

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง ทบทวนความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกาต่อกรณีการออกพระราชกฤษฎีกา
รองรับความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างสำนักงานการค้าและ
เศรษฐกิจไทยประจำไทเปและสำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำ
ประเทศไทย

กรมสรรพากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๖/๖๙๔๗ ลงวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๔๗ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ตามที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาแจ้งว่า คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้ตรวจพิจารณาร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (ยกเว้นภาษีอากรให้แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่หน่วยงานอื่นใดของประเทศไทยได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ) ที่กระทรวงการคลังเสนอแล้ว เห็นว่า การตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้ไม่อาจกระทำได้นี้เนื่องจากมิใช่การตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการใด ๆ ตามที่มาตรา ๓ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ความละเอียดแจ้งแล้ว นั้น ต่อมา กรมสรรพากรได้หารือประเด็นดังกล่าวเป็นการภายในกับกระทรวงการต่างประเทศแล้ว เห็นว่า การที่สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี เป็นตัวแทนฝ่ายไทยทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการหลีกเลี่ยงรัษฎากรใน ส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ กับสำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทยตัวแทนฝ่ายไต้หวัน รัฐคู่สัญญามีความผูกพันตามกฎหมายระหว่างประเทศที่จะต้องดำเนินกระบวนนิติบัญญัติในรัฐของตนเพื่ออนุวัติการให้ความตกลงมีผลใช้บังคับในระบบกฎหมายภายใน ดังนั้น การตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อรองรับความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนดังกล่าวตามหลักการที่กรมสรรพากรเสนอ จึงเป็นการตรากฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีอากรแก่บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามกฎหมายระหว่างประเทศ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร โดยชอบแล้ว กรมสรรพากรจึงขอหารือมาเพื่อโปรดพิจารณาทบทวนความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกาต่อกรณีการออกพระราชกฤษฎีการองรับความตกลงดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖ และคณะที่ ๑๒) ได้รับฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศ (กรมเศรษฐกิจ

ระหว่างประเทศ กรมสนธิสัญญาและกฎหมาย และกรมเอเชียตะวันออก) แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. คณะรัฐมนตรีได้ให้ความเห็นชอบในร่างความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและไต้หวัน โดยให้สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไต้หวันเป็นผู้แทนฝ่ายไทยในการลงนามในความตกลงดังกล่าว^๑ ซึ่งต่อมา ได้มีการลงนามใน “ความตกลงระหว่างสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป และสำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย”^๒ เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้” เมื่อวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๔๒ โดยข้อ ๒๖^๓ ของความตกลงนั้น กำหนดว่า ความตกลงฯ จะมีผลใช้บังคับเมื่อได้มีการแลกเปลี่ยนหนังสือยืนยันว่า ทั้งสองฝ่ายได้ดำเนินการครบถ้วนกระบวนการตามกฎหมายภายในที่จำเป็นเพื่อให้ความตกลงนี้มีผลใช้บังคับ

๒. กระทรวงการคลังได้จัดทำร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ. (ยกเว้นภาษีอากรให้แก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเก็บภาษีซ้อนที่หน่วยงานอื่นของประเทศไทยได้ทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ) เสนอต่อคณะรัฐมนตรี และคณะรัฐมนตรีได้มีมติอนุมัติหลักการร่างพระราชกฤษฎีกานี้เมื่อวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๔๔ โดยให้ส่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา^๔

๓. คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาแล้วมีความเห็นสรุปได้ว่าการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อกำหนดยกเว้นภาษีอากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บ

^๑ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ลับ ที่ นร ๐๒๐๕/๗๓๒๗ ลงวันที่ ๒ มิถุนายน ๒๕๔๒ ถึงรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการต่างประเทศ

^๒ สำนักงานเศรษฐกิจและการค้าไทเปประจำประเทศไทย (Taipei Economic and Trade Office – TETO) ได้เปลี่ยนชื่อเป็น สำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย (Taipei Economic and Cultural Office) โดยสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป ได้มีหนังสือถึงกระทรวงการต่างประเทศไต้หวันแจ้งเรื่องการอนุมัติเปลี่ยนชื่อสำนักงานดังกล่าวอย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ ๒๓ สิงหาคม ๒๕๔๒

^๓ ข้อ ๒๖ การมีผลใช้บังคับ

๑. ความตกลงนี้จะมีผลใช้บังคับเมื่อได้มีการแลกเปลี่ยนหนังสือโดยผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจของ TETO และ TTEO ยืนยันว่าทั้งสองฝ่ายได้ดำเนินการครบถ้วนกระบวนการกฎหมายภายในที่จำเป็นเพื่อให้ความตกลงนี้มีผลใช้บังคับ

(TETO หมายความว่า สำนักงานเศรษฐกิจและการค้าไทเปประจำประเทศไทย (ชื่อในขณะนั้น)

TTEO หมายความว่า สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป)

ฯลฯ

ฯลฯ

^๔ หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ลับ ที่ นร ๐๒๐๔/๕๒๕๕ ลงวันที่ ๖ มิถุนายน ๒๕๔๔ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ภาษีซ้อนโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓^๔ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจาก มาตรา ๓ (๑) เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นรัษฎากร ให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป ซึ่งหมายความถึงท้องถิ่นในประเทศไทยเท่านั้น ส่วนมาตรา ๓ (๒) เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นรัษฎากรแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ แต่โดยที่หลักการของร่างพระราชกฤษฎีกาฯ ได้กำหนดยกเว้นภาษีอากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่หน่วยงานอื่นใดของประเทศไทยทำไว้กับหน่วยงานของต่างประเทศ จึงเห็นว่า สัญญาดังกล่าวไม่อาจถือได้ว่าเป็นข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ นอกจากนั้น การตราพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็มีได้ ยกเว้นรัษฎากรแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะตามมาตรา ๓ (๓) ดังนั้น จึงไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อดำเนินการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นรัษฎากรตามหลักการที่เสนอมานี้ได้

๔. เมื่อสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้แจ้งความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ไปยังเลขาธิการคณะรัฐมนตรี และอธิบดีกรมสรรพากร เมื่อวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๔๕^๖ กรมสรรพากรจึงได้หารือเป็นการภายในกับกระทรวงการต่างประเทศ และต่อมา เมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๔๗ กรมสรรพากรได้ขอทบทวนความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) โดยมีเหตุผลปรากฏตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

๕. ผู้แทนกระทรวงการต่างประเทศ (กรมสนธิสัญญาและกฎหมาย และกรมเอเชียตะวันออก) ได้ชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติมสรุปว่า การทำความตกลงดังกล่าวเป็นการตกลงในทางเศรษฐกิจเท่านั้น ไม่อาจถือได้ว่าประเทศไทยให้การรับรองได้เห็นว่า มีสถานะเป็นประเทศแยกต่างหากจากสาธารณรัฐประชาชนจีนแต่อย่างใด นอกจากนั้น การเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามความตกลงระหว่างสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป และสำนักงานเศรษฐกิจและ

^๔ มาตรา ๓ บรรดารัษฎากรประเภทต่างๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนนี้ก็ได้อีก

(๑) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(๒) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักเกณฑ์ที่ถือปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(๓) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๖ หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ลับ ที่ นร ๐๖๐๑/๐๐๓๗-๐๐๓๘ ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๔๕

วัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการหลีกเลี่ยง
 ธุรกรรมในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ จะเป็นการบรรเทาภาระทางภาษีให้แก่คนไทยที่เข้า
 ไปทำงานในไต้หวันซึ่งมีเป็นจำนวนมาก และเป็นการจูงใจให้ผู้ลงทุนชาวไต้หวันเข้ามาลงทุนใน
 ประเทศไทยมากขึ้นอันจะเป็นประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศไทย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของ
 กรมสรรพากรประกอบกับคำชี้แจงของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้นแล้ว เห็นว่า ประเด็นที่
 ต้องพิจารณา คือ ๑) ความตกลงระหว่างสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป และ
 สำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ
 ป้องกันการหลีกเลี่ยงธุรกรรมในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ก่อให้เกิดความผูกพันแก่ฝ่าย
 ไทยที่จะต้องปฏิบัติตามความตกลงเพื่อดำเนินกระบวนการตามกฎหมายภายในที่จำเป็นเพื่อให้
 ความตกลงนี้มีผลใช้บังคับหรือไม่ ๒) หากฝ่ายไทยมีความผูกพันตามความตกลงฯ ฝ่ายไทยจะ
 ตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนเพื่อรองรับความตกลงดังกล่าวโดยถือว่าเป็น
 กรณีที่เข้าเกณฑ์ประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่

ประเด็นที่หนึ่ง เห็นว่า ความตกลงระหว่างสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทย
 ประจำไทเป และสำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย เพื่อการเว้นการเก็บ
 ภาษีซ้อนและป้องกันการหลีกเลี่ยงธุรกรรมในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ซึ่งคณะรัฐมนตรี
 ได้ให้ความเห็นชอบในร่างความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและ
 ไต้หวัน โดยให้สำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป เป็นตัวแทนฝ่ายไทยในการลงนาม
 ความตกลงฯ นั้น มีผลผูกพันทั้งสองฝ่ายที่จะต้องปฏิบัติตามความตกลงฯ

ประเด็นที่สอง เห็นว่า เมื่อได้พิจารณาแล้วว่า ฝ่ายไทยมีความผูกพันตามความ
 ตกลงดังกล่าว แต่ความตกลงฯ จะมีค่าบังคับตามกฎหมายภายในของประเทศไทยก็ต่อเมื่อได้มี
 การตรากฎหมายภายในรองรับแล้ว กรณีจึงต้องพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรเพื่อ
 ดำเนินการให้เป็นไปตามความตกลงนั้น และโดยที่มาตรา ๓^๗ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ตราพระ
 ราชกฤษฎีกาเพื่อลดหรือยกเว้นรัษฎากรที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรได้ในกรณีดังต่อไปนี้ คือ
 ๑) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการ หรือสภาพของท้องถิ่นที่บางแห่งหรือ
 ทั่วไป ๒) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อ
 องค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือตามหลักถ้อยที
 ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ ๓) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล
 องค์การศาสนา หรือองค์การกุศลสาธารณะ ซึ่งคณะกรรมการฯ ได้พิจารณาเนื้อหาของความตกลง
 แล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่เข้าข่ายมาตรา ๓ (๒) อันเป็นบทบัญญัติที่มีความมุ่งหมายให้ฝ่ายบริหารมี
 อำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นรัษฎากรให้แก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ
 ในกรณีดังต่อไปนี้ คือ ๑) ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อบองค์การสหประชาชาติ ๒) ตามข้อ

^๗ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

ผูกพันตามกฎหมายระหว่างประเทศ ๓) ตามข้อผูกพันตามสัญญา หรือ ๔) ตามข้อผูกพันตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖ และคณะที่ ๑๒) จึงเห็นว่า ความตกลงระหว่างสำนักงานการค้าและเศรษฐกิจไทยประจำไทเป และสำนักงานเศรษฐกิจและวัฒนธรรมไทเปประจำประเทศไทย เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและป้องกันการหลีกเลียงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ เป็นความตกลงที่มีผลผูกพันประเทศไทย และการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บุคคลตามความตกลงดังกล่าวเป็นกรณีที่สามารถกระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง คณะกรรมการฯ มีข้อสังเกตว่า โดยที่ข้อ ๒๖ ของความตกลงฯ ได้กำหนดว่า ความตกลงจะมีผลใช้บังคับต่อเมื่อได้มีการแลกเปลี่ยนหนังสือระหว่างกันเพื่อยืนยันว่าทั้งสองฝ่ายได้ดำเนินการครบถ้วนกระบวนการตามกฎหมายภายในที่จำเป็นเพื่อให้ความตกลงนี้มีผลใช้บังคับ ซึ่งการดำเนินการตามข้อนี้เป็นเรื่องทางนโยบายที่จะต้องพิจารณาเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสถานการณ์ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาชนจีน และได้หวั่น จังสมควรที่กระทรวงการคลัง จะได้พิจารณาว่า ในการตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนตามความตกลงดังกล่าว จะดำเนินการต่อจากร่างพระราชกฤษฎีกาเดิมหรือจะมีการเปลี่ยนแปลงใดๆ และนำเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาต่อไป

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ตุลาคม ๒๕๕๗