

บทที่ 2

หลักการทั่วไปของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

1. ความหมาย

คำว่า “ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง” (International co-operation in the enforcement of tax debts) นี้ ยังไม่ได้มีการบัญญัติเป็นคำศัพท์ภาษาไทยไว้โดยเฉพาะ แต่เป็นชื่อที่ผู้เขียนกำหนดไว้สำหรับเรียกความตกลงระหว่างประเทศใดๆ ก็ตามที่มีผลให้รัฐคู่สัญญาแห่งความตกลงนั้นสามารถร้องขอให้อีกฝ่ายหนึ่งช่วยบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอได้ จากการศึกษาค้นคว้ามีสนธิสัญญาทางภาษีหลายฉบับที่กำหนดการให้ความร่วมมือลักษณะดังกล่าว ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขอยกตัวอย่างสนธิสัญญาที่มีการกำหนดความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเอาไว้ ดังต่อไปนี้

1.1 ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Article 27 OECD Convention on Income and on Capital)¹

ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา² เป็นที่รู้จักกันดีในฐานะต้นแบบของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ OECD กำหนดขึ้นเพื่อให้ประเทศต่างๆ ที่ประสงค์จะทำข้อตกลงที่มีผลเป็นการยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศนำไปใช้ โดยร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD นี้มีการเพิ่มข้อที่ 27 ขึ้นมาในปี 2006 ต่อจากการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (ข้อที่ 26) โดยเรียกว่า “Assistance in the collection of taxes” วรรคที่หนึ่งของข้อ 27 กำหนดหน้าที่ให้ประเทศที่ตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนมีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือในการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของอีกฝ่ายหนึ่ง ตามข้อความที่กำหนดไว้ว่า

¹ สืบค้นจาก www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf วันที่ 10 มิถุนายน 2552

² ต่อไปในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะเรียกอย่างย่อว่าร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

“1. รัฐคู่สัญญาจะต้องให้ความช่วยเหลือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งในการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง ความช่วยเหลือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดด้วยข้อที่ 1 และข้อที่ 2 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายอาจทำความตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติตามข้อ 27 นี้ก็ได้”³

สาระสำคัญของข้อ 27 นี้คือการให้ความร่วมมือกันในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้กับประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หรือก็คือ การบังคับคดีภาษีที่มูลหนี้เกิดขึ้นตามกฎหมายของประเทศหนึ่งแต่ให้มีผลเป็นการบังคับคดีในอีกประเทศหนึ่งได้ ซึ่งการให้ความช่วยเหลือฯ จะมีวิธีการใดบ้างหรือลักษณะการทำงานจะเป็นอย่างไรนั้นจะได้อธิบายในบทที่ 3 ต่อไป

1.2 สนธิสัญญาระหว่างสภาร่วมแห่งยุโรปกับองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาว่าด้วยการให้ความร่วมมือทางภาษี (Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)⁴

สนธิสัญญานี้ทำขึ้นระหว่างสภาร่วมแห่งยุโรป (Council of Europe หรือ CoE) กับองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)⁵ สนธิสัญญานี้มีรูปแบบที่แตกต่างกับข้อที่ 27 ของ OECD ที่กล่าวไว้ข้างต้น คือ ข้อที่ 27 ครอบคลุมไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งมีประเทศคู่สัญญาเพียงสองประเทศ แต่สนธิสัญญา CoE/OECD ใช้บังคับกับประเทศคู่สัญญาที่มีมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป และสนธิสัญญานี้ไม่ได้กำหนดเรื่องอื่นๆ เลยนอกจากมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือกันในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีโดยเฉพาะ ซึ่งรวมถึงการให้ความร่วมมือในการ

³ “1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article”

⁴ สืบค้นจาก www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf วันที่ 10 มิถุนายน 2552

⁵ ต่อไปนี้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนจะเรียกสนธิสัญญาดังกล่าวอย่างย่อว่า สนธิสัญญา CoE / OECD

จัดเก็บหนี้ภาษีอากรระหว่างกันด้วย ดังจะเห็นได้จากข้อที่ 1 ของสนธิสัญญาดังกล่าวซึ่งกำหนดไว้ว่า

“1. ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติในส่วนที่ 4 รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือทางบริหารในส่วนที่เกี่ยวกับเรื่องทางภาษี ในกรณีที่เหมาะสม ความช่วยเหลือเช่นนี้อาจรวมถึงการใช้วิธีการทางศาลด้วย

2. ความช่วยเหลือทางบริหารดังกล่าวประกอบด้วย

ก. การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร รวมทั้งผลการประเมินภาษี และการเข้าไปมีส่วนร่วมในการประเมินภาษีอากรที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ

ข. การให้ความช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งการใช้วิธีการชั่วคราว และ

ค. การสนับสนุนด้านเอกสาร”⁶

ดังนั้น สรุปได้ว่าสาระสำคัญของสนธิสัญญา CoE/OECD นี้ก็คือการให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรให้กับรัฐคู่สัญญาผู้อื่น นอกจากนี้ยังมีการให้ความช่วยเหลือที่เกี่ยวกับภาษีในรูปแบบอื่นอีกด้วย ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3

⁶ “1. The Parties shall, subject to the provisions of Chapter IV, provide administrative assistance to each other in tax matters. Such assistance may involve, where appropriate, measures taken by judicial bodies.

2. Such administrative assistance shall comprise:

a. exchange of information, including simultaneous tax examinations and participation in tax examinations abroad;

b. assistance in recovery, including measures of conservancy; and....”

c. service of documents.

1.3 สนธิสัญญากลุ่มประเทศนอร์ดิกว่าด้วยการให้ความร่วมมือทางภาษี (Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)⁷

สนธิสัญญากลุ่มประเทศนอร์ดิกว่าด้วยการให้ความร่วมมือกันทางภาษี (ต่อไปจะเรียกว่าสนธิสัญญานอร์ดิก) ทำขึ้นระหว่างประเทศแถบยุโรปเหนืออันประกอบไปด้วย ประเทศเดนมาร์ก ประเทศหมู่เกาะฟาโรห์ ประเทศกรีนแลนด์ ประเทศฟินแลนด์ ประเทศไอซ์แลนด์ ประเทศนอร์เวย์ และประเทศสวีเดน⁸ ทำนองเดียวกับสนธิสัญญา CoE/OECD ข้างต้น สนธิสัญญานี้ทำขึ้นเพื่อกำหนดวิธีการให้ความช่วยเหลือของประเทศคู่สัญญาในเรื่องที่เกี่ยวกับ ภาษีเท่านั้น ขอบเขตความช่วยเหลือตามสนธิสัญญาดังกล่าวปรากฏอยู่ในข้อ 1 ของสนธิสัญญา ดังกล่าว

“ข้อที่ 1 รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือทางบริหารในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีอันได้ กำหนดไว้ในสนธิสัญญานี้ ด้วยวิธี

(ก) การสนับสนุนด้านเอกสาร

(ข) การให้ข้อมูลข่าวสารที่เกี่ยวกับภาษี เช่น การจัดทำมาให้ซึ่งแบบแสดงรายการ เสียภาษี หรือเอกสารที่แสดงสถานะ และการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร ไม่ว่าจะเป็นการ แลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติหรือเมื่อมีการร้องขอก็ตาม

(ข) การบังคับชำระหนี้ภาษี และการใช้วิธีการเพื่อประกันการชำระหนี้ภาษี⁹ ”

⁷ สืบค้นจาก www.itdweb.org/documents/NORDIC%20MUTUAL%20ASSISTANCE%20CONVENTION.pdf วันที่ 10 มิถุนายน 2552

⁸ Preamble of Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of 7 December 1989

⁹ Article 1 The Contracting States undertake to provide administrative assistance to each other in tax matters in accordance with this Convention, with regard to:

(a) the service of documents;

(b) the supply of information in tax matters, such as the procurement of tax returns or other statements and the exchange of information, either spontaneously or upon request, in particular cases;....

จากข้อที่ 1 ของสนธิสัญญาอนุวัติฯ แสดงให้เห็นถึงการสร้างความร่วมมือในกลุ่มประเทศภูมิภาคเดียวกันเพื่อการให้ความช่วยเหลือในเรื่องที่เกี่ยวข้องทางภาษี ซึ่งไม่เพียงแต่การช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศอื่นแล้ว ยังรวมถึงการสนับสนุนด้านอื่นๆ ที่มีความจำเป็นด้วย เช่น การสนับสนุนด้านข้อมูลข่าวสาร

จากการศึกษาความตกลงระหว่างประเทศที่กล่าวมาข้างต้น สามารถสรุปได้ว่าสาระสำคัญของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำเป็นการตกลงขยายขอบเขตอำนาจในการบังคับชำระหนี้ของแต่ละรัฐคู่สัญญาออกไป โดยให้แต่ละรัฐคู่สัญญาอาจร้องขอให้อีกฝ่ายหนึ่งบังคับชำระหนี้ภาษีแทนตน ซึ่งจะบังคับชำระเอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่มีอยู่ในรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ ทั้งนี้ เพราะตามปกติแล้วขอบอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีในแต่ละรัฐมีจำกัดอยู่แค่ภายในเขตอำนาจอธิปไตย (Jurisdiction) ของตนเท่านั้น แต่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีนั้นอาจมีทรัพย์สินอยู่ที่ใดก็ได้

ผู้เขียนจึงสรุปนิยามคำนิยามของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำว่าหมายถึง

“การทำความตกลงกันระหว่างรัฐคู่สัญญาตั้งแต่สองรัฐขึ้นไป ไม่ว่าจะเรียกในชื่อใดก็ตาม มีผลเป็นการขยายอำนาจการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ โดยรัฐคู่สัญญาอาจร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งจัดเก็บภาษีอากรค้ำ¹⁰ ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายแทนรัฐที่ร้องขอได้ นอกจากนี้รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอ (Requested State) ยังอาจใช้มาตรการใดๆ ที่เป็นประโยชน์ในการ

(g) the recovery of tax and the provision of guarantees for the payment of tax claims.

¹⁰ คำว่า “ภาษีอากรค้ำ” ผู้เขียนนำมาจากมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเห็นว่าถ้อยคำดังกล่าวมีความหมายที่สอดคล้องกับการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำ (จะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3 กล่าวคือ หนี้ภาษีที่อาจร้องขอให้บังคับชำระได้ตามอนุสัญญานี้ต้องเป็นหนี้ภาษีที่รัฐผู้ร้องขออาจใช้มาตรการทางกฎหมายบังคับชำระได้แล้ว ซึ่งตามกฎหมายภาษีของไทยเมื่อหนี้ภาษีถึงชำระแล้วไม่ได้เสียหรือนำส่งก็ให้ถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้ำ ซึ่งอาจบังคับชำระหนี้โดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมาย

บังคับชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าวตามคำร้องขอของรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอ (Requesting State หรือ Applicant State) ก็ได้”

ส่วนกระบวนการบังคับชำระหนี้และวิธีการที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งถูกร้องขอใช้เพื่อประโยชน์ในการบังคับชำระหนี้จะเป็นอย่างไร ผู้เขียนจะได้อธิบายต่อไปในบทที่ 3 หลักการทำงานของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

2. ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างกับเขตอำนาจรัฐ

จากความหมายที่กล่าวมาข้างต้นแสดงถึงหลักการทำงานที่สำคัญของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างประการหนึ่ง คือ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของประเทศหนึ่งในเขตแดนของอีกประเทศหนึ่ง ในจุดนี้จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าหลักการดังกล่าวสามารถทำได้หรือไม่เมื่อพิจารณาในมุมมองของกฎหมายระหว่างประเทศเรื่องเขตอำนาจรัฐ

เขตอำนาจรัฐ (Jurisdiction of States) หมายถึงการใช้อำนาจของรัฐเหนือบุคคล ทรัพย์สิน หรือเหตุการณ์ โดยอาศัยจุดเกาะเกี่ยวบางประการที่กฎหมายระหว่างประเทศรับรอง¹¹ การใช้อำนาจของรัฐแบ่งออกเป็นการใช้กฎหมาย (Prescriptive Power) และการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย (Enforcement Power) โดยฝ่ายตุลาการและฝ่ายบริหาร ซึ่งหลักการใช้เขตอำนาจของรัฐที่กฎหมายระหว่างประเทศรับรองมีอยู่ 4 ประการ ได้แก่

- 1) การใช้เขตอำนาจรัฐ โดยอาศัยหลักดินแดน (Territorial Principle)
- 2) การใช้เขตอำนาจรัฐ โดยอาศัยหลักสัญชาติ (Nationality Principle)
- 3) การใช้เขตอำนาจรัฐ โดยอาศัยหลักป้องกัน (Protective Principle)
- 4) การใช้เขตอำนาจรัฐ โดยอาศัยหลักสากล (University Principle)

การใช้เขตอำนาจรัฐดังกล่าวใช้จุดเกาะเกี่ยวที่แตกต่างกันไป ในส่วนที่มีความเกี่ยวข้องกับความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมากที่สุดคือ หลักดินแดน และหลักสัญชาติ ซึ่งมีความหมายดังต่อไปนี้

¹¹ จุมพต สายสุนทร, คำอธิบายกฎหมายระหว่างประเทศว่าด้วยเขตอำนาจของรัฐ และความสัมพันธ์จากเขตอำนาจของรัฐ, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538), น. 13

หลักดินแดน เป็นหลักการที่ยอมรับว่าภายในเขตดินแดนของรัฐ รัฐย่อมมีอำนาจที่จะออกกฎหมายและใช้บังคับกฎหมายเหนือบุคคล ทรัพย์สิน และเหตุการณ์ที่อยู่หรือเกิดขึ้นในดินแดนของตนได้ โดยไม่จำกัดว่าบุคคลผู้อยู่ในบังคับของกฎหมายจะมีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่หรือไม่จำกัดว่าทรัพย์สินนั้นจะต้องเป็นของคนในชาติหรือไม่ คนต่างด้าวที่เข้ามาในรัฐจะต้องอยู่ภายใต้และปฏิบัติตามกฎหมายของรัฐนั้น¹²

หลักสัญชาติ ให้อำนาจรัฐเจ้าของสัญชาติในการใช้เขตอำนาจรัฐเหนือบุคคล หรือทรัพย์สิน (เช่น เรือหรืออากาศยาน) ที่มีสัญชาติของรัฐนั้นได้ ไม่ว่าจะบุคคลหรือทรัพย์สินจะอยู่ที่ใดก็ตาม ข้อสำคัญที่แตกต่างกับหลักสัญชาติที่กล่าวมาข้างต้นก็คือ หลักสัญชาติให้อำนาจรัฐในการออกกฎหมาย (Prescriptive Power) เพื่อผูกพันบุคคลหรือทรัพย์สินที่มีสัญชาติของตนเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจในการบังคับการตามกฎหมาย (Enforcing Power) ไปด้วย หมายความว่าแม้กฎหมายจะมีผลผูกพัน แต่รัฐดังกล่าวก็ยังไม่สามารถบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายได้จนกว่าบุคคลหรือทรัพย์สินดังกล่าวจะเข้ามาอยู่ในดินแดนของรัฐ (อันเข้าลักษณะการใช้เขตอำนาจรัฐตามหลักดินแดน) อำนาจในการออกกฎหมายให้ผูกพันไม่มีอำนาจรวมไปถึงการบังคับการตามกฎหมายของประเทศตนในเขตแดนของประเทศอื่นด้วย หลักการนี้จะสอดคล้องกับหลักกฎหมายระหว่างประเทศที่ว่า *par in parem non habet non imperium* ซึ่งมีความหมายว่าบรรดารัฐอธิปไตยด้วยกัน รัฐหนึ่งไม่อาจใช้อำนาจอธิปไตยเหนืออีกรัฐหนึ่งได้

ในทำนองเดียวกัน หากพิจารณากฎหมายภาษีของประเทศไทยก็จะพบหลักเกณฑ์ที่มีความคล้ายคลึงกับหลักดินแดนและหลักสัญชาติของกฎหมายระหว่างประเทศ กล่าวคือ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ”

บทบัญญัติมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่าหลักแหล่งเงินได้มีผลผูกพันให้บุคคลใดๆ ก็ตามที่มีเงินได้เกิดขึ้นในดินแดนของประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย แม้ว่าผู้มีเงินได้จะไม่อยู่ในประเทศไทยก็ตาม เพราะผลของบทบัญญัติมาตรา 41 ดังกล่าวมีผลผูกพันให้เงินได้ที่อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษี ซึ่งเท่ากับว่ามีผลผูกพันเจ้าของเงินได้ดังกล่าวด้วย ดังนั้น เจ้าของเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยจะอยู่ที่ใดก็ตามก็ต้องอยู่

¹² เฟิ่งอ๋าง, น. 16

ภายใต้บังคับของบทบัญญัติมาตรา 41 นี้ เสมือนว่าบุคคลดังกล่าวอยู่ในประเทศไทย ผู้เขียนจึงสรุปว่ามาตรา 41 ประมวลรัษฎากรมีความสัมพันธ์กับการใช้อำนาจรัฐตามหลักดินแดน เนื่องจากเป็นการออกกฎหมายให้บุคคลใดๆ ก็ตามที่อยู่ในดินแดนของประเทศไทย (ผ่านหลักแหล่งเงินได้) ต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย (Prescriptive Power) และมีการบังคับใช้กฎหมาย (Enforcing Power) เกิดขึ้นในประเทศไทยด้วย ซึ่งก็คือ การจัดเก็บภาษีในเงินได้ดังกล่าว

อีกกรณีหนึ่งคือบทบัญญัติมาตรา 66 วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติเอาไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้”

โดยผลของประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ประกอบกับมาตรา 66 มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทย ไม่ว่าจะประกอบกิจการในประเทศไทยหรือในต่างประเทศ จะต้องนำกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีมาเสียภาษีให้กับประเทศไทยทั้งหมด ผู้เขียนจึงเห็นว่า มาตรา 66 มีความสัมพันธ์กับการใช้เขตอำนาจรัฐตามหลักสัญชาติ กล่าวคือ ไม่ว่าบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทยจะประกอบกิจการอยู่ในประเทศใดๆ ในโลกก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยโดยไม่มีข้อยกเว้น อย่างไรก็ตาม มาตรา 65 เป็นการใช้อำนาจออกกฎหมายเพื่อผูกพันบริษัทสัญชาติไทยเท่านั้น ถ้าบริษัทสัญชาติไทยไม่นำเงินได้จากการประกอบกิจการในต่างประเทศมาเสียภาษีในประเทศไทย รวมทั้งไม่มีทรัพย์สินในประเทศไทยเพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีที่คำนวณได้จากการประกอบกิจการทั้งในประเทศและต่างประเทศ กรณีนี้ประเทศไทยก็จะมีอำนาจบังคับใช้กฎหมายที่จำกัด คือสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นได้เฉพาะการจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ประเทศไทยไม่สามารถใช้อำนาจบังคับการตามกฎหมาย (Enforcing Power) เอากับทรัพย์สินของบริษัทสัญชาติไทยที่อยู่ในต่างประเทศได้ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

การจำกัดเขตการใช้อำนาจบังคับตามกฎหมายของแต่ละรัฐเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อรักษาความสัมพันธ์ของประเทศต่างๆ ให้เป็นไปโดยสงบเรียบร้อย เพื่อป้องกันมิให้เกิดการบังคับตามกฎหมายของอีกประเทศหนึ่งเหนือดินแดนของประเทศหนึ่งจนเกิดข้อพิพาทระหว่างประเทศตามมาเพราะไม่มีประเทศใดยินยอมที่จะสละขอบเขตการใช้อำนาจบังคับตามกฎหมายของตนให้กับประเทศอื่น แต่ในขณะเดียวกันหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็สร้างปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายของแต่ละประเทศด้วย เนื่องจากผู้ที่อยู่ภายใต้บังคับกฎหมายของประเทศหนึ่งอาจจะใช้วิธีการย้ายไปอยู่ในดินแดนของประเทศอื่นเพื่อไม่ให้ถูกบังคับตามกฎหมายของประเทศแรกที่กล่าวถึงก็ได้

เช่น การหลบหนีคดีอาญาไปในต่างประเทศ หรือการย้ายทรัพย์สินไปในต่างประเทศเพื่อหลบหลีกการบังคับคดีภาษี

ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีผู้กระทำความผิดอาญาในรัฐ ก. และได้หลบหนีการจับกุมไปอยู่ในรัฐ ข. ส่วนผู้กระทำความผิดอาญาในรัฐ ข. ก็ได้หลบหนีการจับกุมไปอยู่ในรัฐ ก. เช่นเดียวกัน ในทำนองเดียวกันผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรัฐ ก. ก็ย้ายทรัพย์สินเข้าไปในประเทศ ข. เพื่อให้พ้นจากการบังคับชำระหนี้ในประเทศ ก. ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศ ข. ก็ทำในลักษณะเดียวกัน สถานการณ์ดังกล่าวเรียกได้ว่าเป็นสถานการณ์ที่ทำให้ทุกประเทศเสียหายทั้งหมดเพราะในที่สุดแล้วไม่มีประเทศใดประเทศหนึ่งที่สามารถจับกุมผู้กระทำความผิดมาลงโทษหรือบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าวและมีให้เป็นการละเมิดต่อหลักเขตอำนาจของรัฐ ทั้งสองประเทศควรกำหนดวิธีการใหม่ขึ้นมา คือ การให้ความร่วมมือระหว่างรัฐแทนที่รัฐผู้ต้องการบังคับใช้กฎหมายจะเป็นฝ่ายบังคับการเอง ก็เปลี่ยนรูปแบบเป็นการขอความร่วมมือจากรัฐเจ้าของดินแดนเพื่อช่วยบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายของรัฐที่ต้องการจะบังคับใช้กฎหมายได้ ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญา พ.ศ. 2536 มีบทบัญญัติที่กำหนดให้ประเทศไทยสามารถให้ความช่วยเหลือในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินการสืบสวน สอบสวน ฟ้องคดี ริบทรัพย์สิน และการดำเนินการอื่น ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับคดีอาญาซึ่งเกิดขึ้นในต่างประเทศได้ แม้ประเทศไทยจะไม่ได้เป็นผู้เสียหายในคดีอาญาโดยตรงก็ตาม ทั้งนี้เนื่องจากการประกอบอาชญากรรมมีการกระทำร่วมกันเป็นเครือข่ายในดินแดนของหลายประเทศ หากยึดหลักการใช้เขตอำนาจรัฐตามหลักดินแดนแล้วกระบวนการยุติธรรมทางอาญาของแต่ละประเทศจะไม่สามารถป้องกันและปราบปรามได้เครือข่ายอาชญากรตามที่ยกตัวอย่างไว้ในข้างต้นได้

ในทำนองเดียวกัน ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างก็มีลักษณะเป็นการให้ความร่วมมือระหว่างรัฐคู่สัญญาเพื่อประโยชน์ในการบังคับชำระหนี้ภาษีให้แก่กัน โดยรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอจะดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอ มิใช่ให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอเข้ามาในประเทศและดำเนินการบังคับชำระหนี้เสียเอง ข้อสำคัญคือ การบังคับชำระหนี้ให้โดยรัฐผู้ถูกร้องขอเป็นการดำเนินการโดยใช้กฎหมายของรัฐนั่นเอง มิได้ใช้กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ เพียงแต่มิใช่การ

กระทำเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ถูกร้องขอเองแต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ร้องขอ¹³ จึงไม่ได้มีลักษณะเป็นการละเมิดเขตอำนาจรัฐตามหลักดินแดนแต่อย่างใด

3. แนวความคิดและพัฒนาการของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

3.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ยืนยันหลักการที่จะไม่เก็บภาษีเพื่อประโยชน์ของรัฐอื่น โดยประเทศสหรัฐฯ เรียกว่า หลักการจัดเก็บรัฐฎากร (Revenue Rule) โดยหลักการนี้ปรากฏขึ้นในคดี Moore v. Mitchell¹⁴ ซึ่งศาลของประเทศสหรัฐฯ วินิจฉัยว่าศาลจะไม่เข้าไปบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายของต่างประเทศให้ หากการบังคับดังกล่าวจะนำไปสู่การขัดแย้งกับนโยบายสาธารณะและการที่ศาลสหรัฐฯ จะเข้าไปวินิจฉัยเกี่ยวกับกฎหมายของรัฐต่างประเทศด้วยการจัดเก็บรัฐฎากรอาจผลักดันให้ศาลมีส่วนเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับความสัมพันธ์กับรัฐต่างประเทศที่มีความละเอียดอ่อนด้วย¹⁵

ต่อมาหลักการดังกล่าวก็ได้ถูกอ้างอิงอีกครั้งหนึ่งในคดีซึ่งประเทศแคนาดาได้เรียกร้องให้บริษัทยาสูบของสหรัฐฯ จ่ายภาษีสรรพสามิตและภาษีอื่นๆ ที่เกิดจากการลักลอบ

¹³ การบังคับชำระหนี้โดยรัฐฝ่ายซึ่งถูกร้องขอมีลักษณะเป็นการยอมรับมูลหนี้ที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอว่าเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นอย่างถูกต้องแล้ว (Acquired Right) และบังคับการให้โดยมีความคาดหวังว่าจะได้รับการปฏิบัติในลักษณะเดียวกันจากรัฐที่ร้องขอให้บังคับคดีภาษีให้ (Reciprocity) ลักษณะความสัมพันธ์เช่นนี้จึงเป็นไปในทำนองเดียวกับหลักการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3

¹⁴ Moore v. Mitchell, 30 F.2d 600, 604 (2d Cir. 1929) (Hand, J., concurring), aff'd, 281 U.S. 18 (1930).

¹⁵ "Noting that courts generally will not enforce foreign liabilities that run contrary to the forum's "settled public policy," Judge Hand explained that judicial scrutiny of foreign states' penal and revenue laws could inadvertently thrust courts into the sensitive realm of foreign affairs"

นำเข้ายาเส้นเข้ามาในประเทศแคนาดา¹⁶ โดยรัฐบาลประเทศแคนาดาได้นำคดีมาฟ้องในสหรัฐเพื่อขอให้บังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของบริษัท ที่อยู่ในประเทศสหรัฐฯ ต่อไป แต่ศาลในประเทศสหรัฐฯ ได้มีคำสั่งจำหน่ายคดีดังกล่าวออกจากสารบบความโดยอ้างว่าการเรียกร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวขัดต่อหลักการจัดเก็บรัฐฎการของสหรัฐฯ¹⁷ ซึ่งต่อมาศาลสหรัฐฯ ก็ได้ใช้หลักดังกล่าวในการตัดสินคดีลักษณะเดียวกันระหว่างประเทศในกลุ่มประชาคมยุโรปกับบริษัทยาสูบของประเทศญี่ปุ่น¹⁸ และคดีระหว่างประเทศเอกวาดอร์กับบริษัทยาสูบของประเทศสหรัฐฯ¹⁹

หลักการจัดเก็บรัฐฎการ (Revenue Rule) ของประเทศสหรัฐฯ ถูกกำหนดขึ้นเพื่อห้ามรัฐบาลต่างประเทศในการใช้สิทธิทางศาลของสหรัฐฯ เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีที่ไม่ได้เกิดขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐฯ เดิมหลักการนี้ถูกตีความว่ามีที่มาจากหลักอธิปไตย (Principle of Sovereignty) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจอธิปไตยอย่างหนึ่ง ไม่มีรัฐอธิปไตยรัฐใดอนุญาตให้รัฐอื่นใช้อำนาจอธิปไตยเหนือตนได้²⁰ ซึ่งต่อมามีการตีความในคดีระหว่าง Attorney General of Canada v. R J Reynolds Tobacco Holding Inc. and Others ว่า หลักการจัดเก็บรัฐฎการมีขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ศาลของประเทศใดประเทศหนึ่งในการเข้าไปวินิจฉัยว่ากฎหมายภาษีของประเทศอื่นนั้นขัดต่อผลประโยชน์ตามนโยบายสาธารณะหรือไม่ เพราะการตัดสินใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างประเทศเป็นอำนาจของฝ่ายบริหาร การให้ศาลเข้ามามีส่วนในการตัดสิน

¹⁶ Attorney General of Canada v. R J Reynolds Tobacco Holding Inc. and Others

¹⁷ United States Court of Appeals for the Second Circuit, 12th (October 2001) F.3d 103

¹⁸ The European Community & Others v. Japan Tobacco Inc. and Others, United States District Court for the Eastern District of New York, 19th February 2002, 2002 U.S. Dis. Lexis 2506

¹⁹ Republic of Ecuador v. Philip Morris Companies Inc. and Others, United States District Court for the Southern District of Florida, 26th (February 2002), 2002 U.S. Dis. Lexis 3423.

²⁰ Phillip Baker QC, "Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts," <http://www.taxbar.com/documents/Cross-border_Enforcement_Philip_Baker_QC.pdf>, p. 2, 10 March 2010

เรื่องดังกล่าวจะเป็นการละเมิดหลักการแบ่งแยกอำนาจได้ ในขณะที่เดียวกันก็มีความเห็นว่าการหลัก Revenue Rule ถูกกำหนดขึ้นบนพื้นฐานที่ว่าเครือข่ายอนุสัญญาภาษีซ้อนถูกทำขึ้นโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะอนุญาตให้มีการบังคับภาษีอากรค้างของรัฐต่างประเทศได้²¹

แต่อย่างไรก็ตาม หลัก Revenue Rule ของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้ใช้เป็นหลักการตายตัวแต่อย่างใด ในปี 1947 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ยอมผ่อนคลายนโยบายหลัก Revenue Rule โดยยินยอมให้มีการทำข้อตกลงเพื่อให้มีผลเป็นการบังคับภาษีอากรระหว่างประเทศได้ ข้อตกลงนี้คือ สนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแอฟริกาใต้ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมรดก (United States – Union of South Africa Estate Tax Treaty)²² โดยผลของสนธิสัญญาดังกล่าว ประเทศคู่สัญญาทั้งสองอาจร้องขอให้อีกฝ่ายหนึ่งบังคับชำระหนี้ภาษีมรดกแก่กับทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้²³ นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกายังทำ

²¹ “The rule serves to insulate the judiciary from assessing whether a foreign sovereign’s revenue laws violate the forum nation’s public policy interests because foreign relations decisions are committed to the political branches of this country, judicial intrusion into this sphere would run afoul of fundamental separation of powers considerations.”

Phillip Baker QC, “Changing the Norm on Cross-border Enforcement of Tax Debts” <http://www.taxbar.com/documents/Cross-border_Enforcement_Philip_Baker_QC.pdf>, p.3, 10 March 2010

²² สืบค้นจาก http://www.taxriskmanagement.com/downloads/USASA_eteTaxTreaty.pdf วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2553

²³ ข้อที่ 7 ของสนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแอฟริกาใต้ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมรดก กำหนดให้รัฐคู่สัญญามีหน้าที่ให้ข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีมรดกของรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะที่ใกล้เคียงอย่างมากกับข้อที่ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (Article 26 Exchange of Information - OECD Convention on Income and on Capital) ส่วนข้อที่ 8 กำหนดให้รัฐคู่สัญญามีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งในการจัดเก็บภาษีมรดกตามที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญานี้ (ข้อ 8 (1)) โดยหนี้ภาษีที่จะบังคับได้ต้องเป็นหนี้ที่ถึงที่สุดแล้ว (Finally Determined) ซึ่งจะบังคับชำระหนี้ภายในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอโดยอาศัยช่องทางตามกฎหมายภายในของรัฐนั้น (ข้อ 8 (2)) หากหนี้ภาษีดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด รัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้

สนธิสัญญาว่าด้วยการจัดเก็บภาษีการให้ และภาษีมรดก (Estate & Gift Tax Treaties) กับประเทศอื่นๆ เป็นจำนวนมาก สาระสำคัญของสนธิสัญญาดังกล่าวเป็นการกำหนดตัวรัฐผู้มีอำนาจเก็บภาษีการให้และภาษีมรดกเพื่อป้องกันมิให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนขึ้น โดยในสนธิสัญญาแต่ละฉบับก็จะมีข้อกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือในการเก็บภาษีไว้เช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น สนธิสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศสว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมรดกและภาษีการให้ (Us – France Estate Tax Treaty)²⁴

ในเวลาต่อมาประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้จำลองรูปแบบความตกลงดังกล่าวมา กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเดนมาร์ก²⁵ ข้อที่ 18 (Mutual Assistance) ซึ่งทำให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งสามารถร้องขอให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีเพื่อประโยชน์ของรัฐตนในรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งได้เช่นเดียวกัน²⁶ และต่อมาประเทศสหรัฐอเมริกาก็ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศต่างๆ โดยที่กำหนดข้อตกลงเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างประเทศไว้อีกจำนวนมาก (มีข้อสังเกตว่าในปี 1984 ประเทศสหรัฐอเมริกาได้ตกลง

อาจร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี (Measures of Conservancy) ตามกฎหมายภายในของรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอเพื่อประกันการชำระหนี้ที่จะมีต่อไปในอนาคตก็ได้ (ข้อ 8 (4)) ซึ่งเหมือนกับที่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD กำหนดไว้ในข้อ 27 (Assistance in Tax Collection) อย่างมาก

²⁴ สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=186064,00.html> วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2553

Article 16 Assistance in Collection

(1) The two Contracting States undertake to lend assistance and support to each other in the collection of the taxes to which this Convention relates, together with interest, costs, and additions to the taxes and fines not being of a penal character according to the laws of the State requested, in cases where the taxes are definitively due according to the laws of the State making the application.

²⁵ สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/denmark.pdf> วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2553

²⁶ การให้ความช่วยเหลือดังกล่าวจะจำกัดไว้เฉพาะหนี้ภาษีที่เกิดจากการใช้วิธี Treaty Shopping เท่านั้นซึ่งจะได้มียกขึ้นอธิบายอีกครั้งในบทที่ 4

อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศแคนาดา โดยกำหนดบทบัญญัติข้อ 26 (Assistance in Tax Collection) ที่ให้อำนาจการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศได้²⁷ แต่การบังคับคดีดังกล่าวจำกัดไว้แต่เฉพาะหนี้ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินเท่านั้น แต่ในคดีระหว่าง General of Canada v. R J Reynolds Tobacco Holding Inc. and Others เป็นการขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีสรรพสามิต ดังนั้น ศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กลับมาตัดสินโดยอาศัยหลัก Revenue Rule อีกครั้งหนึ่ง โดยไม่เป็นการขัดต่อข้อตกลงที่กำหนดไว้แต่อย่างใด)

3.2 สหภาพยุโรป

แนวความคิดดั้งเดิมเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศ (Cross border recovery of tax debts) นั้นไม่เป็นที่ยอมรับกัน โดยศาลสูงสุดของประเทศอังกฤษ (House of Lords) ได้วางหลักไว้ในคดี Government of India v Taylor ว่ารัฐต่างประเทศไม่ยอมรับที่จะบังคับหนี้ภาษีตามที่รัฐบาลของอีกรัฐหนึ่งร้องขอมาได้²⁸

²⁷ สืบค้นจาก <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/canada.pdf> วันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2553

²⁸ Government of India v Taylor [1955] AC 491 คดีดังกล่าวว่ารัฐบาลอินเดียได้เรียกร้องให้บริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศอังกฤษแต่ได้ประกอบกิจการในประเทศอินเดียให้ชำระหนี้ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีของประเทศอินเดีย เนื่องจากบริษัทดังกล่าวประสงค์ที่จะขอชำระบัญชีและเลิกกิจการ แต่ศาลในประเทศอังกฤษได้ให้เหตุผลว่ากรณีการชำระบัญชีและเลิกกิจการที่ผู้ขอชำระบัญชี (Liquidator) ต้องจัดสรรชำระหนี้ (Liabilities) แก่เจ้าหนี้ นั้น ไม่รวมถึงหนี้ที่ไม่อาจบังคับได้ในประเทศอังกฤษด้วย (“Liabilities” for which a liquidator is required to provide in the liquidation of a company by section 302 of the Companies Act, 1948 did not include claims unenforceable in the English courts) ทั้งนี้รัฐต่างประเทศไม่อาจขอบังคับชำระหนี้ในประเทศอังกฤษได้ไม่ว่ารัฐต่างประเทศนั้นจะอยู่ในเครือจักรภพหรือไม่ก็ตาม (Claims on behalf of a foreign State to recover taxes due under its laws were unenforceable in English courts, and there was no valid distinction for this purpose between foreign States and State adhering to the British Commonwealth)

อย่างไรก็ตาม ในปี 1976 สหภาพยุโรปก็ได้นำหลักการเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศ (Recovery of Claims) มาใช้ในหนี้ซึ่งเกิดขึ้นจากระบบการสนับสนุนทางการเงินแก่กองทุนประกันและสนับสนุนการเกษตรแห่งยุโรป (European Agricultural Guidance and Guarantee Fund - "EAGGF") ภาษีสินค้าเกษตรและอากรศุลกากร (Agricultural levies and Customs duties) โดยผลของ Directive²⁹ ที่ 76/308/EEC นี้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐหนึ่ง (Applicant Authority) สามารถที่จะร้องขอให้เจ้าหน้าที่ภาษีของรัฐหนึ่ง (Requested Authority) ในการที่จะบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีดังกล่าวได้³⁰

²⁹ Directive ถือเป็นบทบัญญัติทางกฎหมาย (Legislative Act) ที่ออกโดย European Council มีผลให้ประเทศสมาชิกต้องดำเนินการตามวัตถุประสงค์ที่ Directive กำหนด Directive มีความแตกต่างจาก Regulations ตรงที่ Regulation มีผลใช้บังคับด้วยตนเอง (Self-Executing) และไม่ต้องการการอนุมัติเป็นกฎหมายภายใน ส่วน Directive นั้นมิได้กำหนดว่าประเทศสมาชิกจะรับไปดำเนินการโดยวิธีใด ประเทศสมาชิกจึงอาจรับไปดำเนินการตามได้หลายวิธี ซึ่งวิธีการหนึ่งก็คือการอนุมัติเป็นกฎหมายภายในหรือแก้ไขกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับ Directive ดังกล่าวนั้นเอง

³⁰ Article 1-2 Directive ที่ 76/308/EEC

"Article 1 This Directive lays down the rules to be incorporated into the laws, regulations and administrative provisions of the Member States to ensure the recovery in each Member State of the claims referred to in Article 2 which arise in another Member State."

"Article 2 This Directive shall apply to all claims relating to:

(a) refunds, interventions and other measures forming part of the system of total or partial financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, including sums to be collected in connection with these actions;

(b) agricultural levies, within the meaning of Article 2 (a) of Decision 70/243/ECSC, EEC, Euratom and Article 128 (a) of the Act of Accession;

(c) customs duties, within the meaning of Article 2 (b) of the said Decision and Article 128 (b) of the Act of Accession;

Directive ที่ 76/308/EEC ถือเป็นกรวางพื้นฐานระบบการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศในสหภาพยุโรป โดยในปี 1979 ได้มีการออก Directive ที่ 79/1071 EEC ขยายขอบเขตให้การบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศตาม Directive ที่ 76/308/EEC ให้รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม³¹ ด้วย และต่อมาได้มีการออก Directive ที่ 2001/44/EEC ซึ่งเรียกในอีกชื่อหนึ่งว่า European Communities (Mutual Assistance for the Recovery of Claims relating to Certain Levies, Duties, Taxes and Other Measures) Regulations 2002³² หรือ The Directive on mutual assistance on recovery of tax debts (“MARD”) การแก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุดนี้ Directive ดังกล่าวได้ขยายขอบเขตการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศออกไปอย่างกว้างขวาง โดยให้ชนิดของหนี้ภาษีที่อาจร้องขอให้บังคับคดีได้ รวมถึง อากรสรรพสามิต (excise duties) ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุน (taxes on income and capital) ภาษีเบี้ยประกัน (taxes on insurance premiums) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เกิดจากการบังคับจัดเก็บภาษีอีกด้วย (interest, administrative penalties and fines, and costs incidental to a claim)³³ และในเวลาต่อมาก็มี Directive ที่ 2002/94/EC และ Directive ที่ 2006/84/EC ออกมาวางหลักเกณฑ์การปฏิบัติในเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศ ไม่ว่าจะเป็นวิธีการส่งคำบอกกล่าวให้กับลูกหนี้ การขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ภาษี เป็นต้น

Directive ที่ 2001/44/EC มีผลให้รัฐสมาชิกในสหภาพยุโรปต้องดำเนินการแก้ไขกฎหมายภายในประเทศของตนเพื่อให้สอดคล้องกับการร้องขอบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศด้วย ตัวอย่างเช่น ในประเทศอังกฤษได้มีการแก้ไขกฎหมายว่าด้วยการเงิน (Finance Act 2002) เพื่อให้หน่วยงานทางภาษีของประเทศอังกฤษ (the Inland Revenue or the Commissioners of Customs & Excise) สามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีที่รัฐต่างประเทศร้องขอมาได้ด้วยกระบวนการเดียวกันกับที่ใช้บังคับชำระหนี้ภาษีของประเทศอังกฤษ (Corresponding UK Claim)³⁴ ซึ่งรัฐมนตรีการคลังของประเทศอังกฤษมีอำนาจออกหลักเกณฑ์เพื่อกำหนดว่าหนี้ภาษีที่รัฐ

(d) interest and costs incidental to the recovery of the claims referred to above.”

³¹ Article 3 Directive ที่ 79/1071 EEC

³² Article 1 Directive ที่ 2001/44/EC

³³ Article 2 Directive ที่ 2001/44/EC

³⁴ Finance Act 2002 Schedule 39 paragraph 2

ต่างประเทศร้องขอดังกล่าวจะต้องใช้กระบวนการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษแบบใด³⁵

อนึ่ง เนื่องจาก Directive ที่ 76/308/EEC มีการออก Directive ใหม่ ๆ ซึ่งมีผลเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมหลายครั้ง ประกอบกับมีเหตุผลหลายประการที่จะต้องกำหนดเกี่ยวกับการใช้วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศเสียใหม่ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้เป็นหลักเกณฑ์ต่อไป Directive ดังกล่าวจึงถูกเขียนขึ้นมาใหม่กลายเป็น Directive ที่ 2008/54/EC ซึ่งคำปรารภ (Preamble) ของ Directive นี้เองได้ระบุสาเหตุที่สหภาพยุโรปนำวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศมาใช้ สรุปความได้ว่า เนื่องจากสหภาพยุโรปมีวัตถุประสงค์ที่จะจัดตั้งตลาดร่วม (Common Market) ซึ่งเป็นตลาดภายในกลุ่มประเทศสหภาพยุโรปเอง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวจำเป็นต้องมีการเอื้ออำนวยให้มีการเคลื่อนย้ายทุนระหว่างประเทศ แต่บทบัญญัติว่าการจัดเก็บรายการของแต่ละรัฐสามารถบังคับได้เฉพาะภายในเขตแดนของรัฐตนเท่านั้น ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นอุปสรรคต่อการรวมเป็นตลาดภายใน และทำให้กฎเกณฑ์ของประชาคมยุโรปไม่สามารถปรับใช้ได้เต็มที่และเท่าเทียมกัน รวมทั้งอาจทำให้เกิดความสะดุดต่อการใช้วิธีการข้อโกง เพราะผู้ต้องรับผิดชอบภาษีให้กับรัฐหนึ่งอาจใช้วิธีหลบเลี่ยงภาษีโดยเปลี่ยนการแปลงภูมิฐานะหรือจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินไปอยู่ในรัฐอื่นเพื่อให้พ้นจากการบังคับคดี (ซึ่งอาจจะเกิดการใช้ช่องทาง การจัดตั้งเป็นตลาดร่วมนั้น) จึงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดหลักเกณฑ์ร่วมกันเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศขึ้นมา³⁶

นอกจากความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างจะมีพัฒนาการร่วมกันกับการพัฒนาเป็นประชาคมยุโรปแล้ว ในแง่ของกลุ่มประเทศเพื่อนบ้านที่มีขีด

³⁵ Finance Act 2002 Sub-paragraphs 3(1) and (2) Schedule 39

³⁶ The fact that national provisions relating to recovery are applicable only within national territories is in itself an obstacle to the functioning of the internal market. This situation prevents Community rules from being fully and fairly applied, particularly in the area of the common agricultural policy, and facilitates fraudulent operations. It is necessary to meet the threat to the financial interests of the Community and the Member States and to the internal market posed by the development of fraud so as to safeguard better the competitiveness and fiscal neutrality of the internal market. It is therefore necessary to adopt common rules on mutual assistance for recovery.

กันก็เคยทำความตกลงที่มีผลเป็นการให้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศเช่นเดียวกัน เช่น สนธิสัญญากลุ่มประเทศนอร์ดิกว่าด้วยการให้ความร่วมมือกันทางภาษี (Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) แนวความคิดของการจัดทำสนธิสัญญาดังกล่าวเป็นไปเพื่อให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีของแต่ละรัฐคู่สัญญาโดยเฉพาะ รัฐผู้ถูกร้องขอมีภาระผูกพันในอันที่จะต้องบังคับชำระหนี้ภาษีที่อีกรัฐหนึ่งร้องขอมาเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ร้องขอนั้น ซึ่งหนี้ภาษีใดที่อาจจะร้องขอได้บ้างนั้น สนธิสัญญาดังกล่าวได้ระบุแยกประเภทไว้อย่างชัดเจน³⁷

3.3 ความร่วมมือในกลุ่มประเทศ OECD

นอกจาก Directive ที่มีผลให้ประเทศในสหภาพยุโรปสามารถร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีข้ามประเทศภายในกลุ่มประเทศสมาชิกด้วยกันแล้ว ในปี 1988 ประเทศในกลุ่มสหภาพยุโรป (โดยสภาาร่วมแห่งยุโรป หรือ Joint Council of Europe) ได้ทำความตกลงกับประเทศในกลุ่มองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) เพื่อสร้างเครือข่ายความร่วมมือระหว่างประเทศในการบริหารจัดการเก็บหนี้ภาษีขึ้น ได้แก่ สนธิสัญญาระหว่างสภาาร่วมแห่งยุโรปกับองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือทางภาษี (Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) หรือเรียกโดยย่อว่าสนธิสัญญา CoE/OECD สนธิสัญญาดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อขยายขอบเขตการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศให้ครอบคลุมสอดคล้องกับการพัฒนาของทางเศรษฐกิจที่ทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายของบุคคล ทุน สินค้า และบริการ (international movement of persons, capital, goods and services) ซึ่งถึงแม้การเคลื่อนย้ายปัจจัยดังกล่าวจะทำให้เกิดประโยชน์ในด้านเศรษฐกิจอย่างมาก แต่ก็ทำให้เกิดช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีเช่นเดียวกัน โดยกำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือในทุกรูปแบบที่เป็นไปได้ในการประเมิน

³⁷ ในข้อที่ 4 ของสนธิสัญญากลุ่มประเทศนอร์ดิกว่าด้วยการให้ความร่วมมือกันทางภาษีได้กำหนดภาระผูกพันของรัฐคู่สัญญาเอาไว้ ส่วนในข้อที่ 2 ได้กำหนดชนิดของภาษีที่อยู่ในขอบข่ายของสนธิสัญญาเอาไว้ ซึ่งมีจำนวนมากถึง 48 ชนิด โดยภาษีแต่ละชนิดที่อาจร้องขอให้บังคับจัดเก็บได้นั้นเป็นภาษีตามกฎหมายภายในของแต่ละรัฐคู่สัญญาทุกรัฐ

และบังคับจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการเลี่ยงและการหนีภาษีอากร ความช่วยเหลือเช่นนี้เริ่มตั้งแต่การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารจนไปถึงการบังคับชำระหนี้ภาษีแทน

สนธิสัญญานี้เปิดให้มีการลงนามตั้งแต่ 25 มกราคม 1988 ซึ่งจะมีผลใช้บังคับในวันที่ 1 เมษายน 1995 นอกจากประเทศในสหภาพยุโรปที่เป็นสมาชิกแล้ว ปัจจุบันนี้มีสมาชิกในกลุ่มประเทศ OECD ทั้งหมด 13 ประเทศ ได้แก่ประเทศเบลเยียม ประเทศแคนาดา ประเทศเดนมาร์ก ประเทศฟินแลนด์ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศไอซ์แลนด์ ประเทศอิตาลี ประเทศเนเธอร์แลนด์ ประเทศนอร์เวย์ ประเทศโปแลนด์ ประเทศสวีเดน สหราชอาณาจักร และประเทศสหรัฐอเมริกา ส่วนประเทศที่ไม่อยู่ในกลุ่ม OECD และได้ร่วมลงนามในสนธิสัญญาดังกล่าวประกอบด้วยประเทศอาเซอร์ไบจาน และประเทศยูเครน ซึ่งทุกประเทศที่กล่าวมา ยกเว้นแต่ประเทศแคนาดาและประเทศยูเครนได้มีการบังคับใช้สนธิสัญญา CoE/OECD แล้ว³⁸

สืบเนื่องจากพัฒนาการของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่มีการตกลงกันอย่างแพร่หลายในยุโรปแล้ว ทาง OECD จึงได้ปรับปรุงร่างข้อที่ 27 ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ขึ้นในปี 2005 โดยได้ออกแบบวิธีการทำความเข้าใจการบังคับชำระหนี้ภาษีข้ามประเทศ (Assistance in the collection of taxes) ขึ้นเพื่อให้รัฐที่ประสงค์จะใช้วิธีการดังกล่าวสามารถนำไปตกลงร่วมกับการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ง่ายขึ้น ซึ่งสาระสำคัญของข้อที่ 27 นี้มีลักษณะคล้ายคลึงกันกับสนธิสัญญาที่ได้ยกตัวอย่างมาข้างต้นแล้ว เพียงแต่ได้แบ่งแยกเป็นหัวข้อต่างๆ อย่างชัดเจน ซึ่งในประเด็นนี้จะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3

4. ประโยชน์ที่ได้รับจากการตกลงความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

ประโยชน์ที่เห็นได้อย่างชัดเจนในการตกลงทำความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างก็คือ ทำให้รัฐขยายขอบเขตอำนาจการบังคับชำระหนี้ภาษีออกไป โดยสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีเอากับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่อยู่นอกประเทศได้ รวมทั้งการใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อเป็นประกันการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อไปในอนาคต ซึ่งเป็นมาตรการที่ประเทศต่างๆ ควรนำมาใช้เพื่อปกป้องฐานการจัดเก็บรักษาของตน ทั้งนี้ เพราะเป็นข้อเท็จจริงที่ปฏิเสธ

³⁸ OECD, "Status of The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matter," <www.oecd.org/dataoecd/25/17/39998522.pdf>, pp.129-130 10 June 2009

ไม่ได้ว่ารัฐนั้นมีขอบเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่จำกัด แต่ผู้เสียภาษีอาจจะมีทรัพย์สินอยู่ที่ใดก็ได้ในโลก ซึ่งพ้นจากขอบเขตอำนาจของรัฐ ดังตัวอย่างที่เห็นมาแล้วในคดีระหว่าง Government of India v Taylor หรือคดีระหว่าง Attorney General of Canada v. R J Reynolds Tobacco Holding Inc. and Others ซึ่งผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์อยู่ในประเทศหนึ่ง แต่กลับไม่มีทรัพย์สินในประเทศนั้นเพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษี หรือมีทรัพย์สินส่วนใหญ่อยู่ในต่างประเทศ ซึ่งเป็นลักษณะการลงทุนตามปกติของบริษัทข้ามชาติ (Multi-national Enterprise) และเป็นผลโดยตรงจากการลงทุนข้ามประเทศ จะเห็นได้ว่าหากไม่มีความตกลงระหว่างประเทศที่ทำให้สามารถบังคับคดีภาษีเอากับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้ รัฐเจ้าหนี้ภาษีก็น่าจะต้องสูญเสียผลประโยชน์ไปตั้งเช่นผลที่เกิดในคดีข้างต้น รวมทั้งจะเกิดช่องทางการหนีภาษีโดยการโยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปในต่างประเทศ เพื่อให้พ้นจากการบังคับคดีภาษีในประเทศนั้น

นอกจากนี้แล้ว กลไกของอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ดีหรือลักษณะการรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจต่างๆ ก็ดี ที่มีการลดอุปสรรคในการลงทุนระหว่างประเทศด้วยการลดหรืองดเว้นอัตราภาษี หรือวิธีดึงดูดการลงทุนจากต่างชาติด้วยการให้สิทธิพิเศษทางภาษีในประเทศที่จะเข้าไปลงทุน ก็ล้วนแต่เป็นปัจจัยทำให้ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีให้กระจายตัวอยู่ในรัฐต่างๆ มากกว่าหนึ่งรัฐ และในขณะเดียวกันก็เป็นปัจจัยที่จะเพิ่มจุดเกาะเกี่ยวให้ผู้เสียภาษีมีความรับผิดชอบทางภาษีต่อรัฐใดรัฐหนึ่งเพิ่มมากขึ้นด้วย ดังนั้น ความเป็นไปได้ที่รัฐเจ้าหนี้ภาษีนี้อาจจะไม่สามารถจัดเก็บหนี้ภาษีได้เต็มตามมูลหนี้หรือการหนีภาษีด้วยการจำหน่ายทรัพย์สินไปยังต่างประเทศจึงมีแต่จะเพิ่มมากขึ้น หากรัฐต่างๆ ไม่ให้ความร่วมมือกันโดยยังคงยึดหลักการใช้อำนาจอธิปไตยที่กล่าวมาข้างต้น แต่ละรัฐก็จะเป็นฝ่ายเสียประโยชน์เพราะไม่อาจติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีได้เลย ดังนั้น ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นและต้องทำควบคู่ไปกับลักษณะการลงทุนข้ามประเทศที่ปรากฏในปัจจุบัน

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างจะมีประโยชน์ดังที่กล่าวมาแล้ว แต่ในการนำความตกลงดังกล่าวมาปรับใช้นั้นยังมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาอีก เนื่องจากผลการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างเป็นการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐหนึ่งเอากับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เมื่อมีการบังคับชำระหนี้เกิดขึ้น แน่แน่นอนว่าต้องทำให้ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีน้อยถอยลง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจภายในรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอ เป็นต้นว่า หากมีการบังคับชำระหนี้จนผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีล้มละลาย ต้องปิดกิจการหรือปลดคนงานออกเป็นจำนวนมาก หากธุรกิจดังกล่าวเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ ก็อาจมีผลกระทบต่ออย่างมากกับระบบเศรษฐกิจภายในรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอก็ได้

เช่นนี้เมื่อรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอพิจารณาแล้วเห็นว่าจะเกิดเหตุการณ์ดังกล่าว เช่นนี้จะต้องดำเนินการ บังคับชำระหนี้ภาษีตามหน้าที่ที่กำหนดไว้หรือไม่ รวมทั้งหากการบังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวจะเป็นที่เสียหายกับเจ้าหนี้สามัญหรือเจ้าหนี้ภาษีในประเทศฝ่ายที่ถูกร้องขอ เช่นนี้จะต้องดำเนินการอย่างไร ในปัญหานี้จะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 3 หลักการทำงานของความร่วมมือระหว่าง ประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง ซึ่งจะเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของความร่วมมือ เพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่จะนำมาใช้ในประเทศไทย