

หลักเสรีภาพในการทำสัญญา กับข้อตกลงทางภาษี: กรณีศึกษาสัญญา ทางธุรกิจที่มีลักษณะระหว่างประเทศ*

รัชนีกร ลาภวนิชชา พรหมศักดิ์**

บทคัดย่อ

สัญญาทางธุรกิจนำมาซึ่งภาระภาษีแก่ผู้มีเงินได้จากการทำสัญญานั้น คู่สัญญาโดยเฉพาะในสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศจึงมักคิดหาวิธีการผลักภาระภาษีไปให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง โดยอาศัยหลักเสรีภาพในการทำสัญญาคู่สัญญาจึงได้สร้างข้อตกลงทางภาษีอากรหรือ Tax Clause เพื่อวัตถุประสงค์ข้างต้น โดยที่ไม่ทำให้รัฐสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีไปแต่อย่างใด แต่ปัญหาประการสำคัญของสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศคือ การขัดกันแห่งกฎหมายและการขัดกันแห่งอำนาจศาลรวมถึงการระงับข้อพิพาททางเลือก เมื่อคู่สัญญาตกลงเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับสัญญาทางธุรกิจระหว่างประเทศ ศาลผู้พิจารณาคดีจะยอมรับบังคับตามข้อตกลงเลือกกฎหมายกับข้อตกลงทางภาษีเช่นเดียวกันกับข้อตกลงอื่น ๆ หรือไม่ ศาลจะยอมรับข้อตกลงเลือกวิธีการระงับข้อพิพาทอื่นที่มีใช้ศาลหรือไม่ เช่น อนุญาโตตุลาการนอกศาล หากไม่ยอมรับย่อมเกิดประเด็นการบังคับตามคำพิพากษาศาลต่างประเทศที่เกิดจากหนี้ภาษีอากร เช่นนี้ศาลไทยจะมีคำตอบว่าอย่างไร ในเมื่อการบังคับตามคำพิพากษาต่างประเทศในคดีแพ่งพาณิชย์ทั่วไปก็มิได้เกิดขึ้นโดยง่าย

* เดิมคือบทความชื่อ “กฎหมายภาษีอากรกับสัญญาทางธุรกิจ” ที่ใช้ในการสมัครสอบอาจารย์คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** นักกฎหมายทฤษฎี, ผู้ช่วยศาสตราจารย์, อดีตอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, น.บ. (เกียรตินิยม) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, น.บ.ท., Master 2 (Recherche) Droit international (Mention Assez-bien) Université Lille II, Docteur en droit (Université Lille II) สาขากฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล



Abstract

Business contracts bring taxation burden to a person who gains revenue from these contracts. Contracting parties especially in an international contract always seek new methods in order to relieve from such duty by transferring it to another party. The principle of a freedom of contract allows contracting parties to create a tax clause (la clause fiscale) in order to achieve the above-mentioned objectives, but not to obstruct a State from its revenue. However, the most significant problems of the international contracts are conflict of laws, conflict of jurisdictions and alternative dispute resolutions. When contracting parties concluded an applicable law clause to the international business contract, a question is whether a court will enforce the chosen law to a tax clause likewise he applies such law to others clauses. Will the court accept the alternative dispute resolutions such as the institutional arbitration? By denying the arbitration, the court will face the enforcement of judgments issues. When the enforcement of foreign judgments in civil and commercial matters are hard to achieve, how Thai courts would confront with these issues remains to be seen.

ความนำ

“ไม่มีสิ่งใดแน่นอนไปกว่าความตายและภาษี” (Nothing is certain but Death and Taxes) เป็นคำกล่าวที่ไม่เกินความจริงแต่อย่างใด เพราะไม่ว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ต้องตกอยู่ภายใต้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร (แม้ไม่มีสภาพบุคคล กฎหมายก็สามารถกำหนดให้เป็นหน่วยทางภาษีได้) ทั้งนี้ เนื่องจากรัฐใช้ภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการหารายได้ ทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม เช่นเดียวกันกับกรณีของการทำสัญญาในทางธุรกิจที่รัฐผู้คิดค้นกลไกการจัดเก็บภาษีได้วางโครงสร้างไว้อย่างชาญฉลาดเพื่อให้สามารถจัดเก็บรายได้เข้าสู่รัฐอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย กล่าวได้ว่าการประกอบกิจการใดที่นำมาซึ่งรายได้ย่อมไม่รอดพ้นจากการชำระภาษีไปได้ ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจรูปแบบใด จัดตั้งในรัฐใด สังเกตได้ว่าหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจะพยายามแสวงหาวิธีการเรียกเก็บภาษีจากกิจการงานดังกล่าวจนได้ เช่น กรณีภาษีธุรกิจออนไลน์ หรือความพยายามที่จะเก็บภาษีจากผู้ขับ Uber หรือภาษีจาก Airbnb ด้วยเหตุนี้ภาษีอากรจึงแทรกอยู่ในทุกองูของการประกอบธุรกิจก็ว่าได้ ในขณะที่ผู้ประกอบธุรกิจก็พยายามแสวงหาวิธีการในการลดภาระภาษีของตนให้น้อยที่สุด ไม่ว่าจะด้วยการวางแผนภาษีหรือการผลักภาระภาษีโดยอาศัยข้อตกลงในสัญญา ในเรื่องของวิธีการจัดเก็บภาษีผู้วางระบบจัดเก็บภาษีต้องคำนึงถึงนโยบายประเทศไทย 4.0 ด้วย หากภาระภาษีของผู้ประกอบธุรกิจออนไลน์สูงกว่าการประกอบธุรกิจแบบมีหน้าร้าน เช่นนี้ย่อมไม่สอดคล้องกับนโยบายข้างต้นซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปีที่ทุกภาคส่วนต้องให้ความร่วมมือ ดังนั้นฝ่ายจัดเก็บภาษีจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบ ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่ากฎหมายภาษีแทรกอยู่ในสัญญาทางธุรกิจเกือบทุกสัญญา ประกอบกับสัญญาทางธุรกิจในปัจจุบันมีมากมายจนไม่อาจนำมากล่าวไว้ได้ครบถ้วน หากจะต้องอธิบายว่าสัญญาชนิดใดต้องเสียภาษีประเภทไหนบ้างในอัตราเท่าใด เช่นนี้คงไม่ต่างจากคู่มือประชาชนที่กรมสรรพากรรับผิดชอบแต่อย่างใด ผู้เขียนจึงตั้งใจเสนอบทความโดยผ่านทรรศนะของนักกฎหมายระหว่างประเทศที่วิเคราะห์สัญญาทางธุรกิจและเทคนิคทางภาษีโดยใช้วิธีการเปรียบเทียบกับกรณีของสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้เพื่อสะท้อนเสรีภาพของเอกชนในการทำสัญญาตลอดจนกรณีที่เกิดปัญหาอันนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

นิยามของกฎหมายภาษี ในแต่ละประเทศต่างมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมาเป็นเวลาช้านาน¹ ด้วยเหตุที่ภาษีคือรายได้สำคัญของรัฐ รัฐจึงไม่เปิดโอกาสให้กลุ่มเป้าหมายเลือกจ่ายตามความสมัครใจแต่ต้องใช้การบังคับโดยกำหนดให้เป็น “หน้าที่” ต้องชำระ รัฐจึงจะสามารถประเมินสถานการณ์ได้ว่าในแต่ละปี ตนจะมีรายได้จากภาษีอากรเป็นจำนวนเท่าใด นอกจากนี้รัฐยังใช้ภาษี

¹ ฝรั่งเศสมีศัพท์หลายคำที่เกี่ยวข้องกับภาษี ได้แก่ la fiscalité หมายถึงกฎหมายทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับวิธีการจัดเก็บภาษีอากร (Larousse, *Encyclopédie Larousse*, Paris : Larousse, 2016, v. « Fiscalité ») ; คำว่า fiscal มีรากศัพท์จากละตินคือ fiscus ซึ่งหมายถึงตะกร้ารับเงินภาษีของชาวโรมัน (G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Paris : PUF, 3^e éd., 2002, v. « Fisc ») ; les impôts หมายถึง เงินที่รัฐบังคับเก็บจากเงินได้หรือทรัพย์สินของปัจเจกชนหรือกลุ่มคน เพื่อนำมาใช้จ่ายให้เกิดประโยชน์ต่อสาธารณะ (*Dictionnaire de l'économie*, Paris : Larousse, 2000, p. 106).



อากรเป็นเครื่องมือลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ดังถ้อยคำที่ปรากฏในปฏิญญาว่าด้วยสิทธิมนุษยชน และพลเมือง ค.ศ. 1789 เป็นคำอธิบายที่ชัดเจนว่าพลเมืองทุกคนต้องมีส่วนร่วมในการจ่ายภาษีแก่รัฐ เพื่อให้รัฐสามารถบริหารจัดการประเทศได้ต่อไป² ยกตัวอย่างรัฐฝรั่งเศสที่ได้บัญญัติเรื่องภาษีอากรเอาไว้ในรัฐธรรมนูญ³ เพื่อเป็นเครื่องยืนยันกับประชาชนว่าการจัดเก็บภาษีอากรในรัฐสมัยใหม่นั้นจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ ส่วนในเรื่องที่มาของกฎหมายภาษีอากรนั้นจะเห็นได้ว่ามีที่มาทั้งจากกฎหมายภายในของรัฐและกฎหมายระหว่างประเทศ ได้แก่ อนุสัญญาระหว่างประเทศ รวมถึงกฎหมายประชาคมหรือสหภาพ เช่น ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป สหภาพยุโรป ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะในเรื่องการบังคับใช้ที่ต้องแยกศึกษาไว้ต่างหาก

นิยามของสัญญาทางธุรกิจ สัญญาทางธุรกิจ หมายถึง สัญญาที่เป็นไปเพื่อวัตถุประสงค์ทางการค้า มุ่งผลกำไร จึงไม่รวมสัญญาทางปกครอง⁴

ความสัมพันธ์ของภาษีสัญญาทางธุรกิจ เนื่องจากภาษีอากรเป็นรายได้หลักของรัฐ รัฐย่อมใช้ทุกวิถีทางเพื่อนำมาซึ่งรายได้ของตน พิจารณาให้ดีจะเห็นว่า การทำสัญญาทางธุรกิจย่อมก่อให้เกิดรายได้แก่ฝ่ายต่าง ๆ ในสัญญา ซึ่งส่วนนี้เองที่ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีทางตรง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล รวมทั้งเก็บภาษีทางอ้อมที่รัฐออกแบบโดยแทรกไว้ในสัญญาแต่ละประเภท โดยจัดเก็บจากฝ่ายที่มีเงินได้จากการเข้าทำสัญญาเช่นว่านั้น ตัวอย่างเช่น การสร้างสรรค์สติ๊กเกอร์ไลน์และอีโมจิไลน์ หากมีกรณีผู้อาศัยอยู่ในประเทศไทยออกแบบสติ๊กเกอร์และส่งมอบให้ LINE Corporation เพื่อจำหน่ายในแอปพลิเคชันไลน์ เมื่อพิจารณาจากธุรกรรมที่เกิดขึ้น เห็นได้ว่าเป็นสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ เนื่องจากผู้สร้างสรรค์สติ๊กเกอร์มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ส่วน LINE Corporation เป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายญี่ปุ่น สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ที่ประเทศญี่ปุ่น จากนั้นเมื่อสติ๊กเกอร์ผ่านการอนุมัติจาก LINE Corporation ก็จะสามารถจำหน่ายในแอปพลิเคชันไลน์ และบน LINE Store เมื่อพิจารณาจากความสัมพันธ์ของแต่ละฝ่ายจะมีคำถามที่น่าสนใจคือ ฝ่ายใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในสัญญาข้างต้น ผู้สร้างสรรค์สติ๊กเกอร์ต้องชำระ

² Art. 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen 1789 « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »; โปรดดู B. Brachet, *Le système fiscal français*, Paris : L.G.D.J., 7^e éd., 1997, p. 19 – 20.

³ Art. 34 de la Constitution de la Ve République 1958 « La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 3 บัญญัติว่า “สัญญาทางปกครอง หมายความว่า สัญญาที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดทำบริการสาธารณะหรือจัดให้มีสาธารณูปโภคหรือแสวงหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ” ดังนั้น การแยกสัญญาทางธุรกิจออกจากสัญญาทางปกครองจึงต้องพิจารณาจากคู่สัญญาประกอบด้วย ลักษณะหรือสภาพของหนี้หรือการปฏิบัติตามสัญญา

ภาษีหรือไม่ ชำระแก่รัฐใดบ้าง LINE Corporation ที่มีรายได้จากการให้พื้นที่ในแอปพลิเคชันต้องชำระภาษีแก่รัฐใดหรือไม่⁵ เหล่านี้ล้วนเป็นประเด็นทางภาษีที่สืบเนื่องมาจากสัญญาทั้งสิ้น

ในเมื่อการทำสัญญาและประเด็นทางภาษีอากรนั้นแยกออกจากกันได้ยาก ผู้ประกอบธุรกิจจำเป็นต้องใคร่ครวญให้รอบคอบก่อนทำสัญญารวมถึงการเจรจาเพื่อบรรลุข้อตกลงทางภาษีก่อนลงนามในสัญญาดังกล่าว พึงระลึกว่าในการทำสัญญาทางธุรกิจนั้น หลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) ยังคงเป็นหลักการสำคัญที่ได้รับการยอมรับ แต่เสรีภาพดังกล่าวจะถูกจำกัดได้หรือไม่หากเป็นกรณีเกี่ยวกับภาษี (1) จากนั้นจึงเป็นการศึกษาในส่วนของการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับภาษี (2) โดยทั้งสองส่วนนี้จะพิจารณาจากสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้และกรณีที่สัญญามีลักษณะระหว่างประเทศ เพื่อให้ครอบคลุมสัญญาทางธุรกิจมากที่สุด

1. หลักเสรีภาพในการทำสัญญาและการบังคับใช้กฎหมายภาษี ในฐานะ “กฎหมายที่พึงบังคับใช้ทันที (Lois de Police)”

เมื่อกล่าวถึงการทำสัญญาทางธุรกิจ เสรีภาพในการทำสัญญาของคู่สัญญาถือเป็นสาระสำคัญ ซึ่งหลักในเรื่องนี้ได้สอดแทรกปรากฏให้เห็นอยู่ในเนื้อหาของสัญญานั้น ๆ เอง (1.1) ตั้งแต่เริ่มแรกแสดงเจตนาตกลงกันไปจนถึงการตกลงในเรื่องกฎหมายที่จะใช้บังคับกับสัญญาในกรณีที่เป็นสัญญาทางธุรกิจระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม หลักเสรีภาพในการทำสัญญานี้อาจมีข้อยกเว้นได้เช่นกัน (1.2)

1.1 เสรีภาพของคู่สัญญาในการทำข้อตกลงทางภาษี (Tax Clause)

นิยามของข้อตกลงทางภาษี ข้อตกลงทางภาษีเป็นข้อตกลงที่คู่สัญญาทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดสรรภาระภาษี⁶ เพื่อให้แต่ละฝ่ายได้ทราบล่วงหน้า กล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นการ

⁵ เมื่อพิจารณาจากสัญญาระหว่างผู้สร้างสรรค์สติกเกอร์และ LINE Corporation เห็นได้ว่าโดยปกติผู้สร้างสรรค์สติกเกอร์มีหน้าที่ชำระภาษีตามกฎหมายญี่ปุ่น กล่าวคือ ฝ่ายที่มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศญี่ปุ่นจะต้องชำระภาษีในอัตราร้อยละ 20.42 จากเงินได้พึงประเมิน (เงินได้พึงประเมินนี้เป็นเงินกึ่งหนึ่งที่เหลือจากการที่ผู้สร้างสรรค์แบ่งรายได้จากยอดขายสินค้าหนึ่งให้แก่ LINE Corporation ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงรายได้ขั้นต่ำจากการจำหน่ายสติกเกอร์) อย่างไรก็ตามประเทศไทยมีอนุสัญญาจัดภาษีซ้อนกับประเทศญี่ปุ่น (Convention between Thailand and Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income) ดังนั้นผู้สร้างสรรค์สติกเกอร์ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยจึงได้รับประโยชน์จากอนุสัญญา ไม่ต้องชำระภาษีให้กับประเทศญี่ปุ่น แต่เกิดคำถามต่อมาว่าผู้สร้างสรรค์สติกเกอร์ที่มีถิ่นที่อยู่ในไทยนั้นต้องชำระภาษีในประเทศไทยหรือไม่ ประเทศไทยมีวิธีใดในการตรวจสอบว่าบุคคลดังกล่าวมีเงินได้จากการจำหน่ายสติกเกอร์ไลน์ กรณีจะเป็นเช่นไรหากพิจารณาจากสัญญาซื้อขายสติกเกอร์บนแอปพลิเคชันไลน์หรือ LINE Store ระหว่างคู่สัญญาได้แก่ LINE Corporation และผู้ดาวน์โหลดสติกเกอร์ LINE Corporation ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่ประเทศญี่ปุ่น แต่รัฐไทยจะได้อะไรตอบแทนจากการที่ยอดดาวน์โหลดที่เกิดขึ้นในประเทศไทยบ้างหรือไม่

⁶ C. Destexhe, *Le contrat de vente international : Pour les non-juristes*, Paris : Edipro, 2^e éd., 2010, p. 107.



บริหารจัดการความเสี่ยงทางภาษีระหว่างคู่สัญญา ซึ่งข้อตกลงนี้มีหลากหลายรูปแบบขึ้นอยู่กับความประสงค์ของคู่สัญญา เช่น ข้อตกลงเพื่อกำหนดหน้าที่ชำระภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญา ข้อตกลงเพื่อลดความเสี่ยงในทางภาษี ข้อตกลงเพื่อประสานงานให้ความร่วมมืออำนวยความสะดวกในการชำระภาษี โดยข้อตกลงทางภาษีนี้นั้นจะมีเนื้อความอย่างไร ครอบครัวภาษีประเภทใดบ้างย่อมขึ้นอยู่กับภาระของคู่สัญญา แต่อาจเป็นไปได้ว่าคู่สัญญาใช้ข้อสัญญามาตรฐานที่มีข้อตกลงทางภาษีสวมไว้ด้วยแล้วก็เป็นได้ เช่น ข้อสัญญามาตรฐานของ International Bank for Reconstruction and Development (IBRD)⁷ ข้อสัญญามาตรฐานของ The Asia Pacific Loan Market Association (APLMA)⁸

ความชอบด้วยกฎหมายของข้อตกลงทางภาษีในสัญญาทางธุรกิจ โดยหลักกฎหมายนิติกรรมสัญญา เป็นที่ยอมรับกันว่าคู่สัญญามีเสรีภาพในการทำสัญญา กล่าวคือสามารถตกลงอย่างใดก็ได้ตราบเท่าที่ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ข้อตกลงทางภาษีนั่นถือเป็นส่วนหนึ่งของสัญญา จะกล่าวได้หรือไม่ว่าคู่สัญญาสามารถตกลงอย่างใด ๆ เกี่ยวกับภาษีก็ได้ทั้งสิ้น และจะมีความแตกต่างระหว่างสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้กับสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศหรือไม่ ในเรื่องนี้เห็นได้ว่า ข้อตกลงทางภาษีนั่นเป็นข้อตกลงระหว่างเอกชนกับเอกชนมุ่งหมายที่จะบริหารจัดการภาระภาษีที่กฎหมายของรัฐที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งอาจมีได้หลายรัฐ) บัญญัติไว้ให้คู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีหน้าที่ต้องชำระ แต่การที่คู่สัญญาทำข้อตกลงกันนั้นมิใช่เพื่อการหลบเลี่ยงภาษี แต่เพื่อให้อีกฝ่ายชำระแทนตน เช่นนี้เห็นว่าไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและสามารถบังคับได้เนื่องจากมิได้ทำให้รัฐขาดรายได้แต่อย่างใด ซึ่งกรณีที่กำลังกล่าวมานี้มักจะเกิดขึ้นกับสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ ในขณะที่สัญญาที่ไม่ปรากฏลักษณะระหว่างประเทศนั้นย่อมตกอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีของรัฐเพียงรัฐเดียว หากจะทำข้อตกลงทางภาษีเพื่อกำหนดหน้าที่ชำระภาษีให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็สามารถทำได้เช่นกัน อย่างไรก็ตามขอให้สังเกตว่าข้อตกลงทางภาษีนี้นี้จะจำกัดไว้เฉพาะภาษีทางอ้อมเท่านั้นเพราะเป็นภาษีที่สามารถผลักภาระไปให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้

อย่างไรก็ตาม หากข้อตกลงทางภาษีอากรนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบเลี่ยงไม่ชำระภาษีทั้งที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่นนี้ข้อตกลงดังกล่าวย่อมตกเป็นโมฆะเนื่องจากมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมายตามมาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁹ แม้ว่าจะเป็นกรณีของสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศก็ตาม เช่น กำหนดในข้อตกลงให้ลูกหนี้ในไทยรับรองว่าเจ้าหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศจะไม่มีภาระภาษีใด ๆ ที่ต้องชำระให้รัฐไทย ข้อตกลงลักษณะนี้

⁷ International Bank for Reconstruction and Development, “General Conditions Applicable to Loan and Guarantee Agreements for Single Currency Loan” ดู Treatment of Taxes, https://policies.worldbank.org/sites/ppf3/PPFDocuments/3958IBRD_SCL_May%201%202004.pdf สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2560.

⁸ โปรดดูรายละเอียดจาก Asia Pacific Loan Market Association, <https://www.aplma.com/> สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2560.

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 150 บัญญัติว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพนันหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ”

ไม่อาจใช้บังคับได้ เพราะขัดต่อประมวลรัษฎากรของไทยที่กำหนดชัดเจนให้นิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในไทย แต่มีเงินได้ที่จ่ายจากประเทศไทย (ดอกเบี้ยที่ได้จากลูกหนี้) มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายเงินจากประเทศไทย (ลูกหนี้) หักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อนำส่งรัฐ¹⁰

ประเภทของข้อตกลงทางภาษี ข้อตกลงทางภาษีที่พบในสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศนั้นมีหลายประเภท โดยมักเป็นข้อตกลงเพื่อกำหนดหน้าที่ชำระค่าภาษีให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งหรือข้อตกลงให้ชำระหนี้คืนเมื่อฝ่ายหนึ่งชำระภาษีแทนอีกฝ่ายทั้งที่ไม่มีหน้าที่ต้องชำระตามสัญญา ซึ่งผู้ร่างสัญญาต้องป้องกันไว้ก่อนในกรณีที่ไม่ทราบแน่ชัดว่าฝ่ายตนจะต้องเผชิญกับภาษีอื่นใดของรัฐที่คู่สัญญาอีกฝ่ายมีถิ่นที่อยู่ เพราะหากมีกฎหมายบัญญัติให้ชำระภาษี ผู้มีหน้าที่ตามกฎหมายย่อมต้องปฏิบัติตาม แต่ในตอนที่ฝ่ายใดจะมาเรียกเก็บจากฝ่ายใดนั้นย่อมเป็นเรื่องที่ตกลงกันได้

เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ผู้เขียนขอจำแนกโดยใช้เกณฑ์องค์ประกอบภายใน (Domestic Element) และองค์ประกอบต่างประเทศ (Foreign Element) ของสัญญา เพื่อแสดงให้เห็นว่าการยอมรับข้อตกลงทางภาษีอากรจะต่างกันหรือไม่ ดังจะกล่าวต่อไป

1.1.1 ข้อตกลงภาษีอากรในสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้

ในสัญญาทางธุรกิจที่มีลักษณะภายในโดยแท้ กล่าวคือ ฝ่ายในสัญญาทุกฝ่ายมีสัญชาติไทยหรือผลของสัญญานั้นเกิดในประเทศไทย จะสามารถทำข้อตกลงทางภาษีไว้ในสัญญาได้หรือไม่ เมื่อพิจารณาจากข้อสัญญาต่าง ๆ จะพบว่าข้อตกลงทางภาษีแทรกอยู่ในสัญญาหลายประเภท เช่น สัญญาซื้อขาย สัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ สัญญาเช่า โดยมากจะเป็นการกำหนดหน้าที่เสียภาษีให้ชัดเจนเพื่อป้องกันข้อโต้แย้งที่อาจเกิดขึ้นในระหว่างสัญญามีผลบังคับใช้

ตัวอย่าง สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

“ในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามสัญญานี้ ผู้จะซื้อตกลงเป็นผู้รับภาระในการชำระค่าธรรมเนียม ค่าอากรแสตมป์ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพียงฝ่ายเดียว”

ตัวอย่าง สัญญาเช่าเครื่องจักรกล

การจดทะเบียนและเสียภาษีประจำปีเครื่องจักรกลที่เช่า

“ผู้ให้เช่าจะต้องดำเนินการจดทะเบียนและเสียภาษีประจำปีเครื่องจักรกลที่เช่าตามกฎหมายให้แล้วเสร็จก่อนวันครบกำหนดส่งมอบเครื่องจักรกลที่เช่าตามสัญญาข้อ.... ตลอดจนดำเนินการเสียภาษีประจำปีให้ทันกำหนดในปีต่อ ๆ ไปด้วย”

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอาเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”



ตัวอย่าง สัญญาซื้อขายคอมพิวเตอร์ของการไฟฟ้านครหลวง

“1. ข้อตกลงซื้อขาย

ผู้ซื้อตกลงซื้อและผู้ขายตกลงขายและติดตั้งอุปกรณ์ ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ของบริษัท..... จำนวน ซึ่งต่อไปในสัญญานี้เรียกว่า “คอมพิวเตอร์” ตามรายละเอียดแนบท้ายสัญญาในผนวก 1. รวมเป็นราคาคอมพิวเตอร์และค่าติดตั้ง (จำนวนเงินไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น (จำนวนเงินรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) บาท หากมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม การไฟฟ้านครหลวงจะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่กรมสรรพากรกำหนด โดยไม่ต้องแก้ไขสัญญา”

เห็นได้ว่าข้อสัญญาทางภาษีที่อยู่ในสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้ นั้น มิใช่การตกลงเพื่อยกเว้นหรือไม่ชำระภาษีแก่รัฐไทยแต่อย่างใด เป็นเพียงข้อตกลงกำหนดภาระหน้าที่ให้ฝ่ายในสัญญาเท่านั้น จึงเป็นข้อตกลงที่ไม่ขัดต่อบทบัญญัติอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยตามมาตรา 150 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ย่อมมีผลบังคับได้

1.1.2 ข้อตกลงภาษีอากรในสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ

สัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ¹¹ หมายถึง สัญญาที่ปรากฏ “ความเป็นต่างประเทศ” หรือ Foreign Element ในตัวสัญญา เช่น สัญชาติที่ต่างกันของฝ่ายในสัญญา ถิ่นที่อยู่ของคู่สัญญา สถานที่ทำสัญญา สถานที่ที่ผลของสัญญาจะเกิด¹² ในสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศอย่างสัญญาซื้อขาย คู่สัญญามักจะระบุข้อตกลงทางภาษีเอาไว้ในเนื้อหาสัญญาเสมอ เพราะต้องการผลการชำระภาษีที่ไม่ต้องการรับผิดชอบไปให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งชำระแทน แต่เนื่องจากคู่สัญญาไม่สามารถตกลงกันโดยระบุลงในสัญญาว่าให้ฝ่ายหนึ่งชำระแทนตน เนื่องจากกฎหมายบัญญัติหน้าที่เอาไว้แล้วโดยชัดแจ้งว่าฝ่ายใดมีหน้าที่เสียภาษี คู่สัญญาจึงต้องหาทางอื่นในการผลักภาระค่าภาษีอากรด้วยการทำข้อตกลงระหว่างกันไว้ในสัญญาหลัก เช่น

“All payments under or in connection with this contract will be made free and clear of and without deduction for or on account of any taxes whatsoever”.

¹¹ แม้ในภาษาต่างประเทศจะเรียกสัญญานี้ว่า International Contract หรือ un contrat international แต่ผู้เขียนเลือกใช้คำว่าสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ คือ ทำขึ้นระหว่างเอกชนกับเอกชน เพื่อไม่ให้เกิดความสับสนกับสัญญาระหว่างประเทศ ที่อาจทำให้เข้าใจไปว่าเป็นสัญญาระหว่างรัฐกับรัฐ

¹² ดูลักษณะระหว่างประเทศโดยแท้และลักษณะระหว่างประเทศแบบเทียม ใน พันธุ์ทิพย์ กาญจนะจิตรา สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล, ภาคที่ 1 การจัดสรรเอกชนในทางระหว่างประเทศ, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2538), น. 32-37; Y. Loussouarn et P. Bourel, *Droit international privé*, Paris : Dalloz, 8^e éd., n°1 et n°114-115. อย่างไรก็ตาม นักกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลยอมรับตรงกันว่าลำพังการเลือกกฎหมายต่างประเทศใช้บังคับกับสัญญาหรือทำข้อตกลงเลือกศาลต่างประเทศไว้ในสัญญาที่มีลักษณะภายใน ไม่ทำให้สัญญาดังกล่าวนั้นกลายเป็นสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศไปได้แต่อย่างใด

ตัวอย่างข้อตกลง Gross-Up ในสัญญา Trust Receipt

“All payments due to the Bank hereunder, whether principal, interest, penalties, fees or otherwise, shall be made without set-off or counterclaim, and free and clear of and without any deduction or withholding on account of any taxes (including, without limitation, the final or withholding tax on interest payable to the Bank hereunder and gross receipts tax and/or value-added tax thereon), all of which shall be for my/our account and paid by me/us directly to the relevant taxing or other authority when due. If I/We shall be required by law to make any deduction or withholding in respect of taxes from any payment hereunder, the sum payable shall be increased as will result in the receipt by the Bank, after such deduction or withholding, of the amount that would have been received if such deduction or withholding had not been required”.

โดยทั่วไปแล้วกฎหมายของรัฐต่าง ๆ มักจะกำหนดให้ดอกเบี้ยที่เกิดจากการให้ยืมเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี และเป็นหน้าที่ของลูกหนี้ในสัญญาต้องทำตามกฎหมายของรัฐตนโดยหักภาษีนำส่งรัฐ ผู้ให้กู้ (ในที่นี้คือธนาคาร) จึงอาศัยข้อตกลงทางภาษีเพื่อให้ได้รับชำระหนี้เต็มจำนวน

การใช้ข้อตกลงทางภาษีร่วมกับข้อตกลงทางการค้า (INCOTERMS) เป็นกรณีที่พบได้ในสัญญาซื้อขายระหว่างประเทศ เช่น ต้องการให้ผู้ขายรับผิดชอบดูแลขั้นตอนการขออนุญาตส่งออก ผ่านพิธีการศุลกากรจนกระทั่งขออนุญาตนำเข้า ณ ประเทศปลายทาง จึงตกลงใช้เงื่อนไข Delivered Duty Paid ซึ่งเป็นข้อตกลง (Term) ที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ทางภาษี กล่าวคือ ข้อตกลงดังกล่าวได้กำหนดหน้าที่ในการปลดเปลื้องภาระภาษีศุลกากรเอาไว้ แต่คู่สัญญายังสามารถเพิ่มข้อตกลงทางภาษีให้ผู้ซื้อชำระค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นทั้งหมดได้ เช่น

“Imported supplies and equipment will be delivered DDP (according to INCOTERMS 2010) to the Purchaser. However, import VAT, custom duties and any other tax on import shall be paid by the Purchaser”.

ในขณะที่เงื่อนไข Ex Works (Seller's Warehouse) คือ ผู้ซื้อรับสินค้าที่คลังสินค้าและรับผิดชอบขออนุญาตส่งออก รวมค่าใช้จ่ายในการนำสินค้าผ่านพิธีการศุลกากรนับแต่ประเทศต้นทางจนถึงประเทศปลายทาง (เป็นไปได้เช่นกันว่าอาจได้รับการยกเว้นหรือลดภาษีถ้าประเทศผู้ส่งออกต้องการสนับสนุนการส่งออกสินค้าประเภทนั้น) หากคู่สัญญาต้องการทำข้อตกลงภาษีอากรเพิ่มเติมก็สามารถทำได้ เพราะ INCOTERM นั้นกำหนดเฉพาะภาษีศุลกากร เช่น ตกลงให้ผู้ขายรับผิดชอบปลดเปลื้องภาษีทั้งหมดที่เป็นของประเทศต้นทาง ในขณะที่ผู้ซื้อจะรับผิดชอบชำระภาษีทั้งหมดที่เรียกเก็บจากประเทศปลายทาง

สภาพบังคับของข้อตกลงทางภาษี ประเด็นสภาพบังคับของข้อตกลงนั้นเป็นเรื่องสำคัญยิ่ง ข้อตกลงทางภาษีจะไร้ประโยชน์หากท้ายที่สุดไม่มีผลบังคับใด ๆ ต่อคู่สัญญา อย่างไรก็ตามเราสามารถสังเกตได้ในหลายกรณีว่าหากมีประเด็นขึ้นสู่ศาล ศาลมักจะมีคำตอบที่เปิดกว้าง



ให้กับกรณีที่มีลักษณะระหว่างประเทศมากกว่ากรณีภายในโดยแท้ ดังเช่นเรื่องข้อตกลงเลือกศาลต่างประเทศที่จะได้กล่าวต่อไปในตอนท้ายของบทความ เช่นเดียวกันกับกรณีของข้อตกลงทางภาษีอากรที่พบเห็นได้บ่อยครั้งในสัญญาทางธุรกิจที่มีลักษณะระหว่างประเทศ แต่จะพบได้บ้างในสัญญาที่มีลักษณะภายใน เช่น สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินซึ่งคู่สัญญามักกำหนดข้อตกลงไว้ให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบชำระค่าธรรมเนียมโอนและอากรแสตมป์¹³

ตัวอย่างที่ได้ยกมาข้างต้นเป็นเครื่องยืนยันได้เป็นอย่างดีว่า หลักเสรีภาพในการทำสัญญาและหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาของคู่สัญญานั้นย่อมได้รับการเคารพเสมอ อย่างไรก็ตามเสรีภาพนั้นอาจถูกจำกัดได้ในบางสถานการณ์ ดังที่จะได้กล่าวต่อไป

1.2 กฎหมายที่พึงใช้บังคับทันที (Lois de Police) และการเลือกกฎหมาย (Choice of Law) ที่ใช้บังคับกับข้อตกลงทางภาษี

ยอมรับหลักเสรีภาพในการทำสัญญาผ่านข้อตกลงเลือกกฎหมาย ตามปกติแล้วหากข้อสัญญามีลักษณะระหว่างประเทศ การพิจารณาข้อสัญญานั้นต้องเป็นไปภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศคือบุคคลเสมอ จะพิจารณาสัญญาดังกล่าวเช่นเดียวกับสัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้หาได้ไม่ เสรีภาพของคู่สัญญาในการตกลงเรื่องต่าง ๆ นั้นได้รับการรับรองตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) และข้อตกลงเช่นว่านั้นย่อมได้รับการเคารพปฏิบัติตามโดยอาศัยหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา (l'autonomie de la volonté) ด้วยเหตุนี้คู่สัญญาสามารถเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับสัญญาได้และหากมีกรณีพิพาทขึ้นสู่ศาล ศาลจะต้องพิจารณาโดยอาศัยกฎเกณฑ์ว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมายเพื่อนำไปสู่กฎหมายสารบัญญัติที่คู่สัญญาเลือก

กรณีจะเป็นเช่นไรหากสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศที่มีข้อตกลงทางภาษี ข้อตกลงนั้นจะอยู่ภายใต้กฎหมายของรัฐใด คู่สัญญาสามารถเลือกกฎหมายต่างประเทศเพื่อบังคับกับข้อตกลงทางภาษีได้หรือไม่ ในเรื่องนี้นักกฎหมายบางท่าน¹⁴ เห็นว่าสามารถเลือกกฎหมายต่างประเทศเพื่อบังคับกับข้อตกลงทางภาษีได้ อย่างไรก็ตามตำรากฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลมักจะจัดกฎหมายภาษีไว้ในฐานะกฎหมายมหาชนภายในของรัฐคู่กรณีในนิติสัมพันธ์ ที่ผ่านมาจึงไม่มีใครมีความสนใจที่จะนำเรื่องข้อตกลงทางภาษีมาวិเคราะห์ ในขณะที่ตำรากฎหมายภาษีในประเทศไทยยังไม่ปรากฏความชัดเจนในประเด็นนี้ หรือแม้แต่ข้อสงสัยที่ว่าถ้าเราสามารถเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับข้อตกลงทางภาษีได้ ในกรณีที่ฝ่ายในสัญญามีหน้าที่ทางภาษีต่อหลายรัฐ คู่สัญญาจะตกลงกันเพื่อแยกข้อตกลงในสัญญาเป็นส่วน ๆ (dépeçage du contrat) โดยให้แต่ละข้อตกลงอยู่ภายใต้กฎหมายของแต่ละประเทศได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าการแบ่งข้อตกลงเป็น

¹³ ในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามสัญญาฉบับนี้ ผู้จะซื้อตกลงเป็นผู้รับภาระในการชำระค่าธรรมเนียม ค่าอากรแสตมป์ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพียงฝ่ายเดียว

¹⁴ P. MOUSSERON, « Les clauses fiscales dans les contrats internationaux », RDAI.2007.756.

ส่วน ๆ และเลือกใช้กฎหมายต่างประเทศบังคับกับแต่ละส่วนนั้นเป็นเรื่องที่ยอมรับกันมาช้านานในกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล เนื่องจากถือความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญาของคู่สัญญาเป็นใหญ่ ซึ่งในประเด็นนี้อาจมีผู้ที่เห็นต่างออกไป แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนเสนอให้พิจารณาว่า “การเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับข้อตกลง” นั้นคือการเลือกกฎหมายเพื่อใช้พิจารณาประเด็นความสมบูรณ์ของข้อตกลงทางภาษีใช่หรือไม่ ถ้าเป็นเรื่องนี้ย่อมสามารถเทียบได้กับข้อตกลงอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นข้อตกลงเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับสัญญา (Choice of Law Clause) ข้อตกลงเลือกศาล (Choice of Forum Clause) ข้อตกลงอนุญาโตตุลาการ (Arbitration Clause) ที่จำเป็นจะต้องพิจารณาความสมบูรณ์ของข้อตกลงเป็นประการแรกเมื่อมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล ด้วยเหตุนี้คู่สัญญาย่อมมีเสรีภาพในการเลือกกฎหมายเช่นว่านี้ได้ เนื่องจากคู่สัญญาตกลงกันในเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกับอัตราภาษี ไม่ได้ตกลงเปลี่ยนแปลงเนื้อหาที่กฎหมายภาษีบัญญัติไว้ ไม่ได้กระทบต่ออำนาจอธิปไตยของรัฐในการกำหนดอัตราภาษีและผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากโดยหลักกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลนั้นกฎหมายต่างประเทศที่เลือกมิได้รวมถึงกฎหมายที่มีลักษณะบังคับเด็ดขาด (loi impérative) หรือกฎหมายที่พึงใช้บังคับทันที (lois de police/loi d'application immédiate)¹⁵ แต่กรณีย่อมเปลี่ยนไปถ้ากฎหมายที่คู่สัญญาเลือกเป็นกฎหมายสารบัญญัติทางภาษีอากรของรัฐต่างประเทศ เช่น คู่สัญญาหวังว่าจะได้รับประโยชน์ทางภาษีจากรัฐที่เกี่ยวข้อง จึงให้ข้อตกลงที่หนึ่ง เป็นไปตามกฎหมายภาษีของรัฐ A และข้อตกลงที่สองอยู่ภายใต้ประมวลรัษฎากรของรัฐ B หากเป็นเช่นนี้เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้น ต่อมาคดีขึ้นสู่ศาลของรัฐ A ย่อมเป็นไปได้ว่าศาลของรัฐ A จะไม่บังคับตามข้อตกลงที่ให้นำกฎหมายภาษีของรัฐ B มาบังคับ¹⁶ เพราะถือว่าเป็นการเลือกกฎหมายมหาชนภายในของต่างประเทศมาบังคับกับสัญญา อันอยู่นอกเหนือจาก “การเลือกกฎหมายหรือ Choice of Law” ในกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ข้อยกเว้นสำหรับประเด็นอ่อนไหว (Sensitive Issues) กฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลได้กล่าวถึงข้อยกเว้นหลายประการที่เป็นเหตุให้ไม่ต้องนำกฎเกณฑ์ว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมายมาใช้¹⁷ ซึ่งเป็นประเด็นอ่อนไหวที่รัฐทั้งหลายจำเป็นต้องเข้าแทรกแซง ไม่อาจปล่อยให้ไปไปตามความเจตนาของคู่สัญญาได้ทั้งหมด กรณีของกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นหนึ่งในข้อยกเว้น

¹⁵ B. Audit, *Droit international privé*, Paris : Economica, 4^e éd., 2006, n° 121 et 122.

¹⁶ P. Mousseron, *op.cit.* ในประเด็นนี้ P. Mousseron มีความเห็นต่างออกไป นักกฎหมายท่านนี้เห็นว่าสามารถแยกข้อตกลงเป็นส่วน ๆ โดยแต่ละส่วนอยู่ภายใต้กฎหมายสารบัญญัติทางภาษีของแต่ละรัฐได้ เพื่อให้ได้รับประโยชน์สูงสุดทางภาษีจากรัฐที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับสัญญานั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าความคิดในลักษณะนี้อาจได้รับการยอมรับทางทฤษฎี กล่าวคือ คู่สัญญาสามารถมีเสรีภาพในอันที่จะเลือกกฎหมายของรัฐใดก็ได้ (รวมถึงรัฐที่ตนคิดว่าจะได้ประโยชน์) เพื่อใช้บังคับกับสัญญา แต่เมื่อคดีขึ้นสู่ศาล ศาลจะไม่บังคับให้ตามที่เลือก ไม่ว่าจะเป็นเพราะไม่มีจุดเกาะเกี่ยวหรือเป็นเพราะการเลือกกฎหมายมหาชนภายในของรัฐอื่นมาบังคับกับสัญญาถือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยของรัฐตน

¹⁷ ข้อยกเว้นที่ทำให้สัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศไม่ตกอยู่ภายใต้กลไกของกฎหมายขัดกัน (Conflict of Laws Rules) ได้แก่ กรณีที่มีกฎหมายพิเศษตราขึ้นไว้เฉพาะเรื่องนั้น กรณีที่เป็นประเด็นเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี กรณีที่อยู่ในอำนาจของกฎหมายที่พึงใช้บังคับทันที (Lois de police)



ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าเหตุผลของเรื่องก็คือ รัฐจะไม่ยอมรับให้เลือกกฎหมายมหาชนภายในของรัฐอื่นมาใช้บังคับภายในรัฐตนอย่างเด็ดขาดเพราะเป็นการก้าวล่วงอำนาจอธิปไตยของรัฐเจ้าของศาล อาทิเช่น กฎหมายภาษี กฎหมายการแข่งขันทางการค้า กฎหมายคุ้มครองผู้บริโภค กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เมื่อมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลไทยแม้จะปรากฏลักษณะระหว่างประเทศก็ตาม ศาลต้องใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งของตนในการพิจารณาอำนาจและดำเนินกระบวนการพิจารณาอื่น ๆ เท่านั้น ไม่มีศาลของรัฐใดในโลกยอมรับให้คู่ความเลือกใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความของต่างประเทศโดยเด็ดขาด เห็นได้ว่าตำรากฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลทุกสำนักไม่ว่าภาคพื้นทวีป¹⁸ หรือสหราชอาณาจักร¹⁹ หรือแม้แต่ประเทศไทยที่รับอิทธิพลจากตะวันตกล้วนเห็นตรงกันว่า ภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีสภาพบังคับเด็ดขาดหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “กฎหมายที่พึงบังคับใช้ทันที (Lois de Police/Mandatory Rules)” กล่าวคือ หากพบว่ากรณีพิพาทนั้นเกี่ยวข้องกับภาษีอากร ศาลจะไม่นำกฎเกณฑ์ว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมายมาบังคับใช้ แต่จะพิจารณาคดีนั้นโดยใช้กฎหมายภายในว่าด้วยภาษีอากรในทันที²⁰ ด้วยเหตุนี้ ต่อปัญหาที่ว่าใครมีหน้าที่เสียภาษี จะต้องเสียภาษีประเภทใด หรือผู้มีหน้าที่จะเสียภาษีในอัตราใด ล้วนตกอยู่ภายใต้กฎหมายภาษีอากรของรัฐเจ้าของศาล (lex fori) นั้นเสมอ โดยหลักแล้วการเลือกใช้กฎหมายภาษีของรัฐต่างประเทศเพื่อบังคับกับประเด็นภาษีจึงไม่อาจทำได้

ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นว่าข้อตกลงทางภาษีเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาทางธุรกิจ ด้วยเหตุนี้จึงไม่อาจปฏิเสธได้ว่าข้อตกลงเช่นนั้นย่อมตกอยู่ภายใต้หลักเสรีภาพในการทำสัญญาเช่นเดียวกับข้อตกลงอื่น ๆ และยังสามารถเลือกกฎหมายต่างประเทศที่ประสงค์จะให้ผลบังคับกับข้อตกลงนั้นได้อีกด้วยในกรณีที่มีสัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ และเมื่อได้พิจารณาประเด็นการเลือกกฎหมาย (Choice of Law) แล้ว ต่อไปจะกล่าวถึงการเลือกรับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากสัญญาทางธุรกิจ (Choice of Forum) ว่ามีบทบาทสำคัญอย่างไรต่อการระงับข้อพิพาททางภาษี

2. กลไกการระงับข้อพิพาททางภาษีในสัญญาทางธุรกิจ

ประเทศไทยให้ความสำคัญกับการอยู่ร่วมกันในประชาคมระหว่างประเทศตลอดจนส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศมากขึ้นตามลำดับ รัฐย่อมเข้าใจดีว่าเมื่อเกิดความขัดแย้งของฝ่ายในสัญญา ย่อมไม่เป็นผลดีต่อการค้า หากสามารถระงับข้อพิพาทได้เร็วย่อมเป็นผลดีต่อบรรยากาศในการลงทุน

¹⁸ B. Audit, *op.cit.*, n° 117 – n° 119; Y. Loussouarn et P. Bourel, *op.cit.*, n° 132 ; M.-L. Niboyet et G. de Geouffre de La Pradelle, *Droit international privé*, Paris: LGDJ, 2007, n° 116 นักกฎหมายท่านนี้มีความเห็นว่าเรื่องภาษีนั้นจัดอยู่ในอำนาจเฉพาะของกฎหมายของรัฐนั้น ๆ เอง (la compétence exclusive du droit du for)

¹⁹ A. Briggs, *The Conflict of Laws*, London: Oxford University Press, 2002, Edited by P. Birks, p. 39 – 42.

²⁰ โปรดดู รัชนิกร ลาภนิชชา, “กฎหมายที่พึงบังคับใช้ทันที (Lois de police)”, *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, ฉบับที่ 2, น. 262-279, (มิถุนายน 2555); ดูเพิ่มเติม ชุมพร ปัจจุบันนท์, “กฎหมายที่พึงใช้บังคับทันที, หลักเกณฑ์ว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมาย : ผลกระทบต่ออนุสัญญาเกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคล, *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, ฉบับที่ 4, ปีที่ 16, น. 20-41 (2531).

มากขึ้นเช่นกัน ซึ่งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้สนับสนุนโดยอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการผ่านทางกฎหมายต่าง ๆ รัฐเองก็พยายามแก้ไขกฎหมายที่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจ อย่างไรก็ตาม สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการแก้ไขกฎหมายหรือร่างกฎหมายใหม่ก็คือ การอำนวยความสะดวกในเรื่องวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพ จำเป็นหรือไม่ที่ข้อพิพาททางภาษีอากรจะต้องอยู่ภายใต้อำนาจของศาลด้วยเหตุผลในเรื่องอำนาจอธิปไตย เราจะได้ศึกษาต่อไปว่านอกจากการระงับข้อพิพาทโดยศาลแล้ว (2.1) ยังมีทางเลือกอื่นในการจัดการปัญหานี้หรือไม่ (2.2)

2.1 การระงับข้อพิพาทโดยศาล

แม้ว่าข้อพิพาทระหว่างกันจะเป็นสิ่งที่ผู้ประกอบการพยายามหลีกเลี่ยงให้เกิดน้อยที่สุด แต่การทราบล่วงหน้าว่าหากเกิดข้อพิพาทจากสัญญาขึ้นแต่ละฝ่ายจะมีสิทธิหน้าที่อย่างไรบ้างนั้นย่อมเป็นผลดีต่อคู่สัญญา ด้วยเหตุนี้การกำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทเอาไว้ในสัญญาทางธุรกิจนั้นจึงเป็นเรื่องที่กระทำกันอย่างแพร่หลาย และวิธีการที่ยังคงใช้มาโดยตลอด คือ การนำคดีขึ้นสู่ศาล (2.1.1) ที่น่าสนใจคือภายหลังจากที่ศาลมีคำพิพากษาแล้ว ฝ่ายที่ชนะคดีจะอย่างไรต่อไปเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ หากลูกหนี้มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศและไม่มีทรัพย์สินอันอาจบังคับคดีได้ในประเทศไทย เช่นนี้ย่อมไม่อาจหลีกเลี่ยงการนำคำพิพากษาไปขอบังคับในต่างประเทศ จะมีความยุ่งยากมากน้อยเพียงใด ในทางกลับกันรัฐไทยจะอย่างไรกับกรณีนี้เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาคดีภาษีอากรต่างประเทศขอบังคับตามคำพิพากษานั้นในไทย (2.1.2)

2.1.1 ข้อตกลงเลือกศาลเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีในสัญญาทางธุรกิจ

สัญญาที่มีลักษณะระหว่างประเทศ เหตุที่คู่สัญญาต้องการทำข้อตกลงเลือกศาลเป็นเพราะความสะดวกหรือเพราะต้องการให้ข้อพิพาทของตนได้รับการพิจารณาจากศาลที่ใช้ภาษาเดียวกันกับตนเอง หรือทนายความมีความคุ้นเคยกับกฎหมายวิธีพิจารณาความที่ศาลนั้นใช้ มีค่าใช้จ่ายที่ถูกกว่า ต่างจากการฟ้องคดีต่อศาลต่างประเทศ โดยคู่สัญญาสามารถระบุข้อตกลงเลือกศาล (Choice of Forum Clause) ในสัญญาได้เสมอ²¹ ศาลของประเทศต่าง ๆ มักจะยอมรับบังคับให้ตามที่ได้เลือก แต่ปัญหามักจะเกิดขึ้นในเมื่อมีข้อพิพาทและฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงเลือกศาล กล่าวคือ นำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลรัฐอื่นนอกเหนือไปจากที่ตกลงไว้ในสัญญา ซึ่งโดยหลักกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีแพ่งพาณิชย์ที่มีลักษณะระหว่างประเทศ ศาลมักบังคับให้ตามที่คู่สัญญาตกลงกัน ถ้าคดีนั้นมีลักษณะต่างประเทศ²² แต่อย่างไรก็ตามหากศาลพิจารณาจุดเกาะเกี่ยวของรัฐตนกับคดีโดยอาศัยกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้วเห็นว่าตนมีอำนาจเหนือคดีนั้น แม้ว่าศาลต่างประเทศก็จะมีอำนาจเหนือคดีเช่นกันก็ตาม กรณีนี้ศาลจะดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไปก็ได้ ซึ่งศาลไทย

²¹ A. Bessonnet et Ph.-E., *Contrats d'affaires internationaux*, Paris : Village Mondial, 2005, p. 132 et s.

²² สามารถศึกษาเพิ่มเติมเรื่องผลของข้อตกลงเลือกศาลที่นำมาซึ่ง Exclusive Competence หรืออำนาจเฉพาะเหนือคดีของศาลที่ถูกเลือก



ก็มักจะอาศัยจุดเกาะเกี่ยวเหนือคดีที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเพื่อพิจารณาตัดสินต่อไปโดยไม่จำนายคดีไปยังศาลต่างประเทศที่ถูกเลือกไว้ในข้อตกลง เมื่อพิจารณากฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งของไทยย่อมเห็นได้ว่าไม่มีบทบัญญัติรับรองข้อตกลงเลือกศาล²³ แต่ศาลฎีกาของไทยเข้าใจความต้องการของคู่สัญญาทางการค้าระหว่างประเทศมากขึ้นจึงหาทางออกให้ด้วยการยอมรับข้อตกลงเลือกศาลเฉพาะกรณีที่คดีนั้นมีลักษณะระหว่างประเทศและข้อตกลงจะต้องไม่มีข้อความอันแสดงถึงการจำกัดสิทธิของคู่สัญญาในอันที่จะเลือกฟ้องคดีต่อศาลไทย²⁴ สำหรับข้อพิพาทที่เกิดจากข้อตกลงทางภาษี (Tax Clause) เป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนและเมื่อมีลักษณะระหว่างประเทศย่อมสามารถกำหนดข้อตกลงเลือกศาลเอาไว้ในสัญญาได้ ไม่ได้เป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยของไทยแต่อย่างใด เพียงแต่ถ้ามีคดีขึ้นสู่ศาล ศาลไทยจะยอมรับบังคับให้แค่นั้นเพียงใด ยังคงต้องติดตามแนวคำพิพากษาของศาลต่อไป

สัญญาที่มีลักษณะภายในโดยแท้ ศาลไทยมีคำตอบชัดเจนมาโดยตลอดว่า กรณีที่คดีปราศจากลักษณะระหว่างประเทศ ศาลจะไม่ยอมรับข้อตกลงเลือกศาลเพื่อความสะดวกของคู่ความที่ผิดไปจากที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งตลอดจนพระธรรมนูญศาลยุติธรรม²⁵

2.1.2 การบังคับตามคำพิพากษาในต่างประเทศ (Enforcement of Foreign Judgments)

กรณีคดีที่มีลักษณะระหว่างประเทศและเกี่ยวข้องกับภาษีอากร หากคู่กรณีเลือกนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล ย่อมต้องเผชิญกับการนำคำพิพากษาไปบังคับในรัฐที่ฝ่ายแพ้คดีมีทรัพย์สินอยู่ ผู้ที่ได้ศึกษากฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีบุคคลในส่วนการขัดกันของอำนาจศาลคงทราบดีว่าลำพังการบังคับตามคำพิพากษาไทยในคดีแพ่งพาณิชย์ทั่วไปในรัฐต่างประเทศนั้นไม่ใช่เรื่องง่าย เป็นผลมาจากอำนาจอธิปไตยทางศาล ประกอบกับประเทศไทยมิได้มีความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องนี้ไม่ว่าทวิภาคีหรือพหุภาคี²⁶ หรือในทางกลับกันการจะนำคำพิพากษาของศาลต่างประเทศมาบังคับในไทยก็มีความยุ่งยากเช่นกัน เพราะต้องผ่านขั้นตอนการฟ้องเป็นคดีใหม่อีกครั้ง²⁷ และยังเป็น

²³ เป็นที่มาของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 951/2539 ชิกน่า โปรปเปอร์ตี้ ที่เป็นพิพาทของนักกฎหมายระหว่างประเทศ; ดูเพิ่มเติม ไพโรจน์ วายุภาพ, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 1 บททั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : พลสยาม พรินติ้ง, 2555), น.28-29; ดูเพิ่มเติม คณิง ฤไชย และ พันธุ์ทิพย์ กาญจนะจิตรา สายสุนทร, “ฎีกาวิเคราะห์, อันเนื่องมาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 951/2539 และ 5809/2539: ข้อคิดเกี่ยวกับข้อตกลงเลือกศาลต่างประเทศเพื่อเป็นข้อยกเว้นเขตอำนาจศาลไทย” ใน คณิง ฤไชย, คำอธิบายว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 5 (แก้ไขเพิ่มเติม) (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2558), น.177-193.

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 583/2548

²⁵ ไพโรจน์ วายุภาพ, *op.cit.* loc.cit.

²⁶ โปรดดูเพิ่มเติม ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, “การรับรองและการยอมรับคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทย”, (งานวิจัย ภาควิชากฎหมายระหว่างประเทศ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548).

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 585/2461

ประเด็นทางภาษีซึ่งมีส่วนที่ต้องวินิจฉัยให้ชัดเจนว่าเป็นเรื่องข้อตกลงทางภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน หรือเป็นเรื่องที่เอกชนโต้แย้งรัฐไทยในการจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้อง หรือรัฐไทยบังคับให้เอกชนต่างด้าวชำระภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยสองกรณีหลังนี้ย่อมเป็นไปได้ยากอย่างยิ่งที่ศาลต่างประเทศจะยอมบังคับให้ การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีดั้งเดิมจึงอาจไม่ใช่คำตอบที่ดีที่สุดสำหรับข้อพิพาททางภาษี

2.2 การระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ

อนุญาโตตุลาการนอกศาล²⁸ เป็นทางเลือกหนึ่งของ “การระงับข้อพิพาททางเลือก (Alternative Disputes Resolutions)” การใช้อนุญาโตตุลาการในการระงับข้อพิพาททางธุรกิจนั้น เป็นเรื่องที่ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายมานานแล้วในประเทศไทย²⁹ แม้ว่าวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกจะมีด้วยกันหลายรูปแบบ³⁰ แต่การจะใช้วิธีการใดนั้นขึ้นอยู่กับหลายปัจจัย ไม่ว่าจะเป็นวัฒนธรรมทางการค้าของท้องถิ่นนั้น ๆ หรือความเชื่อมั่นของคู่สัญญาต่อวิธีการ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากธรรมชาติของการอนุญาโตตุลาการแล้วจะเห็นได้ว่า เป็นเรื่องที่คู่สัญญาหรือคู่พิพาทตกลงกันยอมรับอำนาจของเอกชนที่จะปฏิบัติหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่เกิดจากสัญญา เรียกว่า Private Jurisdiction หรือฝรั่งเศสเรียกว่า juge privé คือ ตุลาการที่เป็นเอกชน ทำให้เดิมทีนั้น กรณีที่มีรัฐเข้ามาเกี่ยวข้องนั้นมักจะใช้อนุญาโตตุลาการระงับข้อพิพาทไม่ได้ เพราะรัฐไม่อาจยอมรับ คำชี้ขาดของเอกชนที่มีผลผูกพันทางใดทางหนึ่งต่อการใช้อำนาจอธิปไตยของตน แต่ในระยะหลัง ประเทศต่าง ๆ ยอมรับการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐและเอกชนมากขึ้น แม้แต่รัฐไทยก็ยอมรับเอาไว้ในพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545³¹

²⁸ โปรดดู เสาวนีย์ อัศวโรจน์, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีการระงับข้อพิพาททางธุรกิจโดยการอนุญาโตตุลาการ, พิมพ์ครั้งที่ 3 (แก้ไขเพิ่มเติม) (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554)

²⁹ ตามพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545 มาตรา 11 วรรคแรก “สัญญาอนุญาโตตุลาการ หมายถึง สัญญาที่คู่สัญญาดตกลงให้ระงับข้อพิพาททั้งหมดหรือบางส่วนที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตไม่ว่าจะเกิดจากนิติสัมพันธ์ทางสัญญาหรือไม่โดยวิธีอนุญาโตตุลาการ ทั้งนี้สัญญาอนุญาโตตุลาการอาจเป็นข้อสัญญาหนึ่งในสัญญาหลัก หรือเป็นสัญญาอนุญาโตตุลาการแยกต่างหากก็ได้”

³⁰ เมื่อกล่าวถึงการระงับข้อพิพาททางเลือก เรามักจะจำแนกเป็น การเจรจา (Negotiation) การไกล่เกลี่ย (Mediation) การประนีประนอมยอมความ (Conciliation) และการอนุญาโตตุลาการ (Arbitration)

³¹ โปรดดูมาตรา 15 พระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545 อย่างไรก็ตาม มติคณะรัฐมนตรีลงวันที่ 28 กรกฎาคม 2552 เรื่องการทำสัญญาระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชน กลับเป็นไปในทิศทางตรงข้ามกับเนื้อความในพระราชบัญญัติโดยการกำหนดให้ “สัญญาทุกประเภทที่หน่วยงานของรัฐทำกับเอกชนในไทยหรือต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่ ไม่ควรเขียนผูกมัดในสัญญาให้มอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการเป็นผู้ชี้ขาด แต่หากมีปัญหาหรือความจำเป็น หรือเป็นข้อเรียกร้องของคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งที่มีอาจหลีกเลี่ยงได้ ให้เสนอคณะรัฐมนตรีพิจารณาอนุมัติเป็นราย ๆ ไป” และต่อมามติคณะรัฐมนตรี 14 กรกฎาคม 2558 ให้แก้ไขเพิ่มเติมมติคณะรัฐมนตรีข้างต้นเพราะเห็นว่าทำให้รัฐไทยเสียโอกาสในทางธุรกิจ เนื่องจากการขออนุมัติจากคณะรัฐมนตรีเป็นราย ๆ ไป ย่อมทำให้เป็นการเสียเวลาโดยไม่จำเป็น จึงแก้ไขโดยมีสาระสำคัญสรุปได้ว่า สัญญาที่หน่วยงานของรัฐทำกับเอกชนในไทยหรือต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่ ถ้าเป็นสัญญาสัมปทานหรือสัญญาตามกฎหมายการให้เอกชนร่วมลงทุนในกิจการของรัฐ เหล่านี้หน่วยงานรัฐไม่ควรเขียนผูกมัดในสัญญาให้ใช้อนุญาโตตุลาการ แต่ถ้าจำเป็นเพราะคู่สัญญาเรียกร้องจนไม่อาจเลี่ยงได้ จึงให้มาดำเนินการขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีเป็นรายไป



ในข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากสัญญาทางธุรกิจนั้น สามารถพิจารณาได้สองส่วน คือ ข้อพิพาททางภาษีระหว่างเอกชนกับเอกชน (2.2.1) และข้อพิพาททางภาษีระหว่างเอกชนและรัฐที่จัดเก็บภาษี (2.2.2)

2.2.1 ข้อพิพาททางภาษีระหว่างเอกชนซึ่งเป็นผู้สัญญา

เป็นข้อพิพาทที่สืบเนื่องมาจากการทำข้อตกลงทางภาษีเอาไว้ในสัญญาทางธุรกิจ แต่คู่สัญญาฝ่ายที่มีหน้าที่อย่างใดอย่างหนึ่งตามข้อตกลงนั้นไม่ปฏิบัติตาม เช่น สัญญาซื้อขายที่มี Tax Gross-Up Clause หรือกำหนดเป็นข้อตกลงในสัญญาว่าหากฝ่ายใดชำระภาษีแทนอีกฝ่ายไปก่อน ฝ่ายที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนดต้องคืนเงินค่าภาษีให้ในภายหลัง แต่ปรากฏว่าฝ่ายที่มีหน้าที่ไม่ชำระคืน หรือกรณีที่กำหนดในสัญญาให้อีกฝ่ายชำระราคาเต็มของสินค้า โดยผู้ซื้อตกลงตามนั้นแต่กลับชำระราคาโดยหักภาษีจากผู้ขาย ทั้งที่สามารถชำระภาษีแทนผู้ขายได้ตามที่ตกลงกัน เช่นนี้ย่อมเกิดข้อพิพาทระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นเอกชนด้วยกัน หรือการตกลงกันในสัญญาว่าตลอดระยะเวลาตามสัญญาจะมีผลบังคับ หากรัฐประกาศใช้อัตราภาษีใหม่ ราคาสินค้าจะปรับเปลี่ยนไปตามอัตราภาษีโดยไม่ต้องทำสัญญาใหม่ เช่น

“The contract price is based on the taxes, duties, levies, customs and charges of any kind, prevailing at the date twenty days prior to the date of bid submission in X. If any change is made under any law, regulation, or treaty, the Contract Price shall be modified in order to take into account fully any change by addition to the contract price paid by the client”.

หากฝ่ายผู้ซื้อไม่ชำระราคาเพิ่มตามที่ตกลงกันย่อมเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชน การระงับข้อพิพาทโดยการใช้อินญาโตตุลาการย่อมสามารถทำได้เหมือนเช่นข้อพิพาททางการค้าอื่นๆ

2.2.2 ข้อพิพาททางภาษีระหว่างเอกชนและรัฐที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษี

ข้อพิพาทที่อาจระงับได้โดยการระงับข้อพิพาททางเลือก นอกจากประเด็นเรื่องฝ่ายในข้อพิพาทแล้ว ยังต้องวินิจฉัยด้วยว่าเป็นเรื่องที่ใช้การอนุญาโตตุลาการได้หรือไม่ (Arbitrability/ l’arbitrabilité)³² ข้อพิพาททางภาษีก็นับเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับอำนาจอธิปไตยหรือการเฉพาะ (Exclusive Competence) หรือแม้แต่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเองก็มักจะบัญญัติให้ข้อพิพาททางภาษีอยู่ในอำนาจเฉพาะของศาลภายในของรัฐตน

องค์การระหว่างประเทศอย่าง The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) ที่มีส่วนในการร่างกฎหมายแม่แบบ Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 เพื่อจัดการปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศ

³² D. Vidal, *Droit français de l’arbitrage commercial international*, Paris : Gualino, 2004, n°61 et s.

ได้พยายามให้อนุญาตตุลาการเข้ามามีบทบาทในการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีซ้อน³³ ซึ่งหลายประเทศทั่วโลกรับเอาแนวคิดข้างต้นไปใช้ในการร่างอนุสัญญาระหว่างกัน³⁴ นอกจากความร่วมมือระดับนานาชาติแล้วยังปรากฏความร่วมมือในระดับภูมิภาค ได้แก่ สหภาพยุโรปที่มีความพยายามในการปรับวิธีการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีซ้อนระหว่างรัฐสมาชิกให้สอดคล้องกัน³⁵ ทั้งนี้หากร่าง Directive ได้รับการยอมรับและประกาศใช้ในอนาคต รัฐสมาชิกสหภาพยุโรปจะต้องปรับแก้กฎหมายภายในของตนให้สอดคล้องกับ Directive ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้³⁶

สำหรับประเทศไทยแม้จะมีอนุสัญญาระหว่างประเทศเพื่อขจัดภาษีซ้อน (Double Tax Agreement : DTA) กับหลายประเทศ แต่รัฐไทยยังคงลังเลที่จะใช้การอนุญาตตุลาการในการระงับข้อพิพาทตามอนุสัญญาดังกล่าว³⁷ สังเกตได้ว่าข้อพิพาทระหว่างเอกชนและรัฐไทยจะยังคงเดินตามแนวปฏิบัติแบบดั้งเดิม คือ รัฐไม่ประสงค์ให้ระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอื่นที่นอกเหนือไปจากกระบวนการอุทธรณ์ภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษีและนำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไป แม้ว่าจะมีการนำวิธีการไกล่เกลี่ยข้อพิพาทมาใช้ แต่ก็ยังคงเป็นกระบวนการภายใต้การดูแลของศาลภาษีอากร และไม่เคยปรากฏว่ามีการไกล่เกลี่ยโดยใช้สถาบันเอกชน เช่น สถาบันอนุญาโตตุลาการ (Thailand Arbitration Center) แต่อย่างใด สภาพการณ์เช่นนี้จึงยิ่งเน้นย้ำลักษณะเฉพาะของภาษีในมุมมองของรัฐไทยว่าไม่อาจระงับข้อพิพาทได้ด้วยวิธีอื่นนอกจากรัฐเป็นผู้กำหนดให้เท่านั้น

³³ Art. 25 para. 5

³⁴ ดู UK/France Double Taxation Agreement on Corporation Tax, Income Tax and Capital Gains Tax signed in London on 19 June 2008 (Article 26); USA/France Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital 31 August 1994 modified by Protocol 2004 and Protocol 2009 (Article 26).

³⁵ Mécanismes de règlement des différends en matière d'imposition dans l'Union européenne, <http://www.consilium.europa.eu/fr/policies/double-taxation-resolution/> สืบค้นเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคม 2560; ดูเพิ่มเติม European Commission, "Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union", <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0686&from=fr> สืบค้นเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคม 2560 ทั้งนี้ได้มีการเสนอให้อนุญาตตุลาการในการระงับข้อพิพาททางภาษีและให้คำชี้ขาดมีสภาพบังคับ จากเดิมที่มีแต่วิธีการระงับข้อพิพาทอย่างเป็นมิตรที่ใช้มานานแล้วในอนุสัญญาหลายฉบับแต่ก็ยังคงมีข้อบกพร่องที่ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาทดำเนินไปอย่างล่าช้า European Commission จึงเสนอให้คู่กรณีสามารถเลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกอื่น เช่น การไกล่เกลี่ย (Mediation) ในข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีซ้อนได้ แต่ไม่ว่าเลือกใช้วิธีการใด กระบวนการต้องสิ้นสุดในเวลาที่กำหนดใน Directive นี้

³⁶ เกี่ยวกับ "Directive" โปรดดู รัชนิกร ลาภนิชชา, "การตีความกฎหมายสหภาพยุโรป", วารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ฉบับที่ 4, ธันวาคม (2555), น.788-814.

³⁷ ประเทศไทยลงนามในความตกลงว่าด้วยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ ถึง 60 ประเทศ แต่เมื่อสำรวจจากเนื้อความในข้อตกลงว่าด้วยภาษีซ้อนระหว่างประเทศ จะเห็นว่าแม้ประเทศไทยนำ Model Law ของ OECD มาใช้ในการยกเว้นความตกลงระหว่างประเทศ รวมถึงนำวิธีการระงับข้อพิพาทตามข้อบทที่ 25 (Mutual Agreement Procedure) มาใช้ด้วย เว้นไว้แต่เพียงเรื่องของการมอบข้อพิพาทให้อนุญาตตุลาการชี้ขาดที่รัฐไทยไม่เคยตกลงกับรัฐใดเลย (ข้อมูลจาก กรมสรรพากร, <http://www.rd.go.th/publish/766.0.html> สืบค้นเมื่อวันที่ 16 กรกฎาคม 2560 กรุณาดูตรวจสอบเนื้อความของข้อตกลงที่ละฉบับ)



ความส่งท้าย

สัญญาทางธุรกิจมีความเกี่ยวพันกับกฎหมายภาษีดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ภาษีแต่ละประเภทล้วนส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการธุรกิจ แม้ว่ากฎหมายได้บัญญัติชัดเจนถึงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของแต่ละฝ่าย รวมถึงจุดที่ความรับผิดชอบทางภาษีเกิด แต่เป็นธรรมดาที่ผู้ประกอบการธุรกิจจะพยายามหาช่องทางที่ทำให้ภาระของตนลดลงโดยมิได้ฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงแสดงออกมาในรูปของข้อตกลงทางภาษี หากสังเกตพัฒนาการของข้อตกลงทางภาษีและ การยอมรับบังคับตามข้อตกลงเหล่านี้ จะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับพัฒนาการของทางปฏิบัติภายในกลุ่มพ่อค้าที่ต่อมากลายมาเป็น *lex mercatoria* และแม้ว่าข้อตกลงทางภาษีอาจยังไม่แพร่หลายในสัญญาภายในโดยแท้ แต่มิใช่ว่าจะถูกปฏิเสธไปเสียทีเดียว ทั้งนี้ข้อตกลงทางภาษีจะพัฒนาต่อไปอย่างไรย่อมขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของระบบภาษีของภูมินั้น ๆ ด้วย ผู้วางระบบภาษีจึงควรตระหนักว่ายิ่งระบบซับซ้อนยุ่งยากมากเพียงใด ผู้มีหน้าที่ชำระก็จะพยายามออกแบบข้อตกลงทางภาษีเพื่อพลิกแพลงให้คู่สัญญารับภาระแทน

นอกจากเรื่องทีกล่าวนำข้างต้น สิ่งหนึ่งที่ผู้เขียนขอฝากให้ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรพิจารณาคือ ปัญหาการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย รัฐพยายามหาวิธีการเก็บภาษีเงินได้จากผู้ประกอบการต่างด้าวที่มีสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศและอาจจะมีสาขาในประเทศไทยด้วย³⁸ แต่ปัญหาที่ประสบคือจะบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพได้อย่างไร ในกรณี LINE Corporation หรือ Facebook ต่อให้ตรากฎหมายที่เข้มงวดในการเก็บภาษี หากผู้ประกอบการธุรกิจมิได้มีทรัพย์สินอันอาจถูกบังคับคดีได้ในประเทศไทยหรือมีแต่ไม่เพียงพอต่อการชำระหนี้ค่าภาษี ท้ายสุดรัฐไทยจะใช้วิธีการใดบังคับ เนื่องจากรัฐไม่สามารถจำกัดการเข้าใช้ (Block) แอปพลิเคชันนั้นได้ เช่นนี้ ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากรจะเสนอให้บังคับใช้กฎหมายภาษีอย่างไรให้เก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย หรือจะปล่อยให้การค้าเสรีในโลกไร้พรมแดนทำให้เอกชนต่างด้าวแสวงผลกำไรจากการให้ใช้ แอปพลิเคชันเพื่อจำหน่ายสินค้าและบริการต่อไปโดยไม่ต้องเสียภาษีให้รัฐไทย หรือเสียบ้างแต่ไม่สัมพันธ์กับรายได้ที่แท้จริง

³⁸ ไม่ได้หมายถึงการเก็บภาษีจากผู้ขายสินค้าใน LINE Facebook คนขับ Uber ผู้ประกอบการธุรกิจโดยอาศัย Airbnb