

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ  
: ศึกษาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

นางสาววรรณชนิด สงวนวงศ์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร  
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
ปีการศึกษา 2555  
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)  
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

The Settlement of International Tax Disputes between the States: Studying the  
Possibility of Introducing Arbitration into Thailand's Double Taxation Agreements

Miss Wanchanit Sa-nguanwong

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws  
Faculty of Law  
Chulalongkorn University  
Academic Year 2012

วรรณชนิด สงวนวงศ์ : การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ: ศึกษาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย. (The Settlement of International Tax Disputes between the States: Studying the Possibility of Introducing Arbitration into Thailand's Double Taxation Agreements) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ดร.โชติกา วิทยาวรากุล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: ศ.(พิเศษ) ดร. พล ธีระคุปต์, xxx หน้า.

อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นกลไกที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อจัดการความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษี แต่ในทางปฏิบัติ การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างคู่สัญญาก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐซึ่งเกี่ยวกับการปรับใช้และการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน จากข้อพิพาทดังกล่าวที่เกิดขึ้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ กล่าวคือ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเดิมเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับการยอมรับว่า เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพ แต่ในปัจจุบันพบว่า วิธีการดังกล่าวไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องด้วยข้อจำกัดหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการขาดกลไกบังคับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาท เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจในการรับหรือไม่รับข้อพิพาท การไม่มีกลไกบังคับให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งให้ความร่วมมือในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท จึงมีแนวความคิดในการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จึงศึกษาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยศึกษากลไกและแนวความคิดขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD) ประกอบกับแนวทางในการนำการอนุญาโตตุลาการไปใช้ รวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ระบุให้มีกลไกการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการของประเทศสหรัฐอเมริกา จากการศึกษาดังกล่าว ผู้เขียนพบว่า การอนุญาโตตุลาการสามารถเพิ่มประสิทธิภาพให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศไทยจะนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้นั้นมีข้อพิจารณาสำคัญหลายประการ เช่น การจำกัดขอบเขตการใช้อนุญาโตตุลาการสำหรับบางประเภทข้อพิพาท หรือบางรัฐคู่สัญญา หรือกระบวนการในการจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ เป็นต้น ผู้เขียนจึงเสนอแนะให้แก้ไขปรับปรุงที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันด้วย เช่น การจำกัดบทบาทของกฎหมายภายในไม่ให้เกี่ยวข้องกับการจัดภาษีซ้อน การจำกัดดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการรับหรือไม่รับข้อพิพาท รวมถึงการกำหนดโครงสร้างองค์กรที่รับผิดชอบเรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยเฉพาะ เป็นต้น เพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐมีประสิทธิภาพมากขึ้น

สาขาวิชา...กฎหมายการเงินและภาษีอากร...ลายมือชื่อนิสิต.....  
ปีการศึกษา...2555.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....  
ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม.....

# # 5286094834 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS : INTERNATIONAL TAX DISPUTES / POSSIBILITY / ARBITRATION / THAILAND' S DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

WANCHANIT SA-NGUANWONG : THE SETTLEMENT OF INTERNATIONAL TAX DISPUTES BETWEEN THE STATES: STUDYING THE POSSIBILITY OF INTRODUCING ARBITRATION INTO THAILAND'S DOUBLE TAXATION AGREEMENTS. ADVISOR: CHOTIKA WITTAYAWARAKUL, Ph.D., CO-ADVISOR: PROF. POL THIRAKHUPT, Ph.D., pp.

Double Taxation Agreements have been concluded to eliminate duplicated taxation. However, in practice, implementation of double taxation agreements between parties has led to international tax dispute regarding interpretation of the double taxation agreements. Therefore, the double taxation agreements have included the specific procedure on the settlement of tax dispute. Previously, Mutual Agreement Procedure was considered an effective dispute settlement. Now a day, such procedure is no longer effective due to various limitations including lack of enforcement mechanism over different state authorities regarding collaboration on entering dispute settlement process. Thus, mandatory arbitration for tax dispute settlement was introduced.

This study explores the possibility of introducing arbitration to enhance effectiveness of international tax dispute settlement under the double taxation agreements by considering of mechanism proposed by OECD, arbitration enforcing guideline, and dispute settlement by arbitration in the double taxation agreements in the USA. The research concludes that arbitration can enhance dispute settlement in double taxation cases. However, conditions and limitations need to be considered include the scope of enforcement on certain cases or parties, decision process of arbitration award. Due to limitations of arbitration, the author suggests a reform of Mutual Agreement Procedure, particularly limiting national law in double taxation cases, limiting authority discretion whether to accept or dismiss the dispute, and designing structure of focal institution responsible for settlement of international tax disputes under the double taxation agreements in order to maximize the effectiveness of the settlement of international tax disputes.

Field of Study : Finance and Tax Laws Student's Signature .....

Academic Year : 2012 Advisor's Signature .....

Co-Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณอย่างสูงในความเมตตากรุณาของท่านคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศารทูล สันติวาสะ ที่ได้กรุณารับเป็นประธานกรรมการและคอยเอาใจใส่ให้คำแนะนำแก่วิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ท่านศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร. พล ธีรคุปต์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม ที่ได้ให้ความกรุณาคอยแนะนำ ให้กำลังใจ ช่วยเหลือปรับปรุงวิทยานิพนธ์ ท่านอาจารย์เพ็ญสุข สังข์สุบรรณ ที่ได้กรุณาช่วยเหลือ รับผิดชอบต่อคำปรึกษา ให้ข้อมูลและคำแนะนำเกี่ยวกับวิทยานิพนธ์อย่างสม่ำเสมอตลอดมา ตั้งแต่เริ่มแรกจนกระทั่งสอบสำเร็จเสร็จสิ้น และอาจารย์ ดร. โชติกา วิทยาวรากุล ท่านอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ของผู้เขียน ผู้ซึ่งให้ความเมตตากรุณาต่อผู้เขียนเป็นอย่างสูงในทุกๆ ด้าน ให้โอกาสใส่ใจและให้คำปรึกษาแนะนำ ให้ข้อมูล รวมทั้งชี้แนะแนวทางจนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จเป็นรูปเป็นร่างสมบูรณ์ขึ้นมาได้ ขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านคณบดี คณาจารย์ทุกท่าน เจ้าหน้าที่ห้องสมุด เจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้กรุณาช่วยเหลือให้ข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์และช่วยแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณ คุณรัฐไกร ลิ่มศิริตระกูลและคุณกุลเชษฐ์ ธาราจันทร์ ผู้บังคับบัญชาของผู้เขียนที่มีความเข้าใจและความเมตตาให้ผู้เขียนได้มีเวลาทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จ ตลอดจนคุณกนต์พิชญ์ อินชมภู คุณวาสนี นันทขว้าง คุณกิตติยา พรหมจันทร์ คุณภัทริน จิตต์จรุงเกียรติ คุณวราชมาน สมรรคบุตร คุณจันทน์ปาย องค์กรวิวิทยา คุณเกรช เตชพาหพงษ์ คุณวรรณวี สีวงศ์ประยูร และเพื่อน พี่ น้อง ชาวกฎหมายการเงินและภาษีอากรทุกท่านสำหรับความเป็นกัลยาณมิตร กำลังใจ และความช่วยเหลือที่มีให้ผู้เขียนมาโดยตลอด และขอขอบคุณทุกท่านที่ไม่อาจกล่าวถึงได้หมด ณ โอกาสนี้ด้วย

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ คุณพ่อเชิดชัย สงวนวงศ์และคุณแม่เพ็ญพิริยา ชัยนารณารกุล ผู้ที่ให้กำเนิด ผู้ที่คอยอยู่เคียงข้างและให้กำลังใจผู้เขียนมาโดยตลอด ทั้งนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณทุกท่านอีกครั้งเป็นอย่างสูง ความดีและประโยชน์ทั้งหลายของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขออุทิศให้บรรดาบุคคลทั้งหลายดังกล่าว หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขออภัยไว้แต่เพียงผู้เดียว

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ

### บทที่

<b>1</b>	<b>บทนำ.....</b>	<b>1</b>
	1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
	1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	4
	1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	4
	1.4 สมมติฐาน.....	5
	1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	5
	1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
<b>2</b>	<b>การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....</b>	<b>7</b>
	2.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ.....	7
	2.2 สาเหตุสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน....	9
	2.2.1 เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท.....	9
	2.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท.....	9
	2.2.3 ขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร.....	9
	2.2.4 การบังคับใช้ผลของความตกลงร่วมกัน.....	9
	2.2.5 การดำเนินการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ.....	9
	2.2.6 รูปแบบในการดำเนินการระงับข้อพิพาท.....	10
	2.3 ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลง ร่วมกัน.....	10
	2.3.1 ข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาสำหรับผู้เสียภาษี.....	10
	2.3.2 เงื่อนไขพิเศษในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท.....	11
	2.3.3 คุณพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ.....	12
	2.3.4 บทบาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ.....	15
	2.3.5 การไม่มีกลไกบังคับ.....	17
	2.3.6 การนำผลของข้อตกลงที่เกิดขึ้นมาใช้บังคับ.....	20
	2.3.7 รูปแบบของการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	21

บทที่	หน้า
2.3.8 การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าหน้าที่ทั้งสองรัฐ.....	22
2.3.9 การบังคับใช้ผลของข้อตกลง.....	22
2.3.10 การปรับใช้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD.....	22
2.4 องค์ประกอบสำคัญและแนวทางปฏิบัติในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการ เพื่อความตกลงร่วมกันให้มีประสิทธิภาพโดยคำแนะนำของOECD.....	23
2.4.1 ผู้ดำเนินการระงับข้อพิพาท.....	23
2.4.2 ประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการ เพื่อความตกลงร่วมกัน.....	23
2.4.2.1 กรณีผู้เสียภาษีตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของทั้งสองรัฐ.....	24
2.4.2.2 ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่เกินกว่า ที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด.....	24
2.4.2.3 กรณีผู้เสียภาษีเปิดสาขาในอีกรัฐหนึ่งแล้วถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม จากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากสาขานั้น.....	24
2.4.2.4 กรณีผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ทั้งที่ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้น.....	24
2.4.2.5 ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติในต้นแบบอนุสัญญาภาษี.....	24
2.4.2.6 ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน.....	25
2.4.2.7 ข้อพิพาทเกี่ยวกับคำนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่.....	25
2.4.3 คุณสมบัติของผู้เสียภาษีที่สามารถยื่นคำร้องเพื่อนำข้อพิพาทเข้าสู่ กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน....	25
2.4.4 บทบาทของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการ เพื่อความตกลงร่วมกัน.....	25
2.4.5 กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน....	26
2.4.6 ระยะเวลาที่ใช้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลง ร่วมกัน.....	27
2.4.7 รูปแบบในการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	27
2.4.8 ผลของข้อตกลงระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (Competent Authority agreements).....	28
2.4.9 สิทธิของผู้เสียภาษีในการเลือกวิธีระงับข้อพิพาทระหว่างวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันกับกระบวนการระงับข้อพิพาท ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภายใน.....	28
2.5 ข้อดีและข้อเสียของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	28
2.5.1 ข้อดีของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	28
2.5.1.1 เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีความยืดหยุ่น.....	29
2.5.1.2 ไม่มีค่าใช้จ่าย.....	29
2.5.1.3 เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเชี่ยวชาญ.....	29

บทที่	หน้า
2.5.2	30
2.5.2.1	30
2.5.2.2	32
2.5.2.3	34
2.5.2.4	36
2.5.2.5	36
2.5.2.6	37
2.5.2.7	42
2.6	
เพื่อความตกลงร่วมกันโดยการนำการอนุญาตไต่สวนการแบบบังคับมาใช้	
ตามแนวความคิดของ OECD.....	42
2.6.1	48
2.6.2	48
2.6.2.1	51
2.6.2.2	51
2.6.2.3	51
2.6.2.4	52
2.6.2.5	52
2.6.2.6	52
2.6.2.7	53
2.6.2.8	53
2.6.2.9	54
2.6.2.10	56
2.6.3	56
2.6.3.1	58
2.6.3.2	



บทที่	หน้า
ระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	58
<b>3 การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ.....</b>	<b>64</b>
3.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ แผนการใช้กำลังและวิวัฒนาการของอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ.....	65
3.2 หลักการสำคัญการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ.....	67
3.2.1 หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท (Party Autonomy).....	68
3.2.2 หลักประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ.....	69
3.3 องค์ประกอบสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ.....	69
3.3.1 ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท.....	71
3.3.2 ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ.....	72
3.3.3 กฎหมายที่ใช้บังคับ (App)	73
2.7.5.2.2 ความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยศาล ยุติธรรมระหว่างประเทศกับการอนุญาโตตุลาการ..	73
<b>3. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ..</b>	<b>79</b>
3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	79
3.1.1 ประสบการณ์การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษี อากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	80
3.1.2 ข้อพิจารณาในการนำการอนุญาโตตุลาการมาปรับใช้เพื่อระงับข้อพิพาท ทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	81
3.2 ประเทศมาเลเซีย.....	82
3.2.1 ภาพรวมและประสบการณ์ของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	83
3.2.2 ข้อดีและข้อเสียของการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันใน ประเทศมาเลเซีย.....	84
3.2.3 แนวทางสำหรับมาเลเซียในการปรับปรุงหรือพัฒนาการนำวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อน.....	84
3.3 สรุปปัญหา ข้อดีและข้อเสีย รวมถึงแนวทางในการพัฒนาหรือแก้ไขปรับปรุงการ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพจากการศึกษาแนวทางการระงับข้อ พิพาทในต่างประเทศโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากการประชุม ครั้งล่าสุด.....	85
3.3.1 ปัญหาของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในต่างประเทศโดยวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	85
3.3.1.1 การขาดแคลนบุคคลผู้มีความรู้ความชำนาญ.....	86

บทที่	หน้า
3.3.1.2 การไม่สามารถนำผลความตกลงร่วมกันมาปรับใช้กับข้อพิพาทที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกันได้.....	86
3.3.1.3 การให้ความร่วมมือของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ.....	86
3.3.1.4 จำนวนข้อพิพาทที่ได้รับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีจำนวนน้อยเกินไป.....	86
3.3.1.5 ภาษา.....	86
3.3.1.6 เวลาและ/หรือความล่าช้า.....	86
3.3.1.7 หน่วยงานเฉพาะในการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	86
3.3.1.8 ไม่มีการพัฒนาหรือกำหนดกฎเกณฑ์ที่ชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน.....	87
3.3.2 ข้อดีและข้อเสียของการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในต่างประเทศ.....	87
3.3.3 แนวทางในการปรับปรุงหรือพัฒนาการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในต่างประเทศ.....	88
3.3.3.1 การนำแนวทางปฏิบัติ (the best practices) ที่ระบุใน the Manual on Effective MAP ซึ่งจัดทำโดย OECD มาปรับใช้ให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะสามารถใช้ได้.....	88
3.3.3.2 การปรับปรุงกฎเกณฑ์และกฎระเบียบต่าง ๆ ของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้เป็นข้อมูลที่ใหม่ (update) อยู่เสมอ.....	88
3.3.3.3 การกำหนดรายละเอียดของเอกสารที่จำเป็นต่อการยื่นคำร้อง.....	88
3.3.3.4 การกระชับความสัมพันธ์กับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญา รวมถึงการสนับสนุนให้มีการประชุมแบบเห็นหน้าเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากร.....	88
3.3.3.5 โดยการนำข้อมูลของวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไปเผยแพร่ให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าถึงแหล่งข้อมูลได้ประเทศ.....	88
3.3.3.6 ความยุติธรรมในความพยายามในการระงับข้อพิพาท.....	88
3.3.3.7 การพัฒนาหรือปรับปรุงโครงสร้างองค์กรโดยตรง.....	88
3.3.3.8 การสนับสนุนให้มีการนำเอาประสบการณ์และความรู้ของประเทศต่าง ๆ มาศึกษาเป็นแนวทาง .....	89
<b>4. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ .....</b>	<b>90</b>
4.1 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย.....	90
4.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการ	

บทที่	หน้า
เพื่อความตกลงร่วมกันในประเทศไทยจากการประชุมครั้งล่าสุด.....	92
4.2.1 ข้อดีและข้อเสียของการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศ ไทย จากการประชุมครั้งล่าสุด.....	92
4.2.2 แนวทางสำหรับประเทศไทยในการปรับปรุงหรือพัฒนาการนำวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทภายใต้อนุสัญญา ภาษีซ้อน.....	93
4.2.2.1 การไม่นำบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศไทยมาปรับใช้ใ การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน...	94
4.2.2.2 ควรมีการกำหนดกระบวนการในการจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะ...	94
4.2.2.3 ควรมีการสร้างองค์กรหรือหน่วยงานขึ้นมาใหม่ภายใต้กลุ่มภาษี ระหว่างประเทศ สำนักแผนนโยบายภาษี.....	94
4.2.2.4 ควรมีการจัดทำคู่มือเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลง ร่วมกัน.....	94
4.2.2.5 ควรสนับสนุนให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้วิธีการประชุมแบบเห็น หน้า.....	94
4.3 ประสบการณ์ของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	94
4.3.1 แนวความคิดในการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้ระงับ ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	94
4.3.2 กรณีศึกษาเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษี ซ้อนในประเทศไทย.....	95
4.3.2.1 ข้อพิพาทที่เกิดจากการตีความข้อบทต่าง ๆ ที่บัญญัติในอนุสัญญา ภาษีซ้อน.....	95
4.3.2.1.1 ข้อบทรหว่างเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับเงินได้ประเภท กำไรจากธุรกิจ.....	95
4.3.2.1.2 ข้อบทเกี่ยวกับคำนิยาม “ผู้มีถิ่นที่อยู่” .....	96
4.3.2.2 การกำหนดแนวทางในการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน..	98
4.3.2.2.1 การได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	98
4.3.2.2.2 การชี้แจงเพื่อให้ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีภายใต้ ข้อบทเงินได้ประเภทดอกเบี้ย.....	99
4.3.3 ปัญหาและอุปสรรคของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความ ตกลงร่วมกันในประเทศไทย.....	100
4.3.3.1 ปัญหาที่พบจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความ ตกลงร่วมกันในประเทศไทย.....	100
4.3.3.2 อุปสรรคของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความ	

บทที่	หน้า
ตกลงร่วมกันในประเทศไทย.....	102
4.3.3.2.1 ความล่าช้า.....	102
4.3.3.2.2 การขาดแรงจูงใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการ ระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลง ร่วมกันของผู้เสียภาษี.....	102
4.3.3.2.3 สภาพทางภูมิศาสตร์ระหว่างประเทศไทยกับรัฐ คู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน.....	103
4.3.4 ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ ต่อการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการ ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่าง ประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญา.....	103
<b>5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....</b>	<b>105</b>
5.1 บทสรุป.....	105
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	108
รายการอ้างอิง.....	
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	

## สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	แสดงการคำนวณพื้นที่ป่าในปัจจุบัน.....	51
2	แสดงอัตราภาษีป่า.....	52
3	ตารางเปรียบเทียบระหว่างกฎหมายภาษีป่ากับค่าธรรมเนียมจากป่า ของประเทศไทย.....	77
4	ตารางอัตราค่าธรรมเนียมในประเทศญี่ปุ่น.....	102
5	ตารางเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการติดตั้งป่าในประเทศ สหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ และประเทศญี่ปุ่น.....	105

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

สภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบันได้มีการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงไปส่งผลให้การค้าและการลงทุนมีได้จำกัดเฉพาะในประเทศเท่านั้น แต่ยังคงขยายขอบเขตไปสู่การค้าและการลงทุนในระดับระหว่างประเทศอีกด้วย ซึ่งต้นทุนสำคัญอันไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการประกอบธุรกิจการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศดังกล่าวคือ ภาษีระหว่างประเทศ โดยแต่ละรัฐย่อมอาศัยกฎหมายภายในเพื่อใช้อำนาจอรรถของตนในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีที่แต่ละรัฐนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายภายในนั้นย่อมมีความแตกต่างกัน ด้วยเหตุความแตกต่างของหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐ จึงก่อให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี\*

ดังนั้น การปรับหลักกฎหมายภาษีให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป รวมถึงการมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่มีประสิทธิภาพ ย่อมเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่ทำให้รัฐนั้นๆ ตัดใจในการทำธุรกิจการลงทุนจากต่างชาติและสร้างความมั่นใจแก่นักลงทุนต่างชาติได้ว่า เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศขึ้น นักลงทุนต่างชาติจะได้รับความคุ้มครองอย่างเป็นธรรม จากเหตุผลดังกล่าว แต่ละรัฐ จึงมีความพยายามที่จะแสวงหาเครื่องมือเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีโดยเครื่องมือดังกล่าวเกิดขึ้นจากการเจรจาเพื่อทำความตกลงร่วมกันในระดับทวิภาคีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้กับรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้ เพื่อกำหนดให้รัฐใดรัฐหนึ่งมีสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทใดประเภทหนึ่ง และให้รัฐอีกรัฐหนึ่งทำหน้าที่ขจัดภาษีซ้อนหรือบรรเทาภาระภาษีซ้อนไม่ว่าจะด้วยวิธีการยกเว้น (Exemption) วิธีการเครดิต (Credit) หรือวิธีการที่ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีที่ได้จ่ายไปในรัฐแหล่งเงินได้มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีในรัฐถิ่นที่อยู่ (Deduction) โดยความตกลงในลักษณะดังกล่าวเรียกว่า อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) (ต่อไปเรียกว่า “อนุสัญญาภาษีซ้อน”) โดยนานาประเทศได้อาศัยต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา\* (Organization for Economic Cooperation and Development : OECD) (ต่อไป

---

\* ความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี หมายถึง สภาพการณ์ที่รัฐเรียกเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ สภาพการณ์ที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกใช้พื้นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีมามากกว่าหนึ่งรัฐ (ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550), หน้า 303.

\* ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จัดทำขึ้นเมื่อปีค.ศ. 1963 มีบทบาททั้งต่อประเทศสมาชิก OECD และประเทศที่ไม่ใช่สมาชิก OECD รวมถึง the Commentaries ซึ่งได้รับการยอมรับจากนานาประเทศและ

เรียกว่า “OECD”) เนื่องจาก OECD เป็นองค์การที่มีบทบาทสำคัญในการจัดทำต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้ประเทศสมาชิกรวมถึงประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกใช้เป็นแนวทางในการเจรจาจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน

อย่างไรก็ดี แม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนจะเป็นกลไกหรือเครื่องมือในการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีตามที่กล่าวข้างต้น ซึ่งน่าจะทำให้ไม่มีปัญหาหรืออุปสรรคใดๆ เกิดขึ้นจากการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติ การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนยังมีปัญหาเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นการตีความข้อบทต่างๆ ที่แตกต่างกันระหว่างสองรัฐ กล่าวคือ แต่ละรัฐในฐานะรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ ย่อมตีความให้รัฐตนมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อบทที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีอาจต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน หรือกรณีที่มีการจัดเก็บ

---

มีบทบาทต่อประเทศต่างๆ เช่นเดียวกับต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยใช้ the Commentaries เป็นแนวทางในการปรับใช้และตีความข้อบทต่างๆ ที่บัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทำให้ไม่มีความแตกต่างในการตีความและปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐ (OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital” Condensed Version 17 July 2008)

ตั้งแต่ปีค.ศ. 1960 ซึ่งเป็นปีที่มีการก่อตั้ง OECD ขึ้นนั้น OECD ถือเป็นองค์การที่มีบทบาทในการจัดข้อขัดแย้งที่เกิดขึ้นจากข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการพัฒนาการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนในระดับทวิภาคจำนวนมากกว่า 2500 ฉบับ และยังให้คำปรึกษาแก่กลุ่มธุรกิจรวมถึงรัฐที่ไม่ได้เป็นสมาชิก OECD อีกด้วย ทั้งนี้ OECD ได้มีการจัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการช่วยเหลือเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น รวมถึงคู่มือหรือคำแนะนำต่าง ๆ เกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนอีกด้วย (Arbitration to be an option in cross-border tax disputes, OECD countries agree\_ [online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2])

OECD ก่อตั้งขึ้นอย่างเป็นทางการเมื่อปี ค.ศ. 1961 โดย OECD Convention เมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 1960 ณ กรุงปารีส ประเทศฝรั่งเศส ในปัจจุบันมีประเทศสมาชิกทั้งหมดจำนวน 30 ประเทศ (ในปัจจุบัน ประเทศไทยยังไม่ได้เข้าร่วมเป็นสมาชิก OECD) ซึ่งพัฒนามาจาก OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) ซึ่งจัดตั้งขึ้นในปีค.ศ. 1948 เพื่อบริหารเงินช่วยเหลือจากสหรัฐฯ และแคนาดา ภายใต้แผนมาร์แชล (Marshall Plan) สำหรับบูรณะฟื้นฟูสภาพเศรษฐกิจและสังคมของยุโรปภายหลังสงครามโลก ครั้งที่ 2 ทั้งนี้ บทบาทสำคัญของ OECD คือ การเสริมสร้างความแข็งแกร่งทางเศรษฐกิจให้แก่ประเทศสมาชิก โดยการปรับปรุงประสิทธิภาพการบริหารจัดการ ส่งเสริมการค้าเสรี และให้ความช่วยเหลือเพื่อการพัฒนาทั้งในประเทศอุตสาหกรรมและประเทศกำลังพัฒนา ทั้งนี้ ภารกิจของ OECD เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม คือจากเดิมที่เน้นการตรวจสอบนโยบายในด้านต่างๆ ของประเทศสมาชิกไปสู่การวิเคราะห์แนวทางที่นโยบายต่างๆ จะสามารถมีปฏิสัมพันธ์ร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิกและกับประเทศภายนอกกลุ่ม โดยเฉพาะในประเด็นปัญหาระหว่างประเทศต่างๆ อันเกิดจากกระแสโลกาภิวัตน์ ซึ่งในปัจจุบัน OECD ถือเป็นองค์กรวิจัยที่มีคุณภาพที่สุดองค์กรหนึ่งของโลก เป็นแหล่งรวมข้อมูลวิจัยต่างๆ ให้ประเทศสมาชิกสามารถ ปรึกษา ค้นคว้า รวมทั้งขอข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวปฏิบัติอันเป็นเลิศในด้านต่างๆ (โสภิตา วีวรรณกุล. องค์กรความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ OECD [online]. Available from <http://www.learners.in.th/blogs/posts/503252> [2013, March 24])

ภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งปัญหาดังกล่าวอาจนำไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงจำเป็นต้องมีกระบวนการระงับข้อพิพาทกล่าวคือ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) บัญญัติไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศ ซึ่งมีที่มาจาก Model Tax Convention on Income and on Capital (ต่อไปเรียกว่า “ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD”)\* มีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน และเพื่อให้ข้อพิพาทสามารถระงับได้ด้วยกลไกภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้รัฐคู่สัญญาไม่ต้องอาศัยกลไกตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวเป็นการระงับข้อพิพาทในลักษณะของการทำความตกลงร่วมกันในหลักการระหว่างเจ้าหน้าที่ภาษีอากรของรัฐคู่สัญญาโดยปราศจากการมีส่วนร่วมของผู้เสียภาษี<sup>1</sup> การบัญญัติข้อบทดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อน แสดงให้เห็นว่า แต่ละรัฐตระหนักถึงความสำคัญในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

ทั้งนี้ รัฐส่วนใหญ่รวมทั้งประเทศไทยพบว่า การนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีข้อจำกัดปัญหา และอุปสรรคหลายประการที่ทำให้ไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น การขาดกลไกบังคับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาท เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจในการรับหรือไม่รับข้อพิพาท การไม่มีกลไกบังคับให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งให้ความร่วมมือในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท เป็นต้น ส่งผลให้ผู้เสียภาษีในฐานะผู้เสียหายที่แท้จริงไม่ได้รับการเยียวยาขาดใช้จากกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่ จากปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น กลุ่มรัฐสมาชิก OECD จึงได้ตระหนักถึงความสำคัญของปัญหาดังกล่าวและเริ่มทำการศึกษาเพื่อดำเนินการปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่มีอยู่เดิมโดยหาวิธีการที่สามารถขจัดข้อจำกัดและอุปสรรคต่างๆ จากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้ได้มากที่สุด และเพื่อเพิ่มความคุ้มครองแก่ผู้เสียภาษีให้ได้รับความเป็นธรรม และความรวดเร็วซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญของการระงับข้อพิพาทที่ดี ดังนั้น OECD จึงได้เสนอแนวความคิดเพื่อที่จะกำหนดแนวทางใน

---

\* ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จัดทำขึ้นโดยคำแนะนำของคณะมนตรี OECD (the Council of the OECD) ซึ่งกำหนดว่า เมื่อประเทศสมาชิกได้เข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐอื่น ๆ เนื้อหาและสาระสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวควรเป็นไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีการตีความโดย the Commentaries พร้อมทั้งระบุข้อสงวนไว้ใน the Commentaries ดังนั้น เมื่อมีการตีความและปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำขึ้นกับรัฐอื่น เจ้าพนักงานภาษีของประเทศสมาชิก OECD ต้องปฏิบัติตาม the Commentaries ดังกล่าวที่มีการแก้ไขเป็นครั้งคราวรวมถึงพิจารณาข้อสงวนต่าง ๆ (หากมี) ประกอบ จึงอาจเห็นได้ว่า ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เปรียบเสมือนเป็นแนวทางในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวเป็นไปในแนวทางเดียวกัน เกิดความชัดเจน และมีมาตรฐาน (OECD Committee on Fiscal Affairs, “Model Tax Convention on Income and on Capital” Condensed Version 17 July 2008)

<sup>1</sup> สุพัทธา อนันตพงศ์, “สิทธิพื้นฐานของผู้เสียภาษี,” เอกสารภาษีอากร 25 (สิงหาคม 2549): 110.



การเพิ่มประสิทธิภาพให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยเสนอให้นำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว

ดังนั้น การศึกษาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยจึงเป็นข้อพิจารณาสำคัญซึ่งจะได้ทำการศึกษาต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ สาระสำคัญ ข้อดีและข้อเสีย รวมถึงข้อจำกัด ปัญหาและอุปสรรคต่างๆ ของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD
2. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ แนวความคิด วิวัฒนาการ หลักการสำคัญ ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ รวมถึงเหตุผลในการนำการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศมาใช้ในการระงับข้อพิพาทควบคู่หรือแทนที่วิธีการระงับข้อพิพาทอื่นๆ
3. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์แนวความคิดของ OECD ที่เสนอให้มีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทเพื่อปรับปรุงและพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่มีอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน
4. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์กระบวนการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศ
5. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน
6. เพื่อศึกษาและวิเคราะห์วิธีการระงับข้อพิพาทและแนวทางที่เหมาะสมในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย

## 1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาสาระสำคัญ ข้อดีและข้อเสีย รวมถึงข้อจำกัดปัญหาและอุปสรรคต่างๆ ของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD รวมถึงแนวความคิด วิวัฒนาการ หลักการสำคัญ ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ และเหตุผลในการนำการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศมาใช้ในการระงับข้อพิพาทควบคู่หรือแทนที่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอื่น และศึกษารวมถึงวิเคราะห์แนวความคิดของ OECD ที่เสนอให้มีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทเพื่อปรับปรุงและพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่มีอยู่ภายใต้อนุสัญญา

ภาษีซ้อนโดยศึกษาเปรียบเทียบกับกระบวนการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในต่างประเทศและประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อศึกษาและวิเคราะห์ว่า การอนุญาตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่เหมาะสมหรือไม่ในการพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ รวมถึงความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาตตุลาการมาปรับใช้ในประเทศไทย

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะศึกษาวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD รวมถึงศึกษาการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้สำหรับประเภทข้อพิพาทที่ไม่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเท่านั้น ซึ่งเป็นการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงมาใช้หลังจากที่มีข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้น ซึ่งสะท้อนปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้มากกว่า แตกต่างจากการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้ระงับข้อพิพาทสำหรับประเภทข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ซึ่งเป็นการนำวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาใช้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรประเภทดังกล่าวเกิดขึ้น

#### 1.4 สมมติฐานของการวิจัย

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ขาดกลไกบังคับ ดังนั้น การอนุญาตตุลาการจึงเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่สามารถนำมาใช้เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยได้

#### 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยอาศัยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสารทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศซึ่งประกอบด้วยหนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร คำพิพากษา เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐบาล และเอกชนต่างๆ รายงานการสัมมนา รายงานการวิจัย วิทยานิพนธ์ อนุสัญญาภาษีซ้อน และข้อมูลจากเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ ตลอดจนแนวความคิดขององค์การระหว่างประเทศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และได้มีการค้นคว้าข้อมูลจากห้องสมุดต่างๆ นอกจากนี้ ยังใช้วิธีการวิจัยภาคสนาม โดยการสัมภาษณ์เชิงสนทนากับผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เกี่ยวข้องในเรื่องนี้เพื่อหาข้อมูลเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในประเทศไทย โดยนำเอาข้อมูลที่ได้มาทั้งหมดมาทำการศึกษาวิเคราะห์เพื่อกำหนดแนวทางที่เป็นไปได้ในการพัฒนาการกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐในประเทศไทย

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้ทราบและเข้าใจสาระสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD รวมถึงแนวความคิดของ OECD ที่เสนอให้มีการนำการอนุญาตโศตลาการมาปรับใช้เพื่อพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

2. ได้ทราบและเข้าใจสาระสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตโศตลาการระหว่างประเทศ และเหตุผลในการนำการอนุญาตโศตลาการระหว่างประเทศมาใช้ในการระงับข้อพิพาทควบคู่หรือแทนที่วิธีการระงับข้อพิพาทอื่นๆ

3. ได้บทเรียนเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของต่างประเทศ 4. ได้ทราบปัญหาและอุปสรรคของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทย

5. ได้แนวทางที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยในการพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

## บทที่ 2

### การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้น วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีขึ้นเพื่อขจัดข้อพิพาทดังกล่าว โดยวัตถุประสงค์ของการศึกษาเรื่องการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งมีที่มาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD นั้น เพื่อให้ทราบและเข้าใจถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐโดยวิธีการดังกล่าวรวมถึงข้อจำกัดที่เกิดขึ้นจากการไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้สำเร็จ ส่งผลให้ OECD มีแนวความคิดในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อพัฒนาประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้อย่างมีประสิทธิภาพย่อมมีทั้งข้อดีและข้อเสีย ดังนั้น รายละเอียดในบทนี้ จึงแบ่งเนื้อหาเป็นสองส่วน ส่วนแรกคือ การอธิบายกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เริ่มจากลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ สาเหตุสำคัญของข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน องค์ประกอบสำคัญและแนวทางปฏิบัติในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้มีประสิทธิภาพโดยคำแนะนำของ OECD รวมถึงข้อดีและข้อเสียของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และในส่วนที่สองเกี่ยวกับการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาท โดยมีรายละเอียดได้แก่ แนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้ตามแนวความคิดของ OECD เพื่ออธิบายแนวความคิดของ OECD สาเหตุสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ข้อพิจารณาสำคัญของแนวความคิด OECD ในการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ และข้อดีและข้อเสียของการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

#### 2.1 ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

เมื่อมีภาษีอากรระหว่างรัฐเกิดขึ้น รัฐใดจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีดังกล่าวอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า รัฐนั้น ๆ มีความสัมพันธ์กับผู้มีเงินได้ตามที่กฎหมายภายในของรัฐนั้นกำหนดหรือไม่ โดยอาศัยหลักสัญชาติ (Nationality Rule) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือ หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เป็นหลักการสำคัญในการพิจารณาสถานที่เกิดแหล่งเงินได้เพื่อประโยชน์ในการ

จัดเก็บภาษี\* ซึ่งในทางปฏิบัติ แต่ละรัฐมักปรับใช้หรือตีความหลักเกณฑ์ดังกล่าวในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดปัญหาความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างรัฐ

จากปัญหาดังกล่าว OECD ได้ตระหนักถึงความสำคัญในการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีเพื่อไม่ให้เป็นอุปสรรคสำคัญในการประกอบธุรกิจการค้า การลงทุนระหว่างประเทศ OECD จึงได้จัดทำต้นแบบอนุสัญญาภาษีซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดจัดสรรสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่สำหรับเงินได้แต่ละประเภทรวมถึงข้ออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แต่ละรัฐนำต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ไปใช้เป็นแนวทางในการเจรจาเพื่อทำอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยแต่ละรัฐสามารถนำไปปรับใช้โดยแก้ไขเนื้อหาตามที่อนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด เพื่อนำไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนภายในรัฐของตนได้ตามความเหมาะสมเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของแต่ละรัฐรวมถึงข้อพิจารณาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง อย่างไรก็ตาม แม้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนจะเป็นกลไกที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติ การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญา ยังคงก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐซึ่งส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด โดยอาจจำแนกประเภทข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนดังนี้ 1. ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน และ 2. ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น การตีความประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันระหว่างสองรัฐ หรือการตีความคำนิยามสถาน

---

\* หลักสัญชาติ (Nationality Rule) คือ หลักที่พิจารณาจากการที่บุคคลนั้นถือสัญชาติของรัฐนั้น ตัวอย่างประเทศที่ใช้หลักสัญชาติ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ฟิลิปปีนส์และเกาหลีเหนือ เป็นต้น

หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) คือ หลักที่พิจารณาจากแหล่งที่เกิดเงินได้ นอกจากนี้ อาจมีการใช้ความสัมพันธ์อย่างอื่นในการพิจารณาเพื่อการจัดเก็บภาษี เช่น ที่ตั้งของทรัพย์สินหรือสถานที่ประกอบกิจการ ลักษณะของกิจการหรือการดำเนินธุรกิจหรือการจ่ายเงิน เป็นต้น

หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) คือ หลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ซึ่งจะเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ กำหนดไว้ โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศหรือนอกประเทศ และอาจกำหนดระยะเวลาในการอยู่ในรัฐนั้น ๆ เป็นข้อพิจารณาประกอบด้วย หลักการนี้จึงเป็นการเก็บภาษีโดยคำนึงถึงตัวบุคคลที่จะต้องเสียภาษี (Tax Subjective) เป็นสำคัญ เช่น ประเทศไทย หลักถิ่นที่อยู่ มีเงื่อนไขสำคัญ 2 ประการที่จะพิจารณาว่า ผู้มีเงินได้นั้นตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดคือ (1) เงินได้จากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศและนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย และ (2) ระยะเวลาที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด (มาตรา 41 วรรค 2 และวรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร)

รัฐส่วนใหญ่มักใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม, “หลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานที่เกิดแหล่งเงินได้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (1),”\_ออนไลน์. แหล่งที่มา [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=278](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=278) [3 พฤษภาคม 2556]

ประกอบการถาวร เป็นต้น<sup>1</sup> จากข้อพิพาทดังกล่าวที่เกิดขึ้น ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ข้อ 25 จึงได้มีการกำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะ กล่าวคือ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทซึ่งแต่ละรัฐได้กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับไม่ว่าจะเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นระหว่างรัฐสมาชิก OECD ด้วยกัน หรือระหว่างรัฐสมาชิก OECD กับรัฐที่ไม่ใช่สมาชิก OECD\*

เมื่ออนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะอาจกล่าวได้ว่าผู้เสียภาษีมียุทธวิธีเพิ่มเติมในการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน นอกเหนือจากสิทธิตามหลักทั่วไปในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในของรัฐที่ข้อพิพาทเกิดขึ้นหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ กำหนดไว้ เช่น การนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลภาษี เป็นต้น ดังนั้น ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิเลือกได้ว่า ผู้เสียภาษีจะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นด้วยวิธีการใดระหว่างกฎหมายภายในกับกระบวนการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่กล่าวข้างต้น โดยการที่ผู้เสียภาษีเลือกจะระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้นย่อมไม่กระทบสิทธิของการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในแต่อย่างใด

ดังนั้น เนื้อหาในบทนี้จะระบุถึงภาพรวมของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ภายใต้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กล่าวคือ สารระสำคัญ ข้อพิจารณาสำคัญ องค์ประกอบในการระงับข้อพิพาท รวมถึงข้อดีและข้อเสียของวิธีการดังกล่าว เพื่อให้เกิดความเข้าใจในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

## 2.2 สารระสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ตามที่กล่าวข้างต้น วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่กำหนดในข้อ 25 ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD<sup>2</sup> ซึ่งมีสารระสำคัญดังต่อไปนี้

<sup>1</sup> Article 25 of the OECD Model Tax Convention and Income and on Capital 2010

\* ประเทศไทยเป็นรัฐที่ไม่ได้เป็นสมาชิก OECD

<sup>2</sup> Article 25 of the OECD Model Tax Convention and Income and on Capital 2010

“1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must

### 2.2.1 เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน คือกรณีที่ผู้เสียภาษีเห็นว่า รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐคู่สัญญา มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบของอนุสัญญาภาษีกำหนด โดยผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (competent authority) ในรัฐที่ตนเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือรัฐที่ตนมีสัญชาติภายใต้วรรคแรกของข้อ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ ภายในระยะเวลา 3 ปีนับตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีกำหนดไว้

### 2.2.2 สิทธิของผู้เสียภาษีในการเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ตัดสิทธิผู้เสียภาษีจากการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายในกำหนดไว้

---

be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

### 2.2.3 ขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เริ่มจากหากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเห็นว่า ข้อพิพาทผู้เสียภาษีอากรยื่นมามีเหตุผลอันสมควรรับไว้พิจารณา ประกอบกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ผู้เสียภาษีอากรมายื่นคำร้องไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวจึงต้องระงับข้อพิพาทร่วมกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

### 2.2.4 การบังคับใช้ผลของความตกลงร่วมกัน

การบังคับใช้ผลของความตกลงร่วมกันที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น ไม่ต้องคำนึงถึงอายุความหรือระยะเวลาใด ๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญากำหนด

### 2.2.5 การดำเนินการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

การดำเนินการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ด้วยตนเอง เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะต้องใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้หรือการตีความต้นแบบอนุสัญญาภาษี เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนซึ่งไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีกำหนด

### 2.2.6 รูปแบบในการดำเนินการระงับข้อพิพาท

รูปแบบในการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจในการตัดสินใจเลือกรูปแบบที่จะนำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่ว่าจะเป็นการติดต่อกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยตรง หรือการติดต่อผ่านคณะกรรมการร่วมซึ่งประกอบด้วยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหรือผู้แทนที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จลุล่วง<sup>3</sup>

<sup>3</sup>[http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en\\_2649\\_33753\\_36156239\\_1\\_1](http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en_2649_33753_36156239_1_1), viewed on 2-3 February 2011



## 2.3 ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>4</sup>

### 2.3.1 ข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาสำหรับผู้เสียภาษี

วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาสำหรับผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เพื่อขอนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เนื่องจาก ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องภายใน 3 ปี ตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้ในวรรคแรก (“The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.”) ทั้งนี้ แต่ละรัฐที่นำต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ไปปรับใช้สามารถขยายระยะเวลาดังกล่าวให้นานกว่า 3 ปีได้ หากได้รับความยินยอมจากรัฐคู่สัญญา และ OECD มีความเห็นว่า ระยะเวลา 3 ปีควรจะตีความให้เป็นประโยชน์กับผู้เสียภาษีมากที่สุด

จากข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นคำร้องดังกล่าวได้ภายใน 3 ปี ผู้เสียภาษีจะไม่มีสิทธิยื่นคำร้องเพื่อขอร้องระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเป็นวิธีที่กำหนดภายใต้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีข้อนี้ได้ ประกอบการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีกำหนดไว้ นั้นเป็นระยะเวลาที่ไม่มีความชัดเจนว่าจะเริ่มนับจากจุดใด อาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีผู้ยื่นคำร้องและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้ว่า ผู้เสียภาษียังมีสิทธิยื่นคำร้องภายในระยะเวลา 3 ปีที่กำหนดได้หรือไม่

### 2.3.2 เงื่อนไขพิเศษในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท

นอกจากจากการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ที่กำหนดจะเป็นเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันแล้ว OECD มีความเห็นว่า แม้ในบางกรณีที่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดเกิดขึ้นก็ตาม แต่หากผู้เสียภาษีเชื่อว่า การกระทำของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ (การกระทำในที่นี้ หมายถึง การกระทำใด ๆ หรือคำตัดสินใด ๆ ทางนิติบัญญัติ หรือภายใต้กฎ ระเบียบต่าง ๆ และไม่ว่าจะมีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป หรือเฉพาะกรณีก็ตามซึ่งมีผลโดยตรงต่อการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด) จะก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด และการ

<sup>4</sup> OECD, Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2010, pp. 355-371.

จัดเก็บภาษีดังกล่าวมีความเป็นไปได้ที่จะก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อผู้เสียภาษี (To be able to set the procedure in motion, he must, and it is sufficient if he does, establish that the “actions of one or both of the Contracting States” will result in such taxation appears as a risk which is not merely possible but probable.”) เช่น กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติกฎหมายภาษีของรัฐคู่สัญญาทำให้เงินได้บางประเภทที่เคยได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามที่ระบุในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กลายเป็นเงินได้ที่ไม่ได้รับยกเว้น จากการแก้ไขกฎหมายภาษีดังกล่าว ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ซึ่งถือเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ ตั้งแต่กฎหมายที่แก้ไขนั้นมีผลบังคับใช้ เนื่องจากผู้เสียภาษีเป็นผู้มีเงินได้ประเภทดังกล่าว หรือมีความเป็นไปได้ที่จะได้รับเงินได้ประเภทดังกล่าว เป็นต้น

ดังนั้น ข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาตามที่ระบุในข้อ 2.3.1 และ 2.3.2 นั้น ถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่ผู้เสียภาษีจะต้องตรวจสอบว่า การยื่นคำร้องของตนเกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องระบุไว้หรือไม่ เพื่อไม่ให้คำร้องดังกล่าวถูกปฏิเสธและทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่ได้เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันด้วย ข้อจำกัดดังกล่าว

### 2.3.3 ดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

ดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเป็นข้อพิจารณาสำคัญว่า ข้อพิพาทจะสามารถเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้หรือไม่ ตามที่ระบุในวรรคสองของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD (The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention.) ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษียื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ไม่ได้เป็นการรับประกันว่า ข้อพิพาทดังกล่าวจะได้รับการระงับข้อพิพาท ขึ้นอยู่กับว่า ข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีเหตุผลอันสมควรรับไว้พิจารณาเพื่อระงับข้อพิพาทหรือไม่

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณา รับหรือไม่รับข้อพิพาทไว้พิจารณาภายใต้เงื่อนไขว่า ข้อพิพาทนั้นมีเหตุผลอันสมควรหรือไม่ แสดงให้เห็นว่า กระบวนการระงับข้อพิพาทไม่มีความชัดเจน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับความคุ้มครองทั้ง ๆ ที่ได้รับความเสียหายจากการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้

### 2.3.4 บทบาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

หลังจากที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องเพื่อขอนำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจแล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะเป็นผู้มีบทบาทในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยถือเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับรัฐซึ่งผู้เสียภาษีไม่มีส่วนร่วมในการระงับข้อพิพาท แม้ว่า ผู้เสียภาษีจะเป็นผู้เสียหายโดยตรงจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก็ตาม เว้นแต่การเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อเป็นประโยชน์แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

### 2.3.5 การไม่มีกลไกบังคับ

การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้นไม่มีกลไกบังคับ แตกต่างจากการนำคดีฟ้องต่อศาลหรือ การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอื่นๆ เนื่องจาก เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้เพียงความพยายามในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง ตามที่ระบุในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซึ่งใช้คำว่า "endeavor" (“(2) The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State”, (3) The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention.”)

### 2.3.6 การนำผลของข้อตกลงที่เกิดขึ้นมาใช้บังคับ

การนำผลของข้อตกลงที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาบังคับใช้หรือดำเนินการใด ๆ นั้นไม่ต้องคำนึงถึงบทบัญญัติของกฎหมายภายในเรื่องอายุความหรือระยะเวลาใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ทั้งนี้ เรื่องระยะเวลาหรืออายุความใด ๆ ส่วนใหญ่มักเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการปรับปรุงการประเมินภาษี หรือการขอคืนภาษีของรัฐนั้น ๆ

อย่างไรก็ดี เนื่องจากการนำต้นแบบอนุสัญญาภาษี OECD มาใช้เพื่อเป็นแนวทางในการเจรจาหรือจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ดังนั้น บางรัฐอาจไม่ได้กำหนดถ้อยคำหรือสาระสำคัญในเรื่องการนำผลของข้อตกลงที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมาบังคับใช้เหมือนกับต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กล่าวคือ บางรัฐอาจตัดเรื่องการไม่คำนึงถึงบทบัญญัติกฎหมายภายในออก ซึ่งส่งผลให้บทบัญญัติกฎหมายภายในยังคงมีบทบาทในการ

ขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นในรูปแบบของการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีด้วย หมายความว่า ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิใด ๆ ในการได้รับการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีตามที่กล่าวข้างต้น ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงจำเป็นต้องตรวจสอบอนุสัญญาภาษีที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทให้ครบถ้วน ด้วยเหตุผลตามที่กล่าวข้างต้น

### 2.3.7 รูปแบบของการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

รูปแบบของการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน แสดงให้เห็นว่า การระงับข้อพิพาทไม่มีการกำหนดรูปแบบในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไว้อย่างชัดเจนว่าต้องเป็นรูปแบบใด เนื่องจากข้อได้บัญญัติเพียงเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจติดต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยตรง รวมถึงการติดต่อผ่านคณะกรรมการร่วม (ทั้งสองรัฐจะเป็นผู้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนคณะกรรมการร่วม และกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยคณะกรรมการร่วมดังกล่าว) (“(4) The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives”) จึงอาจพิจารณาได้ว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจในการกำหนดรูปแบบในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

### 2.3.8 การแลกเปลี่ยนข้อมูล

การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างเจ้าพนักงานทั้งสองรัฐต้องนำข้อ 26 เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลมาใช้ กล่าวคือ ข้อมูลที่แลกเปลี่ยนระหว่างกัน เจ้าพนักงานของแต่ละรัฐต้องเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าวเป็นความลับ

### 2.3.9 การบังคับใช้ผลของข้อตกลง

การบังคับใช้ผลของข้อตกลงจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ไม่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในแต่อย่างใด ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้คำพิพากษาของศาลและผลของความตกลงร่วมกันขัดแย้งกัน OECD มีความเห็นว่า ผู้เสียภาษีควรที่จะยอมรับผลของความตกลงร่วมกันจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และสละสิทธิการนำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาลตามกฎหมายภายในสำหรับประเด็นข้อพิพาทที่ได้เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันแล้ว

### 2.3.10 การปรับใช้ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD

การที่บางรัฐไม่นำเรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากเนื้อหาของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ไม่ได้บังคับให้รัฐที่เป็นและรัฐที่ไม่เป็นสมาชิก OECD ต้องนำเรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน ทุกฉบับ ดังนั้น ในทางปฏิบัติ บางรัฐอาจไม่นำเรื่อง วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือหากนำเรื่องดังกล่าวไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนก็อาจปรับเปลี่ยนเนื้อหาบางส่วนเพื่อให้เหมาะสมกับนโยบายของรัฐนั้นๆ ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงควรตรวจสอบเนื้อหาในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ตนต้องนำมาปรับใช้กับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เพื่อคุ้มครองสิทธิในการได้รับการบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้น หรือในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทนั้นไม่มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ผู้เสียภาษีควรตรวจสอบให้มั่นใจว่า ปีที่ข้อพิพาทเกิดขึ้นยังไม่พ้นกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายภายในกำหนดที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน เช่น ข้อพิพาทนั้นพ้นกำหนดอายุความที่จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่การฟ้องคดีต่อศาลได้หรือไม่ (becoming statute-barred) เป็นต้น<sup>5</sup>

## 2.4 องค์ประกอบสำคัญและแนวทางปฏิบัติในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้มีประสิทธิภาพโดยคำแนะนำของ OECD

### 2.4.1 ผู้ดำเนินการระงับข้อพิพาท

เนื่องด้วยลักษณะของข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อพิพาทซึ่งต้องอาศัยกระบวนการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ ดังนั้น ผู้มีบทบาทสำคัญในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจึงต้องอาศัยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของแต่ละรัฐ ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับมอบอำนาจจากรัฐ เพื่อให้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ คำว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจนั้น เป็นคำที่กำหนดขึ้นเพื่อระบุตำแหน่ง ตัวบุคคล หรือหน่วยงานรวมถึงองค์กรที่จะเป็นผู้มีอำนาจแทนรัฐเพื่อทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น ซึ่งส่วนใหญ่กระทรวงการคลังหรือผู้มีอำนาจดำเนินการแทน (the Minister of Finance or his authorized representative) หรือ the Secretary of the Treasury or his delegate มักถูกกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจดำเนินการในฐานะเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมักเป็นเจ้า

<sup>5</sup> 4 MAP and domestic law 4.2 Taking protective measures to preserve ability for MAP agreement to be implemented\_[online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

พนักงานในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารภาษีเพื่อที่จะสามารถใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางที่เกี่ยวข้องกับภาษีในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้

นอกจากนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจยังต้องใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาท ประกอบกับใช้ความสุจริต (good faith) ในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนรวมถึงต้องแสวงหาโอกาสในการประนีประนอมข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อให้ผลของการระงับข้อพิพาทเป็นที่พอใจตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้ ทั้งนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถนำผลของความตกลงร่วมกันของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนมาเป็นบรรทัดฐานในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ใหม่แม้จะมีข้อเท็จจริงหรือประเด็นข้อพิพาทที่เหมือนกันก็ตาม รวมถึงเจ้าพนักงานควรรายงานผลของคำวินิจฉัยให้แก่ผู้เสียภาษีทราบอย่างต่อเนื่องทันทีที่มีคำวินิจฉัยสำหรับข้อพิพาทนั้น ๆ โดยผู้เสียภาษีจะได้รับคำวินิจฉัยดังกล่าวจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งระบุเหตุผลของคำวินิจฉัยเพื่อชี้แจงแก่ผู้เสียภาษีด้วย<sup>6</sup>

#### 2.4.2 ประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีขึ้น เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้หรือการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>7</sup> เนื้อหาในบทนี้จึงระบุตัวอย่างประเภทข้อพิพาทที่ผู้เสียภาษีมักยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อขอনাข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน มีรายละเอียดดังนี้<sup>8</sup>

##### 2.4.2.1 กรณีผู้เสียภาษีตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของทั้งสองรัฐ

ผู้เสียภาษีตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของทั้งสองรัฐตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด และแต่ละรัฐต่างยืนยันว่า ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตน โดยหากข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ไม่สามารถระงับได้ว่า ผู้เสียภาษีถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐใด ผู้เสียภาษีดังกล่าวย่อมถูกทั้งสองรัฐจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน

<sup>6</sup> 1 Background 1.3 What/Who is a competent authority? 1.3.1 Overall purpose of a competent authority\_ [online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>7</sup> 1 Background 1.2 What is a Mutual Agreement Procedure (MAP)? 1.2.2 Interpretation or application cases and double taxation in cases not otherwise provided for in a convention\_\_ [online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>8</sup> 2 Making a MAP request 2.1 What is a MAP request? 2.1.1 Typical scenarios requiring competent authority assistance\_\_ [online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

### 2.4.2.2 ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่เกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด

ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่เกินกว่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด กรณีที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หักภาษีจากผู้รับเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง เกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่เพื่อระบุว่า การจัดเก็บภาษีต่าง ๆ ไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้

### 2.4.2.3 กรณีผู้เสียภาษีเปิดสาขาในอีกรัฐหนึ่งแล้วถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากสาขานั้น

ผู้เสียภาษีเปิดสาขาในอีกรัฐหนึ่งจึงถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมจากเงินได้ที่เกิดขึ้นจากสาขานั้น จากข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่เพื่อป้องกันความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี โดยอาจร้องขอให้มีการเครดิตภาษีสำหรับภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ หรือการยกเว้นภาษีให้ หรือ การทำความเข้าใจกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในอีกรัฐหนึ่งเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้น

### 2.4.2.4 กรณีผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจทั้งที่ไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐนั้น

ผู้เสียภาษีถูกจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจในรัฐนั้น ๆ ทั้ง ๆ ที่ผู้เสียภาษีไม่ได้มีสถานประกอบการถาวรในรัฐดังกล่าวตามเงื่อนไขของคำนิยามว่า สถานประกอบการถาวรที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ตนมีถิ่นที่อยู่และระบุว่าข้อพิพาทเกิดขึ้นจากการที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อน

### 2.4.2.5 ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติในต้นแบบอนุสัญญาภาษี

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่แน่ใจว่า บทบัญญัติของต้นแบบอนุสัญญาภาษีนั้น ครอบคลุมเงินได้บางประเภทหรือไม่ หรือไม่แน่ใจเกี่ยวกับการจำแนกประเภทเงินได้ระหว่างประเทศ ผู้เสียภาษีต้องร้องขอให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตีความหรือชี้แจงในประเด็นดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจน

#### 2.4.2.6 ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไม่ว่าจะเป็นผลรวมจากการรวมกำไรของวิสาหกิจในเครือเดียวกัน หรือการจัดทำ corresponding adjustment

#### 2.4.2.7 ข้อพิพาทเกี่ยวกับคำนิยามของผู้มีถิ่นที่อยู่

ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีตกเป็นผู้อยู่ในรัฐหนึ่งและเป็นคนชาติในรัฐหนึ่งทำให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีภายใต้ข้อ 24 เรื่องการไม่เลือกปฏิบัติ

#### 2.4.3 คุณสมบัติของผู้เสียภาษีที่สามารถยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้นเกิดขึ้นได้หลายกรณี ดังนี้

กรณีแรกคือ การร้องขอจากผู้เสียภาษีไปยังเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐถิ่นที่อยู่ของตนเพื่อร้องขอให้มีการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้ข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

กรณีที่สองคือ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้เป็นผู้อยู่ในรัฐคู่พิพาทแต่ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากเป็นผู้มีสัญชาติในรัฐนั้นๆ โดยอาศัยข้อ 24 (1) การไม่เลือกปฏิบัติซึ่งมีที่มาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทของตนเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ผู้เสียภาษีเป็นคนชาติหรือมีสัญชาติได้

กรณีที่สามคือ กรณีที่อาจมีการให้ความยืดหยุ่นแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องของตนต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดก็ได้ที่เป็นรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ คำร้องของผู้เสียภาษีต้องมีรายละเอียดครบ 4 องค์ประกอบ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจึงจะรับข้อพิพาทดังกล่าวไว้พิจารณาเพื่อดำเนินการระงับข้อพิพาทต่อไป โดยองค์ประกอบดังกล่าวมีรายละเอียดดังนี้<sup>9</sup>

1) อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทซึ่งมีข้อครอบคลุมประเด็นหรือธุรกรรมที่เกิดขึ้น และ

<sup>9</sup>2 Making a MAP Request – 2.1 What is a MAP request?\_[online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]



- 2) ผู้เสียหายมีความเห็นว่า การกระทำของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ ก่อให้เกิดหรืออาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน และ
- 3) เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้รับแจ้งจากผู้เสียหายเกี่ยวกับประเด็นหรือ ธุรกรรมที่เกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน และ
- 4) ประเด็นที่กล่าวอ้างหรือคำคัดค้านโดยผู้เสียหายมีเหตุผลเพียงพอในการรับ ฟังสำหรับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ทั้งนี้ คำร้องที่ผู้เสียหายยื่นต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่ว่ากรณีใด ๆ นั้นควรได้รับการตอบรับหรือปฏิเสธภายใน สามสิบวัน ซึ่งถือเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมตามที่ OECD แนะนำ และ ในกรณีที่คำร้องของผู้เสียหายถูกปฏิเสธ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะต้องระบุเหตุผลสำหรับการปฏิเสธ คำร้องดังกล่าว ดังนั้น คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่จะยอมรับหรือปฏิเสธคำร้องของผู้เสียหายนั้นเป็นเรื่องสำคัญ ผู้เสียหายจึงควรต้องคำนึงถึงข้อจำกัดต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการนำข้อพิพาทเข้าสู่ กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเช่น การนำข้อพิพาทเสนอต่อ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจนั้นเกิดขึ้นภายในระยะเวลาที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ (จาก ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD คือ ภายใน 3 ปี ตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิด การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด) เพราะพินกำหนด ระยะเวลาดังกล่าว ผู้เสียหายอาจถูกจำกัดสิทธิที่จะได้รับความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใน การระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยกระบวนการระงับข้อพิพาทที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ประกอบกับผู้เสียหายควรศึกษาแนวทางการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวของแต่ละรัฐรวมถึง อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องเพื่อที่จะได้ทราบรายละเอียดหรือสามารถปรึกษากับเจ้าพนักงานผู้มี อำนาจได้โดยตรงว่าจะต้องดำเนินการอย่างไรเพื่อไม่ให้เกิดการระงับข้อพิพาทล่าช้า<sup>10</sup>

ทั้งนี้ การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น ไม่มีการกำหนดแบบฟอร์มไว้ชัดเจนว่า คำร้องของผู้เสียหาย ต้องมีรายละเอียดอะไรบ้าง ระบุแต่เพียงคำร้องดังกล่าวต้องระบุรายละเอียดที่สำคัญ กล่าวคือ รายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับคู่พิพาท ประเด็นข้อพิพาท ข้อใด ๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ผู้เสียหาย ยืนยันว่า มีการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ถูกต้อง หรือการตีความข้อที่แตกต่างกันระหว่างสองรัฐ คู่สัญญาทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน รวมถึงข้อเท็จจริงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทและเป็น

<sup>10</sup>How MAP works? – 3.2 Acceptability of a MAP request\_[online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

ประโยชน์ต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณาเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยผู้เสียหายควรระบุข้อมูลดังกล่าวข้างต้นให้ถูกต้องและครบถ้วนเพราะถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่สอดคล้องกับระยะเวลาที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะใช้ในการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจต้องการข้อมูลที่เพียงพอในการวิเคราะห์ ทำความเข้าใจและเพื่อจัดเตรียมข้อมูลที่จะดำเนินการปรึกษาหารือกับทั้งผู้เสียหายและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐหนึ่ง ทั้งนี้ หากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐได้รับข้อมูลในเวลาเดียวกันย่อมส่งผลให้การดำเนินการระงับข้อพิพาทรวดเร็วขึ้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจปฏิเสธที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน หากผู้เสียหายแสดงข้อมูลที่หักล้างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ หรือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจพิจารณาเพื่อยอมรับข้อพิพาทที่ผู้เสียหายทำคำร้องเพื่อขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันล่าช้า หากผู้เสียหายไม่สามารถจัดเตรียมข้อมูลที่ครบถ้วนและถูกต้องแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อใช้ประกอบในการดำเนินการกระบวนการเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เห็นได้ว่า การแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจรวมถึงข้อมูลที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจระหว่างระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น เป็นกลไกสำคัญในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งจำเป็นต้องมีการกำหนดหน้าที่และเงื่อนไขเกี่ยวกับการรักษาความลับตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีที่มาจากข้อ 26 เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลความลับตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้ ดังนั้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจย่อมตระหนักถึงความสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับหรือข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อน เช่น ความลับทางการค้าซึ่งการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันทางธุรกิจของผู้เสียหาย เป็นต้น รวมถึงเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจต้องดำเนินการใด ๆ เพื่อรักษาข้อมูลความลับดังกล่าว<sup>11</sup>

#### 2.4.4 บทบาทของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

แม้ว่าผู้เสียหายจะไม่ใช่ผู้มีบทบาทในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันก็ตาม แต่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวนี้ต้องอาศัยความร่วมมือร่วมของผู้เสียหายเป็นสำคัญเพื่อให้การระงับข้อพิพาทสำเร็จ โดยผู้เสียหายต้องเป็นผู้มีหน้าที่จัดเตรียมข้อมูลพร้อมทั้งเอกสารที่ถูกต้องและครบถ้วนยื่นต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ทั้งนี้ หากสาระสำคัญของข้อเท็จจริงแห่งข้อพิพาทใดๆ เปลี่ยนแปลงไปรวมถึงมีข้อเท็จจริงใด ๆ ที่เกิดขึ้นหลังจากที่ผู้เสียหายได้ยื่นคำร้องเพื่อให้นำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ผู้เสียหายจะต้องแจ้งและจัดเตรียมข้อมูล

<sup>11</sup>2 Making a MAP Request – 2.2.2 Use of information within MAP Process\_\_[online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

ดังกล่าวให้แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาประทับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ดังนั้น การดำเนินกระบวนการประทับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่ขาดข้อมูลที่ถูกต้องและครบถ้วนนั้นจะส่งผลให้การประทับข้อพิพาทเป็นไปอย่างล่าช้าและอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงที่จะไม่สามารถประทับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้สำเร็จหรือภายในระยะเวลาอันเหมาะสม<sup>12</sup>

เนื่องจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นการดำเนินการประทับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐซึ่งไม่มีผู้เสียภาษีเกี่ยวข้องในกระบวนการดังกล่าว ดังนั้น ความมีส่วนร่วมหรือบทบาทของผู้เสียภาษีจึงจำกัดเพียงการแสดงความเห็นและการให้ความช่วยเหลือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเตรียมข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์แก่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเท่านั้น นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอาจถูกเชิญให้ไปชี้แจงข้อเท็จจริงแห่งข้อพิพาทเพื่อยืนยันว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงแห่งข้อพิพาทที่เกิดขึ้นซึ่งผู้เสียภาษีสามารถให้ข้อมูลรวมถึงแสดงข้อโต้แย้งใด ๆ แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้ไม่ว่าจะเป็นด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่ข้อพิพาทมีความซับซ้อน เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐอาจเรียกผู้เสียภาษีไปพบเพื่อชี้แจงประเด็นข้อพิพาท หรือรายละเอียดของธุรกรรมรวมถึงข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐจะเริ่มวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่เห็นสมควร ทั้งนี้ การที่ผู้เสียภาษีชี้แจงประเด็นข้อพิพาท หรือธุรกรรมรวมถึงข้อมูลอื่น ๆ ตามที่กล่าวข้างต้นไม่ได้หมายความว่า ผู้เสียภาษีมีส่วนเกี่ยวข้องในการเจรจา ระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐแต่อย่างใด และการชี้แจงของผู้เสียภาษีดังกล่าวยังไม่ถือเป็นธรรมเนียมปฏิบัติทั่วไปสำหรับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นทุกประเภทโดยขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจว่า ต้องการความร่วมมือเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีมากน้อยแค่ไหนในการประทับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีอาจจัดทำข้อเสนอระบุแนวทางในการประทับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้ในบางกรณี ทั้งนี้ ข้อเสนอดังกล่าวก็อาจมีความเสี่ยงที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะไม่ปฏิบัติตามแนวทางการประทับข้อพิพาทตามที่ผู้เสียภาษีเสนอมาและไม่ดำเนินการประทับข้อพิพาทตามที่ระบุในข้อเสนอดังกล่าว<sup>13</sup>

<sup>12</sup> 3 How MAP works 3.3 Role of the taxpayer 3.3.1 Providing information to the competent authorities [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>13</sup> How MAP works 3.3 Role of the taxpayer 3.3.2 Contributing to the MAP discussions [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

จากบทบาทของผู้เสียภาษีตามที่กล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า หากผู้เสียภาษีไม่สามารถให้ความร่วมมือใด ๆ แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่ว่าการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจะอยู่ในขั้นตอนใดก็ตามย่อมส่งผลกระทบต่อระยะเวลาที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมซึ่งนอกเหนือจากข้อมูลที่ร้องขอไประหว่างที่มีการตรวจสอบข้อเท็จจริง (during audit) หรือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจร้องขอข้อมูลที่เคยร้องขอไปแล้วแต่ยังไม่ได้รับในขั้นตอนที่มีการตรวจสอบข้อเท็จจริง โดยข้อเท็จจริงนั้น ๆ เป็นข้อเท็จจริงที่ใช้เพื่อขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น หรือบางกรณีที่ผู้เสียภาษียังจะทบทวนหรือปรึกษากับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจก่อนที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะเข้าสู่การดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันอย่างเป็นทางการกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐหนึ่งแต่ไม่ได้รับการตอบรับจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เป็นต้น<sup>14</sup>

#### 2.4.5 กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

หลังจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้รับคำร้องจากผู้เสียภาษีที่ยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันแล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีอำนาจในการประเมินและพิจารณาข้อพิพาทที่ต้องนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นบนพื้นฐานของข้อมูลจากผู้เสียภาษีจัดทำและรวบรวมให้ตามที่กล่าวข้างต้นซึ่งเป็นข้อมูลที่มีรายละเอียดสำคัญเกี่ยวกับข้อพิพาท โดยผู้เสียภาษีจะมีส่วนร่วมในการชี้แจงประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสถานะ ความสัมพันธ์ สภาพแวดล้อม รวมถึงรายละเอียดอื่น ๆ ซึ่งถือเป็นขั้นตอนสำคัญที่มีประโยชน์ต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากการชี้แจงข้อมูลดังกล่าวโดยผู้เสียภาษีจะทำให้การระงับข้อพิพาทอยู่บนพื้นฐานของความเข้าใจในข้อเท็จจริงแห่งข้อพิพาทที่ถูกต้องตรงกันซึ่งถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่ทำให้การดำเนินการระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างราบรื่น นอกจากนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจยังดำเนินการเพื่อระงับข้อพิพาทจากกฎหมายของทั้งสองรัฐที่มีเขตอำนาจเหนือข้อพิพาทที่เกิดขึ้น กล่าวคือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐซึ่งประกอบด้วย the Commentary ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD หรือ คำอธิบายคำศัพท์เฉพาะ (technical explanations) หรือแนวทางในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐ และแนวทางในการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่ตีพิมพ์ฉบับล่าสุดโดย OECD จากองค์ประกอบทุกประการที่กล่าวข้างต้นถือเป็นสิ่งที่ใช้ในการพิจารณาและประเมินประเด็นข้อพิพาทที่จะนำเข้าสู่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน อย่างไรก็ตาม ข้อพิพาทส่วนใหญ่ที่ระงับโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐมักปฏิบัติตามหลักการที่กำหนดใน

<sup>14</sup> How MAP works 3.3 Role of the taxpayer 3.3.3 Interaction between taxpayers and competent authorities [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

แนวทางของ OECD เช่น ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD รวมถึง Commentary ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ดังกล่าวแทนที่จะปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีผลบังคับใช้ระหว่างกัน<sup>15</sup>

เมื่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจพิจารณาแล้วเห็นสมควรให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน รัฐอีกรัฐที่ถูกกล่าวหาว่าดำเนินการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดต้องจัดทำ a position paper ภายในเวลาที่เหมาะสมและระบุรายละเอียดที่จำเป็น\* เพื่ออำนวยความสะดวกและเป็นประโยชน์ต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการดำเนินการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันดังกล่าว หลังจากที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐที่ถูกกล่าวหาว่าดำเนินการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้จัดทำ a position paper แล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐจะดำเนินการตรวจสอบข้อพิพาทและจัดเตรียมความเห็น ในกรณีที่มีข้อโต้แย้งหรือต้องการความชัดเจนในประเด็นแห่งข้อพิพาท การร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมหรือการคัดค้านโต้แย้งย่อมเกิดขึ้นได้ โดยการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นและการประเมินข้อพิพาทโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเป็นสิ่งที่ต้องดำเนินการเป็นลำดับแรก และเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งต้องจัดทำหนังสือตอบกลับ (response paper) หรือหนังสือคัดค้าน (a rebuttal paper) a position paper ดังกล่าว ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1) รายละเอียดของความเห็น ข้อเสนอเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น หรือการยอมรับมาตรการการบรรเทาภาระภาษีตามที่ระบุใน the initial position paper

2) ประเด็นที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเห็นด้วยหรือโต้แย้ง

<sup>15</sup> 3 How MAP works 3.4 Analysis and evaluation by the competent authorities [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

\* 1. ชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ที่ยื่นคำร้องขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน รายชื่อคู่พิพาทที่เกี่ยวข้องในอีกรัฐหนึ่ง and the basis for determining the association

2. รายละเอียดเพื่อติดต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่รับผิดชอบ

3. คำอธิบายเกี่ยวกับประเด็น ธุรกิจ และเหตุในการปรับปรุงเงินได้ (basis for adjustment)

4. ปีที่มีการจัดเก็บภาษี (Applicable taxation years)

5. จำนวนภาษีเงินได้และภาษีที่มีการปรับปรุงในแต่ละปีภาษี (หากมี)

6. สรุปข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากการยื่นภาษีเงินได้

7. คำอธิบายเกี่ยวกับลักษณะของประเด็นแห่งข้อพิพาทหรือการปรับปรุงและกฎหมายภายในรวมถึงอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง

8. การคำนวณข้อมูลประกอบ (อาจรวมถึงข้อมูลทางการเงินและทางเศรษฐกิจ รายงานต่างๆ และคำอธิบายต่าง ๆ ที่บรรยายข้อเท็จจริงเช่นเดียวกับเอกสารของผู้เสียภาษีและบันทึกต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องและเหมาะสม

3) คำร้องขอข้อมูลเพิ่มเติมและคำอธิบายที่จำเป็นในการชี้แจงประเด็นที่เกี่ยวข้อง และ

4) การยื่นข้อเสนอหรือความเห็นในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น<sup>16</sup>

เมื่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสำเร็จแล้วจะมีการจัดทำหนังสือ (an exchange of letters) ขึ้น โดยแลกเปลี่ยนกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เพื่อระบุคำวินิจฉัยหรือข้อตกลงซึ่งเป็นข้อสรุประหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจากการดำเนินการระงับข้อพิพาท เนื่องจากข้อตกลงที่เกิดขึ้นจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีรายละเอียดค่อนข้างซับซ้อน การแลกเปลี่ยนหนังสือ (an exchange of letters) ดังกล่าวจึงควรเกิดขึ้นโดยเร็วที่สุดหลังจากที่มีการสรุปการหารือระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เพื่อให้เกิดความมั่นใจและความเข้าใจที่ตรงกันว่า ข้อกำหนดและเงื่อนไขต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตกลงกันเป็นไปในแนวทางเดียวกัน และเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐก็ต้องตกลงกันเพื่อกำหนดเวลาเบื้องต้นที่จะปฏิบัติตามข้อกำหนดและเงื่อนไขต่างๆ ที่ตกลงกันได้จากการดำเนินการระงับข้อพิพาท นอกจากนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจยังได้รับการสนับสนุนให้แจ้งข้อกำหนดหรือเงื่อนไขต่าง ๆ ในการบรรเทาภาระภาษีหรือเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีโดยเร็วที่สุดโดยการแจ้งรายละเอียดของข้อกำหนดหรือเงื่อนไขต่างๆ ที่ระบุในหนังสือ (an exchange of letters) ก่อนที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะตกลงกันเพื่อดำเนินการตามความตกลงร่วมกันดังกล่าว ดังนั้น หากผู้เสียภาษีไม่พอใจกับข้อกำหนดหรือเงื่อนไขต่างๆ ของการบรรเทาภาระภาษีหรือเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ผู้เสียภาษีมียุติยกเลิกการนำข้อพิพาทของตนเข้าสู่การดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และนำข้อพิพาทของตนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทอื่นๆ ตามที่กฎหมายภายในกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษียอมรับข้อกำหนดหรือเงื่อนไขต่างๆ ที่เกิดจากการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ผู้เสียภาษีต้องยอมรับผลของการระงับข้อพิพาทดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร และตกลงที่จะยกเลิกสิทธิในการคัดค้านตามที่กฎหมายภายในกำหนดหรือระงับการแสวงหาวิธีการอื่นๆ เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นในประเด็นข้อพิพาทและภาษีเดียวกัน เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะไม่ปฏิบัติตามหรือบังคับใช้ข้อกำหนดหรือเงื่อนไขต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต่อผู้เสียภาษีจนกว่าจะมีการแลกเปลี่ยนหนังสือระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเกิดขึ้นและทันทีที่มีการแลกเปลี่ยนหนังสือดังกล่าว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจึงจะมีอำนาจในการดำเนินการตามเงื่อนไขและข้อกำหนดต่าง ๆ ตามที่ระบุในหนังสือ

<sup>16</sup> 3 How MAP works 3.4 Analysis and evaluation by the competent authorities 3.4.1 Position papers [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

ดังกล่าว<sup>17</sup> (a competent authority should give or arrange to give, its effects in its jurisdiction.)

#### 2.4.6 ระยะเวลาที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้สำเร็จนั้นย่อมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ส่วนใหญ่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมักระงับข้อพิพาทให้สำเร็จภายใน 2 ปี นับจากวันที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจยอมรับคำร้องขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากผู้เสียหาย โดยการแจ้งให้ผู้เสียหายและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งทราบความคืบหน้าของการระงับข้อพิพาททุกขั้นตอนจะเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการให้ความสำคัญกับระยะเวลาที่ใช้ในการระงับข้อพิพาท นอกจากนี้ กรณีที่ข้อพิพาทอยู่ระหว่างการประเมิน (during the evaluation stage) เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐอาจรายงานความคืบหน้าของการดำเนินการวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันอย่างน้อยทุก 3 เดือน การรายงานความคืบหน้าดังกล่าวอาจทำได้โดยการโทรศัพท์ การจัดทำสรุปแบบสั้นๆ จดหมาย การประชุมทางโทรศัพท์ การประชุมแบบเห็นหน้า (face-to-face meeting) หรือวิธีอื่นๆ ที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเห็นสมควร ซึ่งวัตถุประสงค์ของการสื่อสารเพื่อให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐได้รับทราบความคืบหน้าของการดำเนินการระงับข้อพิพาทในแต่ละขั้นตอนนั้น เพื่อให้การระงับข้อพิพาทเสร็จสิ้นลงภายในเวลาที่เหมาะสม ทั้งนี้ ระยะเวลาสำหรับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการจัดเตรียม an initial position paper ภายใน 4-6 เดือนถือเป็นระยะเวลาที่เหมาะสมในทางปฏิบัติ โดยระยะเวลาดังกล่าวจะเริ่มนับต่อเมื่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (1) ได้รับข้อมูลที่ครบถ้วน และ (2) ได้รับร่างของ an initial position paper เพื่อยืนยันความเข้าใจที่ตรงกันในการยอมรับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งควรจะมีการประเมินและตอบไม่ว่าจะด้วยวาจาหรือลายลักษณ์อักษรภายใน 6 เดือนหลังจากที่ได้รับ the position paper จากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่พิพาท โดยการมีคำถามเพิ่มเติมและมีคำตอบก่อนที่จะประชุมกันจะมีประโยชน์ในการอธิบายประเด็นข้อพิพาทที่ยังไม่ชัดเจน รวมถึงการแลกเปลี่ยนข้อมูลที่เกี่ยวข้องล่วงหน้าก่อนที่จะมีการประชุมแบบเห็นหน้า เพื่อให้การประชุมเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ<sup>18</sup>

อย่างไรก็ดี ในบางกรณี เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้สำเร็จได้ภายในระยะเวลา 2 ปี หรือภายในระยะเวลาที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตกลงกันไว้ซึ่งความล่าช้า

<sup>17</sup> 3 How MAP works 3.8 What happens when an agreement is reached? [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>18</sup> 3 How MAP works 3.9 Recommended timelines for MAP [online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

ดังกล่าวอาจเกิดจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่ได้รับข้อมูลภายในเวลาที่เหมาะสม หรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมีความซับซ้อน เป็นต้น เมื่อเกิดความล่าช้าดังกล่าวขึ้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจดำเนินการเจรจาต่อไปหรืออาจตกลงเพื่อขยายระยะเวลาในการดำเนินการระงับข้อพิพาทที่คาดว่าจะสามารถดำเนินการระงับข้อพิพาทได้สำเร็จต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งซึ่งเจ้าพนักงานระดับสูงกว่าเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะเป็นผู้พิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อกำหนดเหตุผลในการระงับข้อพิพาทดังกล่าวล่าช้าและตกลงวิธีการที่จะระงับข้อพิพาทให้สำเร็จอย่างมีประสิทธิภาพ<sup>19</sup>

#### 2.4.7 รูปแบบในการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

รูปแบบที่ใช้ในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันอาจทำได้ทั้งการเขียนจดหมาย โทรสาร อีเมล โทรศัพท์ การประชุมทางโทรศัพท์ หรือการประชุมแบบเห็นหน้า โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถตัดสินใจเลือกได้ว่า รูปแบบใดจะเหมาะสมที่สุดในการติดต่อกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐหนึ่งเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้เป็นไปอย่างรวดเร็วที่สุดและ เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ<sup>20</sup> ทั้งนี้ การประชุมแบบเห็นหน้าได้รับการยอมรับว่า เป็นวิธีการที่ดีทำให้การระงับข้อพิพาทสำเร็จตามขั้นตอนและระยะเวลาที่กำหนดไว้ ประกอบกับการประชุมแบบเห็นหน้าเป็นวิธีการที่ทำให้มีการปรึกษาหารือกันได้ระหว่างรัฐคู่พิพาทรวมถึงเป็นรูปแบบที่ไม่เป็นทางการไม่มีพิธีการใด ๆ เท่ากับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันด้วยวิธีอื่น ๆ (a more relaxed environment) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า การประชุมแบบเห็นหน้าทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระงับได้อย่างรวดเร็วขึ้น

#### 2.4.8 ผลของข้อตกลงระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (Competent Authority agreements)

ผลของข้อตกลงหรือคำวินิจฉัยใดๆ ที่จัดทำขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาสำหรับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาแล้วไม่ถือเป็นบรรทัดฐานไม่ว่าจะสำหรับผู้เสียภาษีหรือเจ้าหน้าที่ภาษี (tax administrations) หรือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจซึ่งมีหน้าที่ในการดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นใหม่ เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทที่มีความเกี่ยวข้องกับจำนวนเงินซึ่งต้องอาศัยข้อมูลที่เป็นปัจจุบัน เช่น บทบัญญัติกฎหมายภาษีของแต่ละรัฐ รวมถึงปัจจัยที่มีผลกระทบต่อตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจ (economic indicators) ของธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่ส่งผลต่อการประเมินเงินได้หรือจัดเก็บภาษี ดังนั้น การประเมินเงินได้หรือจัดเก็บภาษีใดๆ ในปีต่อไป อาจ

<sup>19</sup> Best Practice N18: Recommendation for MAP cases beyond two years\_[online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>20</sup> 3 How MAP works 3.5 Interaction between competent authorities\_[online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]



แตกต่างกัน แม้จะมีประเด็นข้อพิพาทเดียวกันก็ไม่สามารถนำผลของข้อตกลงหรือคำวินิจฉัยใดๆ ตามที่กล่าวมาข้างต้น<sup>21</sup>

#### 2.4.9 สิทธิของผู้เสียภาษีในการเลือกวิธีระงับข้อพิพาทระหว่างวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันกับกระบวนการระงับข้อพิพาทภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภายใน

เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนขึ้น ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะนำข้อพิพาทของตนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันหรือวิธีการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายในกำหนดไว้ได้ แต่ในทางปฏิบัติ การระงับข้อพิพาทจะไม่เกิดขึ้นพร้อมกันทั้งสองวิธีเพื่อหลีกเลี่ยงการระงับข้อพิพาทซ้ำซ้อน เว้นแต่บางรัฐที่อนุญาตให้สามารถดำเนินการระงับข้อพิพาททั้งสองวิธีตามที่กล่าวข้างต้นพร้อมกันได้ ทั้งนี้ หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามที่กฎหมายภายในกำหนด กล่าวคือ การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาลย่อมแสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีไม่ต้องการคำข้อตกลงจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อ อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีมักจัดทำคำร้องเกี่ยวกับการปรับปรุงเงินได้เพื่อเสียภาษีต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ส่วนประเด็นข้อพิพาทอื่นๆ ผู้เสียภาษีมักแยกประเด็นดังกล่าวเพื่อเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายในกำหนด ทั้งนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่จำเป็นต้องปฏิบัติหรือผูกพันตามคำพิพากษาของศาลหรือกระบวนการอุทธรณ์ใดๆ ของรัฐอื่น ๆ ที่ไม่ใช่รัฐตน<sup>22</sup> จากที่กล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า แม้ผู้เสียภาษีจะมีสิทธิทั้งตามกฎหมายภายในและตามทีอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น แต่ในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีย่อมต้องเลือกว่าจะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นด้วยวิธีการใดเพียงวิธีการเดียวเท่านั้น

<sup>21</sup> 3 How MAP works 3.6 Competent authority agreements\_[online] . Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

<sup>22</sup> 4 MAP and domestic law 4.1 Interaction between MAP and domestic recourse provisions\_[online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

## 2.5 ข้อดี และ ข้อเสียของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>23</sup>

### 2.5.1 ข้อดีของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>24</sup>

#### 2.5.1.1 เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีที่มีความยืดหยุ่น

เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความยืดหยุ่น และเป็น การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีที่เป็นมิตรเนื่องจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการ ระงับข้อพิพาทที่อาศัยการเจรจาปรึกษาหารือร่วมกันเป็นพื้นฐานสำคัญเพื่อหาแนวทางในการระงับข้อ พิพาทที่เกิดขึ้นร่วมกันระหว่างรัฐโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ไม่ใช่การตัดสินให้รัฐฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตก เป็นผู้แพ้หรือผู้ชนะเช่นเดียวกับการนำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาล<sup>25</sup>

#### 2.5.1.2 ไม่มีค่าใช้จ่าย

เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีค่าใช้จ่ายสำหรับผู้เสียภาษีตั้งแต่นั้น คำร้องขอระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจนถึงที่สุดกระบวนการ

#### 2.5.1.3 เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเชี่ยวชาญ

เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของนานาประเทศล้วนเป็นผู้มีคุณวุฒิและ ประสบการณ์ด้านการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็น อย่างดี

## 2.5.2 ข้อเสียของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

### 2.5.2.1 เป็นการเจรจาที่ขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ

เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ขึ้นอยู่กับผลการเจรจาระหว่างเจ้าพนักงานผู้มี อำนาจของทั้งสองรัฐ ซึ่งเปรียบเสมือนการเจรจาทางการทูตที่ไม่สามารถคาดการณ์ผลของการระงับ

<sup>23</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes” 2007” (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007) (February 2007)

<sup>24</sup> Chole Burnett, “International Tax Arbitration” (April 2008), The University of Sydney, Sydney Law School

<sup>25</sup> Altman, n 3, p 254. The French language version of the OECD Model Convention, n 2, refers to the MAP as the “Procédure Amiable”, usually translated into English as the “friendly procedure”.

ข้อพิพาทได้ว่าจะเป็นอย่างไร รวมถึงการระงับข้อพิพาทจะเกิดขึ้นหรือไม่ หรือหากเกิดขึ้น จะสามารถระงับข้อพิพาทได้อย่างสำเร็จลุล่วงหรือไม่ ทั้งนี้ การดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจำเป็นต้องอาศัยปัจจัยหลายประการ กล่าวคือ การให้ความร่วมมือระหว่างรัฐ และความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ เป็นต้น เพื่อให้การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าวสำเร็จ

### 2.5.2.2 คุณพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการรับหรือไม่รับข้อพิพาท

แม้ผู้เสียหายจะยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันแล้วก็ตาม ไม่ได้หมายความว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจะเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่สามารถรับประกันต่อผู้เสียหายได้ว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะได้รับการรับไว้เพื่อพิจารณาระงับข้อพิพาท เนื่องจากคุณพินิจของเจ้าพนักงานในการพิจารณาเพื่อรับข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า ผู้เสียหายยังไม่ได้รับความคุ้มครองโดยการได้รับการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ทันที แม้จะยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจแล้ว

### 2.5.2.3 มีความล่าช้าในการระงับข้อพิพาท

มีความล่าช้า ใช้เวลานานในการระงับข้อพิพาท เนื่องจากไม่มีการกำหนดขั้นตอนและกระบวนการในแต่ละขั้นตอนให้ชัดเจนว่า ต้องระงับข้อพิพาทให้สำเร็จภายในระยะเวลาเท่าใด รวมถึงข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าวต้องอาศัยความร่วมมือของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งซึ่งไม่สามารถทราบระยะเวลาที่ชัดเจนได้ว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งจะให้ความร่วมมือกลับมาภายในระยะเวลาเท่าใดเพื่อที่จะสามารถดำเนินการระงับข้อพิพาทได้

### 2.5.2.4 ไม่มีการกำหนดขั้นตอนที่ชัดเจน

เนื่องจากลักษณะของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีการกำหนดขั้นตอนที่ชัดเจนในการระงับข้อพิพาทและไม่มีการรายงานขั้นตอนในการระงับข้อพิพาท จากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไปยังผู้เสียหาย ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถตรวจสอบได้ว่า ข้อพิพาทของตนอยู่ในขั้นตอนใดของการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถประเมินได้ว่า การระงับข้อพิพาทของตนอยู่ในขั้นตอนใดและจะสามารถระงับสำเร็จหรือไม่ เพื่อที่จะได้ประเมินว่า ควรนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ ที่มีอยู่หรือไม่

### 2.5.2.5 ขาดกลไกบังคับ

เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ขาดกลไกในการบังคับของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาท กล่าวคือ การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ใช่หน้าที่สำหรับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาท กล่าวคือ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีหน้าที่ในการที่ต้องรับพิจารณาทุกข้อพิพาทที่ผู้เสียหายยื่นคำร้องเข้ามา เนื่องจากขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามที่กล่าวข้างต้น หรือการที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จหรือสำเร็จภายในระยะเวลาที่เหมาะสม แต่เป็นเพียงการใช้ความพยายามในการเจรจาเท่านั้น ตามที่ระบุในข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ตามที่กล่าวข้างต้น ซึ่งถือเป็นข้อเสียประการสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เนื่องจากไม่สามารถสร้างความมั่นใจให้แก่ผู้เสียหายได้ว่าจะมีการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหรือไม่ รวมถึงการระงับข้อพิพาทจะสำเร็จหรือไม่ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความมั่นใจของผู้ลงทุนต่างชาติในรัฐนั้นๆ ได้

### 2.5.2.6 รายละเอียดของการระงับข้อพิพาทเป็นความลับ

ไม่มีการที่เปิดเผยหรือตีพิมพ์คำแนะนำ ข้อตกลง รวมถึงการให้เหตุผลในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเพื่อให้ผู้เสียหายได้รับทราบรายละเอียดของการดำเนินวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ<sup>26</sup>

### 2.5.2.7 บทบาทของผู้เสียหาย

ผู้เสียหายไม่มีส่วนร่วมในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

---

<sup>26</sup> The ATO has provided some guidance in ATO, Taxation Ruling TR 2000/16, n 30 and ATO, Referral of Work to International Strategy and Operations, Practice Statement Law Administration PSLA 2006/9 (2006). The MAP Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators (PATA) (the member countries are Australia, Canada, Japan and the United States). The United States has published relevant revenue procedures such as Internal Revenue Service, Revenue Procedure 2006-54 (2006). Morgan, n 29, for the limited guidance that China has published.

## 2.6 แนวทางในการพัฒนาและปรับปรุงการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้ตามแนวความคิดของ OECD<sup>27</sup>

เดิมวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้รับการยอมรับว่าเป็นกลไกในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีประสิทธิภาพ แต่ในปัจจุบันพบว่า มีข้อพิพาทจำนวนมากที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าว อาจมีสาเหตุมาจากจำนวนข้อพิพาทที่เพิ่มมากขึ้นประกอบกับความซับซ้อนของข้อพิพาทเนื่องด้วยธุรกรรมระหว่างประเทศที่มีมากขึ้น รวมถึงข้อจำกัดหลายประการของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เช่น การไม่มีกลไกบังคับระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น เนื่องจากวิธีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันอาศัยเพียงความพยายามของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในทั้งสองรัฐเท่านั้น ทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอาจไม่สามารถระงับได้สำเร็จภายในระยะเวลาที่เหมาะสม หรืออาจไม่สามารถระงับได้เลยย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความลังเลที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้<sup>28</sup> เป็นต้น ดังนั้น การที่วิธีการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่ไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้สำเร็จย่อมถือเป็นอุปสรรคสำคัญในการประกอบธุรกิจการค้าการลงทุนระหว่างประเทศ

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ในปี ค.ศ. 2004\* OECD จึงได้เสนอแนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพให้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>29</sup> โดย

<sup>27</sup> OECD, “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes’ 2007” (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007) (February 2007)

<sup>28</sup> [http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en\\_2649\\_37989739\\_38057000\\_1](http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en_2649_37989739_38057000_1), viewed on 3 February 2011

\* The OECD Committee on Fiscal Affairs ได้จัดทำรายงานเรื่อง การพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ (“Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”) ฉบับลงวันที่ 27 กรกฎาคม ค.ศ. 2004 (ต่อมาได้มีการจัดทำรายงานเรื่อง ข้อเสนอเพื่อพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร (“Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”) ซึ่งเป็นผลงานต่อเนื่องจากรายงานฉบับดังกล่าว เมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2006 เสนอให้มีการแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เพื่อเพิ่มการอนุญาโตตุลาการเข้าไปในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน หลังจากนั้น มีการประชุม ณ ประเทศญี่ปุ่น เมื่อวันที่ 13 มีนาคม ค.ศ. 2006 ซึ่งมีการแก้ไขข้อเสนอเพื่อแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เพิ่มเติมจากรายงานเมื่อวันที่ 1

แนวทางของการเพิ่มประสิทธิภาพดังกล่าวต้องเป็นการนำกลไกใด ๆ มาใช้เพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นสามารถระงับได้สำเร็จ ลดจำนวนข้อพิพาทที่ยังไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ลดระยะเวลา และขจัดความขัดแย้งระหว่างวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันกับกระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในรวมถึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย รวมถึงกลไกดังกล่าวควรเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และไม่ถือเป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ ซึ่งน่าจะเป็นแนวทางที่ทำให้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีประสิทธิภาพมากขึ้น เพราะหากข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถระงับได้สำเร็จด้วยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน วิธีการดังกล่าวก็จะเป็นเพียงวิธีการเดียวที่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้โดยไม่ต้องอาศัยกลไกใด ๆ เพิ่มเติมในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับแนวความคิดในการเพิ่มประสิทธิภาพข้างต้น OECD จึงได้เสนอให้นำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้เป็นกลไกเพิ่มเติมของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (หมายถึงการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาทได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หากครบเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน) ในกรณีที่การระงับข้อพิพาททางโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ประสบความสำเร็จ โดย the OECD's Committee on Fiscal Affairs ได้ตกลงที่จะแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD โดยระบุการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับในกรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งได้ระบุเพิ่มเป็นวรรค 5 ในข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>30</sup>

---

กุมภาพันธ์ ค.ศ. 2006) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพัฒนาวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งและมีบทบาทในการเสนอแนวความคิดต่าง ๆ จนท้ายที่สุดมีการนำข้อเสนอนี้ระบุในรายงานฉบับดังกล่าวไประบุในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ปี ค.ศ. 2008 (Centre for Tax Policy and Administration, Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007, February 2007)

<sup>29</sup> Ibid.,

<sup>30</sup> Arbitration to be an option in cross-border tax disputes, OECD countries agree\_ [online]. Available from: <http://www.oecd.org> [2011, February 2]

### 2.6.1 สาระสำคัญของ การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ

จากที่กล่าวข้างต้น การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นกลไกระงับข้อพิพาทเพิ่มเติมจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งถูกเพิ่มเข้ามาในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ข้อ 25 เป็นวรรค 5 ของข้อดังกล่าว ซึ่งมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Paragraph 5 of Article 25 of the OECD Model Tax Convention and Income and on Capital 2010

“5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting state.

Any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”

In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 65 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 74 of that Commentary, however, other States may be able to agree to remove from the paragraph the condition that issues may not be

วรรค 5 a) มีสาระสำคัญเกี่ยวกับเหตุในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน คือ กรณีที่ผู้เสียหายเห็นว่า รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐคู่สัญญา มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบของอนุสัญญาภาษีกำหนดตามที่กำหนดในวรรคแรกของข้อ 25 และ

วรรค 5 b) มีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1. เงื่อนไขที่ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ มีรายละเอียดดังนี้

เงื่อนไขแรกคือ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใน 2 ปี นับจากวันที่ได้ยินข้อพิพาทต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง และ

เงื่อนไขที่สองคือ ผู้เสียหายต้องเป็นผู้ร้องขอเพื่อขอนำข้อพิพาทใด ๆ ที่ไม่สามารถระงับได้สำเร็จจะสามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ

2. ข้อยกเว้นที่ทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการคือ กรณีที่ข้อพิพาทดังกล่าวได้รับการระงับโดยศาลหรือองค์คณะใด ๆ ของรัฐใดรัฐหนึ่ง

3. ผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการจะถือเป็นที่สุดและมีผลผูกพันรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ และสามารถบังคับใช้คำชี้ขาดดังกล่าวได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาตามที่กฎหมายภายในกำหนด เว้นแต่ผู้ที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจะไม่ยอมรับการนำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการมาปรับใช้



## 2.6.2 ข้อพิจารณาสำคัญของแนวความคิดของ OECD ในการนำอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ<sup>32</sup>

### 2.6.2.1 วัตถุประสงค์ของการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันและไม่ได้เป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ การอนุญาโตตุลาการเป็นเพียงวิธีการระงับข้อพิพาทที่เป็นกลไกเพิ่มเติมหรือส่วนขยายของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพให้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและเพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสามารถระงับได้สำเร็จ ดังนั้น หากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีความเห็นว่าเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่ดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีความตกลงหรือคำวินิจฉัยที่ไม่ถูกต้อง จากสองกรณีดังกล่าว ถือว่า ไม่มีข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดังกล่าว ผู้เสียภาษีย่อมไม่มีสิทธิร้องขอให้นำข้อพิพาทนั้นเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมีหลายประเด็น บางประเด็นสามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน บางประเด็นไม่สามารถระงับได้ด้วยวิธีการดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการได้ ซึ่งถือเป็นข้อแตกต่างกับข้อพิพาทประเภทอื่นที่นำการอนุญาโตตุลาการไปใช้ เช่น ข้อพิพาททางการค้า การลงทุน ไม่ว่าจะข้อพิพาทจะเป็นรัฐหรือเอกชนก็ตาม เป็นต้น เนื่องจากการนำการอนุญาโตตุลาการไปใช้เป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกนั้นมีวัตถุประสงค์ให้การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทสำหรับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสุดกระบวนการ ในขณะที่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้การอนุญาโตตุลาการเป็นเพียงวิธีการระงับข้อพิพาทเพียงบางประเด็นที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น

<sup>32</sup> OECD, Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2010, pp. 371-377.

### 2.6.2.2 ลักษณะของการอนุญาตตุลาการแบบบังคับที่นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาททาง ภาษีอากรระหว่างรัฐ

การอนุญาตตุลาการไม่ใช่วิธีการระงับข้อพิพาทที่จะสามารถนำมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรได้โดยอัตโนมัติ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเพื่อขอ  
นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาตตุลาการได้ต่อเมื่อ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่สามารถระงับได้โดย  
วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใน 2 ปีเท่านั้นซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญในการนำข้อพิพาทเข้า  
สู่กระบวนการอนุญาตตุลาการรายละเอียดระบุในข้อ 2.6.2.3

#### 2.6.2.3 เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาตตุลาการ

2.6.2.3.1 สืบเนื่องจากการที่ผู้เสียภาษีเห็นว่า รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้ง  
สองรัฐคู่สัญญา มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบของอนุสัญญาภาษีกำหนดจึงได้ยื่นคำร้องเพื่อ  
ขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และเจ้า  
พนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความ  
ตกลงร่วมกัน ภายใน 2 ปี นับจากวันที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐ  
หนึ่ง (บางรัฐอาจกำหนดระยะเวลาให้นานกว่า 2 ปี ได้) จึงเห็นได้ว่า การยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มี  
อำนาจของอีกรัฐหนึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของการนับระยะเวลา 2 ปี ซึ่งอาจเกิดจากกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นคำ  
ร้องเพื่อขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่กำหนดในข้อ 25 วรรค  
แรก และยื่นคำร้องไปยังเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งด้วยในเวลาเดียวกันหรือหลังจากที่ได้ยื่น  
คำร้องไปยังเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐแรกแล้ว หรือกรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐแรกได้  
ติดต่อไปยังเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง เพื่อระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความ  
ตกลงร่วมกัน เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ด้วยตนเองเพียงฝ่ายเดียว  
ตามที่กำหนดในข้อ 25 วรรคสอง

ทั้งนี้ OECD ระยะเวลาสองปีจะเริ่มนับต่อเมื่อข้อพิพาทได้  
ถูกเสนอต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่ง โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งต้องได้รับ  
ข้อมูลที่เพียงพอที่จะพิจารณาว่า จะรับหรือไม่รับข้อพิพาทดังกล่าวไว้เพื่อระงับข้อพิพาท ทั้งนี้ OECD  
ได้แนะนำว่า ทั้งสองรัฐควรมีการตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดว่า ข้อมูลประเภทใดบ้างที่จะเพียงพอ  
สำหรับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณาเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และ

2.6.2.3.2 ผู้เสียภาษีได้ร้องขอให้นำข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้  
ภายในระยะเวลาดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการอนุญาตตุลาการ

จากที่กล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า การระงับข้อพิพาทไม่สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายในระยะเวลา 2 ปี เป็นเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ไม่ได้กำหนดว่า กรณีใดบ้างจึงจะถือว่าไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ กล่าวคือ หากไม่มีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเกิดขึ้น เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งอาจไม่ให้ความร่วมมือ กรณีดังกล่าวจะถือเป็น กรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดังกล่าวหรือไม่ หรือต้องมีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงเกิดขึ้นแล้วเท่านั้นแต่ไม่สามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้สำเร็จ จึงจะถือเป็นกรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้ หรือไม่ว่ากรณีใดก็ถือเป็น กรณีที่ไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ จากความไม่ชัดเจนดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่า กรณีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น หมายความว่าเพียงกรณีที่มีการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐเกิดขึ้นแล้วแต่การระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่สำเร็จภายในระยะเวลา 2 ปี ตามที่กล่าวข้างต้นจึงจะสามารถนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นในลักษณะที่การอนุญาโตตุลาการเป็นส่วนขยายวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น โดยมีเหตุผลดังนี้

ประการแรก จากการตีความตามเจตนารมณ์ แนวความคิดของ OECD ประกอบกับ COMMENTARY ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เห็นได้ว่า เมื่อการอนุญาโตตุลาการนำมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ดังนั้น สิ่งที่ต้องพิจารณาคือ ประสิทธิภาพของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่า สิ่งที่ยังบอกได้ว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีประสิทธิภาพจนเป็นเหตุให้ OECD มีแนวความคิดในการเสนอให้นำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ คือ การที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ประกอบกับ COMMENTARY ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ยังได้กำหนดว่า การที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ไม่ว่าจะเพียงประเด็นเดียว หรือมากกว่าหนึ่งประเด็นนั้น ถือเป็นเงื่อนไขให้ข้อพิพาทดังกล่าวสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ แสดงให้เห็นว่า ต้องมีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเกิดขึ้นแล้วเท่านั้น มิฉะนั้นจะมีการระงับข้อพิพาทไม่สำเร็จเพียงประเด็นเดียวหรือมากกว่าหนึ่งประเด็นที่จะเป็นเงื่อนไขให้ข้อพิพาทดังกล่าวสามารถเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการได้อย่างไร<sup>33</sup>

33

OECD, Paragraph 63, 64 and 71 of Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, pp. 371-373.

ประการที่สอง หากพิจารณาวัตถุประสงค์ของการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เห็นได้ว่า OECD กำหนดให้การอนุญาโตตุลาการเป็นส่วนขยายของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>34</sup> ซึ่งหากตีความคำว่า “ส่วนขยาย” อาจกล่าวได้ว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นต้องได้รับการระงับโดยวิธีการที่มีอยู่เดิมก่อน การอนุญาโตตุลาการจึงจะสามารถนำมาใช้เป็นกลไกหรือส่วนขยายเฉพาะข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ ประกอบกับแนวความคิดของ OECD ที่กำหนดให้การอนุญาโตตุลาการเป็นเพียงส่วนหนึ่งของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน รวมถึงผู้เสียหายไม่มีสิทธิเลือกการอนุญาโตตุลาการมาใช้เป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยปราศจากเงื่อนไขใด ๆ ที่ไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนด<sup>35</sup>

นอกจากนี้ ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่า หากยังไม่มีกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเกิดขึ้น ด้วยเหตุที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งไม่ให้ความร่วมมือ หรือเหตุอื่นใดที่ทำให้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่เกิดขึ้น และผู้เสียหายรอจนครบระยะเวลา 2 ปีนับแต่วันที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งได้รับข้อพิพาทไปนั้น อาจไม่สามารถสรุปได้ว่า ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการได้ เนื่องจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ไม่ได้ระบุเรื่องดังกล่าวไว้ชัดเจน ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า แต่ละรัฐควรระบุให้ชัดเจนว่า กรณีใดบ้างที่ถือว่า เป็นกรณีที่ไม่สามารถ

---

<sup>34</sup> The second paragraph in Clause 64 of the Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2010

“The paragraph is, therefore, an extension of the mutual agreement procedure that serves to enhance the effectiveness of that procedure by ensuring that where the competent authorities cannot reach an agreement on one or more issues that prevent the resolution of a case, a resolution of the case will still be possible by submitting those issues to arbitration.”

<sup>35</sup> Paragraph 12 of Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007, February 2007)

“ Recourse to these techniques, however, must be an integral part of the mutual agreement procedure and should not constitute an alternative route to solving tax treaty disputes between States, which would risk undermining the effectiveness of the mutual agreement procedure.”

ระงับข้อพิพาทได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เพื่อป้องกันการโต้แย้งจากความไม่ชัดเจนดังกล่าวจากการปรับใช้เรื่องการอนุญาโตตุลาการ

#### 2.6.2.4 สิทธิของผู้เสียหายในการเลือกกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

สิทธิของผู้เสียหายอากรระหว่างการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการกับการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน อาจกล่าวได้ว่า ผู้เสียหายจะไม่สามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ หากข้อพิพาทดังกล่าวได้รับการระงับตามกระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในของรัฐใดรัฐหนึ่งเรียบร้อยแล้ว (หมายถึงทั้งศาลหรือองค์คณะของรัฐใดรัฐหนึ่งซึ่งได้มีคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยเกี่ยวกับข้อพิพาทของผู้เสียหาย) เพื่อไม่ให้เกิดความขัดกันระหว่างคำวินิจฉัยกับคำพิพากษาของศาล ซึ่งรัฐส่วนใหญ่ยอมรับแนวความคิดดังกล่าว โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

2.6.2.4.1 ผู้เสียหายไม่สามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันควบคู่กับการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายใน ได้ โดยหากข้อพิพาทดังกล่าวอยู่ระหว่างการดำเนินกระบวนการพิจารณาข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน ในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจะกำหนดให้ผู้เสียหายระงับการนำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันก่อน หรือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันหลังจากที่ผู้เสียหายได้ใช้สิทธิในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในเรียบร้อยแล้ว

2.6.2.4.2 ในกรณีที่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน แต่ผู้เสียหายและบุคคลอื่นที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากผลของวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่ยอมรับผลจากการระงับข้อพิพาทนั้น ผู้เสียหายและบุคคลอื่นที่ได้รับผลกระทบดังกล่าวอาจนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในที่ระงับไว้ได้ในทางกลับกัน หากผู้เสียหายหรือบุคคลดังกล่าวยอมรับผลจากการระงับข้อพิพาทนั้น ย่อมต้องสละสิทธิการนำข้อพิพาทของตนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน

2.6.2.4.3 ในกรณีที่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นสามารถระงับได้โดยกระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน ผู้เสียหายอาจนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้เพียงวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีจากการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้นในรัฐอื่นเท่านั้น ทั้งนี้ ทันทที่มีคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยทางกฎหมายออกมา รัฐส่วนใหญ่มีความเห็นว่า ผลจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่สามารถมีผลบังคับใช้เหนือคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยใด ๆ ที่เกิดจากกระบวนการ

ระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในได้ และผลจากการระงับข้อพิพาทดังกล่าวย่อมผูกจำกัดการนำไปปรับใช้ภายใต้วัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการบรรเทาภาระจากการจัดเก็บภาษีซ้อนในอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น

แม้ว่า ผู้เสียภาษีจะมีสิทธิในการเลือกกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ ไม่ว่าจะจะเป็นกระบวนการอนุญาโตตุลาการ หรือการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน แต่ในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่มักเลือกที่จะนำข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และเลือกที่จะสละสิทธิในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายในกำหนดไว้<sup>36</sup> ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า ผู้เสียภาษีอาจมีความมั่นใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการมากกว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในว่า การอนุญาโตตุลาการจะสามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้สำเร็จ โดยอาศัยความเชี่ยวชาญของอนุญาโตตุลาการรวมถึงลักษณะสำคัญของการอนุญาโตตุลาการต่าง ๆ ที่เป็นองค์ประกอบสำคัญในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ซึ่งรายละเอียดของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศจะอยู่ในบทที่ 3

#### 2.6.2.5 ข้อจำกัดในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

บางรัฐอาจมีข้อจำกัดในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ เนื่องด้วยกฎหมายภายใน เช่น กฎหมายรัฐธรรมนูญของบางรัฐ (ประเทศโมร็อกโค) เป็นต้น นโยบายของรัฐ หรือข้อพิจารณาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการบริหาร

ในทางปฏิบัติ การนำการอนุญาโตตุลาการไปบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนจึงอาจทำกับบางรัฐคู่สัญญาที่ยอมรับการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐได้เท่านั้น ดังนั้น ข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้คือ การศึกษาหรือทราบถึงกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาด้วยว่า รัฐนั้น ๆ ยอมรับการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้มากน้อยเพียงใด เพื่อเป็นข้อพิจารณาในการบัญญัติเรื่องดังกล่าวในอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐ

<sup>36</sup> OECD, Paragraph 79 of Commentary on Article 25 concerning the Mutual Agreement Procedure, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, pp. 376.

### 2.6.2.6 ประเภทข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

รัฐอาจจำกัดขอบเขตการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยอาจจำกัดเฉพาะข้อพิพาทที่เกี่ยวกับประเด็นข้อเท็จจริง หรือข้อพิพาททางภาษีอากรบางประเภทเท่านั้น เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือประเด็นเกี่ยวกับการตีความคำนิยามคำว่า สถานประกอบการถาวร เป็นต้น

### 2.6.2.7 ผลผูกพันของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

เนื่องด้วยวัตถุประสงค์ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้การอนุญาโตตุลาการเป็นเพียงวิธีการระงับข้อพิพาทเพียงบางประเด็นที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้นตามที่ระบุในข้อ 2.6.2.1 ดังนั้น ผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการจึงมีผลผูกพันเฉพาะประเด็นข้อพิพาทที่ได้ระงับโดยการอนุญาโตตุลาการเท่านั้น

### 2.6.2.8 ผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

ผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการถือเป็นที่สุด เว้นแต่คำชี้ขาดดังกล่าวจะไม่สามารถบังคับได้โดยศาลของรัฐคู่สัญญารัฐใดรัฐหนึ่ง เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตาม ข้อ 25 วรรคที่ห้า เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน หรือการละเมิดกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการใด ๆ ที่ตกลงกันไว้ใน TERMS OF REFERENCE หรือ เอกสารใด ๆ ตามที่ระบุในข้อ 2.6.2.9 ซึ่งอาจกระทบ หรือ ที่เกิดจากความตกลงร่วมกันของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ หากไม่สามารถบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการได้ไม่ว่าด้วยเหตุใดเหตุหนึ่ง คำชี้ขาดดังกล่าวจะถือว่าไม่เคยเกิดขึ้น เว้นแต่เรื่องของหน้าที่ในการรักษาข้อมูลความลับที่แลกเปลี่ยนระหว่างกัน รวมถึงค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นจะต้องรับผิดชอบตามที่ตกลงกันไว้

### 2.6.2.9 กระบวนการในการทำความตกลงระหว่างรัฐเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการที่นำมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

เมื่อมีการตกลงกันระหว่างรัฐเพื่อนำการอนุญาโตตุลาการไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐจะเป็นผู้ตกลงร่วมกันในส่วนรายละเอียดของกระบวนการอนุญาโตตุลาการ เช่น การแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ ผลของคำชี้ขาด กฎหมายที่บังคับใช้ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการ (OECD แนะนำให้อ้างอิงตาม EU ARBITRATION CONVENTION CODE OF CONDUCT) ระยะเวลาในการจัดทำคำชี้ขาด เป็นต้น ทั้งนี้

รายละเอียดดังกล่าวอาจระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือระบุในพิธีสาร (A PROTOCOL) หรือ ผ่านวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางการทูต (AN EXCHANGE OF DIPLOMATIC NOTES) ซึ่ง OECD มีความเห็นว่าการตกลงในเรื่องดังกล่าวควรเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับที่มีการลงนามอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อให้การตกลงดังกล่าวเกี่ยวกับรายละเอียดของกระบวนการอนุญาโตตุลาการมีผลบังคับใช้ทันทีหลังจากที่อนุญาโตตุลาการมีผลบังคับใช้ และความตกลงดังกล่าวควรได้รับการเผยแพร่ต่อสาธารณะด้วย

## 2.6.2.10 สารสำคัญของกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ

### 2.6.2.10.1 กระบวนการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ

OECD กำหนดจำนวนอนุญาโตตุลาการไว้ 3 คน โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีสิทธิแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการฝ่ายละ 1 คน และอนุญาโตตุลาการคนที่ 3 ผู้ทำหน้าที่เป็นประธานจะได้รับการแต่งตั้งจากอนุญาโตตุลาการของทั้งสองฝ่ายที่ได้รับการแต่งตั้งมา หากไม่สามารถแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการได้ THE DIRECTOR OF THE OECD CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION จะเป็นผู้แต่งตั้งอนุญาโตตุลาการคนที่ 3

### 2.6.2.10.2 คุณสมบัติของอนุญาโตตุลาการ

OECD ได้กำหนดให้คุณสมบัติของอนุญาโตตุลาการเป็นบุคคลใด ๆ หรือเจ้าหน้าที่รัฐของรัฐคู่สัญญาก็ได้ เว้นแต่ ผู้มีส่วนได้เสียในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ

### 2.6.2.10.3 ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการ

ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการถือเป็นภาระของรัฐ หรือต้นทุนของรัฐในกรณีและผู้เสียหายร้องขอเพื่อนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ เช่น ค่าใช้จ่ายการอนุญาโตตุลาการ OECD กำหนดให้แต่ละรัฐต่างรับผิดชอบค่าเสียหายดังกล่าวที่แต่ละฝ่ายแต่งตั้งขึ้น และร่วมกันรับผิดชอบค่าเสียหายการอนุญาโตตุลาการที่เป็นประธานองค์คณะอนุญาโตตุลาการ โดยอ้างอิงอัตราค่าเสียหายของ THE CODE OF CONDUCT ON THE EC ARBITRATION CONVENTION เป็นต้น เนื่องจาก OECD ไม่ได้กำหนดให้มีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายใด ๆ ไปยังผู้เสียหาย เว้นแต่ค่าใช้จ่ายของผู้เสียหายเองเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมในกระบวนการอนุญาโตตุลาการ ทั้งนี้ การรับผิดชอบค่าใช้จ่ายอาจตกลงแตกต่างจากที่ OECD กำหนดได้ขึ้นอยู่กับความตกลงระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ หรือจะจำแนกรายละเอียดว่าค่าใช้จ่ายใด เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดรับก็ได้



ผู้เขียนมีความเห็นว่า ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการนั้นไม่สามารถสรุปได้ว่า ค่าใช้จ่ายทั้งหมดเท่าไรต่อการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการแต่ละครั้ง เนื่องจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นย่อมแตกต่างกันเป็นรายกรณีไป ขึ้นอยู่กับความซับซ้อนของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ค่าป่วยการอนุญาโตตุลาการ ค่าเดินทาง รวมถึงปัจจัยอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว

#### 2.6.2.10.4 หลักกฎหมายที่ใช้บังคับกับกระบวนการอนุญาโตตุลาการ

นอกจากอนุญาโตตุลาการจะนำอนุสัญญาภาษีซ้อนเนื่องจากและกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญามาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว หากเป็นประเภทข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตีความ อนุญาโตตุลาการต้องนำหลักทั่วไปในการตีความที่กำหนดในข้อ 31 ถึง 33 ของอนุสัญญากรุงเวียนนาว่าด้วยกฎหมายสนธิสัญญา ค.ศ. 1969 (THE VIENNA CONVENTION ON THE LAW OF TREATIES 1969) และ COMMENTARY ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีตามทีระบุในข้อ 28 – 36.1 ในบทนำของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD มาปรับใช้ นอกจากนี้ หากเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการปรับใช้หลัก ARM'S LENGTH PRINCIPLE ตามทีระบุในข้อ 9 และ ข้อ 7 วรรคที่สองของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECDให้นำหลักของ OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRISES AND TAX ADMINISTRATIONS มาปรับใช้<sup>37</sup> ทั้งนี้ อนุญาโตตุลาการอาจนำกฎหมายหรือเอกสารอื่นใด มาปรับใช้ตามที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจกำหนด

#### 2.6.2.10.5 การบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

เมื่ออนุญาโตตุลาการได้จัดทำคำชี้ขาดสำหรับประเด็นข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะดำเนินการให้เป็นไปตามคำชี้ขาดดังกล่าวและจะแจ้งไปยังผู้เสียภาษี และเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความล่าช้า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจควรดำเนินการและแจ้งไปยังผู้เสียภาษีภายใน 6 เดือนนับจากวันที่ที่มีการแจ้งคำชี้ขาดดังกล่าว ทั้งนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีหน้าที่ในการบังคับใช้ผลของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยไม่คำนึงถึงบทบัญญัติของกฎหมายภายใน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่สามารถบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการโดยผ่านการสรุประหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้ (TO IMPLEMENT THE ARBITRATION DECISION THROUGH THE CONCLUSION OF A MUTUAL AGREEMENT) ย่อมก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ผลคือ ผู้

<sup>37</sup> OECD, Commentary on Article 25, Model tax convention on income and on capital, 2010 p. 385.

เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาทของตนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน หรือสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่ข้อ 25 วรรคแรกกำหนดไว้ได้

#### 2.6.2.10.6 กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาด

OECD ไม่ได้กำหนดเรื่องดังกล่าวไว้ว่า หากมีการไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการเกิดขึ้นโดยรัฐใดรัฐหนึ่ง จะมีกระบวนการในการบังคับตามคำชี้ขาดอย่างไร ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า เนื่องจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เป็นเพียงแนวทางในการเจรจาหรือปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐ ในบางเรื่อง OECD อาจไม่ได้กำหนดไว้ ซึ่งทุกรัฐย่อมมีสิทธิกำหนดรายละเอียดหรือสาระสำคัญใด ๆ ให้มีความแตกต่างหรือเพิ่มเติมจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ได้ ดังนั้น การที่ OECD ไม่ได้กำหนดกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดดังกล่าวไว้ แต่ละรัฐจึงต้องพิจารณาแนวทางที่เหมาะสมสำหรับกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดดังกล่าวเพื่อให้สามารถนำไปปรับใช้กับรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้

### 2.6.3 ข้อดีและข้อเสียของการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>38</sup>

#### 2.6.3.1 ข้อดีของการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

##### 2.6.3.1.1 ความชัดเจนในเรื่องของสิทธิของผู้เสียภาษี

ก่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องของสิทธิของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีมั่นใจว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจะได้รับการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จ และเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ปราศจากดุลพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เนื่องจาก ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอเพื่อนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ หากครบเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งส่งผลให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้รับการระงับข้อพิพาทอย่างแน่นอน เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถใช้ดุลพินิจเพื่อปฏิเสธไม่ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

##### 2.6.3.1.2 เป็นทางออกสำหรับข้อพิพาทที่ระงับไม่สำเร็จ

<sup>38</sup> Michael Lennard, United Nations Model Tax Convention: Key Features of the Update ECOSOC Special meeting dated, March 15, 2012 [online]. Available from: [http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/Presentation\\_Lennard.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/2012ICTM/Presentation_Lennard.pdf)

เป็นทางออกในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น  
ให้สำเร็จในกรณีที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

#### 2.6.3.1.3 อนุญาโตตุลาการเป็นผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ

ในกรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้ เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจขาดความรู้ ความเชี่ยวชาญหรือประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน การอนุญาโตตุลาการจึงเป็นทางออกในการระงับข้อพิพาทโดยอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางของบุคคลที่สามซึ่งทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการ

#### 2.6.3.1.4 เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจระงับข้อพิพาทให้สำเร็จ

เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจระงับข้อพิพาทให้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายในระยะเวลา 2 ปี เพื่อไม่ให้ครบเงื่อนไขที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอเพื่อนำข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ

#### 2.6.3.1.5 เป็นการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลภายนอก

ทำให้ข้อพิพาทระงับได้ง่ายขึ้นโดยอาศัยมุมมองของอนุญาโตตุลาการซึ่งเป็นบุคคลที่สามทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาทแทนเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจซึ่งอาจมุ่งเน้นที่ผลประโยชน์ของรัฐตนจนอาจก่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทที่ยังไม่สามารถระงับได้

#### 2.6.3.1.6 มีความเป็นอิสระ

เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีความเป็นอิสระเนื่องจากอาศัยบุคคลภายนอกในการทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท

#### 2.6.3.1.7 เป็นหลักประกันต่อผู้เสียภาษี

เป็นหลักประกันต่อผู้เสียภาษีว่า ข้อพิพาทที่ระงับโดยการอนุญาโตตุลาการจะสามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จ และผลของคำชี้ขาดเป็นที่สุดผูกพันคู่พิพาท

### 2.6.3.2 ข้อเสียของการนำการอนุญาตโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

#### 2.6.3.2.1 ไม่มีความจำเป็น

ไม่มีความจำเป็นต้องมีการอนุญาตโตตุลาการ เนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และกระบวนการตามกฎหมายภายในเพียงพออยู่แล้ว

#### 2.6.3.2.2 เป็นการสละอำนาจของรัฐในการระงับข้อพิพาท

เป็นการสละอำนาจของรัฐ เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ รัฐไม่ควรให้อำนาจนี้แก่อนุญาโตตุลาการมาทำหน้าที่ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

#### 2.6.3.2.3 ประเทศกำลังพัฒนาเสียเปรียบ

กรณีที่เป็นประเทศกำลังพัฒนา ซึ่งไม่มีความรู้ หรือประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตโตตุลาการ อาจเสียเปรียบจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว

#### 2.6.3.2.4 ข้อจำกัดของกฎหมายภายใน

กฎหมายภายในของบางรัฐถือเป็นอุปสรรคต่อการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการอนุญาตโตตุลาการ เช่น ประเทศโมร็อกโก ได้มีกฎหมายภายในกำหนดไว้ว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาตโตตุลาการ

#### 2.6.3.2.5 ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตโตตุลาการ

ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตโตตุลาการค่อนข้างสูง และถือเป็นภาระของรัฐในกรณีที่ประเทศกำลังพัฒนาต้องเป็นฝ่ายรับผิดชอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ในกรณีที่เป็นฝ่ายแพ้ หรือตามเงื่อนไขที่ตกลงกันได้

จากที่กล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่เดิมภายใต้อนุสัญญา

ภาษีซ้อนซึ่งมีที่มาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ถูกกำหนดขึ้นนอกเหนือจากสิทธิของผู้เสียภาษีในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในกำหนด ซึ่งมีลักษณะเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ โดยอาศัยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทำหน้าที่ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น ประกอบกับกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีกลไกบังคับ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้เพียงความพยายามในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเท่านั้น จากลักษณะของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่กล่าวข้างต้น พบว่าในทางปฏิบัติ การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าวมีข้อพิจารณาสำคัญหลายประการที่ถือเป็นข้อจำกัดของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เช่น ระยะเวลาในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องเพื่อขอให้นำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทภายใน 3 ปีนับตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีกำหนดไว้ หรือดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณารับหรือไม่รับข้อพิพาทเพื่อระงับข้อพิพาท เป็นต้น เมื่อมีข้อจำกัดต่าง ๆ เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว ทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐที่นำต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนไปปรับใช้ไม่สามารถจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นได้ ส่งผลให้มีข้อพิพาทจำนวนมากที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน OECD จึงมีความคิดในการเพิ่มประสิทธิภาพให้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยการเสนอให้นำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้ ซึ่งมีลักษณะเป็นกลไกเพิ่มเติมหรือส่วนขยายของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น ประกอบกับเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ คือ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นต้องไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายในระยะเวลา 2 ปี นับจากวันที่ได้ยื่นข้อพิพาทต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง โดยในปีค.ศ. 2008 OECD จึงได้แก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีเพื่อเพิ่มการอนุญาตตุลาการเป็นส่วนหนึ่งของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งแต่ละรัฐสามารถพิจารณาเพื่อนำการอนุญาตตุลาการไปปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ตามความเหมาะสมสอดคล้องกับนโยบายของรัฐและข้อพิจารณาอื่น ๆ

ทั้งนี้ เมื่อการอนุญาตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับการเสนอให้นำมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ดังนั้น ภาพรวม หลักการสำคัญของการอนุญาตตุลาการ และความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการกับวิธีการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ ย่อมเป็นข้อพิจารณาสำคัญเพื่อให้ทราบถึงเหตุผลว่า ทำไมต้องนำการอนุญาตตุลาการซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น และเพื่อให้สามารถประเมินได้ว่า จากหลักการหรือหลักการสำคัญ รวมถึงความแตกต่างของการอนุญาตตุลาการกับการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น ๆ การอนุญาตตุลาการจะสามารถนำไปปรับใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษี

อาการที่เกิดขึ้นได้โดยการจัดข้อจำกัดต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้หรือไม่ ซึ่งเนื้อหาในบทต่อไปจะระบุเกี่ยวกับภาพรวมของการอนุญาตตุลาการตามที่กล่าวข้างต้น

### บทที่ 3

#### การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ

ตั้งแต่ในอดีตได้มีการนำวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทตั้งแต่ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเขตแดน ศาสนา และขยายขอบเขตไปยังการค้า และการลงทุนระหว่างประเทศตามสภาพเศรษฐกิจสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป จนกระทั่ง OECD ได้มีแนวความคิดเสนอให้นำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน อาจเนื่องด้วยลักษณะสำคัญของการอนุญาโตตุลาการซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกซึ่งอาศัยเอกชนหรือบุคคลที่สามในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทเรียกว่า “อนุญาโตตุลาการ” ที่มาจากการแต่งตั้งของคู่พิพาทแต่ละฝ่าย เพื่อให้ได้บุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงเกี่ยวกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ คู่พิพาทยังสามารถตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ ตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดกระบวนการ รวมถึงกฎหมายที่ใช้บังคับ และเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีความยืดหยุ่น คู่พิพาทไม่จำเป็นต้องนำกฎหมายภายในของรัฐตนมาปรับใช้ แต่สามารถตกลงร่วมกันในทุกขั้นตอนของกระบวนการอนุญาโตตุลาการให้เป็นที่น่าพอใจสำหรับคู่พิพาททั้งสองฝ่ายได้ ซึ่งแตกต่างจากการนำข้อพิพาทของตนฟ้องคดีต่อศาลภายในของรัฐที่คู่สัญญาหรือคู่พิพาทอีกฝ่ายเป็นคนชาติ เนื่องจากคู่พิพาทหรือคู่สัญญาที่มาจากคนละรัฐย่อมมีความกังวลหรือเกรงว่าจะไม่ได้รับความเป็นธรรมเที่ยงคนชาติ ประกอบกับความไม่คุ้นเคยในกฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ อาจทำให้เสียสิทธิหรือเสียเปรียบในการต่อสู้คดี ในขณะที่หากพิจารณาผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการถือเป็นที่สุดและมีผลผูกพันคู่พิพาทเช่นเดียวกับคำพิพากษาศาล แสดงให้เห็นว่าการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีลักษณะทางตุลาการประกอบอยู่ด้วย ซึ่งน่าจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับความนิยมทั้งภายในรัฐและในระดับระหว่างประเทศ

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศมากขึ้น ในบทนี้จึงได้ระบุเนื้อหาเกี่ยวกับ แนวความคิดและวิวัฒนาการ หลักการสำคัญ ลักษณะสำคัญ ความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการกับการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการอื่น ๆ รวมถึงลักษณะสำคัญของการอนุญาโตตุลาการกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีรายละเอียดตามที่กล่าวต่อไป

#### 3.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศแทนการใช้กำลังและวิวัฒนาการของการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ

จากแนวความคิดในการนำการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ประกอบกับการระงับข้อพิพาท

โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเป็นกลไกการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่ภายใต้อนุสัญญา  
 ภาษีซ้อนนั้น เห็นได้ว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกและเป็นวิธีการระงับ  
 ข้อพิพาทโดยสันติวิธีที่คู่พิพาทมักตัดสินใจใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อช่วยขจัด  
 ปัญหาในกรณีที่วิธีระงับข้อพิพาทที่มีอยู่เดิมมีข้อจำกัดหรืออุปสรรคเกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับ  
 แนวความคิดของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ เนื่องจากในอดีต เมื่อมีข้อพิพาท  
 ระหว่างรัฐเกิดขึ้น การใช้กำลังเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่แต่ละรัฐนิยมเลือกใช้ โดยการใช้กำลังถือ  
 เป็นวิธีการที่รุนแรง ก่อให้เกิดความสูญเสียต่อชีวิต จิตใจและทรัพย์สินรวมถึงเป็นวิธีการระงับข้อ  
 พิพาทที่กระทบต่อสิทธิมนุษยชนอีกด้วย ทำให้แนวความคิดในการระงับข้อพิพาทเปลี่ยนแปลงไป แต่  
 ภาครัฐตระหนักถึงผลเสียของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการใช้กำลังและให้ความสำคัญต่อการระงับข้อ  
 พิพาทโดยสันติวิธีมากขึ้น ส่งผลให้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการใช้กำลังถูกแทนที่ด้วยหลักการระงับ  
 ข้อพิพาทระหว่างรัฐโดยสันติวิธีซึ่งกลายเป็นพันธกรณีที่แต่ละรัฐต้องปฏิบัติตาม โดยมีการรับรอง  
 หลักการดังกล่าวในกฎบัตรสหประชาชาติ (The Charter of the United Nations) มีผลบังคับใช้  
 ตั้งแต่วันที่ 24 ตุลาคม ค.ศ. 1945 กำหนดว่า รัฐสมาชิกแห่งสหประชาชาติจะต้องระงับข้อพิพาท  
 ระหว่างรัฐของตนโดยสันติวิธี ในลักษณะที่จะไม่เป็นอันตรายต่อสันติภาพและความมั่นคงระหว่าง  
 ประเทศและความยุติธรรม<sup>1</sup> และในวันที่ 24 ตุลาคม ค.ศ. 1970 รัฐสมาชิกแห่งองค์การ  
 สหประชาชาติได้ประกาศรับรองหลักการในปฏิญญาว่าด้วยหลักการแห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่  
 เกี่ยวกับความสัมพันธ์ฉันท์มิตรและความร่วมมือระหว่างรัฐ(Declaration of Principles of  
 International law Concerning Friendly Relations and Co-operation Among States in  
 Accordance with the Charter of the United Nations)<sup>2</sup> เช่นเดียวกับที่กฎบัตรสหประชาชาติ  
 กำหนด

อย่างไรก็ดี การรับรองหลักการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐโดยสันติวิธีทั้งในกฎบัตร  
 สหประชาชาติ (The Charter of the United Nations) และการประกาศรับรองหลักการระงับข้อ  
 พิพาทระหว่างรัฐดังกล่าวในปฏิญญาว่าด้วยหลักการแห่งกฎหมายระหว่างประเทศที่เกี่ยวกับ  
 ความสัมพันธ์ฉันท์มิตรและความร่วมมือระหว่างรัฐ(Declaration of Principles of International  
 law Concerning Friendly Relations and Co-operation Among States in Accordance  
 with the Charter of the United Nations) นั้นไม่ได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐโดย

<sup>1</sup> Article 2 of the Charter of the United Nations

(3) All Members shall settle their international disputes by peaceful means in such a manner that international peace and security, and justice, are not endangered.

<sup>2</sup> Clause (b) of Declaration of Principles of International law Concerning Friendly Relations and Co-operation among states in accordance with the Charter of the United Nations

(b) The principle that States shall settle their international disputes by peaceful means in such a manner that international peace and security and justice are not endangered,



สันติวิธีไว้ โดยวิธีการระงับข้อพิพาทโดยสันติวิธีที่ได้รับความนิยมสำหรับข้อพิพาทระหว่างรัฐคือ การอนุญาโตตุลาการซึ่งต่อมาได้มีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวได้ขยายขอบเขตการใช้ไปยังข้อพิพาทประเภทอื่น ๆ นอกเหนือจากข้อพิพาทระหว่างรัฐกล่าวคือ มีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้สำหรับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน รวมถึงข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วย

เนื่องด้วยการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่มีการนำมาปรับใช้ตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบันตามที่กล่าวข้างต้น รูปแบบและกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการย่อมมีการพัฒนาให้เหมาะสมสอดคล้องกับแต่ละยุคแต่ละสมัย ซึ่งอาจพิจารณาได้จากวิวัฒนาการของการอนุญาโตตุลาการเริ่มตั้งแต่สังคมยุคแรกซึ่งเป็นยุคที่สังคมไม่มีการแบ่งแยกอำนาจอธิปไตยอย่างชัดเจน กล่าวคือ ไม่มีการแบ่งแยกอำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหารและอำนาจตุลาการจากกัน ส่งผลให้การรวมตัวในสังคมยุคแรกยังไม่ค่อยมีระเบียบและเคร่งครัดมากนัก ประกอบกับในสังคมยุคแรกยังไม่มีการระงับข้อพิพาทโดยการดำเนินคดีทางศาลเช่นเดียวกับในปัจจุบัน รูปแบบการระงับข้อพิพาทเป็นการมอบหมายให้บุคคลที่สามซึ่งเป็นบุคคลที่คู่พิพาทเคารพนับถือซึ่งอาจเป็นบรรพบุรุษของคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือเป็นผู้นำชุมชน เพื่อทำหน้าที่ชี้ขาดตัดสินข้อพิพาทที่เกิดขึ้น การระงับข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามดังกล่าวจึงถือเป็นรูปแบบของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการในสังคมยุคแรก

อย่างไรก็ดี ไม่ปรากฏหลักฐานอันเป็นลายลักษณ์อักษรที่สามารถยืนยันว่า มีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการตั้งแต่สังคมยุคแรกตามที่กล่าวข้างต้น ในขณะที่สังคมของชาวสุเมเรียซึ่งอยู่ในอาณาจักรซูเมอร์แห่งดินแดนเมโสโปเตเมีย (ปัจจุบันคือ ประเทศอิรัก) เป็นสังคมแรกที่ปรากฏหลักฐานยืนยันว่า มีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างกลุ่มรัฐในเมโสโปเตเมียสำหรับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเขตแดน ตั้งแต่ 3,000 ปีก่อนคริสต์ศักราช<sup>3</sup> รวมถึงหลักฐานการระงับข้อพิพาทโดยนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางการค้าระหว่างเอกชน ในสังคมเมืองอูร์ (Ur) แห่งอาณาจักรซูเมอร์ ตั้งแต่ 2,500 ปีก่อนคริสต์ศักราช และต่อมามีหลักฐานชัดเจนว่า ในสังคมของชาวกรีกได้นำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างพลเมืองทั้งในนครรัฐเดียวกันและต่างนครรัฐ ทั้งนี้ ประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างนครรัฐที่นิยมระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการได้แก่ ข้อพิพาทเกี่ยวกับการศาสนา การปักปันเขตแดน อาณานิคม หรือการชำระหนี้สิน<sup>4</sup>

<sup>3</sup> เสาวนีย์ อัสวโรจน์. คำอธิบายว่าด้วยการระงับข้อพิพาททางธุรกิจโดยการอนุญาโตตุลาการ. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.), หน้า 19.

<sup>4</sup> ดิเรก ชัยนาม, ประวัติความเกี่ยวพันระหว่างประเทศ (กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2495), หน้า 10.

ในยุคโรมัน มีการบัญญัติการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการไว้เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายหลายฉบับเช่น เมื่อประมาณ 450 ปีก่อนคริสต์ศักราช กฎหมายสิบสองโต๊ะได้บัญญัติให้ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเขตที่ดินข้างเคียงต้องระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการโดยอาศัยพื้นฐานความสมัครใจของคู่พิพาท ซึ่งหลักการพื้นฐานของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการที่บัญญัติในกฎหมายยุคโรมันฉบับหลังๆ ได้เปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ จากการอาศัยความสมัครใจของคู่พิพาทกลายเป็นบทบังคับให้คู่พิพาทต้องใช้วิธีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการตามที่กฎหมายกำหนด แสดงให้เห็นว่า การอนุญาโตตุลาการได้รับการยอมรับและให้ความสำคัญมากขึ้นจนกลายเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทตามกฎหมาย ต่อมา ในช่วงปลายของยุคโรมันบทบาทของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการลดลงจนอาจถือเป็นช่วงตกต่ำ โดยไม่ปรากฏสาเหตุของความตกต่ำดังกล่าว

หลังจากช่วงปลายของยุคโรมัน กลุ่มประเทศยุโรป สมาพันธรัฐสวิส เยอรมันรวมถึงอิตาลีได้ทำความตกลงร่วมกันเพื่อนำการอนุญาโตตุลาการกลับมาใช้ระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐสำหรับข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต<sup>5</sup> และในช่วงปลายศตวรรษที่ 18 อาจถือได้ว่าเป็น “ยุคใหม่ของการอนุญาโตตุลาการระหว่างรัฐ” (a new age of inter-state arbitration)<sup>6</sup> เนื่องจากมีการจัดทำสนธิสัญญาเจย์ (Jay Treaty of 1794) เมื่อวันที่ 19 พฤศจิกายน ค.ศ. 1794\* โดยกำหนดให้มีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการซึ่งส่งผลให้มีการทำคำชี้ขาด (award) ตามสนธิสัญญาดังกล่าวกว่า 500 ฉบับ<sup>7</sup> โดยมีการตั้งคณะกรรมการผสม (Mixed Commission) จำนวนสามคณะเพื่อทำหน้าที่ระงับข้อพิพาททางกฎหมายระหว่างรัฐภาคีให้เป็นรูปแบบของการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐในช่วงปี ค.ศ. 1798 จนถึง ค.ศ. 1850<sup>8</sup> และในปี ค.ศ. 1889 ได้มีการจัดทำสนธิสัญญากรุงมอนเตวิเดโอ (Montevideo Treaty)\*\* เป็นสนธิสัญญาฉบับแรกเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ

<sup>5</sup> Gary B. Born, International Commercial Arbitration Volume I, (Netherlands: Kluwer Law International, 2009), p.11.

<sup>6</sup> Ibid., p.12.

\* สนธิสัญญาเจย์ (Jay Treaty of 1794) เป็นสนธิสัญญาทวิภาคีระหว่างสหราชอาณาจักร (Great Britain) กับประเทศสหรัฐอเมริกา (United States) ซึ่งกำหนดให้ปัญหา และข้อพิพาทใด ๆ อันเกี่ยวเนื่องกับการปฏิบัติเมื่อปี ค.ศ. 1776 ต้องเสนอให้อนุญาโตตุลาการวินิจฉัยชี้ขาด โดยสาระสำคัญของสนธิสัญญานั้นเป็นสนธิสัญญาเกี่ยวกับมิตรภาพ การค้า และการเดินเรือระหว่างทั้งสองประเทศ ซึ่งมีบทบาทอย่างมากในการสนับสนุนให้มีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาท (พิชัยศักดิ์ ทรายงกูร. พจนานุกรมการอนุญาโตตุลาการพร้อมดัชนี. พิมพ์ครั้งที่ 2 (ม.ป.ท.: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 112.)

<sup>7</sup> J.L. Simpson & H. Fox International Arbitration, 1959, pp.1-4

<sup>8</sup> อุกฤษ มงคลนาวิน. คำบรรยายกฎหมายระหว่างประเทศ. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 200.

\*\* สนธิสัญญากรุงมอนเตวิเดโอ (Montevideo Treaty) เป็นสนธิสัญญาเกี่ยวกับกฎหมายวิธีพิจารณาใน กลุ่มประเทศละตินอเมริกา มีการลงนามเมื่อวันที่ 11 มกราคม ค.ศ. 1889 ณ กรุงมอนเตวิเดโอ ซึ่งถือเป็น

พาณิชย์ระหว่างประเทศ (International Commercial Arbitration) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า การอนุญาโตตุลาการนั้นมีขึ้นอย่างเป็นทางการนับแต่มีสนธิสัญญาฉบับดังกล่าว และตั้งแต่ศตวรรษที่ 19 เป็นต้นมา รูปแบบของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการได้พัฒนาเป็นรูปแบบของสถาบันระหว่างประเทศ โดยในปี ค.ศ. 1899 ได้มีการประชุมสันติภาพที่กรุงเฮกเป็นครั้งแรก (Hague Peace Conference) ส่งผลให้การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวาง<sup>9</sup> ทำให้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวได้รับการยอมรับและรับรองในอนุสัญญากรุงเฮกเพื่อการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยสันติ ค.ศ. 1899 (The Hague Convention for the Pacific Settlement of International Disputes, 1899) (ต่อไปเรียกว่า “The Hague Convention 1899”)<sup>\*</sup> อันเป็นอนุสัญญาที่มีผลมาจากการประชุมสันติภาพที่กรุงเฮกดังกล่าว ต่อมาในปี ค.ศ. 1907 ได้มีการประชุมสันติภาพที่กรุงเฮกเป็นครั้งที่ 2 ทำให้เกิด The Hague Convention for the Pacific Settlement of International Disputes, 1907 (ต่อไปเรียกว่า “The Hague Convention 1907”)<sup>\*\*</sup> กำหนดให้มีการจัดตั้ง “ศาลสถิตอนุญาโตตุลาการ” (Permanent Court of Arbitration) ทำหน้าที่เป็นสถาบันเพื่อการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยอนุญาโตตุลาการ โดยกำหนดแนวทางในการดำเนินกระบวนการพิจารณาไว้ อย่างไรก็ดี แม้จะใช้ชื่อว่า ศาลสถิต

---

สนธิสัญญาฉบับแรกที่นำการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศมาใช้กับประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเดียวกัน (Alan Redfern and Martin Hunter . Law and Practice of International Commercial Arbitration. 2nd ed. (London : Sweet & Maxwell, 1991), p.61.)

<sup>9</sup> A.D. Dans, The United States and the First Hague Peace Conference. Cornell University Press, NY. 1962

<sup>\*</sup>The Hague Convention 1899 เป็นอนุสัญญาที่บัญญัติเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ ซึ่งกำหนดหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างรัฐกับรัฐในศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) ให้มีความเป็นทางการมากขึ้น รวมถึงแนวความคิดในการจัดตั้งศาลสถิตอนุญาโตตุลาการ (Permanent Court of Arbitration) เพื่อบริหารจัดการการอนุญาโตตุลาการระหว่างรัฐกับรัฐ ภายใต้สนธิสัญญานี้ (Gary B.Born, International Commercial Arbitration, (Netherlands: Kluwer Law International, 2009), p. 15.)

จากแนวความคิดในการก่อตั้งศาลสถิตอนุญาโตตุลาการขึ้นเพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่รัฐที่ต้องการเสนอข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการพิจารณาเท่านั้น ซึ่งภายใต้หลักการว่าด้วยเสรีภาพ อนุสัญญานี้จึงไม่มีบทบัญญัติในการบังคับให้รัฐต่าง ๆ ต้องเสนอข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ และอาจกล่าวได้ว่าเป็นยุคที่ระบบการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศประสบความสำเร็จเป็นอย่างมาก

<sup>\*\*</sup> The Hague Convention 1907 เป็นอนุสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหาวิธีการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐภาคี โดยการให้รัฐภาคีเสนอข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการวินิจฉัยชี้ขาด และในการประชุมครั้งนี้ได้มีการจัดทำอนุสัญญาว่าด้วยวิธีการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยสันติวิธีในคราวเดียวกัน (Convention on Peaceful Settlement of International Disputes) (จินทนา สมพงษ์ชัยกุล, “วิวัฒนาการของความคิดบางประการของกฎหมายวิธีพิจารณาในการอนุญาโตตุลาการพาณิชย์ระหว่างประเทศ,” หน้า 30.)

อนุญาโตตุลาการ แต่ในทางปฏิบัติ สถาบันดังกล่าวไม่ได้ทำหน้าที่เป็นศาลในทำนองเดียวกับศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) แต่บทบาทของศาลสถิตอนุญาโตตุลาการคือ หน่วยงานที่ระบุนายชื่อของบุคคลที่จะทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการเพื่อชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างตนได้ ในขณะที่ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศนั้นคู่พิพาทจะไม่มีสิทธิเลือกหรือแต่งตั้งบุคคลที่จะเป็นองค์คณะของศาลดังกล่าว (รายละเอียดในหัวข้อ 2.4.2 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice)) นอกจากนี้ วัตถุประสงค์หลักของ The Hague Convention 1907 เป็นการเปิดโอกาสให้รัฐสามารถระงับข้อพิพาทระหว่างกันซึ่งแต่ละรัฐมีสิทธิเลือกอนุญาโตตุลาการเพื่อทำหน้าที่ชี้ขาดข้อพิพาท โดยอาศัยพื้นฐานแห่งการเคารพต่อบทกฎหมาย และรัฐภาคีแห่ง The Hague Convention 1907 ต่างตกลงยอมรับว่า ในกรณีที่รัฐคู่พิพาทไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ด้วยวิธีการทางการทูตการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยการอนุญาโตตุลาการข้อพิพาททางกฎหมายโดยเฉพาะประเด็นการตีความหรือการใช้บังคับอนุสัญญาระหว่างประเทศนั้น เป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพและมีความเที่ยงธรรมมากที่สุด ตามที่กำหนดในข้อ Article XVI of the Hague Convention ทั้งนี้ สารสำคัญของการประชุมสันติภาพทั้งสองครั้งคือ การพัฒนาการระงับข้อพิพาทรวมถึงกระบวนการอนุญาโตตุลาการระหว่างรัฐกับรัฐให้มีระเบียบแบบแผนมากขึ้น จนมีความคล้ายคลึงกับกระบวนการอนุญาโตตุลาการในปัจจุบัน กล่าวคือ รัฐบาลเข้ามามีบทบาทในการทำหน้าที่เป็นผู้แทนในการปกป้องผลประโยชน์ของรัฐพร้อมทั้งเป็นที่ปรึกษาโดยให้คำแนะนำในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการ และเป็นผู้เข้าร่วมในการดำเนินกระบวนการพิจารณาขององค์คณะอนุญาโตตุลาการด้วย<sup>10</sup>

แม้การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยการอนุญาโตตุลาการจะได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางจากการประชุมสันติภาพที่กรุงเฮก แต่หลังจากมี The Hague Convention 1899 ปรากฏว่ามีข้อพิพาทระหว่างประเทศจำนวนไม่มากนักที่ถูกเสนอเพื่อระงับข้อพิพาทต่อศาลสถิตอนุญาโตตุลาการ เช่น ในช่วงค.ศ. 1902 ถึง ค.ศ. 1914 ศาลสถิตอนุญาโตตุลาการได้ทำคำชี้ขาดเพียง 14 ฉบับเท่านั้น อย่างไรก็ตาม จากข้อมูลดังกล่าวไม่ได้หมายความว่า การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการไม่ได้รับความนิยมแต่อย่างใด สาเหตุที่มีข้อพิพาทจำนวนไม่มากที่ระงับโดยศาลสถิตอนุญาโตตุลาการอาจมาจากคู่พิพาทเลือกที่จะไม่ระงับข้อพิพาทโดยผ่านศาลสถิตอนุญาโตตุลาการดังกล่าว แต่อาศัยเพียงกระบวนการพิจารณาของศาลสถิตอนุญาโตตุลาการเป็นแนวทางในการกำหนดกระบวนการพิจารณาของอนุญาโตตุลาการระหว่างรัฐโดยการทำเป็นสนธิสัญญาทวิภาคีระหว่างกัน จึงทำให้การระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศโดยอนุญาโตตุลาการปรากฏในสนธิสัญญาทวิภาคีระหว่างรัฐหลายฉบับแทนที่จะนำข้อพิพาทเสนอต่อศาลสถิตอนุญาโตตุลาการดังกล่าว<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Gary B. Born, *International Commercial Arbitration* Volume I, p.16.

<sup>11</sup> จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2, หน้า 443-445

จากการศึกษาแนวความคิดและวิวัฒนาการของการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศข้างต้น เห็นได้ว่า แนวความคิดในการระงับข้อพิพาทโดยสันติวิธีแทนที่การใช้กำลังภายใต้หลักการที่กำหนด ในกฎบัตรสหประชาชาติตามที่กล่าวมาข้างต้น ส่งผลให้การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับความนิยมตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันไม่ว่าคู่พิพาทจะมีสถานะเป็นรัฐหรือเอกชนก็ตาม และเนื่องด้วยหลักการสำคัญหลายประการของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการส่งผลให้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีดังกล่าวมีความแตกต่างจากการระงับข้อพิพาทโดยสันติวิธีอื่น ๆ

### 3.2 หลักการสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ

#### 3.2.1 หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท (“Party Autonomy”)

หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาทถือเป็นหลักการพื้นฐานสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งมีสาระสำคัญคือ การอาศัยความตกลงยินยอมหรือความสมัครใจของคู่พิพาทอันเป็นองค์ประกอบสำคัญเพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นในอนาคตสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เพราะหากไม่มีความตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทโดยวิธีอนุญาโตตุลาการ หรือหากคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่สมัครใจที่จะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยการอนุญาโตตุลาการ คู่พิพาทย่อมไม่สามารถนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ ส่งผลให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นดังกล่าวต้องระงับด้วยวิธีการตามที่กฎหมายกำหนด จึงเห็นได้ว่า ความตกลงยินยอมหรือความสมัครใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการนั้นเป็นสิทธิพื้นฐานของคู่พิพาท กล่าวคือ หากคู่พิพาทตกลงระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการแทนที่การนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาล เท่ากับคู่พิพาทตกลงเพิกถอนเขตอำนาจศาล ซึ่งถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายกำหนด<sup>12</sup> ดังนั้น เมื่อคู่พิพาทต่างตกลงร่วมกันเพื่อระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการแล้ว คู่พิพาทย่อมมีอิสระในการกำหนดกระบวนการอนุญาโตตุลาการให้ตรงตามความต้องการของคู่พิพาททุกฝ่ายตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดกระบวนการอีกด้วย ไม่ว่าจะเป็นจำนวนองค์คณะอนุญาโตตุลาการ คุณสมบัติของอนุญาโตตุลาการ กระบวนการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ ประเภทของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ (ไม่ว่าจะเป็นประเภทสถาบันหรือเฉพาะกิจ) รวมถึงเวลาและสถานที่ที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ การตกลงที่จะยอมรับและปฏิบัติตามคำชี้ขาด และข้อตกลงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการอนุญาโตตุลาการ

เมื่อความตกลงยินยอมระหว่างคู่พิพาทเป็นองค์ประกอบสำคัญในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ดังนั้น การเข้าทำสัญญาระหว่างคู่พิพาทจึงเป็นเครื่องมือที่

<sup>12</sup> Ozama Kazutake, “Arbitration and Party Autonomy”, The Seinan Law Review 38, 1 (2005).

สะท้อนให้เห็นถึงเจตนาหรือความตกลงยินยอมระหว่างคู่พิพาทในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยการอนุญาโตตุลาการ (“Submission Agreements”) หรือการทำความตกลงไว้ล่วงหน้าในรูปแบบของข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการ arbitration clause\* ซึ่งระบุในสัญญาหลักเพื่อระงับข้อพิพาทที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ทั้งนี้ Submission Agreements หรือข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการดังกล่าวควรจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อเป็นหลักฐานให้สามารถบังคับใช้ได้และเพื่อให้เกิดความชัดเจนในกรณีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นว่าข้อพิพาทดังกล่าวจะต้องระงับข้อพิพาทโดยวิธีใด รวมถึงเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายภายในของรัฐต่าง ๆ และอนุสัญญาระหว่างประเทศใด ๆ ซึ่งกำหนดให้คู่พิพาทที่ประสงค์จะระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการต้องมีหลักฐานเป็นลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ตาม กฎหมายเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการของแต่ละรัฐกำหนดนิยามของคำว่า “เป็นลายลักษณ์อักษร” ไว้แตกต่างกัน ซึ่งกฎหมายภายในบางรัฐอาจกำหนดนิยามของคำดังกล่าวให้หมายความรวมถึง การทำสัญญาด้วยวาจา เช่น พระราชบัญญัติการอนุญาโตตุลาการของประเทศไทย อังกฤษ (English Arbitration Act of 1996) เป็นต้น จึงเห็นได้ว่า ความตกลงยินยอมระหว่างคู่พิพาทไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ย่อมถือเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้สัญญาอนุญาโตตุลาการนั้นสมบูรณ์และมีผลบังคับใช้ได้ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นๆ ซึ่งสอดคล้องกับทฤษฎีสัญญา

---

\* ในช่วงยุคเริ่มต้นของคริสต์ศตวรรษที่ 20 นานาประเทศเริ่มให้การยอมรับการแสดงเจตนาหรือการตกลงยินยอมระหว่างคู่พิพาทในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยการอนุญาโตตุลาการเฉพาะที่สร้างขึ้นในรูปแบบของ Submission Agreements เท่านั้น (ไม่รวมถึงข้อสัญญาเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ (arbitration clause)) โดยให้มีผลบังคับใช้ได้ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม พิศาสตรนครเจนีวา ค.ศ. 1923 ว่าด้วยข้อตกลงอนุญาโตตุลาการ (Geneva Protocol on Arbitration Clauses, League of Nations, Geneva, 1923) ได้ก่อให้เกิดวิวัฒนาการสำคัญเกี่ยวกับการยอมรับความสมบูรณ์ของข้อตกลงการมอบข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการชี้ขาด และการมีผลบังคับใช้ได้ตามกฎหมายของสัญญาอนุญาโตตุลาการไม่ว่าจะเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นแล้วหรือเป็นข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต โดยหากมีสัญญาอนุญาโตตุลาการไม่ว่าจะสำหรับข้อพิพาทประเภทใด ข้อพิพาทดังกล่าวจะสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งศาลจะไม่มีเขตอำนาจเหนือข้อพิพาทนั้น ๆ อีกต่อไป ภายใต้หลักการที่ให้รัฐภาคียอมรับบังคับตามสัญญาอนุญาโตตุลาการ แม้จะเป็นการอนุญาโตตุลาการที่ทำในต่างประเทศก็ตาม ซึ่งหลักการเกี่ยวกับการรองรับและบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการที่เกิดจากสัญญาอนุญาโตตุลาการตามพิศาสตรดังกล่าวได้ถูกบัญญัติใน อนุสัญญาฉบับนครเจนีวา ค.ศ. 1927 ว่าด้วยการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการต่างประเทศ (The Geneva Convention on Execution of Foreign Award, League Nation, 1927: Geneva Convention 1927) และอนุสัญญาฉบับนครนิวยอร์ก ค.ศ. 1958 ว่าด้วยการยอมรับและการใช้บังคับตามคำชี้ขาดอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ ด้วย (Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards, United Nation, New York, 1958) ซึ่งเป็นอนุสัญญาที่มีเจตนารมณ์เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องบางประการของอนุสัญญาว่าด้วยการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการต่างประเทศ ฉบับนครเจนีวา ค.ศ. 1927 (John Collier and Vaughan Lowe. The Settlement of Disputes in International Law and Practice of International Commercial Arbitration. 1st ed.), p.199.

(Contractual Theory)\* ซึ่งมีความเห็นว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นเรื่องของสัญญาเกิดจากการแสดงเจตนาที่ต้องตรงกันในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการโดยคู่สัญญาจะเป็นผู้กำหนดการดำเนินกระบวนการทั้งหมดไว้ในสัญญาหรือกำหนดข้อสัญญาที่เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการที่นำมาใช้ รวมถึงอำนาจหน้าที่ของอนุญาโตตุลาการและการปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการโดยคู่สัญญาได้ทำ ความตกลงยินยอมล่วงหน้าว่า จะผูกพันและปฏิบัติตามคำชี้ขาดนั้น<sup>13</sup> ดังนั้น สัญญาอนุญาโตตุลาการจึงเป็นสิ่งที่คู่พิพาทต้องปฏิบัติตาม หากคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไปฟ้องคดีต่อศาลโดยไม่ปฏิบัติตามสัญญาอนุญาโตตุลาการ ศาลต้องมีคำสั่งจำหน่ายคดีหรือดำเนินการใด ๆ เพื่อให้

---

\* ในขณะที่ทฤษฎีผสม Mixed or Hybrid Theory มีแนวความคิดที่แตกต่างจากทฤษฎีสัญญาโดยทฤษฎีผสมระบุว่า การอนุญาโตตุลาการไม่ได้เป็นเรื่องของสัญญาเท่านั้น แต่ถือเป็นการระงับข้อพิพาทที่มีลักษณะผสมระหว่างสัญญากับอำนาจของศาล โดยหากพิจารณาจากสัญญาอนุญาโตตุลาการหรือข้อสัญญาที่เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ เห็นได้ว่า สัญญาดังกล่าวมีเรื่องของอำนาจของศาลเข้าไปเกี่ยวข้องในส่วนของทางเลือกใช้ rules of procedure โดยแนวความคิดของทฤษฎีนี้คือการยอมรับความเกี่ยวพันระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการกับสถานที่ที่ดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาทนั้น ๆ ซึ่งควรให้ความสำคัญของกฎหมายแห่งรัฐที่ดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการนั้นด้วย เพราะหากการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการขัดต่อกฎหมายวิธีพิจารณาคดีของรัฐนั้น ๆ หรือไม่ชอบด้วยกฎหมายสารบัญญัติของรัฐนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง หากเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนด้วยแล้ว นักกฎหมายส่วนใหญ่ต่างยอมรับว่า การดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการนั้นอาจไม่มีผล หรือผลของคำชี้ขาดอาจถูกปฏิเสธได้ (สุชาติ ธรรมมาพิทักษ์กุล, “ทฤษฎีว่าด้วยอำนาจการพิจารณาชี้ขาดข้อพิพาทของอนุญาโตตุลาการ,” ใน รวมข้อบังคับ ข้อตกลงระหว่างประเทศ กฎหมาย และคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ เล่ม 1, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานอนุญาโตตุลาการ, 2535), หน้า 113-114; Gary B. Born, International Commercial Arbitration Volume I, p.186.)

นอกจากทฤษฎีสัญญาและทฤษฎีผสมตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีทฤษฎีความเป็นเอกเทศ (Autonomous Theory) ซึ่งมีแนวความคิดที่แตกต่างจากสองทฤษฎีดังกล่าว โดยระบุว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นเรื่องพิเศษ ภายใต้แนวความคิดที่ว่า เจตนาของคู่สัญญาคือ ความตกลงในการเสนอข้อพิพาทให้อนุญาโตตุลาการวินิจฉัยชี้ขาด โดยมุ่งเน้นเรื่องของการรวดเร็ว ขั้นตอนและวิธีการที่ไม่เป็นทางการเมื่อเปรียบเทียบกับ การนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาล แสดงให้เห็นว่า คู่สัญญาต้องการจะหลีกเลี่ยงการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลตั้งแต่นั้น จึงไม่มีเหตุผลต้องนำข้อพิพาทกลับไปให้ศาลพิจารณาอีก ประกอบกับเจตนารมณ์ของทฤษฎีนี้คือ ความต้องการให้สถาบันอนุญาโตตุลาการเป็นอิสระจากการควบคุมของกฎหมายภายในของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นอย่างใดที่อนุญาโตตุลาการจะนำมาใช้บังคับในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาคดีก็ตาม รวมถึงเรื่องรูปแบบและสถานที่ในการพิจารณา ซึ่งควรให้เป็นไปตามความตกลงของคู่พิพาท โดยผู้ที่ทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการไม่จำเป็นต้องนำหลักกฎหมายว่าด้วยการขัดกันแห่งกฎหมายของรัฐใดรัฐหนึ่งมาใช้โดยเฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ เพื่อให้อนุญาโตตุลาการสามารถพิจารณานำหลักเกณฑ์หรือหลักกฎหมายระหว่างรัฐที่เห็นว่าเหมาะสมแก่กรณีมาใช้ได้โดยอิสระ (J.D.M. Lew, Application Law in International Commercial Arbitration (n.p.: Oceana Publication, 1967), p.59.)

<sup>13</sup> Martin Domke, Commercial Arbitration (n.p.: Prentice Hall, 1965), p.2.

คู่พิพาทปฏิบัติตามสัญญาอนุญาโตตุลาการก่อนซึ่งสอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายภายในของนานาประเทศ เช่น Uniform Arbitration Act ของประเทศสหรัฐอเมริกา มีบทบัญญัติบังคับให้คู่พิพาทฝ่ายที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญาอนุญาโตตุลาการต้องเข้าร่วมกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ หากคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งฝ่าฝืนนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไปฟ้องคดีต่อศาล กฎหมายได้บัญญัติให้สิทธิคู่พิพาทอีกฝ่ายหนึ่งยื่นคำร้องเพื่อขอให้ศาลหยุดการพิจารณาคดีไว้ชั่วคราว และบังคับให้คู่พิพาทนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการให้เสร็จสิ้นก่อน<sup>14</sup> เป็นต้น นอกจากนี้ หากพิจารณาผลของการบังคับใช้ข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการเห็นได้ว่า แม้ข้อสัญญาดังกล่าวจะถูกกำหนดอยู่ในสัญญาหลัก แต่ข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการดังกล่าวถือเป็นอิสระและมีผลบังคับใช้แม้สัญญาหลักจะสิ้นสุดลงก็ตาม (autonomy of the arbitration clause)

### 3.2.1.1 ข้อจำกัดภายใต้หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท (Party Autonomy) กรณีที่คู่พิพาทเลือกใช้ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบัน

#### 3.2.1.1.1 เรื่องการปฏิบัติตามบทบังคับ (Mandatory Rules of Law) ของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบัน

คู่พิพาทมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบังคับดังกล่าวอย่างเคร่งครัดและไม่สามารถตกลงเป็นอย่างอื่น แม้ว่าคู่พิพาทจะมีอิสระในการกำหนดกระบวนการอนุญาโตตุลาการตั้งแต่เริ่มต้นจนสิ้นสุดกระบวนการภายใต้หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาทก็ตามตัวอย่างการปฏิบัติตามบทบังคับ เช่น ตามข้อ 27 หากคู่พิพาทตกลงเลือกใช้ข้อบังคับของหอการค้านานาชาติ (ICC Rules of Arbitration) คู่พิพาทมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำชี้ขาดของศาลอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศของหอการค้านานาชาติ (ICC Court) อย่างเคร่งครัดไม่สามารถตกลงเป็นอย่างอื่นได้ หากคู่พิพาทไม่ปฏิบัติตามบทบังคับดังกล่าว ศาลอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศของหอการค้านานาชาติอาจปฏิเสธที่จะดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการให้แก่คู่พิพาทได้<sup>15</sup>

#### 3.2.1.1.2 กรณีสัญญาอนุญาโตตุลาการไม่ได้กำหนดรายละเอียดของกระบวนการอนุญาโตตุลาการไว้

คู่พิพาทต้องกำหนดกระบวนการอนุญาโตตุลาการให้เป็นไปตามหลักกฎหมายของสถานที่ที่มีการดำเนินกระบวนการ

<sup>14</sup> Martin Domke, *The Law and Practice of Commercial Arbitration* (Rev.ed. by Gabriel M. Wilner Imprint Wilmette) (Mundelein, Illinois: Callaghan & Company, 1987) : pp. 164-165.

<sup>15</sup> Craig, Park Paulsson. *International Chamber of Commerce Arbitration* (3<sup>rd</sup> ed, 2000): p. 295.



อนุญาโตตุลาการ (lex arbitri) และข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบันที่คู่พิพาทตกลงเลือกไว้ (institutional rules) เช่น หากคู่พิพาทตกลงเลือกใช้ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการของหอการค้านานาชาติ (ICC Rules of Arbitration) ซึ่งมีการกำหนดการปรับใช้ระหว่างข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการกับความตกลงระหว่างคู่พิพาท และการใช้ดุลพินิจของอนุญาโตตุลาการกรณีที่ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการดังกล่าวไม่ได้กำหนดขั้นตอนใด ๆ ของกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการไว้ ให้คู่พิพาทตกลงกันเพื่อกำหนดขั้นตอนใด ๆ ของกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ โดยหากคู่พิพาทไม่สามารถตกลงกันได้ให้อนุญาโตตุลาการเป็นผู้พิจารณาวิธีการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการ<sup>16</sup> แสดงให้เห็นว่า ความตกลงระหว่างคู่พิพาทจะนำมาปรับใช้ในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการต่อเมื่อข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการของหอการค้านานาชาติไม่ได้ระบุไว้เท่านั้น

### 3.2.1.1.3 การถูกจำกัดความเป็นอิสระของคู่พิพาท

เนื่องจากหน้าที่ของอนุญาโตตุลาการในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการ เช่นข้อกำหนดที่ระบุในข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการของสถาบันอนุญาโตตุลาการที่ลอนดอน (London Court of International Arbitration Rules (LCIA)) ตามข้อ 14 ซึ่งระบุว่า แม้คู่พิพาทจะมีอิสระในการกำหนดกระบวนการอนุญาโตตุลาการตามหลักความเป็นอิสระของคู่พิพาทแต่อนุญาโตตุลาการมีหน้าที่ต้องปรับวิธีการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการตามที่คู่พิพาทตกลงกันให้เหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความล่าช้า หรือค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดในข้อบังคับดังกล่าว เป็นต้น แสดงให้เห็นว่า อนุญาโตตุลาการอาจใช้ดุลพินิจในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ แม้ว่ารายละเอียดของกระบวนการดังกล่าวจะถูกกำหนดโดยคู่พิพาทแล้วก็ตาม

### 3.2.1.1.4 กรณีที่สัญญาอนุญาโตตุลาการไม่ได้ระบุวิธีพิจารณาการอนุญาโตตุลาการไว้

คู่พิพาทไม่สามารถใช้อิสระได้อย่างไร้ขอบเขตหรือข้อจำกัดภายใต้หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท เพื่อกำหนดวิธีพิจารณาการอนุญาโตตุลาการทั้งกระบวนการ อย่างไรก็ตาม หลักความเป็นอิสระดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้หลักกฎหมายที่นำมาใช้กับ

<sup>16</sup> Article 15 (1) of the ICC Rules

(1) The proceedings before the Arbitral Tribunal shall be governed by these Rules and, where these Rules are silent, by any rules which the parties or, failing them, the Arbitral Tribunal may settle on, whether or not reference is thereby made to the rules of procedure of a national law to be applied to the arbitration.

กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ (Lex Arbitri) และข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการที่คู่พิพาทตกลงเลือกใช้

### 3.2.2 หลักประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ (Arbitrability)

ในกรณีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชน คู่พิพาทจำเป็นต้องคำนึงถึงประเภทของข้อพิพาทที่จะนำเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ เนื่องด้วยข้อพิพาทบางประเภทอาจไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภายในแต่ละรัฐซึ่งมักกำหนดข้อจำกัดหรือข้อยกเว้นของประเภทข้อพิพาทที่ต้องอยู่ภายใต้เขตอำนาจศาลเท่านั้นในการระงับข้อพิพาท โดยส่วนใหญ่จะเป็นข้อพิพาทที่มีความเกี่ยวข้องกับนโยบายสาธารณะ เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับกฎหมายอาญา การกระทำความผิดตามกฎหมายอาญาที่มีการกำหนดโทษเป็นการจำกัดอิสรภาพ ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับกฎหมายครอบครัว ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตัดสินบน ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับสถานะบุคคล กฎหมายล้มละลาย และกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

ในกรณีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ ประเภทข้อพิพาทใดที่จะสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการนั้นจะเป็นไปตามที่สนธิสัญญากำหนดเท่านั้น กฎหมายภายในไม่มีบทบาทในการกำหนดประเภทข้อพิพาทดังกล่าวซึ่งแตกต่างจากข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนตามที่กล่าวข้างต้น ดังนั้น ในกรณีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน การกำหนดประเภทข้อพิพาทใดที่สามารถและไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการย่อมเป็นไปตามที่ระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ไม่ต้องพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภายในแต่อย่างใด

#### 3.2.2.1 ข้อจำกัดภายใต้หลักประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ (Arbitrability)

##### 3.2.2.1.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับการพิจารณาประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ (Law Applicable to the issues of Arbitrability)

กฎหมายภายในของแต่ละรัฐหรือกฎหมายระหว่างประเทศมีความสำคัญต่อการกำหนดว่าข้อพิพาทประเภทใดที่จะสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ กล่าวคือ ข้อพิพาทบางประเภทอาจสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการในรัฐหนึ่ง และข้อพิพาทประเภทเดียวกันนั้นอาจไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการในอีกรัฐหนึ่ง เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตัดสินบน รัฐส่วนใหญ่เห็นว่า หากมีการตัดสินบนเกิดขึ้นภายใต้สัญญาใดให้สัญญาฉบับนั้นตกเป็นโมฆะ โดยให้ข้อพิพาทดังกล่าวสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

ในทางตรงกันข้าม บางรัฐอาจพิจารณาว่า นอกจากการตัดสินบนเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายแล้วยังเป็นข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการอีกด้วย เป็นต้น นอกจากนี้ กฎหมายที่บังคับใช้กับประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการนั้นอาจขึ้นอยู่กับสถานที่ที่การดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการเกิดขึ้น หรือข้อพิพาทอยู่ในขั้นตอนใดของกระบวนการพิจารณาระงับข้อพิพาท อย่างไรก็ตาม กฎหมายภายในเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการของแต่ละรัฐส่วนใหญ่ไม่ระบุว่า รัฐจะนำกฎหมายใดมาใช้บังคับเพื่อพิจารณาว่า ข้อพิพาทประเภทใดจะสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ แต่กลับมีบทบัญญัติว่า ข้อพิพาทประเภทใดสามารถระงับได้หรือไม่ได้โดยการอนุญาโตตุลาการ ทั้งนี้ บทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของรัฐมักกำหนดว่า ข้อพิพาทประเภทใดที่ต้องตกอยู่ภายใต้เขตอำนาจศาลเท่านั้น และข้อพิพาทประเภทใดที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของแต่ละรัฐย่อมมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยทางการเมือง สังคม และเศรษฐกิจของรัฐรวมถึงทัศนคติของรัฐที่มีต่อการอนุญาโตตุลาการด้วย แสดงให้เห็นว่า รัฐยังคงรักษาอำนาจอธิปไตยของตนโดยการกำหนดให้ข้อพิพาทบางประเภทสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ ในขณะที่ข้อพิพาทบางประเภทต้องนำไปฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้น หรือบางกรณีบทบัญญัติแห่งกฎหมายภายในของแต่ละรัฐอาจระบุบทบัญญัติที่เกี่ยวกับประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการไว้ในกฎหมายอนุญาโตตุลาการ หรือบางกรณีบทบัญญัติเกี่ยวกับประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการอาจถูกระบุในกฎหมายภายในอื่น ๆ ที่ไม่ใช่กฎหมายที่เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งอาจมีลักษณะเป็นบทบัญญัติที่มีข้อจำกัดหรือมีความหมายกว้างและครอบคลุม เช่น ประเภทข้อพิพาทสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ หากข้อพิพาทดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจ หรือหากเป็นข้อพิพาทที่มีความเกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน เป็นต้น

จากที่กล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า แม้หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาทจะเป็นหลักการพื้นฐานสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการก็ตาม แต่ความตกลงยินยอมดังกล่าวไม่อาจทำให้การอนุญาโตตุลาการมีอำนาจเหนือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นทุกประเภทได้ ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดประการหนึ่งของหลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท

### 3.2.2.1.2 อนุสัญญาระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาประเภทของข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

เนื่องจากมีอนุสัญญาระหว่างประเทศหลายฉบับที่มีบทบาทต่อการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศซึ่งมีหลักการสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาประเภทของข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการไว้แตกต่างกัน เช่น อนุสัญญาฉบับนครนิวยอร์ก (The New York Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards) ถือเป็นอนุสัญญาพหุภาคีระหว่างประเทศที่มีบทบาท

สำคัญทำให้การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับความนิยมในทางการค้าระหว่างประเทศ โดยในอนุสัญญาฉบับนครนิวยอร์กมีข้อกำหนดหลายข้อที่เกี่ยวข้องกับหลักประเภทของข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เช่น ข้อ 1 (3) กำหนดว่า รัฐภาคีใด ๆ อาจตกลงที่จะปรับใช้อนุสัญญาฉบับนครนิวยอร์ก เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นไม่ว่าข้อพิพาทนั้นจะเกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ตามสัญญาหรือไม่รวมถึงข้อพิพาททางการค้าภายใต้กฎหมายของรัฐภาคีนั้นๆ<sup>17</sup> แสดงให้เห็นว่า ข้อพิพาททางการค้าเป็นประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการภายใต้อนุสัญญาฉบับดังกล่าว โดยมีการระบุข้อสงวนทางการค้าไว้ (commercial reservation) ซึ่งถือเป็นเครื่องมือสำคัญในการเชื่อมโยงหลักประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการกับสิทธิของรัฐภาคีที่จะได้รับประโยชน์จากการปรับใช้อนุสัญญาฉบับนี้ นอกจากนี้ อนุสัญญาฉบับดังกล่าวไม่มีการกำหนดคำนิยาม “การค้า” ไว้อย่างชัดเจนโดยระบุเพียงให้คำว่า “การค้า” เป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐภาคีเท่านั้น เช่นเดียวกับ โปรโตคอลว่าด้วยข้อตกลงการมอบให้อนุญาโตตุลาการวิญฉัย ค.ศ. 1923 (The Protocol on Arbitration Clauses , 1923) ซึ่งกำหนดในข้อ 1 ว่า แต่ละรัฐภาคีต้องยอมรับความสมบูรณ์ของความตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นแล้วและข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตระหว่างคู่พิพาทที่อยู่คนละรัฐกัน โดยทำความตกลงระหว่างกันว่าจะนำข้อพิพาททางการค้าหรือข้อพิพาทประเภทอื่น ๆ ที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ แม้ว่าการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการจะไม่ได้เกิดขึ้นในรัฐของคู่พิพาทก็ตาม ทั้งนี้ รัฐภาคีอาจสงวนสิทธิในการนำข้อพิพาททางการค้าที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้ตามที่กำหนดความตกลงเพื่อระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ โดยกำหนดนิยามคำว่า “การค้า” ไว้ในกฎหมายภายในของรัฐ<sup>18</sup> หากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่ตรงตามคำนิยามที่กำหนดไว้ แสดงว่า รัฐภาคีไม่มีหน้าที่นำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการแต่อย่างใด เป็นต้น

<sup>17</sup> Article 1 (3) of the Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards

(3) When signing, ratifying or acceding to this Convention, or notifying extension under article X hereof, any State may on the basis of reciprocity declare that it will apply the Convention to the recognition and enforcement of awards made only in the territory of another Contracting State. It may also declare that it will apply the Convention only to differences arising out of legal relationships, whether contractual or not, which are considered as commercial under the national law of the State making such declaration.

<sup>18</sup> Article 1 of the Protocol on Arbitration Clauses, 1923

Each of the Contracting States recognizes the validity of an agreement whether relating to existing or future differences between parties, subject respectively to the jurisdiction of different Contracting States by which the parties to a contract agree to submit to arbitration all or any differences that may arise in connection with such contract relating to commercial matters or

### 3.2.2.1.3 บทบาทของอนุญาโตตุลาการกับการพิจารณาประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

เนื่องจากอนุญาโตตุลาการเป็นผู้มีบทบาทในการระงับข้อพิพาทและเป็นผู้ที่ต้องพิจารณาว่า ประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้นสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการหรือไม่โดยนำอนุสัญญาระหว่างประเทศหรือกฎหมายภายในของรัฐมาปรับใช้ในการพิจารณาประเภทข้อพิพาทดังกล่าว ทั้งนี้ การพิจารณาว่าข้อพิพาทประเภทใดสามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการจึงมีความแตกต่างในทางปฏิบัติ กล่าวคือ ส่วนใหญ่อนุญาโตตุลาการมักพิจารณาประเด็นดังกล่าวตามบทบัญญัติของกฎหมายภายในของรัฐที่มีการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ (lex loci arbitri) หรือ อนุญาโตตุลาการอาจพิจารณาประเภทข้อพิพาทว่าสามารถระงับได้โดยอนุญาโตตุลาการหรือไม่นั้นตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ในขณะนั้น หรือบางกรณีอาจมีความเห็นว่า อนุญาโตตุลาการไม่ใช่นิติบัญญัติของรัฐที่มีหน้าที่ออกกฎหมาย ดังนั้น อนุญาโตตุลาการควรพิจารณาประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการภายใต้หลักการเรื่องประโยชน์สาธารณะระหว่างประเทศเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีข้อสรุปที่ชัดเจนว่า อะไรคือสิ่งที่มีผลผูกพันให้อนุญาโตตุลาการต้องปฏิบัติตามในการพิจารณาประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างกฎหมายภายในของรัฐกับอนุสัญญาระหว่างประเทศ

## 3.3 องค์ประกอบสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ

### 3.3.1 ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท

การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่คู่พิพาทยอมรับให้เอกชนเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการอำนวยความสะดวกแทนรัฐ ดังนั้นผู้มีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอนุญาโตตุลาการจึงเป็นบุคคลที่สามที่ได้รับการแต่งตั้งจากคู่พิพาทเพื่อทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งคู่พิพาทตกลงยินยอมที่จะผูกพันตามคำชี้ขาดของบุคคลดังกล่าวที่เรียกว่า “อนุญาโตตุลาการ” โดยบุคคลผู้ทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการนั้นอาจเป็นบุคคลเดียวหรือเป็นคณะอนุญาโตตุลาการก็ได้ หากอนุญาโตตุลาการมีคนเดียว บุคคลนั้นจะต้องได้รับการแต่งตั้งร่วมกันจากคู่พิพาท หรือหากบุคคลหลายคนทำหน้าที่เป็นอนุญาโตตุลาการ คู่พิพาทจะมีสิทธิแต่งตั้งบุคคลเป็นคณะอนุญาโตตุลาการได้ฝ่ายละเท่าๆ กัน และอนุญาโตตุลาการที่ได้รับการแต่งตั้งจาก

---

to any other mater capable of settlement by arbitration, whether or not the arbitration is to take place in a country to whose jurisdiction none of the parties is subject.

Each Contracting State reserves the right to limit the obligation mentioned above to contracts which are considered as commercial under its national law. Any Contracting State which avails itself of this right will notify the Secretary-General of the League of Nations, in order that the other Contracting States may be so informed.

คู่พิพาทแต่ละฝ่ายจะเลือกอนุญาโตตุลาการคนกลางอีกคน (umpire) ประกอบกันเป็นคณะอนุญาโตตุลาการ ซึ่งส่วนใหญ่จำนวนองค์คณะอนุญาโตตุลาการจะมีจำนวนเป็นเลขคี่ เช่น 1 คน หรือ 3 คน เป็นต้น ทั้งนี้ กระบวนการการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการจะเป็นไปตามที่ระบุในสัญญาอนุญาโตตุลาการ หรือกรณีที่สัญญาอนุญาโตตุลาการไม่ได้ระบุเรื่องการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการไว้แต่ คู่พิพาทตกลงเลือกข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบันสำหรับการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการภายใต้สัญญาดังกล่าว ดังนั้น กระบวนการการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการย่อมเป็นไปตามที่ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบันที่คู่พิพาทตกลงเลือกกำหนดไว้ แม้คู่พิพาทไม่ได้ตกลงไว้แต่แรกก็ตาม

นอกจากกระบวนการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการหรือองค์คณะอนุญาโตตุลาการตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว คุณวุฒิของอนุญาโตตุลาการยังถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญอีกประการ เนื่องจากอนุญาโตตุลาการเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญไม่จำกัดเฉพาะสาขากฎหมายเท่านั้น แต่อาจเป็นผู้ทรงคุณวุฒิมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะในสาขาอื่น ๆ เช่น สิ่งแวดล้อม หรือวิศวกรรม เป็นต้น แสดงให้เห็นว่า คู่พิพาทสามารถเลือกอนุญาโตตุลาการที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญที่สอดคล้องกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ เพื่อให้การระงับข้อพิพาทมีประสิทธิภาพมากขึ้น และถือเป็นลักษณะสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการที่มีความแตกต่างจากการนำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาล เพราะการที่อนุญาโตตุลาการมีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ย่อมทำให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปได้อย่างรวดเร็ว และลดภาระคู่พิพาทในการนำสืบข้อเท็จจริงจากการที่อนุญาโตตุลาการมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ ในขณะที่การนำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาล มักมีความล่าช้าเนื่องจากผู้พิพากษามีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะสาขากฎหมายเท่านั้น คู่พิพาทจึงมีภาระต้องนำสืบข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่อศาลซึ่งทำให้การพิพากษาคดีในแต่ละครั้งใช้เวลานานอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่พิพาทได้ ทั้งนี้ กระบวนการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการรวมถึงจำนวนองค์คณะอนุญาโตตุลาการมีลักษณะที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับประเภทของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการที่คู่พิพาทตกลงเลือกใช้ หากเป็นข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบัน ย่อมมีบทบัญญัติกำหนดกระบวนการดังกล่าวไว้ชัดเจนรวมถึงวิธีปฏิบัติในกรณีที่คู่พิพาทไม่สามารถตกลงกันได้อีกด้วย เพื่อให้กระบวนการอนุญาโตตุลาการดำเนินไปได้อย่างต่อเนื่องหรือกรณีที่คู่พิพาทตกลงเลือกข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทเฉพาะกิจซึ่งรายละเอียดทั้งหมดขึ้นอยู่กับ ความตกลงระหว่างคู่พิพาท ไม่มีบทบัญญัติใด ๆ กำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจง คู่พิพาทย่อมมีอิสระในการกำหนดกระบวนการแต่งตั้งรวมถึงจำนวนองค์คณะอนุญาโตตุลาการ และรายละเอียดอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกัอนุญาโตตุลาการเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของคู่พิพาททุกฝ่ายได้

### 3.3.2 ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ

การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการต้องอาศัยข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ของกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ ซึ่งแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ (1) ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบัน (Institutional Arbitration) กำหนดกฎเกณฑ์ในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการไว้เป็นการเฉพาะซึ่งมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเภทของข้อพิพาทและสถาบันที่กำหนดข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการที่คู่พิพาทเลือกใช้ (2) ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทเฉพาะกิจ (Ad Hoc Arbitration) ซึ่งเป็นข้อบังคับที่มีความยืดหยุ่นแตกต่างจากข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบัน เนื่องจากไม่มีการกำหนดกฎเกณฑ์ในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการเป็นการเฉพาะ แต่ลักษณะของกฎเกณฑ์ในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการจะเป็นไปตามที่คู่พิพาทกำหนดเพื่อให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริงแห่งข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมากที่สุด กล่าวคือ คู่พิพาทสามารถกำหนดรายละเอียดกฎเกณฑ์แต่ละขั้นตอนให้มีขอบเขตที่กว้างครอบคลุมทุกขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการโดยไม่มีรายละเอียดของขั้นตอนใดเป็นการเฉพาะเจาะจง ดังนั้น อนุญาโตตุลาการจึงเป็นผู้มีบทบาทสำคัญ เพราะเป็นผู้มีอำนาจและมีดุลพินิจในการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทนี้

ทั้งนี้ คู่พิพาทควรทราบถึงประเด็นสำคัญที่แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบันและประเภทเฉพาะกิจเพื่อให้คู่พิพาทตัดสินใจเลือกประเภทข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการให้สอดคล้องกับความต้องการของคู่พิพาทมากที่สุดโดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบความแตกต่างของประเภทข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ

ประเด็นสำคัญ	ประเภทของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ	
	ประเภทสถาบัน	ประเภทเฉพาะกิจ
1. ความเป็นสากล	ข้อบังคับที่จัดทำขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญที่มีประสบการณ์จากสถาบันต่าง ๆ ที่ได้รับการยอมรับในระดับระหว่างประเทศ เช่นหอการค้านานาชาติ เป็นต้น	ข้อบังคับที่จัดทำขึ้นโดยอาศัยความตกลงระหว่างคู่พิพาทซึ่งไม่มีการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้อย่างเฉพาะเจาะจง จึงไม่มีบรรทัดฐานที่เป็นสากลว่า การดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการจะเป็นไปในลักษณะใด
2. ความชัดเจน	มีการกำหนดรายละเอียดขั้นตอน	รายละเอียดขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการ

ประเด็นสำคัญ	ประเภทของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการ	
	ประเภทสถาบัน	ประเภทเฉพาะกิจ
	ต่าง ๆ ของกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการไว้อย่างชัดเจนครบถ้วนครอบคลุมทุกกรณี คู่พิพาทจึงไม่สามารถกำหนดรายละเอียดที่แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการประเภทนี้ได้ เว้นแต่จะระบุไว้ในข้อบังคับนั้น	พิจารณาการอนุญาตตุลาการเกิดจากความตกลงกันระหว่างคู่พิพาทซึ่งไม่ใช่ผู้มีประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทการตกลงกันจึงอาจตกลงกันในรายละเอียดต่าง ๆ ไม่ครอบคลุมทุกกรณี ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาสำหรับรายละเอียดหรือประเด็นที่ไม่ได้ตกลงกันไว้ล่วงหน้าว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการอย่างไรอาจส่งผลให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการไม่ต่อเนื่องคู่พิพาทสามารถตกลงรายละเอียดของกฎเกณฑ์
3. ความยืดหยุ่น	คู่พิพาทต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดที่กำหนดในข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการอย่างเคร่งครัดไม่สามารถตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ เว้นแต่ระบุไว้อย่างชัดเจน	ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการให้เหมาะสมกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้มากที่สุด
4. ความสะดวก	มีการบริหารจัดการให้คู่พิพาทได้รับความสะดวกมากที่สุดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการ เช่น มีการจัดเตรียมห้องสำหรับพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาท หรือในกรณีที่ เป็นข้อพิพาทที่สำคัญ สถาบันอาจมีการแต่งตั้งเลขานุการหรือเจ้าหน้าที่ทะเบียนเพื่อจัดการเรื่องการเงินและการบริหารจัดการอื่น ๆ เป็นต้น โดยสถาบันจะมีบุคลากรที่ได้รับการ	ไม่มีรายละเอียดเกี่ยวกับความสะดวกที่กำหนดไว้ชัดเจนขึ้นอยู่กับความตกลงร่วมกันระหว่างคู่พิพาท



ประเด็นสำคัญ	ประเภทของข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ	
	ประเภทสถาบัน	ประเภทเฉพาะกิจ
	ฝึกอบรมและได้รับการแต่งตั้งจาก องค์คณะอนุญาโตตุลาการเพื่อ ดำเนินการดังกล่าว	
5. ภาระ ค่าใช้จ่าย	อนุญาโตตุลาการกำหนด ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียมอนุญาโตตุลาการ หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องใน การปฏิบัติตามข้อบังคับว่าด้วย	ไม่มีรายละเอียดกำหนดไว้ชัดเจนขึ้นอยู่กับ ความตกลงร่วมกันระหว่างคู่พิพาท

### 3.3.3 กฎหมายที่ใช้บังคับ (Applicable Law)

คู่พิพาทมีอิสระในการเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับ (Applicable Law) กับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยระบุในสัญญาอนุญาโตตุลาการหรือสัญญาอนุญาโตตุลาการที่จัดทำขึ้นต่างหาก (Submission Agreement) อย่างไรก็ตาม ข้อเสียของการเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นคือ กรณีที่มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวหลังจากที่คู่พิพาทได้ตกลงเลือกไปแล้ว ซึ่งการแก้ไขดังกล่าวกระทบต่อสิทธิของคู่พิพาท เป็นต้น<sup>19</sup>

ทั้งนี้ หากพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการพบว่า มีกฎหมายประเภทที่เกี่ยวข้องซึ่งมีความแตกต่างกันดังนี้

ประเภทแรก กรณีที่เกิดการขัดกันของกฎหมายกฎหมายใดที่นำมาใช้กับการพิจารณาความสามารถของคู่พิพาทในการเข้าทำสัญญาอนุญาโตตุลาการ (The law governing the capacity to arbitrate) กรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา ความสามารถของบุคคลดังกล่าวมักขึ้นอยู่กับสัญชาติหรือภูมิลำเนา กรณีที่เป็นนิติบุคคล ความสามารถมักขึ้นอยู่กับสถานที่ที่นิติบุคคลนั้นจดทะเบียนจัดตั้งไว้ เช่น กรณีบุคคลธรรมดา ศาลส่วนใหญ่มักปรับใช้กฎหมายภายในของรัฐที่สัญญาอนุญาโตตุลาการเกิดขึ้นในการพิจารณาความสามารถของคู่พิพาทในการเข้าทำสัญญาอนุญาโตตุลาการ ส่วนนิติบุคคลรัฐ ศาลย่อมปรับใช้กฎหมายภายในของรัฐที่นิติบุคคลดังกล่าวจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นตามที่กล่าวข้างต้น

<sup>19</sup> John Collier and Vaughan Lowe. *The Settlement of Disputes in International Law and Practice of International Commercial Arbitration*. 1st ed. (United States: Oxford University Press Inc, 1999), pp. 239 – 248.

ประเภทที่สอง กฎหมายที่นำมาใช้กับสัญญาอนุญาโตตุลาการ(The Law governing the arbitration agreement) ถือเป็นกฎหมายพื้นฐานของกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการโดยอาจะระบุในข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการที่เป็นส่วนหนึ่งของสัญญาหลัก ซึ่งกฎหมายที่คู่พิพาทตกลงเลือกใช้มักเป็นกฎหมายภายในของรัฐเดียวกันกับกฎหมายภายในของรัฐที่ใช้กับสัญญาหลัก หรือระบุในสัญญาอนุญาโตตุลาการที่จัดทำขึ้นต่างหาก (Submission Agreement) เพื่อนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการซึ่งมักจัดทำขึ้นหลังจากที่ข้อพิพาทเกิดขึ้นแล้ว ดังนั้น กฎหมายที่ใช้อาจแตกต่างกับกฎหมายภายในของรัฐที่ใช้บังคับกับสัญญาหลักได้ เมื่อมีการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ คู่พิพาทฝ่ายที่ไม่ต้องการปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการอาจอ้างว่า ข้อสัญญาอนุญาโตตุลาการหรือสัญญาอนุญาโตตุลาการนั้นไม่สมบูรณ์ ไม่มีผลผูกพันคู่พิพาท โดยอาจอ้างเหตุผลเช่น คู่พิพาทไม่ใช่คู่สัญญาของสัญญาอนุญาโตตุลาการ หรือสัญญาตกเป็นโมฆะหรือโมฆียะ หรืออาจอ้างว่า ประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้น ไม่สามารถระงับได้ด้วยการอนุญาโตตุลาการ เป็นต้น ซึ่งในอนุสัญญาฉบับนครนิวยอร์กได้กำหนดเกี่ยวกับความสมบูรณ์ของสัญญาอนุญาโตตุลาการว่า การไม่บังคับตามคำชี้ขาดที่จัดทำขึ้นโดยอนุญาโตตุลาการอาจเกิดขึ้นได้ หากสัญญาอนุญาโตตุลาการไม่สมบูรณ์ภายใต้กฎหมายที่มีเขตอำนาจเหนือคู่พิพาทนั้นๆ เป็นต้น เห็นได้ว่าความสมบูรณ์ของสัญญาอนุญาโตตุลาการเป็นข้อพิจารณาสำคัญเนื่องจากเป็นเครื่องมือที่ระงับความตกลงระหว่างคู่พิพาทไว้ซึ่งรวมถึงกฎหมายที่ใช้บังคับด้วย

### 3.3.4 ผลและการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

ผลของคำชี้ขาดที่จัดทำขึ้นโดยอนุญาโตตุลาการถือเป็นที่สุดและมีผลผูกพันคู่พิพาทให้ต้องปฏิบัติตามคำชี้ขาดดังกล่าว (*res judicata*) ซึ่งการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการนั้นเป็นวิธีการที่ไม่มีกระบวนการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดทำคำชี้ขาด หมายความว่า คู่พิพาทไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำชี้ขาดต่อศาลได้ เว้นแต่เป็นไปตามเหตุที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น เช่น คำชี้ขาดเป็นผลจากสัญญาอนุญาโตตุลาการที่ไม่สมบูรณ์ใช้บังคับไม่ได้ หรือคำชี้ขาดที่เป็นผลจากการพิจารณาที่บกพร่องของอนุญาโตตุลาการ เป็นต้น ทั้งนี้ การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการมีแต่เพียงกระบวนการในการคัดค้านคำชี้ขาดเท่านั้น กล่าวคือ คู่พิพาทต้องขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนคำชี้ขาดดังกล่าว ซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายภายในของประเทศพัฒนาแล้วมักกำหนดเหตุในการคัดค้านคำชี้ขาดค่อนข้างจำกัดในการให้อำนาจศาลดำเนินการดังกล่าว โดยแต่ละรัฐต้องคำนึงถึงการเข้าเป็นภาคีอนุสัญญาระหว่างประเทศที่ระบุเกี่ยวกับกระบวนการคัดค้านคำชี้ขาดดังกล่าว เช่น หากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการลงทุน กระบวนการคัดค้านคำชี้ขาดอาจเป็นไปตามที่กำหนดในอนุสัญญาว่าด้วยการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับการลงทุนระหว่างรัฐและคนชาติของรัฐอื่น (Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of Other States) หรือกรณีที่รัฐไม่ได้เป็นภาคีอนุสัญญาระหว่างประเทศ รัฐอาจต้องคำนึงถึงกฎหมายภายในว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการของแต่ละรัฐว่า กำหนดเหตุในการขอให้ศาลมีคำสั่งคัดค้านคำชี้ขาดอย่างไร จึงเห็นได้ว่า การคัดค้าน

คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการนั้นต้องอาศัยบทบาทศาลภายในด้วย อย่างไรก็ตาม แม้ว่าศาลภายในจะเข้ามามีบทบาทในกระบวนการคัดค้านคำชี้ขาดก็ตามแต่เมื่อศาลได้มีคำสั่งหรือคำพิพากษาเพื่อเพิกถอนคำชี้ขาดดังกล่าวแล้ว ถือว่าคำสั่งหรือคำพิพากษาดังกล่าวเป็นที่สุดคู่พิพาทจะไม่สามารถอุทธรณ์หรือฎีกาต่อไปได้ ยกเว้นเป็นไปตามเงื่อนไขว่า หากไม่ให้มีการอุทธรณ์จะเกิดความไม่เป็นธรรมแก่คู่พิพาท ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายภายในของแต่ละรัฐกำหนดเท่านั้น จากการที่คู่พิพาทมีสิทธิอุทธรณ์คำชี้ขาดได้อย่างจำกัด แสดงให้เห็นว่า วัตถุประสงค์ของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มุ่งเน้นให้เกิดความรวดเร็วซึ่งถือเป็นความแตกต่างและเป็นจุดเด่น เพราะหากให้คู่พิพาทมีสิทธิอุทธรณ์คำชี้ขาดได้อย่างไม่จำกัด อาจทำให้กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการล่าช้าได้

หลักการให้ความยอมรับและการบังคับตามสัญญาอนุญาโตตุลาการหรือคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการนั้น มักกระทำบนพื้นฐานความตกลงระหว่างประเทศในรูปแบบของสนธิสัญญา (treaty) หรืออนุสัญญา (convention) ทั้งนี้ ด้วยปัญหาความแตกต่างของกฎหมายภายในแต่ละประเทศเกี่ยวกับการบังคับตามสัญญาอนุญาโตตุลาการ จึงต้องแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการจัดทำความตกลงระหว่างประเทศ เมื่อมีความตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวแล้ว รัฐภาคีแต่ละรัฐก็จะดำเนินการอนุวัติกฎหมายภายในของตนให้สอดคล้องกับพันธกรณีที่มีอยู่ตามความตกลงระหว่างประเทศนั้น ๆ ว่าจะให้ความยอมรับนับถือและบังคับตามสัญญาอนุญาโตตุลาการและคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการที่ทำในรัฐภาคีมากน้อยเพียงใด<sup>20</sup> ทั้งนี้ การบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการต้องอาศัยบทบาทศาลเข้ามาเกี่ยวข้องซึ่งในการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ เนื่องจากหน้าที่ของอนุญาโตตุลาการถือว่าสิ้นสุดลงเมื่อมีการจัดทำคำชี้ขาด ดังนั้น หากคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดดังกล่าว ศาลต้องเข้ามามีบทบาทในการบังคับตามคำชี้ขาดซึ่งถือเป็นอำนาจรัฐ นอกจากนี้ การบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการอาจเป็นไปตามสนธิสัญญาที่แต่ละรัฐเข้าผูกพันเป็นภาคีซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

เพื่อให้เห็นภาพชัดเจนเกี่ยวกับกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดนั้นเริ่มจากคู่พิพาทต้องยื่นคำร้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจของคู่พิพาทที่ถูกบังคับตามคำชี้ขาดเพื่อที่จะบังคับตามคำชี้ขาดได้ ทั้งนี้ คำชี้ขาดดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้บังคับของสนธิสัญญา อนุสัญญา หรือความตกลงระหว่างประเทศเกี่ยวกับการยอมรับนับถือและบังคับตามคำชี้ขาดที่รัฐของคู่พิพาทที่ถูกบังคับตามคำชี้ขาดนั้นเป็นภาคีอยู่ด้วย ทั้งนี้ กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการและการทำคำชี้ขาดนั้นเป็นอิสระจากอำนาจศาลของแต่ละรัฐจะเข้าแทรกแซงได้เพียงเท่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายวิธีพิจารณาของรัฐที่ทำการอนุญาโตตุลาการเท่านั้น<sup>21</sup> เห็นได้ว่า คำชี้ขาดของคณะอนุญาโตตุลาการไม่ได้มีผลผูกพันเพียงคู่พิพาท

<sup>20</sup> จิตติ ดิงศภักดิ์. ความรู้เกี่ยวกับอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ. บทบัญญัติ 46,2 (มิถุนายน 2533) :

<sup>21</sup> Julian DM. Lew. Applicable Law in International Commercial Arbitration, p. 12.

เท่านั้นแต่กลับมีผลกระทบต่อฝ่ายนิติบัญญัติอีกด้วย กล่าวคือ ผลของคำชี้ขาดย่อมต้องได้รับความสนับสนุนจากเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องรวมถึงการบัญญัติเป็นกฎหมายภายในที่เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ

### 3.4 ลักษณะสำคัญและความแตกต่างระหว่างวิธีการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ กับการอนุญาโตตุลาการ

จากวิวัฒนาการของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน เห็นได้ว่า การอนุญาโตตุลาการกลายเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีบทบาทมากขึ้นแม้เป็นการระงับข้อพิพาทโดยเอกชน โดยอาศัยบทบาทของศาลแพ่งเพียงบางชั้นตอนของกระบวนการเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องด้วยหลักการรวมถึงข้อพิจารณาสำคัญหลายประการของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการทำให้คู่พิพาทนิยมเลือกใช้วิธีการดังกล่าวเพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น แม้ว่าคู่พิพาทมีวิธีการระงับข้อพิพาทหลายทางเลือกไม่ว่าจะเป็นการเลือกระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายใน กล่าวคือ การนำคดีฟ้องต่อศาลซึ่งถือเป็นสิทธิของคู่พิพาทตามกฎหมาย หรือการระงับข้อพิพาทโดยวิธีระงับข้อพิพาททางเลือกอื่น เช่น การเจรจา หรือการไกล่เกลี่ย อย่างไรก็ตาม การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการใดๆ ที่กล่าวมาย่อมมีทั้งลักษณะที่เหมือนและแตกต่างกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ เห็นได้ว่า เมื่อมีข้อพิพาทระหว่างประเทศเกิดขึ้น คู่พิพาทไม่ว่าจะเอกชน หรือรัฐ ย่อมต้องแสวงหาวิธีการระงับข้อพิพาทที่เหมาะสม โดยการที่คู่พิพาทจะเลือกนำวิธีการระงับข้อพิพาทใดมาใช้ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะและข้อพิจารณาสำคัญของวิธีการระงับข้อพิพาทแต่ละประเภท ดังนั้น เพื่อให้เห็นถึงลักษณะสำคัญของวิธีการระงับข้อพิพาทได้แก่ การเจรจา และการนำคดีฟ้องต่อศาล ยุติธรรมระหว่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนได้สรุปลักษณะสำคัญของวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการเจรจา และการนำคดีฟ้องต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ ประกอบกับการเปรียบเทียบความเหมือนและความแตกต่างของวิธีการดังกล่าวกับการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศพร้อมทั้งเหตุผลในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ควบคู่หรือประกอบกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอื่นไว้ในหัวข้อนี้

#### 3.4.1 การเจรจา

การเจรจา หมายถึงการปรึกษาหรือการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นระหว่างคู่พิพาท ซึ่งเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกลำดับแรกที่คู่พิพาทส่วนใหญ่เลือกใช้ในการระงับข้อพิพาทระหว่างประเทศที่เกิดขึ้น<sup>22</sup> เนื่องจากเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีความยืดหยุ่น เป็นธรรม ประหยัด รวดเร็ว สามารถรักษาความลับและความสัมพันธ์ระหว่างคู่พิพาท โดยการเจรจาเป็นการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่พิพาทดำเนินการเจรจากันเองโดยไม่มีชั้นตอนหรือพิธีการใด ๆ และไม่ต้องอาศัยคน

<sup>22</sup> United Nations. Handbook on the Peaceful Settlement of Disputes. New York: 1992 .

กลางหรือบุคคลที่สามซึ่งอาจมีขั้นตอนที่ซับซ้อนในการดำเนินการสรรหาบุคคลดังกล่าวมาทำหน้าที่ ระวังข้อพิพาท ประกอบกับการเจรจาไม่ใช่วิธีการระงับข้อพิพาทที่ทำให้คู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตกอยู่ใน สถานะผู้ชนะและคู่พิพาทอีกฝ่ายตกอยู่ในสถานะผู้แพ้เช่นเดียวกับการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น ๆ รวมถึงไม่มีหลักเกณฑ์ใดกำหนดลำดับขั้นตอนการนำวิธีการเจรจามาใช้ในการระงับข้อพิพาท เช่น คู่พิพาทอาจระงับข้อพิพาทโดยวิธีการอื่นก่อนและนำการเจรจามาใช้ในการระงับข้อพิพาทกรณีไม่ สามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จด้วยวิธีการแรก หรือคู่พิพาทอาจตกลงเลือกระงับข้อพิพาทโดยการ เสร็จมาก่อน และหากการเจรจาไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ คู่พิพาทย่อมสามารถตกลงกัน เพื่อนำวิธีการอื่นมาใช้ในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นดังกล่าวได้ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หากข้อพิพาทที่ เกิดขึ้นเป็นข้อพิพาทที่ตกอยู่ภายใต้กฎหมายระหว่างประเทศรวมถึงอนุสัญญาระหว่างประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่มักกำหนดให้ต้องระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาก่อน หากการเจรจาระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ไม่สำเร็จจึงจะสามารถนำวิธีการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ มาปรับใช้ได้ เช่น ข้อพิพาททางการค้าระหว่าง ประเทศที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐสมาชิกที่อยู่ภายใต้องค์การการค้าโลก (World Trade Organization) กรณีประสบการณ์ของประเทศไทย เมื่อมีข้อพิพาททางการค้าระหว่างประเทศเกิดขึ้นกับรัฐที่เป็น สมาชิกองค์การการค้าโลก ประเทศไทยมีความเห็นว่า ข้อพิพาทดังกล่าวควรระงับด้วยวิธีการเจรจากับ รัฐสมาชิกที่เป็นคู่พิพาทนั้นก่อนที่จะดำเนินการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น ๆ หากการเจรจาไม่สามารถ ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้เนื่องจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ มีประเด็นทาง การเมืองรวมถึงเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐเข้ามาเกี่ยวข้อง<sup>23</sup> หากดำเนินการระงับข้อพิพาทด้วย วิธีการอื่น ๆ ก่อนอาจทำลายความสัมพันธ์ระหว่างรัฐได้\* เป็นต้น

จากลักษณะของการระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาอาจกล่าวได้ว่า การเจรจาเป็น วิธีการระงับข้อพิพาทที่อาศัยความตกลงร่วมกันระหว่างคู่พิพาทเป็นพื้นฐานสำคัญที่ทำให้การเจรจา เกิดขึ้นได้ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท (“Party Autonomy”) ที่เป็นหลักการ สำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศ เนื่องจากหากคู่พิพาทไม่ตกลง กันว่าจะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ ย่อมไม่สามารถระงับ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้โดยการอนุญาโตตุลาการเช่นกัน นอกจากนี้ ในทางปฏิบัติ คู่พิพาทมักตกลง เลือกใช้การระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาควบคู่กับการอนุญาโตตุลาการ เช่น การระงับข้อพิพาท

<sup>23</sup> Gregory C. Shaffer and Ricardo Melendez – Ortiz. *Dispute Settlement at the WTO The Developing Country Experience*. 1st ed. (United Kingdom: University Press, Cambridge, 2010), p.221

\* คดีทูนากะระบอง ระหว่างประเทศไทยกับสหภาพยุโรป ประเทศไทยได้ดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ดังกล่าวโดยวิธีการเจรจากับ European Communities ทั้งในรูปแบบที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการ เห็นได้ว่า รัฐบาลเลือกที่จะระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาก่อน อย่างไรก็ตาม เมื่อการเจรจาไม่ประสบความสำเร็จ ประเทศไทย และประเทศฟิลิปปินส์ได้ร้องขอความช่วยเหลือจาก ผู้อำนวยการใหญ่ (the WTO Director General) เมื่อเดือน กันยายน ปีค.ศ. 2002 เพื่อดำเนินการแต่งตั้งผู้ไกล่เกลี่ยในการระงับข้อพิพาทต่อไป (Ibid., p.221)

ภายใต้สัญญาธุรกิจระหว่างประเทศ ส่วนใหญ่ คู่สัญญา มักตกลงในข้อสัญญาว่า “หากมีข้อพิพาทเกิดขึ้น คู่สัญญาตกลงระงับข้อพิพาทด้วยการเจรจาเป็นลำดับแรก และหากการเจรจาดังกล่าวไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้สำเร็จ คู่สัญญาจะนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการซึ่งกำหนดกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการตามข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการที่คู่สัญญาตกลงเลือกไว้และกำหนดให้คำวินิจฉัยของอนุญาโตตุลาการถือเป็นที่สุด และมีผลผูกพันคู่พิพาท” อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการเจรจាកับการอนุญาโตตุลาการจะอาศัยหลักการพื้นฐานที่มีลักษณะเหมือนกันประกอบกับมีการนำการเจรจามาใช้ระงับข้อพิพาทควบคู่กับการอนุญาโตตุลาการก็ตาม แต่ทั้งสองวิธีการระงับข้อพิพาทยังมีความแตกต่างหลายประการซึ่งถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญในการเลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาท ดังต่อไปนี้

**ตารางที่ 2 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง  
การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการเจรจากับการอนุญาโตตุลาการ**

เรื่อง	การเจรจา	การอนุญาโตตุลาการ
1. ผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท	คู่พิพาทเป็นผู้ดำเนินการเจรจาระหว่างกัน	บุคคลภายนอก
2. การแต่งตั้งผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท	ไม่มีการแต่งตั้ง เนื่องจากคู่พิพาทเป็นผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเอง	คู่พิพาทตกลงกำหนดกระบวนการแต่งตั้งหรือเป็นไปตามที่ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการกำหนด
3. ความเชี่ยวชาญของผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท	ผู้ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญโดยตรงกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เนื่องจากคู่พิพาทเป็นผู้ดำเนินการระงับข้อพิพาท	คู่พิพาทมีสิทธิแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการที่เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท
4. กลไกบังคับ	ไม่มีกฎหมายรองรับเพื่อบังคับให้คู่พิพาทต้องปฏิบัติตามผลของการเจรจา เนื่องจากการเจรจาเป็นเพียงข้อตกลงระหว่างคู่พิพาท	มีกลไกหรือกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดที่ชัดเจนตามที่กฎหมายระหว่างประเทศ หรืออนุสัญญาระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้ หรือข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ กำหนดไว้ โดยคู่พิพาทอาจนำคำชี้ขาดไปขอศาลที่มีเขตอำนาจบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ เพื่อให้คู่พิพาทอีกฝ่ายปฏิบัติตาม

เรื่อง	การเจรจา	การอนุญาตตุลาการ
		ตามคำชี้ขาดได้
5. ผลของการเจรจา/คำชี้ขาด	ไม่มีผลผูกพันคู่พิพาท ขึ้นอยู่กับความสมัครใจในการปฏิบัติตามผลของการเจรจาดังกล่าว	มีผลผูกพันคู่พิพาทและถือเป็นที่สุด
6. ความล่าช้า	เป็นการระงับข้อพิพาทโดยคำนึงถึงผลประโยชน์และความต้องการของฝ่ายตนเป็นหลัก อาจส่งผลให้การระงับข้อพิพาทล่าช้า	บุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นย่อมเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้การระงับข้อพิพาทรวดเร็วขึ้น
7. ค่าใช้จ่าย	ไม่มี	มีค่าใช้จ่ายซึ่งจะสูงหรือไม่ขึ้นอยู่กับรายละเอียดของการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการ เช่น หากแต่งตั้งอนุญาตตุลาการที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญสูง เป็นบุคคลมีชื่อเสียง

จากความแตกต่างระหว่างการเจรจากับการอนุญาตตุลาการ แสดงให้เห็นว่า การอนุญาตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีกลไกบังคับ มีกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดในกรณีที่คู่พิพาทไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาด จึงอาจกล่าวได้ว่า ลักษณะสำคัญดังกล่าวของการอนุญาตตุลาการซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้การอนุญาตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่ได้รับความนิยมมากกว่าการเจรจา หรือเป็นปัจจัยที่ทำให้คู่พิพาทต้องเลือกการระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาควบคู่กับการอนุญาตตุลาการ ในกรณีที่การเจรจาไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้สำเร็จ เนื่องด้วยลักษณะสำคัญของการอนุญาตตุลาการหลายประการที่เติมเต็มในส่วนที่วิธีการระงับข้อพิพาทโดยการเจรจาไม่มีตามตารางเปรียบเทียบความแตกต่างที่ระบุข้างต้น

ผู้เขียนนำการเจรจามาเปรียบเทียบกับการอนุญาตตุลาการในหัวข้อนี้ เนื่องจากการเจรจาเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่มีลักษณะสำคัญบางประการเหมือนกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยอาจกล่าวได้ว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่อาศัยการเจรจาเป็นพื้นฐานสำคัญในการระงับข้อพิพาท ประกอบกับเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีกลไกบังคับเช่นเดียวกับการเจรจา ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดประการสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ดังนั้น การนำการเจรจามาเปรียบเทียบกับการอนุญาตตุลาการ อาจทำให้สามารถประเมินได้ว่า การนำการอนุญาตตุลาการมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาทนั้นจะสามารถขจัดข้อจำกัดของการเจรจา และวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้มากน้อยเพียงใด

### 3.4.2 ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice)

ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศถือเป็นองค์กรหลักด้านความยุติธรรมขององค์การสหประชาชาติ ซึ่งมีบทบาทสำคัญคือ การระงับข้อพิพาทให้เป็นไปตามกฎหมายระหว่างประเทศ และการให้ความเห็นแนะนำแก่องค์การสหประชาชาติรวมถึงหน่วยงานพิเศษต่าง ๆ ขององค์การสหประชาชาติด้วย ทั้งนี้ ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้มีการกำหนดกระบวนการพิจารณาข้อพิพาทไว้เป็นการเฉพาะ<sup>24</sup> โดยมีรายละเอียดตามที่ธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (Statute of the International Court of Justice) กำหนดและถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎบัตรสหประชาชาติ ซึ่งคู่ความไม่สามารถตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ เว้นแต่ระบุไว้ในธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศอย่างชัดเจน นอกจากนี้ เจตนารมณ์ในการก่อตั้งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นเวทีในการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐกับรัฐเท่านั้น โดยมีเงื่อนไขว่า รัฐดังกล่าวต้องเป็นสมาชิกขององค์การสหประชาชาติเท่านั้น หากรัฐใดไม่ได้เป็นสมาชิกขององค์การสหประชาชาติต้องได้รับความเห็นชอบจากสมัชชาใหญ่สหประชาชาติ (General Assembly) และคำแนะนำของคณะมนตรีความมั่นคง ตามข้อ 93 (2) แห่งกฎบัตรสหประชาชาติ<sup>25</sup> หรือ ในกรณีที่รัฐไม่ได้เป็นภาคีแห่งธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศก็สามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ โดยจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขซึ่งคณะมนตรีความมั่นคงกำหนดไว้<sup>26</sup>

#### ความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศกับการอนุญาโตตุลาการ

เมื่อมีข้อพิพาทระหว่างประเทศเกิดขึ้น และคู่พิพาทเป็นรัฐ คู่พิพาทส่วนใหญ่มักตกลงเลือกการนำคดีฟ้องต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศหรือการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เนื่องจากวิธีการระงับข้อพิพาททั้งสองวิธีมีลักษณะสำคัญที่เหมือนกันหลายประการ เช่น ความตกลงระหว่างคู่พิพาทหรือคู่ความเป็นพื้นฐานสำคัญในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการ

<sup>24</sup> John Collier and Vaughan Lowe. *The Settlement of Disputes in International Law and Practice of International Commercial Arbitration*. 1st ed. (United States: Oxford University Press Inc, 1999), p. 125.

<sup>25</sup> Article 93 (2) of the Charter of the United Nations

(2) A State which is not a member of the United Nations may become a party to the Statute of the International Court of Justice on condition to be determined in each case by the General Assembly upon the recommendation of the Security Council.

<sup>26</sup> Article 35 (2) of the Charter of the United Nations

(2) The conditions under which the Court shall be open to other states shall, subject to the special provisions contained in treaties in force, be laid down by the Security Council, but in no case shall such conditions place the parties in a position of inequality before the Court.



อนุญาโตตุลาการหรือนำคดีฟ้องต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ หรือ ผลของคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการและคำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศมีผลผูกพันคู่พิพาทหรือคู่ความเป็นต้น จากลักษณะสำคัญดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า แม้การอนุญาโตตุลาการจะเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกแต่มีลักษณะทางตุลาการเช่นเดียวกับการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศจึงทำให้การอนุญาโตตุลาการเป็นทางเลือกหนึ่งที่คู่พิพาทหรือคู่ความมักนำมาพิจารณาว่าสมควรนำมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหรือไม่<sup>27</sup>

อย่างไรก็ดี ทั้งการอนุญาโตตุลาการและการนำคดีฟ้องต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศย่อมมีความแตกต่างกันซึ่งถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญสำหรับคู่พิพาทหรือคู่ความในการเลือกว่าจะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นของตนโดยวิธีใดให้เหมาะสมกับประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมากที่สุด ดังนั้นผู้เขียนจึงได้จัดทำตารางเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการและการระงับข้อพิพาทโดยศาลยุติธรรมระหว่างประเทศไว้ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### ตารางที่ 3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการระงับข้อพิพาท

โดยการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศกับการอนุญาโตตุลาการ

เรื่อง	การอนุญาโตตุลาการ	ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
1. เขตอำนาจ	อาศัยความสมัครใจและความยินยอมเป็นเงื่อนไขสำคัญเพื่อให้ข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการได้	อาศัยความสมัครใจและความยินยอมเป็นเงื่อนไขสำคัญเพื่อให้ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศมีเขตอำนาจเหนือข้อพิพาทที่เกิดขึ้น
2. ผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยหรือพิพากษาข้อพิพาท	อนุญาโตตุลาการคือผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยคู่พิพาทมีสิทธิแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ หรือการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการอาจเป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการ	คู่ความไม่สามารถเลือกผู้พิพากษาได้ เนื่องจากคุณสมบัติของผู้พิพากษาต้องเป็นบุคคลที่ผ่านกระบวนการคัดสรรจากสมัชชาใหญ่สหประชาชาติและคณะมนตรีความมั่นคงจากรายชื่อของบุคคลซึ่งได้รับการเสนอชื่อในนามของกลุ่มประเทศ (national groups) โดยผู้พิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศนั้นมักเป็นตัวแทนกลุ่มประเทศในภูมิภาคต่าง ๆ ของ

<sup>27</sup> จุมพต สายสุนทร, กฎหมายระหว่างประเทศ เล่ม 2, พิมพ์ครั้งที่ 7 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพฯ: บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2552), หน้า 437.

เรื่อง	การอนุญาตตุลาการ	ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
		โลกมากกว่าที่ผู้พิพากษาจะได้รับคัดเลือกจากรัฐใดรัฐหนึ่ง นอกจากนี้ ผู้พิพากษายังต้องมี คุณสมบัติอื่น ๆ จำนวน วาระการดำรงตำแหน่ง รวมถึงเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องตามที่ธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศกำหนดเท่านั้น
3. ความเชี่ยวชาญของอนุญาตตุลาการ หรือผู้พิพากษา	ไม่จำกัดความรู้เฉพาะด้านกฎหมายเท่านั้น แต่อนุญาตตุลาการอาจเป็นผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านอื่น ๆ ด้วย เช่น สิ่งแวดล้อม พิโตรเคมี เป็นต้น	จำกัดความรู้เฉพาะด้านกฎหมายเท่านั้น
4. สถานะของคู่พิพาทหรือคู่ความ	คู่พิพาทเป็นได้ทั้งรัฐ และเอกชน	คู่ความต้องเป็นรัฐเท่านั้น
5. กระบวนพิจารณาการอนุญาตตุลาการหรือกระบวนวิธีพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ	มีความยืดหยุ่นเป็นไปตามความตกลงระหว่างคู่พิพาทในการเลือกใช้ข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการไม่ว่าจะเป็นประเภทสถาบันหรือประเภทเฉพาะกิจ	มีความเคร่งครัด กระบวนพิจารณาคดีต้องเป็นไปตามที่ธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศกำหนดเท่านั้น
6. ผลของคำชี้ขาดหรือคำพิพากษา และการอุทธรณ์คำชี้ขาดหรือคำพิพากษา	ผลของคำชี้ขาดเป็นที่สุด คู่พิพาทไม่สามารถอุทธรณ์คำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการได้ เว้นแต่เป็นไปตามเหตุที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น	ผลของคำพิพากษาเป็นที่สุดคู่พิพาทไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ มีแต่เพียงกระบวนการคัดค้านคำพิพากษาเท่านั้น นอกจากนี้ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศสามารถทบทวนคำพิพากษาได้ต่อเมื่อมีคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอหากมีการพบข้อเท็จจริงอันเป็นข้อพิจารณาสำคัญและเป็นข้อเท็จจริงซึ่งในขณะที่มีคำพิพากษานั้นทั้งศาลยุติธรรมระหว่างประเทศและคู่พิพาทฝ่าย

เรื่อง	การอนุญาโตตุลาการ	ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
		ที่ร้องให้มีการทบทวนคำพิพากษาไม่ทราบว่ามีข้อเท็จจริงดังกล่าว ทั้งนี้ ความไม่รู้ข้อเท็จจริงดังกล่าวต้องไม่เกิดจากความประมาทเลินเล่อของคู่ความ และคู่ความต้องขอให้ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศทบทวนคำพิพากษาภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่ทราบข้อเท็จจริงอันเป็นข้อพิจารณาสำคัญ และต้องไม่เกิน 10 ปี นับจากวันที่มีคำพิพากษา ตามข้อ 61 แห่งธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
7. การบังคับตามคำชี้ขาด หรือคำพิพากษา	อาศัยความตกลงระหว่างประเทศและการอนุวัติกฎหมายภายในของแต่ละรัฐให้สอดคล้องกับศาลภายในของแต่ละรัฐ	รัฐคู่ความต้องปฏิบัติตามคำพิพากษา หากคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามที่คำพิพากษาได้กำหนดไว้ คู่ความอีกฝ่ายมีสิทธิที่จะบังคับตามคำพิพากษาดังกล่าว โดยนำคำพิพากษายื่นต่อคณะมนตรีความมั่นคง (The “Security Council”)
8. กฎหมายที่ใช้บังคับ	คู่พิพาทสามารถตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดกฎหมายที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทได้	กฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทที่เสนอต่อศาลนั้นต้องเป็นไปตามที่ธรรมนูญศาลยุติธรรมระหว่างประเทศกำหนด เช่น อนุสัญญาระหว่างประเทศที่มีกฎเกณฑ์โดยทั่วไปหรือกฎเกณฑ์โดยเฉพาะอันเป็นที่ยอมรับจากรัฐผู้กล่าวอ้าง เป็นต้น รวมถึงศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of justice) อาจอาศัยหลักความยุติธรรมในการพิพากษาคดีด้วย หากคู่ความยินยอม <sup>28</sup>

<sup>28</sup> Article 38 of the Statute of the International Court of Justice

เรื่อง	การอนุญาโตตุลาการ	ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
9. ค่าใช้จ่าย	ค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง เนื่องจากเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีการกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องไว้อย่างชัดเจน โดยมีอัตราแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความตกลงระหว่างคู่พิพาท และคู่พิพาทต้องเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายดังกล่าว นอกจากนี้ หากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเป็นกรณีที่ต้องอาศัยศาลภายในของแต่ละรัฐในการบังคับตามคำชี้ขาดอาจส่งผลให้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น	คู่ความไม่ต้องรับภาระค่าใช้จ่าย เนื่องจากมีกองทุนทรัสต์ (Secretary General's trust fund) ซึ่งตั้งขึ้นเพื่อช่วยเหลือรัฐที่ต้องการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ (International Court of Justice) <sup>29</sup>
10. การรักษาความสัมพันธ์ระหว่างคู่พิพาท หรือ คู่ความ	เนื่องจากการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการมีพื้นฐานจากความตกลงระหว่างคู่พิพาทซึ่งเป็น	การระงับข้อพิพาทไม่ได้เกิดจากความตกลงระหว่างคู่ความในระหว่างที่มีการดำเนินคดีจนถึงการจัดทำคำพิพากษาซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสัมพันธ์ระหว่าง

(1) The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply;

(a) international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;

(b) international custom, as evidence of a general practice accepted as law;

(c) the general principles of law recognized by civilized nations;

(d) subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for determination of rules of law.

(2) This provision shall not prejudice the power of the Court to decide a case *ex aequo et bono*, if the parties agree there to.”

<sup>29</sup> Alan Redfern and Martin Hunter. Law and Practice of International Commercial Arbitration. 2nd ed., p.45.

เรื่อง	การอนุญาตตุลาการ	ศาลยุติธรรมระหว่างประเทศ
	ลักษณะของการปรึกษาหารือกันเพื่อหาแนวทางการระงับข้อพิพาทที่ดีที่สุด ซึ่งส่งผลให้คู่พิพาทมีความเต็มใจที่จะปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการ	คู่ความจากการที่ผลของคำพิพากษาทำให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องตกเป็นผู้แพ้ และคู่ความอีกฝ่ายอยู่ในสถานะของผู้ชนะ
11. การรักษาความลับ	คำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการจะไม่ถูกเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอกและบุคคลภายนอกที่ไม่ใช่คู่พิพาทไม่สามารถเข้าถึงคำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการได้	คำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศไม่ถือเป็นความลับ เนื่องจากบุคคลภายนอกสามารถเข้าถึงคำพิพากษาของศาลยุติธรรมระหว่างประเทศได้ ไม่ว่าจะเป็นการเผยแพร่คำพิพากษาดังกล่าวทางวิทยุ โทรทัศน์ หรือสื่อสิ่งพิมพ์ต่าง ๆ

### 3.5 ลักษณะสำคัญของการอนุญาตตุลาการกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

จากแนวความคิดของ OECD ในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ข้อพิจารณาสำคัญคือ การอนุญาตตุลาการจะสามารถจัดข้อจำกัดและเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้หรือไม่ ดังนั้น รายละเอียดให้หัวข้อนี้จึงเป็นการนำหลักการสำคัญและองค์ประกอบสำคัญของการอนุญาตตุลาการระหว่างประเทศมาวิเคราะห์เพื่อประกอบการพิจารณาข้อพิจารณาสำคัญดังกล่าว ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 3.5.1 วิธีการระงับข้อพิพาทที่ปราศจากดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

เนื่องจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เป็นวิธีการที่ต้องอาศัยดุลพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณาเพื่อรับหรือไม่รับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ดังนั้น วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจึงไม่สามารถรับประกันต่อผู้เสียหายได้ว่า ข้อพิพาทที่ผู้เสียหายยื่นคำร้องเพื่อขอเข้าสู่วิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวนั้นจะได้รับการระงับหรือไม่ ซึ่งแตกต่างจากการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการแบบบังคับที่ปราศจากดุลพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ประกอบกับหากเป็นไปตามเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาตตุลาการ ผู้เสียหายย่อมมีสิทธินำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้ทันที จึงเห็นได้ว่า การอนุญาตตุลาการสามารถ

ขจัดข้อจำกัดของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในเรื่องของความแน่นอนในการได้ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้

### 3.5.2 การอนุญาโตตุลาการสามารถระงับข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

การกำหนดประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการตามหลัก Arbitrability เนื่องจากข้อพิพาททางพาณิชย์อากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ ดังนั้น การจะนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ประเทศไทยอาจต้องคำนึงถึงนโยบายของรัฐ รวมถึงส่วนได้เสียต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสละอำนาจในการระงับข้อพิพาทให้แก่เอกชน โดยหากเปรียบเทียบกับประเทศอเมริกา มักกำหนดไว้ชัดเจนว่า ข้อพิพาทประเภทใดที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตีความสถานประกอบการถาวร เป็นต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หากประเทศไทยจะนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ย่อมต้องพิจารณาเพื่อจำกัดขอบเขตการใช้อนุญาโตตุลาการให้ชัดเจนก่อนว่า ข้อพิพาทประเภทใดบ้างที่จะยังสงวนไว้ให้เป็นอำนาจรัฐหรืออำนาจของตุลาการศาลภายในเป็นผู้มีบทบาทในการระงับข้อพิพาท

### 3.5.3 การนำหลักความเป็นอิสระของคู่พิพาทมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางพาณิชย์อากรระหว่างรัฐ

หากพิจารณาที่หลักความเป็นอิสระของคู่พิพาท (Party Autonomy) ซึ่ง เป็น หลักการพื้นฐานสำคัญของการอนุญาโตตุลาการ กล่าวคือ การที่รัฐทั้งสองรัฐสามารถตกลงกระบวนพิจารณาการอนุญาโตตุลาการได้ตั้งแต่เริ่มต้นจนสิ้นสุดกระบวนการ กล่าวคือ เริ่มจากการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ การกำหนดขั้นตอนการดำเนินการกระบวนพิจารณาและระยะเวลาของแต่ละขั้นตอน เช่น ระยะเวลาในการจัดทำคำชี้ขาด ระยะเวลาในการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ เป็นต้น จนถึงการเลือกกฎหมายที่ใช้บังคับ สถานที่ที่ดำเนินกระบวนพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ

จากหลักการดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ทั้งสองรัฐคู่สัญญาสามารถกำหนดกระบวนพิจารณาการอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาททางพาณิชย์อากรที่เกิดขึ้นนั้น เป็นข้อพิจารณาสำคัญที่จะทำให้การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางพาณิชย์อากรระหว่างรัฐได้รับการยอมรับมากกว่าการอ้างอิงข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการประเภทสถาบันที่มีอยู่ เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาโตตุลาการของสถาบันใดที่จัดทำขึ้นเพื่อข้อพิพาททางพาณิชย์อากรระหว่างรัฐโดยเฉพาะ ทั้งนี้ การตกลงร่วมกันในทุก ๆ ขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการถือเป็นการปิดช่องว่างในกรณีดังกล่าว และยังเป็นการตอบสนองความต้องการของ

รัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายว่า ต้องการให้การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการออกมาในรูปแบบใด มีรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนเป็นอย่างไร

### 3.5.4 กลไกบังคับของการอนุญาโตตุลาการ

เนื่องจากการอนุญาโตตุลาการมีขั้นตอนและระยะเวลากำหนดในการระงับข้อพิพาท ทำให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปตามกรอบที่ตกลงกันไม่ได้เป็นไปตามความร่วมมือระหว่างรัฐ เช่นเดียวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน จึงเห็นได้ว่า กลไกบังคับของการอนุญาโตตุลาการสามารถจัดข้อจำกัดเรื่องการไม่มีกลไกบังคับแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้

### 3.5.5 การอาศัยบุคคลภายนอกที่มีความเชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลภายนอกซึ่งมีสถานะเป็นเอกชนนั้น อาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถระงับได้สำเร็จ เนื่องด้วยอนุญาโตตุลาการระงับข้อพิพาทในฐานะบุคคลภายนอกที่ไม่ได้มุ่งเน้นที่ผลประโยชน์ หรือสิทธิในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ในบางกรณีการอาศัยมุมมองของบุคคลภายนอกอาจทำให้การพิจารณาระงับข้อพิพาทเป็นไปได้ง่ายขึ้นกว่าการดำเนินการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ประกอบกับความเชี่ยวชาญของอนุญาโตตุลาการอาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้สำเร็จ เนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ แม้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้สำเร็จซึ่งอาจเกิดจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับประเด็นข้อพิพาทนั้น ๆ ดังนั้น หากมีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ วิธีการดังกล่าวย่อมเป็นทางออกหรือตัวช่วยที่ดีที่สุดสำหรับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่จะเลือกบุคคลที่มีประสบการณ์ ความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

### 3.5.6 กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

เนื่องด้วยการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นการระงับข้อพิพาทโดยเอกชน เมื่อมีคู่พิพาทฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาด ศาลต้องเข้ามามีบทบาทในการบังคับตามคำชี้ขาดดังกล่าว ซึ่งตามหลักของการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการระหว่างประเทศนั้น มีกฎหมายระหว่างประเทศ หรือ อนุสัญญาระหว่างประเทศรองรับและมีการอนุวัติการกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับการอนุญาโตตุลาการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายระหว่างประเทศ หรือ อนุสัญญาระหว่างประเทศ รองรับรวมถึงยังไม่มีอนุวัติการกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับการอนุญาโตตุลาการ จึงเห็นได้ว่า

กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดยังถือเป็นข้อพิจารณาประการหนึ่งว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร ในกรณีที่รัฐใดรัฐหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้น

จากที่กล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่ได้รับการยอมรับ เนื่องจากมีการนำวิธีการดังกล่าวไปใช้ระงับข้อพิพาทตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบัน โดยมีการนำการอนุญาโตตุลาการไปใช้กับประเภทข้อพิพาทที่หลากหลายมากขึ้น ด้วยเหตุที่ในอดีตการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการจำกัดการใช้เพียงประเภทข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเขตแดน ศาสนา เท่านั้น และได้มีการขยายขอบเขตการใช้อนุญาโตตุลาการไปยังข้อพิพาททางการค้า การลงทุนระหว่างประเทศ จนกระทั่งเมื่อปี ค.ศ. 2008 ที่ผ่านมา OECD ได้มีแนวความคิดให้นำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ โดยแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เพื่อเพิ่มวรรค 5 ซึ่งมีสาระสำคัญเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน อาจกล่าวได้ว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางเลือกที่ได้รับการยอมรับโดยมีสาเหตุจากลักษณะสำคัญหลายประการที่ทำให้คู่พิพาทไม่ต้องนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาล ในขณะที่คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการกลับมีผลผูกพันเช่นเดียวกับการนำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาลตามที่ได้ระบุข้างต้นทั้ง ๆ ที่เป็นการระงับข้อพิพาทโดยเอกชน ประกอบกับความแตกต่างจากการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลหรือการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น ๆ เช่น การเจรจา ซึ่งการอนุญาโตตุลาการถือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่เติมเต็มในส่วนที่การเจรจา หรือการนำข้อพิพาทฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมระหว่างประเทศไม่มี หรือเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่จัดข้อจำกัดของวิธีการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ ได้ตามที่กล่าวมาข้างต้น คู่พิพาทส่วนใหญ่จึงมักเลือกการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น

อย่างไรก็ดี แม้ว่าการอนุญาโตตุลาการจะถูกนำมาใช้เป็นทางออกในกรณีที่วิธีการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่เดิมไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ หรือเป็นทางเลือกที่ได้รับความนิยมจากคู่พิพาทในกรณีที่ต้องตัดสินใจว่าจะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นด้วยวิธีการใดก็ตาม แต่ผู้เขียนยังไม่สามารถสรุปได้ว่า การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวความคิดของ OECD จะเหมาะสมหรือไม่ เนื่องจาก ประเทศไทยยังไม่มีประสบการณ์ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้กับข้อพิพาทประเภทดังกล่าวจึงจำเป็นต้องศึกษาประสบการณ์จากต่างประเทศในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ เพื่อให้ทราบถึงภาพรวม และข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ ข้อดีและข้อเสียสำหรับการนำมาวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมและความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการดังกล่าวมาปรับใช้ในประเทศไทย ซึ่งรายละเอียดจะระบุในบทต่อไป



## บทที่ 4

### การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา

ผู้เขียนได้ศึกษาประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศแรกที่มีประสบการณ์ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเยอรมัน ค.ศ. 1989 ถือเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกที่น่าการอนุญาโตตุลาการแบบสมัครใจมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน หลังจากนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้นำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของ OECD นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกายังเป็นประเทศเดียวที่มีการเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐโดยการอนุญาโตตุลาการ ดังนั้น เนื้อหาในบทนี้จึงเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยแบ่งเนื้อหาเป็นสองส่วน ส่วนแรกคือการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เริ่มจาก กระบวนการในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อน สาระสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และ ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เพื่อให้ทราบถึงปัญหา ข้อจำกัด รวมถึงข้อดีและข้อเสียที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว ส่วนที่สองคือประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ และข้อพิจารณาสำคัญในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้สามารถวิเคราะห์ได้ว่า การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและสามารถขจัดข้อจำกัดที่เกิดขึ้นจากวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้หรือไม่

### ประเทศสหรัฐอเมริกา

#### 4.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD มาจัดทำ The United States Model Income Tax Convention (ต่อไปเรียกว่า ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของอเมริกา) เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมสาระสำคัญบางส่วนเพื่อให้เหมาะสมกับนโยบายของรัฐตามที่จะอธิบายในสาระสำคัญส่วนที่เกี่ยวข้องกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต่อไป รวมถึงการจัดทำ The United States Model Technical Explanation Accompanying The United

States Model Income Tax Convention โดยนำเอาการเจรจาระหว่าง the U.S. Department of the Treasury's current tax treaty policy, ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของอเมริกา กับต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD และอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ใช้ระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและรัฐคู่สัญญา มาพิจารณาประกอบการจัดทำเอกสารดังกล่าวโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสะท้อนนโยบายของรัฐซึ่งเป็นเหตุผลในการกำหนดแต่ละข้อในอนุสัญญาภาษีซ้อนและเพื่อก่อให้เกิดความเข้าใจที่ตรงกันในการปรับใช้และตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน (อาจกล่าวได้ว่า The United States Model Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention (ต่อไปเรียกว่า คำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกา) จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับ Commentary ของต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD) และจัดทำในรูปแบบของคู่มือฉบับทางการที่ใช้สำหรับอธิบายอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดทำขึ้นซึ่งคำอธิบายดังกล่าวต้องลงนามร่วมกันระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและรัฐคู่สัญญาด้วย ทั้งนี้ ในกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับใดฉบับหนึ่งมีการแก้ไข ประเทศสหรัฐอเมริกาจะจัดทำเอกสารที่ เรียกว่า พิธีสาร (Protocol) ขึ้น เพื่อเป็นบันทึกแก้ไขเพิ่มเติมอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับเดิม โดยระบุข้อที่ต้องการแก้ไขในอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งการแก้ไขดังกล่าวต้องมีการจัดทำคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาประกอบอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแก้ไขนั้นด้วยทุกครั้ง เพื่อให้คำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกากับ Protocol ฉบับนั้น ๆ ในการอธิบายข้อที่ต้องการแก้ไขเพิ่มเติมในอนุสัญญาซ้อน และเพื่อให้เกิดความสอดคล้องกับข้อต่าง ๆ ที่มีการแก้ไขใหม่ อย่างไรก็ดี คำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาสำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับก่อนที่มีการแก้ไขนั้น ยังมีผลบังคับใช้สำหรับข้อที่ไม่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพิธีสาร

เมื่อเดือนพฤศจิกายน ค.ศ. 2006 the Treasury Department ได้จัดทำ ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของอเมริกาเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2006 และ คำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ จากการจัดทำทั้งต้นแบบอนุสัญญาภาษีและคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาอาจกล่าวได้ว่า เอกสารทั้งสองฉบับนั้นสะท้อนให้เห็นถึงความเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภายในในประเทศสหรัฐอเมริกาและนโยบายที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาภาษีซ้อนตั้งแต่มีการแก้ไขทั้งต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาและคำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาเมื่อเดือนกันยายน ค.ศ. 1996 ก่อนที่จะมีการแก้ไขอีกครั้งในค. ศ. 2006 ตามที่ระบุข้างต้น<sup>1</sup>

นอกจากกระบวนการในการจัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนรวมถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวข้างต้นแล้ว หากพิจารณาถึงจำนวนอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาที่จัดทำกับรัฐคู่สัญญาต่าง ๆ ตั้งแต่ฉบับแรก (อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศ

<sup>1</sup>IRS, The U.S. Model Income Tax Convention and Model Technical Explanation [online]. Available from: <http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/The-U.S.-Model-Income-Tax-Convention-and-Model-Technical-Explanation>

กรีซ ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1953) จนถึงปัจจุบันมีจำนวนทั้งสิ้น 58 ฉบับ<sup>2</sup> โดยประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนทุกฉบับ

#### 4.2 สาธารณรัฐสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ข้อที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกามีที่มาจากข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>3</sup> แห่งต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของสหรัฐอเมริกา โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

---

<sup>2</sup> IRS, Publication 901 (rev. April 2013) US Tax Treaties Table 3. List of Tax Treaties (Updated through March 31, 2013)\_online]. Available from: <http://www.irs.gov/publications/p901/ar02.html>

<sup>3</sup> Article 25 MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE of The UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006

“1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for such person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, it may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, and the time limits prescribed in such laws for presenting claims for refund, present its case to the competent authority of either Contracting State.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits or other procedural limitations in the domestic law of the Contracting States. Assessment and collection procedures shall be suspended during the period that any mutual agreement proceeding is pending.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They also may consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention. In particular the competent authorities of the Contracting States may agree:

a) to the same attribution of income, deductions, credits, or allowances of an enterprise of a Contracting State to its permanent establishment situated in the other Contracting State;

วรรคแรกมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. เหตุในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน หากผู้เสียหายเห็นว่า รัฐใดรัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐคู่สัญญา มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบของอนุสัญญาภาษีกำหนด ผู้เสียหายสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (competent authority) ในรัฐใดรัฐหนึ่ง

2. การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ต้องคำนึงถึงการชดใช้เยียวยาความเสียหายตามที่กฎหมายภายในกำหนดไว้ รวมถึงอายุความในการขอคืนภาษีตามที่กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ กำหนดไว้

วรรคที่สองมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เริ่มจากหากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเห็นว่า ข้อพิพาทผู้เสียหายยื่นมา มีเหตุผลอันสมควรรับไว้พิจารณา ประกอบกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐที่ผู้เสียหายยื่นคำร้องไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวจึงต้องระงับข้อพิพาทร่วมกับเจ้า

---

b) to the same allocation of income, deductions, credits, or allowances between persons;

c) to the settlement of conflicting application of the Convention, including conflicts regarding:

i) the characterization of particular items of income;

ii) the characterization of persons;

iii) the application of source rules with respect to particular items of income;

iv) the meaning of any term used in the Convention;

v) the timing of particular items of income; 2006 U.S. Model

Income Tax Convention

d) to advance pricing arrangements; and

e) to the application of the provisions of domestic law regarding penalties, fines, and interest in a manner consistent with the purposes of the Convention.

4. The competent authorities also may agree to increases in any specific dollar amounts referred to in the Convention to reflect economic or monetary developments.

5. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.”

พนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษี

2. การบังคับใช้ผลของความตกลงร่วมกันที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น ไม่ต้องคำนึงถึงอายุความหรือระยะเวลาใด ๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญากำหนด และในระหว่างที่มีการดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ขั้นตอนในการประเมินและการเรียกเก็บภาษีนั้นจะต้องถูกระงับ

วรรคที่สามมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. การดำเนินการระงับข้อพิพาท โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ จะต้องใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้หรือการตีความต้นแบบอนุสัญญาภาษีโดยการปรึกษาหารือร่วมกัน เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนซึ่งไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีกำหนด ทั้งนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐอาจตกลงเพื่อดำเนินการดังต่อไปนี้

ก) กำหนดสัดส่วนเงินได้ที่จะถือเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นในรัฐที่สถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ หักภาษี เครดิตภาษี หรือการลดหย่อนภาษีของวิสาหกิจในรัฐคู่สัญญาซึ่งมีสถานประกอบการถาวรตั้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง หรือ

ข) จัดสรรเงินได้ การหักภาษี การเครดิตภาษี หรือการลดหย่อนภาษีต่อผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน หรือ

ค) การขจัดความขัดแย้งในการปรับใช้ต้นแบบอนุสัญญาภาษี รวมถึงความขัดแย้งที่เกี่ยวข้องกับ

1. การจำแนกประเภทเงินได้
2. การจำแนกบุคคลผู้มีเงินได้
3. การปรับใช้หลักแหล่งเงินได้เกี่ยวกับเงินได้บางประเภท
4. ความหมายของคำใด ๆ ที่ระบุในต้นแบบอนุสัญญาภาษี
5. ระยะเวลาของเงินได้แต่ละประเภท ตามที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกา
6. ตกลงเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (to advance pricing arrangements) และ
7. การปรับใช้บทบัญญัติของกฎหมายภายในเกี่ยวกับ โทษ เบี้ยปรับ และ ดอกเบี้ยเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษี

วรรคที่สี่ มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจตกลงเพิ่มจำนวนเงินเป็นสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐตามที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีเพื่อให้เป็นไปตามสภาพเศรษฐกิจ หรือค่าเงินที่เปลี่ยนแปลงไป

พรรคที่ห้า มีสาระสำคัญเกี่ยวกับรูปแบบของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐหนึ่งอาจติดต่อไปยังเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งโดยตรง รวมถึงการติดต่อผ่านคณะกรรมการร่วม เพื่อวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จอย่างลุล่วงตามที่บัญญัติไว้ในวรรคก่อนหน้า

ทั้งนี้ การนำเนื้อหาข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไปปรับใช้โดยระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดทำขึ้นกับรัฐคู่สัญญาต่าง ๆ อาจมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับการเจรจากับรัฐคู่สัญญานั้น ๆ

#### 4.3 ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>4</sup>

##### 4.3.1 ไม่มีข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาสำหรับผู้เสียหายในการยื่นคำร้อง

วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ได้กำหนดข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาสำหรับผู้เสียหายในการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกา ซึ่งในทางปฏิบัติ การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับรัฐต่าง ๆ สามารถตกลงเรื่องระยะเวลาดังกล่าวแตกต่างกันได้ ขึ้นอยู่กับการเจรจา ตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศเยอรมันกำหนดให้ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใน 4 ปีนับจากการแจ้งประเมินภาษีซึ่งก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีหรือการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาฯ ีซ้อนกำหนด<sup>5</sup> (“The case must be presented within four years from the notification of the assessment giving rise to double taxation or to taxation not in accordance with the provisions of this Convention”) ในขณะที่อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศอังกฤษ กำหนดให้ผู้เสียหายต้องยื่นคำร้องภายใน 3 ปี ตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาฯ ีซ้อนกำหนด หรือภายใน 6 ปีนับจากสิ้นสุดปีภาษีที่สามารถประเมินภาษีได้ หรือระยะเวลาที่สามารถ

<sup>4</sup> UNITED STATES MODEL TECHNICAL EXPLANATION ACCOMPANYING THE UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF NOVEMBER 15, 2006

<sup>5</sup> Paragraph 1 of Article 25 of Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes General Effective date UNDER ARTICLE 32: 1 JANUARY 1990 FOR FORMER GERMAN DEMOCRATIC REPUBLIC: 1 JANUARY 1991

เรียกเก็บภาษีได้ในปีที่มีการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้น (“The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of this Convention or, if later, within six years from the end of the taxable year or chargeable period in respect of which that taxation is imposed or proposed.”)<sup>6</sup> เป็นต้น

จากที่กล่าวข้างต้น เมื่อไม่มีการระบุระยะเวลาสำหรับผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ในทางปฏิบัติ การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ จึงมักกำหนดทั้งระยะเวลาและจุดเริ่มต้นเพื่อนับระยะเวลาซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้มีความชัดเจนมากขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีทราบว่า สิทธิของตนจะเริ่มนับที่จุดใด หลีกเลี่ยงการตีความเรื่องการนับระยะเวลาดังกล่าวในอนาคตกับรัฐคู่สัญญาเนื่องจากถ้อยคำที่ไม่ชัดเจน เช่น ระยะเวลาในการยื่นคำร้องของผู้เสียภาษีเริ่มนับ ภายใน 4 ปีนับจากการแจ้งประเมินภาษี ซึ่งก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีหรือการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อน กำหนด ตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับประเทศเยอรมัน ซึ่งแตกต่างจากระยะเวลาที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษี OECD ซึ่งกำหนดเพียงเสียผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องภายใน 3 ปี ตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้ในวรรคแรก อาจก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนว่า การแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้แล้ว เริ่มนับที่จุดใด ซึ่ง OECD มีความเห็นเพียงให้ตีความระยะเวลาดังกล่าวให้เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมากที่สุดเท่านั้น เช่น เริ่มนับจากวันที่มีการประเมินภาษี เป็นต้น)

#### 4.3.2 คุณสมบัติของผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้อง

การยื่นคำร้องขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้นกำหนดให้สิทธิแก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดรัฐหนึ่ง ซึ่งหลักเกณฑ์นี้มีขอบเขตครอบคลุมมากกว่าต้นแบบอนุสัญญาภาษีอื่น ๆ ที่โดยทั่วไปกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือคนชาติของรัฐนั้น ๆ ในขณะที่ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกานำกำหนดให้รวมถึง นิติบุคคลซึ่งตกอยู่ภายใต้คำนิยามว่า สถานประกอบการถาวรของสหรัฐอเมริกาถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งมีสิทธิยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ ในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของสหรัฐอเมริกาสามารถระงับข้อพิพาทได้ด้วยตนเอง ผู้เสียภาษีย่อมไม่มีความจำเป็นต้องเกี่ยวข้องกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งแต่อย่างใด จึงอาจกล่าวได้ว่า ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกามีความยืดหยุ่นในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิยื่นคำร้องเพื่อขอระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าว ซึ่งย่อมส่งผลให้การระงับข้อพิพาทมี

<sup>6</sup> Paragraph 1 of Article 26 Mutual Agreement Procedure of Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital gains

ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยผู้เขียนมีความเห็นว่า ประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาทอาจเพิ่มขึ้น เนื่องจาก ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาได้ขยายขอบเขตผู้มีสิทธิยื่นคำร้องดังกล่าว ครอบคลุมมากขึ้น ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการจำกัดสิทธิ เนื่องด้วยการไม่ได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ หรือคนชาติตามที่หลักทั่วไปกำหนด

#### 4.3.3 ผลของความตกลงร่วมกัน

ผลของความตกลงร่วมกันที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น สามารถบังคับใช้ได้แม้จะมีข้อจำกัดเรื่องของอายุความตามกฎหมายภายในหรือข้อจำกัดในการดำเนินการใด ๆ ก็ตาม นอกจากนี้ สาระสำคัญในวรรค 2 ไม่ได้ห้ามนำข้อจำกัดด้านกระบวนการพิจารณาตามกฎหมายภายในมาใช้กับผลของความตกลงร่วมกัน (Paragraph 2, however, does not prevent the application of domestic-law procedural limitations that give effect to the agreement) ตัวอย่างเช่น กฎหมายภายในกำหนดให้ผู้เสียหายยื่นภายใน 1 ปีนับจากวันที่มีผลของความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (e.g., a domestic-law requirement that the taxpayer file a return reflecting the agreement within one year of the date of the agreement). ทั้งนี้ หากพิจารณาขอบเขตของวรรคสองเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น เห็นได้ว่า ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาไม่มีวัตถุประสงค์ในการเพิ่มความรับผิดชอบของผู้เสียหายให้มากขึ้น หรือเพิ่มข้อจำกัดอื่นใดที่จะมีผลเหนือกว่า วัตถุประสงค์ในการขอคืนภาษีและไม่จัดเก็บภาษีเพิ่มเติมแก่ผู้เสียหาย

#### 4.3.4 ขอบเขตการระงับข้อพิพาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

การกำหนดรายละเอียดไว้ชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตการระงับข้อพิพาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจซึ่งมีความแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนของรัฐอื่น เช่นการกำหนดขอบเขตให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถตกลงกันในการแบ่งปันผลกำไรในแบบเดียวกันให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งและสถานประกอบการถาวรของตนซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การระบุขอบเขตของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจถือเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียหาย เนื่องจากมีความชัดเจนมากขึ้นว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถทำอะไรได้บ้างเพื่อให้สามารถระงับข้อพิพาทให้ผู้เสียหายได้ แต่หากพิจารณาในทางปฏิบัติ เห็นได้ว่า ขอบเขตดังกล่าวอาจไร้ประโยชน์เนื่องด้วยตัวกระบวนการของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีกลไกบังคับใด ๆ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขอบเขตดังกล่าวที่กำหนดไว้ ดังนั้น เพียงใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาทก็เพียงพอแล้ว อาจสรุปได้ว่า การเพิ่มรายละเอียดดังกล่าวไม่ช่วยจำกัดข้อจำกัดใด ๆ ที่มีอยู่ภายใต้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน



### 4.3.5 อำนาจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

ข้อพิจารณาของวรรคที่สี่ เกี่ยวกับอำนาจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการเพิ่มจำนวนเงินเป็นสกุลเงินดอลลาร์สหรัฐตามที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีเพื่อให้เป็นไปตามสภาพเศรษฐกิจ หรือ ค่าเงินที่เปลี่ยนแปลงไปมีความเกี่ยวข้องกับเงินได้บางประเภทเท่านั้น ได้แก่ เงินได้ตามข้อ 17 ดารา นักแสดง และ นักกีฬา ข้อ 19 (นักเรียน ผู้รับการฝึกอบรม ครู และนักวิจัย) โดยวัตถุประสงค์ของวรรค 4 คือ หลังจากที่อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้ไประยะหนึ่ง และอัตราเงินเพื่อตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับยกเว้นภาษีคือ 20000 เหรียญสหรัฐ สำหรับนักแสดง ดารา ซึ่งอัตราดังกล่าวต่ำเกินไปไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาจึงให้อำนาจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจกำหนดอัตราเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวให้สูงกว่า 20000 เหรียญสหรัฐได้โดยไม่ต้องทำการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือ ดำเนินการให้สัตยาบันโดยรัฐคู่สัญญาแต่อย่างใด ทั้งนี้ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจต้องใช้อำนาจตามที่กำหนดในวรรคที่สี่เท่าที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น (เช่น การลดอัตราเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีถือเป็นโทษต่อผู้เสียภาษี เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถใช้อำนาจตามวรรคนี้ได้)

### 4.3.6 รูปแบบของการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

รูปแบบของการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน แสดงให้เห็นว่าการระงับข้อพิพาทไม่มีการกำหนดรูปแบบในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้อย่างชัดเจนว่าต้องเป็นรูปแบบใด เช่นเดียวกับที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD อย่างไรก็ดี เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจในการพิจารณารูปแบบของการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้เหมาะสมกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น กล่าวคือ รูปแบบดังกล่าวอาจเป็นรูปแบบอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกา เช่น การประชุมแบบเห็นหน้า เป็นต้น

### 4.3.7 ข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งมีมากกว่า 2 รัฐเข้ามาเกี่ยวข้อง

กรณีที่ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐเกิดขึ้นโดยมีรัฐที่เกี่ยวข้องมากกว่า 2 รัฐ เช่น ตูกรกรรมระหว่างบริษัทแม่ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ A และบริษัทในเครือซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐ B และ C เป็นต้น ตราบเท่าที่สามรัฐนี้มีอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างกัน การระงับข้อพิพาทระหว่างสามรัฐย่อมเกิดขึ้นได้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่รัฐ A ไม่สามารถให้ข้อมูลที่ได้รับภายใต้ข้อ 26 เรื่องการแลกเปลี่ยนข้อมูลจากรัฐ B ไปยังรัฐ C ได้ เนื่องจากมีหน้าที่ต้องรักษาความลับจากข้อมูลที่ได้รับมาดังกล่าว ซึ่งหากเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสามรัฐต้องดำเนินการระงับข้อพิพาทร่วมกัน การแลกเปลี่ยนข้อมูลหรือหน้าที่ในการรักษาความลับสำหรับรัฐ B ย่อมสามารถทำได้ โดยให้รัฐ B จัดเตรียมข้อมูลเท่าที่จำเป็นให้แก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐ C โดยตรง ทั้งนี้ การระงับข้อพิพาท

ระดับทวิภาคีซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการระงับข้อพิพาทสามฝ่ายนั้น ต้องไม่เกินขอบเขตของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง

จากที่กล่าวข้างต้น หากพิจารณาสาระสำคัญเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในประเทศสหรัฐอเมริกา เห็นได้ว่า โดยภาพรวมของวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวมีสาระสำคัญที่เหมือนกับต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD แต่ก็มีแตกต่างจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ในบางประการ ได้แก่ การเพิ่มเนื้อหาเกี่ยวกับหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจที่สามารถดำเนินการใดได้บ้าง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีในวรรคที่สาม ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การเพิ่มสาระสำคัญดังกล่าว ก่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมากขึ้น เนื่องจากโดยหลักทั่วไปวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่ได้มีการกำหนดขั้นตอนหรือระยะเวลาต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจน ทั้งนี้ การระบุหน้าที่ดังกล่าวอาจส่งผลต่อความเป็นไปได้ในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จมากขึ้น เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทราบถึงกรอบอำนาจของตนนอกเหนือจากการใช้ความพยายามระงับข้อพิพาทซึ่งเป็นข้อจำกัดประการสำคัญของการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าว หรือในกรณีที่มีการเพิ่มสิทธิของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการเพิ่มจำนวนเงินเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจตามที่ระบุในวรรคที่สี่ โดยผู้เขียนมีความเห็นว่า สาระสำคัญดังกล่าวที่ถูกเพิ่มเข้ามานั้น มีขึ้นเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษี ตามที่คำอธิบายต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกากำหนดไว้เท่านั้น

แม้ว่า ต้นแบบอนุสัญญาภาษีของสหรัฐอเมริกาจะมีรายละเอียดที่ชัดเจนและคุ้มครองประโยชน์ของผู้เสียภาษีมากขึ้นจากสาระสำคัญเพิ่มเติมซึ่งแตกต่างจากที่กำหนดในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่า ด้วยตัวกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีข้อจำกัดเช่นเดียวกับที่พบในต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ดังนั้น การเพิ่มสาระสำคัญใด ๆ ตามที่กล่าวข้างต้นอาจยังไม่สามารถแก้ไขข้อจำกัดประการสำคัญที่มาจากกระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าวได้ เช่น ข้อจำกัดในเรื่องของการขาดกลไกบังคับของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เป็นต้นซึ่งข้อจำกัดดังกล่าวก่อให้เกิดข้อพิพาทจำนวนมากที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่ ดังนั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาจึงจำเป็นต้องนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อแก้ไขหรือขจัดข้อจำกัดของวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีอยู่เดิมภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยจะกล่าวถึงประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการในหัวข้อต่อไป

#### 4.4 ประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

หากพิจารณาถึงประวัติการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น อาจกล่าวได้ว่า ประเทศ

สหรัฐอเมริกาที่มีความตื่นตัวในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ก่อนที่ OECD จะมีการแก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ฉบับปีค.ศ. 2008 โดยเพิ่มเรื่องการอนุญาโตตุลาการดังกล่าวในวรรค 5 ของข้อ 25 เกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำการอนุญาโตตุลาการแบบสมัครใจ (voluntary arbitration) มาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะสำคัญคือ ข้อพิพาทดังกล่าวจะได้รับการระงับโดยการอนุญาโตตุลาการต่อเมื่อทั้งสองรัฐยินยอมเท่านั้น รวมถึงไม่ถือเป็นหน้าที่ของรัฐคู่สัญญาในการนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการแต่อย่างใด จึงอาจกล่าวได้ว่า การนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการหรือไม่นั้น เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐเท่านั้น ตัวอย่างอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ระบุเกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศเยอรมัน เมื่อปีค.ศ. 1989 ซึ่งถือเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรกที่มีการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>7</sup> หรือ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกา กับ ประเทศเม็กซิโก<sup>8</sup> เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้จะมีการกำหนดเรื่องการอนุญาโตตุลาการแบบสมัครใจไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีประสบการณ์ในการใช้วิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าว

ต่อมาได้มีการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแทนที่การอนุญาโตตุลาการแบบสมัครใจ เนื่องด้วยการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับอาจเป็นแรงกระตุ้นที่ทำให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความตั้งใจหรือแรงจูงใจมากขึ้นในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้สำเร็จภายในเวลาอันเหมาะสมเพื่อไม่ให้ข้อพิพาทดังกล่าวต้องระงับโดยการอนุญาโตตุลาการ ส่งผลให้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันมีประสิทธิภาพมากขึ้น จากการกำหนดการ

<sup>7</sup> Fogarasi, Godan, Venuti & Anderson, Use of International Arbitration to Resolve Double Taxation Cases, 18 Tax Mgmt, Int'l J,319 (Aug, 11, 1989)

<sup>8</sup> Article 26 (5) of the UNITED STATES - MEXICO INCOME TAX CONVENTION

“(5) If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraphs of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The procedures shall be established between the States by notes to be exchanged through diplomatic channels. The provisions of this paragraph shall have effect after the States have so agreed through the exchange of diplomatic notes.

อนุญาโตตุลาการไว้เป็นเครื่องมือเพื่อกระตุ้นการระงับข้อพิพาทตามที่กล่าวข้างต้น ประกอบกับการอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ย่อมเป็นการสนับสนุนบรรยากาศการลงทุนในประเทศสหรัฐอเมริกามากขึ้น เนื่องด้วยลักษณะสำคัญของการอนุญาโตตุลาการที่มาจากความตกลงร่วมกันระหว่างคู่พิพาท รวมถึงผลผูกพันของคำชี้ขาดที่มีลักษณะการระงับข้อพิพาทแบบตุลาการแม้จะอาศัยเอกชนในการระงับข้อพิพาทก็ตาม ส่งผลให้ผู้ลงทุนต่างชาติเกิดความมั่นใจว่าข้อพิพาทของตนจะได้รับการระงับภายใต้วิธีการระงับข้อพิพาทที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน จึงอาจสรุปได้ว่า การอนุญาโตตุลาการเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่เป็นขั้นตอนสุดท้ายของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่มีประสิทธิภาพและเป็นวิธีการที่เหมาะสมสำหรับการนำมาใช้ควบคู่กับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำขึ้นกับประเทศเบลเยียม แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน และญี่ปุ่นเป็นประเทศล่าสุด ซึ่งในบทนี้จะระบุนโยบายสำคัญของประเทศเบลเยียม แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน เท่านั้น โดยมีรายละเอียด ดังนี้

#### 4.5 ข้อพิจารณาสำคัญในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

##### 4.5.1 เงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการไว้สามประการกล่าวคือ 1. ข้อพิพาทต้องไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายใน 2 ปีนับจากวันที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐได้รับข้อมูลที่สำคัญและจำเป็นในการพิจารณาระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน<sup>9</sup> 2. ผู้เสียหายต้องยื่นภาษีในรัฐใดรัฐหนึ่งก่อนซึ่งเป็นปีภาษีเดียวกับที่ข้อพิพาทเกิดขึ้น และ 3. บุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดตกลงขอนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ

##### 4.5.2 ข้อจำกัดในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>9</sup> Paragraph 8(b) of Article 24 of the 2006 Treaty between USA and Belgium

“the commencement date of such a MAP case is the earliest date on which the information necessary to undertake substantive consideration for a mutual agreement has been received by both competent authorities”

#### 4.5.2.1 ประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจำกัดการใช้การอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยจำกัดประเภทข้อพิพาทที่สามารถนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเงินได้ประเภทค่าสิทธิ กำไรจากธุรกิจหรือการตีความคำนิยามสถานประกอบการถาวร ตามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดา<sup>\*</sup> หรือข้อพิพาทประเภทการตกลงราคาล่วงหน้า (APA) เป็นประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเยอรมัน<sup>10</sup> และ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเบลเยียม<sup>11</sup> เป็นต้น

#### 4.5.2.2 กรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เนื่องจากมีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวตามกระบวนการของกฎหมายภายใน

นอกจากกรณีที่รัฐกำหนดประเภทข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการแล้ว ข้อจำกัดอีกประการที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการคือ กรณีที่มีคำสั่งศาลหรือคำวินิจฉัยขององค์กรคณะใด ๆ ของอีกรัฐหนึ่งในประเด็นข้อพิพาทเดียวกับข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

---

\* รายละเอียดดังกล่าวระบุใน Annex A ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศแคนาดา โดย Annex A เป็นความตกลงร่วมกันระหว่างสองรัฐ และเป็นเอกสารแนบของอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมักกำหนดวันที่มีผลบังคับใช้เป็นวันเดียวกับพิธีสาร (Alice A. Joseffer, “Treaty Dispute Final Arbitration” in *No.8 Canadian Tax Hghlights*, (The Canadian Tax Foundation: 2008))

<sup>10</sup> U.S./Germany Tax Treaty Modified to Include Mandatory Arbitration in Certain Circumstances\_ [online]. Available from:

<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/U.S.-Germany-Tax-Treaty-Modified-to-Include-Mandatory-Arbitration-in-Certain-Circumstances> [2013, May 7]

<sup>11</sup> Memorandum of Understanding between the Competent Authorities of the Kingdom of Belgium and the United States of America\_ [online]. Available from:

<http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Memorandum-of-Understanding-between-the-Competent-Authorities-of-the-Kingdom-of-Belgium-and-the-United-States-of-America>

#### 4.5.2.3 การจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการภายใต้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

การจัดทำคำชี้ขาดสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐเป็นการที่อนุญาโตตุลาการเลือกแนวทางในการระงับข้อพิพาทตามที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดรัฐหนึ่งได้จัดทำและเสนอไปยังอนุญาโตตุลาการ เรียกว่า การอนุญาโตตุลาการแบบเบสบอล (Cbasetball arbitration) โดยมีกำหนดกระบวนการจัดทำแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่เสนอโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจและการจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการดังกล่าวไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ รวมถึงระยะเวลาต่าง ๆ ของแต่ละขั้นตอนไว้

#### 4.5.2.4 ผู้มีสิทธิเพิกถอนคำร้องในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

บุคคลผู้ตกอยู่ใต้นิยามคำว่าผู้ที่เกี่ยวข้อง (concerned person)\* มีสิทธิที่จะเพิกถอนคำร้องเพื่อขอให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหยุดดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันและยกเลิกกระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการได้

#### 4.5.2.5 ประสบการณ์ในการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

แม้จะมีการระบุเรื่องการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ในทางปฏิบัติกลับไม่ได้ใช้ ทั้งนี้ การกำหนดการอนุญาโตตุลาการในการระงับข้อพิพาทกลายเป็นกลยุทธ์หรือแรงกระตุ้นให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจดำเนินการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จก่อนที่ข้อพิพาทดังกล่าวจะถูกนำเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ โดยอาจมีสาเหตุจากกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ทำให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตระหนักถึงการให้ความสำคัญกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้สำเร็จภายในเวลามากขึ้น เช่นกระบวนการจัดทำคำชี้ขาด เป็นต้น

#### 4.5.2.6 ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับอนุญาโตตุลาการ

---

\* เป็นคำนิยามที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ เพื่อขยายความผู้ที่มีสิทธิดำเนินการตามที่กล่าวข้างต้น โดยส่วนใหญ่มักกำหนดให้ ผู้ที่เกี่ยวข้องหมายถึง ผู้ยื่นคำร้องขอต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดรัฐหนึ่งให้นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ รวมถึงบุคคลอื่น ๆ ที่มีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นจากข้อตกลงของการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้อ่างอิงตารางค่าใช้จ่ายและค่า  
 ป่วยการอนุญาโตตุลาการของอนุสัญญาาระงับข้อพิพาททางการลงทุนระหว่างรัฐกับเอกชน (ICSID)  
 เป็นเกณฑ์ เช่นอัตราค่าครองชีพปกติ วันละ 115 เหรียญสหรัฐ เป็นต้น<sup>12</sup> รวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่  
 เกี่ยวกับอนุญาโตตุลาการไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า ค่าใช้จ่ายเป็นข้อพิจารณา  
 สำคัญประการหนึ่งซึ่งอาจเป็นอุปสรรคในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาทในรัฐนั้น ๆ

#### 4.5.2.7 กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาด

อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการกำหนด  
 กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดในกรณีที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตาม

จากที่กล่าวข้างต้น เห็นได้ว่า การนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในประเทศอเมริกา  
 เป็นการนำมาใช้อย่างจำกัดทั้งเรื่องของประเภทข้อพิพาทและบางรัฐคู่สัญญาที่ยอมรับการนำการ  
 อนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐเท่านั้น รวมถึงกระบวนการระงับ  
 ข้อพิพาททางภาษีอากรโดยการอนุญาโตตุลาการ มีความชัดเจน เป็นระบบ ก่อให้เกิดความแน่นอน  
 เนื่องจากมีการกำหนดสาระสำคัญและรายละเอียดต่าง ๆ ของกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการ  
 อนุญาโตตุลาการไว้ในพิธีสาร\* ก่อนข้างละเอียด ไม่ว่าจะเป็นกระบวนการแต่งตั้งอนุญาโตตุลาการ  
 ระยะเวลาสำหรับขั้นตอนต่าง ๆ ในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ กระบวนการจัดทำคำ  
 ชี้ขาด ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และขั้นตอนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งน่าจะก่อให้เกิดข้อโต้แย้งในทางปฏิบัติน้อย  
 ที่สุดรวมถึงการกำหนดรายละเอียดดังกล่าวไว้ยังถือเป็นข้อตกลงสำคัญที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้ง  
 สองรัฐต้องปฏิบัติตามไม่สามารถโต้แย้งไม่ยอมรับการดำเนินกระบวนการอนุญาโตตุลาการได้  
 จากความชัดเจนและเป็นระบบดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีไม่ลังเลที่จะนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการ  
 ระงับข้อพิพาทดังกล่าว

หากพิจารณาจากประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาในการนำการอนุญาโตตุลาการมา  
 ใช้ ผู้เขียนไม่อาจสรุปได้ว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดย  
 การอนุญาโตตุลาการในประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นอย่างไร เนื่องจากการระงับข้อพิพาทโดยการ

<sup>12</sup> Memorandum on the Fees and Expenses of ICSID Arbitrator , 2005 July, 6 [online].

Available from:

<https://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=ICSIDDocRH&actionVal=Memorandum> [2013, May 3]

\* รายละเอียดเกี่ยวกับการนำการอนุญาโตตุลาการเป็นการเพิ่มเนื้อหาดังกล่าวหลังจากได้มีการ  
 จัดทำอนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ดังนั้น การอนุญาโตตุลาการจึงถูกระบุอยู่ในพิธีสารเนื่องจากการ  
 เพิ่มเนื้อหาดังกล่าวเป็นการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อน

อนุญาตตุลาการเป็นความลับ ไม่มีข้อมูลเปิดเผยเพื่อทำการศึกษาวิเคราะห์ ประกอบกับในทางปฏิบัติ ยังไม่ปรากฏหลักฐานทางวิชาการใดๆ ที่ระบุว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาได้นำการอนุญาตตุลาการแบบ บังคับไปใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ในทางตรงกันข้าม ประเทศ สหรัฐอเมริกาก็กลับเริ่มเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนกับบางรัฐโดยเพิ่มเรื่องการอนุญาตตุลาการไว้ใน อนุสัญญาภาษีซ้อน เช่นอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศญี่ปุ่นที่เพิ่งมีการ ลงนามไปประมาณเดือนมกราคม ค.ศ.2013 เป็นต้น จึงอาจกล่าวได้ว่า แม้ประเทศสหรัฐอเมริกาจะ ยังไม่ได้นำการอนุญาตตุลาการไปใช้ในทางปฏิบัติแต่เนื่องด้วยลักษณะสำคัญของการ อนุญาตตุลาการที่สามารถจัดข้อจำกัดหลายประการของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ น่าจะเป็นปัจจัยสำคัญในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพตามที่ได้ กล่าวในบทที่ 3 จึงอาจสะท้อนให้เห็นว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาและรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ ตระหนักถึง ความสำคัญของการอนุญาตตุลาการและนำเรื่องดังกล่าวไประบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนมากขึ้น แม้ว่า จะไม่ได้ใช้ในทางปฏิบัติก็ตาม ทั้งนี้ การนำการอนุญาตตุลาการไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี อากรของแต่ละรัฐนั้นย่อมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐ กฎหมายภายใน รวมถึงปัจจัยอื่น ๆ เช่นเดียวกับประเทศไทยหากจะนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนจำเป็นต้องศึกษา วิเคราะห์รูปแบบการนำการอนุญาตตุลาการ มาใช้ให้เหมาะสม ประกอบกับข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป



## บทที่ 5

### การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญา อื่นๆ

#### 5.1 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนใน ประเทศไทย

การศึกษากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เข้าใจถึงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน รวมถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาท และแนวทางในการพัฒนาปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย ดังนั้น เนื้อหาในบทนี้ จึงมีรายละเอียดเกี่ยวกับสาระสำคัญของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีผลบังคับใช้ในประเทศไทย ปัญหาของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในประเทศไทย แนวทางสำหรับประเทศไทยในการปรับปรุงหรือพัฒนาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้น อนุสัญญาภาษีของประเทศไทยได้กำหนดกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยส่วนใหญ่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อ 25 ซึ่งประเทศไทยได้กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไว้ตั้งแต่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับแรก (อนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นระหว่างประเทศไทยกับประเทศนอร์เวย์ มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2507 และสิ้นผลบังคับใช้ไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2546) จนถึงปัจจุบันมีจำนวนอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีการบัญญัติข้อดังกล่าวทั้งสิ้นจำนวน 56 ฉบับ ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดทำขึ้นระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ ส่วนใหญ่มีสาระสำคัญเหมือนกับต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD ทุกรายก็ดี มีอนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับที่มีข้อแตกต่างจากสาระสำคัญที่ระบุในต้นแบบอนุสัญญาดังกล่าว ซึ่งจะระบุในรายละเอียดต่อไป

สาระสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่ระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนเกือบทุกฉบับของประเทศไทย มีดังนี้

วรรคแรก เป็นข้อที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการที่ผู้เสียภาษีนำข้อพิพาทเสนอต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ (the competent authority) ในฐานะที่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (หรือกรณีของบุคคลนั้นอยู่ภายใต้วรรค 1 ของข้อ 24 ก็ให้ยื่นต่อรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนเป็นคนสัญชาติ) หากผู้เสียภาษีเห็นว่า มีการจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด โดยไม่คำนึงถึงการชดใช้เยียวยาความเสียหายตามที่

กฎหมายภายในกำหนดไว้ ทั้งนี้ ผู้เสียหายต้องยื่นคำร้องต่อผู้เสียหายภายในระยะเวลา 3 ปีนับตั้งแต่ได้มีการแจ้งการกระทำครั้งแรกที่ก่อให้เกิดการจับกุมภาชีไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาชีข้อกำหนดไว้

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาภาชีข้อบางฉบับกำหนดระยะเวลาซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้เสียหายในการยื่นคำร้องไว้น้อยกว่า 3 ปี (ระยะเวลาขั้นต่ำที่ OECD กำหนดไว้) เช่นอนุสัญญาภาชีข้อระหว่างประเทศไทยกับประเทศแคนาดา เป็นต้น<sup>1</sup> ในขณะที่อนุสัญญาภาชีข้อบางฉบับไม่กำหนดระยะเวลาสำหรับผู้เสียหายในการยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เช่น อนุสัญญาภาชีข้อระหว่างประเทศไทยกับประเทศสิงคโปร์<sup>2</sup> เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การไม่กำหนดระยะเวลาเปรียบเสมือนดาบสองคม เพราะอาจตีความให้เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียหายได้ว่า ไม่มีการจำกัดระยะเวลาในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ในทางตรงกันข้าม เมื่อไม่มีการกำหนดระยะเวลาไว้ชัดเจน อาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งในอนาคตได้ว่า ผู้เสียหายได้ยื่นคำร้องภายในเวลาหรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันข้อโต้แย้งใด ๆ ควรกำหนดระยะเวลาดังกล่าวให้เหมาะสม ชัดเจนน่าจะเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียหายมากกว่า

วรรคที่สอง ในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีความเห็นว่า ข้อพิพาทผู้เสียหายอากรยื่นมามีเหตุผลอันสมควรรับไว้พิจารณา ประกอบกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐของผู้เสียหายไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้ ข้อพิพาททางภาชีอากรดังกล่าวจึงต้องระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

อย่างไรก็ดี อนุสัญญาภาชีข้อบางฉบับกำหนดไว้ว่า ผลบังคับใช้ของข้อตกลงไม่ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดเรื่องระยะเวลาตามที่กฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญากำหนด เช่น อนุสัญญาภาชีข้อระหว่างประเทศไทยกับประเทศคูเวต เป็นต้น ซึ่งมีลักษณะเหมือนกับเนื้อหาที่ระบุในต้นแบบอนุสัญญาภาชี

<sup>1</sup>ข้อ 24 เรื่อง วิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน วรรค 1 ของอนุสัญญาภาชีข้อระหว่างประเทศไทยกับประเทศแคนาดา

“ในกรณีที่บุคคลพิจารณาว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญาหรือทั้งรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียหายโดยไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งอนุสัญญานี้บุคคลนั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่โดยไม่คำนึงถึงทางแก้ไขที่มีอยู่ในกฎหมายภายในของรัฐทั้งสองเป็นลายลักษณ์อักษรระบุเหตุผลเหตุของการเรียกร้องให้มีการทบทวนการเก็บภาชีเขavnวนั้นเพื่อให้ได้รับการพิจารณาการยื่นเรื่องดังกล่าวจะต้องกระทำภายในสองปีนับจากที่ได้รับแจ้งครั้งแรกถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดภาชีอันไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้”

<sup>2</sup>วรรค 1 ของข้อ 25 เรื่องวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ในกรณีที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาหนึ่งพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญาหรือทั้งรัฐใดหรือสองรัฐมีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียหายอากรโดยไม่เป็นไปตามอนุสัญญานี้ผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งตนมีถิ่นที่อยู่แมจะมีทางแก้ไขตามกฎหมายแห่งชาติของรัฐเหล่านั้นอยู่แล้วก็ตาม

ของ OECD ผู้เขียนมีความเห็นว่า การจำกัดบทบาทของกฎหมายภายในไม่ควรมีส่วนเกี่ยวข้องกับ การระงับข้อพิพาทภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อดีของอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว เพื่อให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองทำให้ได้รับการบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้นโดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องระยะเวลา หรืออายุความตามที่กฎหมายภายในกำหนด เช่น ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถขอคืนภาษี (ซึ่ง เป็นข้อตกลงจากความตกลงร่วมกัน) จากรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งได้ หากระยะเวลาในการขอคืนภาษีนั้น ได้สิ้นสุดลงตามที่กฎหมายภายในของรัฐนั้น ๆ กำหนด หรือในบางกรณี อนุสัญญาภาษีซ้อนบางฉบับ กำหนดไว้ชัดเจนว่า ความตกลงที่มีขึ้นนั้นให้บังคับใช้ตามกำหนดเวลาของกฎหมายภายในของรัฐ คู่สัญญาทั้งสองรัฐ เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเกาหลีใต้<sup>3</sup> หรือ

อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศโอมาน เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนที่กำหนดให้คำนึงถึงกฎหมายภายในนั้น ถือเป็นข้อจำกัดประการสำคัญของวิธีการ ดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการบรรเทาหรือ ขจัดภาระภาษี

วรรคที่สาม เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐจะต้องใช้ความพยายามในการระงับข้อ พิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้หรือการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อจัดการจัดเก็บ ภาษีซ้อนซึ่งไม่เป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด

วรรคที่สี่ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอาจติดต่อกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐ หนึ่งโดยตรง เพื่อวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จอย่างลุล่วงตามที่บัญญัติไว้ในวรรคก่อน หน้า<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> วรรค 2 ประโยคสุดท้ายของข้อ 25 เรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน  
“ความตกลงใด ๆ ที่ทำขึ้นให้มีผลบังคับใช้ตามกำหนดเวลาในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำ สัญญาทั้งสอง”

<sup>4</sup> เนื้อหาของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ตามที่ระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อน ระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาอื่น ๆ

“1. ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งพิจารณาเห็นว่าการกระทำของรัฐผู้ทำสัญญา รัฐหนึ่งหรือทั้งสองรัฐ มีผลหรือจะมีผลให้ตนต้องเสียภาษีอากรโดยไม่เป็นไปตามความตกลง บุคคลผู้นั้นอาจยื่นเรื่องราวของตนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาที่ตนมีถิ่นที่อยู่แม่จะมีทางแก้ไขที่ บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นอยู่แล้วก็ตาม คำร้องดังกล่าวต้องยื่นภายในสามป นับจากที่ได้มีการแจ้งการกระทำที่ก่อให้เกิดการเรียกเก็บภาษีอันไม่เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งความตลกลงนี้เปนครึ่งแรก

นอกจากนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศแคนาดา<sup>5</sup> มีการกำหนดรายละเอียดไว้ชัดเจนเกี่ยวกับขอบเขตการระงับข้อพิพาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจซึ่งมีความแตกต่างจากอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับอื่น เช่นการกำหนดขอบเขตให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถตกลงกันในการแบ่งปันผลกำไรในแบบเดียวกันให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา<sup>6</sup> รัฐหนึ่งและสถานประกอบการถาวรของตนซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การระงับข้อพิพาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจถือเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากมีความชัดเจนมากขึ้นว่า เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถทำอะไรได้บ้างเพื่อให้สามารถระงับข้อพิพาทให้ผู้เสียภาษีได้ แต่หากพิจารณาในทางปฏิบัติ เห็นได้ว่า ขอบเขตดังกล่าวอาจไร้ประโยชน์ เนื่องด้วยตัวกระบวนการของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีกลไกบังคับใด ๆ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขอบเขตดังกล่าวที่กำหนดไว้ ดังนั้น เพียงใช้ความพยายามในการระงับข้อพิพาทก็เพียงพอ

2. ถ้าข้อคัดค้านนั้นปรากฏแก่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่ามีเหตุผลสมควรและถ้าตนไม่สามารถที่จะหาทางแก้ไขที่เหมาะสมได้เองให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพยายามแก้ไขกรณีนั้นโดยความตกลงร่วมกันกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งเพื่อการเว้นการเก็บภาษีอันไม่แปรไปตามความตกลงนี้

3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาจะพยายามแก้ไขความยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นเกี่ยวกับการตีความหรือการใช้บังคับความตกลงนี้โดยความตกลงร่วมกันเจ้าหน้าที่ดังกล่าวอาจปรึกษาหารือกันเพื่อจัดการเก็บภาษีซ้อนในกรณีใดๆ ที่มีได้บัญญัติไว้ในความตกลงนี้โดย

4. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอาจติดต่อกันโดยตรงเพื่อความมุ่งประสงค์ในการที่จะให้ความตกลงกันตามความหมายแห่งวรรคก่อนๆ นั้น”

5 วรรค 3 ของข้อ 24 เรื่องวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน ของอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศแคนาดา

“3. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐจะพยายามแก้ไขข้อยุ่งยากหรือข้อสงสัยใดๆ อันเกิดขึ้นจากการตีความหรือการใช้สนธิสัญญานี้โดยความตกลงร่วมกันโดยเฉพาะอย่างยิ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอาจปรึกษาหารือร่วมกันเพื่อพยายามตกลงกันใน

(ก) การแบ่งปันผลกำไรในแบบเดียวกันให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา<sup>7</sup> รัฐหนึ่งและสถานประกอบการถาวรของตนซึ่งตั้งอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง

(ข) การแบ่งปันเงินได้ในแบบเดียวกันระหว่างผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญา<sup>8</sup> รัฐหนึ่งและบุคคลในเครือเดียวกันตามที่ตกลงไว้ในขอ 9”

แล้ว อาจสรุปได้ว่า การเพิ่มรายละเอียดดังกล่าวไม่ช่วยขจัดข้อจำกัดใด ๆ ที่มีอยู่ภายใต้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

จากสาระสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันที่กำหนดในอนุสัญญาภาษีซ้อน อาจกล่าวได้ว่า อนุสัญญาภาษีซ้อนส่วนใหญ่ของประเทศไทยนำเนื้อหามาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษี OECD แต่อาจมีความแตกต่างในบางประการซึ่งมีความสอดคล้องกับข้อสงวนที่ประเทศไทยได้กำหนดไว้ในต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ค.ศ. 2008 โดยมีสาระสำคัญคือ 1. การไม่ระบุระยะเวลา ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้อง 2. การไม่ระบุว่าการบังคับใช้ผลของความตกลงร่วมกันนั้นไม่ต้องคำนึงถึงกฎหมายภายใน 3. การไม่ระบุการปรึกษาหารือเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีกรณีที่อนุสัญญาภาษีซ้อนไม่ได้กำหนดไว้ และ 4. การไม่ระบุเรื่องรูปแบบการระงับข้อพิพาทผ่านคณะกรรมการร่วม<sup>6</sup> ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติ การปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ประเทศไทยจัดทำขึ้นย่อมก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ จากการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าว ดังนั้น การศึกษาประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในหัวข้อต่อไป ย่อมก่อให้เกิดความเข้าใจในภาพรวมของการระงับข้อพิพาทในประเทศไทยมากยิ่งขึ้น

## 5.2 ปัญหาของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจากประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>7</sup>

จากประสบการณ์ของประเทศไทยในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน อาจกล่าวได้ว่า ประเทศไทยยังไม่มีระบบหรือความชัดเจนในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเนื่องจากในทางปฏิบัติการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว ไม่มีการกำหนดขั้นตอนและกระบวนการการระงับข้อพิพาทไว้ชัดเจน ประกอบกับไม่มีหน่วยงานรับผิดชอบโดยตรงในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน กล่าวคือ เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้หรือตีความอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องเพื่อขอ นำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทไปยังกลุ่มภาษีระหว่างประเทศ (International Tax Division) สำนักวิชาการแผนภาษี (Bureau of Tax Policy and Planning) กรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นหน่วยงานหรือองค์กรที่รับผิดชอบเกี่ยวกับ

<sup>6</sup> OECD, Positions on Article 25 (Mutual Agreement Procedure and its commentary), Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention 2008, pp. 407-408.

<sup>7</sup> สัมภาษณ์ เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ. นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักวิชาการแผนภาษี, กรมสรรพากร. สัมภาษณ์ 4 มีนาคม 2556, 11 เมษายน 2556 และ 24 เมษายน 2556.

ภาษีอากรระหว่างประเทศทั้งหมด นอกจากปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าว การศึกษาประสบการณ์ของประเทศไทยจากข้อพิพาทที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันจะทำให้เข้าใจถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

เนื่องจากแต่ละรัฐย่อมมีแนวทางในการตีความข้อต่าง ๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างกันเพื่อให้ประเทศของตนมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้น จากประสบการณ์ของประเทศไทยพบว่า ข้อพิพาทส่วนใหญ่เกี่ยวกับการตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนที่แตกต่างกันระหว่างสองรัฐคู่สัญญา ได้แก่ การตีความเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ และการตีความข้อเกี่ยวกับคำนิยาม “ผู้มีถิ่นที่อยู่” เป็นต้น ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

### 5.2.1 การตีความเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ

ประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้มักมีปัญหาเกี่ยวกับการตีความข้อระหว่างเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ โดยประเทศไทยมักตีความว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยไม่ใช่เงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ แต่เป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ\* ซึ่งทำให้ประเทศไทยมีสิทธิจัดเก็บภาษีโดยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภทดังกล่าวภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในทางตรงกันข้าม รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งมักตีความว่า เงินได้นั้นไม่ใช่ค่าสิทธิแต่เป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ซึ่งทำให้ประเทศไทยไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน หากผู้มีเงินได้ไม่ได้เข้าทำธุรกิจในประเทศไทยผ่าน “สถานประกอบการถาวร” ตามที่นิยามไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับ ดังนั้น การตีความประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาจึงทำให้ผู้เสียภาษีต่างชาติไม่สามารถใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (เช่น การเครดิตภาษี หรือการขอลดภาษี เป็นต้น) จากการเสียภาษีในประเทศไทยได้ หากประเทศของผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการตีความประเภทเงินได้ดังกล่าวและมีความเห็นว่า ไม่ควรต้องมีการเสียภาษีจากเงินได้นั้น ๆ ในประเทศไทย กล่าวคือหากประเทศไทยจัดเก็บภาษีเนื่องจากตีความว่าเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ และดำเนินการหัก ภาษี ณ

---

\* แนวทางการตีความประเภทเงินได้ระหว่างเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ กรมสรรพากร ประเทศไทยมักตีความว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิเป็นส่วนใหญ่ โดยไม่นำข้อเท็จจริงและธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้มาพิจารณาประกอบ เช่น กรณีที่สัญญาบริการใดมีเรื่องการให้ความรู้ (know how) เข้ามาเกี่ยวข้อง กรมสรรพากรมักตีความไว้ก่อนว่า เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิ ทั้งๆ ที่หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงและธุรกรรมที่เกิดขึ้น การให้ความรู้นั้น อาจเป็นความรู้ทั่วไปที่ไม่มีความซับซ้อนไม่เป็นไปตามลักษณะของค่าสิทธิแต่อย่างใด ประกอบกับการให้บริการดังกล่าวเป็นการประกอบธุรกิจอันเป็นปกติของผู้มีเงินได้ ดังนั้น เงินได้ที่เกิดขึ้นย่อมไม่ใช่ค่าสิทธิแต่เป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจซึ่งหากผู้มีเงินได้ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งเป็นรัฐแหล่งเงินได้ ประเทศไทยย่อมไม่มีสิทธิจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าว เป็นต้น หรือในกรณีที่สัญญามีทั้งธุรกรรมที่มีค่าบริการ และค่าสิทธิรวมกัน กรมสรรพากรมักตีความว่า เงินได้ทั้งสองส่วนเป็นเงินได้ประเภทค่าสิทธิโดยไม่แยกเป็นเงินได้สองส่วนตามข้อเท็จจริงและธุรกรรมที่เกิดขึ้น เป็นต้น

ที่จ่ายจากเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากหรือในประเทศไทยแล้ว เงินภาษีที่ถูกหักไปแล้วในประเทศไทย ย่อมไม่สามารถนำไปเครดิตภาษีในรัฐของตนได้

### 5.2.2 การตีความคำนิยาม “ผู้มีถิ่นที่อยู่”

ประเทศไทยเคยมีข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตีความคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ภายใต้ อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศนอร์เวย์ เนื่องจากในปัจจุบันมีผู้เสียภาษีชาว นอร์เวย์เป็นจำนวนมากที่มาใช้ชีวิตวัยเกษียณในประเทศไทย และผู้เสียภาษีดังกล่าวได้รับเงินได้ ประเภทบำนาญจากประเทศนอร์เวย์ ซึ่งเงินได้ดังกล่าวกรมสรรพากร ประเทศนอร์เวย์ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ โดยผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์แจ้งว่า ตนจะเดินทางไปเยี่ยมญาติที่ประเทศนอร์เวย์ปีละครั้ง เป็น เวลามากกว่า 61 วัน ช่วงคริสต์มาสและช่วงฤดูร้อน จากนั้น ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์ได้ยื่นคำร้องต่อ สรรพากรภาคเพื่อขอหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในประเทศไทย (Certificate of Residence) เพื่อนำหนังสือดังกล่าวไปแสดงต่อกรมสรรพากร ประเทศนอร์เวย์ในการใช้ประโยชน์ ทางภาษีตามที่กำหนดภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศนอร์เวย์ ซึ่งผู้เสีย ภาษีชาวนอร์เวย์แจ้งว่า ประโยชน์ของหนังสือรับรองดังกล่าวจะทำให้กรมสรรพากร ประเทศนอร์เวย์ ไม่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินบำนาญที่จ่ายจากประเทศนอร์เวย์ ต่อมา ผู้เสียภาษีมีหนังสือแจ้ง มายังกรมสรรพากร ประเทศไทยว่า ประเทศนอร์เวย์ยังคงหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ประเภท บำนาญที่ตนได้รับ เนื่องจากกรมสรรพากร ประเทศนอร์เวย์ ปฏิเสธหนังสือรับรองดังกล่าวที่ออกโดย กรมสรรพากร ประเทศไทย ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์จึงขอให้นำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการ ระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างกรมสรรพากร ประเทศไทยและ กรมสรรพากร ประเทศนอร์เวย์ จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยมีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาในการ ระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นคือ ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์ตกเป็นผู้อยู่ในประเทศใดระหว่างประเทศ ไทยกับประเทศนอร์เวย์\* จากประเด็นดังกล่าวอาจต้องนำประมวลรัษฎากรและกฎหมายภายในของ

\* ตามกฎหมายภายในของนอร์เวย์ ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่จะสิ้นสุดลงต่อเมื่อบุคคลนั้นพิสูจน์ได้ว่า (1) บุคคลนั้นมีถิ่นที่อยู่ถาวรในต่างประเทศ (2) บุคคลนั้นไม่ได้อาศัยอยู่ในนอร์เวย์สำหรับระยะเวลาหนึ่งหรือหลาย ระยะเวลาด้วยกันแล้วเกินกว่า 61 วันในปีงบประมาณ (3) บุคคลนั้นหรือบุคคลใกล้ชิด (ลูก/สามี/ภรรยา หรือสามี/ ภรรยาที่ไม่ได้จดทะเบียน) ไม่มีบ้านหรือที่อยู่อาศัยในนอร์เวย์ อย่างไรก็ตาม ถ้าบุคคลนั้นอยู่ในนอร์เวย์น้อยกว่า 10 ปี ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้นต้องเป็นไปตาม (1) - (3) แต่ถ้าบุคคลนั้นอยู่ในนอร์เวย์เกิน 10 ปีก่อนปีภาษีที่ บุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ถาวรในต่างประเทศ ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในนอร์เวย์จะสิ้นสุดลงตั้งแต่ปีที่ 4 เป็นต้นไปที่บุคคล นั้นอยู่ต่างประเทศ (ผู้เสียภาษีต้องอยู่ในนอร์เวย์เกิน 10 ปีและอยู่ในต่างประเทศเกิน 3 ปี) จากข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ผู้ เสียภาษีชาวนอร์เวย์จะถือว่าไม่เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในนอร์เวย์จะต้องอาศัยในประเทศนอร์เวย์น้อยกว่า 61 วันในปีภาษี ซึ่งบุคคลใกล้ชิดอาจมีบ้านในนอร์เวย์ก็ได้ ในขณะที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเรื่องความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ไว้ว่า หากผู้ใด อาศัยอยู่ในประเทศไทยไม่ว่าจะช่วงระยะเวลาเดียว หรือหลายระยะเวลาด้วยกันในปีภาษีเป็นเวลาตั้งแต่ 180 วันขึ้นไปให้ถือว่า เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย (เรื่องฤทธิ์ เรื่องเนตร. การพิจารณาบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ทั้งสอง ประเทศ (Dual Resident) ภายใต้บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน. สรรพากรสาสน์ 58, 1 (มกราคม 2554) : 3-5)

ประเทศนอร์เวย์ที่เกี่ยวข้องมาใช้ประกอบการพิจารณาด้วย<sup>8</sup> ทั้งนี้ ผลจากความตกลงร่วมกันระหว่าง  
เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งประเทศไทยและประเทศนอร์เวย์คือ ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์อาจถูกพิจารณา  
ได้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศ เนื่องจาก อยู่ในประเทศนอร์เวย์นานกว่า 61 วัน และอยู่ใน  
ประเทศไทยเกินกว่า 180 วัน อย่างไรก็ตาม จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร นอร์เวย์  
เชื่อว่า ผู้เสียภาษีนอร์เวย์อาศัยอยู่ในประเทศไทยจริงและใช้ชีวิตในประเทศไทยเป็นส่วนใหญ่ จึง  
ยอมรับว่า ผู้เสียภาษีนอร์เวย์เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย กรมสรรพากร นอร์เวย์จึงขอให้ผู้เสียภาษี  
นอร์เวย์ยื่นคำร้องเพื่อขอหนังสือรับรองการมีถิ่นที่อยู่ในเพื่อการรัษฎากร พร้อมทั้งหนังสือรับรองการเสีย  
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรมสรรพากรในประเทศไทย และกรมสรรพากร นอร์เวย์จะพิจารณา  
คืนเงินภาษีให้

จากผลของการระงับข้อพิพาทข้างต้น หากผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์ตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน  
ในทั้งสองประเทศย่อมส่งผลกระทบต่อทั้งกรมสรรพากร ประเทศไทย และกรมสรรพากร ประเทศ  
นอร์เวย์ต่างอ้างสิทธิในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทบำนาญดังกล่าว เนื่องจากทั้งประเทศไทย  
และประเทศนอร์เวย์ย่อมอ้างว่า ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์ต่างตกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศของตน ทำให้  
ทั้งประเทศนอร์เวย์และประเทศไทยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่ผู้เสียภาษีชาวนอร์เวย์ได้รับ  
แสดงให้เห็นว่า จากการตีความคำนิยามคำว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในที่แตกต่างกัน กรมสรรพากรของทั้งสอง  
ประเทศจึงต้องระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้กระบวนการระงับข้อพิพาทที่กำหนดไว้ภายใต้อนุสัญญา  
ภาษีซ้อนตามที่กล่าวข้างต้น เพื่อให้ทั้งสองประเทศมีความเข้าใจที่ตรงกันเกี่ยวกับแนวทางและ  
หลักการในการตีความคำว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ใน รวมถึงก่อให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติเพื่อให้  
ได้รับสิทธิประโยชน์ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามที่ตกลงกัน และการจัดเก็บภาษีภายใต้อนุสัญญา  
ภาษีซ้อน ว่า รัฐใดจะมีอำนาจและสิทธิในการจัดเก็บภาษีภายใต้กลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จัดสรร  
สิทธิของรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ในไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนกัน ซึ่งทำให้สามารถจัดข้อพิพาทที่  
เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้องตรงประเด็น

ผู้เขียนมีความเห็นว่า จากข้อพิพาทส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นจะสามารถระงับได้ต่อเมื่อ  
ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า หากอีกรัฐที่เป็น  
ฝ่ายได้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีไปแล้ว อาจไม่ให้ความร่วมมือในการดำเนินการ  
ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรกับอีกรัฐหนึ่งได้ ทั้งนี้ หากพิจารณาเรื่องการไม่ให้ความร่วมมือดังกล่าว  
ประกอบกับการตีความเงินได้ระหว่างประเภทค่าสิทธิกับกำไรจากธุรกิจ เห็นได้ว่า กรณีประเทศไทย  
เป็นรัฐแหล่งเงินได้ ย่อมตีความเกินขอบเขตเพื่อให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นใน  
ประเทศ จึงทำให้เกิดปัญหาการตีความเงินได้ประเภทดังกล่าวเป็นส่วนใหญ่ ทั้งนี้ หากพิจารณา  
สถานะของประเทศไทยในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตก

<sup>8</sup> เรื่องฤทธิ์ เรื่องเนตร. การพิจารณาบุคคลธรรมดาที่มีถิ่นที่อยู่ในทั้งสองประเทศ (Dual Resident) ภายใต้  
บทบัญญัติแห่งอนุสัญญาภาษีซ้อน. สรรพากรสาสน์ 58, 1 (มกราคม 2554) : 3-5



ลงร่วมกันอาจเป็นข้อได้เปรียบของประเทศไทย กล่าวคือ เมื่อประเทศไทยเป็นฝ่ายที่ได้ประโยชน์จากการจัดเก็บภาษีโดยไม่คำนึงถึงว่า การจัดเก็บภาษีนั้นถูกต้องตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ ประเทศไทยย่อมอาศัยการไม่มีกลไกบังคับของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาได้ เพื่อไม่ให้ต้องมีการนำข้อพิพาทที่เกิดจากการตีความประเภทเงินได้ดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท เพราะประเทศไทยอาจต้องคืนเงินภาษีให้กับผู้เสียภาษีในอีกรัฐหนึ่งได้ ซึ่งทำให้ประเทศสูญเสียรายได้

### 5.3 ข้อพิจารณาสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในประเทศไทย<sup>9</sup>

#### 5.3.1 วิธีการระงับข้อพิพาทที่ก่อให้เกิดความมั่นใจแก่นักลงทุนต่างประเทศ

การกำหนดข้อวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันถือเป็นวิธีการหนึ่งที่สนับสนุนให้มีการค้าและการลงทุนจากนักลงทุนต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า ข้อดังกล่าวจะทำให้ให้นักลงทุนเกิดความมั่นใจว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นจะสามารถระงับได้ด้วยกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีประสิทธิภาพ

#### 5.3.2 วิธีการระงับข้อพิพาทที่ทำให้ทราบถึงกลยุทธ์หรือเทคนิคใหม่ ๆ ในการวางแผนภาษี

เป็นวิธีการที่ทำให้ทราบถึงกลยุทธ์หรือเทคนิคใหม่ ๆ ที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวางแผนภาษีและอาจเป็นประเด็นที่ก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากร ทำให้เมื่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐมาดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นร่วมกันจึงได้ทราบถึงกลยุทธ์ดังกล่าว

#### 5.3.3 กระชับหรือสร้างความสัมพันธ์ระหว่างรัฐ

เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่กระชับหรือสร้างความสัมพันธ์ รวมถึงสร้างเครือข่ายความร่วมมือระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของประเทศไทย และรัฐคู่สัญญาภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>9</sup> Dispute Resolution under Mutual Agreement Procedure in Thailand\_[online]. Available from: <http://sgatar2012.rd.go.th/sgatar2012> [2013, March 21]

### 5.3.4 มีข้อจำกัด

เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่มีข้อจำกัดในเรื่องของกระบวนการในการระงับข้อพิพาท โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้นต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศไทย เช่น อายุความ (time limitation) หรือ กระบวนการจัดเก็บภาษี (taxation process)

### 5.3.5 ขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ

กรมสรรพากรยังขาดแคลน บุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะทางเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

### 5.3.6 ไม่มีการจัดทำคู่มือหรือแนวทางในการระงับข้อพิพาท

ไม่มีการจัดทำคู่มือของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน แสดงให้เห็นว่า ไม่มีการกำหนดขั้นตอนของกระบวนการระงับข้อพิพาท ไว้อย่างชัดเจน ทำให้ทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่ทราบรายละเอียดของการระงับข้อพิพาทดังกล่าว

### 5.3.7 ความร่วมมือกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐเป็นองค์ประกอบสำคัญ

เป็นวิธีการระงับข้อพิพาทที่ต้องอาศัยความร่วมมือกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐเป็นองค์ประกอบสำคัญ ดังนั้น เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ในทางปฏิบัติ ประเทศไทยย่อมต้องอาศัยความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งเพื่อให้สามารถดำเนินการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ โดยหากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งไม่ให้ความร่วมมือ ไม่ว่าจะเป็นการไม่ตอบรับหนังสือที่ส่งไปเพื่อหารือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหรือกรณีที่ไม่ตอบรับนัดเพื่อดำเนินการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยการประชุมแบบเห็นหน้า ย่อมทำให้การระงับข้อพิพาทไม่สามารถเกิดขึ้นได้ และประเทศไทยก็ไม่สามารถบังคับให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งให้ความร่วมมือได้ เนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีกลไกในการบังคับระหว่างรัฐที่ชัดเจนว่า หากรัฐคู่พิพาทไม่ให้ความร่วมมือ อีกรัฐหนึ่งที่ขอความร่วมมือไปจะ สามารถดำเนินการอย่างไรได้บ้าง ซึ่งถือเป็นข้อจำกัดประการสำคัญและเป็นข้อแตกต่างจากกระบวนการระงับข้อพิพาทสำหรับข้อพิพาทประเภทอื่น ๆ ที่มีกระบวนการบังคับระหว่างคู่พิพาทอย่างชัดเจน เช่น การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ กล่าวคือ หากคู่พิพาทไม่นำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ ทั้ง ๆ ที่คู่พิพาทตกลงกันไว้ในสัญญาว่าจะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นโดยการอนุญาโตตุลาการ แต่กลับนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องคดีต่อศาล ศาลย่อมไม่รับพิจารณาคดีให้ เนื่องจากคู่พิพาทยังไม่ได้ปฏิบัติตามข้อสัญญาที่กำหนดไว้ หรือในกรณีที่คู่พิพาทฝ่ายที่มีหน้าที่ต้อง

ปฏิบัติตามคำชี้ขาดแต่กลับไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ คู่พิพาทอีกฝ่ายสามารถนำคำชี้ขาดดังกล่าวไปขอให้ศาลที่มีเขตอำนาจบังคับให้ได้ เป็นต้น

ทั้งนี้ ผู้เชี่ยวชาญ<sup>10</sup> มีความเห็นว่า การที่ประเทศไทยจะได้รับความร่วมมือมากหรือน้อยจากรัฐคู่สัญญานั้น ๆ ขึ้นอยู่กับข้อพิจารณาสำคัญหลายประการ เช่น (1) ความใกล้ชิดกับประเทศไทยในด้านความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ มีการลงทุนระหว่างประเทศร่วมกัน เช่น ประเทศญี่ปุ่น มีการลงทุนในประเทศไทยหลายกลุ่มประเภทธุรกิจ จากประสบการณ์ประเทศไทยที่ผ่านมาเมื่อเกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศญี่ปุ่นมักให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีในการดำเนินวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน อาจกล่าวได้ว่า ความร่วมมือเกิดจากการคำนึงถึงส่วนได้เสียของผลประโยชน์มากหรือน้อยในประเทศไทย รวมถึงการรักษาความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจที่มีกับประเทศไทยประกอบกับผู้เขียนมีความเห็นว่า ภาษีอากรถือเป็นต้นทุนสำคัญในการประกอบธุรกิจระหว่างประเทศ เมื่อประเทศญี่ปุ่นมีการลงทุนในประเทศไทยจำนวนมาก ย่อมได้รับผลกระทบหากมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นและข้อพิพาทดังกล่าวไม่สามารถระงับได้ จากเหตุที่กล่าวข้างต้นจึงอาจเป็นเหตุผลสนับสนุนในการที่ประเทศญี่ปุ่นให้ความร่วมมือกับประเทศไทยเป็นอย่างดี หรือ (2) ความใกล้ชิดกับประเทศไทยในด้านภูมิศาสตร์หรือภูมิประเทศ รวมถึงการมีวัฒนธรรมที่คล้ายคลึงกันกับประเทศไทย อาจกล่าวได้ว่า หากรัฐคู่สัญญาเป็นประเทศในแถบภูมิภาคเดียวกันย่อมมีความเป็นไปได้มากกว่าที่ประเทศไทยจะได้รับความร่วมมือในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันหากเปรียบเทียบกับประเทศที่อยู่กันคนละภูมิภาค เช่น ประเทศในแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ย่อมให้ความร่วมมือกับประเทศไทยมากกว่าประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรปอาจเนื่องด้วยวัฒนธรรมที่คล้ายคลึงกัน มีความเข้าใจกันมากกว่าประเทศที่อยู่คนละภูมิภาค รวมถึงข้อได้เปรียบจากการเป็นประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเดียวกันซึ่งมีการรวมกลุ่มกันเพื่อประโยชน์หลายด้าน เช่น การรวมกลุ่มกันเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจ (การรวมกลุ่มสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรือที่เรียกว่า ประชาคมอาเซียน) ถือเป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่า ประเทศในแถบภูมิภาคเดียวกันที่มีความใกล้ชิดและมีความสัมพันธ์อันดีระหว่างกันย่อมให้ความร่วมมือมากกว่าประเทศที่อยู่กันคนละภูมิภาคเพื่อกระชับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐให้แน่นแฟ้นยิ่งขึ้นประกอบกับไม่ต้องการให้กระทบความสัมพันธ์ระหว่างรัฐในด้านอื่น ๆ ที่มีอยู่แล้ว

กรณีประเทศไทยไม่ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งในการดำเนินวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน จากประสบการณ์ประเทศไทยผู้เชี่ยวชาญ<sup>11</sup> ได้ยกตัวอย่างกรณีที่กรมสรรพากร ประเทศไทยได้ขอความร่วมมือไปยังเจ้าพนักงานผู้มี

<sup>10</sup> เพ็ญสุข สังขสุบรรณ. นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักวิชาการแผนภาษี, กรมสรรพากร. สัมภาษณ์. 4 มีนาคม 2556, 11 เมษายน 2556 และ 24 เมษายน 2556.

<sup>11</sup> เพ็ญสุข สังขสุบรรณ. นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักวิชาการแผนภาษี, กรมสรรพากร. สัมภาษณ์.

อำนาจแห่งประเทศเยอรมันตั้งแต่พ.ศ. 2543 แต่ยังไม่ได้รับการตอบกลับแต่อย่างใดจนถึงปัจจุบัน ประกอบกับข้อเท็จจริงที่ประเทศไทยไม่มีความสัมพันธ์หรือเครือข่ายใด ๆ ที่จะสามารถติดต่อกับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจท่านอื่นของประเทศเยอรมันเพื่อขอความร่วมมือให้เกิดการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ ส่งผลให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นยังไม่สามารถระงับได้แต่อย่างใด ผู้เขียนมีความเห็นว่า การไม่ได้รับความร่วมมือดังกล่าว อาจมีความเกี่ยวข้องกับการที่ประเทศไทยกับประเทศเยอรมันอยู่กันคนละภูมิภาค รวมถึงไม่มีความสัมพันธ์กันในด้านอื่น ๆ เช่นเดียวกับตัวอย่างของประเทศญี่ปุ่นตามที่กล่าวข้างต้น ประเทศเยอรมันอาจไม่เห็นประโยชน์หรือส่วนได้เสียที่จะเกิดขึ้นจากการให้ความร่วมมือกับประเทศไทยจึงไม่ได้ให้ความสำคัญกับการให้ความร่วมมือดังกล่าว ในทางกลับกัน หากประเทศไทยกับประเทศเยอรมันมีการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ หรือ มีการลงทุนระหว่างประเทศระหว่างประเทศไทยกับประเทศเยอรมัน อาจมีความเป็นไปได้ที่ประเทศเยอรมันจะให้ความร่วมมือในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย

จากความเห็นของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนเห็นด้วยว่า การจะได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐคู่สัญญานั้น ต้องอาศัยปัจจัยแวดล้อมหลายประการซึ่งสิ่งที่สำคัญคือ ความสัมพันธ์ระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นในด้านวัฒนธรรม หรือเศรษฐกิจ หรือความสัมพันธ์ด้านอื่น ๆ เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ จึงทำให้มีเรื่องความร่วมมือเข้ามาเกี่ยวข้องเป็นองค์ประกอบสำคัญในการระงับข้อพิพาท โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เพราะหากไม่ได้รับความร่วมมือดังกล่าวก็จะทำให้วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่สามารถเกิดขึ้นได้

### 5.3.8 การขาดกลไกบังคับ

การขาดกลไกบังคับเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เป็นปัญหาสำคัญซึ่งเกิดขึ้นจากตัวกระบวนการเอง เนื่องจากกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวไม่มีการกำหนดหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสาระสำคัญของการระงับข้อพิพาทคือ การใช้เพียงความพยายามในการระงับข้อพิพาทเท่านั้น ทำให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีแรงจูงใจในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จภายในเวลาที่เหมาะสม

### 5.3.9 บทบาทของกฎหมายภายใน

บทบาทของกฎหมายภายในซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีถูกจำกัดสิทธิในการได้รับการบรรเทาภาระภาษีที่เกิดขึ้น เนื่องด้วยพันอายุความตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา เช่น อายุความในเรื่องการขอคืนภาษี เป็นต้น

### 5.3.10 ไม่มีหน่วยงานหรือองค์กรที่รับผิดชอบโดยตรง

การไม่มีหน่วยงานหรือองค์กรที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ จากข้อเท็จจริง ประเทศไทยมีเพียงหน่วยงานที่เป็นศูนย์กลางรับทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรระหว่างประเทศ ซึ่งการไม่มีหน่วยงานรับผิดชอบโดยตรงอาจก่อให้เกิดความล่าช้าในการระงับข้อพิพาทเนื่องจาก งานด้านการระงับข้อพิพาทอาจไม่ได้รับความสำคัญเป็นลำดับแรก หากเทียบกับการจัดเก็บหรือประเมินภาษี รวมถึงหากพิจารณาด้านความเชี่ยวชาญ เมื่อไม่มีหน่วยงานเฉพาะ การสร้างหรือพัฒนาบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงย่อมไม่เกิดขึ้น จากปัญหาดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาท

### 5.3.11 ความล่าช้า

ความล่าช้าเกิดขึ้นจากรูปแบบในการระงับข้อพิพาทไม่ว่าจะเป็นการส่งหนังสือโต้ตอบไปมาหรือการประชุมแบบเห็นหน้า เนื่องจากไม่มีข้อกำหนดไว้ชัดเจนเกี่ยวกับรูปแบบ จึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการเลือกรูปแบบในการระงับข้อพิพาท ซึ่งในทางปฏิบัติ การส่งหนังสือโต้ตอบไปมาระหว่างรัฐทำให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปอย่างล่าช้าไม่รวดเร็วเท่ากับการประชุมแบบเห็นหน้า เนื่องจากการประชุมแบบเห็นหน้าอาจก่อให้เกิดความเข้าใจระหว่างกันมากกว่าการติดต่อผ่านตัวหนังสือซึ่งส่งผลให้การระงับข้อพิพาทเป็นไปได้อย่างรวดเร็วขึ้น แต่ในทางปฏิบัติ การประชุมแบบเห็นหน้ามักไม่ค่อยเกิดขึ้น

นอกจากความล่าช้าจะเกิดขึ้นจากรูปแบบในการระงับข้อพิพาทแล้ว ความล่าช้ายังเกิดขึ้นจากการไม่กำหนดกรอบระยะเวลาที่ชัดเจนในแต่ละขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งถือเป็นอุปสรรคสำคัญที่ทำให้การระงับข้อพิพาทล่าช้า เนื่องจากไม่มีความแน่นอนในเรื่องของระยะเวลาดังกล่าว เมื่อไม่มีกรอบเวลากำหนด เจ้าพนักงานของทั้งสองรัฐย่อมไม่มีบทบังคับใด ๆ ที่ต้องระงับข้อพิพาทดังกล่าวให้รวดเร็ว

### 5.3.12 ผู้เสียภาษีไม่มีแรงจูงใจ

ผู้เสียภาษีไม่มีแรงจูงใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีมักไม่นำข้อพิพาทที่เกิดจากการตีความข้อประเภทเงินได้ต่าง ๆ ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนร้องขอต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เพื่อขอให้นำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยสาเหตุอาจเกิดจากผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียเวลาโต้แย้งกับกรมสรรพากรของอีกรัฐหนึ่ง จึงยอมชำระภาษีจากเงินได้ที่ได้รับแม้จะไม่เห็นด้วยจากการตีความเงินได้ที่ผิดประเภทก็ตามและยอมให้ข้อพิพาทดังกล่าวไม่ได้รับการระงับข้อพิพาทจากทั้งประเทศไทยและรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีอาจ

มองว่า ตนไม่ได้รับผลกระทบมากจากการตีความข้อประเภทเงินได้ผิดประเภทกล่าวคือ ความเสียหายที่เกิดขึ้นและกระทบต่อผู้เสียภาษีอาจไม่มาก โดยจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มอาจไม่ใช่จำนวนที่สูงมาก ผู้เสียภาษียอมจ่ายเพื่อแลกกับ การไม่ต้องมีข้อโต้แย้งกับกรมสรรพากรต่างประเทศ แตกต่างจากข้อพิพาททางภาษีประเภทอื่นที่อาจส่งผลกระทบต่อภาพรวมของผู้เสียภาษีมากกว่า ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ผู้เสียภาษีไม่มีแรงจูงใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทถือเป็นการบิดเบือนระบบการจัดเก็บภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้องตามหลักการที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งถือเป็นอุปสรรคสำคัญที่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรไม่ได้รับการระงับอย่างถูกต้องตรงประเด็น

#### 5.4 แนวทางสำหรับประเทศไทยในการปรับปรุงหรือพัฒนาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

จากประสบการณ์ของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น พบว่า ในทางปฏิบัติ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันดังกล่าวยังมีข้อจำกัดหลายประการที่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นไม่สามารถระงับได้ ดังนั้น การศึกษาแนวทางสำหรับประเทศไทยในการปรับปรุงหรือพัฒนาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพจึงถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญ ซึ่งผู้เขียนได้เสนอสองแนวทางได้แก่ แนวทางแรกคือ การปรับปรุงที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และแนวทางที่สองคือ การนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาท

##### 5.4.1 แนวทางแรก คือ การปรับปรุงที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

###### 5.4.1.1 การขจัดบทบาทของกฎหมายภายใน

การไม่นำบทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศไทยมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เนื่องจากผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการจัดภาษีซ้อนเนื่องด้วยข้อจำกัดตามที่บัญญัติกฎหมายภายในกำหนดไว้ เช่น เรื่องของการพ้นอายุความตามกฎหมายภายใน (ประมวลรัษฎากร) ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถได้รับการจัดภาษีตามผลของการดำเนินวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน

#### 5.4.1.2 การกำหนดกระบวนการในการจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะ

ควรมีการกำหนดกระบวนการในการจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะ เพื่อรองรับคำวินิจฉัยจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากความตกลงร่วมกันของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญา

#### 5.4.1.3 สร้างองค์กรหรือหน่วยงานเพื่อรับผิดชอบในการระงับข้อพิพาทโดยตรง

ควรมีการสร้างองค์กรหรือหน่วยงานขึ้นมาใหม่ภายใต้กลุ่มภาษีระหว่างประเทศ สำนักแผนนโยบายภาษี เพื่อทำหน้าที่ดูแลและรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

#### 5.4.1.4 การจัดทำคู่มือเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

ควรมีการจัดทำคู่มือเกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เพื่อแนะนำว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันคืออะไรมีขั้นตอนหรือกระบวนการในการดำเนินการระงับข้อพิพาทเป็นอย่างใด รวมถึงข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทดังกล่าว

#### 5.4.1.5 การสนับสนุนให้ใช้วิธีประชุมแบบเห็นหน้า

ควรสนับสนุนให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้วิธีการประชุมแบบเห็นหน้าในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

### 5.4.2 แนวทางที่สองคือ การนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาท

จากที่กล่าวมาในบทก่อนหน้าเกี่ยวกับลักษณะสำคัญและหลักการสำคัญของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการรวมถึงการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศนั้น เห็นได้ว่า การอนุญาตตุลาการสามารถจัดข้อจำกัดหลายประการของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในประเทศไทยควรคำนึงถึงข้อพิจารณาสำคัญบางประการที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในประเทศไทยโดยเฉพาะซึ่งนอกเหนือจากหลักการและลักษณะสำคัญของการอนุญาตตุลาการตามที่ได้ระบุในบทที่ 3 แล้ว ดังนี้

#### 5.4.2.1 ลักษณะของการนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ

ควรให้การอนุญาตตุลาการมีลักษณะเป็นเพียงส่วนขยายหรือกลไกเพิ่มเติมของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้นซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของ OECD กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่สามารถเลือกที่จะระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการได้ทันที โดยไม่ผ่านการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน รวมถึงการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้อย่างจำกัดในเรื่องประเภทข้อพิพาทที่ประเทศไทยยอมส่งอำนาจอธิปไตยให้อนุญาตตุลาการทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทดังกล่าวแทน

#### 5.4.2.2 เจื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ

จากแนวความคิดของ OECD เจื่อนไขสำคัญประการหนึ่งในการนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐได้ต่อเมื่อ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันภายในระยะเวลา 2 ปี ซึ่งก่อให้เกิดประเด็นว่า กรณีใดจึงจะถือว่า ข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันนั้น น่าจะหมายความเพียงกรณีที่มีการดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐเกิดขึ้นแล้วแต่การระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่สำเร็จภายในระยะเวลา 2 ปี เนื่องจากลักษณะของการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้เป็นส่วนขยายวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น โดยรายละเอียดของประเด็นนี้ได้ระบุไว้แล้วในบทที่ 2

จากที่กล่าวข้างต้น ผู้เขียนจึงเสนอว่า ประเทศไทยควรระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนว่า กรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้นั้นให้หมายถึง กรณีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเกิดขึ้นแล้วแต่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และให้รวมกรณีที่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันยังไม่เกิดขึ้น อาจด้วยสาเหตุจากการไม่ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐ หรือด้วยเหตุอื่นใดที่ไม่ได้เกิดจากการที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจปฏิเสธไม่รับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไว้เนื่องจากไม่มีเหตุอันสมควรในการรับข้อพิพาทดังกล่าวไว้พิจารณา ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้รับการระงับข้อพิพาท มิฉะนั้น หากการระงับข้อพิพาทไม่สำเร็จมีความหมายเพียงกรณีที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต้องเกิดขึ้นแต่ไม่สำเร็จ อาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการตามกฎหมายภายใน ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับสิทธิในการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในดังกล่าว เนื่องจากข้อจำกัดเกี่ยวกับอายุ



ความ หรือระยะเวลาใด ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดได้ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันข้อโต้แย้งในอนาคตระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ และระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจกับผู้เสียภาษี

#### 5.4.2.3 ประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ มีอำนาจอธิปไตยเข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้น การจำกัดขอบเขตการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐจึงเป็นข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งซึ่งประเทศไทยต้องคำนึงถึงนโยบายของรัฐ รวมถึงส่วนได้เสียต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสละอำนาจในการระงับข้อพิพาทให้แก่อนุญาโตตุลาการซึ่งเป็นเอกชน เพราะหากการกำหนดข้อพิพาทประเภทใดแล้วทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี หรือถูกจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีย่อมเป็นอุปสรรคสำคัญที่ประเทศไทยจะไม่นำการอนุญาโตตุลาการดังกล่าวมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น โดยหากพิจารณาประสบการณ์การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา มักกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนว่า ข้อพิพาทประเภทใดบ้างที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตีความสถานประกอบการถาวร เป็นต้น โดยในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำขึ้นก็กำหนดประเภทข้อพิพาทแตกต่างกันขึ้นอยู่กับแต่ละรัฐคู่สัญญาด้วย ทั้งนี้ ผู้เขียนเสนอให้ประเทศไทยจำกัดการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้สำหรับข้อพิพาทบางประเภทซึ่งข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนน่าจะเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาท เนื่องจากเป็นข้อพิพาทที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะทางในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งประเทศไทยอาจได้อาศัยประโยชน์จากความเชี่ยวชาญของอนุญาโตตุลาการในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จ

#### 5.4.2.4 การจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

การจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญ ซึ่งเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐสามารถตกลงกันได้ว่าจะให้กระบวนการจัดทำคำชี้ขาดเป็นอย่างไร เช่น ในประเทศอเมริกา สำหรับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีการกำหนดการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับไว้ในการระงับข้อพิพาทนั้น ได้กำหนดให้กระบวนการทำคำชี้ขาดมาจาก เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐต่างจัดทำแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้แก่อนุญาโตตุลาการ และอนุญาโตตุลาการจะเลือกแนวทางของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดรัฐหนึ่งมาเป็นคำชี้ขาดข้อพิพาทนี้ เป็นต้น หรือ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอาจกำหนดให้อนุญาโตตุลาการดำเนินการจัดทำคำชี้ขาดตามปกติ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในขั้นตอนนี้เลยก็ได้ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า สำหรับประเทศไทยการใช้วิธีการเช่นเดียวกับประเทศอเมริกาอาจยังไม่เหมาะสม อาจเป็นการเสียเปรียบรัฐคู่สัญญาอีกรัฐที่มีความเชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการ เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ยัง

ไม่มีประสบการณ์หรือความเชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการที่เพียงพอ โดยเฉพาะการนำวิธีการดังกล่าวมาใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งถือเป็นเรื่องใหม่ ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยควรได้อาศัยประโยชน์จากผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ดังนั้น การจัดทำคำชี้ขาดควรเป็นหน้าที่ของอนุญาโตตุลาการ เพียงแต่กำหนดระยะเวลาให้ชัดเจนว่าควรจัดทำคำชี้ขาดให้เสร็จภายในระยะเวลาใด

#### 5.4.2.5 การบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

ในกรณีที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดต้องอาศัยบทบาทของศาลในการบังคับตามคำชี้ขาด เนื่องจากการอนุญาโตตุลาการเป็นการระงับข้อพิพาทโดยเอกชน ดังนั้น อนุญาโตตุลาการจึงไม่มีอำนาจและกลไกของตนเองสำหรับการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการในกรณีที่คู่พิพาทอีกฝ่ายไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาด

หากพิจารณาการอนุวัติการกฎหมายภายในของประเทศไทยที่เกี่ยวกับการอนุญาโตตุลาการ คือ พระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545 เห็นได้ว่า มาตรา 41 เรื่องการบังคับตามคำชี้ขาด กำหนดให้ คำชี้ขาดไม่ว่าทำขึ้นในประเทศใดให้ผูกพันคู่พิพาท แต่ในกรณีที่คำชี้ขาดทำขึ้นในระหว่างประเทศ ให้ศาลที่มีเขตอำนาจบังคับตามคำชี้ขาดต่อเมื่อเป็นคำชี้ขาดที่อยู่ในบังคับแห่งสนธิสัญญา อนุสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศซึ่งประเทศไทยเป็นภาคี และให้มีผลบังคับได้เพียงเท่าที่ประเทศไทยยอมตนเข้าผูกพันเท่านั้น อาจกล่าวได้ว่า ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นฝ่ายไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดที่ทำขึ้นในต่างประเทศ คู่พิพาทอีกฝ่ายจะขอศาลให้บังคับตามคำชี้ขาดดังกล่าวได้ต่อเมื่อมีกฎหมายระหว่างประเทศดังกล่าวรองรับเท่านั้น ซึ่งจากข้อเท็จจริงในปัจจุบัน ประเทศไทยเป็นภาคีของอนุสัญญานิวยอร์ค ค.ศ. 1958 เท่านั้นและเป็นอนุสัญญาที่ทำขึ้นสำหรับข้อพิพาททางการค้าระหว่างประเทศไม่รวมถึงข้อพิพาททางภาษีอากรแต่อย่างใด ในทางกลับกัน หากประเทศไทยเป็นฝ่ายไปขอให้ศาลต่างประเทศบังคับตามคำชี้ขาดอนุญาโตตุลาการที่ทำขึ้น ประเทศไทยย่อมพิจารณากฎหมายภายในของภูมิลำเนาของตนว่า มีข้อกำหนดในการบังคับตามคำชี้ขาดไว้อย่างไร

อย่างไรก็ดี จากที่กล่าวข้างต้นเป็นกรณีที่กฎหมายภายในที่มีอยู่ในประเทศไทยซึ่งไม่ได้ครอบคลุมถึงข้อพิพาทประเภทภาษีอากรและข้อพิพาทระหว่างรัฐกับรัฐ ผู้เขียนมีความเห็นว่า การบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ ยังเป็นประเด็นที่ไม่มีกลไกหรือกระบวนการใดรองรับไม่ว่าจะเป็นกฎหมายระหว่างประเทศ อนุสัญญาระหว่างประเทศ รวมถึงกฎหมายภายในของประเทศไทย จากข้อจำกัดดังกล่าว การออกกฎหมายหรือจัดทำอนุสัญญาภาษีระหว่างประเทศน่าจะเป็นการยุ่งยากในทางปฏิบัติและอาจเป็นอุปสรรคในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาท หรืออีกนัยหนึ่งอาจกล่าวได้ว่า การที่รัฐคู่สัญญาไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ ทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างรัฐขึ้นใหม่ ซึ่งทำให้อีกรัฐที่ต้องปฏิบัติต้องแสวงหาวิธีการระงับข้อพิพาทนำดังกล่าว ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า การอนุญาโตตุลาการไม่ได้เป็นวิธีการ

ระงับข้อพิพาทแต่กลับก่อให้เกิดข้อพิพาทเพิ่มขึ้น แสดงให้เห็นว่า กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐยังไม่มี ความชัดเจน

#### 5.4.2.6 ค่าใช้จ่าย

เนื่องจากการอนุญาโตตุลาการเป็นการระงับข้อพิพาทโดยเอกชน การจ่ายค่าธรรมเนียมต่าง ๆ รวมถึงค่าป่วยการอนุญาโตตุลาการจึงเป็นข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งที่เป็นภาระหรือเป็นต้นทุนที่รัฐต้องรับผิดชอบในขณะที่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีค่าใช้จ่ายหรือภาระใด ๆ ที่รัฐต้องรับผิดชอบ ทั้งนี้ การรับผิดชอบค่าใช้จ่ายนั้นขึ้นอยู่กับความตกลงร่วมกันระหว่างทั้งสองรัฐ ในขณะที่ประเทศอเมริกามีการอ้างอิงอัตราค่าธรรมเนียมต่าง ๆ อนุญาโตตุลาการจาก ICSID<sup>12</sup> ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยในฐานะประเทศกำลังพัฒนาย่อมเห็นว่า ค่าใช้จ่ายถือเป็นอุปสรรคสำคัญประการหนึ่งอาจทำให้รัฐไม่นำการอนุญาโตตุลาการมาใช้

จากที่กล่าวข้างต้น แม้ประเทศไทยจะยังไม่มีประสบการณ์ในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเทศไทยมีความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามแนวความคิดของ OECD เนื่องจากการอนุญาโตตุลาการก็มีข้อดีและลักษณะสำคัญหลายประการที่สามารถขจัดข้อจำกัดของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และสามารถเพิ่มประสิทธิภาพให้การระงับข้อพิพาทสำเร็จได้มากขึ้น อย่างไรก็ตาม การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ยังพบว่าข้อพิจารณาสำคัญหลายประการ เช่น กลไกการบังคับตามคำชี้ขาดอนุญาโตตุลาการไม่ว่าจะเกิดขึ้นในประเทศ หรือต่างประเทศควรจะเป็นอย่างไร อาศัยเพียงช่องทางทางทูลจะเพียงพอหรือไม่ รวมถึงประเทศไทยยินยอมในการสละอำนาจอธิปไตยของรัฐให้กับเอกชนในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้มากน้อยเพียงใด และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ยังต้องคำนึงถึงนโยบายของกรมสรรพากรประกอบด้วย โดยผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่า ในปัจจุบัน กรมสรรพากร ประเทศไทยยังไม่มียุทธศาสตร์หรือแนวทางที่จะนำการอนุญาโตตุลาการมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนตามความเห็นของ OECD ตามเนื้อหาในบทที่ 2 เนื่องจากการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาโตตุลาการเป็นการระงับข้อพิพาทโดยบุคคลที่สามซึ่งหากพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแล้ว ไม่ควรอาศัยบุคคลที่สามหรืออำนาจรัฐอื่นๆ เข้ามาเกี่ยวข้อง ควรจะเป็นการระงับข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้ง

<sup>12</sup> Memorandum on the Fees and Expenses of ICSID Arbitrator , 2005 July, 6 [online]. Available from: <https://icsid.worldbank.org/ICSID/FrontServlet?requestType=ICSIDDocRH&actionVal=Memorandum> [2013, May 3]

สองรัฐตกลงร่วมกันตามหลักของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน หากจะมีบุคคลที่สามเข้ามาเกี่ยวข้องก็ควรจำกัดเฉพาะบทบาทของศาลภายในของรัฐนั้นๆ ที่มีการดำเนินวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น ผู้เชี่ยวชาญจึงมีความเห็นว่า ในขณะนี้ วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันน่าจะ เป็นวิธีการที่เหมาะสมกับประเภทข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน แต่อาจมีบางขั้นตอนของวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวที่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่มีผลบังคับใช้ในทางปฏิบัติได้มากขึ้น และทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างครบถ้วนในฐานะผู้เสียหาย หรือในบางกรณีที่รัฐอาจเป็นผู้นำข้อพิพาทบางประเภทเข้าสู่การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน การปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันย่อมทำให้ทั้งประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาที่มีความเข้าใจที่ตรงกันในการดำเนินการจัดเก็บภาษีและสามารถปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้โดยเกิดข้อพิพาทน้อยที่สุด จากความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับแนวทางของกรมสรรพากรที่ยังไม่มีแนวความคิดในการนำการอนุญาโตตุลาการไปใช้นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ในประเทศไทย เป็นเรื่องที่ต้องใช้เวลาศึกษาและวิเคราะห์ให้เหมาะสม โดยสาเหตุที่กรมสรรพากรยังไม่มีแนวความคิดในการนำอนุญาโตตุลาการมาใช้ อาจเนื่องมาจากการที่ประเทศไทยอยู่ในฐานะรัฐแหล่งเงินได้ มีการตีความเงินได้เกินขอบเขตเพื่อให้ประเทศไทยมีอำนาจจัดเก็บภาษีซึ่งกลายเป็นข้อพิพาทส่วนใหญ่ที่เข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่ระบุในข้อ 5.2 โดยกรมสรรพากรย่อมตระหนักถึงส่วนได้เสียที่เกิดขึ้นโดยรัฐอาจสูญเสียรายได้ หากนำข้อพิพาทดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการ ในขณะที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่มีกลไกบังคับซึ่งทำให้หากอีกรัฐคู่สัญญายื่นคำร้องขอความร่วมมือกับประเทศไทย ประเทศไทยอาจไม่ให้ความร่วมมือและปล่อยให้ข้อพิพาทดังกล่าวไม่ได้รับการระงับได้ ทั้งนี้ การอนุญาโตตุลาการอาจยังไม่ใช่วิธีที่ประเทศไทยจะนำมาใช้ภายใน 5 ปี หรือ 10 ปีข้างหน้า เนื่องด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น

ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนควรทำทั้งสองแนวทางควบคู่กัน กล่าวคือการปรับปรุงที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน และการนำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาใช้ โดยผู้เขียนมีความเห็นว่า การแก้ไขที่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นสิ่งที่สามารถทำได้ก่อน ในระหว่างที่ประเทศไทยยังต้องใช้เวลาศึกษาและวิเคราะห์ข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาปรับใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ ทั้งนี้ การเสนอแนวทางดังกล่าวเพื่อให้สามารถเพิ่มระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนให้ได้มากที่สุด

## บทที่ 6

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 6.1 บทสรุป

วัตถุประสงค์สำคัญในการเข้าทำอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญาคือ การขจัดข้อพิพาทเกี่ยวกับความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีซ้อน แต่ในทางปฏิบัติ รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐอาจมีความเห็นที่แตกต่างกันทำให้โลกที่กำหนดไว้เพื่อจัดสรรสิทธิและอำนาจของรัฐในฐานะรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่ไม่สามารถบังคับใช้ได้ รวมถึงปัญหาในการปรับใช้หรือตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญา ปัญหาเหล่านี้จึงเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งต้องอาศัยกระบวนการระงับข้อพิพาทที่กำหนดขึ้นเป็นการเฉพาะภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เรียกว่า “วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน” (Mutual Agreement Procedure) โดยมีที่มาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD

วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีอยู่เดิมซึ่งมีที่มาจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD เป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ถูกกำหนดขึ้นนอกจากสิทธิของผู้เสียภาษีในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทตามที่กฎหมายภายในกำหนด และเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ โดยอาศัยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทำหน้าที่ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น ประกอบกับกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวไม่มีกลไกบังคับ กล่าวคือ เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้เพียงความพยายามในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเท่านั้น จากลักษณะของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันตามที่กล่าวข้างต้น พบว่าในทางปฏิบัติ การระงับข้อพิพาทด้วยวิธีการดังกล่าวมีข้อจำกัดหลายประการซึ่งถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เช่น การขาดกลไกบังคับ หรือ ตุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการพิจารณารับหรือไม่รับข้อพิพาท รวมถึงการไม่มีกลไกบังคับให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของอีกรัฐหนึ่งให้ความร่วมมือเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท เป็นต้น เมื่อมีข้อจำกัดต่าง ๆ เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว ทำให้อนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละรัฐที่นำต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนไปปรับใช้ไม่สามารถจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นได้ในทางปฏิบัติ ส่งผลให้มีข้อพิพาทจำนวนมากที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ดังนั้น เพื่อให้การระงับข้อพิพาทมีกลไกในการบังคับมากขึ้น และเป็นการสร้างความมั่นใจให้แก่นักลงทุนต่างชาติ หรือผู้เสียภาษีว่าข้อพิพาทของตนจะได้รับความคุ้มครองมากขึ้น OECD จึงมีความคิดในการเพิ่มประสิทธิภาพให้กับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน โดยเสนอให้นำการอนุญาโตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้โดยมีลักษณะเป็นกลไกเพิ่มเติมหรือเป็นส่วนขยายของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้น และในปี.ศ. 2008 OECD จึงได้แก้ไขต้นแบบอนุสัญญาภาษีเพื่อเพิ่มการอนุญาโตตุลาการให้เป็นส่วนหนึ่งของการระงับ

ข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งแต่ละรัฐสามารถพิจารณาเพื่อนำการอนุญาตตุลาการไปปรับใช้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ตามความเหมาะสมสอดคล้องกับนโยบายของรัฐและข้อพิจารณาอื่น ๆ

อย่างไรก็ดี มีข้อพิจารณาสำคัญหลายประการในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาท ไม่ว่าจะเป็นการสละอำนาจรัฐโดยยอมให้การอนุญาตตุลาการเข้ามาแทนที่ หรือความสัมพันธ์ระหว่างกฎหมายภายในกับการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ รวมถึงประสบการณ์ของรัฐคู่สัญญาในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ เพราะหากรัฐคู่สัญญาไม่ประสบผลสำเร็จที่ไม่ดีในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ รัฐนั้น ๆ ย่อมไม่เห็นด้วยกับการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ควบคู่กับวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน นอกจากนี้ ข้อพิจารณาต่าง ๆ ในการเพิ่มวิธีการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการถือเป็นปัจจัยสำคัญในการพิจารณาว่า การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าว จะได้รับการยอมรับเพื่อกำหนดในข้อบทที่เกี่ยวกับวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันหรือไม่ ทั้งนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการนำการอนุญาตตุลาการไปใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน จึงเห็นได้ว่า การศึกษาประสบการณ์ต่างประเทศย่อมเป็นแนวทางสำคัญที่จะทำให้ประเทศไทยสามารถพิจารณาและวิเคราะห์ได้ว่า การอนุญาตตุลาการจะเป็นวิธีการที่สามารถเพิ่มประสิทธิภาพในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้หรือไม่

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐในประเทศไทยพบว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยจัดทำขึ้น มีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับรัฐส่วนใหญ่คือ การจัดสรรสิทธิในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐแหล่งเงินได้และรัฐถิ่นที่อยู่เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนักลงทุนต่างชาติหรือผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือเป็นคนชาติของประเทศไทยต้องถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากการทำธุรกรรมใด ๆ อันก่อให้เกิดเงินได้ในต่างประเทศ ซึ่งเมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรอันเกิดจากการปรับใช้หรือตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสองรัฐที่แตกต่างกัน วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันจึงเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกิดจากความตกลงยินยอมร่วมกันระหว่างสองรัฐคู่สัญญานับแต่วันที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติประเทศไทยพบอุปสรรค ปัญหาและข้อจำกัดหลายประการในการนำวิธีการระงับข้อพิพาทดังกล่าวมาปรับใช้ เช่น ข้อจำกัดในด้านของตัววิธีการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีกลไกบังคับบทบัญญัติกฎหมายภายในที่มาแทรกแซงการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประเทศ หรือข้อจำกัดเกี่ยวกับการขาดแคลนบุคลากรที่มีประสบการณ์ ความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านนี้ หรือข้อจำกัดเรื่องความชัดเจนของกระบวนการระงับข้อพิพาทเนื่องจากไม่มีการกำหนดขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทไว้อย่างชัดเจน หรือข้อจำกัดจากการไม่ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ ซึ่งทำให้การระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันไม่สามารถเกิดขึ้นได้ จากข้อจำกัดดังกล่าวจึงได้มีการศึกษาความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อ

พิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยและพบว่า การอนุญาตตุลาการสามารถเพิ่มประสิทธิภาพให้กับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เนื่องด้วยลักษณะสำคัญของการอนุญาตตุลาการสามารถจัดข้อจำกัดหลายประการของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ เช่น กลไกบังคับของกระบวนการอนุญาตตุลาการ ส่งผลให้ข้อพิพาทสามารถระงับได้ตามขั้นตอนและระยะเวลาที่ทั้งสองรัฐคู่สัญญาได้กำหนดไว้ หรือการอาศัยบุคคลภายนอกซึ่งมีสถานะเป็นเอกชน อาจเป็นปัจจัยหนึ่งที่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถระงับได้ง่ายขึ้นกว่าการดำเนินการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการอนุญาตตุลาการจะสามารถจัดข้อจำกัดหลายประการได้ตามที่กล่าวข้างต้น แต่การนำการอนุญาตตุลาการมาใช้จำเป็นต้องคำนึงถึงข้อพิจารณาสำคัญหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง นโยบายของรัฐเกี่ยวกับการยอมรับการอนุญาตตุลาการ ซึ่งอาจทำให้ประเทศไทยเสียประโยชน์จากการลดอำนาจในการจัดเก็บภาษี หรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินการกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการ ซึ่งถือเป็นต้นทุนของรัฐที่อาจเป็นอุปสรรคในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในประเทศไทย เป็นต้น

ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า แนวทางในการเพิ่มประสิทธิภาพให้แก่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทยทำได้โดย การนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้พร้อมทั้งการแก้ไขปรับปรุงที่ตัววิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น เนื่องจาก การนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้เพียงวิธีการเดียวไม่สามารถจัดข้อจำกัดของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันได้ทั้งหมดตามที่กล่าวข้างต้น

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ควรนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย โดยให้การอนุญาตตุลาการมีลักษณะเป็นเพียงส่วนขยายของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเท่านั้นซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดของ OECD และการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐอาจเป็นเครื่องมือกระตุ้นให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของประเทศไทยกล่าวการนำข้อพิพาทเข้าสู่การอนุญาตตุลาการ เพราะไม่ยากให้เอกชนเป็นผู้มีอำนาจในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจึงต้องรีบดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้สำเร็จภายในเวลาซึ่งถือเป็นการพัฒนาประสิทธิภาพให้กับการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันทางอ้อม โดยอาจพิจารณาเปรียบเทียบกับประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่พบว่า เมื่อมีการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในทางปฏิบัติกลับไม่มีประสบการณ์ในการใช้การอนุญาตตุลาการดังกล่าว เนื่องจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจรีบดำเนินการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ทั้งนี้ เนื่องจากประเทศไทยยังต้องใช้เวลาในการศึกษา

วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าว ประกอบกับข้อจำกัดบางประการในการนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ เช่น การอนุญาตตุลาการไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ทุกประเภท ดังนั้น ข้อพิพาทบางประเภทที่ไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาตตุลาการจะกลายเป็นข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้ต่อไป ไม่มีกลไกในการระงับข้อพิพาทใด ๆ มารองรับ เป็นต้น ประกอบกับข้อจำกัดหรือปัญหาบางประการที่เกิดขึ้นกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ไม่สามารถแก้ไขได้โดยการอนุญาตตุลาการ

จากเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนจึงจัดทำข้อเสนอแนะเป็นสองแนวทาง แนวทางแรกคือ การนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย พร้อมทั้งข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ เพื่อประกอบการศึกษาและวิเคราะห์การนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในประเทศไทย และแนวทางที่สองคือ การแก้ไขปรับปรุงวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

**6.2.1 แนวทางแรก คือ ข้อเสนอแนะของการนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาปรับใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศไทย พร้อมทั้งข้อพิจารณาสำคัญต่าง ๆ ดังนี้**

ควรแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้รองรับการนำการอนุญาตตุลาการแบบบังคับมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ ทั้งนี้ ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขเรื่องวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยเพิ่มสาระสำคัญต่าง ๆ ของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนอาศัยแนวทางจากต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ประกอบกับการนำลักษณะสำคัญและหลักการสำคัญของการอนุญาตตุลาการมาปรับใช้ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

**6.2.1.1 เจาะลึกในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ**

อนุสัญญาภาษีซ้อนควรกำหนดเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการไว้ 2 ประการ ประการแรกคือ ผู้เสียภาษีต้องเป็นผู้ร้องขอจึงจะสามารถนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการอนุญาตตุลาการได้ และประการที่สองซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ คือ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นต้องไม่สามารถระงับได้โดยการอนุญาตตุลาการภายใน 2 ปี โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ซึ่งควรระบุในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนว่า กรณีที่ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้นั้นให้หมายถึง กรณีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเกิดขึ้นแล้วแต่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่สามารถระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้สำเร็จโดยวิธีการดำเนินการเพื่อ



ความตกลงร่วมกัน และให้รวมกรณีที่มีการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน ยังไม่เกิดขึ้น อาจด้วยสาเหตุจากการไม่ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอิกรัฐ หรือด้วยเหตุอื่นใดที่ไม่ได้เกิดจากการที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจปฏิเสธไม่รับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นไว้เนื่องจากไม่มีเหตุอันสมควรในการรับข้อพิพาทดังกล่าวไว้พิจารณา ทั้งนี้ การระงับข้อพิพาทดังกล่าวให้ชัดเจนเพื่อให้ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้รับการระงับข้อพิพาท เพราะหากการระงับข้อพิพาทไม่สำเร็จมีความหมายเพียงกรณีวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันต้องเกิดขึ้นแต่ระงับไม่สำเร็จเท่านั้น ย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการตามกฎหมายภายใน ซึ่งผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับสิทธิในการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภายในดังกล่าว เนื่องจากข้อจำกัดเกี่ยวกับอายุความ หรือระยะเวลาใด ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดได้ การระงับข้อพิพาทดังกล่าวให้ชัดเจนเพื่อป้องกันข้อโต้แย้งในอนาคตระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐ และระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจกับผู้เสียภาษีเกี่ยวกับเงื่อนไขในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการ

#### 6.2.1.2 ประเภทข้อพิพาทที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ

เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐ มีอำนาจอธิปไตยเข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้น การจำกัดขอบเขตการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐจึงเป็นข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งซึ่งประเทศไทยต้องคำนึงถึงนโยบายของรัฐ รวมถึงส่วนได้เสียต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสละอำนาจในการระงับข้อพิพาทให้แก่อนุญาโตตุลาการซึ่งเป็นเอกชน เพราะหากการกำหนดข้อพิพาทประเภทใดแล้วทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี หรือถูกจำกัดอำนาจในการจัดเก็บภาษีย่อมเป็นอุปสรรคสำคัญที่ประเทศไทยจะไม่นำการอนุญาโตตุลาการดังกล่าวมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น โดยหากพิจารณาประสบการณ์การนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกา มักกำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้ชัดเจนว่า ข้อพิพาทประเภทใดบ้างที่สามารถระงับได้โดยการอนุญาโตตุลาการ เช่น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน หรือข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการตีความสถานประกอบการถาวร เป็นต้น โดยในอนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาทำขึ้นก็กำหนดประเภทข้อพิพาทแตกต่างกันขึ้นอยู่กับแต่ละรัฐคู่สัญญาด้วย ทั้งนี้ ผู้เขียนเสนอให้ประเทศไทยจำกัดการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้สำหรับข้อพิพาทบางประเภทซึ่งข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนน่าจะเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรที่มีความเป็นไปได้ในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้เพื่อระงับข้อพิพาท เนื่องจากเป็นข้อพิพาทที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะทางในการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งประเทศไทยอาจได้อาศัยประโยชน์จากความเชี่ยวชาญของอนุญาโตตุลาการในการระงับข้อพิพาทให้สำเร็จ

#### 6.2.1.3 กระบวนการพิจารณาการอนุญาโตตุลาการ

การกำหนดกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งในการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการ ดังนั้น รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐควรตกลงกำหนดกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการร่วมกันตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดกระบวนการเพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาทมีกรอบระยะเวลา แนวทาง และขั้นตอนที่ชัดเจน เช่น การแต่งตั้งอนุญาตตุลาการ การกำหนดขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณาและระยะเวลาของแต่ละขั้นตอน ระยะเวลาในการจัดทำคำชี้ขาด ระยะเวลาในการแต่งตั้งอนุญาตตุลาการ เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ทั้งสองรัฐคู่สัญญาสามารถกำหนดกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้น เป็นข้อพิจารณาสำคัญที่จะทำให้การนำการอนุญาตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐได้รับการยอมรับมากกว่าการอ้างข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการประเภทสถาบันที่มีอยู่ เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีข้อบังคับว่าด้วยการอนุญาตตุลาการของสถาบันใดที่จัดทำขึ้นเพื่อข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐ โดยเฉพาะ ทั้งนี้ การตกลงร่วมกันในทุก ๆ ขั้นตอนของการระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการถือเป็นการปิดช่องว่างในกรณีดังกล่าว และยังเป็นการตอบสนองความต้องการของรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายว่า ต้องการให้การระงับข้อพิพาทโดยการอนุญาตตุลาการออกมาในรูปแบบใด มีรายละเอียดของแต่ละขั้นตอนเป็นอย่างไร

ทั้งนี้ ผู้เขียนได้ตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับ กระบวนการแต่งตั้งการอนุญาตตุลาการ เนื่องจากต้นแบบอนุสัญญาภาษีของ OECD กำหนดไว้ให้องค์คณะอนุญาตตุลาการมี 3 คน โดยหากอนุญาตตุลาการที่ได้รับการแต่งตั้งจากรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐไม่สามารถร่วมกันแต่งตั้งอนุญาตตุลาการคนที่ 3 ได้ ประเทศไทยจะให้หน่วยงานหรือองค์กรใดมาเป็นผู้ดำเนินการแต่งตั้งอนุญาตตุลาการดังกล่าว เพราะการที่จะให้ THE DIRECTOR OF THE OECD CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION มาเป็นผู้ดำเนินการดังกล่าวน่าจะเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ

#### 6.2.1.4 กฎหมายที่ใช้บังคับ

ผู้เขียนเสนอว่า กฎหมายที่นำมาใช้บังคับกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาการอนุญาตตุลาการควรจำกัดเพียงอนุสัญญาภาษีซ้อนและกฎหมายภายในเท่านั้นที่ขัดกับที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนด เพื่อจำกัดไม่ให้กฎหมายภายในที่มีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีเข้ามามีบทบาทในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการจัดการภาษีที่เกิดขึ้น เนื่องด้วยข้อจำกัดภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายภายใน เช่น ข้อจำกัดเรื่องอายุความในการขอคืนภาษี หากพ้นระยะเวลาไปก็จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้คืนภาษีดังกล่าว แม้ว่าผลของการระงับข้อพิพาทจะกำหนดให้ผู้เสียภาษีได้คืนภาษีก็ตาม เป็นต้น

ดังนั้น อนุสัญญาภาษีซ้อนจึงควรกำหนดรายละเอียดให้ชัดเจนว่า ข้อพิพาทประเภทใดใช้กฎหมายอะไรเพิ่มเติมนอกเหนือจากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อให้เกิดความ

ชัดเจนในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยอาจกำหนดให้ให้นำหลักของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาดมาปรับใช้กับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน เป็นต้น ทั้งนี้ การจะนำกฎหมายภายในมาใช้บังคับย่อมต้องขึ้นอยู่กับที่ยอมรับของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งด้วย

#### 6.2.1.5 กระบวนการจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

การจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญ ซึ่งเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจทั้งสองรัฐสามารถตกลงกันได้ว่าจะให้กระบวนการจัดทำคำชี้ขาดเป็นอย่างไร ซึ่งผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับกระบวนการจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนในประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากกระบวนการดังกล่าวเป็นการให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐมีบทบาทในการจัดทำแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้เสนอต่ออนุญาโตตุลาการ และอนุญาโตตุลาการจะเลือกแนวทางของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของรัฐใดรัฐหนึ่งมาเป็นคำชี้ขาดข้อพิพาท (baseball arbitration) จึงเสนอให้กระบวนการจัดทำคำชี้ขาดของประเทศไทยเป็นการให้อนุญาโตตุลาการมีหน้าที่จัดทำคำชี้ขาดโดยปราศจากบทบาทของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐในการจัดทำแนวทางในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เพื่อให้ประเทศไทยได้อาศัยประโยชน์จากอนุญาโตตุลาการซึ่งเป็นบุคคลภายนอกมีความเป็นอิสระและเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงในประเด็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ การกำหนดกระบวนการจัดทำคำชี้ขาดอาจกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐสามารถจัดทำความเห็นหรือเสนอข้อมูลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องข้อพิพาทได้ เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อการระงับข้อพิพาทมากที่สุด แต่ความเห็นหรือข้อมูลดังกล่าวไม่มีผลผูกพันอนุญาโตตุลาการในการนำมาพิจารณาเพื่อจัดทำคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการแต่อย่างใด

#### 6.2.1.6 กระบวนการบังคับใช้คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

เมื่ออนุญาโตตุลาการมีการจัดทำคำชี้ขาดซึ่งคำชี้ขาดดังกล่าวมักกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐต้องบังคับใช้คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการเพื่อบรรเทาหรือขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การบังคับใช้คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจนั้น จำเป็นต้องมีกฎหมายภายในรองรับหรือไม่ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) ซึ่งเป็นกฎหมายภายในที่มีอยู่แล้วน่าจะครอบคลุมถึงกรณีที่อนุญาโตตุลาการตัดสินข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากเป็นกฎหมายที่กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาล

ไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ<sup>1</sup> ดังนั้น เมื่อคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการถือเป็นส่วนหนึ่งของการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันซึ่งเป็นกระบวนการภายใต้อนุสัญญาภาชีซอน คำชี้ขาดดังกล่าวย่อมตกอยู่ภายใต้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) ดังกล่าว ทั้งนี้ พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวอาจแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 3 เพื่อขยายความให้ครอบคลุมกรณีที่อนุญาโตตุลาการจัดทำคำชี้ขาดและส่งผลให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจต้องดำเนินการยกเว้นภาษีตามที่อนุสัญญาภาชีซอนกำหนด เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องกฎหมายที่รองรับกระบวนการบังคับใช้คำชี้ขาดของการอนุญาโตตุลาการโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

#### 6.2.1.7 กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดกรณีที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

ตามหลักเมื่อรัฐมีการจัดทำสนธิสัญญาระหว่างประเทศไม่ว่าจะเป็นในระดับทวิภาคีหรือพหุภาคีย่อมมีการกำหนดกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นภายใต้สนธิสัญญาดังกล่าว รวมถึงกระบวนการบังคับตามคำชี้ขาด เช่นเดียวกับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐซึ่งอยู่ภายใต้อนุสัญญาภาชีซอนที่มีการกำหนดกระบวนการระงับข้อพิพาทไว้โดยให้ข้อพิพาทที่ไม่สามารถระงับได้โดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสามารถเข้าสู่กระบวนการอนุญาโตตุลาการได้แต่ไม่ได้กำหนดกระบวนการในการบังคับตามคำชี้ขาดกรณีที่อนุญาโตตุลาการสามารถระงับข้อพิพาทได้สำเร็จแต่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาดดังกล่าวซึ่งกรณีนี้มีความแตกต่างจากกระบวนการระงับข้อพิพาททางการค้าระหว่างรัฐภายใต้องค์การการค้าโลก (WTO) เนื่องจากองค์การการค้าโลกได้มีข้อกำหนดชัดเจนกรณีที่รัฐอีกฝ่ายไม่ปฏิบัติตามคำชี้ขาด จะมีการกำหนดมาตรการทางการค้าต่าง ๆ แก่รัฐนั้นๆ ซึ่งเป็นเหมือนกระบวนการรองรับเพื่อบังคับกรณีที่ยังไม่ปฏิบัติตาม ในขณะที่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐเช่นเดียวกับข้อพิพาทภายใต้องค์การการค้าโลกแต่ไม่มีกระบวนการใด ๆ ที่จะสามารถบังคับอีกรัฐคู่สัญญาได้ จึงอาจกล่าวได้ว่า กระบวนการบังคับตามคำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐยังไม่มีที่ชัดเจน

#### 6.2.1.8 กระบวนการคัดค้านหรือการอุทธรณ์ คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการ

<sup>1</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505

“ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแก่บุคคลตามสัญญา ว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ”

ลักษณะสำคัญของการอนุญาตตุลาการประการหนึ่งคือ คำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการเป็นที่สุด ดังนั้น เหตุในการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำชี้ขาดของอนุญาตตุลาการนั้นค่อนข้างจำกัด ย่อมถือเป็นข้อพิจารณาสำคัญประการหนึ่งที่รัฐอาจไม่ต้องการข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนระงับโดยการอนุญาตตุลาการ หากไม่มีช่องทางในการคัดค้านหรือตรวจสอบคำชี้ขาดดังกล่าว ซึ่งอาจทำให้รัฐใดรัฐหนึ่งเสียเปรียบได้จากการไม่ได้คัดค้านคำชี้ขาดดังกล่าวได้

**6.2.2 แนวทางที่สองคือ การแก้ไขปรับปรุงวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน มีรายละเอียดดังนี้**

**6.2.2.1 การพัฒนาในส่วนของกระบวนการหลังจากที่มีการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อน**

ควรมีการพัฒนาในส่วนของกระบวนการหลังจากที่มีการเจรจาอนุสัญญาภาษีซ้อนสำเร็จ โดยเพิ่มเติมการเจรจาเกี่ยวกับแนวทางในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกรมสรรพากรประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาสำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เพราะการแลกเปลี่ยนข้อมูลถือเป็นองค์ประกอบสำคัญอีกประการที่จะทำให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐสามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้อย่างถูกต้อง ตรงประเด็น เนื่องจากการระงับข้อพิพาทจำเป็นต้องอาศัยข้อมูลที่ครบถ้วน ถูกต้องเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น เพื่อให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐเห็นภาพรวมและประเด็นปัญหาได้อย่างชัดเจน

ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่า การที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจของทั้งสองรัฐได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนถูกต้องย่อมเป็นปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้การระงับข้อพิพาทรวดเร็วขึ้น

**6.2.2.2 การเจรจาร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ**

ควรมีการเจรจาร่วมกันระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจจากทั้งในประเทศไทยและรัฐคู่สัญญาเพื่อตกลงเกี่ยวกับขั้นตอนต่าง ๆ ระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละขั้นตอนการระงับข้อพิพาทให้ชัดเจน รวมถึงแนวทางปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยอาจเจรจาในลักษณะของกรอบการดำเนินการร่วมกันแบบกว้างๆ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในภาพรวมและความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกันระหว่างทั้งสองรัฐเมื่อต้องดำเนินการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นร่วมกัน ย่อมส่งผลให้กระบวนการระงับข้อพิพาทมีความชัดเจน เป็นไปตามขั้นตอน มีความรวดเร็วมากขึ้น ลดปัญหาหรือความไม่เข้าใจในระหว่างการดำเนินวิธีการเพื่อความตกลงร่วมกัน รวมถึงขจัดปัญหาหรืออุปสรรคที่พบ หรือเคยเกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดังกล่าวให้ได้มากที่สุด โดยอาจมีกลไกแก้ไขเมื่อเกิดปัญหาขึ้น เช่น จากประสบการณ์ประเทศไทยเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน การส่งหนังสือชี้แจงประเด็นข้อพิพาทไปยัง

อีกรัฐหนึ่งอาจไม่ได้รับการตอบรับหรือให้ความร่วมมือตอบกลับจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งส่งผลให้ข้อพิพาทไม่สามารถระงับได้ แต่หากมีการเจรจาแนวทางต่าง ๆ ร่วมกันตามที่กล่าวข้างต้น การเจรจาระหว่างสองรัฐอาจกำหนดกระบวนการแก้ไข หรือแนวทางสำรอง หากไม่ได้รับความร่วมมือจากเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจอีกรัฐหนึ่งว่าจะต้องดำเนินการอย่างไร เป็นต้น ทั้งนี้ การเจรจาดังกล่าว ควรจัดทำเป็นบันทึกความตกลงร่วมกัน (Memorandum of Understanding) ระหว่างรัฐคู่สัญญา ภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนและแนบไว้เป็นเอกสารที่ต้องใช้ประกอบกับการปรับใช้อนุสัญญาภาษีซ้อน

### 6.2.2.3 การประชุมแบบเห็นหน้า

ควรสนับสนุนให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจใช้วิธีการประชุมแบบเห็นหน้าในการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเพื่อความรวดเร็วในการระงับข้อพิพาท โดยอาจกำหนดประเภทข้อพิพาทเร่งด่วน ซึ่งอาจพิจารณาจากประเภทข้อพิพาท หรือมูลค่าภาษีที่ต้องชำระ เพื่อให้ข้อพิพาทดังกล่าวได้รับการระงับข้อพิพาทอย่างรวดเร็วขึ้นอีกทางหนึ่ง นอกเหนือจากกำหนดระยะเวลาแต่ละขั้นตอนของวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน

### 6.2.2.4 การขจัดบทบาทของกฎหมายภายใน

ไม่ควรให้บทบัญญัติกฎหมายภายในของประเทศไทยมีบทบาทในการขจัดภาษีซ้อนที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายภายในตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นข้อจำกัดประการสำคัญที่อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับสิทธิต่าง ๆ ที่กำหนดเพื่อลดใช้หรือเยียวยาสิทธิจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ซึ่งส่วนใหญ่เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษี เช่น กรณีการตีความข้อบทประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันระหว่างเงินได้ประเภทค่าสิทธิกับกำไรจากธุรกิจ หากประเทศไทยตีความว่า เงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเป็นค่าสิทธิและได้หักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราร้อยละ 15 จากเงินได้ดังกล่าว ในขณะที่รัฐคู่สัญญากลับตีความว่า เงินได้นั้นเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ โดยหากการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันของข้อพิพาทดังกล่าวมีข้อสรุปว่า เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ประเทศไทยย่อมมีหน้าที่ในการขจัดภาษีซ้อนดังกล่าวโดยการคืนภาษีที่หักไปแก่ผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการคืนภาษีจากประเทศไทย หากผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีพร้อมกับคำร้องขอนำข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (แม้ว่าในขณะที่ยื่นคำร้องขอนำข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ยังไม่ทราบว่าผลของการระงับข้อพิพาทจะเป็นเช่นไร จะได้รับคืนภาษีหรือไม่ ผู้เสียภาษียังควรยื่นคำร้องขอคืนภาษีไปด้วย เพื่อไม่ให้พ้นกำหนดเวลาการขอคืนภาษีที่

กำหนดไว้) เนื่องจากกำหนดเวลาการขอคืนภาษีดังกล่าวคือ ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินไปตามที่กฎหมายภายในกำหนด<sup>2</sup>

จากตัวอย่างข้อพิพาทดังกล่าว ผู้เชี่ยวชาญมีข้อเสนอแนะว่า ควรมีการแก้ไขสถานะของคำร้องขอ นำข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันให้คำร้องดังกล่าวมีสถานะเป็นคำร้องขอคืนภาษีไปในตัว รวมถึงควรมีการออกแบบคำร้องสำหรับผู้เสียภาษี เป็นแบบฟอร์มที่มีรายละเอียดชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้ในการขอ นำข้อพิพาทเข้าสู่วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน นอกจากนี้ ควรมีการแก้ไขอนุสัญญาภาษีซ้อนในข้อบทที่เกี่ยวกับวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยยกเลิกบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการต้องปฏิบัติตามกฎหมายในโดยใส่ถ้อยคำแทนว่า “การไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายใน” เช่นเดียวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำขึ้นกับบางรัฐคู่สัญญา\* เพื่อขจัดข้อจำกัดเกี่ยวกับการขอคืนภาษีซึ่งต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศไทยตามที่กล่าวข้างต้น ทั้งนี้ ผู้เชี่ยวชาญเสนอแนะข้อสังเกตเกี่ยวกับแนวทางแก้ไขเรื่องนี้ว่า หากกฎหมายภายในไม่มีบทบาทในการระงับข้อพิพาท และไม่มีกลไกหรือกระบวนการใดมารองรับในเรื่องของระยะเวลาในการดำเนินการขจัดภาษีซ้อน หรือขั้นตอนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการระงับข้อพิพาทอาจก่อให้เกิดความล่าช้า ผู้เชี่ยวชาญจึงมีความเห็นเพิ่มเติมว่า นอกจากการขจัดบทบาทของกฎหมายภายในแล้วยังต้องมีการกำหนดกระบวนการในการจัดเก็บภาษีรวมถึงขั้นตอนต่างๆ ที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจนด้วย เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาเรื่องบทบาทกฎหมายภายในก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับความล่าช้าเรื่องระยะเวลาในการขจัดข้อพิพาททางภาษี หรือความไม่ชัดเจนเนื่องจากไม่มีกรอบการดำเนินการในการขจัดภาษีซ้อนแทน

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี กำหนดเวลาการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

“มาตรา 27 ตรี เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ

(2) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้ หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

คำร้องขอคืนตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด

เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศอินโดนีเซีย ข้อบทที่ 25 วรรค 1 ตอนท้ายซึ่งบัญญัติว่า

“โดยไม่ต้องคำนึงถึงทางแก้ไขที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐ” แสดงให้เห็นว่า กฎหมายภายในไม่มีบทบาทต่อกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

### 6.2.2.5 การจำกัดดุลพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจ

ควรจำกัดดุลพินิจเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจในการรับพิจารณาประทับข้อพิพาทจากผู้เสียหาย โดยผู้เขียนเสนอให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการยื่นคำร้องเพื่อขอให้ข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการประทับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน โดยให้ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจได้ (ภายใต้กระบวนการที่กำหนดขึ้นตามที่ระบุในข้อเสนอแนะข้อที่ 2 เกี่ยวกับการทำความตกลงร่วมกันในรายละเอียดของขั้นตอนและกระบวนการในการประทับข้อพิพาท) รวมถึงเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจต้องระบุเหตุผลที่ไม่สามารถรับข้อพิพาทของผู้เสียหายได้ ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจมีดุลพินิจมากเกินไปเพราะอาจทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น<sup>3</sup>

### 6.2.2.6 การจัดทำคู่มือผู้เสียหาย

ควรจัดทำคู่มือผู้เสียหายในการนำข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าสู่กระบวนการประทับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยเผยแพร่คู่มือดังกล่าวในเว็บไซต์ของกรมสรรพากร เพื่อแนะนำให้ผู้เสียหาย เข้าใจในเบื้องต้นว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันคืออะไร รวมถึงวัตถุประสงค์ กระบวนการหรือวิธีการประทับข้อพิพาทดังกล่าวในประเทศไทยคือเป็นอย่างไร ผลบังคับใช้ สิทธิหรือประโยชน์ที่จะได้รับการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการประทับข้อพิพาทดังกล่าวคืออะไร เนื่องจากในปัจจุบัน ประเทศไทยมีแต่เพียงคู่มือผู้เสียหายในการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Arrangement: APA) ซึ่งเป็นคู่มือที่มีการเผยแพร่ในเว็บไซต์ของกรมสรรพากร อาจกล่าวได้ว่า ในทางปฏิบัติ ผู้เสียหายคุ้นเคยและเข้าใจถึงการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ามากกว่า การนำข้อพิพาททางภาษีอากรที่ไม่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ทั้ง ๆ ที่ใช้วิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันในการประทับข้อพิพาทเหมือนกัน

### 6.2.2.7 การนำเอาแนวทางในการประทับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรประเภทการกำหนดราคาโอนมาปรับใช้

การนำเอาแนวทางในการประทับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสำหรับข้อพิพาททางภาษีอากรประเภทการกำหนดราคาโอนมาปรับใช้กับข้อพิพาททางภาษีอากรประเภทที่ไม่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน เนื่องจาก การประทับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสำหรับประเภทข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนถือเป็น

<sup>3</sup> Ehab Farah, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem



วิธีการระงับข้อพิพาทที่มีระบบและมีพัฒนาการกล่าวคือ ในปัจจุบัน ระยะเวลาที่ใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีประเภทการกำหนดราคาโอนคือ ภายใน 2 ปี ซึ่งรวดเร็วขึ้นจากแต่เดิมที่ไม่มีกำหนดระยะเวลาชัดเจนและใช้เวลาค่อนข้างนานกว่า 2 ปีในการระงับข้อพิพาท เป็นต้น และหากพิจารณารูปแบบหรือวิธีในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรสำหรับประเภทข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน เห็นได้ว่า วิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันเป็นวิธีการเดียวที่นำมาใช้ในการระงับข้อพิพาทประเภทดังกล่าว โดยไม่ต้องนำวิธีการระงับข้อพิพาทอื่น ๆ เช่น การอนุญาโตตุลาการมาใช้ แต่อย่างใด ดังนั้น การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างรัฐประเภทการกำหนดราคาโอนจึงเป็นตัวอย่างที่สนับสนุนความเห็นของผู้เชี่ยวชาญซึ่งไม่เห็นด้วยในการนำการอนุญาโตตุลาการมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่อย่างใด

#### 6.2.2.8 การมีโครงสร้างขององค์กรที่รับผิดชอบดูแลโดยเฉพาะ

กรมสรรพากรของประเทศไทยควรมีโครงสร้างขององค์กรที่รับผิดชอบดูแลเรื่องการระงับข้อพิพาทโดยวิธีการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันโดยเฉพาะ รวมถึงการพัฒนาบุคลากรให้มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านนี้โดยตรง และมีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยงานอย่างชัดเจนโดยอาจแบ่งหน่วยงานย่อย ๆ รับผิดชอบตามกลุ่มประเภทข้อพิพาทที่เกิดขึ้น รวมถึงการจัดตั้งหน่วยงานวิจัย ศึกษาและเก็บสถิติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเพื่อนำข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการระงับข้อพิพาทดังกล่าว ทั้งนี้ การดำเนินการเพื่อให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นได้รับการระงับข้อพิพาทโดยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญโดยตรงซึ่งสอดคล้องกับแนวทางหรือความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ต้องการให้มีบุคคลภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้องในกระบวนการระงับข้อพิพาทดังกล่าวแต่มุ่งเน้นที่การพัฒนาบุคลากรของกรมสรรพากรเอง จะทำให้ระยะเวลาของการระงับข้อพิพาทอาจลดลงตามลำดับ ประกอบกับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอาจลดลงจากการที่มีบุคลากรและหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงตามที่กล่าวข้างต้น ทำให้วิธีการระงับข้อพิพาทโดยการดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกันสามารถเกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพและระงับข้อพิพาทได้สำเร็จ<sup>4</sup>

จากข้อเสนอแนะข้างต้น สรุปได้ว่า ข้อเสนอแนะทั้งหมดนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือ เป็นระบบ มีกลไกบังคับ รวดเร็ว ระงับข้อพิพาทได้ถูกต้องตรงประเด็น เพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความมั่นใจในการนำข้อพิพาทเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อน

<sup>4</sup> เพ็ญสุข สังขสุบรรณ. นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ สำนักวิชาการแผนภาษี, กรมสรรพากร. สัมภาษณ์. 4 มีนาคม 2556, 11 เมษายน 2556 และ 24 เมษายน 2556.

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

กรินทร์ ธนเทพ. กฎหมายระหว่างประเทศแผนกคดีเมือง ภาควิชากฎหมายระหว่างประเทศ. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2548

ชนิษฐา เต็มตฤชณา. แนวความคิดในการแบ่งแยกอนุญาโตตุลาการภายในประเทศและอนุญาโตตุลาการต่างประเทศ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2541.

คัมภีร์ แก้วเจริญ. การระงับข้อพิพาทตามสัญญาอนุญาโตตุลาการเพื่อความมั่นคงแห่งชาติ. ใน เอกสารวิจัยส่วนบุคคลลักษณะวิชาการการเมือง, 2541.

จักรพงษ์ เรืองเศรษฐการ. หลักบทบังคับ (Mandatory Provisions) ในกฎหมายการอนุญาโตตุลาการในการพาณิชย์ระหว่างประเทศ : ศึกษากรณีกฎหมายต้นแบบของคณะกรรมการกฎหมายการค้าระหว่างประเทศแห่งสหประชาชาติ 1985 และพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ. 2545. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2547.

จันทนา สมพงษ์ชัยกุล. วิวัฒนาการของความคิดบางประการของกฎหมายวิธีพิจารณาในการอนุญาโตตุลาการพาณิชย์ระหว่างประเทศ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543.

ไชยวัฒน์ บุณนาค. อนุญาโตตุลาการ ทฤษฎีและปฏิบัติ. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ บริษัท ทรัพย์สุรีย์ จำกัด, 2552

ดิเรก ชัยนาม. ประวัติความเกี่ยวพันระหว่างประเทศ. กรุงเทพฯ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2495.

ทัชชมัย ฤกษ์สุต และแอน พลอยส่องแสง. กระบวนการระงับข้อพิพาท: WTOและASEAN, ใน วารสารกฎหมาย 21. 1, หน้า 407-408, 2545.

ทัชชมัย ฤกษ์สุต. กฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศองค์การการค้าโลก (WTO): บททั่วไป. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549) หน้า 14

ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิตย์. คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2550.

ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. แนวทางการตีความอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในบริบทของกฎหมายระหว่างประเทศ: กรณีศึกษาของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

นางสาวเพ็ญสุข สังข์สุบรรณ. นักวิชาการภาษีชำนาญการพิเศษ Bureau of Policy and Tax Planning, กรมสรรพากร. สัมภาษณ์, 4 มีนาคม 2556.

บัณฑิต หลิมสกุล, กลไกระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลกในบริบทของเศรษฐกิจที่ไร้พรมแดน. ในวารสารนิติศาสตร์, เล่ม 2, ปีที่ 35, หน้า 358, มิถุนายน 2549.

ประสิทธิ์ เอกบุตร. การระงับข้อพิพาททางการค้าของไทยใน WTO. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

พรพิมล บุญทวีเวช. ข้อกำหนดว่าด้วยอนุญาโตตุลาการในสัญญาทางปกครอง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

พิชัยศักดิ์ หรยางกูร. พจนานุกรมการอนุญาโตตุลาการพร้อมดัชนี. พิมพ์ครั้งที่ 2. สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538.

พิมพ์สุ จวบความสุข. การระงับข้อพิพาทในเขตการค้าเสรีที่ประเทศไทยร่วมเป็นสมาชิก: เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) เขตการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย (TAFTA) เขตการค้าเสรีไทย-นิวซีแลนด์ (TNZCEPA) และเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน (ACFTA). นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

รวมบทความ ข้อบังคับ ข้อตกลงระหว่างประเทศ กฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับอนุญาโตตุลาการเล่มที่ 1. พิมพ์ครั้งที่ 2, 2537.

รศ. ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, ปัจเจกชนฟ้องศาลโลกหรือICJ ได้หรือไม่. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [www.prachatai.com/node/27841/talk](http://www.prachatai.com/node/27841/talk) [12 พฤศจิกายน 2555]พันธ์ทิพย์ กาญจนะจิตรา สายสุนทร. ปัญหาเงื่อนไขการรับรองคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา [cdn.learners.in.th/assets/media/files/000/212/008/original\\_acharnpuntip.doc](http://cdn.learners.in.th/assets/media/files/000/212/008/original_acharnpuntip.doc) [18 พฤษภาคม 2554]

ระงับข้อพิพาท สถาบันอนุญาโตตุลาการ สำนักงานศาลยุติธรรม, สำนักงาน. เอกสารประกอบการสัมมนา 15 ปี สถาบันอนุญาโตตุลาการ, หน้า 8- 24.

รัฐปรกรณ์ นิภานันท์. การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

วรนนท์ ชมบุญ. การระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการวิธีพิจารณาชั้นอนุญาโตตุลาการในสัญญาทางปกครองไทย : ศึกษาเฉพาะกรณีสัญญาก่อสร้างทางด่วน. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต , คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

สถาพร มีสอาด. การอนุญาโตตุลาการที่ไม่ใช้กฎหมาย. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540.

เสาวนีย์ อัครโรจน์. คำอธิบายว่าด้วยการระงับข้อพิพาททางธุรกิจโดยการอนุญาโตตุลาการ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.

เสาวนีย์ อัครโรจน์. สัญญาอนุญาโตตุลาการ. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2523.

อุกฤษ มงคลนาวิน. คำบรรยายกฎหมายระหว่างประเทศ. คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เอนก ศรีสนธิ. บทบาทของศาลในการอนุญาโตตุลาการ.เอกสารประกอบการสัมมนา (อัดสำเนา). สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการ. (17-18 มีนาคม 2540):1.

ภาษาอังกฤษ

Alan Redfern A and Martin Hunter . Law and Practice of International Commercial Arbitration. 2<sup>nd</sup> ed. London : Sweet & Maxwell, 1991.

Alan Redfern, Constantine Partasides, Martin Hunter and Nigel Blackaby. 4<sup>th</sup> ed. Law and Practice of International Commercial Arbitration. London: Sweet & Maxwell, 2004.

Albert J. Van den Berg. The New York Arbitration Convention of 1953: Toward a Uniform Judicial Interpretation ZDeventer/ Netherlands : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.

Andre P. Fogarasi, et al., Use of International Arbitration to Resolve Double Taxation Cases. 18 Tax Mgmt. Int'l J.319 (Aug. 11, 1989).

Ault, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties

Avery Jones, Mutual Agreement Procedure, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1980

Avery Jones. The mutual agreement procedure. British Tax Review. 2001

Bricker. Arbitration Procedures in Tax Treaties. Intertax 1998, 103; Groen, Arbitration in Bilateral Tax Treaties. Intertax 2002, 8. The US Model Convention of 1996, however, does not contain an arbitration clause.

Chole Burnett. International Tax Arbitration. April 2008.

Gloria. Settlement of Tax Disputes (The Mutual Agreement Procedure. in Thesaurus Acroasium of the Institute of International Public Law and International Relations of Thessaloniki, Vol XVIII (1991), 595 et seq.

Gregory C. Shaffer and Ricardo Melendez – Ortiz. Dispute Settlement at the WTO The Developing Country Experience. 1<sup>st</sup> ed. (United Kingdom: University Press, Cambridge, 2010)

Guttentag/Misback. Resolving Tax Treaty Issues: A Novel Solution. Bulletin for International Fiscal Documentation 1986, 354; Maktouf, Resolving International Tax Disputes through Arbitration”, Arbitration International 1988, 49; see also Article 21 of the Energy Charter Treaty. The conflict settlement of the

Multilateral Investment Treaty by the OECD, which eventually failed, would have provided for such powers as well: OECD (ed), Towards Multilateral Investment Rules (1996), 45.

ICC. Commission on Taxation, Policy Paper Arbitration in International Tax Matters. 3 May 2000, Document no. 180/438, [www.iccwbo.org/home/statements\\_rules/statements/2000/arbitration\\_tax.asp](http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2000/arbitration_tax.asp); Zuger, "ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters", European Taxation 2001, 223.

International arbitration: Corporate attitudes and practices 2006 [Online]. Available from: [www.pwc.com/arbitrationstudy](http://www.pwc.com/arbitrationstudy) [May 23, 2011]

James Morgan. New Developments in the Resornational Tax Disputes. 43 Tax Notes Int'l 77 (Jul. 3, 2006)

John Collier and Vaughan Lowe, The Settlement of Disputes in International Law, (United States: Oxford University Press Inc., 1999), p. 31.

Julian DM. Lew. Applicable Law in International Commercial Arbitration

L.J. Boucnez. The Prospects for international arbitration disputes between States and Private enterprises in A.H.A. Soons (ed.). International Arbitration : Past and Prospects. Netherlands: Martinus Nijhoff Publisher, 1990.

League of Nations. Treaty Series. Vol.XCII.

Lindencrona. How to Resolve International Tax Disputes? New Approaches to an Old Problem. Intertax 1990, 266 et seq; Killius, Intertax 1990, 437; Thommes/Hagenbucher/Hasenohrl, Commentary on the EC Arbitration Convention", in International Bureau of Fiscal Documentation (ed), EC Corporate Tax Law (Suppl 4, Oct 1992), 16, para 20; Vogel, On Double Taxation Conventions, Article 25 para 10.

Luc Hinnekens, The Search for an Effective Structure of International Tax Arbitration within and without the European Community, in Michael Lang, Multilateral Tax Treaties, Series on International Taxation 18 (1998): 539

Margaret L. Moses. The Principles and Practice of International Commercial Arbitration. Cambridge University Press, 2008.

Mario Zuger. Arbitration Under Tax Treaties. Volume 5, Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council

Matthew T. Adams. The Procedure for Invoking Competent Authority Assistance Under United States Income tax Treaties, in New York University, International Institute on Tax and Business Planning, (1977).

Michael McIntyre. Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes. 7 Fla. Tax Rev. 622.

Michael Pryles. Limits to Party Autonomy in Arbitral Procedure. [Online]. Available from: [www.pwc.com/arbitrationstudy](http://www.pwc.com/arbitrationstudy) [October 15, 2011]

Noel. Tax Arbitration in Transfer Pricing Matters. Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 1996/97, 234; Runge, “Vermeidung und Bereinigung internationaler Konflikte im Steuerrecht”, in Kley/Sunner/Willemsen (eds), Liber Amicorum Wolfgang Ritter (1997), 486

OECD Committee on Fiscal Affairs. Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes’ 2007 (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), (February 2007)

OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 25 Concerning the Mutual Agreement Procedure.” (Condensed Version 17 July 2008) : 305

OECD Proposal for mandatory and binding Arbitration

OECD Report Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure (1982), para 41 et seq.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multilateral Enterprises and Tax Administrations 1995, para 4.57 et seq.

OECD, Commentary on the Articles of the 2005 OECD Model Income and Capital Tax Convention (Jul.15 2005)

OECD, Improving the resolution of tax treaty disputes, February 2007

Richard Garnett. International Arbitration Law in Australia and the Asia-Pacific: The impact of the Uncitral Model Law and the New York Convention. Teaching Materials Chulalongkorn University

Rudolf Dolzer And Christoph Schreuer. Principles of International Investment Law. New York : Oxford University Press Inc., 2008.

Sieker, The Need for Mandatory Arbitration Proceedings for the Resolution of Transfer Pricing in Japan and Germany, 178.

Teck. The Mutual Agreement” Article in Tax Treaties – Singapore’s Perspective. Intertax 2000, 211.

United Nations Rule of Law [Online]. [www.unrol.org](http://www.unrol.org). [2011, June 11]

Ward. Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1980



## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาววรรณชนิต สงวนวงศ์ เกิดเมื่อวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2527 ณ จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษานิติศาสตร์บัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี พ.ศ. 2549

ปัจจุบันทำงาน เป็นนิติกรที่บริษัทเอสซีจี เคมิคอลส์ จำกัด