

## บทคัดย่อ

หลักกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยเขตอำนาจรัฐกำหนดให้อำนาจอในการบังคับใช้กฎหมายจำกัดไว้ภายในดินแดนของรัฐที่ออกกฎหมายเท่านั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดการบังคับการตามกฎหมายของอีกประเทศหนึ่งเหนือดินแดนของประเทศหนึ่งจนเกิดข้อพิพาทระหว่างประเทศตามมา อันเป็นการรักษาความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเป็นไปโดยสงบเรียบร้อย แต่หลักกฎหมายดังกล่าวก็สร้างปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของแต่ละประเทศด้วย ในกรณีที่ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอยู่ในดินแดนของประเทศอื่นทำให้ไม่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษี ไม่ว่าสาเหตุที่ทรัพย์สินจะอยู่ในต่างประเทศจะเกิดจากการค้าการลงทุนตามปกติ หรือผู้ต้องรับผิดชอบภาษีใช้วิธีการโยกย้ายทรัพย์สินหนีไปเพื่อไม่ให้ถูกบังคับชำระหนี้ภาษีก็ตาม

แต่เดิมแนวความคิดเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรกับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศถูกปฏิเสธอย่างสิ้นเชิง เนื่องจากแต่ละประเทศยังคงสงวนอำนาจอในการบังคับตามกฎหมายไว้เฉพาะการใช้บังคับตามกฎหมายของประเทศตนเท่านั้น อย่างไรก็ตาม เมื่อสถานการณ์ดังกล่าวสร้างปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรค้างในแต่ละประเทศเพิ่มมากขึ้น แนวความคิดดังกล่าวจึงเปลี่ยนแปลงไป เริ่มมีการคิดค้นวิธีการที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศโดยไม่เป็นการละเมิดต่อหลักกฎหมายระหว่างประเทศ จึงเกิดระบบการให้ความร่วมมือระหว่างประเทศในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น ผลของการให้ความช่วยเหลือก็คือ รัฐหนึ่งจะช่วยบังคับหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐอื่น รวมทั้งใช้วิธีการอื่นๆ ที่สนับสนุนการจัดเก็บภาษีอากรค้างนั้นด้วย เป็นต้นว่า การใช้วิธีการชั่วคราวห้ามจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นในอนาคต หรือการให้ข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรค้าง

เนื่องจากในปัจจุบัน ไม่มีข้อกำหนดหรือวิธีการใดที่ประเทศไทยจะสามารถร้องขอให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามกฎหมายไทยเอากับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรในต่างประเทศได้ ประกอบกับมีข้อเท็จจริงที่จะทำให้ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบดังกล่าวอยู่ในต่างประเทศเพิ่มมากขึ้น เพื่อแก้ไขและป้องกันปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้ว ผู้เขียนจึงเสนอให้ประเทศไทยทำอนุสัญญาว่าด้วยความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้าง วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงได้ทำการศึกษาลักษณะและวิธีการให้ความร่วมมือบังคับภาษีอากรค้างที่มีการกำหนดไว้ในความตกลงระหว่างประเทศฉบับต่างๆ เช่น ตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศออสเตรเลีย อนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อที่ 27

ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD สนธิสัญญาระหว่างสภาร่วมแห่งยุโรปกับองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาว่าด้วยการให้ความร่วมมือทางภาษี ซึ่งจากผลการศึกษาพบว่าในการที่ประเทศไทยจะการตราอนุสัญญาว่าด้วยความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้าง ต้องดำเนินในลักษณะดังต่อไปนี้

1. กระบวนการตราอนุสัญญา ต้องดำเนินการตามมาตรา 190 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภา ก่อนทำหนังสือสัญญากับรัฐต่างประเทศ

2. รูปแบบการตราอนุสัญญา ผู้เขียนเสนอให้ข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เป็นต้นแบบ เพียงแต่มีการกำหนดให้เงื่อนไขบางประการแตกต่างออกไป การตราให้ทำเป็นอนุสัญญาอีกฉบับหนึ่งต่างหากจากอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนถูกกำหนดขึ้นตามมาตรา 3 ประมวลรัษฎากร เพื่อลดหรือขจัดเว้นการเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดวิธีการให้ความร่วมมือจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างรัฐคู่สัญญา

3. กระบวนการทำงานของอนุสัญญาว่าด้วยความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้าง เป็นไปในลักษณะต่างตอบแทน กล่าวคือ รัฐคู่สัญญาต้องให้ความร่วมมือกันในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามที่อีกฝ่ายหนึ่งร้องขอมา กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีใช้กระบวนการตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ นั้น ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าหนี้ภาษีอากรที่จะมาขอให้บังคับชำระหนี้ต้องเป็นหนี้ที่ถึงที่สุดตามกฎหมายแล้ว และรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอสามารถบังคับได้โดยผู้ต้องรับผิดชอบภาษีไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ อย่างไรก็ตามหนี้ภาษีอากรที่ดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนนั้นไม่อาจมีบุริมสิทธิใดๆ ไม่ว่าจะทั้งตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอหรือรัฐผู้ร้องขอ ทั้งนี้เพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ

นอกจากการบังคับชำระหนี้ภาษีแล้ว การให้ความร่วมมือตามอนุสัญญานี้ยังรวมถึงการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีหรือการให้ข้อมูลข่าวสารด้วย

4. อย่างไรก็ตาม การให้ความร่วมมือตามอนุสัญญา นี้ รัฐผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม หากการปฏิบัติตามจะเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือวิธีการทางบริหารของรัฐนั้น หรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี หรือขัดต่อผลประโยชน์อันเป็นสาระสำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขอ หรือการปฏิบัติตามจะทำให้ภาระของรัฐผู้ถูกร้องขอ ไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ ประการสุดท้ายก็คือรัฐผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือวิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามที่มิในกฎหมายภายในของตนทุกวิธีการแล้ว

เมื่อมีการทำอนุสัญญาฯ แล้ว เพื่อให้อนุสัญญามีผลบังคับเหนือกฎหมายภายใน จึงต้องมีการออกเป็นพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการให้เป็นตามข้อตกลงระหว่างประเทศ ในการบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ในกรณีนี้ ผู้เขียนเห็นว่าสามารถอาศัยโครงสร้างของพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศในทางอาญา พ.ศ. 2535 มาใช้ เนื่องจากเนื้อหาของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดหลักเกณฑ์การให้ความร่วมมือทางอาญาระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญา ซึ่งให้อำนาจประเทศไทยสามารถดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาแทนรัฐอื่นตามที่ได้รับคำร้องขอมาได้ เช่น การสืบพยานหลักฐาน การค้นและสืบหาตัวบุคคล การริบหรือยึดทรัพย์สิน เป็นต้น นอกจากนี้ยังกำหนดเงื่อนไขที่ประเทศไทยจะไม่ให้ความร่วมมือตามที่ได้รับคำร้องขอทำนองเดียวกับอนุสัญญาที่กล่าวมาแล้วข้างต้นด้วย จึงสามารถใช้โครงสร้างของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเพื่อกำหนดวิธีการให้ความร่วมมือทางอาญาที่กล่าวมาแล้วข้างต้นระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญาได้