

บทที่ 1

บทนำ

1. สภาพและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรจัดเป็นหนี้ที่เกิดจากกฎหมาย กล่าวคือ ถือเป็นหนี้หรือเกิดหน้าที่ต้องกระทำกรอย่างหนึ่งอย่างใดเมื่อเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำเร็จขึ้นแล้ว เช่น หนี้ภาษีเงินได้ที่เก็บจากบุคคลธรรมดาเกิดจากขึ้นเมื่อบุคคลธรรมดามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนภาษีเงินได้ที่เก็บจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเกิดขึ้นเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อถือว่าเกิดขึ้นแล้ว อำนาจแห่งมูลหนี้หรือกระบวนการบังคับแห่งหนี้จึงมีลักษณะคล้ายคลึงทำนองเดียวกับหนี้สามัญ กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องแท้จริงตามความประสงค์แห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้ก็มีสิทธิฟ้องบังคับชำระหนี้ได้ โดยเจ้าหนี้ภาษีตามกฎหมายไทยจะมีสิทธิพิเศษแตกต่างจากเจ้าสามัญที่กฎหมายกำหนดไว้ก็คือ เมื่อมีการผิดนัด (เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง) แล้ว เจ้าหนี้ภาษีสามารถยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ดังที่ปรากฏตัวอย่างในประมวลรัษฎากร มาตรา 12 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 38 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 21 และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 มาตรา 14

กระบวนการรวบรวมทรัพย์สินของผู้ต้องรับเพื่อเสียภาษีเพื่อการชำระหนี้ภาษี ไม่ว่าจะ เป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายชนิดใด ย่อมเป็นไปในทำนองเดียวกับหนี้สามัญ คือ เจ้าหนี้ต้องรวบรวมและบังคับเอาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ ได้แก่ การยึด อายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษี นอกจากนี้เจ้าหนี้ภาษียังสามารถใช้มาตรการทางกฎหมายอื่นๆ เพื่อรวบรวมทรัพย์สินของลูกหนี้ได้ เช่น การใช้สิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ การเพิกถอนการฉ้อฉล รวมทั้งการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลล้มละลายเพื่อรวบรวมกองทรัพย์สินของลูกหนี้นำมาชำระหนี้ภาษีให้เสร็จสิ้น

ถึงแม้ว่าจะมีวิธีการบังคับคดีเอาจากทรัพย์สินของลูกหนี้ซึ่งดำเนินการโดยฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น การใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 หรือการบังคับคดีตาม

คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลก็ตาม อำนาจในการบังคับคดีดังกล่าวย่อมมีขอบเขตจำกัดอยู่เพียงแต่ภายในดินแดนของประเทศไทยเท่านั้น ตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยเขตอำนาจของรัฐ (Jurisdiction of State) ที่กำหนดให้การใช้อำนาจของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นอำนาจในการออกกฎหมาย (Prescriptive Power) หรืออำนาจบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย (Enforcement Power) ต้องดำเนินการภายในดินแดนของรัฐเท่านั้น โดยเรียกว่าการใช้เขตอำนาจรัฐโดยอาศัยหลักดินแดน (Territorial Principle)

ในทางตรงกันข้ามกับรัฐที่ถูกจำกัดขอบเขตการใช้อำนาจ เอกชนไม่ชอบเขตการใช้อำนาจอย่างใด หรือกล่าวคือ เอกชนไปอยู่ในดินแดนของประเทศใดก็อยู่ในขอบเขตการใช้อำนาจรัฐของประเทศนั้น เอกชนจึงมีอิสระในการเดินทาง ทำธุรกรรม หรือมีทรัพย์สินอยู่ในดินแดนของประเทศใดก็ได้ ภายใต้กฎหมายของประเทศนั้น

ประเด็นดังกล่าวจึงนำมาสู่ปัญหาในการบังคับคดีภาษีอากรของรัฐ เนื่องจากรัฐมีขอบเขตการบังคับตามกฎหมายภายในดินแดนของตนเท่านั้น แต่เอกชนสามารถมีทรัพย์สินหรือจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินไปที่ประเทศใดๆ ก็ได้โดยอิสระ เมื่อพิจารณาประกอบกับสถานการณ์ในปัจจุบันนานาประเทศต่างส่งเสริมให้มีการลงทุนข้ามประเทศ เช่น การสนับสนุนการส่งออกของประเทศที่พัฒนาแล้ว การดึงดูดการลงทุนของประเทศกำลังพัฒนาด้วยการออกกฎหมายส่งเสริมการลงทุน การรวมกลุ่มประเทศในภูมิภาคเดียวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจ ดังเช่น ประชาคมยุโรป ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อทำให้การค้าระหว่างประเทศในสหภาพยุโรปเป็นตลาดเดียว (Single Market) และประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนซึ่งกำลังจะเกิดขึ้นในปี 2563 ทำให้เห็นได้ว่าปัจจุบันมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดสถานการณ์ที่ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีจะอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีภาษีของแต่ละประเทศ นอกจากนี้อิสระของเอกชนในการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินตามที่ยกตัวอย่างมาอาจจะสร้างช่องทางที่จะหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินไปยังต่างประเทศ (Fiscal Evasion) อีกด้วยผ่านวิธีการลงทุนระหว่างประเทศด้วย

แม้ในอดีตที่ผ่านมาปัญหาดังกล่าวจะถูกปล่อยปละละเลย โดยแต่ละประเทศยังคงยึดหลักการใช้เขตอำนาจรัฐตามหลักดินแดน (Territorial Principle) เพื่อปฏิเสธการขอบังคับชำระหนี้ภาษีจากต่างประเทศ แต่ในปัจจุบันได้มีความพยายามที่จะกำหนดรูปแบบการให้ความช่วยเหลือระหว่างประเทศขึ้นมา โดยมีสาระสำคัญอยู่ที่การให้ความช่วยเหลือด้านภาษีอากร ได้แก่ การให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีตามที่ได้รับคำร้องขอจากต่างประเทศ การใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อป้องกันการชำระหนี้ที่เกิดขึ้นในอนาคต รวมทั้งการสนับสนุนด้านข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ในการใช้สองวิธีการที่กล่าวมาแล้ว ตัวอย่างเช่น การทำความตกลงกันเพื่อ

การบังคับคดีภาษีข้ามประเทศระหว่างประเทศสมาชิกในกลุ่มสหภาพยุโรปกับประเทศในกลุ่มองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) ความตกลงเพื่อบังคับคดีภาษีข้ามประเทศระหว่างประเทศในกลุ่มนอร์ดิก (Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) และความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งประเทศออสเตรเลียและนิวซีแลนด์เพื่อเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Assistance in the collection of taxes) ความพยายามเหล่านี้ล้วนแต่แสดงให้เห็นถึงความตั้งใจที่จะแก้ไขปัญหาเรื่องขอบเขตการบังคับชำระหนี้ภาษีที่จำกัด ทั้งนี้ น่าจะเพราะว่าแต่ละประเทศต่างตระหนักดีว่าหากไม่ให้ความร่วมมือกัน ผลที่สุดความเสียหายจะตกอยู่กับทุกประเทศเอง เนื่องจากทรัพย์สินที่มีในประเทศก็ไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ เพราะเป็นของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศอื่น ส่วนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศตนก็อยู่ในดินแดนของประเทศอื่น

ประเทศไทยในฐานะที่เป็นประเทศกำลังพัฒนาและเปิดรับการลงทุนจากต่างประเทศเป็นหลักมากกว่าที่จะไปลงทุนในต่างประเทศดูเหมือนจะไม่ได้รับผลกระทบจากการที่ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไปอยู่ในต่างประเทศเท่าใดนัก อย่างไรก็ตามจากสถิติที่ผ่านมาประเทศไทยมีแนวโน้มที่จะสนับสนุนให้ภาคเอกชนไปลงทุนในต่างประเทศมากขึ้น ประกอบกับการที่ประเทศไทยได้เจรจาและทำความตกลงในรูปอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ มากขึ้นเรื่อยๆ รวมทั้งการรวมตัวเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในอนาคต จึงทำให้เห็นได้ว่าโอกาสที่ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมายไทยจะไปอยู่ในต่างประเทศย่อมมีมากขึ้น ประกอบกับประเทศไทยยังไม่มีกลไกทางกฎหมายที่จะป้องกันการหนีภาษีโดยการโอนย้ายทรัพย์สินไปในต่างประเทศ และไม่มีความร่วมมือระหว่างประเทศใดๆ ที่ให้สิทธิประเทศไทยในการขอบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินในต่างประเทศได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าประเทศไทยควรพิจารณาเกี่ยวกับการทำความตกลงระหว่างประเทศที่ให้สิทธิประเทศไทยสามารถร้องขอให้บังคับคดีในต่างประเทศเพื่อจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย ไม่ว่าจะเป็นการทำความตกลงดังกล่าวกับประเทศในกลุ่มอาเซียนทำนองเดียวกับที่สหภาพยุโรปได้ทำสนธิสัญญาเพื่อการเก็บภาษีอากรค้างระหว่างประเทศสมาชิกหรือการทำในรูปแบบทวิภาคีกับประเทศคู่ค้าที่ประเทศไทยได้ส่งเสริมการลงทุนในประเทศหรือมีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน

2. วัตถุประสงค์ในการศึกษา

2.1 เพื่อทราบถึงความหมาย แนวความคิดและพัฒนาการเกี่ยวกับการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น

2.2 เพื่อทราบถึงหลักการทำงานของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่มีการใช้อยู่ในปัจจุบันรวมทั้งขอบเขตการใช้บังคับของความตกลงดังกล่าว

2.3 เพื่อทราบถึงประโยชน์และภาระหน้าที่อันอาจเกิดขึ้นจากการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

2.4 เพื่อหาแนวทางการปรับปรุงรูปแบบของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างให้เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เหมาะสมกับระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย รวมทั้งศึกษาแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภายในของไทยเพื่อให้สอดคล้องกับการทำงานของข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าว โดยยังคงไว้ซึ่งการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี รวมทั้งจำกัดภาระการทำงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย

3. ขอบเขตการศึกษา

วัตถุประสงค์ในการศึกษาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งประสงค์ที่จะศึกษาถึงหลักการทำงาน ประโยชน์และผลเสียที่จะได้รับจากการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Mutual Assistance in Collection of Tax Debts) เป็นหลัก เพื่อนำข้อมูลที่ได้มากำหนดให้ข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวอยู่ในรูปแบบที่เหมาะสมกับระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย และปรับปรุงบทกฎหมายภายในของไทยหรือกำหนดแนวทางในการบัญญัติกฎหมายของประเทศไทยขึ้นใหม่เพื่ออนุวัตินำความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้ โดยจำกัดขอบเขตไว้เฉพาะการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งกำหนดเป็นข้อเสนอแนะอย่างกว้างว่าประเทศไทยควรจะทำความตกลงดังกล่าวกับประเทศใด ด้วยเหตุผลอะไร

4. วิธีการศึกษา

4.1 ศึกษาวิจัยทางด้านเอกสาร (documentary research) ซึ่งจะศึกษาทฤษฎี แนวความคิดเห็นจากประมวลกฎหมาย ตำรากฎหมาย หนังสือ บทความทางกฎหมาย งานวิจัย วิทยานิพนธ์ รายงานการประชุมทางวิชาการ และคำพิพากษาของศาล ทั้งในและต่างประเทศ

4.2 ศึกษาโดยใช้วิธีการพรรณนา (descriptive and analytical method) กล่าวคือ เมื่อค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ แล้ว จะนำมาทำการเปรียบเทียบให้เห็นหลักเกณฑ์และแนวทางที่เหมือนกันและต่างกับข้อความคิดพื้นฐานและระบบในแต่ละประเทศ เพื่อเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ วิจัย หาข้อสรุป รวมทั้งข้อเสนอแนะและแนวทางปรับปรุงกฎหมายในเรื่องนี้ให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

5.1 ทำให้เข้าใจถึงความหมาย แนวความคิดและพัฒนาการเกี่ยวกับความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น

5.2 ทำให้ทราบถึงหลักการทำงานของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่มีการใช้อยู่ในปัจจุบันรวมทั้งขอบเขตการใช้บังคับของข้อตกลงดังกล่าว

5.3 ทำให้ทราบถึงประโยชน์และภาระหน้าที่อันอาจเกิดขึ้นจากการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างกับต่างประเทศ

5.4 ทำให้ได้รับแนวทางการปรับปรุงรูปแบบของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างให้เป็นข้อตกลงระหว่างประเทศที่เหมาะสมกับระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย รวมทั้งศึกษาแนวทางในการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภายในของไทยเพื่อให้สอดคล้องกับการทำงานของข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าว โดยยังคงไว้ซึ่งการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี รวมทั้งจำกัดภาระการทำงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย