

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การดำเนินการตามมาตรา ๑๙๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
(กรณีการจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน)

กระทรวงการคลังได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๒๖/๒๑๔๑๘ ลงวันที่ ๔ ธันวาคม ๒๕๕๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง มีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินการจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ซึ่งเป็นความตกลงในลักษณะทวิภาคี โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนและการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ ทั้งนี้ อนุสัญญาหรือความตกลงจะมีเนื้อหาครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้หรือภาษีทางตรงเท่านั้น ซึ่งจะมีการบัญญัติขอบเขตในแต่ละประเภทเงินได้เพื่อให้สิทธิการจัดเก็บภาษี ยกเว้นหรือลดหย่อนภาษี และวิธีการจัดภาษีซ้อนด้วยการให้เครดิตหรือยกเว้นภาษี นอกจากนี้ อนุสัญญาหรือข้อตกลงยังคงประกอบด้วยบทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลภาษีระหว่างกันเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ บทบัญญัติว่าด้วยการไม่เลือกปฏิบัติเพื่อมิให้มีการเลือกปฏิบัติระหว่างคนชาติของประเทศคู่สัญญาทั้งสอง และบทบัญญัติว่าด้วยความตกลงร่วมกันเพื่อให้เจ้าหน้าที่แก้ไขปัญหาต่าง ๆ ได้

ในการดำเนินการให้อนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีผลใช้บังคับ นั้น คณะรัฐมนตรีจะเป็นผู้พิจารณาอนุมัติให้ความเห็นชอบและมอบหมายให้กระทรวงการต่างประเทศเป็นผู้ดำเนินการให้อนุสัญญาหรือความตกลงนั้นมีผลใช้บังคับ อย่างไรก็ตาม เมื่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มีผลใช้บังคับ มาตรา ๑๙๐ ได้กำหนดให้การจัดทำหนังสือสัญญาระหว่างประเทศใด ๆ ที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ดังนั้น เพื่อความชัดเจนและให้ดำเนินการเป็นบรรทัดฐานต่อไป จึงขอหารือว่า การจัดทำอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเข้าข่ายเป็นหนังสือสัญญาตามมาตรา ๑๙๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) ได้พิจารณาข้อหารือของกระทรวงการคลัง โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศ (กรมสนธิสัญญาและกฎหมาย) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า การพิจารณาว่าอนุสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเป็นหนังสือสัญญาที่มีลักษณะตาม

มาตรา ๑๙๐^๑ วรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ซึ่งจะต้องเสนอรัฐสภาให้เห็นชอบหรือไม่ นั้น เนื่องจากมาตรา ๑๙๐ วรคหก บัญญัติกำหนดให้เป็นอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญที่จะวินิจฉัยชี้ขาด ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงไม่อาจให้ความเห็นในประเด็นนี้ได้ อย่างไรก็ตาม เพื่อประโยชน์แห่งการดำเนินการต่อไปของกระทรวงการคลัง กระทรวงการคลังสมควรพิจารณาคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ ๑๑/๒๕๔๒ คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ ๓๓/๒๕๔๓ และคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ ๖/๒๕๕๑ ประกอบด้วย โดยคำวินิจฉัยดังกล่าวได้วินิจฉัยว่า “หนังสือสัญญา” มีความหมายครอบคลุมไปถึงความตกลงทุกประเภทที่ประเทศไทยทำขึ้นกับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศ โดยมีความมุ่งหมายเพื่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างกันตามกฎหมายระหว่างประเทศ หนังสือสัญญาดังกล่าวต้องมีลักษณะที่ทำขึ้นเป็นหนังสือและเป็นสัญญาที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายระหว่างประเทศ

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

^๑ มาตรา ๑๙๐ พระมหากษัตริย์ทรงไว้ซึ่งพระราชอำนาจในการทำหนังสือสัญญาสันติภาพ สัญญาสงบศึก และสัญญาอื่น กับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศ

หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิอธิปไตยหรือมีเขตอำนาจตามหนังสือสัญญาหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา หรือมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ในการนี้ รัฐสภาจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่องดังกล่าว

ก่อนการดำเนินการเพื่อทำหนังสือสัญญากับนานาประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศตามวรรคสอง คณะรัฐมนตรีต้องให้ข้อมูลและจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนและต้องชี้แจงต่อรัฐสภาเกี่ยวกับหนังสือสัญญานั้น ในการนี้ ให้คณะรัฐมนตรีเสนอกรอบการเจรจาต่อรัฐสภาเพื่อขอความเห็นชอบด้วย

เมื่อลงนามในหนังสือสัญญาตามวรรคสองแล้ว ก่อนที่จะแสดงเจตนาให้มีผลผูกพัน คณะรัฐมนตรีต้องให้ประชาชนสามารถเข้าถึงรายละเอียดของหนังสือสัญญานั้น และในกรณีที่การปฏิบัติตามหนังสือสัญญาดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนหรือผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดย่อม คณะรัฐมนตรีต้องดำเนินการแก้ไขหรือเยียวยาผู้ได้รับผลกระทบนั้นอย่างรวดเร็วเหมาะสมและเป็นธรรม

ให้มีกฎหมายว่าด้วยการกำหนดขั้นตอนและวิธีการจัดทำหนังสือสัญญาที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า หรือการลงทุนอย่างมีนัยสำคัญ รวมทั้งการแก้ไขหรือเยียวยาผู้ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามหนังสือสัญญาดังกล่าวโดยคำนึงถึงความเป็นธรรมระหว่างผู้ที่ได้ประโยชน์กับผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการปฏิบัติตามหนังสือสัญญานั้นและประชาชนทั่วไป

ในกรณีที่มีปัญหาตามวรรคสอง ให้เป็นอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญที่จะวินิจฉัยชี้ขาด โดยให้นำบทบัญญัติตามมาตรา ๑๕๔ (๑) มาใช้บังคับกับการเสนอเรื่องต่อศาลรัฐธรรมนูญโดยอนุโลม

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒