

### บทที่ 3

#### หลักการดำเนินงานของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง

บทนี้จะกล่าวถึงหลักการดำเนินงานของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างตามข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยใช้ Commentary ของ OECD<sup>1</sup> ประกอบกับคำอธิบายวิธีการทำงานของสนธิสัญญาที่กำหนดความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างฉบับอื่นๆ ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 เป็นแนวทางในการอธิบายว่ากระบวนการให้ความช่วยเหลือระหว่างประเทศในการจัดเก็บภาษีอากรค้างสามารถทำได้อย่างไร

#### 1. ขอบเขตด้านบุคคลและขอบเขตด้านภาษี

(Scope of Person and Taxes Covered in Tax Collection Assistance Convention)

วรรคที่ 1 และวรรคที่ 2 ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (paragraph 1/2 Article 27 OECD Convention)

“1. รัฐคู่สัญญาต้องให้ความร่วมมือกันในการบังคับจัดเก็บหนี้ภาษี ความร่วมมือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยข้อบทที่ 1 และข้อบทที่ 2 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐอาจทำความตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติตามข้อบทนี้ได้”<sup>2</sup>

“2. คำว่า “หนี้ภาษีอากรค้าง” ตามข้อบทนี้ หมายถึงจำนวนหนี้ภาษีที่ค้างชำระทุกชนิดและทุกประเภทที่เรียกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญา หรือเพื่อประโยชน์ขององค์กร

---

<sup>1</sup> OECD, “OECD Committee on Fiscal Affairs, Article 27 and Commentary of The Model Tax Convention on Income and on Capital,” <[www.un.org/esa/ffd/tax/Art27\\_MutualAssistance.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Art27_MutualAssistance.pdf)>, 10 June 2009

<sup>2</sup> 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.

ปกครองส่วนท้องถิ่นหรือเจ้าพนักงานส่วนท้องถิ่นของรัฐคู่สัญญา<sup>3</sup> ตราบเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้น ไม่ขัดต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ หรือไม่ขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็นภาคี รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีดังกล่าวด้วย”<sup>4</sup>

สาระสำคัญที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งและวรรคสองของข้อ 27 นี้ สามารถแบ่งออกได้เป็น

### 1.1 ขอบเขตด้านบุคคล

---

<sup>3</sup> ภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยแบ่งได้เป็น 3 ส่วน คือ ส่วนที่จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ให้กับราชการส่วนกลาง เช่น ภาษีตามประมวลรัษฎากร ส่วนที่จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ให้กับราชการส่วนท้องถิ่น เช่น ภาษีป้าย (มาตรา 9 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510) ภาษีบำรุงท้องที่ (มาตรา 10 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508) และส่วนที่จัดเก็บและมีการแบ่งสรรระหว่างองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและราชการส่วนกลาง เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (มาตรา 15 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475) ผู้เขียนจึงแปลความในวรรคสองเพื่อให้สอดคล้องกับระบบการจัดเก็บภาษีตามกฎหมายไทย ซึ่งในที่นี้สามารถแปลความได้ว่าไม่ว่าจะเป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับราชการส่วนกลาง หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นก็ตามถือเป็นภาษีที่สามารถร้องขอความช่วยเหลือได้ตามข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

<sup>4</sup> 2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

### 1.1.1 ข้อความทั่วไป

หากพิจารณาในมุมมองของการบังคับคดีภาษีที่เกิดขึ้น เมื่อมีหนี้ภาษีเกิดขึ้นแล้ว ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร<sup>5</sup> สามารถแบ่งประเภทออกได้เป็น 3 ลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) บุคคลตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องรับผิดโดยตรง (ลูกหนี้ชั้นต้น)
- 2) บุคคลที่กฎหมายภาษีกำหนดให้ต้องรับผิดร่วมกับบุคคลอื่น (ลูกหนี้ชั้นรอง)
- 3) บุคคลภายนอก

ภาษีถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญของประเทศ กฎหมายภาษีจึงต้องกำหนดให้มีบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในชั้นที่สุดเพื่อชำระหนี้ภาษี แม้ความสัมพันธ์ของผู้ต้องรับผิดดังกล่าวจะไม่สัมพันธ์โดยตรงกับหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นก็ตาม ลักษณะความรับผิดแรกที่จะกล่าวถึงก็คือ การเป็นผู้รับผิดชอบชำระหนี้ภาษีโดยตรง ตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดให้บุคคลทุกคนต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษี ซึ่งหมายความว่า**ผู้มีเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็นผู้ต้องรับผิดชำระหนี้ภาษี** (อันคำนวณได้จากเงินได้พึงประเมินของตน) โดยตรง ถึงแม้ว่ากฎหมายจะบังคับให้บุคคลอื่นเป็นผู้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินแทนผู้มีเงินได้ เนื่องจากผู้มีเงินได้เป็นผู้เยาว์ เป็นผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ<sup>6</sup> หรือเนื่องจากบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องยื่น

---

<sup>5</sup> คำว่า “ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร” เป็นถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งมีคำที่ใกล้เคียงกันคือ “ผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง” ในมาตรา 12 ตรี เหตุผลที่ผู้เขียนเลือกใช้ถ้อยคำดังกล่าวมาอธิบายขอบเขตด้านบุคคลตามของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเนื่องจากเห็นว่ามีความหมายกว้างขวางกว่าคำว่าผู้เสียภาษี โดยอาจหมายถึงบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ต้องรับผิดเพื่อบุคคลอื่นก็ได้ ดังเช่นที่ มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องรับผิดเพื่อหนี้ภาษีของห้างหุ้นส่วนด้วยด้วย เพราะหลักการทำงานของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างครอบคลุมถึงบุคคลผู้ต้องรับผิดในหนี้ภาษีโดยตรงและบุคคลผู้ต้องรับผิดเพื่อผู้อื่นเช่นเดียวกับที่กฎหมายภาษีภายในรัฐผู้ร้องขอบัญญัติไว้

<sup>6</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

รายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้ยื่นได้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน<sup>7</sup> ก็ตาม แต่ก็มีได้หมายความว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีในความหมายของการบังคับคดีภาษีที่กล่าวถึงนี้ หรือก็คือ หากมีหนี้ภาษีค้างชำระเกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12<sup>8</sup> แล้ว การบังคับชำระหนี้ภาษีจะต้องกระทำจากทรัพย์สินของผู้มีเงินได้พึงประเมินนั้น มิใช่จากทรัพย์สินของผู้ยื่นรายการแทน เพราะกฎหมายเพียงแต่บัญญัติให้เป็นผู้ยื่นรายการแทนและเป็นตัวแทนในการชำระหนี้ภาษี โดยที่มีได้บัญญัติให้ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีดังกล่าวด้วย หากข้อเท็จจริงเป็นไปตัวอย่างที่ยกขึ้นมาดังกล่าว การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างก็ต้องบังคับจากทรัพย์สินของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ หรือจากกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งดังกล่าว

ส่วนการรับผิดชอบในหนี้ภาษีส่วมกับบุคคลอื่น เป็นกรณีที่ไม่สามารถดำเนินการบังคับคดีภาษีเอาจากบุคคลที่กฎหมายภาษีกำหนดให้ต้องรับผิดชอบเป็นบุคคลแรกได้ หรือบังคับแล้วไม่สามารถทำได้เต็มผล ตัวอย่างเช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลมีเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลและให้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นโดยไม่มีแบ่งแยก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วยหรือในกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 54 กำหนดให้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 หากมิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี อีกกรณีก็คือ มาตรา 57 ตรี ที่กำหนดให้ถือเอาเงินได้

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ กำหนดให้ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีปฏิบัติแทน

<sup>8</sup> มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

จากตัวอย่างเกี่ยวกับผู้รับผิดชอบในหนี้ภาษีร่วมกับบุคคลอื่นที่ได้ยกข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่ามีลักษณะเป็น “ลูกหนี้ร่วม” ตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในมาตรา 291<sup>9</sup> ซึ่งลูกหนี้ทุกคนก็ยังคงต้องผูกพันอยู่จนกว่าหนี้นั้นจะได้ชำระต่อเจ้าหนี้เสร็จสิ้นเชิง กล่าวคือ เจ้าหนี้อาจบังคับชำระหนี้โดยสิ้นเชิงจากลูกหนี้ร่วมคนใดก็ได้ กรณีสุดท้ายก็คือ บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบมิใช่ลูกหนี้ชั้นต้นหรือลูกหนี้ชั้นรองตามที่กฎหมายภาษีกำหนด หากแต่บุคคลดังกล่าวมีทรัพย์สินใดๆ ของลูกหนี้ไว้ในความครอบครองและมีหน้าที่ต้องส่งมอบทรัพย์สินดังกล่าวให้ลูกหนี้ เช่น นายจ้างซึ่งมีหน้าที่ต้องจ่ายค่าจ้างให้ลูกหนี้ ธนาคารซึ่งลูกหนี้มีบัญชีเงินฝากไว้ บุคคลดังกล่าวก็อยู่ในขอบเขตที่จะส่งมอบทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีเพื่อการบังคับคดีด้วย รวมทั้งบุคคลภายนอกที่อาจถูกฟ้องในกรณีที่เจ้าหนี้ภาษีอาจใช้สิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ภาษีหรือการฟ้องเพิกถอนการฉ้อฉล

### 1.1.2 ขอบเขตด้านบุคคลเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศ

ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเป็นการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีในรัฐอื่น ดังนั้น ในคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนจึงต้องระบุว่าให้บังคับชำระอากรกับบุคคลใด ซึ่งปัญหาที่ว่าผู้ใดต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรจึงต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอเสียก่อน<sup>10</sup> เพื่อให้ทราบตัวบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีให้แน่นอนแล้วจึงค่อยดำเนินการร้อง

<sup>9</sup> มาตรา 291 ถ้าบุคคลหลายคนจะต้องทำการชำระหนี้โดยทำนองซึ่งแต่ละคนจำต้องชำระหนี้สิ้นเชิงไซ้ร้ แม้ถึงว่าเจ้าหนี้ชอบที่จะได้รับชำระหนี้สิ้นเชิงได้แต่เพียงครั้งเดียว (กล่าวคือลูกหนี้ร่วมกัน) ก็ดี เจ้าหนี้จะเรียกชำระหนี้จากลูกหนี้แต่คนใดคนหนึ่งสิ้นเชิง หรือแต่โดยส่วนก็ได้ตามแต่จะเลือก แต่ลูกหนี้ทั้งปวงก็ยังคงต้องผูกพันอยู่ทั่วทุกคนจนกว่าหนี้นั้นจะได้ชำระเสร็จสิ้นเชิง

<sup>10</sup> ข้อ 4 วรรคสองของสนธิสัญญาอนุสัญญา กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่ากรรให้ความช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ภาษีนี้นี้ไม่ใช้บังคับเฉพาะผู้เสียภาษีเท่านั้น แต่ยักรวมถึงบุคคลซึ่งตามกฎหมายต้องให้ความช่วยเหลือแก่เจ้าหนี้ที่ภาษีด้วย (Assistance may concern measures not only against the taxpayer but any other person who, according to the laws

ขอไปยังรัฐคู่สัญญาต่อไป แต่ในกรณีนี้มีปัญหาว่าผู้ต้องรับผิดชอบภาษีดังกล่าวจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาเท่านั้นหรือไม่ ทั้งนี้เพราะข้อที่ 1 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ระบุให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้เฉพาะบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐเท่านั้น<sup>11</sup> เมื่อข้อ 27 เป็นส่วนหนึ่งในอนุสัญญาฯ ก็อาจจะตีความไปได้ว่าความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างจะใช้บังคับเฉพาะผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาด้วย

ก่อนอื่น ต้องพิจารณาความหมายของคำว่า “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา” (Resident) เสียก่อน โดยในข้อ 4 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ให้คำจำกัดความเอาไว้ว่า “เพื่อความมุ่งประสงค์แห่งอนุสัญญานี้ คำว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง หมายถึง บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งตามกฎหมายของรัฐนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นโดยเหตุแห่งการมีภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ สถานก่อตั้ง สถานจัดการใหญ่หรือโดยเกณฑ์อื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน.... แต่คำนี้มีให้รวมถึงบุคคลใดผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในรัฐนั้นด้วยเหตุเฉพาะการมีเงินได้จากแหล่งในรัฐนั้น<sup>12</sup> ซึ่งสรุปได้ว่า บุคคลใดที่ต้องถูกเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident rule) ในประเทศใดถือได้ว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ (เพื่อการรัษฎากร) ของประเทศนั้น กล่าวคือ บุคคลที่อยู่ในข่ายเสียภาษีโดยนำเงินได้จาก

---

of the Contracting State to which the request is directed, is obliged to give assistance to tax authorities.)

<sup>11</sup> Article 1 Persons covered

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

<sup>12</sup> Article 4 Resident

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

ทั่วโลก (Worldwide Income) มารวมคำนวณเสียภาษีให้กับแก่ประเทศใดจะถือว่ามีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากร (Resident for tax purpose) ในประเทศนั้น<sup>13</sup>

ในปีพินิจข้างต้นนี้ วรรคที่ 1 ของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้กำหนดให้ขอบเขตของความช่วยเหลือในการเก็บภาษีอากรต่าง ไม่อยู่ในบังคับของข้อที่ 1 (ขอบเขตด้านบุคคล) ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD ซึ่งหมายความว่าข้อที่ 27 ดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในบังคับการตีความการเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย และสนธิสัญญา CoE/OECD ก็ได้ระบุไว้ในทำนองเดียวกัน<sup>14</sup> จึงอาจสรุปได้ว่า การบังคับชำระหนี้ภาษีที่กำหนดในข้อ 27 นี้สามารถกระทำได้ ไม่ว่าผู้ต้องรับผิดชอบจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่เพื่อการรัษฎากรในรัฐคู่สัญญาหรือไม่ ซึ่งสามารถยกตัวอย่างได้ดังต่อไปนี้<sup>15</sup>

**ตัวอย่างที่หนึ่ง:** ก. ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A ซึ่งมีหนี้ภาษีค้างชำระในประเทศดังกล่าว และเจ้าหน้าที่ภาษีไม่สามารถติดตามยึดทรัพย์สินใดๆ ของ ก. มาเพื่อบังคับชำระหนี้รายนี้ได้แล้ว หากข้อเท็จจริงปรากฏว่า ก. มีอสังหาริมทรัพย์ในประเทศ B เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศ A ก็สามารถร้องขอไปยังประเทศ B ซึ่งมีอนุสัญญาว่าด้วยความร่วมมือเพื่อเก็บภาษีอากรค้างให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ก. เพื่อมาชำระหนี้ภาษีในประเทศ A ได้

**ตัวอย่างที่สอง:** ข้อเท็จจริงเดียวกับตัวอย่างแรก เพียงแต่ ก. ได้ทำงานในประเทศ B และมีเงินที่นายจ้างในประเทศ B หรือมีเงินฝากธนาคารในบัญชีในประเทศ B เจ้าหน้าที่ภาษีของ

<sup>13</sup> ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิตย์, คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2546), น. 308

<sup>14</sup> ข้อที่ 1 วรรคที่ 3 ของสนธิสัญญา CoE/OECD (Article 1 Object of the Convention and persons covered) กำหนดให้รัฐคู่สัญญาให้ความช่วยเหลือได้ในการจัดเก็บภาษีได้ ไม่ว่าบุคคลผู้อยู่ในบังคับจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่หรือเป็นคนชาติของรัฐคู่สัญญาหรือของรัฐอื่นก็ตาม (A Party shall provide administrative assistance whether the person affected is a resident or national of a Party or of any other state.) ซึ่งหมายความว่าถึงแม้บุคคลผู้จะถูกบังคับชำระหนี้จะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐอื่นก็ตาม การบังคับชำระหนี้ก็สามารถกระทำได้

<sup>15</sup> OECD, “Manual on the implementation of assistance in tax collection,” p.8 <[www.oecd.org/dataoecd/44/41/39261429.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/44/41/39261429.pdf)>, 10 June 2009

ประเทศ A ก็สามารถร้องขอไปยังประเทศ B เพื่ออายัดเงินดังกล่าวโดยขอให้ลูกหนี้ของลูกหนี้ภาษีดังกล่าวห้ามชำระเงินต่อลูกหนี้ภาษี แต่ให้ชำระเงินมายังเจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศ A โดยผ่านทางเจ้าหน้าที่ในประเทศ B

**ตัวอย่างที่สาม:** ก. มิได้เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ A แต่เป็นหนี้ภาษีในประเทศ A<sup>16</sup> และเจ้าหน้าที่ภาษีไม่สามารถติดตามยึดทรัพย์สินใดๆ ของ ก. มาเพื่อบังคับชำระหนี้ได้ หาก ก. เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B แต่ได้ทำงานและรับค่าจ้างจากบริษัทที่อยู่ในประเทศ C ถ้า ก. ไม่มีทรัพย์สินใดในประเทศ B เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศ A สามารถร้องขอไปยังประเทศ C ให้ดำเนินการอายัดทรัพย์สินที่ ก. มีอยู่ในประเทศ C และนำส่งมายังประเทศ A ได้ เช่นเดียวกับตัวอย่างที่ 2

**ตัวอย่างที่สี่:** บริษัท ข. ซึ่งมีสาขาในหลายประเทศ ถ้าบริษัทดังกล่าวถือว่ามีถิ่นที่อยู่<sup>17</sup> ในประเทศ C และเป็นหนี้ภาษีกับประเทศ A ซึ่งไม่สามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ภายในประเทศ A ได้แล้ว หากบริษัทดังกล่าวมีสาขาอยู่ในประเทศ B หากประเทศ A ได้ตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำกับประเทศ B และ C แล้ว เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศ A

---

<sup>16</sup> สถานการณ์ดังกล่าวในความเป็นจริงแล้วอาจเกิดขึ้นได้ค่อนข้างยากเพราะการที่บุคคลผู้ซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐแหล่งเงินได้แต่ได้รับเงินได้ไป รัฐแหล่งเงินได้มักจะจัดเก็บภาษีโดยวิธีการหัก ณ ที่จ่ายไปแล้ว โดยถือว่าภาษีดังกล่าวเป็นภาษีสุดท้ายและผู้เสียภาษีไม่มีภาระภาษีใดๆ กับรัฐแหล่งเงินได้อีก (เช่น การหัก ณ ที่จ่ายเงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้มีถิ่นที่อยู่นอกประเทศตามข้อที่ 10 เงินปันผล ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา หรือตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร) อย่างไรก็ตามกรณีดังกล่าวอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีเคยเป็นหนี้ภาษีอยู่ก่อนแล้ว ซึ่งหนี้ภาษีนั้นยังไม่ระงับไปและต่อมาบุคคลดังกล่าวไม่มีฐานะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางรัฐภากรในรัฐคู่สัญญาอีกต่อไป

<sup>17</sup> นิติบุคคลจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐใดนั้น หากพิจารณาจากข้อ 4 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จะเห็นได้ว่าต้องมีสถานจัดการใหญ่ (Headquarter) ของนิติบุคคลในรัฐนั้นเป็นสำคัญ และเมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา 66 ประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติให้บริษัทฯ ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยตามหลัก Worldwide Income แสดงว่าต้องมีเงื่อนไขในการจดทะเบียน (Place of Incorporation) ตามกฎหมายไทยด้วย ต่อเมื่อครบทั้งสององค์ประกอบนี้จึงจะถือว่าเป็นนิติบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐภากรในประเทศไทย

สามารถร้องขอให้ทั้งสองประเทศดังกล่าวดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีที่มีต่อประเทศ A ได้จากทรัพย์สินที่บริษัท ข. มีอยู่ทั้งในประเทศ B และประเทศ C ได้

จะเห็นได้ว่าขอบเขตด้านบุคคลของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงนั้น ไม่ได้มีจุดเกาะเกี่ยวกับความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา แต่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่าทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่มีต่อรัฐคู่สัญญาที่ร้องขอนั้นอยู่ในรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขออีกรัฐหนึ่งหรือไม่ หากมีทรัพย์สินในรัฐคู่สัญญาดังกล่าวแล้ว กระบวนการบังคับหนี้ภาษีอากรค้ำงแทนรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอก็ย่อมเกิดขึ้นได้ เพราะสาระสำคัญของความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงมีวัตถุประสงค์เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งไม่สามารถบังคับได้ในรัฐผู้ร้องขอ แสดงว่าผู้ต้องรับผิดชอบภาษีนั้นต้องมีความผูกพันรับผิดชอบต่อรัฐผู้ร้องขออยู่แล้ว กระบวนการบังคับคดีที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ถูกร้องขอจึงเป็นผลที่ตามมาและไม่มีประเด็นที่ว่าผู้ต้องรับผิดชอบภาษีนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือไม่ แต่การบังคับคดีจะต้องเกิดขึ้นกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่อยู่ในรัฐผู้ถูกร้องขอนั้น อย่างไรก็ตาม เช่นเดียวกับข้อตกลงในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้ออื่น ๆ รัฐคู่สัญญาอาจตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ เช่น อาจตกลงให้ขอบเขตด้านบุคคลจำกัดอยู่แต่เฉพาะผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาทั้งสองเท่านั้น ซึ่งการตีความว่าเป็น “ผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาหรือไม่” ย่อมเป็นไปตามที่อนุสัญญาภาษีซ้อนแต่ละฉบับจะกำหนดไว้

## 1.2 ขอบเขตด้านภาษี (Scope of Taxes)

ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงตามข้อที่ 27 นั้นครอบคลุมถึง “ภาษีทุกชนิด”<sup>18</sup> (Taxes of every kind and description) กล่าวคือ หากเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้ำงในรัฐคู่สัญญาแล้ว ไม่ว่าจะ เป็นหนี้ภาษีอากรค้ำงประเภทใดย่อมสามารถใช้ช่องทางที่กำหนดไว้ในความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงเพื่อบังคับชำระหนี้แทนได้ เพราะถึงอย่างไรแล้วไม่ว่าหนี้ภาษีอากรจะเกิดจากภาษีชนิดใดก็จัดเป็นหนี้เงิน ซึ่งวิธีการในการบังคับคดีเพื่อให้ได้มาซึ่งหนี้เงิน

<sup>18</sup> ในข้อที่ 2 ของสนธิสัญญา CoE/OECD ได้กำหนดให้สนธิสัญญาดังกล่าวครอบคลุมถึงภาษีหลายประเภท เช่น ภาษีที่เก็บจากเงินได้หรือผลกำไร (Taxes on income or profits) ภาษีส่วนเกินทุนที่แยกเก็บต่างหากจากภาษีที่เก็บจากเงินได้หรือผลกำไร (Taxes on capital gains which are imposed separately from the tax on income or profits) ภาษีที่เก็บจากความมั่งคั่ง (Taxes on net wealth) เป็นต้น

นั้นย่อมเป็นไปในแนวทางเดียวกัน<sup>19</sup> แต่ขั้นตอนการบังคับคดีจะเป็นอย่างไรนั้น ต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอให้ช่วยเก็บภาษีอากรค่านั้น ด้วยเหตุผลนี้จึงมีความเป็นไปได้ที่ขอบเขตด้านการช่วยเก็บภาษีอากรค้ำ (Scope of Assistance in Tax Collection) จะครอบคลุมประเภทของภาษีในวงกว้างกว่าประเภทภาษีที่ระบุไว้ในขอบเขตด้านภาษี (Scope of Taxes) ตามที่ระบุไว้ในข้อที่ 1 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญอยู่ 2 ประการ<sup>20</sup> ก็คือ เว้นการเก็บภาษีซ้อน (Avoidance of Double Taxation) และ ป้องกันการหลีกเลี่ยงรัษฎากร (Prevent of Fiscal Evasion) ผู้เขียนเห็นว่าการทำงานส่วนใหญ่ของอนุสัญญาภาษีซ้อนตามข้อที่ 1 ถึงข้อที่ 23 เป็นไปตามวัตถุประสงค์ข้อแรก คือ เว้นการเก็บภาษีซ้อน ส่วนข้อที่ 27 มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันการหลีกเลี่ยงรัษฎากร ในวรรคแรกของข้อที่ 27 จึงกำหนดขอบเขตการทำงานให้แตกต่างกัน

อย่างไรก็ตาม ในความเป็นจริงแล้วรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อนมักจะตกลงรายละเอียดในอนุสัญญาภาษีซ้อนให้แตกต่างไปจากร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนต้นแบบเสมอ ข้อตกลงที่เกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้ำก็เช่นเดียวกัน รัฐคู่สัญญาสามารถจำกัดขอบเขตการช่วยเหลือได้ เช่น รัฐคู่สัญญาอาจจะตกลงให้ความช่วยเหลือในการบังคับภาษีอากรค้ำจำกัดตามขอบเขตด้านภาษีในอนุสัญญาภาษีซ้อน (Scope of Taxes) ในกรณีนี้รัฐคู่สัญญาจะสามารถบังคับชำระหนี้ได้เฉพาะหนี้ภาษีเงินได้หรือหนี้ภาษีส่วนเกินทุนเท่านั้น หรือจำกัดว่าจะให้ความช่วยเหลือในการบังคับภาษีอากรค้ำในกรณีที่มีการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบเท่านั้น<sup>21</sup>

<sup>19</sup> วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีเป็นไปในทำนองเดียวกันกับการบังคับคดีแพ่ง คือ ใช้วิธีการยึด आयทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและขายทอดตลาด ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 5

<sup>20</sup> วัตถุประสงค์ของอนุสัญญาภาษีซ้อนในที่นี้สามารถพิจารณาได้จากคำปรารภ (Preamble) ที่กำหนดไว้ใน OECD Convention ซึ่งโดยมากแล้วประเทศต่างๆ ที่มีการนำต้นแบบอนุสัญญาภาษีซ้อนไปทำความตกลงกันก็มักจะกำหนดวัตถุประสงค์ไว้ในทำนองเดียวกันด้วย เช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสหราชอาณาจักรกับประเทศฝรั่งเศส อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งสหรัฐอเมริกา อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างสาธารณรัฐประชาชนจีนกับประเทศเซเชลส์ ที่กำหนดไว้ในทำนองเดียวกันว่ารัฐคู่สัญญามีความปรารถนาที่จะจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากร

<sup>21</sup> กรณีที่มีการได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบหรือการแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) หมายถึง สถานการณ์ซึ่งผู้ไม่มี

หรืออาจกำหนดข้อสงวนเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของรัฐอื่นก็ได้<sup>22</sup>

## 2. องค์กรประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างที่อาจบังคับแทนได้ (Revenue claims covered)

### 2.1 หนี้ภาษีอากร (Revenue Claims)

วรรคที่ 2 ของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (paragraph 2 Article 27 OECD Convention)

“2. คำว่า “หนี้ภาษีอากรค้าง” ตามข้อบทนี้ หมายถึงจำนวนหนี้ภาษีที่ค้างชำระทุกชนิดและทุกประเภทที่เรียกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญา หรือเพื่อประโยชน์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือเจ้าพนักงานส่วนท้องถิ่นของรัฐคู่สัญญา ตราบเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้นไม่ขัดต่ออนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับนี้ หรือไม่ขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็น

---

สิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ใช้วิธีการใดๆ ในการแฝงตัวเป็น “ผู้รับประโยชน์” ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่รัฐต่างๆ ทำความตกลงกัน ส่วนมากกระทำโดยการจัดตั้งองค์กรอย่างใดอย่างหนึ่ง ในรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อนกับรัฐซึ่งเป็นเป้าหมายในการเข้าไปลงทุน เช่น จัดตั้งบริษัท เพื่อให้บริษัทดังกล่าวมีฐานะเป็นนิติบุคคลและถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เป็นผลให้บริษัทที่จัดตั้งขึ้นได้รับการลดหย่อนหรือยกเว้นภาษีจากการเข้าไปลงทุนในรัฐคู่สัญญาภาษีซ้อน และควบคุมให้บริษัทดังกล่าวส่งผ่านกำไรมายังผู้ควบคุมซึ่งอยู่ในอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งอนุสัญญาที่มีการกำหนดความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างเฉพาะกรณีหนี้ภาษีที่เกิดจากวิธีการ Treaty Shopping เท่านั้น คือ ประเทศอเมริกา ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 4

<sup>22</sup> ในข้อที่ 30 ของสนธิสัญญา CoE/OECD ได้กำหนดให้รัฐคู่สัญญาสามารถกำหนดข้อสงวน (Reservations) ในการให้ความช่วยเหลือทางภาษีได้หลายประการ เช่น การจำกัดชนิดของภาษีที่จะให้ความช่วยเหลือ การงดเว้นการบังคับเบี้ยปรับแทนรัฐคู่สัญญาอื่น การยกเว้นไม่บังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นก่อนแล้วในขณะที่สนธิสัญญามีผลใช้บังคับ รวมทั้งการไม่สนับสนุนด้านข้อมูลเอกสาร (Service of Documents) สำหรับภาษีที่รัฐคู่สัญญาดังกล่าวตกลงจะไม่บังคับชำระให้

ภาษี รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีดังกล่าวด้วย”<sup>23</sup>

ตามปกติแล้วเมื่อมีการดำเนินการบังคับคดีเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้ำงั้น หนี้ภาษีอากรค้ำงั้นดังกล่าวย่อมประกอบด้วย

- 1) หนี้ภาษีตามที่เจ้าพนักงานภาษีประเมินขึ้น (Originally assessed tax)
- 2) เงินเพิ่มที่เกิดขึ้นจากการชำระหนี้ภาษีสล่าช้า (Accrued interest on late payment)
- 3) ค่าปรับหรือเบี้ยปรับที่เกิดขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Fines and penalties imposed because of non-compliance)
- 4) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษี<sup>24</sup> (Costs incurred in the collection process)

ดังนั้น จำนวนหนี้ภาษีก้ำงั้นชำระ (Revenue claims) ที่กำหนดไว้ในข้อ 27 วรรคสองนี้ จึงหมายความว่าหนี้ทั้งสี่ประการที่เกิดขึ้น<sup>25</sup> ส่วนสนธิสัญญา CoE/OECD ก็กำหนดไว้ในทำนองเดียวกัน<sup>26</sup> ซึ่งรัฐผู้ร้องขอจะได้รับชำระหนี้ภาษีตามรายการที่ 1 ถึง 3 ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีในบริบทของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงั้นแล้ว ค่าใช้จ่ายดังกล่าวย่อมเกิดขึ้นในรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ (Applicant state) และเป็นสิทธิของรัฐดังกล่าวที่จะกั้นเงินจำนวนหนึ่งที่ได้จากการบังคับคดีแทนรัฐผู้ถูกร้องขอเพื่อนำมาชำระ

<sup>23</sup> โปรดดูเชิงอรรถที่ 4

<sup>24</sup> ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีในที่นี้อาจเปรียบเทียบกับค่าฤชาธรรมเนียมในการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 153 ได้แก่ ค่าธรรมเนียมในการบังคับคดี ค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักของเจ้าพนักงานบังคับคดีตลอดจนค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการบังคับคดีบรรดาที่กฎหมายบังคับให้ชำระ

<sup>25</sup> OECD, *supra note* 15, p. 9

<sup>26</sup> สนธิสัญญา CoE/OECD ข้อที่ 3 กำหนดนิยามคำว่า “หนี้ภาษี” หมายถึง จำนวนภาษี รวมทั้ง เงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเรียกเก็บหนี้ภาษี (The Term “Tax Claim” means any amount of tax, as well as interest thereon, related administrative fines and costs incidental to recovery, which are owed and not yet paid.)

ค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้ เว้นแต่ในกรณีที่จำนวนเงินที่ได้ไม่เพียงพอต่อการชำระหนี้รายการที่ 1 ถึง 4 จึงมีปัญหาวารัฐผู้ถูกร้องจะสามารถกันเงินจำนวนหนึ่งเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีจากจำนวนเงินที่จะต้องส่งให้รัฐผู้ร้องขอได้หรือไม่ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไป

## 2.2 ค่าใช้จ่ายในการบังคับคดี

ในประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีนี้ ข้อที่ 27 ในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD<sup>27</sup> และในสนธิสัญญา CoE/OECD ว่าด้วยการให้ความช่วยเหลือทางภาษี<sup>28</sup> ได้กำหนดว่า ในกรณีที่มีได้มีการตกลงกันไว้โดยเฉพาะแล้วค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติในการบังคับคดีในรัฐผู้ถูกร้องขอ รัฐผู้ร้องขอไม่จำเป็นต้องชดเชยให้ (In the absence of an specific to a particular case, ordinary costs incurred by a state in providing assistance to the other state will not be reimbursed by that other state) ซึ่งหมายความว่าในกรณีที่ไม่สามารถบังคับเอาค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีจากผู้ต้องผิดเสียภาษีได้ ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่รัฐผู้ถูกร้องขอจะต้องรับไว้เอง ดังนั้น จึงสามารถสรุปหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการจ่ายเงินที่ได้จากการบังคับคดีกลับไปยังรัฐผู้ถูกร้องขอ คือ จำนวนเงินที่ได้จากการบังคับคดีทั้งหมดต้องส่งกลับไปให้รัฐผู้ร้องขอทั้งหมด รัฐผู้ถูกร้องขอซึ่งดำเนินการบังคับคดีให้ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีออกจากเงินที่จะส่งกลับไปให้รัฐผู้ร้องขอได้ ต่อเมื่อจำนวนเงินดังกล่าวเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับแทน เมื่อนั้นรัฐผู้ถูกร้องขอจึงสามารถเรียกเก็บเป็นค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีได้

<sup>27</sup> OECD, *supra* note 15, p. 20

<sup>28</sup> เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีนี้ ข้อ 26 ของสนธิสัญญา CoE/OECD วางหลักไว้ว่า ถ้ารัฐคู่สัญญาไม่ได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอจะต้องรับภาระค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกิดขึ้นในการให้ความช่วยเหลือในการเก็บภาษี แต่ถ้าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นพิเศษ รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอต้องเป็นผู้รับภาระ

(Unless otherwise agreed bilaterally by the Parties concerned:

a. ordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the requested state;

b. extraordinary costs incurred in providing assistance shall be borne by the applicant state.)

ค่าใช้จ่ายตามปกติ (Ordinary costs) หมายถึงค่าใช้จ่ายโดยตรงที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษี กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายซึ่งย่อมคาดหมายได้ว่าจะเกิดขึ้นตามปกติในกระบวนการบังคับคดีของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ นั้น แต่หากเป็นค่าใช้จ่ายพิเศษ (Extra ordinary costs) รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถเรียกกร้องเอาจากรัฐผู้ร้องขอได้ (ซึ่งหมายถึงในการส่งเงินที่ได้จากการบังคับคดีกลับไปให้รัฐผู้ร้องขอ รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถกันเงินจำนวนหนึ่งเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายพิเศษในการบังคับคดีได้) ค่าใช้จ่ายพิเศษนี้ ก็คือ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเมื่อมีการใช้วิธีการพิเศษ เช่น ค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญ ล่าม หรือผู้แปลเอกสาร เป็นต้น<sup>29</sup>

อย่างไรก็ตาม จำนวนหนี้ภาษีที่เรียกกร้อง (Revenue claims) นี้ย่อมไม่คุ้มถึงค่าปรับที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดอาญาด้วย (Penalties of a criminal nature) เนื่องจากข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อที่ 3 ของสนธิสัญญา CoE/OECD กำหนดว่าให้ความช่วยเหลือเพื่อการเก็บภาษีอากรค้ำนี้จำกัดแต่เฉพาะค่าปรับในทางบริหาร (Administrative penalties) เท่านั้น

### 2.3 เงินเพิ่มที่เกิดขึ้นในระหว่างกระบวนการร้องขอเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้ำ (Interest accruing in the collection period)

โดยปกติแล้วในกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษี ตราบใดก็ตามที่ยังไม่ได้มีการชำระหนี้ภาษีครบถ้วนจำนวนเงินเพิ่มอันเกิดจากการชำระหนี้ภาษีสล่าช้าก็ยังคงมีอยู่และจะคิดต่อไปเรื่อยๆ จนกว่าจะมีการชำระหนี้ภาษีอันเป็นต้นเงินครบถ้วน มีปัญหาว่าในกรณีที่มีการร้องขอให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนตามอนุสัญญาว่าให้ความช่วยเหลือเพื่อการเก็บภาษีอากรค้ำแล้ว ในระหว่างเวลาที่มีการยื่นคำร้องขอ (Filling Request) จนถึงเวลาที่ได้รับชำระหนี้ภาษีแล้ว เงินเพิ่มในระหว่างนั้นจะคำนวณโดยอาศัยหลักเกณฑ์ใด

ในปัญหานี้ทั้งข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และสนธิสัญญา CoE/OECD ไม่ได้มีการกำหนดเอาไว้ชัดเจน แต่รัฐคู่สัญญาอาจตกลงกันให้ใช้วิธีคิดเงินเพิ่มวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้<sup>30</sup>

1) กำหนดให้รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอเป็นผู้คำนวณเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นนับตั้งแต่วันที่คำร้องขอได้รับอนุมัติเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ

<sup>29</sup> OECD, *supra* note 15, p. 21

<sup>30</sup> OECD, *supra* note 15, p. 9

2) กำหนดให้หลังจากที่รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอได้รับเงินภาษีที่ค้างชำระแล้ว ให้รัฐคู่สัญญาดังกล่าวยื่นคำร้องขอให้มีการบังคับชำระหนี้ในจำนวนเงินเพิ่มที่ยังขาดอยู่ในระหว่างเวลาที่มีการบังคับชำระหนี้ภาษีซึ่งเป็นต้นเงินแล้ว แต่จำนวนเงินเพิ่มที่มีการร้องขอดังกล่าวจะต้องเกินกว่าจำนวนขั้นต่ำที่มีการกำหนดเอาไว้

3) กำหนดให้รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอคำนวณเงินเพิ่มตามอัตราที่ใช้ตามกฎหมายภายในของตนในระหว่างระยะเวลาที่ดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนและถือเป็นจำนวนเงินที่ต้องมีการบังคับชำระหนี้ทั้งหมด โดยถือเสมือนหนึ่งว่าวิธีการนี้เป็นไปตามหลักการบังคับคดีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ (Provided that this approach is in conformity with the collection law and practice of the requested state)

4) กำหนดให้รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอต้องคำนวณเงินเพิ่มโดยใช้อัตราของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ และถือว่าเงินจำนวนนั้นเป็นหนี้ภาษีซึ่งต้องมีการบังคับคดีแทน

ตัวอย่างเช่น ประเทศแคนาดาทำบันทึกความตกลงกับประเทศคู่สัญญาว่า จำนวนเงินเพิ่มได้ในคำร้องขอให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนจะต้องถูกคำนวณโดยรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ (Requesting State) จนถึงวันที่มีการยื่นคำร้องขอให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนต่อรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง รัฐผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวต่อไป เงินเพิ่มดังกล่าวจะเพิ่มพูนและสะสมไปเรื่อยๆ ตามอัตราในกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอโดยรัฐผู้ร้องขอจะได้แจ้งจำนวนเงินดังกล่าวมายังรัฐผู้ถูกร้องขอเป็นระยะๆ เพื่อให้รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนโดยรวมจำนวนเงินเพิ่มที่มีการคำนวณและแจ้งมาดังกล่าวได้โดยที่รัฐผู้ร้องขอไม่จำเป็นต้องทำคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนอีกฉบับหนึ่ง

นอกจากจะเป็นกรณีที่มีการร้องขอให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวข้างต้น แม้จะมีการชำระหนี้ภาษีซึ่งเป็นหนี้ประธานครบถ้วนแล้ว หากยังเหลือหนี้อุปกรณ์อยู่ ได้แก่ เงินเพิ่มที่เกิดขึ้นจากการชำระหนี้ภาษีส่อค่า และค่าปรับหรือเบี้ยปรับที่เกิดขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี รัฐคู่สัญญาซึ่งไม่อาจดำเนินการบังคับชำระหนี้อุปกรณ์ดังกล่าวภายในรัฐของตนได้ ก็ย่อมสามารถใช้วิธีการร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้แทนเช่นเดียวกัน เพราะหนี้อุปกรณ์ดังกล่าวยังถือว่าเป็นจำนวนหนี้ภาษีดังกล่าว (Revenue claims) ตามความหมายที่ได้ระบุไว้ในอนุสัญญาว่าให้ความช่วยเหลือเพื่อการเก็บภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น แต่จำนวนหนี้ดังกล่าวต้องมีจำนวนพอสมควรหรือเกินกว่าขั้นต่ำที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐ

ตกลงกันได้ มิฉะนั้นก็อาจจะเข้าข้อยกเว้นที่รัฐผู้ถูกร้องขอจะไม่ดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนให้ก็ได้ เนื่องจากการบังคับชำระหนี้ที่มีจำนวนเล็กน้อยอาจเป็นการสร้างภาระในทางบริหารจัดการหนี้ให้กับรัฐผู้ถูกร้องขอมากเกินไป จนผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอได้รับไม่ได้สัดส่วนกับภาระดังกล่าว

### 3. กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับภาษีค้างระหว่างประเทศ

วรรคที่ 3 ของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (Paragraph 3 Article 27 OECD Convention)

“3. เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งสามารถบังคับชำระได้ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นร้องขอหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวอาจถูกยอมรับเพื่อการบังคับชำระหนี้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งตามบทกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ”<sup>31</sup>

เนื่องจากความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเป็นการกำหนดช่องทางความช่วยเหลือที่จะให้รัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ภาษีจากทรัพย์สินที่มีได้อยู่ในประเทศของตนได้ แต่กระบวนการทำงานของอนุสัญญานี้มีขั้นตอนที่คาบเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยของทั้งสองรัฐคู่สัญญา จึงมีปัญหาว่ากฎหมายที่จะใช้บังคับเข้ากับเรื่องนี้นั้นจะต้องเป็นกฎหมายของประเทศใด ซึ่งในประเด็นนี้สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

---

<sup>31</sup> 3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

### 3.1 กรณีที่ต้องนำกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอมาใช้

เนื่องจากรัฐผู้ร้องขอเป็นเจ้าของหนี้ภาษีตามที่มีการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทน ดังนั้น ความสมบูรณ์ของหนี้ภาษี (The existence of the tax claims) ดังกล่าวจึงต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอนั้น กล่าวคือ หากเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับมูลหนี้ภาษีค้างชำระไม่ว่าจะเป็น การเกิดขึ้น กำหนดเวลาชำระหนี้ ผลแห่งหนี้ การระงับแห่งหนี้ภาษี รวมทั้ง กรณีที่รัฐเจ้าหนี้ภาษีจะสามารถบังคับชำระหนี้ได้ (Instrument permitting the enforcement) นั้นล้วนต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอซึ่งถือว่าเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ภาษีนั่นทั้งสิ้น กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอจึงถือเป็นจุดเริ่มต้นของการบังคับชำระหนี้ภาษีแทน กล่าวคือ จะต้องเป็นหนี้ที่อาจบังคับคดีได้ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอเสียก่อนจึงจะร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้ (ในประเด็นนี้จะได้อธิบายต่อไปใน ข้อ 4 เงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทน) ในทำนองเดียวกัน ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์โต้แย้งความถูกต้องของหนี้ภาษีดังกล่าวก็ต้องพิจารณาตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอ เพราะถือว่าปัญหาดังกล่าวเกี่ยวข้องกับมูลหนี้ภาษีค้างชำระเช่นเดียวกัน (ในประเด็นนี้จะได้อธิบายต่อไปในข้อ 10 สิทธิในกระบวนการยุติธรรมและการระงับข้อพิพาท)

### 3.2 กรณีที่ต้องนำกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอมาใช้บังคับ

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนนั้นคาบเกี่ยวกับอำนาจอธิปไตยของทั้งสองรัฐคู่สัญญา อย่างไรก็ตาม มีแต่เฉพาะการบังคับคดีเท่านั้นที่เกิดขึ้นในประเทศที่ถูกร้องขอ ประกอบกับข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้ภาษีอากรค้างนั้นอาจถูกบังคับจัดเก็บโดยรัฐผู้ถูกร้องขอโดยจะถูกจัดเก็บตามกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ (That revenue claim shall be collected...as if the revenue claim were a revenue claim of that other state) จึงสามารถสรุปได้ว่าในขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีในรัฐผู้ถูกร้องขอนั้น ต้องนำเอากฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอมาใช้บังคับ และเมื่อกฎหมายที่ใช้ในการบังคับคดีเป็นกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ หากเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการบังคับคดีดังกล่าวการระงับข้อพิพาทนี้ก็ต้องนำเอากฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอมาใช้บังคับด้วย (ในประเด็นนี้จะได้อธิบายต่อไปในข้อ 10 สิทธิในกระบวนการยุติธรรมและการระงับข้อพิพาท)

“บทกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ร้องขอ” (Provisions of the requested state law which are applicable to the enforcement and collection of its own taxes) อาจมีความแตกต่างกับบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ร้องขอได้ รัฐผู้ร้องขอจึงมีหน้าที่ที่ต้องเลือกบทกฎหมายภายในของตนซึ่งสามารถปรับใช้กับหนี้ภาษีที่มีการร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทน<sup>32</sup> อย่างไรก็ตาม กรณีที่กฎหมายของทั้งสองประเทศขัดแย้งกันก็อาจเกิดปัญหาในการบังคับคดีได้ เช่น กรณีที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอยังไม่ให้สิทธิในการบังคับชำระหนี้ในกรณีที่ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์คดีต่อฝ่ายปกครองหรือศาล แต่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอให้สิทธิในการบังคับคดีทันทีเมื่อหนี้ภาษีถึงกำหนดชำระ เมื่อเป็นเช่นนั้น แม้จะสามารถยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนได้ (ในประเด็นนี้จะได้อธิบายต่อไปในข้อ 4 เจาะลึกในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทน) แต่การบังคับชำระหนี้ภาษีแทนนั้นไม่สามารถกระทำได้ เพราะการบังคับคดีย่อมดำเนินการโดยขัดกับกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอไม่ได้ อย่างไรก็ตาม รัฐคู่สัญญาทั้งสองสามารถทำความตกลงกันเป็นพิเศษได้ โดยอาจตกลงให้รัฐคู่สัญญาสามารถบังคับคดีแทนได้ แม้ว่าผู้เสียภาษียังใช้สิทธิอุทธรณ์คดีอยู่ก็ตาม

### 3.3 ข้อยกเว้น

#### 3.3.1 กำหนดเวลาในการบังคับคดี (Time limitations)

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีจะต้องอาศัยบทกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอเป็นหลัก แต่หากเป็นปัญหาเกี่ยวกับกำหนดเวลาในการบังคับคดี<sup>33</sup>

<sup>32</sup> ประเทศสหราชอาณาจักรแก้ไขปัญหานี้โดยกำหนดให้รัฐมนตรีการคลังของประเทศอังกฤษมีอำนาจออกหลักเกณฑ์เพื่อกำหนดว่าหนี้ภาษีที่รัฐต่างประเทศร้องขอดังกล่าวจะต้องใช้กระบวนการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษแบบใด (Finance Act 2002 Sub-paragraphs 3(1) and (2) Schedule 39)

<sup>33</sup> กำหนดเวลาในการบังคับคดีและอายุความมีความหมายแตกต่างกัน โดยอายุความหมายถึงระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อการใช้สิทธิเรียกร้อง ส่วนกำหนดเวลาในการบังคับคดีหมายถึงระยะเวลาที่อาจบังคับได้ตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล เหตุผลที่ผู้เขียนเลือกใช้คำว่ากำหนดเวลาในการบังคับคดีเนื่องจากที่หนี้ภาษีที่จะร้องขอให้บังคับแทนได้ รัฐผู้ร้อง

(Time limitations) แล้ว ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอกำหนด จะนำกำหนดเวลาในการบังคับคดีของรัฐผู้ถูกร้องขอมาใช้บังคับมิได้ แม้ว่าโดยหลักแล้วกำหนดเวลาในการบังคับคดีจะถือเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการบังคับคดีก็ตาม ทั้งนี้ ตามที่ วรรคห้า ข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาชีชั่นของ OECD กำหนดไว้ (ในประเด็นนี้จะได้กล่าวต่อไปในเรื่องกำหนดเวลาในการบังคับคดี)

### 3.3.2 หลักบุริมสิทธิ (Priority Rules)

ในเรื่องบุริมสิทธิ (Priority) ก็มีปัญหาเช่นกัน ถึงแม้ว่าบุริมสิทธิจะถือเป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการบังคับคดี (และจัดสรรชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ภาชี) ก็ตาม แต่ถ้ากำหนดให้หนี้ภาชีที่ขอบังคับชำระหนี้แทนมีบุริมสิทธิเช่นเดียวกับหนี้ภาชีของรัฐผู้ถูกร้องขอแล้ว ย่อมจะทำให้เกิดผลแปลกประหลาดอยู่ 3 ประการ กล่าวคือ

1) บุริมสิทธิที่กำหนดขึ้นตามกฎหมายภายในย่อมมีเหตุผลเฉพาะเรื่องและเป็นประโยชน์แก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะเท่านั้น บุริมสิทธิของหนี้ภาชีที่กำหนดไว้ก็ย่อมจึงถูกกำหนดเพื่อประโยชน์ของรัฐเจ้าหนี้ภาชี หรือก็คือ บุริมสิทธิในหนี้ภาชีตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวกับการบังคับคดีของรัฐผู้ถูกร้องขอนั้น ถูกกำหนดเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ถูกร้องขอในกรณีรัฐดังกล่าวเป็นเจ้าหนี้ภาชีเท่านั้น การกำหนดให้หนี้ภาชีที่ร้องขอให้บังคับคดีแทนอยู่ในลำดับเดียวกับหนี้ภาชีของรัฐผู้ถูกร้องขอจึงไม่น่าจะถูกต้อง เพราะหนี้ดังกล่าวย่อมเป็นไปเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ร้องขอเท่านั้น ไม่ได้เป็นประโยชน์แก่รัฐผู้ถูกร้องขอเลย จึงไม่มีเหตุผลที่จะให้อยู่ในลำดับเดียวกับบุริมสิทธิในหนี้ภาชีของรัฐผู้ถูกร้องขอ

2) การกำหนดให้หนี้ภาชีที่ร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนมีบุริมสิทธิในลำดับเดียวกับหนี้ภาชีของรัฐผู้ถูกร้องขอย่อมมีผลเสมือนหนึ่งการอ้างกฎหมายภายในของประเทศหนึ่งขึ้นเหนือ

---

ขอจะต้องสามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้เองตามกฎหมายภายในของตนเสียก่อน ดังนั้นระยะเวลาในการดำเนินการบังคับชำระหนี้จึงถือเป็น “กำหนดเวลาในการบังคับคดี” มิใช่อายุความ หากเป็นระบบกฎหมายภาชีที่ให้อำนาจในการบังคับคดีภาชีทันทีที่หนี้ภาชีค้างชำระ (เช่นประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ) กำหนดเวลาในการที่จะบังคับชำระหนี้ในรัฐผู้ถูกร้องขอจึงเป็นไปตามกำหนดเวลาในการบังคับคดีของรัฐผู้ถูกร้องขอด้วย หากเป็นรัฐที่ใช้ระบบกฎหมายภาชีซึ่งอนุญาตให้บังคับคดีได้แต่โดยเฉพาะเมื่อหนี้ที่มีคำพิพากษารับรอง เมื่อมีคำพิพากษารับรองแล้ว การบังคับชำระหนี้แทนโดยรัฐคู่สัญญาก็ต้องกระทำภายในกำหนดเวลาบังคับคดีเหมือนกัน อายุความที่เจ้าหนี้ภาชีจะฟ้องต่อศาลจึงไม่มีความสำคัญกับการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาชีอากรค้างแต่อย่างใด

กฎหมายภายในของอีกประเทศหนึ่ง หรือก็คือ การอ้างอำนาจอธิปไตยของประเทศหนึ่งขึ้นเหนือประเทศหนึ่งนั่นเอง ซึ่งเป็นเรื่องไม่ถูกต้อง เพราะตามปกติแล้ว แต่ละประเทศย่อมใช้อำนาจอธิปไตยได้ภายในเขตประเทศตนเองเท่านั้น

3) การกำหนดให้หนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนมีบุริมสิทธิเหนือหนี้สามัญอื่นๆ ในรัฐผู้ถูกร้องขอ นั้น ย่อมมีผลให้รัฐผู้ร้องขอได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญรายอื่นๆ หรือแม้กระทั่งเกิดการขัดแย้งกันในบุริมสิทธิหนี้ภาษีระหว่างรัฐผู้ร้องขอและรัฐผู้ถูกร้องขอ (ในกรณีที่รัฐดังกล่าวมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ภาษีอยู่ด้วย) ในอันที่จะบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินเดียวกันว่าใครจะเป็นผู้มีสิทธิดีกว่า การกำหนดบุริมสิทธิในลักษณะนี้ย่อมก่อให้เกิดปัญหาในการได้รับชำระหนี้ของรัฐผู้ถูกร้องขอและเจ้าหนี้สามัญภายในรัฐดังกล่าวอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งแล้ว อาจทำให้รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีภายในประเทศตนได้น้อยลง หรือทำให้สิทธิเจ้าหนี้สามัญภายในประเทศได้รับความคุ้มครองลดลง ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้ว การร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนนั้นมีลักษณะเป็นร้องขอความช่วยเหลือจากรัฐผู้ถูกร้องขอในกรณีที่ดินไม่สามารถบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษี การให้ความช่วยเหลือในลักษณะนี้จึงไม่ควรเป็นการสร้างภาระให้กับรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอมากเกินไป ทำนองเดียวกับการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนที่เป็นการสร้างในภาระทางบริหาร (Administrative Burden) แก่รัฐผู้ถูกร้องขอมากเกินไป และภาระดังกล่าวไม่สมกับประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ รัฐผู้ถูกร้องขอมีสิทธิปฏิเสธได้ (จะได้กล่าวต่อไปในข้อ 7 ข้อจำกัดในการปฏิบัติตามอนุสัญญาเพื่อความช่วยเหลือในการเก็บภาษีอากรต่าง)

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ปัญหาเกี่ยวกับบุริมสิทธิในหนี้ที่ร้องขอให้บังคับแทนจึงต้องไม่อาจใช้บุริมสิทธิที่กำหนดไว้สำหรับหนี้ภาษีในรัฐผู้ถูกร้องขอได้ รวมทั้งจะอ้างบุริมสิทธิตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอก็ไม่ได้ด้วย ในข้อที่ 15 สนธิสัญญา CoE/OECD จึงได้กำหนดให้หนี้ภาษีที่มีการร้องขอให้บังคับแทนไม่มีบุริมสิทธิใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ ถึงแม้ว่ากฎหมายที่ใช้ในการบังคับชำระหนี้แทนนั้นจะเป็นกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอก็ตาม (The tax claim in the recovery of which assistance is provided shall not have in the requested state any priority specially accorded to the tax claims of that state even if the recovery procedure used is the one applicable to its own tax claims.)

#### 4. เงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทน

(Conditions under which a request for assistance in the tax collection can be made)

วรรคที่ 3 ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD (Paragraph 3 Article 27 OECD Convention) กำหนดไว้ว่า

“3. เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่งสามารถบังคับชำระได้ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นร้องขอหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวอาจถูกยอมรับเพื่อการบังคับชำระหนี้โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ โดยหนี้ภาษีอากรค้างจะถูกจัดเก็บตามบทกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ”<sup>34</sup>

4.1 หนี้ภาษีนั้นสามารถบังคับได้แล้วตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอ (The revenue claim is enforceable under the law of the applicant state)

เงื่อนไขข้อแรกที่จะสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้ ก็ต่อเมื่อรัฐเจ้าหนี้ภาษีสามารถบังคับชำระหนี้ได้แล้วตามกฎหมายภายในของตน ยกตัวอย่าง ในระบบกฎหมายภายในของประเทศก็คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เมื่อหนี้ภาษีถึงกำหนดชำระ รัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้อย่อมมีสิทธิ

---

<sup>34</sup> 3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

ที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที<sup>35</sup> กล่าวคือ สามารถบังคับคดียึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ทันทีโดยมิต้องฟ้องคดีต่อศาล ส่วนปัญหาที่ว่าผู้ต้องรับผิดเสียภาษียังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองหรือต่อศาลและได้ใช้สิทธิหรือยังไม่ได้ใช้สิทธินั้นหรือไม่อย่างไรไม่เป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาในการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทน หากรัฐผู้ร้องขอสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที แม้ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีจะยังมีสิทธิในการอุทธรณ์อยู่ก็ตาม รัฐผู้ร้องขอก็สามารถยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนได้ทันที แต่หากยังไม่สามารถใช้สิทธิบังคับชำระหนี้ได้ ไม่ว่าจะผู้เสียภาษีจะมีสิทธิอุทธรณ์ในหนี้ภาษีอากรรายนั้นหรือไม่ การยื่นคำร้องขอดังกล่าวก็ย่อมไม่สามารถทำได้ดูเดียวกัน

#### 4.2 บุคคลผู้ต้องรับผิดในหนี้ภาษีไม่อาจอ้างสิทธิใดๆ ตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ เพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ (The revenue claim is owed by a person who can not, under the law of the applicant state, prevent its collection)

“ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้” ตามเงื่อนไขข้อที่สอง ย่อมตีความในทางตรงข้ามได้ว่า ถ้าผู้ต้องรับผิดเสียภาษีมีสิทธิตามกฎหมายที่จะป้องกันการบังคับชำระหนี้ภาษีแล้ว ไม่ว่าจะจะเป็นสิทธิในชั้นตอนทางบริหารหรือทางศาล (Administrative or judicial right to prevent the collection) ก็ตาม รัฐเจ้าหนี้ภาษีซึ่งไม่อาจบังคับชำระหนี้ภาษีได้ ก็ไม่สามารถยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้เช่นเดียวกัน สิทธิตามกฎหมายที่จะป้องกันการบังคับชำระหนี้ภาษีนี้นี้ ต้องพิจารณาจากกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอเป็นหลัก ซึ่งสิทธิดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าเป็นสิทธิในทำนองเดียวกับการร้องขอทุเลาการบังคับคดีต่อฝ่ายปกครองหรือต่อศาล ซึ่งมีผลเป็นการยืดระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ภาษีออกไปจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาเกี่ยวกับหนี้ภาษีที่มีการอุทธรณ์นั้น

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนจะสมบูรณ์แล้ว แต่มิได้หมายความว่า การบังคับชำระหนี้ภาษีแทนจะสามารถทำได้ในทุกกรณี ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่า การพิจารณาเงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนเป็นการพิจารณา

<sup>35</sup> ไม่เพียงแต่ภาษีตามประมวลรัษฎากรเท่านั้นที่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ทันที ภาษีชนิดอื่นๆ ของประเทศไทยก็สามารถบังคับคดีทันทีที่เป็นภาษีอากรค้างได้ (โปรดดูบทที่ 5 น. 171 - 173)

จากกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอเป็นสำคัญ แต่กระบวนการบังคับชำระหนี้จะต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอเท่านั้น จึงอาจเกิดปัญหาในกรณีที่กฎหมายของทั้งสองรัฐไม่สอดคล้องกัน เช่น กรณีที่กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอให้สิทธิในการบังคับคดีได้ทันทีเมื่อนี้ภาษีถึงกำหนดชำระ ส่วนรัฐผู้ถูกร้องขอกำหนดให้ต้องมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีและศาลได้มีคำพิพากษาเสียก่อนจึงจะสามารถบังคับคดีได้ ในกรณีเช่นนี้แม้จะสามารถยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ได้ แต่การบังคับชำระหนี้ไม่สามารถกระทำได้ เพราะว่าการบังคับชำระหนี้ภาษีรายนี้ไม่เป็นไปตามบทกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ” (Provisions of the requested state law which are applicable to the enforcement and collection of its own taxes) ซึ่งในกรณีนี้ทั้งสองรัฐอาจทำความเข้าใจกันพิเศษเพื่อให้สามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนได้ เช่น การตกลงให้บังคับคดีแทนได้แม้จะเป็นการขัดต่อกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ หรือกำหนดให้รัฐผู้ร้องขอต้องดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีเพื่อให้ศาลมีคำพิพากษาเสียก่อนจึงจะสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้ ทั้งนี้แล้วแต่รัฐคู่สัญญาจะตกลงกัน ซึ่งใน Commentary ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD<sup>36</sup> ได้แนะนำว่าให้มีการแก้ไขวรรคสามของข้อที่ 27 แห่งร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD ดังต่อไปนี้

“เมื่อภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐหนึ่งสามารถบังคับชำระหนี้ได้ภายใต้กฎหมายของรัฐนั้น และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาของรัฐนั้นร้องขอภาษีอากรค้างนั้นอาจถูกบังคับจัดเก็บโดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเก็บภาษีของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ โดยภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถูกจัดเก็บตามบทกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอซึ่งตรงตามเงื่อนไขที่อนุญาติให้รัฐผู้ถูกร้องขอนั้น ยื่นคำร้องขอเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนได้”<sup>37</sup>

การแก้ไขวรรคสามดังกล่าวมีความหมายว่า หากมีการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนแล้ว แม้ว่าการดังกล่าวจะไม่สามารถดำเนินการได้เนื่องจากเป็นการขัดต่อกฎหมายภายใน

<sup>36</sup> OECD, *supra* note 1, p. 6

<sup>37</sup> That revenue claim shall be collected by that other state in accordance with the provisions of its law applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other state that met the conditions allowing that other state to make a request under this paragraph.

ของรัฐผู้ถูกร้องขอก็ตาม ก็ให้สามารถดำเนินการบังคับคดีแทนได้ โดยถือเสมือนว่าหนี้ภาษีดังกล่าวเป็นหนี้ตามกฎหมายภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอเอง และให้ถือว่ามีเงื่อนไขเหมือนกับหนี้ภาษีที่รัฐผู้ถูกร้องขอจะได้อำนาจไปยังรัฐอื่น นั่นก็คือ การเป็นหนี้ภาษีที่สามารถบังคับได้และผู้เสียภาษีไม่อาจปฏิเสธการชำระหนี้ตามกฎหมายตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอแล้ว

ส่วนตามสนธิสัญญา CoE/OECD ก็ได้บัญญัติเงื่อนไขในการร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนไว้ในทำนองเดียวกับร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD นอกจากนั้น ยังได้กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมเพื่อเป็นการปกป้องสิทธิผู้เสียภาษีด้วย<sup>38</sup>

#### 5. ผลบังคับใช้ย้อนหลัง (Year Covered) / กำหนดเวลาในการบังคับคดี (Time Limits) / ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอ (Age of claims)

วรรคที่ 5 ของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (Paragraph 5 Article 27 OECD Convention)

“5. แม้จะมีเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในวรรคสามและวรรคสี่ก็ตาม หนี้ภาษีอากรค้างซึ่งรับดำเนินการโดยรัฐคู่สัญญาเพื่อวัตถุประสงค์ตามที่ระบุในวรรคสามและวรรคสี่ ต้องถือว่าไม่อยู่ในบังคับของกำหนดเวลาในการบังคับคดีและบูรณสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้อง

---

<sup>38</sup> ข้อที่ 11 วรรค 1 และวรรค 2 สนธิสัญญา CoE/OECD ได้กำหนดให้การบังคับชำระหนี้ภาษีแทนรัฐอื่นสามารถกระทำต่อเมื่อหนี้ภาษีดังกล่าวสามารถบังคับได้ในรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอเท่านั้น หากเป็นการบังคับชำระหนี้จากบุคคลผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอสามารถกระทำต่อเมื่อหนี้ภาษียุทธคดีดังกล่าวไม่ถูกโต้แย้งเท่านั้น ทั้งนี้ เว้นแต่รัฐคู่สัญญาจะตกลงกันเป็นอย่างอื่น (The provision of paragraph 1 shall apply only to tax claims which form the subject of an instrument permitting their enforcement in the applicant state and, unless otherwise agreed between the Parties concerned, which are not contested. However, where the claim is against a person who is not a resident of the applicant state, paragraph 1 shall only apply, unless otherwise agreed between the Parties concerned, where the claim may no longer be contested.)

ขอกำหนดไว้สำหรับหนี้ภาษีของรัฐผู้ร้องขอนั้น นอกจากนี้ หนี้ภาษีอากรค้างข้างต้นก็ไม่อาจมี  
บุริมสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอกำหนดได้”<sup>39</sup>

### 5.1 ผลบังคับใช้ย้อนหลัง (Year Covered)

ในข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับผลย้อนหลัง  
ของอนุสัญญาเพื่อความช่วยเหลือในการเก็บภาษีอากรค้างเอาไว้ จึงมีปัญหว่าหนี้ภาษีที่เกิดขึ้น  
ก่อนการทำความตกลงดังกล่าวจะสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้หรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้  
ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากไม่ได้กำหนดข้อจำกัดไม่ให้ใช้ความร่วมมือเพื่อการเก็บภาษีอากรค้าง  
สำหรับหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นก่อนการทำความตกลงของรัฐคู่สัญญาแล้ว ก็ย่อมจะร้องขอให้บังคับชำระ  
หนี้ภาษีดังกล่าวได้ หากมีเงื่อนไขครบตามที่กล่าวมาในข้อ 4

### 5.2 กำหนดเวลาในการบังคับคดี (Time Limits)

ดังที่ได้อธิบายไปเบื้องต้นเกี่ยวในหัวข้อที่ 4.3 ข้อยกเว้นเกี่ยวกับกฎหมายที่ใช้ใน  
อนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างแล้วว่า กำหนดเวลาในการบังคับคดีต้องเป็นไปตาม  
กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ (Applicant State) เท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากรัฐผู้ร้องขอ (Requested  
State) เป็นเพียงแต่ผู้ดำเนินการบังคับคดีแทนเท่านั้น เมื่อหนี้ภาษีดังกล่าวเกิดขึ้นในอีกระบบ  
กฎหมายหนึ่ง ทราบได้ก็ตามที่สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้หรือสิทธิในการบังคับคดียังไม่สิ้นไปตาม  
กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ รัฐผู้ร้องขอก็สามารถเรียกร้องให้บังคับชำระหนี้แทนได้ (ซึ่งจะสอดคล้อง  
กับเงื่อนไขในการยื่นคำร้องให้บังคับชำระหนี้แทน กล่าวคือ การเป็นหนี้ภาษีและหนี้สามารถบังคับ

---

<sup>39</sup> 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

ได้ ก็ให้ยื่นคำร้องขอได้) ดังนั้น สิ่งสำคัญประการหนึ่งในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนก็คือ รัฐผู้ร้องขอจะต้องระบุระยะเวลาสิ้นสุดในการบังคับคดีเสมอ (Date of Expiry of the claim)

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการบังคับคดีได้ดำเนินการขึ้นในอีกรัฐคู่สัญญาหนึ่งซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ภาษี การเรียกร้องให้ชำระหนี้ หรือ การชำระหนี้ก็อาจได้กระทำโดยหรือต่อบุคคลผู้มีอำนาจรับชำระหนี้แทนเจ้าหนี้ซึ่งอยู่ในรัฐอื่น (A person having authority to receive performance on the creditor behalf) จึงมีปัญหาว่ากรณีที่รัฐผู้ถูกร้องขอได้ดำเนินการใดๆ ไปหรือการที่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีได้กระทำการอย่างใดๆ กับรัฐผู้ถูกร้องขอไป หากตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอมีผลให้เป็นการหน่วง (suspended) ระยะเวลาในการบังคับคดีไว้ จะมีผลเป็นอย่างไรกับระยะเวลาในการบังคับคดีของรัฐผู้ร้องขอดังกล่าว

ในปัญหาข้อนี้สนธิสัญญา CoE/OECD ข้อที่ 14 วรรคสองได้กำหนดว่าการกระทำใดๆ ที่รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอได้ดำเนินการไปซึ่งมีผลให้เป็นการหน่วงระยะเวลาในการบังคับคดีไว้ย่อมมีผลเป็นอย่างเดียวกันตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอด้วย โดยรัฐผู้ถูกร้องขอจะต้องแจ้งผลแห่งการกระทำดังกล่าวให้รัฐผู้ร้องขอทราบ<sup>40</sup> ซึ่งหมายความว่า การกระทำใดๆ ของรัฐผู้ถูกร้องขอนี้มีผลทำให้ระยะเวลาในการบังคับคดีทั้งตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอและตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอหยุดชะงักลงพร้อมกัน

### 5.3 ระยะเวลาในการยื่นคำขอ (Age of Claims)

ถึงแม้ว่าโดยหลักการแล้วรัฐคู่สัญญาจะสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนได้อยู่เสมอ ตราบใดก็ตามที่หนี้ภาษีนั้นยังไม่ขาดอายุความ แต่ในด้านของรัฐผู้ถูกร้องขอแล้ว การร้องขอโดยไม่มีจำกัดระยะเวลานั้นย่อมทำให้เกิดภาระในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Administrative Burden) อย่างมาก เพราะนอกจากหน่วยงานภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอจะต้องติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีภายในรัฐของตนเองแล้ว หน่วยงานดังกล่าวยังจะต้องบังคับชำระหนี้ให้แก่รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอควบคู่กันไปด้วยเสมือนหนึ่งว่าหนี้ภาษีนั้นเป็นหนี้ภาษีภายในรัฐของตนเอง การกำหนดเงื่อนไข

---

<sup>40</sup> Article 14 (paragraphs 2) Acts of recovery carried out by the requested state in pursuance of a request for assistance, which, according to the laws of that state, would have the effect of suspending or interrupting the period mentioned in paragraph 1, shall also have this effect under the laws of the applicant state. The requested state shall inform the applicant state about such acts.

เกี่ยวกับระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอบังคับชำระหนี้จึงเป็นเงื่อนไขหนึ่งที่จะบรรเทาภาระงานของ รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องมิให้มากเกินไป และเป็นภาระเร่งรัดให้หน่วยงานภาษีของรัฐผู้ร้องขอให้รับ ดำเนินการบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีตามที่พบภายในรัฐของตนเสีย ก่อนที่ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอดังกล่าวจะหมดไป มิใช่จะเรียกร้องให้บังคับชำระหนี้แทนเสีย เมื่อใดก็ได้ที่ตรวจพบแต่ที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาในการบังคับคดี

ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอนี้ วรรคสาม ข้อที่ 14 ของสนธิสัญญา CoE/OECD<sup>41</sup> ได้กำหนดไว้ว่า ไม่ว่าจะกรณีใดก็ตาม รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำร้อง ขอให้บังคับชำระหนี้แทนในกรณีที่คำร้องขอที่ได้ยื่นเมื่อพ้นกำหนดเวลา 15 ปี นับตั้งแต่ สนธิสัญญา CoE/OECD มีผลใช้บังคับ

## 6. บุริมสิทธิ (Priority)

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าบุริมสิทธิตามกฎหมายภาษีของรัฐผู้ถูกร้องจะไม่นำมาใช้กับ หนี้ภาษีที่ร้องขอให้บังคับแทน ซึ่งบุริมสิทธิ (Priority) ตามที่กำหนดไว้ในวรรคห้า ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD นั้นไม่มีการกำหนดคำนิยามไว้โดยเฉพาะ ผู้เขียนจึงมี ความเห็นว่าจะมีความหมายทั่วไปตามที่นักกฎหมายเข้าใจกัน ซึ่งบุริมสิทธิ หมายความว่า สิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญ<sup>42</sup> การที่หน่วยงานทางภาษีของรัฐใดมีสิทธิในการบังคับ ชำระหนี้โดยการยึด อายัดทรัพย์สิน และขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อ ศาลนั้น ไม่ถือว่าเป็นบุริมสิทธิที่รัฐผู้ถูกร้องขอจะให้แก่นักภาษีของรัฐผู้ร้องขอมิได้<sup>43</sup> แต่ถือว่าเป็น

<sup>41</sup> Article 14 (paragraphs 3) In any case, the requested state is not obliged to comply with a request for assistance which is submitted after a period of fifteen years from the date of the original instrument permitting enforcement.

<sup>42</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 251 ได้กล่าวถึงบุริมสิทธิไว้ว่า ผู้ทรงบุริมสิทธิย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้อันค้างชำระแก่ ตน จากทรัพย์สินนั้นก่อนเจ้าหนี้อื่นๆ โดยนับตั้งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือบทกฎหมาย อื่น ผู้เขียนจึงได้สรุปความหมายของคำว่าบุริมสิทธิว่าหมายถึงสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญ

<sup>43</sup> OECD, *supra note* 15, p. 9

อำนาจของเจ้าหน้าที่ซึ่งบังคับชำระหนี้ได้เอง<sup>44</sup> ดังนั้น รัฐผู้ถูกร้องขอจึงอาจดำเนินการบังคับชำระหนี้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลตามวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายในของตนได้ ไม่ถือว่าขัดต่อหลักบุริมสิทธิที่ข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ที่วางหลักไว้

## 7. ข้อจำกัดในการปฏิบัติตามอนุสัญญาเพื่อความช่วยเหลือในการเก็บภาษีอากรค้าง (Limitations to assistance in tax collection)

วรรคที่ 8 ของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (Paragraph 8 Article 27 OECD Convention)

“8. ข้อความทั้งหลายในข้อบทนี้ไม่เป็นการบังคับให้รัฐผู้ทำสัญญามีหน้าที่ต้องช่วยเก็บภาษีอากรค้างให้รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่ง ในกรณีดังต่อไปนี้

ก.) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการทางบริหารซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของรัฐนั้น

ข.) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการหรือมาตรการใดๆ ซึ่งเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีในรัฐนั้น

ค.) การร้องขอให้ช่วยเหลือ ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือวิธีการคุ้มครองชั่วคราวตามกฎหมายหรือวิธีทางบริหารของตนทุกวิธีการแล้ว

ง.) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเก็บหนี้ภาษี ในกรณีที่เห็นได้ว่าภาวะในการติดตามจัดเก็บหรือภาวะในทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ”<sup>45</sup>

<sup>44</sup> คำว่า “เจ้าหน้าที่ซึ่งบังคับชำระหนี้ได้เอง” ในที่นี้ ผู้เขียนนำมาจากพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 90/12 ซึ่งหมายถึงเจ้าหนี้ซึ่งสามารถบังคับชำระหนี้ได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล กรณีดังกล่าวจึงเป็นคนละเรื่องกับบุริมสิทธิ เพราะบุริมสิทธิหมายถึงสิทธิจะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญ ซึ่งการได้รับชำระหนี้ดังกล่าวหมายถึงกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาลและดำเนินการบังคับชำระหนี้ต่อมา เจ้าหนี้ดังกล่าวอาจยกตัวอย่างได้ เช่น ผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือเจ้าสำนักโรงแรม ไฮเต็ล หรือสถานที่เช่นนั้น จะใช้บุริมสิทธิของตนบังคับทำนองเดียวกับผู้รับจำนำก็ได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 266 และเจ้าหนี้จำนำ มาตรา 764

ข้อที่ 19 และข้อที่ 21 วรรคสอง สนธิสัญญา CoE/OECD

“ข้อ 19 รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามคำร้องขอ หากรัฐฝ่ายที่ร้องขอไม่ได้ใช้ทุกวิธีการที่มีภายในเขตอำนาจของตนเพื่อติดตามบังคับชำระหนี้ เว้นแต่ในกรณีที่การใช้วิธีการเช่นนั้นอาจทำให้เกิดความยุ่งยากที่ไม่ได้สัดส่วนกับการบังคับชำระหนี้”<sup>46</sup>

“ข้อ 21 เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้ในข้อ 14 บทบัญญัติในอนุสัญญานี้ไม่อาจตีความเพื่อกำหนดให้รัฐคู่สัญญามีหน้าที่ช่วยบังคับชำระหนี้ภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

ก) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการทางบริหารซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของรัฐนั้น

ข) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอให้ใช้วิธีการหรือมาตรการใดๆ ซึ่งสามารถพิจารณาได้ว่าเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี หรือขัดต่อผลประโยชน์ที่สำคัญของรัฐนั้น

---

<sup>45</sup> “8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting state the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or the other Contracting State

b) to carry out measures which would be contrary to public policy (ordre public)

c) to provide assistance if the other Contracting state has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its law or administrative practice

d) to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

<sup>46</sup> Article 19 The requested state shall not be obliged to accede to a request if the applicant state has not pursued all means available in its own territory, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty.

ค) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอให้ข้อมูลข่าวสารใดๆ ซึ่งไม่อาจจัดหามาได้ด้วยวิธีการทางกฎหมายหรือวิธีการทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอ หรือไม่อาจจัดหามาได้ด้วยวิธีการทางกฎหมายหรือวิธีการทางบริหารของรัฐผู้ร้องขอเอง)

ง) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอให้ข้อมูลข่าวสารใดๆ ซึ่งมีผลเป็นการเปิดเผยความลับทางการค้า ความลับทางธุรกิจ ความลับทางด้านอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม หรือความลับเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพ หรือการร้องขอข้อมูลใดๆ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวจะมีผลเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือขัดต่อผลประโยชน์ที่สำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขอ

จ) การร้องขอให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการทางบริหารเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษี ในกรณีที่สามารถพิจารณาได้ว่าการจัดเก็บภาษีในรัฐผู้ร้องขอนั้นขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป หรือขัดต่อบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือขัดต่อบทบัญญัติในสนธิสัญญาฉบับอื่นๆ ที่รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอได้ทำความตกลงไว้กับรัฐฝ่ายที่ร้องขอ

ฉ) การร้องขอให้ความช่วยเหลือ ในกรณีที่รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขออาจนำไปสู่การเลือกปฏิบัติระหว่างคนชาติของรัฐผู้ถูกร้องขอกับคนชาติของรัฐผู้ร้องขอ ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอให้ความช่วยเหลือ”<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> Article 21 paragraph 2 Except in the case of Article 14, the provisions of this Convention shall not be construed so as to impose on the requested the obligation

a. to carry out measures at variance with its own laws or administrative practice or the laws or administrative practice of the applicant state;

b. to carry out measures which it considers contrary to public policy (ordre public) or to its essential interests;

c. to supply information which is not obtainable under its law or its administrative practice or under the laws of the applicant state or its administrative practice;

d. to supply information which would be disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret , or trade process , or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public) or to its essential interests;

e. to provide administrative assistance if and insofar as it considers the taxation in the applicant state to be contrary to generally accepted taxations principles

ถึงแม้ว่าคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนจะเป็นไปตามที่เงื่อนไขที่ระบุไว้ในข้อ 5. แล้วก็ตาม แต่รัฐผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำร้องขอดังกล่าวในทุกกรณี วรรคที่แปดของข้อที่ 27 แห่ง OECD Model Convention และข้อที่ 21 แห่ง CoE/OECD Convention ได้กำหนดข้อจำกัดที่รัฐคู่สัญญาจะไม่ต้องปฏิบัติตามคำร้องขอโดยมีหลักการดังต่อไปนี้

### 7.1 หลักต่างตอบแทน (Reciprocity) และหลักการไม่ปฏิบัติฝ่าฝืนต่อกฎหมาย

หลักต่างตอบแทน (Reciprocity) ที่ปรากฏในข้อ 27 วรรค 8 (a) ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อที่ 21 วรรคสอง (a) และ (c) ของ CoE/OECD Convention มีความหมายว่าเมื่อรัฐผู้ถูกร้องขอต้องบังคับชำระหนี้ภาษีแทนอีกรัฐหนึ่ง รัฐดังกล่าวไม่จำเป็นต้องใช้มาตรการหรือวิธีการใดๆ ในการบังคับชำระหนี้ภาษีซึ่งอีกรัฐหนึ่ง (รัฐผู้ร้องขอ) ไม่สามารถดำเนินการได้ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันได้ เช่น หากรัฐผู้ร้องขอไม่สามารถดำเนินการยึดทรัพย์สินบางประเภทเพื่อชำระหนี้ตามกฎหมายภายในของตนได้ รัฐผู้ถูกร้องขอแม้จะสามารถดำเนินการดังกล่าวได้ตามกฎหมายของตน รัฐนั้นก็ไม่มี ความผูกพันดังกล่าวที่จะต้องทำเช่นนั้น ในกรณีตามตัวอย่าง รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถใช้สิทธิปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนอีกรัฐหนึ่งได้ หรือจะเลือกดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนตามกฎหมายภายในของตนก็ได้ ในกรณีหลังนี้ถือได้ว่ารัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอได้ปฏิบัติตามข้อตกลงแล้ว ทั้งนี้หลักต่างตอบแทนไม่จำกัดแต่เฉพาะการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนอีกรัฐหนึ่งเท่านั้น การสนับสนุนด้านข้อมูลข่าวสาร (Information Supply) ซึ่งรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งร้องขอมากก็ต้องพิจารณาตามหลักต่างตอบแทนด้วย กล่าวคือ พิจารณาว่ากฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขออนุญาตให้เปิดเผยข้อมูลข่าวสารดังกล่าวแก่รัฐอื่นหรือไม่<sup>48</sup>

---

or to the provisions of a convention for avoidance of the double taxation, or of any other convention which the requested state has concluded with the applicant state

f. to provide assistance if the applicant of this Convention would be lead to discrimination between a national of the requested state and nationals of the applicant state in the same circumstances.

<sup>48</sup> วิธีการในการสนับสนุนข้อมูลข่าวสารนั้นเป็นวิธีการหนึ่งที่กำหนดขึ้นสนับสนุนการทำงานของอนุสัญญาเพื่อความช่วยเหลือในการเก็บภาษีอากรค้าง (โปรดดูข้อ 8. วิธีการรวบรวมข้อมูลข่าวสาร) ซึ่งในส่วนที่เกี่ยวกับหลักต่างตอบแทนนี้ได้กำหนดไว้ในข้อ 21 วรรคสอง e. สนธิสัญญา CoE/OECD ส่วนในร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD ถึงแม้ว่าจะมิได้มีการ

หลักการสำคัญของหลักต่างตอบแทนนี้ก็คือ รัฐคู่สัญญาฝ่ายหนึ่ง (ผู้ร้องขอ) ไม่ควรจะใช้ข้อได้เปรียบในการบังคับชำระหนี้ภาษีของอีกระบบกฎหมายหนึ่ง (รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ) ซึ่งมีขอบเขตกว้างขวางกว่าระบบกฎหมายของตน<sup>49</sup> ซึ่งจากความหมายของหลักต่างตอบแทนข้างต้นทำให้เห็นว่าหากหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีของทั้งสองรัฐมีความแตกต่างกันอย่างมาก การทำงานของอนุสัญญาเพื่อความร่วมมือในการเก็บภาษีก็อาจไม่ประสบผลสำเร็จได้ เช่น ในประเทศ A มีบทบัญญัติจำนวนมากที่คุ้มครองทรัพย์สินจากการยึดทรัพย์ แต่ไม่คุ้มครองการอายัดทรัพย์ ส่วนในประเทศ B มีบทบัญญัติที่ตรงข้ามกับประเทศ A กล่าวคือ คุ้มครองการอายัดทรัพย์แต่ไม่คุ้มครองการยึดทรัพย์แล้ว เช่นนี้ หากมีการร้องขอระหว่างรัฐคู่สัญญาให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้แทน ทั้งสองรัฐย่อมไม่สามารถดำเนินการใด เนื่องจากรัฐ A แม้จะสามารถบังคับชำระหนี้ด้วยการยึดทรัพย์ก็ตาม แต่การนั้นเป็นการขัดต่อกฎหมายของประเทศ B ซึ่งตามหลักต่างตอบแทนแล้ว รัฐ A มีสิทธิที่จะเลือกดำเนินการหรือไม่ก็ได้ หากรัฐ A เลือกที่จะไม่บังคับชำระหนี้ให้ ความร่วมมือนี้ก็ไม่สามารถดำเนินการไปได้ และกรณีจะเป็นเช่นเดียวกันถ้าหากรัฐ A ได้ร้องขอไปในการทำงานเดียวกันกับรัฐ B

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าหลักต่างตอบแทนจะก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามข้อตกลง แต่ความแตกต่างเกี่ยวกับกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาก็ไม่ควรถือเป็นข้ออ้างในการปฏิเสธการบังคับชำระหนี้แทนรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ผู้เขียนเห็นว่าปัญหาข้างต้นสามารถแก้ไขได้โดยให้รัฐคู่สัญญาทำความตกลงกันเป็นพิเศษเพื่อกำหนดทั้งวิธีการบังคับชำระหนี้ที่ทั้งสองรัฐคู่สัญญาสามารถทำได้ และวิธีการบังคับชำระหนี้ที่ไม่สามารถทำได้ อันเป็นการตีความข้อตกลงให้มีผลบังคับใช้ทำงานองเดียวกับการตีความนัยข้อความให้มีผลใช้บังคับ และเพื่อแก้ปัญหาให้รัฐคู่สัญญาต่างตีความอนุสัญญาด้วยความเข้าใจของตนเอง

นอกจากหลักต่างตอบแทนข้างต้นแล้วหลักการสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ หลักการไม่ปฏิบัติฝ่าฝืนต่อกฎหมาย กล่าวคือ รัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามการบังคับชำระหนี้ที่เป็นการฝ่าฝืนต่อกฎหมายภายในของตน หลักการนี้จะสอดคล้องกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามความร่วมมือเพื่อการเก็บภาษีอากรต่าง กล่าวคือ รัฐผู้ถูกร้องขอบังคับชำระหนี้แทน

---

กำหนดไว้โดยตรงเหมือนในสนธิสัญญา CoE/OECD แต่ถ้าพิจารณาจากข้อ 27 a) ประกอบกับข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD จะเห็นได้ว่าข้อความที่ว่า administrative measures น่าจะมีความหมายกว้างและกินความรวมทั้งวิธีการรวบรวมข้อมูลข่าวสารไว้ด้วยกัน จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องเขียนแยกเป็นรายกรณีอีก

<sup>49</sup> OECD, *supra note* 15, p. 15

ตามกฎหมายภายในของตนเท่านั้น ประกอบกับวัตถุประสงค์ของความร่วมมือเพื่อการเก็บภาษีอากรต่างเป็นการขอความร่วมมือจากอีกรัฐหนึ่งเพื่อบังคับให้ภาษีซึ่งรัฐเจ้าหนี้ไม่อาจติดตามบังคับชำระหนี้ได้เท่านั้น ซึ่งหนี้ภาษีที่ได้รับชำระคืนมีลักษณะเป็นการชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐเจ้าหนี้ที่อาจได้ชำระเต็มตามส่วนหรือไม่ก็ได้ ลักษณะของข้อตกลงดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นการให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน รัฐผู้ถูกร้องขอจึงมีหน้าที่ปฏิบัติตามสนธิสัญญาเฉพาะตามกรอบที่กำหนดไว้และย่อมไม่ให้ความช่วยเหลือในลักษณะที่เป็นการละเมิดหรือเป็นการรบกวนต่อกิจการภายในรัฐตนอยู่แล้ว เพราะรัฐดังกล่าวย่อมไม่ได้รับสิทธิประโยชน์เป็นพิเศษอย่างใดจากการปฏิบัติตามสนธิสัญญา

## 7.2 การใช้วิธีการที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือขัดต่อประโยชน์ที่สำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขอ (The measures would be contrary to public policy /public order or violate other essential interests)

ข้อยกเว้นอีกประการหนึ่งที่รัฐผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนก็คือ กรณีที่คำร้องขอนั้นให้ใช้วิธีการที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย หลักการนี้ได้บัญญัติไว้ในข้อ 27 วรรค 8 (b) ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อที่ 21 วรรคสอง (b) ของสนธิสัญญา CoE/OECD

ความสงบเรียบร้อย (Public Order / Public Policy) ในที่นี้ทั้ง ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD และสนธิสัญญา CoE/OECD Convention รวมทั้ง Commentary ประกอบสนธิสัญญาดังกล่าวไม่ได้ให้ความหมายไว้โดยเฉพาะ ผู้เขียนจึงเห็นว่าถ้อยคำดังกล่าวจึงน่าจะมีความหมายทั่วไป ซึ่งหลักเกณฑ์ในข้อนี้ย่อมมีความหมายใกล้เคียงกับหลักการไม่ปฏิบัติฝ่าฝืนต่อกฎหมาย แต่หลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าจะมีทั้งที่เกี่ยวข้องและไม่เกี่ยวข้องกับหลักความสงบเรียบร้อยก็ได้<sup>50</sup>

<sup>50</sup> ความสงบเรียบร้อย (Public Order) ในที่นี้น่าจะมีความหมายเดียวกันกับคำว่า “ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน” ตามที่บัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 150 แม้ในกฎหมายไทยไม่มีบทวิเคราะห์ศัพท์เอาไว้อย่างชัดเจน แต่หลักความสงบเรียบร้อยสามารถสรุปความหมายได้ว่า หมายถึงกรณีที่กระทบถึงผลประโยชน์ทั่วไปของประเทศชาติหรือประชาชนเป็นส่วนรวม ผู้เขียนเห็นว่าหลักกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยนี้น่าจะมีทั้งส่วนที่ใช้ได้ทั่วไปและต้องพิจารณาเฉพาะเรื่อง กล่าวคือ หลักความสงบเรียบร้อยนี้จะ

นอกจากหลักความสงบเรียบร้อยที่มีความหมายทั่วไปดังกล่าวข้างต้น ในบางกรณี ผู้เขียนก็เห็นว่าน่าจะได้ว่าเป็นกรณีที่ไม่ต้องดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้เพราะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยเหมือนกัน กรณีดังกล่าวก็คือ กรณีที่การบังคับชำระหนี้ภาษีจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจภายในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขออย่างมาก ตัวอย่างเช่น การบังคับชำระหนี้ภาษีที่ทำให้กิจการขนาดใหญ่ต้องล้มละลาย ปิดกิจการหรือต้องปลดคนงานออกเป็นจำนวนมาก เห็นได้ชัดว่ามีผลกระทบต่อเศรษฐกิจในวงกว้างอย่างมาก เช่นนี้แม้โดยหลักการแล้วจะไม่ถือว่าขัดต่อความสงบเรียบร้อยเพราะได้ดำเนินการถูกต้องตามกระบวนการบังคับคดีแห่งกฎหมายก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวควรจะถือเป็นดุลพินิจของรัฐผู้ถูกร้องที่จะรับดำเนินการให้หรือไม่ก็ได้ เพราะหลักการของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมีลักษณะเป็นการขอความช่วยเหลือจากรัฐคู่สัญญาเพื่อบังคับหนี้ภาษี รัฐที่ให้ความร่วมมือดังกล่าวจึงไม่ควรเป็นฝ่ายที่ต้องเสียหายจากการให้ความช่วยเหลือดังกล่าว หากบังคับให้เป็นหน้าที่ที่ต้องกระทำตามแล้วคงจะไม่มีรัฐใดที่อยากทำข้อตกลงนี้ รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอจึงควรมีดุลพินิจที่จะเลือกบังคับชำระหนี้ให้หรือไม่ก็ได้ และหากปฏิเสธไม่รับดำเนินการให้ก็น่าจะถือว่าเพราะการบังคับชำระหนี้ดังกล่าวมีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย ซึ่งก็คือ กระทบถึงผลประโยชน์ทั่วไปของประเทศชาติหรือประชาชนเป็นการส่วนรวม แต่หากกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นตามสนธิสัญญา CoE/OECD กรณีดังกล่าวก็จะตรงกับข้อที่ 21 วรรคสอง (b) โดยที่ว่าเป็นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ที่มีผลเป็นการขัดต่อประโยชน์อันเป็นสาระสำคัญของรัฐผู้ถูกร้องนั่นเอง

ส่วนในวรรค 2 (e) ข้อที่ 21 ของสนธิสัญญา CoE/OECD ได้กล่าวถึงเงื่อนไขอีกประการหนึ่งซึ่งรัฐผู้ถูกร้องขอสามารถปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือได้ กล่าวคือ ในกรณีที่รัฐผู้ถูกร้องขอพิจารณาแล้วเห็นว่าการจัดเก็บภาษีในรัฐผู้ร้องขอนั้นขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอันเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป โดยในคำอธิบายประกอบสนธิสัญญาดังกล่าว (Explanatory Report) ได้ยกตัวอย่างเอาไว้ว่า รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขออาจไม่ให้ความช่วยเหลือก็ได้ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าโทษ

---

พิจารณาถึงสิ่งที่มีผลกระทบต่อความมั่นคงและความสงบสุขของสังคมโดยรวมและต้องห้ามการกระทำสิ่งนั้น ซึ่งส่วนมากหลักกฎหมายของประเทศต่างๆ จะห้ามเหมือนกัน เช่น การซื้อขายยาเสพติด อาวุธสงคราม เป็นต้น แต่บางส่วนจะเป็นการกระทบความสงบสุขของสังคมโดยรวมหรือไม่ก็ต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไปเหมือนกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่มีวัฒนธรรมแตกต่างกันอย่างมาก ดังนั้น ในส่วนที่เกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างรัฐ หากจะพิจารณาว่าการบังคับคดีใดจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือไม่ จึงควรถือเป็นดุลพินิจฝ่ายเดียวที่เด็ดขาดของรัฐผู้ถูกร้องขอเท่านั้น

ที่ผู้เสียภาษีได้รับนั้นมีความรุนแรงมากเกินไป<sup>51</sup> เงื่อนไขจำกัดการให้ความช่วยเหลือตามข้อนี้จึงแตกต่างออกไป เนื่องจากเปิดโอกาสให้รัฐที่ถูกร้องขอสามารถตรวจสอบถึงเนื้อหาตามกฎหมายภาษีของรัฐผู้ร้องขอได้ สาเหตุที่กำหนดเงื่อนไขในข้อนี้ขึ้นมาจะเป็นเพราะว่ารัฐผู้ถูกร้องขอเป็นฝ่ายที่ต้องดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนรัฐผู้ร้องขอ แม้กระบวนการบังคับชำระหนี้จะดำเนินการตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอซึ่งไม่ขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอันเป็นที่ยอมรับก็ตาม แต่ถ้ากฎหมายซึ่งเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้ (กฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ) ขัดต่อหลักการดังกล่าวแล้ว ก็น่าจะมีผลเสมือนหนึ่งว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ถูกร้องขอทั้งหมดขัดต่อหลักกฎหมายภาษีอันเป็นที่ยอมรับไปด้วย ซึ่งในกรณีนี้รัฐผู้ถูกร้องขอจะเป็นฝ่ายได้รับความเสียหายเนื่องจากเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายซึ่งขัดต่อหลักการอันเป็นที่ยอมรับกับบุคคลผู้อยู่ในบังคับของรัฐตน เงื่อนไขในข้อนี้จึงให้รัฐผู้ถูกร้องขอสามารถใช้ดุลพินิจตรวจสอบเนื้อหากฎหมายภาษีของรัฐผู้ร้องขอได้

### 7.3 รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอไม่ได้ใช้ทุกวิธีการที่เป็นไปได้ในการติดตามบังคับชำระหนี้ภาษี (The other state has not pursued all reasonable measures of collection, available under its laws or administrative practice)

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าวัตถุประสงค์ของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างเป็นการร้องขอความช่วยเหลือจากรัฐอื่นเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษี ในกรณีที่รัฐนั้นไม่อาจดำเนินการบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินใดๆ ได้แล้วภายในเขตอำนาจของตน เพราะหากรัฐผู้ร้องขอสามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้ด้วยตนเองแล้ว (ถึงแม้ว่าจะบังคับชำระหนี้ได้ไม่เต็มจำนวนก็ตาม) ก็ไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่ต้องตกลงทำหรือร้องขอความช่วยเหลือตามอนุสัญญานี้อีกต่อไป ดังนั้น การติดตามบังคับชำระหนี้ภายในรัฐผู้ร้องขอเสียก่อนเงื่อนไขสำคัญที่จะก่อให้เกิดสิทธิในการยื่นคำร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนได้

การใช้ทุกวิธีการที่เป็นไปได้ในการติดตามบังคับชำระหนี้ได้ถูกกำหนดไว้ในข้อที่ 27 วรรค 8 (c.) ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD และข้อที่ 19 ของสนธิสัญญา CoE/OECD นั้น อาจมีปัญหาในการตีความได้ว่าต้องดำเนินการไปถึงขั้นตอนใดหรือเป็นระยะเวลาานานเท่าใดแล้ว

<sup>51</sup> OECD, "Joint Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters," <[www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/11/29/2499078.pdf)>, p.52  
10 June 2009

จึงจะถือว่าได้ใช้ทุกวิธีการในการบังคับชำระหนี้ เช่น กรณีที่ระยะในการบังคับชำระหนี้ภาษีกำหนดไว้ที่ 10 ปี ไม่อาจขยายต่อไปได้ การติดตามบังคับชำระหนี้จนพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วจึงร้องขอไปยังรัฐคู่สัญญาให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนย่อมไม่เกิดผลบังคับแต่อย่างใดเพราะในขณะนั้นหนี้ภาษีไม่สามารถบังคับได้แล้วตามกฎหมายภาษีของรัฐผู้ร้องขอ นอกจากนี้แล้วยังอาจจะพ้นกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขออีกด้วย ส่วนการยื่นคำร้องขอในขณะที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าวก็อาจเกิดปัญหาว่ารัฐผู้ร้องขอได้ดำเนินการติดตามบังคับชำระหนี้้อย่างแท้จริงแล้วหรือยัง และหากดำเนินการบังคับชำระหนี้โดยรัฐผู้ถูกร้องขอแล้วหากปรากฏว่ายังคงมีทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอยู่หรือทรัพย์สินดังกล่าวเพิ่งเกิดขึ้นในรัฐผู้ร้องขอในภายหลัง เช่นนี้รัฐคู่สัญญาจะต้องปฏิบัติอย่างไร

ในประเด็นนี้ผู้เชี่ยวชาญเห็นว่ารัฐคู่สัญญาอาจทำบันทึกความตกลงกันเพื่อกำหนดว่ารัฐผู้ร้องขอต้องดำเนินการถึงขั้นตอนใดบ้างแล้ว จึงจะมีสิทธิในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนได้

#### 7.4 ภาระในทางบริหาร (ของรัฐผู้ถูกร้องขอ) ที่เกิดขึ้นไม่ได้สัดส่วนอย่างแท้จริงกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอได้รับ (The administrative burden is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant state)

อย่างไรจะถือว่าภาระในการบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอได้รับนั้น ต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป ตัวอย่างที่ชัดเจนที่สุดก็คือ ค่าใช้จ่ายในการติดตามบังคับชำระหนี้ (ค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกิดจากการบังคับชำระหนี้ – Ordinary Costs) เกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีที่บังคับเพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ หากข้อเท็จจริงปรากฏเช่นนี้ รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอก็มีสิทธิที่จะปฏิเสธไม่บังคับชำระหนี้ตามข้อตกลงนี้ได้

ในส่วนของสนธิสัญญา CoE/OECD ไม่ได้กำหนดข้อจำกัดลักษณะนี้ไว้ อย่างไรก็ตาม รัฐคู่สัญญาอาจความตกลงกันต่างหากเพื่อกำหนดว่าลักษณะอย่างไรจะถือว่าเป็นกรณีที่ทำให้ภาระของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ โดยอาจกำหนด

จำนวนหนึ่งภายใต้การค้ำประกัน<sup>52</sup> (Threshold) ที่จะมีการร้องขอความร่วมมือให้บังคับชำระหนี้ได้ ตัวอย่างเช่น ข้อที่ 25 ของ Directive 2002/94/EC

## 8. วิธีการรวบรวมข้อมูลข่าวสารสำหรับรัฐคู่สัญญา (Information Gathering Measures)

ข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD<sup>53</sup>

“1. เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาอาจตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่จำเป็นต่อการดำเนินการตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้... ข้อมูลข่าวสารที่ได้รับโดยรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอจะต้องถือเป็นความลับในทำนองเดียวกับข้อมูลของรัฐผู้ร้องขอจัดทำมาได้ตามกฎหมายภายในของตน และอาจถูกเปิดเผยต่อบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและหน่วยงานทางบริหาร) ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินหรือจัดเก็บภาษี

2. ไม่ว่าในกรณีใด บทบัญญัติในวรรคหนึ่งไม่อาจตีความเพื่อกำหนดให้รัฐคู่สัญญาต้องจัดหาข้อมูลข่าวสารให้ ในกรณีดังต่อไปนี้

ก) การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาจัดหาข้อมูลข่าวสารโดยการใช้วิธีการที่ขัดต่อกฎหมายหรือวิธีการบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอ

ข) การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาจัดหาข้อมูลข่าวสารซึ่งตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอเองไม่สามารถจัดหาได้

ค) การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาจัดหาข้อมูลข่าวสารซึ่งจะเป็นการเปิดเผยความลับทางการค้า ความลับทางธุรกิจ ความลับด้านอุตสาหกรรมหรือพาณิชย์กรรม ความลับเกี่ยวกับการ

<sup>52</sup> ข้อที่ 25 ของ Directive 2002/94/EC ระบุว่า การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาบังคับชำระหนี้แทนนั้นไม่อาจทำได้ หากจำนวนหนึ่งภายใต้การค้ำประกันที่ยื่นคำร้องขอให้บังคับเท่ากับบุคคลเดียวกันนั้นต่ำกว่า 1500 ยูโร สำหรับคำร้องขอเดียว หรือหลายคำร้องขอรวมกัน (สืบค้นจาก <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:337:0041:0054:EN:PDF> วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2553)

<sup>53</sup> สืบค้นจาก <http://www.oecd.org/dataoecd/52/35/1914475.pdf> วันที่ 10 มิถุนายน 2552

ประกอบวิชาชีพหรือกระบวนการทางการค้า หรือร้องขอให้จัดหาซึ่งข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่การเปิดเผยจะเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยในรัฐผู้ถูกร้องขอ นั้น”<sup>54</sup>

หลักการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างเป็นการบังคับเข้ากับทรัพย์สินที่อยู่นอกรัฐผู้ร้องขอ แต่บางครั้งก็เป็นเรื่องเหนือวิสัยที่รัฐผู้ร้องขอจะรู้ว่า มีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีอยู่ในรัฐผู้ร้องขอหรือไม่ กล่าวคือ กรณีการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างจากเงินที่มีการโอนไปยังบัญชีของสถาบันการเงินต่างประเทศ ธนาคารหรือสถาบันการเงินภายในประเทศย่อมทราบถึงเป้าหมายการโอนย้ายและจำนวนเงิน แต่ย่อมไม่ทราบว่าเงินจำนวนดังกล่าวมีการจำหน่ายโอนไปแล้วหรือไม่ หรือกรณีที่เป็นกรรกร้องขอให้บังคับเข้ากับทรัพย์สินอื่นที่ผู้ต้องรับผิดชอบมีอยู่ในรัฐคู่สัญญา รัฐผู้ถูกร้องขอนั้นย่อมไม่อาจทราบเลยว่าบุคคลดังกล่าวมีทรัพย์สินใดๆ บ้าง ข้อมูลข่าวสารจึงเป็นสิ่งสำคัญสำหรับรัฐเจ้าหนี้ในการพิจารณาว่าควรมีการร้องขอไปยังรัฐคู่สัญญาหรือไม่ (หากดำเนินการร้องขอไปก่อนที่จะทราบถึงทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียแล้ว หากปรากฏว่าทรัพย์สินดังกล่าวมีจำนวนเล็กน้อยมาก รัฐผู้ถูกร้องขอย่อมจะมีสิทธิปฏิเสธไม่บังคับชำระหนี้ให้ก็ได้ เพราะภาระในการบริหารจัดการเก็บหนี้ภาษีดังกล่าวอาจไม่คุ้มกับประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้อ) และก็เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับรัฐผู้ถูกร้องขอด้วย (ในกรณีที่จำเป็นต้องดำเนินการบังคับแทนรัฐ

---

<sup>54</sup> 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention.... Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection....

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

คู่สัญญาผู้ร้องขอ) ซึ่งในขณะเดียวกันอาจพิจารณาได้ว่าหากรัฐเจ้าหนี้ภาษีมีโอกาสบอกกล่าวไป ยังถูกหนีแล้ว ก็มีโอกาสน้อยที่บุคคลดังกล่าวจะยอมชำระหนี้โดยสมัครใจ เพราะถึงอย่างไร ทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวก็อาจถูกบังคับคดีโดยรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอได้

ข้อมูลที่มีการร้องขอนี้อาจเป็นข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีหรือบุคคลผู้เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีก็ได้ (ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวอยู่ในขอบเขตการเป็นบุคคลผู้ต้องรับผิดเสียภาษี ซึ่งหากรัฐผู้ถูกร้องขอไม่อาจดำเนินการบังคับชำระหนี้เอาจากผู้เสียภาษีได้โดยตรง จะได้บังคับเอากับบุคคลดังกล่าวได้ในคราวเดียวกัน หรือเป็นบุคคลผู้มีทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอยู่ในครอบครอง ซึ่งรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขออาจดำเนินการให้ทรัพย์สินดังกล่าวไว้มิให้ส่งมอบแก่ผู้ต้องรับผิดเสียภาษี)

วิธีการในการรวบรวมข้อมูลข่าวสารนี้อาจใช้ร่วมกับการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศตามข้อที่ 26 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ได้ เพราะบทบัญญัติข้อ 26 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญาสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารใดๆ ที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้ ดังนั้น หากมีความจำเป็นจะต้องร้องขอให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีเอาที่ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจของรัฐคู่สัญญา (ผู้กำลังจะมีคำร้องขอ) อาจร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งดำเนินการจัดหาข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการบังคับชำระหนี้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตก็ได้ เป็นต้นว่า จำนวนและชนิดของทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ในรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า การร้องขอให้จัดหาข้อมูลข่าวสารนี้จะถือว่าอยู่ในบังคับของข้อจำกัดเรื่องภาระทางบริหารของรัฐคู่สัญญา (ข้อ 7.4) หรือไม่ หากพิจารณารวดสองข้อที่ 26 แล้วจะเห็นว่าไม่มีบทบัญญัติที่จำกัดการสนับสนุนด้านข้อมูลข่าวสารอยู่เพียง 3 ประการเท่านั้น คือ 1) รัฐคู่สัญญาไม่จำเป็นต้องให้ข้อมูลข่าวสารตามที่มีการร้องขอมาได้ หากจะต้องจัดหามาโดยวิธีการที่ขัดต่อกฎหมายหรือวิธีการบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอนั้น 2) การให้ข้อมูลข่าวสารซึ่งตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอเองไม่สามารถจัดหามาได้ และ 3) การให้ข้อมูลข่าวสารซึ่งเป็นการเปิดเผยความลับทางการค้า ความลับทางธุรกิจ ฯลฯ ไม่มีบทบัญญัติที่ห้ามการสนับสนุนข้อมูลข่าวสารที่จะเป็นภาระทางบริหารต่อรัฐคู่สัญญา แต่ผู้เขียนเห็นว่าหากจะตีความบทบัญญัติดังกล่าวโดยเคร่งครัดดังกล่าวแล้วย่อมจะเกิดภาระทางบริหารมากและไม่เป็นการสอดคล้องกับบทบัญญัติเรื่องภาระทางบริหารของรัฐคู่สัญญา (ข้อ 7.4) ด้วย ยกตัวอย่างเช่น หนี้ภาษีมีจำนวนเล็กน้อย การร้องขอข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ในการบังคับชำระหนี้ดังกล่าว แม้จะไม่ต้องห้ามตามข้อ 26 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ก็ตาม แต่หากได้ข้อมูลดังกล่าวมาก็ถือว่าไม่มี

ประโยชน์ในการบังคับชำระหนี้ต่อไปแต่อย่างใด เพราะกรณีดังกล่าวย่อมไม่สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาบังคับชำระหนี้แทนได้เนื่องจากถือว่าประโยชน์ที่จะได้รับไม่คุ้มกับภาระทางบริหารของรัฐคู่สัญญา (ฝ่ายผู้ถูกร้องขอ) ที่เกิดขึ้น (ตามข้อ 7.4) ดังนั้น ในการตีความเรื่องข้อจำกัดในการสนับสนุนข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ในการบังคับคดีตามข้อที่ 27 นี้ จะต้องตีความประกอบกับข้อ 27 เสมอ กล่าวคือ ไม่นำเฉพาะข้อจำกัดตามที่กำหนดไว้ในข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) มาพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวสามารถสนับสนุนข้อมูลข่าวสารได้หรือไม่ หากแต่ต้องพิจารณาด้วยว่าเมื่อได้ข้อมูลข่าวสารดังกล่าวแล้วจะเป็นประโยชน์ต่อการบังคับคดีตามข้อที่ 27 หรือไม่ด้วย

### 9. การคุ้มครองข้อมูลข่าวสารซึ่งถือเป็นความลับของผู้เสียหาย (Confidentiality Safeguards)

กฎหมายภายในของแต่ละรัฐมักจะให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายซึ่งอาจถูกกระทบจากการบังคับจัดเก็บภาษีเป็นการเฉพาะ โดยเฉพาะการรักษาข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียหายซึ่งถือเป็นความลับ (Confidentiality) ในการปรับใช้ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำนี้ก็เช่นกัน โดยผลของวรรคหนึ่ง ข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ทำให้ข้อมูลข่าวสารใดๆ ก็ตามที่มีการแลกเปลี่ยนเพื่อวัตถุประสงค์ในการบังคับคดีตามข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD จะต้องถูกเก็บรักษาเป็นความลับตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอเช่นเดียวและอาจจะเปิดเผยต่อบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ (รวมทั้งศาลและหน่วยงานทางบริหาร) ที่เกี่ยวข้องกับการประเมินหรือจัดเก็บภาษี<sup>55</sup> ซึ่งข้อมูลข่าวสารที่ได้รับความคุ้มครองเป็น

<sup>55</sup> สนธิสัญญา CoE/OECD ก็มีบทบัญญัติว่าด้วยการรักษาความลับ (Secrecy) ไว้เช่นเดียวกัน โดยบัญญัติไว้ในข้อที่ 22 วรรคหนึ่งว่า บทบัญญัติในสนธิสัญญานี้ไม่เป็นการกระทบต่อสิทธิและความคุ้มครองที่ให้แก่บุคคลตามกฎหมายหรือวิธีการทางบริหารของรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอ (Nothing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws or administrative practice of the requested state) ซึ่งมีความหมายในการทำงานเดียวกับข้อ 26 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD คือ การให้ขอข้อมูลข่าวสารจะใช้วิธีการที่ขัดต่อกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้

ความลับนี้หมายความว่ารวมถึงข้อมูลข่าวสารที่อยู่ในคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้และข้อมูลข่าวสารที่ส่งกลับไปเพื่อตอบรับคำร้องขอดังกล่าวด้วย<sup>56</sup>

ประเด็นที่น่าสนใจก็คือ ข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร) กำหนดให้ข้อมูลข่าวสารใดๆ ก็ตามที่มีการแลกเปลี่ยนกันจะต้องถูกเก็บรักษาเป็นความลับตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอด้วย (shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State) ซึ่งหมายความว่า ให้ถือว่าข้อมูลนั้นเป็นความลับตามกฎหมายของรัฐฝ่ายที่ร้องขอด้วย (เสมือนหนึ่งว่าได้รับข้อมูลข่าวสารนั้นมาโดยอาศัยช่องทางตามกฎหมายภายในของตัวเอง) ดังนั้น เท่ากับว่าระดับการรักษาความลับของข้อมูลดังกล่าวอาจไม่เท่ากันก็ได้ มิใช่ว่าข้อมูลดังกล่าวถือเป็นความลับซึ่งได้รับความคุ้มครองอย่างไรในรัฐที่เปิดเผยข้อมูลนั้น ก็จะต้องถือเป็นความลับซึ่งได้รับความคุ้มครองในลักษณะเดียวกันในรัฐซึ่งร้องขอข้อมูลดังกล่าวด้วย ดังนั้น รัฐคู่สัญญาทั้งสองจึงควรทำบันทึกข้อตกลงเกี่ยวกับวิธีการรักษาความลับของข้อมูลข่าวสาร โดยกำหนดให้ข้อมูลข่าวสารที่มีการแลกเปลี่ยนกันนั้นได้รับความคุ้มครองในระดับที่เท่ากันเสมอ รวมทั้งกำหนดรายละเอียดและวิธีการในการนำข้อมูลดังกล่าวไปเปิดเผยต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย โดยอาจจะมีความจำเป็นในการแก้ไขกฎหมายภายในที่เกี่ยวข้อง

#### 10. สิทธิในกระบวนการยุติธรรม (Procedural Rights) และการระงับข้อพิพาท (Proceedings and Litigation)

วรรคที่ 6 ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

“6. กระบวนพิจารณาใดๆ ที่เกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ไม่สามารถนำมาใช้ในศาลหรือต่อฝ่ายบริหารของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งได้”<sup>57</sup>

<sup>56</sup> OECD, *supra note* 15, p. 18

<sup>57</sup> 6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

สิทธิในกระบวนการยุติธรรมเป็นหนึ่งในสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียหาย<sup>58</sup> เมื่อผู้เสียหายต้องการที่จะโต้แย้งหนี้ภาษีที่รัฐเรียกเก็บ ผู้เสียหายมักจะโต้แย้งด้วยเหตุผลสองประการ คือ

- 1) โต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น (Existence) หรือ การบังคับได้ (Enforceability) ของหนี้ภาษี
- 2) โต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการในการบังคับชำระหนี้ภาษี (The Enforcement Measures)

แต่เมื่อการทำงานของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเป็นกรณีที่หนี้ภาษีเกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่งแต่การบังคับชำระหนี้เกิดขึ้นในอีกรัฐหนึ่ง เช่นนี้แล้ว มีปัญหาว่าหากผู้เสียหายต้องการโต้แย้งเกี่ยวกับหนี้ภาษีดังกล่าวแล้ว ต้องไปโต้แย้งกับหน่วยงานภาษีของรัฐใด

ในปัญหานี้ ข้อที่ 27 ของ ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD ไม่ได้กล่าวไว้อย่างชัดเจน อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงการทำงานของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างแล้ว ย่อมตอบปัญหาได้ว่า หากเป็นการโต้แย้งกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ถูกร้องคดี การโต้แย้งดังกล่าวย่อมต้องกระทำต่อหน่วยงานทางภาษีหรือศาลของรัฐดังกล่าวได้<sup>59</sup> ทั้งนี้เพราะกระบวนการบังคับคดีดังกล่าวเกิดขึ้นและเป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ การโต้แย้งจึงต้องกระทำต่อรัฐดังกล่าวด้วย

ในทางตรงกันข้าม การโต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนภาษี ต้องโต้แย้งต่อหน่วยงานทางภาษีหรือต่อศาลแห่งรัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีเท่านั้น ทั้งนี้เพราะข้อพิพาทดังกล่าวเกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ ข้อที่ 27 วรรคหก ของ OECD Convention จึงกำหนดให้ต้องไม่นำกระบวนการพิจารณาที่เกี่ยวข้องกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งไปใช้ในศาล หรือในหน่วยงานทางภาษีของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่ง ซึ่งหมายความว่า

<sup>58</sup> ปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน (la Declaration universelle des droits de l'Homme) ของสหประชาชาติ ลงวันที่ 10 ธันวาคม ค.ศ. 1948 ข้อ 8 ได้กำหนดว่า “บุคคลทุกคนมีสิทธิที่จะนำคดีไปสู่ศาลของประเทศตนที่มีเขตอำนาจในกรณีที่มีการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนสิทธิขั้นพื้นฐานที่ได้กำหนดโดยรัฐธรรมนูญหรือโดยกฎหมาย

<sup>59</sup> ข้อที่ 23 ของสนธิสัญญา CoE/OECD ได้กำหนดให้การระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับมาตรการบังคับชำระหนี้ที่ดำเนินการโดยรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอจะต้องพิจารณาโดยหน่วยงานผู้รับผิดชอบของรัฐนั้น (Proceedings relating to measures taken under this Convention by the requested state shall be brought only before the appropriate body of that state)

ว่า การโต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนภาษี ต้องโต้แย้งต่อหน่วยงานทางภาษี หรือต่อศาลแห่งรัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีนั่น

กรณีที่มีการโต้แย้งเกี่ยวกับหนี้ภาษีที่มีการร้องขอให้บังคับชำระแทนต่อหน่วยงาน หรือศาลของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอแล้ว รัฐผู้ร้องขออาจแจ้งไปยังรัฐผู้ถูกร้องขอให้ดำเนินการให้งด การบังคับคดีไว้ชั่วคราว (Suspend) ก่อนก็ได้ โดยอาจกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีวางประกัน เป็นจำนวนสมควร ทั้งนี้ เพื่อให้มีการพิจารณาเกี่ยวกับความถูกต้องในมูลหนี้ภาษีดังกล่าวอีกครั้ง หนึ่งเสียก่อนที่จะบังคับคดีต่อไปและเป็นการป้องกันความเสียหายที่เกิดจากการบังคับคดี ผิดพลาดอีกด้วย

## 11. การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี<sup>60</sup> (Measures of Conservancy)

### 11.1 หลักการทั่วไปของวิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี

การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี (Measures of Conservancy / Interim / Precautionary) มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีจำหน่ายโอนทรัพย์สินไป ในทางที่อาจทำให้เจ้าหนี้เสียประโยชน์ ในการใช้วิธีการชั่วคราว เจ้าหนี้ที่ภาษี (Tax Authority) มีหน้าที่พิสูจน์ถึงพฤติการณ์ของลูกหนี้ในอันที่จะจำหน่ายโอนทรัพย์สิน ซึ่ง เหตุผลเพียงพอที่จะเชื่อได้ว่าหากดำเนินการจัดเก็บภาษีล่าช้าแล้วจะทำให้เกิดความเสียหายแก่ การบังคับชำระหนี้ภาษี ในหลาย ๆ รัฐ เจ้าหนี้ที่ภาษีมักใช้อำนาจใช้วิธีการชั่วคราวได้เองเพื่อสงวนไว้

<sup>60</sup> หัวข้อ Measures of Conservancy ใน Assistance in Tax Collection นี้ ผู้เขียน เห็นว่ามีหลักการเดียวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา (Provisional Measures before Judgment) ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 254 ถึงมาตรา 263 คือ โจทก์อาจยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของจำเลยทั้งหมด หรือบางส่วนไว้ก่อนศาลมีคำพิพากษา โดยต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าจำเลยตั้งใจจะยกย้ายทรัพย์สินให้ พ้นไปจากอำนาจศาล หรือจะจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อประวิงหรือขัดขวางต่อการบังคับตาม คำบังคับที่ทำให้โจทก์เสียเปรียบ (มาตรา 255 (1) (ก)) แต่การใช้วิธีการชั่วคราวในความร่วมมือนี้อ เพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเป็นการขอให้คุ้มครองสิทธิของเจ้าหนี้ในระหว่างที่ยังไม่สามารถบังคับ คดีได้ หรือก็คือ เป็นการใช้วิธีการประกันการชำระหนี้ที่เกิดในอนาคต ผู้เขียนจึงกำหนดคำแปลว่า "วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี" เพื่อแสดงให้เห็นถึงลักษณะการทำงานที่ชัดเจน

ซึ่งสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ภาษี ถึงแม้ว่าหนี้นั้นจะยังไม่ถึงกำหนดชำระก็ตาม<sup>61</sup> วิธีการเช่นว่านี้ได้แก่ การยึด (Seizure) อายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิด หรือการห้ามจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินโดยวิธีการทางทะเบียน (Freezing of assets or placing a lien on taxpayer's property)

หลักของการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีคือจะใช้ต่อเมื่อหนี้ภาษียังไม่อาจบังคับชำระได้เท่านั้น ไม่ว่าจะไม่อาจบังคับได้เพราะหนี้ภาษีนั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระ หนี้ภาษีมีการโต้แย้งอยู่ หรือยังอาจถูกโต้แย้งได้อยู่ หรือผู้เสียภาษียังมีสิทธิตามกฎหมายในการปกป้องมิให้บังคับชำระหนี้ประการอื่น เพราะถ้าอาจบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันทีแล้วก็ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องใช้วิธีการชั่วคราวฯ อีก กฎหมายของบางรัฐอาจอนุญาตให้มีการใช้วิธีการชั่วคราวฯ ได้ แม้หนี้ภาษียังไม่ถึงกำหนดชำระก็ตาม (Not yet due and payable) เช่น หนี้ภาษีที่ยังประเมินไม่แล้วเสร็จ

## 11.2 การใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศ

วรรคที่ 4 ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD

“4. ภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอ หากหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐดังกล่าวอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีเพื่อเป็นประกันการบังคับชำระหนี้ต่อไป เมื่อรัฐดังกล่าวมีคำขอ หนี้ภาษีอากรค้างอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราวฯ โดยหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งซึ่งถูกร้องก็ได้ รัฐผู้ถูกร้องขออาจใช้วิธีการชั่วคราวฯ สำหรับหนี้ภาษีตามคำร้องขอได้เสมือนหนึ่งว่าภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของตน ถึงแม้ว่าในขณะที่มีการใช้วิธีการชั่วคราวดังกล่าว ภาษีอากรค้างในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอจะยังไม่อาจบังคับ

<sup>61</sup> มีข้อสังเกตว่าในประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ กำหนดให้หากหนี้ภาษีอากรยังไม่ถึงกำหนดชำระ แต่มีความจำเป็นที่จะต้องรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินภาษีล่วงหน้าและเรียกเก็บภาษีได้ หากไม่ชำระก็ถือเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าหน้าที่สามารถบังคับคดีตามมาตรา 12 ต่อไป ซึ่งมาตรา 12 กำหนดให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ด้วยการยึด อายัด โดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาล ในประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวไว้

ชำระได้ หรือผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวอาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งร้องขอเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้”<sup>62</sup>

การร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีในอนุสัญญาเพื่อการเก็บภาษี ค้างนี้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1) รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอนี้ต้องสามารถใช้วิธีการชั่วคราว ตามกฎหมายภายในของตนได้แล้ว

เหตุผลตามเงื่อนไขในข้อแรกนี้ก็คือ หากรัฐผู้ร้องขอไม่อาจใช้วิธีการชั่วคราว ตามกฎหมายภายในของตนกับหนี้ภาษีได้แล้ว รัฐดังกล่าวก็ไม่อาจร้องขอให้อีกรัฐหนึ่งดำเนินการ แทนได้ดูเดียวกัน เพราะการกระทำดังกล่าวย่อมขัดต่อหลักต่างตอบแทน (Reciprocity) ที่ กำหนดให้รัฐผู้ถูกร้องขอไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามคำร้องขอที่รัฐผู้ร้องขอเองไม่สามารถดำเนินการได้ แม้ว่า ตามกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอแล้ว รัฐดังกล่าวจะสามารถดำเนินการได้ก็ตาม

2) รัฐผู้ถูกร้องขอจะต้องมีบทกฎหมายภายในที่รองรับการใช้วิธีการชั่วคราว กับหนี้ ภาษีได้

ถ้ารัฐผู้ถูกร้องขอไม่มีบทกฎหมายที่รองรับการใช้วิธีการชั่วคราวกับหนี้ภาษีที่มี การร้องขอมา รัฐดังกล่าวก็ไม่จำเป็นต้องดำเนินการให้และไม่ถือว่ารัฐนั้นเป็นฝ่ายผิดสัญญา ทั้งนี้ เพราะรัฐผู้ถูกร้องขอดังกล่าวไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการที่ขัดต่อกฎหมายภายในของตนในที่จะดำเนินการ บังคับชำระหนี้ภาษีให้อีกรัฐคู่สัญญาหนึ่ง ซึ่งหลักการดังกล่าวย่อมหมายถึงการใช้วิธีการชั่วคราว ก่อนการบังคับคดีที่ขัดต่อกฎหมายภายในของตนด้วย

---

<sup>62</sup> 4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the firstmentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

3) การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอ ซึ่งจะปรับใช้โดยอาศัยบทกฎหมายเกี่ยวกับการใช้วิธีการชั่วคราวที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง (Accordance with the provisions of the requested law as if the revenue claim were a revenue claim of that state)

การใช้วิธีการชั่วคราวฯ เปรียบเสมือนการเตรียมการบังคับชำระหนี้ต่อไปในอนาคต เป็นการวางหลักประกันว่าเมื่อหนี้ภาษีสามารถบังคับชำระได้แล้ว จะยังคงมีทรัพย์สินเหลืออยู่เพียงพอให้บังคับได้ สำหรับความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างแล้ว การใช้วิธีการชั่วคราวของรัฐคู่สัญญาจึงเป็นไปในทางเดียวกับการขอให้บังคับชำระหนี้แทน คือ กฎหมายเกี่ยวกับการใช้วิธีการชั่วคราวภายในรัฐผู้ร้องขอจะต้องไม่นำไปใช้ในรัฐผู้ถูกร้องขออย่างเด็ดขาด แต่รัฐผู้ถูกร้องขอจะใช้วิธีการชั่วคราวตามกฎหมายของตนซึ่งใกล้เคียงอย่างยิ่งแทน

สำหรับการใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างนี้ ข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ให้รัฐผู้ถูกร้องขอใช้วิธีการชั่วคราวฯ เพื่อเป็นหลักประกันการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ แม้ว่าหนี้นั้นจะยังไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้หรือผู้ต้องรับผิดชอบมีสิทธิที่จะป้องกันมิให้บังคับชำระหนี้ได้ก็ตาม ส่วนสนธิสัญญา CoE/OECD Convention กำหนดให้ใช้วิธีการชั่วคราวฯ ได้แม้หนี้ภาษีดังกล่าวจะถูกโต้แย้งอยู่ในรัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ หรือยังไม่อาจบังคับชำระหนี้ได้ก็ตาม<sup>63</sup>

ตัวอย่างเช่น ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีเป็นบุคคลผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ B มีบัญชีเงินฝากธนาคารอยู่ในประเทศ A และได้ย้ายไปประเทศ C โดยไม่จ่ายภาษี ประเทศ A และประเทศ B ได้ทำอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างร่วมกัน ส่วนประเทศ B และประเทศ C ไม่มีความตกลงลักษณะดังกล่าว เจ้าหน้าที่ภาษีของประเทศ B จึงอาจร้องขอไปยังประเทศ A เพื่อให้ใช้วิธีการชั่วคราวฯ ในการอายัดบัญชีเงินฝากจนกว่าหนี้ภาษีจะสามารถบังคับได้และได้มีการยื่นคำร้องขอตามอนุสัญญาฯ แล้ว

---

<sup>63</sup> ข้อ 12 ของสนธิสัญญา CoE/OECD (At the request of the applicant state, the requested state shall, with a view to the recovery of an amount of tax, take measures of conservancy even if the claim is contested or is not yet the subject of an instrument permitting enforcement.)

## 12. ความสัมพันธ์ระหว่างความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างกับ หลักการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ

หลังจากที่ได้ทราบกระบวนการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่าง แล้วว่าสาระสำคัญคือการทำที่ประเทศหนึ่งยินยอมที่จะใช้กระบวนการตามกฎหมายภายในของประเทศตนเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีให้ประเทศอื่น (รวมทั้งการใช้วิธีการชั่วคราวด้วยในกรณีที่หนี้ภาษีนั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระ) ซึ่งหลักการดังกล่าวมีความใกล้เคียงกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศอย่างมาก ในหัวข้อนี้จะทำการวิเคราะห์ว่าทั้งสองหลักการดังกล่าวมีความสัมพันธ์กันอย่างไร มีความเหมือนหรือแตกต่างกันในสาระสำคัญหรือไม่

การยอมรับและบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ (Recognition and Enforcement of Foreign Judgment) หมายถึง กระบวนการซึ่งศาลของประเทศหนึ่งยอมรับคำพิพากษาที่ได้มาโดยกระบวนการยุติธรรมของศาลในต่างประเทศว่ามีความผูกพัน และจะดำเนินการบังคับให้คู่ความที่เกี่ยวข้องทำตามคำพิพากษาดังกล่าว ทั้งนี้ การยอมรับและบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศอาจเกิดขึ้นได้จากความตกลงระหว่างประเทศในรูปแบบทวิภาคีหรือพหุภาคี แต่เกิดผลฝ่ายเดียวในประเทศที่มีการร้องขอให้บังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศนั้น

การยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ แบ่งเป็นสองประเด็น ได้แก่ หนึ่ง การยอมรับคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ (Recognition of Foreign Judgment) คือ กรณีที่ศาลของประเทศหนึ่งใช้อำนาจทางตุลาการยอมรับ (recognize) คำพิพากษาของศาลต่างประเทศซึ่งเป็นศาลที่ได้วินิจฉัยคดีและมีคำพิพากษา (rendering court) โดยที่มีได้มีเรื่องของการบังคับคดีเข้ามาเกี่ยวข้องแต่ประการใด<sup>64</sup>

อีกรณียุทธหนึ่งคือ การบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ (Enforcement of Foreign Judgment) คือ กรณีที่โจทก์ตามคำพิพากษาประสงค์ที่จะให้จำเลยชำระหนี้เงินตามคำพิพากษา ซึ่งจำเลยมีทรัพย์สินที่อาจชำระหนี้ได้ในประเทศที่จะให้มีการบังคับคดีกรณีนี้โจทก์จึงต้องอาศัยอำนาจตุลาการของศาลที่จะบังคับคดี (Enforcing court) ให้เป็นไปตามคำพิพากษา

<sup>64</sup> ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิชย, งานวิจัยวิชาการ เรื่อง การรับรองและการยอมรับคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร : ภาควิชากฎหมายระหว่างประเทศ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), 2548, น. 5

ของศาลที่ได้ทำคำพิพากษา (Rendering court)<sup>65</sup> เงื่อนไขสำคัญของ การบังคับตามคำพิพากษา ของศาลต่างประเทศก็คือ คำพิพากษาของศาลต่างประเทศที่จะบังคับนั้นต้องถูกรับรองโดยศาลที่ จะบังคับคดี (Enforcing Court) ให้เสียก่อน จะมีการบังคับคดีโดยปราศจากการรับรองมิได้

การยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศมีที่มาจาก 3 ทฤษฎีหลัก คือ

1) ทฤษฎีว่าด้วยพันธกรณีและทฤษฎีสิทธิที่ได้มาแล้ว (Obligation and Acquired Right or Vested Right) ให้เหตุผลว่าการที่รัฐหนึ่งยอมรับหรือบังคับคำพิพากษาของศาล ต่างประเทศก็เพราะว่าผู้ชนะคดีตามคำพิพากษานั้นได้รับสิทธิโดยชอบธรรม (acquired right) จากการที่ศาลที่พิพากษาคัดสินคดีมาแล้ว ดังนั้น ศาลของอีกประเทศหนึ่งที่จะมีการใช้สิทธิรับรอง หรือบังคับตามคำพิพากษาดังกล่าวก็ควรเคารพสิทธิดังกล่าวเช่นเดียวกัน ศาลในประเทศอังกฤษ ได้ยอมรับทฤษฎีว่าด้วยพันธกรณีหรือหนึ่งว่าเป็นรากฐานของการบังคับคำพิพากษา ดังปรากฏใน คดี Russell v. Smyth, Williams v. Jones, Godard v. Gray, Schibsbys v. Westenholz และ Adams v. Cape Industries Plc

2) ทฤษฎีอัยยาศัยไมตรีระหว่างประเทศ (Comity) ให้เหตุผลว่าการที่ประเทศหนึ่ง รับรองหรือบังคับคำพิพากษานั้นมิได้มาจากหนึ่งที่เกิดจากคำพิพากษาของศาลที่ตัดสินคดีมาแต่ต้น แต่เกิดจากการที่รัฐยินยอมด้วยเหตุผลที่ว่า การที่ศาลของประเทศหนึ่งยอมรับหรือรับรองคำ พิพากษาของศาลต่างประเทศก็เพราะว่าเป็นการอำนวยความสะดวกในเรื่องของวิธีพิจารณาความ ในหมู่อรัฐอธิปไตยด้วยกันในฐานะที่เป็นสมาชิกของประชาคมระหว่างประเทศ

3) ทฤษฎีต่างตอบแทน (Reciprocity) นั้นให้เหตุผลว่าการที่ศาลของประเทศหนึ่ง ยินยอมที่จะรับรองหรือบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศก็เพราะศาลที่ให้การรับรอง หรือบังคับตามคำพิพากษานั้นคาดหวังว่าตนจะได้รับการปฏิบัติเช่นเดียวกันจากประเทศนั้นเป็น การตอบแทน ประเทศที่ยึดถือทฤษฎีนี้ได้แก่ประเทศเยอรมัน

จุดที่เหมือนกันของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างและหลักการยอมรับ และบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศก็คือ ทั้งสองกรณีเป็นการกล่าวอ้างมูลหนึ่ง ที่เกิดขึ้นและได้รับการรับรองตามกฎหมายของประเทศหนึ่งไปกล่าวอ้างเพื่อให้มีการรับรองและ บังคับการตามมูลหนึ่งดังกล่าวเช่นเดียวกัน ทั้งนี้การบังคับการตามคำพิพากษา (Execution of Judgment) ทั้งสองกรณีก็เหมือนกันคือการใช้วิธีการบังคับคดีตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ภายในประเทศของศาลที่จะบังคับคดี (Enforcing court) หรือตามกฎหมายของรัฐที่ถูกร้องขอ

<sup>65</sup> เฟ็งอ้าง, เซิงอรรถที่ 45, น. 5

เป็นหลัก แต่จุดที่แตกต่างกันก็คือ การบังคับคดีภาษีตามความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำง นั้นไม่จำเป็นต้องมีคำพิพากษาแล้ว เพียงแต่รัฐมีอำนาจตามกฎหมายที่จะบังคับคดีภาษีได้ก็สามารถจะร้องขอให้รัฐคู่สัญญาต่างประเทศบังคับชำระหนี้ภาษีได้ทันที ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับตามที่กฎหมายภายในของรัฐที่จะร้องขอให้บังคับชำระหนี้และตามที่รัฐคู่สัญญาจะได้ตกลงกัน หากกำหนดให้สามารถร้องขอให้รัฐต่างประเทศบังคับชำระหนี้ได้เมื่อมีคำพิพากษาของศาลรับรองกรณีดังกล่าวก็เหมือนกับหลักการยอมรับและบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ ในทางตรงกันข้าม หากกรณีที่มีใช้หนี้ภาษีและมีการร้องขอให้บังคับชำระหนี้ในต่างประเทศ การบังคับคดีดังกล่าวย่อมเกิดขึ้นไม่ได้เพราะไม่มีคำพิพากษาของศาลในต่างประเทศที่เป็นการรับรองรับสิทธิมาก่อน ดังนั้น การบังคับคดีตามหลักการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศจะต้องมีคำพิพากษารับรองสิทธิเสมอ

มีข้อสังเกตประการหนึ่งก็คือเรื่องคู่ความฝ่ายที่จะขอให้บังคับคดี ในเรื่องการยอมรับและบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศนั้นเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาศาลต่างประเทศที่จะขอให้บังคับคดีให้มักจะเป็นเอกชน เพราะหน้าที่จะขอให้บังคับนั้นเป็นหนี้เงินอันเกิดจากคดีแพ่ง แต่ผู้ที่จะขอให้บังคับคดีตามอนุสัญญาเพื่อการเก็บภาษีอากรค้ำงต้องมีฐานะเป็นรัฐเท่านั้น เพราะมีแต่รัฐที่สามารถเป็นเจ้าของหนี้ภาษีอากรค้ำงได้<sup>66</sup>

ข้อสังเกตประการสุดท้ายก็คือ หลักการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงอ้างอิงมาจากทฤษฎีที่ใช้ในกระบวนการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศอยู่หลายประการ กล่าวคือ การบังคับคดีภาษีดังกล่าวมีลักษณะที่รัฐต่างประเทศนั้นให้ความเคารพกับสิทธิที่เกิดขึ้น (Acquired Right) ตามกฎหมายของประเทศอื่น และบังคับการให้โดยมีความคาดหวังว่าจะได้รับการปฏิบัติในลักษณะเดียวกันจากรัฐที่ร้องขอให้บังคับคดีภาษีให้ซึ่งเป็นไปตามหลักต่างตอบแทน (Reciprocity) นั่นเอง

---

<sup>66</sup> ถึงแม้จะมีบางกรณีที่เป็นการฟ้องให้ชำระเงินอันเกิดจากการที่บุคคลหนึ่งชำระหนี้ภาษีไปโดยมีความผูกพันร่วมกับผู้อื่น ตัวอย่างเช่น หุ่นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบซึ่งถือว่าต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหนี้ และได้ออกใช้หนี้ไปแทนหุ้นส่วนคนอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กรณีดังกล่าวก็มิใช่การขอให้บังคับชำระหนี้ภาษี แต่เป็นเรื่องการฟ้องไล่เบียดอันเกิดจากการรับช่วงสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 229 (3) เท่านั้น