

การพาณิชย์

๑. หลักเกณฑ์ทั่วไป



หลักทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศในยุคนปัจจุบัน เกี่ยวกับอำนาจของรัฐในการเรียกเก็บภาษีอากรอาจย้อนหลัง ไปได้ถึงสมัยของเวทเทิล ซึ่งได้วางหลักอำนาจของรัฐในการเก็บภาษีแก่คนต่างค่าซึ่งอยู่ในประเทศหรือมีธุรกิจในประเทศที่เรียกเก็บภาษีนั้น^๑ อำนาจในการเรียกเก็บภาษีบุคคลหรือทรัพย์สินภายในดินแดนที่มีอยู่ในศตวรรษที่ ๑๙ นั้น ปรากฏกฎหมายภาษีอากรจำนวนไม่น้อยอ้างอิงอาศัยหลักของผู้พิพากษามาร์แชล ซึ่งได้ตัดสินในประเด็นเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ที่อ้างอิงในกฎหมายระหว่างประเทศได้ ตอนที่หนึ่งแห่งคำพิพากษาในเรื่องนี้มีความว่า

...บุคคลทั้งปวงที่อยู่ภายในอำนาจอธิปไตยของรัฐ ย่อมจะอยู่ภายใต้บังคับแห่งพันธะการเรียกเก็บภาษีอากรควาย แต่บุคคลซึ่งมิได้อยู่ภายในอำนาจอธิปไตยของรัฐ ย่อมจะได้รับการยกเว้นจากการเรียกเก็บภาษีอากร หากว่าผู้นั้นอยู่ในดินแดนที่สมควร.

หลักทั่วไปในกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรนี้มีอยู่ว่า ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์เกี่ยวกับดินแดนระหว่างประเทศที่เรียกเก็บภาษีกับบุคคลหรือทรัพย์สินที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากร ในทางปฏิบัติของรัฐต่าง ๆ ในการเรียกเก็บภาษีอากร รัฐมักจะไม้อำนาจในการเรียกเก็บภาษีอากรจากบุคคลหรือทรัพย์สินซึ่งไม่มีความเกี่ยวพันทางดินแดนกับรัฐนั้นเลย แต่อย่างไร รัฐต่าง ๆ มักเรียกเก็บภาษีจากบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในดินแดนหรือมีรายได้ในดินแดนหรือจากทรัพย์สินซึ่งตั้งอยู่ในดินแดน เป็นต้น ไฮด์ (Hyde)^๒ ได้กล่าวถึงหลักทั่วไปของกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยของ

^๑ D.P. O'Connell, International Law, Vol. 2 (2nd ed.; London : Stevens & Sons, 1970), p. 716
^๒ M'Culloch v. Maryland, 4 Wheat 316 at p. 429 (1819)
^๓ D.P. O'Connell, op. cit., pp. 412-418.
^๔ Charles C. Hyde, International Law Chiefly as Interpreted and Applied by the United States, Vol. 1 (2nd ed.; Boston: Little Brown, 1945,) p. 664

รัฐในการเรียกเก็บภาษีอากรว่า

ในการวางข้อกำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้น หากไม่มีข้อจำกัดใด ๆ วางไว้แก่รัฐจะต้องงดเว้นการจัดเก็บภาษีอากรจากทรัพย์สินที่อยู่ในกรรมสิทธิ์ของ คนต่าง การ หรือคำบุคคลคนต่างกานั้นเองแต่อย่างใดไม่ อีกทั้งไม่มีหลักทั่วไปของ กฎหมายระหว่างประเทศที่ห้ามมิให้ รัฐอธิปไตยวางข้อกำหนดในการเรียกเก็บภาษีอากรแห่งผลประโยชน์ของบุคคล (คนต่างการ) ในบางกรณี สูงกว่าที่กำหนดไว้แก่คนชาติ.

อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติทั่ว ๆ ไปที่ปรากฏในข้อตกลงสนธิสัญญาระหว่างประเทศ ได้มีแนวโน้มที่แสดงให้เห็นว่าคนต่างการได้รับการปฏิบัติ นครดี่มีในตนเอง เกี่ยวกับคนชาติ ในกรณีที่ไม่ได้มีสนธิสัญญาคนต่างการอาจจะถูกเรียกเก็บภาษีอากรในอัตราที่สูงกว่าคนชาติได้ คนต่างการมักจะถูกเรียกเก็บภาษีหรือค่าธรรมเนียมพิเศษเกี่ยวกับการเดินทาง ค่าธรรมเนียมเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจ หรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ที่มีได้เรียกเก็บแก่คนชาติ ฉะนั้น หลักเกณฑ์การเรียกเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการสมเหตุสมผลและเป็นการเรียกเก็บแก่คนต่างการทั้งปวงทุกชาติโดยเสมอหน้ากันแล้ว รัฐบาลแห่งชาติของคนต่างการซึ่งถูกเรียกเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมนั้น ๆ ก็ย่อมจะต้องให้การรับรองนับถือความมีผลตามกฎหมายแห่ง หลักการปฏิบัตินั้น ๆ การเรียกเก็บภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นหากนี้อาจถือได้ว่าเป็นการชดเชยให้แก่รัฐสำหรับกรณีที่คนต่างการได้รับการยกเว้นจากหน้าที่ในทางการ เมือง บางประการ ดังนั้น การที่รัฐจะวางข้อกำหนดกักการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรระหว่างคนต่างการและคนชาติย่อมเป็นการกระทำที่ชอบ แต่ก็ไม่พึงจะวางข้อแห่งการเลือกปฏิบัตินี้ต่อชาติใดชาติหนึ่ง โดยเฉพาะเจาะจง เพราะจะเป็นการแสดงถึงการกระทำที่ไม่เป็นมิตร อันจะเป็นผลให้เกิดการประท้วงทางการทูตหรือดำเนินการตอบโต้ที่รุนแรงได้

๒. หลักเกณฑ์ตามสนธิสัญญา

สนธิสัญญาที่ประเทศไทยทำขึ้นกับต่างประเทศและยังมีผลบังคับอยู่ก็ได้รับรองข้อตกลงเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรแก่คนชาติแห่งรัฐภาคีไว้เช่น ตามสนธิสัญญาทางไมตรีและความ

สัมพันธ์ทาง เศรษฐกิจระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหรัฐอเมริกา^๕ ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับ
ภาษีอากรไว้ในข้อ ๖ ความว่า

...๑. คนชาติและบริษัทของ ภาษีฝ่ายหนึ่ง ฝ่ายใด จะไม่อยู่ในบังคับของ
การชำระภาษีอากรธรรมเนียมหรือค่าการะภายในอาณาเขตของภาษีอีก
ฝ่ายหนึ่ง หรือของ ข้อกำหนดในเรื่องเกี่ยวกับการ เรียกเก็บและการ เก็บ
ภาษีอากรธรรมเนียมหรือค่าการะเช่นว่านั้น อันเป็นการ หนักกว่าที่คนชาติ
ผู้มีถิ่นที่อยู่และบริษัทของประเทศที่สามใดได้รับ ในกรณีคนชาติของ ภาษี
ฝ่ายหนึ่ง ฝ่ายใด ที่มีถิ่นที่อยู่ภายในอาณาเขตของ ภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง และบริษัท
ของ ภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง ฝ่ายใด ประกอบการค้าหรือการค้าหาไร โดยวิธีอื่น
หรือกิจกรรมที่ไม่อาจ ให้เกิดผลกำไรภายในอาณาเขตนั้น ภาษีอากร
ธรรมเนียม ค่าการะและข้อกำหนดเช่นว่านั้นจะ ไม่เป็นการ หนักกว่าที่คน
ชาติและบริษัทของ ภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง นั้นได้รับ

๒. ภาษีอากรที่แต่ละฝ่ายส่งานสิทธิที่จะ (ก) ขยายอาณาเขต
ประโยชน์ทาง ภาษีเฉพาะอย่างใด ให้เพียงแต่ตามมูลฐานแห่ง การด้อยที่ด้อย
ปฏิบัติต่อกัน หรือตามความตกลง เพื่อการ เวนการ เก็บภาษีอากร หรือ เพื่อ
การคุ้มครองรายได้ซึ่งกันและกัน และ (ข) ไขขมขณัติในการขยาย
อาณาเขตประโยชน์ ให้แก่คนชาติและผู้มีถิ่นที่อยู่ของ ตนในส่วนที่ เกี่ยวกับการ
แสดงรายการรวมกันของ สามีและภรรยา และในเรื่อง ขอยกเว้นที่มี
ลักษณะส่วนตัว ซึ่งยอมให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในส่วนที่ เกี่ยวกับการเงินใด
และภาษีมรดก.

นอกจากนี้ ตามความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทาง เศรษฐกิจระหว่าง รัฐบาลแห่ง
ราชอาณาจักรไทยกับ รัฐบาลแห่งราชอาณาจักร เนเธอร์แลนด์ มีข้อตกลง เกี่ยวกับภาษีอากร
ในข้อ ๕ บัญญัติว่า

... (๑) ในส่วนที่ เกี่ยวกับการชำระภาษีอากรธรรมเนียมหรือค่าการะและ
การอุปโภคการหักลดหย่อนและความยกเว้นทาง ภาษีอากร ภาษีอากรที่สัญญา
แต่ละฝ่ายจะ ประสงค์ให้ ผลปฏิบัติแก่คนชาติของ ภาษีอากรที่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง
ซึ่ง ประกอบกิจกรรมทาง เศรษฐกิจ ในอาณาเขตของตน เป็นการอนุเคราะห์
ไม่น้อยกว่าผลปฏิบัติซึ่งใด ประสงค์ ให้แก่คนชาติของประเทศที่สาม

^๕ ราชกิจจานุเบกษา (๘๕:๒๔:๑๖ ก.ศ.๒๕๑๑), หน้า ๔๔๐๔๑.
^๖ ราชกิจจานุเบกษา (๘๐:๕๕:๒๕ พ.ศ.๒๕๑๖), หน้า ๑๗๕.

(๒) อย่างไรก็ตามก็ภาคีสัญญาแต่ละฝ่ายสงวนสิทธิที่จะปฏิเสธ
 ใ้ ทหาณาประโยชน์พิเศษทางภาษีโดยอาศัยความตกลง เพื่อการ เวน
 การ เก็บภาษีซ้อน.

สาร สำคัญในสนธิสัญญาทั้งสองฉบับ เกี่ยวกับการ เก็บภาษีอากร ก็คือ การ กำหนด
 มาตราฐานการปฏิบัติในหลักแพ่งชาติที่ใคร่บอนุเคราะห์แก่คนชาติแห่งรัฐภาคีสัญญา แต่
 ทั้งนี้ยกเว้นกรณีที่มีข้อตกลงพิเศษเพื่อการยกเว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับประเทศที่สาม หลักแพ่ง
 ชาติที่ใคร่บอนุเคราะห์ถึงยอมไม่ ข้าง คับ กล่าวคือ การที่ประเทศภาคีใดทำการตกลง
 พิเศษเพื่อการ เก็บภาษีซ้อนขึ้น สิทธิพิเศษที่ให้แก่ประเทศที่สามตามข้อตกลงนี้หาจำต้องประ
 สาทแก่คนชาติแห่งรัฐภาคีสัญญาในกรณีแรกไม่ ในปัจจุบันประเทศไทย ได้มีข้อตกลง เพื่อการ
 ยกเว้นการ เก็บภาษีซ้อนกับประเทศต่าง ๆ รวม ๕ ประเทศ ได้แก่ ประเทศสวีเดน ^(๗) ญี่ปุ่น
 นอร์เว ^(๘) เดนมาร์ก ^(๙) และเยอรมนี ^(๑๐) ส่วนข้อตกลงที่ทำขึ้นกับประเทศสหรัฐอเมริกา
 ใ้รับการลงนามที่กรุงเทพฯ เมื่อวันที่ ๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๐๘ ^(๑๑) แมจนับคนี้ยังไม่ใ้รับการใ้
 สัตยาบันจากรัฐสภาอเมริกัน ข้อตกลงที่ทำกับประเทศสหรัฐอเมริกาจึงยังไม่ผลบังคับ

^(๗) ประกาศใ้ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศสวีเดน เพื่อการ เวนการ
 เก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากรายได้และจากทุน, ราชกิจจานุเบกษา (๙๘:๒๕:
 ๑๓ มี.ค. ๒๕๐๕).

^(๘) ประกาศใ้ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น เพื่อการ เวนการ เก็บ
 ภาษีซ้อนและการป้องกันการค้า เลียง การรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้, ราช
 กิจจานุเบกษา.

^(๙) ประกาศใ้ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศนอร์เว เพื่อการ เวนการ
 เก็บภาษีซ้อน และการป้องกันการค้า เลียง การรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และทุน,
ราชกิจจานุเบกษา (๘๖:๑๒:๒๕๐๘) หน้า ๒๕-๒๐.

^(๑๐) ประกาศใ้ความตกลงระหว่างประเทศไทยกับประเทศเดนมาร์ก เพื่อการ เวน
 การ เก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการค้า เลียง การรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้
 และจากทุน, ราชกิจจานุเบกษา (๘๓:๑๒:๒๕๐๘), หน้า ๑๑๒-๑๕๓.

^(๑๑) ประกาศใ้ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพื่อ
 การ เวนการ เก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้และจากทุน.

ชำระแถมแต่ยังไม่ถึง กำหนดชำระหรือจัดหาประกันเงินภาษีอากรให้เสร็จสิ้นก่อนออกเดินทาง^{๑๔}
 โดยปกติคนต่างดาวทุกคนเว้นแต่คนต่างดาวผู้เดินทางผ่านประเทศไทยหรือที่เข้ามาอยู่ในประ
 เทศไทยไม่เกินเก้าสิบวันโดยไม่มีเงินไต่ส่งประเมิน^{๑๕} ก่อนที่จะเดินทางออกจากประเทศไทยจะ
 ต้องยื่นคำร้อง ตามแบบที่อธิบดีกำหนดคือแบบ ผ. ๑ เพื่อขอรับใบผ่านภาษีอากรภายในกำหนด
 เวลาไม่เกิน ๑๕ วันก่อนออกเดินทางไม่ว่าจะมีเงินภาษีอากรที่ต้องชำระหรือไม่ ในการยื่น
 คำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรนี้ หากผู้ร้องมีภูมิลำเนาหรือพักอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ก็ให้
 ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย^{๑๖} ถ้ามีภูมิลำเนาพักอยู่ในเขตจังหวัดอื่นก็ให้ยื่นต่อผู้
 ราชการจังหวัดนั้นหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย^{๑๖} กฎหมายกำหนดว่าเมื่อได้รับคำร้องแล้วให้ผู้รับ
 คำร้องตรวจสอบว่าผู้ยื่นคำร้องมีภาษีอากรที่จะต้องเสียหรือไม่ ถ้าไม่มีก็ให้ออกใบผ่านภาษี
 อากรตามแบบที่อธิบดีกำหนดให้แก่อื่นผู้ยื่นคำร้อง ถ้าในการตรวจสอบปรากฏว่าผู้ยื่นคำร้องมีเงิน
 ภาษีอากรที่ต้องเสีย และผู้ยื่นคำร้องได้นำเงินภาษีอากรมาชำระครบถ้วนแล้วก็ให้หรือไม่อาจ
 นำมาชำระทั้งหมดหรือได้ชำระแต่บางส่วน และผู้ยื่นคำร้องได้จัดหาค่าประกันหรือหลักประกัน
 ที่อธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเห็นสมควรมาเป็นประกันเงินค่าภาษี
 อากรนั้นแล้วก็ได้ให้อธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายออกใบผ่านภาษีอากรให้^{๑๗}
 แล้วก็ตามกฎหมายจะได้กำหนดไว้ ผู้ยื่นคำร้องจัดหาประกันหรือหลักประกันเฉพาะ
 กรณีที่มีภาษีอากรต้องเสียเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติเพื่อความสะดวกในการยื่นขอใบผ่านภาษี
 ทุกครั้งผู้ขอการที่จะจัดหาผู้ค้ำประกันหรือหลักประกันทั้งที่มาตรา ๔ จ. บัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้รับ
 คำร้องพิจารณาเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีเหตุผลสมควรที่จะต้องเดินทางออกจากประเทศไทยเป็น
 การรีบด่วนและชั่วคราว ผู้ยื่นคำร้องมีหลักประกันหรือหลักทรัพย์อยู่ในประเทศไทยพอคุ้มค่าภาษี
 อากรที่ค้างหรือที่จะต้องชำระ ให้อธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายออกใบ

๑๔ เรื่องเดียวกัน, มาตรา ๔ ทวิ.
 ๑๕ เรื่องเดียวกัน, มาตรา ๔ จัตวา.
 ๑๖ เรื่องเดียวกัน, มาตรา ๔ ศรีวรรคสอง.
 ๑๗ เรื่องเดียวกัน, มาตรา ๔ เบญจ.

ผ่านภาษีอากรที่ ๒ ผ่านภาษีอากรที่ทางการออกให้ นั้นมีสองประเภท คือ ๒ ผ่านภาษีอากรที่
 มีอายุการใช้ได้ ๑๕ วัน นับแต่วันออก ๒ ผ่านภาษีอากรชนิดนี้อาจต่ออายุไปได้ต่อไปอีก ๑๕ วัน
 ๒ ผ่านภาษีอากรอีกชนิดหนึ่งคือชนิดที่ ๒ ใช้ได้เป็นประจำ ซึ่งออกให้ในกรณีที่แตกต่างกันมีความ
 จำเป็นต้อง เดินทาง เข้าออกประเทศไทยเป็นปกติธุระกิจ เกี่ยวกับการประกอบอาชีพหรือวิชาชีพ
 ๒ ผ่านภาษีชนิดนี้จะออกให้ต่อเมื่อผู้รับคำร้องพิจารณาเห็นว่าคนต่างก้ามีความจำเป็นตามที่
 ร้องขอและมีหลักประกันหรือหลักทรัพย์อยู่ในประเทศไทยพอคุ้มค่าภาษีอากรที่ค้าง หรือที่จะต้อง
 ชำระ ๒ ผ่านภาษีอากรนี้มีกำหนดเวลาใช้ได้ตามที่ระบุใน ๒ ผ่านภาษีอากรนั้น แต่ต้องไม่เกิน
 กว่า ๑๕๐ วันนับแต่วันออก ๑๕ ประมวลกฎหมายอาญากรได้กำหนดโทษแก่คนต่างก้าผู้ซึ่งมี
 หน้าที่ต้องยื่นคำร้องขอ ๒ ผ่านภาษีไม่ยื่นคำร้องขอรับ ๒ ผ่านภาษีหรือยื่นคำร้องยังไม่ได้รับ ๒
 ผ่านภาษีเดินทางออกหรือพยายามเดินทางออกจากประเทศไทยมีความผิดต้อง ระวาง โทษปรับ
 ไม่เกิน ๑,๐๐๐ บาทหรือจำคุกไม่เกินหนึ่ง เดือนหรือทั้งปรับ นอกจากนั้นคนต่างก้า นั้นยัง
 ต้อง เสียเงินเพิ่มร้อยละ ๒๐ ของ เงินภาษีอากรที่ต้อง เสียทั้งสิ้นอีกด้วย ๒๐

โดยที่ประมวลกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ ในเรื่อง ๒ ผ่านภาษีอากรไว้ดัง
 กล่าว ตั้งแต่มาตรา ๔ ทวิถึงมาตรา ๔ นา ๖ เพื่อ ให้การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่เป็น
 ไปโดยเหมาะสมและเป็นอย่างเดียวกัน กรมสรรพากรได้วางระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับ ๒ ผ่าน
 ภาษีอากรของคนต่างก้าในรายละเอียดทั้งในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการขอรับ ๒ ผ่านภาษีและ
 วิธีปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการออกและตรวจตรา ๒ ผ่านภาษีไว้ โดยให้ผลบังคับตั้งแต
 วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๐๓ ซึ่งเป็นวันใช้บังคับบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมาย มาตรา ๔ ทวิ ถึง
 มาตรา ๔ นา. เป็นต้นมา. ๒๑

- ๑๘ เรื่องเดียวกัน, มาตรา ๔ นา.
- ๑๙ เรื่องเดียวกัน.
- ๒๐ เรื่องเดียวกัน มาตรา ๔๔ และมาตรา ๔ นา.
- ๒๑ ผู้สนใจรายละเอียดของระเบียบนี้ดูได้ใน-พิมพ์ มั่นกลาง, ประพัฒน์ เลาหศิริ
 และ โภกเมฆทร สืบวิเศษ, คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ
 ภาษีเงินได้นิติบุคคล (พระนคร : โรงพิมพ์อักษรสาสน : ๒๕๑๔), หน้า ๖๗ ถึง ๗๒.

ภาคสาม

๑๖
บทส่งท้าย