งของข้อตกลงระหว่างประเทศเฉพาะประเทศคู่สัญญาสองประเทศ (Bilateral Agreement) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการเลี่ยงปัญหาภาษีซ้อนและป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษี (Tax Evasion) โดยธรรมชาติของอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ให้ความยืดหยุ่นเป็นอย่างยิ่งสำหรับประเทศสองประเทศที่จะทำการตกลงระหว่างกันเพื่อให้สอดคล้องกับระบบกฎหมายภายในของตนและซึ่งกันและกันให้ได้มากที่สุด ดังนั้นจึงเป็นเรื่องปกติถ้าหากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศจะมีข้อแตกต่างระหว่างกันให้เห็นเพราะการที่มีความแตกต่างทางระบบภาษี อัตราภาษี และฐานภาษีของทุกๆ ประเทศ

เมื่อมีข้อแตกต่างเกิดขึ้น กระบวนการการยุติปัญหาความขัดแย้งทางภาษีระหว่างประเทศก็คือ การตีความข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ โดยปกติแล้วการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน หากข้อความที่กำหนดไว้ในข้อตกลงดังกล่าวมีความขัดแย้งแล้วก็ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามตัวอักษรอันแจ่มชัดแห่งข้อตกลงนั้น แต่ถ้าข้อความในข้อตกลงนั้นไม่ชัดเจนหรือข้อเสนอของประเทศคู่สัญญาไม่ตรงกับความเห็นของประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งก็จะต้องมีการตีความข้อตกลงนั้น ซึ่งหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนมีบัญญัติอยู่ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD

ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ซึ่งถือเป็น “กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ” (Customary International Law) อันมีผลผูกพันรัฐทุกรัฐได้วางหลักการอันถือเป็นกติกากลางที่ใช้ในการตีความอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาของประเทศต่างๆ เพื่อเป็นแนวทางให้ประเทศทุกประเทศถือตามไว้ในข้อ 31 ว่า

ข้อ 31 แห่งอนุสัญญาอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

1. สนธิสัญญาจำเป็นต้องได้รับการตีความโดยสุจริต ตามความหมายธรรมดาที่ฟังให้ถ้อยคำในสนธิสัญญา ตามบริบทแห่งถ้อยคำเหล่านั้น และตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น

2. บริบทสำหรับวัตถุประสงค์ของการตีความสนธิสัญญานอกเหนือจากตัวบทซึ่งรวมถึงคำปรารภและภาคผนวกแล้วจำเป็นต้องประกอบด้วย

(ก) ข้อตกลงทั้งปวงที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาซึ่งทำขึ้นระหว่างภาคีทุกฝ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญาดังกล่าว

(ข) ตราสารทั้งปวงซึ่งได้ทำขึ้นโดยภาคีฝ่ายหนึ่งหรือหลายฝ่ายอันเกี่ยวเนื่องกับการทำสนธิสัญญา และได้รับการยอมรับโดยภาคีอีกฝ่ายหนึ่งในฐานะที่เป็นตราสารที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาดังกล่าว

3. สิ่งต่างๆ เหล่านี้จำเป็นต้องนำมาพิจารณาประกอบกับบริบทกล่าวคือ

(ก) ข้อตกลงซึ่งทำขึ้นภายหลังทั้งปวงระหว่างภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญาหรือการนำข้อบทของสนธิสัญญามาใช้

(ข) ทางปฏิบัติต่อมาทั้งปวงในการนำสนธิสัญญามาใช้ซึ่งก่อให้เกิดข้อตกลงของภาคีเกี่ยวกับการตีความสนธิสัญญา

(ค) หลักกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องทั้งปวงซึ่งนำมาใช้ในความสัมพันธ์ระหว่างภาคี

4. ความหมายพิเศษจำเป็นต้องให้แก่ถ้อยคำใดถ้อยคำหนึ่ง ถ้าพิสูจน์ได้ว่าภาคีมีเจตนาเช่นนั้น

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศนั้นจะต้องพิจารณาถึงถ้อยคำ หรือข้อบทอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับถ้อยคำเหล่านั้น รวมทั้งอารัมภบท ภาคผนวกต่างๆ ตลอดจนทั้งความตกลงและตราสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำสนธิสัญญานั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์และความมุ่งประสงค์แห่งสนธิสัญญานั้นประกอบ

ในข้อ 3 (2) บทนิยามทั่วไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งถือเป็นหลักการพื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยการตีความสนธิสัญญาต่างๆ ได้วางหลักเอาไว้ว่า

“ในการใช้บังคับความตกลงนี้โดยรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง คำใดๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งความตกลงนี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”

จากหลักดังกล่าวจะเห็นได้ว่า หากมีประเด็นข้อพิพาทที่รัฐคู่สัญญาสองรัฐขึ้นไป ประสงค์จะตีความ รัฐจะต้องตีความโดยใช้หลักการตีความตามที่ได้กำหนดไว้ตามกฎหมายระหว่างประเทศเท่านั้น มิใช่ตีความสนธิสัญญาโดยอ้างอิงตามกฎหมายภายในของประเทศใดประเทศหนึ่ง แต่เพียงอย่างเดียว นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาไม่สามารถกล่าวอ้างบทบัญญัติตามกฎหมายภายในของตน ซึ่งจะทำให้การปรับใช้สนธิสัญญานั้นไม่เป็นผล รัฐคู่สัญญารัฐหนึ่งรัฐใดที่กล่าวอ้างว่าจะต้องใช้บทบัญญัติกฎหมายภายในของตนเพื่อประโยชน์ในการปรับใช้และตีความสนธิสัญญาจะต้องมีหน้าที่นำสืบ (burden of proof) ถึงการที่จะอ้างอิงการใช้กฎหมายภายในของตนว่าเหตุใดจึงไม่สามารถใช้กฎหมายระหว่างประเทศในการปรับใช้และตีความกฎหมายสนธิสัญญาได้ตามปกติ

จากการศึกษาแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศแคนาดาและประเทศอังกฤษ พบว่า ประเทศต่างๆ ยังคงไม่มีหลักเกณฑ์ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ชัดเจน แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ในเรื่องการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ทั้งในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ก็ตาม แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวก็ไม่ได้ถือเป็นหลักปฏิบัติในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยศาลภายในอย่างเคร่งครัด เช่น ในประเทศฝรั่งเศส อนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ไม่มีผลผูกพันประเทศฝรั่งเศส เนื่องจากประเทศฝรั่งเศสเป็นเพียงประเทศเดียวที่ออกเสียงคัดค้านอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ในเวลาที่ได้นำอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ มาใช้ แม้ว่าหลักต่างๆ ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณี แต่ประเทศฝรั่งเศสไม่ยอมรับว่าหลักดังกล่าวนี้เป็นหลักที่เป็นจารีตประเพณี กล่าวคือ ประเทศฝรั่งเศสคัดค้านข้อบทต่างๆ ของอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการตีความสนธิสัญญาต่างๆ อันได้แก่ ข้อบทที่ 31 และ 32 อย่างชัดเจน โดยอาศัยเหตุผลว่า หลักต่างๆ เหล่านี้เป็นเพียงการประมวลหลักทางจารีตประเพณีที่มีอยู่ก่อน แต่อย่างไรก็ตามหลักการต่างๆ ในการตีความอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ก็ได้นำมาใช้ภายในระบบของประเทศฝรั่งเศสโดยอ้อม ในประเทศแคนาดาหลักเกณฑ์ตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ และในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ไม่มีผลผูกพันการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของศาลประเทศ

แคนาดาโดยตรง แต่ศาลประเทศแคนาดาใช้วิธีการตีความตามหลักเกณฑ์ตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯและในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD โดยอ้อม โดยผ่านการบัญญัติแนวทางเป็นกฎหมายภายในของตน ซึ่งได้มีการออกพระราชบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับเงินได้ (Income Tax Conventions Interpretation Act) ขึ้นบังคับใช้ใน ปี ค.ศ.1984 แต่มีข้อน่าตั้งเกตุว่า คำว่าอนุสัญญาฯ ตามพระราชบัญญัติการตีความอนุสัญญาภาษีเกี่ยวกับเงินได้ (Income Tax Conventions Interpretation Act) ดังกล่าวนี ้ หมายถึง อนุสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างแคนาดาและรัฐอื่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีที่เก็บจากเงินได้ รวมถึงพิธีสารหรือภาคผนวกหรือข้อตกลงที่เกี่ยวข้องอยู่ในขอบข่ายของคำว่าอนุสัญญาฯด้วย ซึ่งถือเป็นการเปิดโอกาสให้มีการตีความพิธีสาร ภาคผนวก หรือข้อตกลงอื่นที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน อันเป็นจุดแตกต่างจากการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศตามอนุสัญญากรุงเวียนนาฯที่กำหนดให้พิธีสารหรือภาคผนวกเหล่านี้มีฐานะเป็นเพียงตราสารลำดับรองที่จะหยิบยกขึ้นมาในฐานะที่เป็นวิธีการเพิ่มเติมเพื่อการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศเท่านั้น ในประเทศอังกฤษการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ดำเนินการตามแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่กำหนดไว้ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯและในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD โดยผ่านทางคำพิพากษาของศาลภายในของประเทศอังกฤษในคดีระหว่าง Padmore vs IRC (1989) แนวทางต่างๆตามที่กำหนดไว้ในข้อ 31 (1) แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ โดยเฉพาะอย่างยิ่งแนวทางการตีความโดยสุจริต (Good Faith) ตามที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญากรุงเวียนนาฯและหลักการตีความถ้อยคำตามที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ถือเป็นหลักการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของศาลภายในของประเทศอังกฤษ โดยศาลประเทศอังกฤษได้ยึดถือเป็นหลักว่า ในกรณีที่ไม่มีนิยามศัพท์หรือแนวทางการตีความตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ศาลหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่ควรกล่าวอ้างนิยามศัพท์ตามกฎหมายภายในเพื่อวัตถุประสงค์ในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ในส่วนของประเทศไทย จากการศึกษาแนวทางการตีความเงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศมอริเชียสพบว่าในคดีดังกล่าว กรมสรรพากรไทยได้มีการอ้างอิงถึงพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ.2537 ซึ่งเป็นกฎหมายภายใน (นอกจากกฎหมายภาษี) มาประกอบการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งการตีความในลักษณะดังกล่าวน่าจะเป็นการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ขัดต่อหลักการตีความในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยการตีความสนธิสัญญา ค.ศ. 1689 และข้อ 3 (2) ในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD

4.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนทั้งในส่วนของทฤษฎีและแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศต่างๆ รวมถึงประเทศไทยที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่าแนวทางการตีความอนุสัญญาซ้อนๆ ยังคงมีความคลุมเครือ ไม่ชัดเจน ขึ้นอยู่กับศาลภายในของแต่ละประเทศจะทำการตีความไปในรูปแบบใด แม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ก็ตาม ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเสนอแนวทางเพื่อเป็นหลักให้กับผู้มีอำนาจในการตีความของไทยในการนำไปใช้ตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนี้

1. ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเป็นการตีความข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศรูปแบบหนึ่ง ดังนั้น ผู้มีอำนาจในการตีความควรตีความโดยยึดหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในหลักการตีความข้อตกลงทางภาษีระหว่างประเทศ ซึ่งก็คือในข้อ 31 ถึงข้อ 33 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ที่กำหนดให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐต้องตีความโดยสุจริตตามความหมายธรรมดาที่ฟังให้ถ้อยคำในสนธิสัญญา ตามบริบทแห่งถ้อยคำเหล่านั้นและตามความมุ่งหมายของสนธิสัญญา ดังนั้น ผู้มีอำนาจในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยควรยึดแนวทางดังกล่าวเป็นหลักในการตีความการนำเอากฎหมายภายในมาเป็นส่วนหนึ่งในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนควรหลีกเลี่ยงและถือเป็นสิ่งต้องห้ามในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้ว่าในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบของ OECD จะให้กระทำได้หากปรากฏว่าข้อความที่ตกลงกันไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้ให้คำนิยามไว้และบริบทก็ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่นก็ตาม แต่การนำเอากฎหมายภายในของรัฐตนมาทำการตีความก็อาจจะเกิดข้อโต้แย้งได้ หากนิยามศัพท์ดังกล่าวไม่ตรงกันตามกฎหมายภายในของประเทศสองประเทศ ดังนั้น หากเกิดปัญหาดังกล่าวขึ้น แนวทางที่ดีที่สุดจึงไม่ใช่การนำเอากฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งมาใช้ในการตีความ แต่อาจจะหาทางออกในรูปแบบอื่นอันเป็นที่พอใจแก่รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย เช่น การทำข้อตกลงร่วมกันเพื่อหาทางแก้ไขซึ่งวิธีการดังกล่าว

2. ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของผู้มีอำนาจในการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าว สิ่งที่จะขาดไม่ได้ก็คือหลักสุจริต ซึ่งถือเป็นหลักที่กำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ข้อ 31 (1) ที่กำหนดให้ผู้มีอำนาจในการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศต้องตีความโดยสุจริต (Principle of Good Faith) ตามความหมายธรรมดาที่ปรากฏในตัวอักษร จะเห็นได้ว่าในอนุสัญญากรุงเวียนนาฯ ได้นำเอาหลักการตีความโดยสุจริตให้มีความสำคัญเป็นอันดับแรก ซึ่งหลักดังกล่าวนี้ย่อมมีความสำคัญมากกว่าหลักถ้อยคำที่ปรากฏในตัวอักษรในข้อตกลงระหว่างประเทศ

เสียอีก ดังนั้น หากในบางกรณีข้อความที่สิ่งทีปรากฏในทางปฏิบัติมีลักษณะที่ส่อไปใน ทางไม่สุจริตซึ่งอาจไม่ได้เกิดขึ้นจากตัวอักษรในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยตรง แต่อาจเกิดขึ้นจากเจตนาของกลุ่มสัญญาฝ่ายหนึ่งที่จงใจตีความในทางไม่สุจริต ผู้มีอำนาจในการตีความควรยึดแนวทางการตีความโดยสุจริตเป็นที่ตั้ง โดยควรจะทำการศึกษาข้อความที่ปรากฏในอนุสัญญาภาษีซ้อนในลักษณะปฏิเสธต่อแนวทางปฏิบัติที่ไม่ชอบดังกล่าวนั้น

3. ประการสุดท้าย สิ่งที่มีอำนาจในการตีความจะขาดเสียไม่ได้ก็คือ ผลประโยชน์ของประเทศชาติ จากการศึกษาแนวทางการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศต่างๆที่ผ่านมาพบว่า สาเหตุประการหนึ่งที่มีอำนาจในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนตีความที่ผิดแปลกไปจากหลักการของกฎหมายระหว่างประเทศน่าจะเกิดจากความต้องการในการรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติในการจัดเก็บภาษีเป็นสำคัญ ดังนั้น การตีความในลักษณะรักษาผลประโยชน์ของประเทศจึงควรนำมาคำนึงในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย แต่การตีความในลักษณะดังกล่าวนี้ผู้มีอำนาจในการตีความควรจัดอันดับไว้ในลำดับท้ายสุด กล่าวคือ ผู้มีอำนาจในการตีความไม่ควรใช้หลักผลประโยชน์ของประเทศมาทำลายหลักการตีความโดยสุจริตและหลักการตีความตามเจตนารมณ์ที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรในข้อตกลงระหว่างประเทศ แม้ว่าการกระทำในลักษณะดังกล่าวอาจทำให้ประเทศไทยในฐานะประเทศแหล่งเงินได้เสียประโยชน์จากการตีความในลักษณะนี้ก็ตาม แต่การตีความในลักษณะดังกล่าวนี้จะเป็นการทำลายความเชื่อมั่นให้กับกระบวนการยุติธรรมและกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศของไทยอันอาจส่งผลร้ายต่อการเข้ามาลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ ซึ่งอาจจะทำให้ประเทศชาติขาดรายได้จำนวนมหาศาลอันส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจมหภาคของไทยในภาพรวม