

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัญหาการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัญหาการตีความข้อตกลงเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรเข้าซ้อนระหว่างประเทศหรือที่เรียกกันว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นปัญหาการตีความที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งต่อเศรษฐกิจของโลกในปัจจุบัน ปัญหาการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ตกลงกันไม่ได้ ก่อให้เกิดความสับสนที่ขัดแย้งระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสอง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่างรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐในรูปแบบต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น รูปแบบการตัดความสัมพันธ์ทางการทูต การคว่ำบาตรทางเศรษฐกิจ หรือแม้กระทั่งการใช้กำลังทางทหารเป็นเครื่องยุติข้อขัดแย้ง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการตีความอนุสัญญาภาษีอากร จึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งไม่น้อยไปกว่าการเจรจาทำอนุสัญญาฯ หรือการปฏิบัติให้เป็นไปตามอนุสัญญาฯ ฉะนั้นผู้ที่มีหน้าที่ในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนในรูปแบบต่างๆ จึงจำเป็นต้องรู้หลักการในการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อแก้ไขปัญหาหรือข้อขัดแย้งที่อาจจะเกิดขึ้นจากกรณีที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งบัญญัติไว้คลุมเครือหรือไม่ชัดเจนพจนเกิดปัญหาข้อขัดข้องขึ้นระหว่างประเทศ

ตามหลักพื้นฐานทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศ การตีความอนุสัญญาซ้อนรัฐคู่สัญญาจะต้องตีความตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ในหลักกฎหมายระหว่างประเทศ ซึ่งได้มีการกำหนดไว้ในข้อ 31 ถึงข้อ 33 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบขององค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (The Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 ซึ่งถือเป็น “กฎหมายจารีตประเพณีระหว่างประเทศ” (Customary International Law) อันมีผลผูกพันให้ประเทศทุกประเทศต้องปฏิบัติซึ่งได้วางหลักเกณฑ์ในการตีความข้อตกลงระหว่างประเทศไว้ในข้อ 31 ว่า **“สนธิสัญญาจำเป็นต้องได้รับการตีความโดยสุจริต ตามความหมายธรรมดาที่ฟังให้ถ้อยคำในสนธิสัญญา ตามบริบทแห่งถ้อยคำเหล่านั้น และตามความมุ่งหมายและวัตถุประสงค์ของสนธิสัญญานั้น”** และในข้อ 3 (2) ของอนุสัญญาต้นแบบของ OECD ซึ่งเป็นอนุสัญญาที่รัฐคู่สัญญาทำขึ้นเพื่อใช้เป็นข้อตกลงในการจัดเก็บภาษีเข้าซ้อนกำหนดไว้ว่า **“ในการใช้บังคับความตกลงนี้โดยรัฐผู้ทำสัญญา**

รัฐหนึ่ง คำใด ๆ ที่มีได้นิยามไว้ในความตกลงนี้ให้มีความหมายซึ่งคำนั้นมีอยู่ตามกฎหมายของรัฐนั้นเกี่ยวกับภาษีซึ่งความตกลงนี้ใช้บังคับ เว้นแต่บริบทจะกำหนดเป็นอย่างอื่น” เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์พื้นฐานของกฎหมายระหว่างประเทศทั้งสองฉบับแล้วจะเห็นได้ว่าการตีความอนุสัญญาฯ ขึ้น ผู้ตีความอนุสัญญาฯ จะต้องพิจารณาจากข้อความที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนเสียก่อนเป็นอันดับแรก หากข้อความที่กำหนดในอนุสัญญาฯ ชัดแจ้งแล้ว ผู้ตีความจะตีความอนุสัญญาฯ ให้เป็นอย่างอื่นไปไม่ได้

ปัญหาเกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มักเกิดขึ้นเสมอในทางปฏิบัติก็คือ การที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีการหยิบยกเอากฎหมายภายในของรัฐตนมาใช้ในการตีความข้อความที่มีการกำหนดไว้ในอนุสัญญาฯ หรือการนำเอากฎหมายภายในของตนมาใช้ในการตีความข้อความที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาฯ ที่มีข้อความที่คลุมเครือหรือไม่ชัดเจน การกระทำในลักษณะดังกล่าวนี้ ก่อให้เกิดคำถามว่า เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักการตีความโดยสุจริตที่ได้กำหนดไว้ในข้อ 31 แห่งอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 หรือไม่ หรืออาจทำได้โดยอาศัยข้ออ้างตามที่กำหนดไว้ในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนของ OECD ซึ่งกำหนดให้สามารถจะนำกฎหมายภายในมาทำการตีความอนุสัญญาฯ ได้ก็ต่อเมื่อบริบท (Context) ไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น แล้วคำว่า “บริบท” (Context) ตามความหมายที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 3 (2) แห่งอนุสัญญาต้นแบบเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนของ OECD มีความหมายกว้างแค่ไหนเพียงไรและจะหมายความรวมถึงตัวบททั้งหมด ภาคผนวก อารัมภบท ความตกลง หรือเอกสารที่เกี่ยวข้องหรือไม่ซึ่งรายละเอียดทั้งหมดผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาในรายงานวิจัยฉบับนี้

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. สามารถอธิบายถึงแนวทางการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในประเทศต่างๆ
2. สามารถอธิบายแนวทางการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในประเทศไทย
3. เสนอแนะแนวทางให้กับกรมสรรพากรไทย ในการใช้แก้ไขปัญหาการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

### 1.3 สมมติฐานการวิจัย

ในการตีความกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างประเทศ หน่วยงานที่มีอำนาจจัดเก็บภาษี เช่น กรมสรรพากรของประเทศไทยไม่ได้คำนึงถึงบริบท (Context) ตามอนุสัญญาต้นแบบของ OECD และไม่ได้อ้างอิงตามแนวทางการตีความตามอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969

### 1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ผู้ทำการวิจัยได้กำหนดขอบเขตในการวิจัยโดยจะทำการศึกษาถึงทฤษฎีและแนวทางในการตีความอนุสัญญาและสนธิสัญญาตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 และในอนุสัญญาต้นแบบของ OECD รวมถึงถึงแนวทางการตีความและการปรับอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศเพื่อแสวงหาแนวทางในการแก้ไขปัญหาการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาอนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศให้กับกรมสรรพากรของประเทศไทยต่อไป

### 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

ในการศึกษาวิจัยนี้ ผู้ทำการวิจัยได้ใช้วิธีการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพโดยใช้แนวทางการวิจัยในรูปแบบการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยผู้ทำการวิจัยจะทำการศึกษาถึงข้อบัญญัติทางกฎหมายต่างๆ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแม่แบบขององค์การเพื่อการประสานงานและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (The Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) แบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การสหประชาชาติ (United Nations) และแบบร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบประเทศสหรัฐอเมริกา (US) รวมถึงถึงตำราเอกสารประกอบการสัมมนา คำพิพากษาและการตีความของศาลและบทความข้อเขียนของผู้ทรงคุณวุฒิต่างๆ ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อแสวงหาแนวทางการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในประเทศไทย

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้แนวทางการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในประเทศต่างๆ
2. ได้แนวทางการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศในประเทศไทย
3. ได้ข้อเสนอแนะเป็นแนวทางให้กับกรมสรรพากรไทยในการใช้แก้ไขปัญหาการตีความและการปรับใช้อนุสัญญาเพื่อการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ

## 1.7 นิยามศัพท์

1. อนุสัญญาภาษีซ้อน หมายความว่าถึง อนุสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ
2. อนุสัญญาภาษีต้นแบบของ OECD หมายความว่าถึง อนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Model)
3. อนุสัญญาภาษีต้นแบบของ UN หมายความว่าถึง อนุสัญญาภาษีซ้อนตามต้นแบบขององค์การสหประชาชาติ (UN Model)
4. OECD (The Organization for Economic Co-operation and Development) หมายความว่าถึง องค์การเพื่อความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ
5. UN (United Nations) หมายความว่าถึง องค์การสหประชาชาติ