

## บทที่ 6

### บทวิเคราะห์การกำหนดความร่วมมือระหว่างประเทศ เพื่อการบังคับภาษีอากรค้างสำหรับประเทศไทย

หลังจากที่ได้ทราบถึงปัญหาการบังคับคดีภาษีของประเทศไทยแล้ว ในบทนี้จะได้วิเคราะห์ต่อมาถึงแนวทางในการนำความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้กับระบบกฎหมายภาษีของไทยว่าวิธีการดังกล่าวสามารถแก้ไขปัญหที่ประเทศไทยไม่สามารถบังคับคดีภาษีกับทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศได้หรือไม่ และหากสามารถแก้ไขปัญหได้แล้วมีปัญหที่ต้องพิจารณาต่อมารูปแบบที่จะนำมาใช้นั้นควรจะอยู่ในรูปแบบใด ต้องมีการร่างข้อตกลงระหว่างประเทศขึ้นในแนวทางใด รวมทั้งต้องมีการปรับปรุงบทกฎหมายภายในอย่างไรเพื่อให้สอดคล้องกับการนำระบบการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศมาใช้

#### 1. บทวิเคราะห์การนำความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างใช้ในประเทศไทย

##### 1.1 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการนำความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้ในประเทศไทย

ดังที่ได้อธิบายไปแล้วในบทที่ 5 เกี่ยวกับปัญหาของประเทศไทยที่ไม่มีขอบเขตอำนาจในการบังคับคดีอากรกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่อยู่ในต่างประเทศได้เลย แต่ความเป็นไปได้ที่จะเกิดปัญหาเรื่องทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีให้กับประเทศไทยจะไปอยู่นอกเหนือขอบเขตการบังคับคดีของประเทศไทยนั้นกลับยิ่งจะเพิ่มมากขึ้น จึงนำมาสู่คำถามที่ว่า การกำหนดความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างนั้นสามารถแก้ปัญหาดังกล่าวได้ทั้งหมดอย่างไร ซึ่งผู้เขียนสามารถตอบปัญหาดังกล่าวได้ดังนี้

(1) ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง (Assistance in Tax Collection) นั้นเป็นการทำความตกลงระหว่างรัฐอธิปไตยไม่ว่าจะเป็นในลักษณะทวิภาคีหรือพหุภาคี มีผลให้รัฐคู่สัญญาเกิดภาระผูกพันต่อกันในอันที่จะต้องยอมรับมูลหนี้ภาษีอันเกิดจากกฎหมายภาษีของอีกประเทศหนึ่ง และยินยอมที่จะบังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าวให้จากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบในเขตดินแดนของรัฐตน เพื่อส่งเงินที่ได้จากการดำเนินการดังกล่าวกลับไปให้รัฐคู่สัญญาผู้ร้องขอ

กระบวนการดังกล่าวมิได้หมายความว่ารัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอได้ยินยอมสละอำนาจในการบังคับใช้กฎหมายของตน (อำนาจบริหาร - ตุลาการในการบังคับคดีภาษี) ให้กับรัฐผู้ถูกร้องขอแต่อย่างใด ข้อสังเกตนี้สามารถพิจารณาได้จากการที่ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้กระบวนการบังคับคดีภาษีของรัฐต่างประเทศผู้ร้องขอ (หรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีก็ตาม) ต้องเป็นไปตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอเท่านั้น มีอำนาจกฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอมาใช้ได้ เท่ากับว่ารัฐผู้ถูกร้องขอยังคงใช้อำนาจอธิปไตยภายในเขตของอำนาจของตนอยู่ แต่มิได้ใช้เพื่อประโยชน์ของรัฐตนเอง ในทางตรงกันข้าม เป็นการใช้เพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญา จากหลักการทำงานของในข้อนี้จึงทำให้สามารถสรุปได้ว่า ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมิได้เป็นการขยายขอบเขตอำนาจอธิปไตยแห่งรัฐออกไป และไม่เป็นการละเมิดต่อหลักกฎหมายระหว่างประเทศเกี่ยวกับการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐภายในเขตแดนประเทศของตนด้วย เพราะรัฐแต่ละรัฐยังคงใช้อำนาจอธิปไตยของตนเหมือนเดิมและภายในขอบเขตที่เท่าเดิมด้วย เพียงแต่เป็นการทำเพื่อประโยชน์ของรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งต่างหาก และผลของความร่วมมือดังกล่าวทำให้รัฐหนึ่งสามารถบังคับชำระหนี้เหนือทรัพย์สินที่อยู่นอกขอบเขตอำนาจอธิปไตยของตนได้ การตกลงทำความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างนี้จึงสามารถแก้ไขปัญหาเรื่องขอบเขตอำนาจอธิปไตยที่จำกัดของประเทศไทยทำให้ประเทศไทยสามารถบังคับชำระหนี้เหนือทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศไทยได้ ขณะเดียวกันก็ไม่เป็นการลดรอนขอบการใช้อำนาจอธิปไตยของประเทศไทยเช่นเดียวกัน ในกรณีที่ประเทศไทยเป็นฝ่ายรับคำร้องขอ

(2) กระบวนการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างไม่ใช่วิธีการยอมรับและบังคับการตามความพิพาทของศาลต่างประเทศเสียทีเดียว ในข้อนี้สามารถพิจารณาได้จากการที่วรรคสามของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดให้รัฐต่างประเทศสามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาบังคับคดีภาษีให้ทันทีที่รัฐเจ้าหนี้สามารถบังคับคดีภาษีได้ตามกฎหมายภายในของตน เพราะหากสมมุติตัวอย่างว่าประเทศที่ร้องขอให้บังคับหนี้ภาษีนั้นเป็นประเทศไทย เท่ากับว่าประเทศไทยสามารถร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีกับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้ทันทีที่หนี้ภาษีดังกล่าวค้างชำระตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งฝ่ายบริหาร (กรมสรรพากร) สามารถบังคับชำระหนี้ได้ทันที โดยไม่ต้องมีคำพิพาทหรือคำสั่งของศาลแต่อย่างใด กรณีการร้องขอดังกล่าวจึงไม่ใช่การขอให้รัฐคู่สัญญายอมรับและบังคับการคำพิพาทของศาลไทย แต่หากประเทศที่ร้องขอเป็นประเทศที่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีได้ต่อเมื่อศาลมีคำพิพาทเท่านั้น และนำคำพิพาทมาขอให้ต่างประเทศบังคับคดีภาษีให้ กรณีดังกล่าวก็ถือว่ามีความคาบเกี่ยวกับหลักการยอมรับและบังคับการตามคำพิพาทของศาลต่างประเทศ

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ซึ่งไม่ว่าการร้องขอให้บังคับคดีภาษีข้ามประเทศจะต้องมีคำพิพากษาของศาลต่างประเทศหรือไม่ก็ตาม กระบวนการบังคับชำระหนี้ให้กับรัฐต่างประเทศก็สามารถดำเนินการได้ให้สำเร็จได้ ดังที่ได้ยกตัวอย่างไปแล้วในเรื่องข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศนิวซีแลนด์ หรือข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเดนมาร์ก ดังนั้น แม้ประเทศไทยจะไม่เคยมีหลักเกณฑ์วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในส่วนคดีภาษีเลยก็ตามดังที่ได้ยกตัวอย่างมาแล้วในบทที่ 5 แต่หากมีการทำความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าดังตัวอย่างที่ข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดไว้แล้ว ประเทศไทยก็สามารถดำเนินการบังคับคดีภาษีให้กับรัฐต่างประเทศซึ่งมีคำร้องขอมาได้ ซึ่งหมายความว่าประเทศไทยก็สามารถร้องขอให้รัฐคู่สัญญาต่างประเทศบังคับคดีภาษีของประเทศไทยเอากับทรัพย์สินที่อยู่นอกประเทศไทยได้เช่นเดียวกัน

(3) การตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้านั้นเป็นการเสริมกลไกป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยเพิ่มขึ้นอีกประการหนึ่ง เพราะดังที่ได้ยกตัวอย่างไปแล้วในบทที่ 5 ว่ากลไกป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่ประเทศไทยมีอยู่ (การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ) ไม่สามารถป้องกันปัญหาผู้ต้องรับผิดเสียภาษีนำทรัพย์สินออกไปยังต่างประเทศได้เลย กระบวนการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศระหว่างประเทศไทยกับรัฐคู่สัญญาทำให้ประเทศไทยทราบข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้ต้องรับผิดเสียภาษีหรือธุรกรรมของบุคคลดังกล่าวที่อยู่ในต่างประเทศเท่านั้น ซึ่งไม่มีประโยชน์แต่อย่างใดหากผู้เสียภาษีไม่มีทรัพย์สินใดๆ ในประเทศไทยให้สามารถดำเนินการบังคับคดีได้ เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ต่างประเทศนิยมทำอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยการกำหนดทั้งข้อที่ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ) และข้อที่ 27 (การให้ความช่วยเหลือในการบังคับภาษีอากรค้า) ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับเดียวกัน และมักจะกำหนดความสัมพันธ์ของข้อที่ 26 ให้สามารถใช้ข้อมูลเป็นประโยชน์แก่ข้อที่ 27 ได้ ทำให้สรุปได้ว่ากลไกป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนจะสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อเมื่อมีทั้งมาตรการเชิงรับ คือ ข้อ 26 (การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ) เพื่ออาศัยข้อมูลที่ได้จากต่างประเทศดังกล่าวมา กำหนดภาระภาษีที่เกิดขึ้นอย่างแท้จริงและเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษี (ซึ่งมีทรัพย์สินในไทย) ได้อย่างถูกต้อง และสามารถร้องขอข้อมูลจากรัฐคู่สัญญาเกี่ยวกับผู้เสียภาษีและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไปร้องขอให้รัฐดังกล่าวบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีซึ่งไม่มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยได้ ซึ่งก็คือ มาตรการเชิงรุก ข้อที่ 27 (การให้ความช่วยเหลือในการบังคับภาษีอากรค้า) นั่นเอง ดังนั้น

การทำความตกลงเพื่อบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศจึงเป็นการเสริมกลไกการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศที่มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้นด้วย

(4) การตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีการค้างระหว่างประเทศนั้นไม่ทำให้ประเทศไทยเสียประโยชน์แต่อย่างใด เพราะหลักการทำงานของข้อตกลงดังกล่าวเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีเอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีที่มีต่อรัฐต่างประเทศเท่านั้น ประกอบกับหากประเทศไทยทำข้อตกลงฯ โดยกำหนดเงื่อนไขตามวรรคห้าของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD แล้ว จะมีผลให้หนี้ภาษีของต่างประเทศที่ขอบังคับในไทยนั้นมีบุริมสิทธิเท่ากับหนี้สามัญเท่านั้น ซึ่งหมายความว่าหากประเทศไทยเป็นเจ้าของหนี้ภาษีเหมือนกับรัฐต่างประเทศและต้องบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินรายเดียวกันแล้ว ประเทศไทยย่อมมีสิทธิดีกว่ารัฐต่างประเทศดังกล่าว (และจะเป็นไปในการทำงานเดียวกันหากประเทศไทยไปขอให้รัฐต่างประเทศบังคับชำระหนี้ภาษีให้) ซึ่งเป็นเรื่องที่เหมาะสมเพราะวัตถุประสงค์ของข้อตกลงนี้เป็นไปเพื่อการให้ความร่วมมือระหว่างรัฐเท่านั้น รัฐที่ให้ความร่วมมือจึงไม่ควรจะเป็นฝ่ายที่เสียหายหรือเสียประโยชน์จากการให้ความร่วมมือดังกล่าว เพราะมิฉะนั้นคงจะไม่มีรัฐใดที่ยินยอมจะทำข้อตกลงดังกล่าวแน่นอน และแม้ว่าประเทศไทยจะมีได้เป็นเจ้าของหนี้ภาษีก็ตาม แต่หากการดำเนินการบังคับคดีจะทำให้ประเทศไทยเกิดความเสียหายหรือเสียค่าใช้จ่ายในการติดตามบังคับชำระหนี้อย่างมาก จนเกินกว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่รัฐต่างประเทศจะได้รับจากการบังคับคดีของประเทศไทยแล้ว ประเทศไทยก็อาจอ้างเงื่อนไขตามวรรคแปดของข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD (ภาวะในทางบริหาร (ของรัฐผู้ถูกร้องขอ) ที่เกิดขึ้นไม่ได้สัดส่วนอย่างแท้จริงกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอได้รับ) เพื่อปฏิเสธการดำเนินการตามคำร้องขอของรัฐต่างประเทศได้

ในกรณีที่หนี้ภาษีของประเทศไทยจะยังไม่ถึงกำหนดชำระอันทำให้ประเทศไทยไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าหากดำเนินการบังคับคดีให้รัฐต่างประเทศจะทำให้ไม่เหลือทรัพย์สินใดแล้วในประเทศไทย ทำให้ประเทศไทยไม่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีเมื่อถึงกำหนดได้<sup>1</sup> ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยสามารถใช้ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ในประเด็นนี้มีความใกล้เคียงกับกรณีที่ฝ่ายลูกหนี้จะถือเอาประโยชน์แห่งเงื่อนไขระยะเวลาสิ้นสุดไม่ได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193 เช่น ซึ่งบัญญัติให้ลูกหนี้ไม่อาจถือเอาประโยชน์แห่งเงื่อนไขระยะเวลาสิ้นสุดได้ ในกรณีที่ลูกหนี้ถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ลูกหนี้ไม่ให้ประกันในเมื่อจำต้องให้ ลูกหนี้ได้ทำลาย หรือทำให้ลดน้อยถอยลงซึ่งประกันอันได้ให้ไว้ และลูกหนี้นำทรัพย์สินของบุคคลอื่นมาให้

และมาตรา 60 ทวิ<sup>3</sup> เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีก่อนกำหนดเวลาได้ กรณีดังกล่าวจึงไม่ทำให้ประเทศไทยเสียประโยชน์แต่อย่างใด

ดังนั้น สำหรับปัญหาที่ว่า การตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำประกัน สามารถแก้ปัญหาคำบังคับคดีภาษีของประเทศไทยได้หรือไม่ จึงได้ข้อสรุปว่าสามารถทำได้โดยที่ไม่เกิดผลเสียต่อผลประโยชน์ในการบังคับคดีภาษีของประเทศไทย

## 1.2 กฎหมายไทยที่เกี่ยวข้องกับการนำระบบการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศมาใช้

หลังจากที่ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับหลักการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำประกันว่าสามารถแก้ไขปัญหาคำบังคับคดีภาษีของประเทศไทยได้แล้ว ในหัวข้อนี้จะได้

---

เป็นประกันโดยเจ้าของทรัพย์สินนั้นมีได้ยินยอมด้วย การแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงอาจทำได้อีกทางหนึ่งโดยการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193 โดยเพิ่มเงื่อนไขในกรณีที่ลูกหนี้ไม่อาจถือเอาประโยชน์แห่งเงื่อนไขให้รวมถึงกรณีที่ไม่มีทรัพย์สินเพียงพอจะชำระหนี้ภาษีในอนาคตได้ หรือการตราบทบัญญัติขึ้นมาใหม่เพื่อให้มีผลทำนองเดียวกับมาตรา 193 ดังกล่าว

<sup>2</sup> มาตรา 18 ทวิ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

<sup>3</sup> มาตรา 60 ทวิ ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี

กล่าวถึงกฎหมายไทยที่มีความเกี่ยวข้องกับข้อตกลงดังกล่าว ว่ามีเงื่อนไขหรือข้อจำกัดใดๆ ที่เป็นอุปสรรคในการนำระบบการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศมาใช้บังคับหรือไม่

### 1.2.1 มาตรา 190 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 190 วรรคสอง บัญญัติว่า

“หนังสือสัญญาใดมีบทเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิอธิปไตยหรือมีเขตอำนาจตามหนังสือสัญญาหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือจะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา หรือมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญ ต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา ในการนี้ รัฐสภาจะต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับความรู้เรื่องดังกล่าว”

ประเด็นที่ต้องพิจารณาก็คือ ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากร ค้างตามลักษณะที่กล่าวมาในบทที่ 3 และบทที่ 4 มีลักษณะเป็น “หนังสือสัญญา” ตามนัยที่ปรากฏในมาตรา 190 รัฐธรรมนูญ หรือไม่ และหากเป็นหนังสือสัญญาแล้ว ความตกลงดังกล่าวจะจัดเป็นหนังสือสัญญาที่มีผลเปลี่ยนแปลงอาณาเขตไทย หรือเขตพื้นที่นอกอาณาเขตซึ่งประเทศไทยมีสิทธิอธิปไตย หรือ จะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา หรือมีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคมของประเทศอย่างกว้างขวาง หรือมีผลผูกพันด้านการค้า การลงทุน หรืองบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญ หรือไม่ อย่างไร

ประเด็นแรก ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยมีคำวินิจฉัยที่ 11/2542 ซึ่งวินิจฉัยว่า “หนังสือสัญญา” หมายถึง ความตกลงระหว่างประเทศที่ประเทศไทยได้ทำขึ้นเป็นหนังสือกับนานาประเทศ หรือกับองค์การระหว่างประเทศ โดยมีความมุ่งหมายเพื่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างกัน ตามกฎหมายระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะความตกลงนั้นจะจัดขึ้นในรูปแบบใดและใช้ชื่ออย่างไรและมีความหมายเช่นเดียวกับคำว่า “สนธิสัญญา” และต่อมาศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 33/2543 สรุปความได้ว่า “หนังสือสัญญา” แม้จะมีได้บัญญัติความหมายไว้ในรัฐธรรมนูญ แต่ก็อาจกล่าวได้ว่า หนังสือสัญญาตามมาตรา 224 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (ปัจจุบันคือ มาตรา 190 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550) มีความหมายครอบคลุมถึงความตกลงทุกประเภทที่ประเทศไทยทำขึ้นกับนานาประเทศหรือกับองค์การระหว่างประเทศโดยมีความมุ่งหมาย เพื่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างกันตามกฎหมายระหว่าง

ประเทศ หนังสือสัญญาดังกล่าวต้องมีลักษณะที่สร้างขึ้นเป็นหนังสือและเป็นสัญญาที่อยู่ภายใต้ บังคับของกฎหมายระหว่างประเทศ...” ดังนั้น จึงสรุปได้ในประเด็นแรกว่า ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมีลักษณะเป็น “หนังสือสัญญา” ตามที่บัญญัติไว้ใน รัฐธรรมนูญ มาตรา 190 เพราะเป็นความตกลงระหว่างประเทศที่สร้างขึ้นโดยมีความมุ่งหมายเพื่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างกันตามกฎหมายระหว่างประเทศ ด้วยการให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีแก่กันตามหลักต่างตอบแทน แม้ว่าจะใช้ชื่อเรียกอย่างใดก็ตาม<sup>4</sup>

ประเด็นที่สอง ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างน่าจะเป็นหนังสือสัญญา ที่จะต้องออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญา ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 190 กล่าวคือ ผลการทำงานของหนังสือสัญญาดังกล่าวมีผลให้ประเทศไทยต้องยอมรับและบังคับชำระ หนี้ภาษีตามที่รัฐบาลในต่างประเทศร้องขอมาได้ ซึ่งมีขั้นตอนและรายละเอียดอย่างมากดังที่ ปรากฏในบทที่ 3 และบทที่ 4 และประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบทวินิยม การยอมรับเอาความ ตกลงระหว่างประเทศใดๆ มาใช้เป็นกฎหมายภายในจำเป็นต้องมีการอนุมัติความตกลงดังกล่าว มากำหนดเป็นกฎหมายในระดับนิติบัญญัติ (พระราชบัญญัติ) เพื่อให้ผ่านการตรวจสอบของ รัฐสภาและใช้เป็นกฎหมายภายในต่อไป จึงน่าจะเป็นกรณีที่ออกพระราชบัญญัติกำหนด ขั้นตอนและวิธีการเพื่อให้สามารถปฏิบัติตามหนังสือสัญญาได้ นอกจากนี้ผลการดำเนินงานความ ตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวน่าจะถือได้ว่ามีผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือสังคม ของประเทศอย่างกว้างขวาง รวมทั้งมีผลผูกพันด้านงบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญด้วย เนื่องจากการนำเจ้าหนี้ภาษีต่างประเทศเข้ามาสู่ระบบการบังคับชำระหนี้ภาษีของประเทศไทย การบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในบางกรณีอาจมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจโดยรวมอย่างมาก และทำให้เจ้าหนี้ภายในประเทศได้รับผลกระทบด้วยเช่นกัน<sup>5</sup> ประการสุดท้ายก็คือ การทำงานของ ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมีผลผูกพันด้านงบประมาณของประเทศไทยด้วย เพราะ เงื่อนไขเรื่องค่าใช้จ่ายในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ให้รัฐบาลต่างประเทศ หากเป็นค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้นตามธรรมดาในการบังคับคดีแล้วหน่วยงานที่รับผิดชอบดำเนินการให้ยอมผูกพันต้อง

<sup>4</sup> ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 6 - 7/2551 วินิจฉัยตามคำวินิจฉัยที่ 11/2542 และคำวินิจฉัยที่ 33/2543

<sup>5</sup> โปรดดูบทที่ 2 น. 25 - 26 บทที่ 3 น. 60 และบทที่ 4 น. 125 - 126

รับภาระไว้เอง เท่ากับว่าประเทศไทยจำเป็นต้องใช้งบประมาณของประเทศบางส่วนเพื่อบังคับในการดำเนินการตามข้อตกลง

ผู้เขียนจึงสรุปว่า ความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างจึงเป็นหนังสือสัญญาที่ต้องมีการออกพระราชบัญญัติเพื่อให้การเป็นไปตามหนังสือสัญญาซึ่งต้องมีการให้ความยินยอมโดยรัฐสภาเป็นอันดับแรกเพื่อนำไปทำความตกลงในระหว่างประเทศต่อไป เมื่อได้รับความยินยอมแล้วจะต้องดำเนินการออกเป็นพระราชบัญญัติโดยผ่านรัฐสภาเพื่ออนุมัติให้เป็นกฎหมายภายในต่อไป ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 190 วรรคสอง อนึ่ง ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าหากใช้หลักเกณฑ์ข้างต้นเป็นข้อพิจารณา อนุสัญญาภาษีซ้อน (หรืออนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)) ก็ต้องถือเป็น “หนังสือสัญญา” ที่มีผลผูกพันด้านงบประมาณของประเทศอย่างมีนัยสำคัญตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 190 ด้วย เพราะการทำงานของอนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลเป็นการลด หรืองดเว้นการเก็บภาษีซึ่งประเทศไทยควรจะเก็บได้ ส่งผลให้การเก็บภาษีซึ่งเป็นรายได้ทางหนึ่งของงบประมาณประเทศลดน้อยลง จึงเป็นกรณีที่ต้องมีให้ความยินยอมโดยรัฐสภาเพื่อนำไปทำความตกลงในระหว่างประเทศ และจะต้องดำเนินการออกเป็นพระราชบัญญัติโดยผ่านรัฐสภาต่อไป ดังนั้น ขั้นตอนตราการอนุสัญญาให้มีผลเป็นการยกเว้นกฎหมายภายในดังเช่นการตราอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เคยมีมาในอดีตได้ โดยไม่ได้รับความยินยอมของรัฐสภาและไม่ได้ ออกเป็นกฎหมายภายในจึงน่าจะไม่สามารถกระทำต่อไป ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าไม่ว่าจะเป็นอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือความร่วมมือเพื่อการเก็บภาษีอากรค้างก็ดีล้วนต้องมีการอนุมัติเป็นกฎหมายระดับนิติบัญญัติเพื่อให้มีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในทั้งสิ้น ดังเช่นที่ประเทศออสเตรเลียซึ่งใช้ระบบทวินิยมเหมือนกับประเทศไทยตราพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953) เพื่อให้อนุสัญญาทางภาษีที่ตกลงไว้กับต่างประเทศมีผลใช้บังคับเหนือกฎหมายภายใน ซึ่งในบางกรณีก็มีการยกร่างบทกฎหมายภายในขึ้นมาใหม่เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติที่ได้ตกลงไว้ในอนุสัญญาทางภาษี

### 1.2.2 ประมวลรัษฎากร

หลังจากที่ได้ข้อสรุปเกี่ยวกับการนำความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้โดยมีการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติแล้ว ในหัวข้อนี้จะได้วิเคราะห์ต่อไปถึง

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการบังคับคดีภาษีของไทย ว่าหากมีตราเป็นกฎหมายดังกล่าว จะต้องมีการปรับปรุงบทกฎหมายภายในของไทยที่เกี่ยวข้องอย่างไร

1) มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 บัญญัติว่า

“บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(1) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

(2) ยกเว้นแก่บุคคลหรือองค์การระหว่างประเทศ ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกันกับนานาประเทศ

(3) ยกเว้นแก่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การการกุศลสาธารณะ”

บทบัญญัติ มาตรา 3 ดังกล่าวให้อำนาจในการลดหรือยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่การนำระบบการบังคับภาษีอากรค้างระหว่างประเทศมาใช้เป็นการยินยอมให้รัฐอื่นสามารถนำหนี้ภาษีมาขอบังคับเอาที่ทรัพย์สินที่อยู่ในไทยได้ ซึ่งอยู่นอกขอบเขตของมาตรา 3 ดังกล่าว ดังนั้นจึงไม่สามารถอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 มาใช้เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการร้องขอและบังคับชำระหนี้ภาษีต่างประเทศที่มีการร้องขอมาได้โดยตรงได้ ส่วนการแก้ไขมาตรา 3 ให้มีผลครอบคลุมเรื่องการบังคับชำระหนี้ภาษีตามคำขอของรัฐต่างประเทศทั้งหมดเป็นเรื่องยาก เพราะข้อตกลงดังกล่าวมีรายละเอียดมากและมีขั้นตอนการดำเนินการหลายขั้นตอนดังที่ปรากฏในบทที่ 3 และบทที่ 4 การกำหนดรายละเอียดทั้งหมดในมาตราเดียวน่าจะเป็นการขัดกับหลักความเรียบง่าย (Simplicity) ของกฎหมายภาษีอากรซึ่งอาจสร้างความสับสนให้กับผู้ใช้กฎหมายได้ง่าย อีกทั้งการแก้ไขมาตรา 3 โดยเพียงแต่กำหนดหลักการให้สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีของต่างประเทศได้โดยให้ฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกากำหนดรายละเอียดเองนั้นก็ดูจะขัดกับหลักการตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 190 ที่น่าจะมีความมุ่งหมายให้รายละเอียดทั้งหมดของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา เพราะเป็นเรื่องที่กระทบต่อสังคมของประเทศไทยอย่างกว้างขวาง จึงไม่ชอบที่ฝ่ายบริหารจะสามารถไปกำหนด

รายละเอียดเองได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าในการนำข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างมาใช้บังคับเป็นกฎหมายภายในไม่ควรทำโดยการแก้ไขมาตรา 3 ดังกล่าว

## 2) มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า

มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีข้อขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ฯลฯ

ฯลฯ

ฯลฯ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 มิได้บัญญัติเกี่ยวกับการบังคับคดีภาษีโดยตรง หากแต่ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม บทบัญญัติในส่วนนี้จึงสามารถรองรับการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่มีสาระสำคัญอยู่ที่การบังคับคดีภาษีให้กับรัฐต่างประเทศได้ เพราะดังที่ได้อธิบายไปแล้วในบทที่ 3 ว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีให้ดำเนินการไปตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนของการบังคับคดีจึงสามารถนำมาใช้กับการบังคับหนี้ภาษีของต่างประเทศได้โดยที่ไม่ต้องมีการปรับแก้ใดๆ

อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าแม้ทางเลือกในการอนุวัติความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างเป็นกฎหมายภายในจะสามารถทำได้โดยการแก้ไขกฎหมายภายในที่มีอยู่แล้ว หรือการร่างกฎหมายขึ้นมาใหม่ แต่กระบวนการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างนั้นมีขั้นตอนการดำเนินงานอยู่หลายประการ กล่าวคือ เริ่มตั้งแต่การยื่นคำขอ การตรวจสอบคำขอ การบังคับชำระหนี้ภาษี การส่งเงินที่ได้จากการบังคับคดีกลับไปยังประเทศผู้ร้องขอ ซึ่งแต่ละขั้นตอนมีรายละเอียดอยู่มาก เป็นต้นว่าการยื่นคำขอต้องมีรายละเอียดอย่างไร ยื่นต่อ



ประเด็นสำคัญที่จะต้องกล่าวในลำดับแรกเกี่ยวกับการตราอนุสัญญากำหนดความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างสำหรับประเทศไทยก็คือ ควรจะกำหนดไว้ในฉบับเดียวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ เพราะโดยระบบการทำงานของข้อที่ 27 ดังกล่าวมีความสัมพันธ์กับข้อบทอื่นๆ ในอนุสัญญาภาษีซ้อน เช่น ขอบเขตด้านบุคคล ขอบเขตด้านภาษี รวมทั้งวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 และบทที่ 4 ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเนื่องจากการตราอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยดำเนินการตามมาตรา 3 ประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้อาจลดหรือยกเว้นรัษฎากรที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรได้ เพื่อกำจัดการเกิดภาษีซ้อนระหว่างประเทศขึ้นมาเท่านั้น มาตรา 3 มิได้ให้อำนาจการกำหนดเรื่องเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือจัดเก็บหนี้ภาษีของต่างประเทศด้วย การกำหนดเรื่องเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือจัดเก็บหนี้ภาษีของต่างประเทศในอนุสัญญา ที่ถูกกำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 จึงดูจะเป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องกัน และเป็นสิ่งที่ไม่สามารถทำได้เพราะมาตรา 3 ไม่ได้ให้อำนาจเอาไว้ จึงไม่ควรกำหนดข้อบทเกี่ยวกับการให้ความร่วมมือบังคับชำระหนี้ภาษีระหว่างประเทศนี้ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่ควรใช้รูปแบบตามที่กำหนดไว้ในข้อ 27 ดังกล่าวมา กำหนดเป็นอนุสัญญาฉบับใหม่ที่กำหนดเกี่ยวกับการให้ความร่วมมือระหว่างประเทศในด้านภาษี โดยเฉพาะ โดยนำข้อบทที่เสริมการทำงานของกรเก็บภาษีอากรค้างระหว่างประเทศในอนุสัญญาภาษีซ้อน ไม่ว่าจะเป็นขอบเขตด้านบุคคล ขอบเขตด้านภาษี และการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารมา กำหนดไว้ในอนุสัญญาดังกล่าวเพื่อให้ระบบการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างในกรณีนี้มีความสมบูรณ์เสมือนหนึ่งที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังเช่น อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศออสเตรเลียกับประเทศนิวซีแลนด์ หรืออนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศเดนมาร์ก

ดังนั้น ในประเด็นที่จะกล่าวเกี่ยวกับแนวทางการตราข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างสำหรับประเทศไทย ผู้เขียนจะกล่าวถึงแนวทางการเขียนข้อตกลงที่มีผลทำให้รัฐคู่สัญญาสามารถบังคับภาษีอากรค้างระหว่างรัฐได้ โดยกำหนดเป็นอนุสัญญาฉบับใหม่ โดยใช้ต้นแบบที่กำหนดไว้ในข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD ข้อความใดที่แตกต่างจากต้นแบบข้อ 27 ดังกล่าวจะมีการให้เหตุผลประกอบ โดยจะไล่เรียงลำดับไปที่ละวรรคว่าควรใช้ข้อความในลักษณะใดและข้อความดังกล่าวจะเกิดผลใช้บังคับอย่างไร รวมทั้งจะอ้างอิงข้อบทในอนุสัญญาภาษีซ้อนมาเพื่อประกอบการทำงานด้วย อนึ่ง เกี่ยวกับกระบวนการทำงานของข้อตกลงนี้ ในส่วนใดที่ไม่มี ความแตกต่างจากแบบที่ OECD กำหนดไว้ซึ่งได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 ผู้เขียนก็จะไม่ขอกล่าวซ้ำอีก

## 2.1 ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือในการบังคับหนีภาษีอากรค้าง ขอบเขตด้านบุคคล และขอบเขตด้านภาษี (วรรคที่ 1)

อนุสัญญาระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งประเทศไทย...  
เพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง

“1. เว้นแต่ข้อความในข้อบทแห่งอนุสัญญานี้ หรือข้อตกลงที่รัฐคู่สัญญาจะทำได้ทำขึ้น ในภายหลังจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น รัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งถูกร้องขอจะต้องให้ความช่วยเหลือรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอในการเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายของรัฐฝ่ายผู้ร้องขอนั้น ความช่วยเหลือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในรัฐคู่สัญญาทั้งสองรัฐอาจทำความตกลงร่วมกันเพื่อกำหนดวิธีการปฏิบัติตามข้อบทนี้”

วรรคที่หนึ่งแสดงถึงพันธะที่รัฐคู่สัญญาต้องให้ความช่วยเหลือแก่กันในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งเกิดขึ้นตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอ เมื่อมีการร้องขอแล้ว รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอจะปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือในลักษณะดังกล่าวโดยการอ้างหลักการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐ หรือหลักกฎหมายใดๆ ที่มีผลเป็นการปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือมิได้<sup>6</sup> เว้นแต่ข้อความในอนุสัญญานี้ หรือข้อตกลงที่รัฐคู่สัญญาจะทำได้ทำขึ้นในภายหลัง จะกำหนดข้อยกเว้นให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งถูกร้องขอไม่ต้องให้ความช่วยเหลือได้ การเขียนข้อความเพิ่มเติมในลักษณะนี้แตกต่างจากข้อ 27 ซึ่งจะให้เห็นได้ชัดเจนกว่าว่าไม่ใช่ทุกกรณีที่สามารถให้ความช่วยเหลือได้ ทำนองเดียวกับการเขียนกฎหมายที่แสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติที่กล่าวถึงอยู่ในบังคับของบทบัญญัติอื่นด้วยการแสดงข้อความว่า “ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติในกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น....”

ส่วนข้อความที่แสดงว่า “ความช่วยเหลือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา...” นั้น ก็คือ การกำหนดให้ความช่วยเหลือตามอนุสัญญานี้ไม่ถูกจำกัดด้วยขอบเขตด้านบุคคลตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ดังที่ได้อธิบายมาแล้วในบทที่ 3 และบทที่ 4 กล่าวคือ ไม่ว่าจะถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางราชการในประเทศคู่สัญญาที่ถูกร้องขอหรือไม่ก็สามารถดำเนินการบังคับ

<sup>6</sup> หลักกฎหมายภายในที่มีผลเป็นการปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือมิได้ อาจเป็นบทบัญญัติที่กำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือเกิดขึ้นตามคำพิพากษาของศาลก็ได้ เช่น หลัก Revenue Rule ของประเทศสหรัฐอเมริกา (โปรดดูบทที่ 2 น.15)

ชำระหนี้ได้ เพราะการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางรัฐภวกรในประเทศคู่สัญญาหรือไม่ ไม่ใช่ประเด็นสำคัญ เพียงแต่มีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ในประเทศฝ่ายที่ถูกร้องขอก็เพียงพอแล้ว<sup>7</sup>

ส่วนประเด็นเกี่ยวกับขอบเขตด้านภาษีนั้น ปัญหาที่ว่าภาษีอากรชนิดใดบ้างอยู่ในขอบเขตการให้ความช่วยเหลือตามอนุสัญญานี้ ตามปกติแล้วการกำหนดข้อที่ 27 ไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อน หากเพียงแต่ระบุให้ความช่วยเหลือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐคู่สัญญา (หรือก็คือความร่วมมือเช่นว่านี้ไม่ถูกจำกัดโดยข้อบทที่ 1 ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนนี้) ย่อมมีผลแสดงว่าขอบเขตของหนี้ภาษีที่จะบังคับชำระให้มิจำกัดเท่าที่อนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดไว้<sup>8</sup> แต่อนุสัญญานี้บัญญัติขึ้นใหม่แยกต่างหากจากอนุสัญญาภาษีซ้อน จึงไม่มีขอบเขตด้านภาษี (Tax Covered) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่จะมาจำกัดขอบเขตการให้ความร่วมมือได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดขอบเขตเกี่ยวกับภาษีที่จะให้ความช่วยเหลือขึ้นมาใหม่ ซึ่งจะได้กล่าวในลำดับต่อไป

## 2.2 ขอบเขตด้านภาษีและองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้แทน (วรรคที่ 2)

“2. คำว่า “ภาษีอากรค้าง” ตามข้อบทนี้ หมายถึงจำนวนหนี้ภาษีทุกชนิดที่ค้างชำระ และต้องถูกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ทำสัญญารัฐหนึ่ง ทั้งนี้ ตามที่รัฐคู่สัญญาจะได้ตกลงกัน รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีดังกล่าว แต่ไม่รวมทั้งค่าปรับซึ่งมีลักษณะเป็นโทษทางอาญา ทั้งนี้ตราบทเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้นไม่ขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็นภาคี”

เนื่องจากวิธีการบังคับชำระหนี้เพื่อให้ได้มาซึ่งจำนวนเงินภาษีไม่มีความแตกต่างกัน รัฐคู่สัญญาจึงสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามที่ได้รับคำร้องขอมาได้ ไม่จำกัดว่าจะเป็หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นตามกฎหมายใด<sup>9</sup> แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีของแต่ละประเทศอันเป็นบ่อเกิดของมูลหนี้ภาษีอากรค้างที่จะมีการบังคับชำระให้ย่อมมีความแตกต่างกันไป ตัวอย่างเช่น ภาษีของ

<sup>7</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 31-35

<sup>8</sup> โปรดดูบทที่ 4 น. 87-88

<sup>9</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 35-36

ประเทศในกลุ่มนอร์ดิกที่จะมีการให้ความช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ได้มีมากถึง 48 ชนิด<sup>10</sup> มิได้จำกัดว่าต้องเป็นภาษีที่คิดจากรายได้หรือรายจ่ายแต่เพียงอย่างเดียว การทำความเข้าใจกฎหมายภาษีของต่างประเทศที่มีความแตกต่างจากกฎหมายภาษีของประเทศไทยในบางครั้งจึงเป็นเรื่องยากและเป็นภาระกับเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานอีกด้วย นอกจากนี้ยังอาจเกิดปัญหาในการบังคับชำระหนี้ตามคำร้องขอได้หากเข้าใจกฎหมายดังกล่าวผิดพลาด ยกตัวอย่างเช่น การคิดเบี้ยปรับ เงินเพิ่มในมูลหนี้ภาษีดังกล่าวที่อาจจะมีลักษณะแตกต่างจากกฎหมายภาษีของไทย และเนื่องจากเป็นปัญหาเกี่ยวกับมูลหนี้ภาษีจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายของประเทศฝ่ายที่ร้องขอ เมื่อได้รับคำร้องขอแล้วหากเจ้าพนักงานภาษีของไทยคำนวณผิดพลาดก็อาจทำให้บังคับชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามที่รับคำร้องขอมา หรือไม่สามารถพิจารณาได้ว่ากฎหมายภาษีดังกล่าวมีลักษณะที่ขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของประเทศไทยอันทำให้อยู่ในข้อยกเว้นไม่ต้องดำเนินการตามที่ถูกร้องขอมา เป็นต้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าประเทศไทยสามารถกำหนดเงื่อนไขในข้อนี้ได้อย่างอิสระ โดยอาจกำหนดให้แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับว่าประเทศคู่สัญญาจะเป็นประเทศใด หากเป็นประเทศที่มีระบบกฎหมายภาษีเหมือนหรือคล้ายกับระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทย ก็สามารถกำหนดให้การให้ความช่วยเหลือไม่มีขอบเขตด้านภาษีก็ได้ โดยการตัดข้อความที่ว่า “ทั้งนี้ ตามที่รัฐคู่สัญญาจะได้ตกลงกัน” ซึ่งจะมีผลให้ภาษีทุกชนิดที่ค้างชำระและต้องถูกเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐผู้ทำสัญญาารัฐหนึ่ง สามารถร้องขอให้อีกรัฐหนึ่งบังคับชำระแทนได้

แต่ในส่วนประเทศที่ระบบกฎหมายภาษีแตกต่างกับประเทศไทยอย่างมาก ผู้เขียนมีความเห็นว่าประเทศไทยควรจะให้ความช่วยเหลือโดยจำกัดขอบเขตเอาไว้ให้มีเฉพาะความช่วยเหลือในการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุนเท่านั้น ซึ่งเป็นภาษีที่กำหนดไว้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งไม่น่าจะมีปัญหาในด้านการรับมาปฏิบัติการเพื่อให้ความช่วยเหลือ ดังนั้นประเทศไทยก็ควรกำหนดขอบเขตภาษีที่จะให้ความช่วยเหลือไว้อย่างชัดเจน โดยทำเป็นบันทึกความเข้าใจระหว่างประเทศไทยกับประเทศคู่สัญญาว่าจะให้ความช่วยเหลือเฉพาะภาษีเงินได้กับภาษีส่วนเกินทุนเท่านั้น หรือจะกำหนดไว้โดยตรงในวรรคที่ 2 นี้ก็ได้ โดยการเขียนในลักษณะนี้

---

<sup>10</sup> Article 2 Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

“2. ภาษีอากรซึ่งอยู่ในบังคับของอนุสัญญานี้ได้แก่

ก)...(ชนิดภาษี)

ข)... (ชนิดภาษี)

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามอนุสัญญานี้ หมายถึงการบังคับชำระหนี้ภาษีทุกชนิดที่ค้างชำระในรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งยื่นคำร้องขอ รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระที่เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีดังกล่าว แต่ไม่รวมทั้งค่าปรับซึ่งมีลักษณะเป็นโทษทางอาญา ทั้งนี้ตราบเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้นไม่ขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็นภาคี”

ส่วนต่อมาของวรรคที่สองเป็นการกำหนดองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างที่รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอจะดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนให้ ซึ่งหมายความว่าองค์ประกอบนี้ใช้กับหนี้ภาษีทุกประเภทที่อยู่ในขอบเขตการให้ความช่วยเหลือที่กล่าวมาข้างต้น ยกตัวอย่างเช่น หากขอบเขตการให้ความช่วยเหลืออยู่ ได้แก่ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุน การบังคับชำระหนี้ภาษีแทนโดยรัฐคู่สัญญาก็สามารถบังคับได้ตั้งแต่นั้นภาษีอันเป็นหนี้ประธานจนไปถึงเบี้ยปรับ เงินเพิ่มอันเป็นหนี้อุปกรรมของหนี้ภาษีดังกล่าวรวมไปถึงค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีภาษีเงินได้หรือภาษีส่วนเกินทุนดังกล่าวด้วย หากขอบเขตการให้ความช่วยเหลือรวมไปถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ฯลฯ การบังคับชำระหนี้ภาษีแทนโดยรัฐคู่สัญญาก็สามารถบังคับหนี้ภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีที่เกิดจากหนี้ภาษีดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน

องค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างนี้ประกอบไปด้วยสามส่วนดังที่ยกตัวอย่างคือ หนี้ภาษีอันเป็นหนี้ประธาน เบี้ยปรับ เงินเพิ่มอันเป็นหนี้อุปกรรม และค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระหนี้ภาษีดังกล่าว อย่างไรก็ตาม องค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างที่อยู่ในขอบเขตการให้ความช่วยเหลือจะไม่รวมไปถึงค่าปรับทางอาญาด้วย เหตุผลในข้อนี้ผู้เขียนนำมาจากรายงานที่ OECD ได้เขียนเกี่ยวกับองค์ประกอบของหนี้ภาษี (Components of Tax Claims) ไว้ว่าขอบเขตของหนี้ภาษีที่รัฐคู่สัญญาจะบังคับชำระหนี้ให้ไม่รวมถึงค่าปรับทางอาญาด้วย<sup>11</sup> และองค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างตามที่ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดไว้<sup>12</sup> ที่แม้จะไม่กล่าวโดยตรงว่าไม่รวมถึงค่าปรับในทางอาญาด้วย แต่ก็เพียงกำหนดให้องค์ประกอบของหนี้ภาษีที่รัฐคู่สัญญาอาจ

<sup>11</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 40

<sup>12</sup> โปรดดูบทที่ 4 น. 132

ดำเนินการบังคับแทนได้รวมไปถึงค่าปรับในทางแพ่ง (Civil penalties) เท่านั้น หากใช้หลักการตีความโดยเคร่งครัดเท่ากับว่าไม่สามารถบังคับชำระหนี้ค่าปรับในทางอาญาได้เช่นกัน ทั้งนี้ เพราะว่าการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างระหว่างประเทศเป็นการดำเนินการแทนโดยรัฐคู่สัญญาเท่านั้น หากบังคับรวมถึงค่าปรับทางอาญาดังกล่าวจะกลายเป็นว่ายินยอมให้รัฐอื่นลงโทษทางอาญาแก่บุคคลในรัฐของตน ทั้งๆ ที่ความผิดทางอาญาไม่ได้เกิดขึ้นในรัฐนั้น เพื่อป้องกันมิให้เกิดความสับสนหรือเกิดข้อถกเถียงในภายหลังจึงสมควรกล่าวไว้ให้ชัดเจน

ประการสุดท้ายก็คือ ข้อความในวรรคสองตอนท้ายใช้คำว่า “ตราบเท่าที่การจัดเก็บภาษีนั้นไม่ขัดต่อสนธิสัญญาอื่นใดซึ่งรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองเป็นภาคี” ซึ่งนำมาจากต้นแบบในข้อที่ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD โดยไม่เปลี่ยนแปลง ซึ่งมีความหมายว่าการให้ความช่วยเหลือจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยรัฐคู่สัญญาจะต้องไม่มีลักษณะที่ขัดแย้งกับสัญญาระหว่างประเทศฉบับอื่นๆ ซึ่งรัฐคู่สัญญาเป็นสมาชิกด้วย ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดการขัดแย้งในการปฏิบัติตามพันธะที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาฉบับนี้กับอนุสัญญาหรือสนธิสัญญาฉบับอื่นๆ ซึ่งประเทศคู่สัญญาภาษีซ้อนเป็นสมาชิกร่วมด้วย ตัวอย่างเช่น การให้ความช่วยเหลือในทางภาษีตามข้อที่ 27 นี้ จะมีผลเป็นการขัดขวางการทำงานของอนุสัญญาภาษีซ้อนมิได้ กล่าวคือ จะมีผลเป็นการกำหนดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศแหล่งเงินได้เป็นอย่างอื่น กำหนดค่านิยามของสถานประกอบการถาวรใหม่ หรือกำหนดอัตราภาษีที่จะเรียกเก็บจากกำไรที่ได้จากสถานประกอบการถาวรไม่ได้<sup>13</sup>

### 2.3 เงื่อนไขในการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แทนและวิธีการดำเนินการ (วรรคที่ 3)

“3. เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ร้องขอถึงที่สุดแล้ว โดยผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐนั้นเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ เมื่อหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ทำสัญญารัฐนั้นร้องขอ ภาษีอากรค้างนั้นอาจถูกบังคับจัดเก็บโดยหน่วยงานผู้มีอำนาจเก็บภาษีของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งก็ได้ โดยภาษีอากรค้างดังกล่าวจะถูกจัดเก็บตามบท

<sup>13</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

กฎหมายภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บและบังคับชำระหนี้ภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ เสมือนว่า ภาษีอากรค้างดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอ “

พรรคที่สามผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้เงื่อนไขที่รัฐคู่สัญญาจะขอความร่วมมือจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีแทนได้ก็ต่อเมื่อหนี้ภาษีดังกล่าวถึงที่สุดโดยไม่สามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขได้อีกต่อไปแล้ว และผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวไม่อาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ได้ คำว่า “ถึงที่สุดแล้ว” นี้ อาจมาจากหลายสาเหตุก็ได้ ไม่จำเป็นต้องมาจากคำพิพากษาของศาลซึ่งถึงที่สุดแต่เพียงประการเดียว ยกตัวอย่างเช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 21<sup>14</sup> กรณีนี้หนี้ภาษีอากรยอมถึงที่สุดแล้วเพราะไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อไม่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการฯ ก็ไม่สามารถนำคดีสู่ศาลภาษีอากรได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) ประกอบมาตรา 8 การกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับหนี้ภาษีที่ถึงที่สุดนี้เพื่อป้องกันปัญหาในกรณีที่มีการบังคับชำระหนี้ในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอไปแล้วแต่มีการหนีภาษีอากรมีการแก้ไขให้ลดลงหรือยกเลิกทั้งจำนวนในภายหลัง ซึ่งจะเกิดปัญหาว่าจะสามารถเยียวยาผู้เสียภาษีที่ถูกบังคับชำระหนี้ไปแล้วได้อย่างไร

การกำหนดเงื่อนไขในการยื่นคำขอลักษณะนี้มีทั้งผลดีและผลเสียที่ตามมา กล่าวคือ มีผลดีเนื่องจากทำให้กระบวนการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นมีความแน่นอน ไม่มีปัญหาเรื่องหนี้ภาษีอากรถูกแก้ไขในภายหลังจากการยื่นคำขอ ส่วนข้อเสียก็คือ ทำให้ประเทศเจ้าหนี้ภาษีไม่สามารถยื่นคำขอได้หากหนี้ภาษียังไม่ถึงที่สุด โดยเฉพาะหากเป็นประเทศที่ใช้กระบวนการบังคับชำระหนี้เหมือนมาตรา 12 ประมวลรัษฎากรของไทย ทำให้ในระหว่างที่ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลผู้ค้างภาษีอากรซึ่งต้องรับผิดชอบโอนย้ายทรัพย์สินเพื่อให้พ้นไปจากประเทศคู่สัญญาที่มีการให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีสระหว่างกันก็ได้ แต่ผู้เขียนเห็นว่าปัญหานี้สามารถแก้ไขได้ด้วยการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีดังที่ได้กล่าวต่อไปในวรรคสี่ ดังนั้น ในการกำหนด

<sup>14</sup> มาตรา 21 ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

เงื่อนไขเกี่ยวกับการยื่นคำขอให้บังคับชำระหนี้แทนตามวรรคนี้ จึงควรกำหนดให้ต้องเป็นหนี้ภาษีที่ถึงที่สุดโดยไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้แล้วเท่านั้น

เกี่ยวกับวิธีการบังคับชำระหนี้ของประเทศไทยตามคำร้องขอของรัฐคู่สัญญา ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้เป็นไปตามแบบร่างของ OECD คือ ให้ดำเนินการตามกฎหมายภายในของรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอ สำหรับประเทศไทยก็คือ มาตรา 12 ประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับคดี รวมทั้งใช้วิธีฟ้องคดีต่อศาลภาษีเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย ดังที่กล่าวไว้แล้วโดยละเอียดในบทที่ 5 ส่วนประเด็นที่ว่า การจะเลือกใช้วิธีการบังคับคดีภาษีอย่างใดนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าหน่วยงานผู้รับผิดชอบควรกำหนดวิธีการดำเนินการให้เป็นระบบทำนองเดียวกับวิธีการเร่งรัด การยึด – อายัดทรัพย์สิน ที่กรมสรรพากรวางระเบียบเอาไว้ อนึ่ง ในระหว่างนี้ผู้ค้างภาษีอากรถูกบังคับชำระหนี้ในประเทศไทย ก็ถือว่าหมดสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลของประเทศไทยโดยปริยาย เพราะถือว่าเป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับความมีผลบังคับได้ของหนี้ภาษีซึ่งไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของหน่วยงานหรือศาลในประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม การบังคับชำระหนี้ของประเทศไทยดังกล่าวยังมีประเด็นสำคัญที่พิจารณาประการหนึ่ง เนื่องจากหนี้ภาษีที่จะมีการบังคับชำระหนี้แทนโดยประเทศไทยนั้นเป็นหนี้ที่ไม่มีบุริมสิทธิ หรือก็คือ เป็นเพียงหนี้สามัญเท่านั้น ซึ่งหมายความว่าเจ้าหนี้ภาษีต่างประเทศดังกล่าวมีฐานะเท่าเทียมกับเจ้าหนี้สามัญในประเทศไทยเท่านั้น หากกำหนดให้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับคดีแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่มีกระบวนการบังคับคดีที่ต้องทำผ่านศาลแต่อย่างใด ทำให้เจ้าหนี้สามัญไม่มีโอกาสที่จะมีส่วนในการได้รับชำระหนี้จากทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานสรรพากรยึดอายัด และขายทอดตลาดเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้ภาษีในต่างประเทศได้ การกำหนดให้กระบวนการบังคับคดีภาษีของต่างประเทศใช้วิธีการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 จึงเป็นการตัดสิทธิเจ้าหนี้สามัญในอันที่จะได้รับชำระหนี้อย่างชัดเจน

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าสามารถแก้ไขได้สองวิธี คือ หนึ่ง กำหนดให้กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีของต่างประเทศใช้กลไกตามที่มาตรา 12 ประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้เช่นเดิม เพียงแต่กำหนดขั้นตอนให้เจ้าหนี้สามัญภายในประเทศมีสิทธิยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินได้ (ทำนองเดียวกับมาตรา 290 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ) ส่วนวิธีการที่

สองคือ ใช้วิธีดำเนินการบังคับชำระหนี้โดยผ่านศาลแทน ไม่ว่าจะฟ้องเป็นคดีภาษีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลล้มละลายก็ตาม ในกรณีที่เป็นการฟ้องต่อศาลภาษีต้องถือว่าการฟ้องคดีนั้นมิใช่การฟ้องคดีภาษีที่เจ้าหนี้มีบุริมสิทธิดังเช่นกรณีที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรฟ้องลูกหนี้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 7 (2) จึงต้องเปิดโอกาสให้เจ้าหนี้สามัญมีโอกาสที่จะยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์ด้วย<sup>15</sup> ส่วนการฟ้องคดีล้มละลายเป็นการฟ้องเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้ทุกรายของลูกหนี้ผู้ถูกฟ้องนั้น เจ้าหนี้สามัญจึงไม่ต้องใช้วิธีการยื่นขอเฉลี่ยทรัพย์ แต่สามารถใช้วิธีการยื่นคำขอรับชำระหนี้ตามมาตรา 91 พระราชบัญญัติล้มละลายฯ แทน อันมีผลให้ได้รับส่วนแบ่งจากการฟ้องคดีภาษีเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้ภาษีในต่างประเทศเช่นกัน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรจะใช้วิธีการบังคับคดีทั้งตามวิธีการที่หนึ่งและวิธีการที่สองในรูปแบบผสม กล่าวคือ ใช้วิธีการบังคับคดีตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร เมื่อดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินแล้ว หลังจากการขายทอดตลาดต้องเปิดโอกาสให้เจ้าหนี้สามัญของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีรายดังกล่าวสามารถยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์ได้ โดยเจ้าหนี้ดังกล่าวจะต้องมีคุณสมบัติตามมาตรา 290 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ คือ เป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเท่านั้น ในชั้นตอนนี้ หากผู้ต้องรับผิดชอบภาษีต้องการจะโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับคดีว่าไม่ถูกต้องอย่างไร เช่น ยึดหรืออายัดเป็นจำนวนเกินกว่าที่จะใช้ชำระหนี้ ก็สามารถทำได้ทำนองเดียวกับการคัดค้านการยึด อายัดทรัพย์สิน โดยโต้แย้งกับผู้ออกคำสั่งให้ดำเนินการบังคับคดีดังกล่าว และเมื่อมีคำวินิจฉัยอย่างไรก็ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้<sup>16</sup> ส่วนการดำเนินการบังคับคดีทางศาลตามวิธีการที่สอง เมื่อเจ้าหน้ากรมสรรพากรทำหน้าที่เป็นโจทก์นำคดีขึ้นฟ้องต่อศาล ศาลก็จะมีโอกาสใช้ดุลพินิจตรวจสอบคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินของเจ้าหนี้สามัญที่ยื่นมาในคดีได้อย่างเต็มที่อีกทางหนึ่ง รวมทั้งเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้บังคับชำระหนี้ได้ หากมีปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการบังคับคดีที่เกิดขึ้น

<sup>15</sup> โดยผลของมาตรา 17 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ ย่อมทำให้บทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งถูกนำมาใช้ในคดีภาษีอากรด้วย เพราะเมื่อศาลภาษีอากรพิพากษาแล้วย่อมต้องดำเนินการบังคับคดีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ดังนั้น แม้ตามปกติจะไม่มี การขอเฉลี่ยทรัพย์ในคดีภาษีอากรเพราะถือเป็นหนี้ที่มีบุริมสิทธิในลำดับสูงกว่าหนี้ชนิดอื่น แต่ก็ยัง ต้องถือว่าสิทธิดังกล่าวมีอยู่ ในกรณีที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องคดีแทนเจ้าหนี้ ต่างประเทศซึ่งมีบุริมสิทธิเท่าเจ้าหนี้สามัญ เจ้าหนี้สามัญรายอื่นจึงมีสิทธิยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์ได้

<sup>16</sup> โปรดดูบทที่ 5 น. 156 และ น. 166

ตามมา (จะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 2.6) ฝ่ายผู้ถูกบังคับคดีภาษีอากรก็สามารถเสนอข้อพิพาทต่อศาลได้ โดยถือว่าเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดจากการบังคับคดีภาษีให้กับรัฐคู่สัญญา

## 2.4 เจื่อนไขในการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี (วรรคที่ 4)

“4. ภายใต้กฎหมายของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอ เมื่อภาษีอากรค้างของรัฐดังกล่าวอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อป้องกันการบังคับชำระหนี้ภาษี เมื่อรัฐดังกล่าวมีคำขอ ภาษีอากรค้างนั้นอาจถูกใช้วิธีการชั่วคราว โดยหน่วยงานผู้มีอำนาจของรัฐผู้ถูกร้องก็ได้ ตามกฎหมายภายในของรัฐดังกล่าวซึ่งเกี่ยวข้องกับที่เกี่ยวข้องกับการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี เสมือนหนึ่งว่าภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ภาษีตามกฎหมายภายในของตน ถึงแม้ว่าในขณะเวลาที่มีการใช้วิธีการชั่วคราวดังกล่าว ภาษีอากรค้างในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอจะยังไม่อาจบังคับชำระได้ หรือผู้มีหน้าที่ชำระภาษีดังกล่าวอาจอ้างเหตุใดๆ ตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอเพื่อปฏิเสธการบังคับชำระหนี้ “

วรรคที่สี่เป็นการกำหนดการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีสำหรับรัฐคู่สัญญา ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าสมควรนำรูปแบบตามข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD กำหนดไว้มาใช้โดยไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง คือ การกำหนดให้รัฐคู่สัญญาใช้วิธีการคุ้มครองชั่วคราวเพื่อป้องกันการจำหน่ายทรัพย์สินให้พ้นจากการบังคับคดีได้ แม้รัฐฝ่ายที่ร้องขอจะยังไม่สามารถบังคับชำระหนี้แทนได้ก็ตาม

ข้อความตามวรรคสี่ที่กำหนดให้ใช้วิธีการชั่วคราว ได้ ในระหว่างที่รัฐฝ่ายซึ่งร้องขอยังไม่อาจบังคับชำระภาษีอากรค้างได้ ผู้เขียนเห็นว่ามีควมหมายเป็นสองนัย กล่าวคือ กรณีที่ไม่สามารถบังคับชำระหนี้ดังกล่าวน่าจะหมายถึงกรณีที่ไม่สามารถบังคับได้เนื่องจากยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระ และกรณีที่ถึงกำหนดเวลาชำระแล้วแต่ผู้เสียภาษีอ้างสิทธิตามกฎหมายซึ่งทำให้ยังไม่ถูกบังคับชำระหนี้ทันที เช่น การขอลุเลาการบังคับคดี เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อสังเกตเกี่ยวกับการใช้วิธีการชั่วคราว ตามที่กำหนดไว้ในวรรคสี่ กล่าวคือ ถึงแม้การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีจะมีประโยชน์ในการป้องกันการจำหน่ายทรัพย์สินให้พ้นจากอำนาจในการบังคับคดี แต่การใช้วิธีการดังกล่าวมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้ค้างภาษีอากรอย่างมาก เนื่องจากไม่สามารถจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินได้เหมือนปกติได้ ประกอบกับการใช้วิธีดังกล่าวก็ไม่แน่นอนว่าจะต้องมีการบังคับคดีกับผู้ค้างภาษีอากรหรือไม่

ดังนั้น ในการออกคำสั่งให้ใช้วิธีการชั่วคราวฯ ตามที่ร้องขอในวรรคนี้จำเป็นต้องปรากฏชัดแจ้งในระดับหนึ่งว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นหนี้ภาษีซึ่งต้องถูกบังคับต่อไปในอนาคตอย่างแน่นอน โดยรัฐคู่สัญญาอาจกำหนดรายละเอียดว่าต้องดำเนินการถึงขั้นใด (ในรัฐฝ่ายผู้ร้องขอแล้ว) จึงจะถือว่าเหตุให้ใช้วิธีการชั่วคราวฯ ได้ นอกจากนี้ยังควรกำหนดให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอวางเงินประกันความเสียหายใดๆ อันอาจเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการชั่วคราวฯ ในรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอด้วย

ประเด็นสำคัญต่อมาก็คือ เรื่องระยะเวลาในการให้ความคุ้มครองชั่วคราวตามที่ได้รับ การร้องขอจากประเทศคู่สัญญา มีปัญหาว่าจะให้ระยะเวลาเท่าใด ในประเด็นนี้ทั้งตามแบบของ OECD ออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาไม่ได้กำหนดเอาไว้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าระยะเวลาในการคุ้มครองควรเป็นไปตามที่รัฐคู่สัญญาร้องขอมาซึ่งไม่ควรจะนานไปจนกว่าคดีจะถึงที่สุด เพราะวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองระหว่างใช้วิธีการชั่วคราวฯ คือเพื่อควบคุมมิให้มีการจำหน่ายทรัพย์สินไปในระหว่างที่ยังบังคับคดีไม่ได้ (คดียังไม่ถึงที่สุดตามที่กำหนดในวรรคสาม ข้อ 2.3) เมื่อบังคับคดีได้แล้วก็ไม่มีความจำเป็นต้องให้ความคุ้มครองอีก แต่มีใช้ว่าคดียังไม่ถึงที่สุดก็จะขอคุ้มครองได้ตลอดไป เพราะการใช้วิธีการชั่วคราวฯ จำกัดสิทธิผู้ค้างภาษีอากรอย่างมาก ในความเห็นของผู้เขียน การกำหนดระยะเวลาคุ้มครองควรเป็นดุลพินิจของรัฐซึ่งถูกร้องขอ โดยพิจารณาจากระยะเวลาที่เหลืออยู่จนกว่าคดีจะถึงที่สุดเป็นหลัก แต่ก็ต้องมีกรอบขั้นสูงกำหนดไว้ว่าไม่ให้เกินระยะเวลาเท่าใดถึงจะไม่กระทบสิทธิของผู้ค้างภาษีอากรมากเกินไป

นอกจากนี้ก็มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาเกี่ยวกับการนำวิธีการชั่วคราวฯ ดังกล่าวมาใช้ในระบบกฎหมายภาษีของไทย เนื่องจากว่ากฎหมายภาษีของไทยไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับการใช้วิธีการชั่วคราวฯ เอาไว้ในระหว่างที่หนี้ภาษียังไม่ถึงกำหนดชำระ บทบัญญัติที่ใกล้เคียงที่สุดเป็นเรื่องการประเมินภาษีก่อนกำหนดเวลาตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ส่วนภายหลังจากเป็นหนี้ภาษีอากรค้างแล้วประเทศไทยก็สามารถบังคับชำระหนี้ได้ทันตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร กรณีจึงไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่จะกำหนดวิธีการชั่วคราวเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ อีก แม้ในระเบียบกรมสรรพากรจะกำหนดวิธีการยึดหรืออายัดซึ่งมีผลให้ผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินได้ต่อไป กรณีดังกล่าวก็มีใช้วิธีการชั่วคราวแต่เป็นขั้นตอนหนึ่ง ที่กระทำเพื่อการบังคับคดีต่อไปในอนาคต ผู้เขียนจึงสรุปว่าการบังคับคดีตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร ไม่มีกฎหมายกำหนดการใช้วิธีการชั่วคราวไว้ ซึ่งเป็นประเด็นที่จะต้องพิจารณาต่อไป เกี่ยวกับการแก้ไขกฎหมายเพื่อนำความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมาใช้ ส่วนในกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ซึ่งสามารถนำวิธีการชั่วคราวตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี

อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 17 ได้ ในกรณีนี้จึงสามารถใช้วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามมาตรา 254 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้ ส่วนการฟ้องคดีต่อศาลล้มละลาย ซึ่งเมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้แล้วมีผลทำให้ลูกหนี้ไม่อาจจำหน่ายโอนทรัพย์สินของตนเองได้อีกต่อไปจึงมีผลทำนองเดียวกับวิธีการคุ้มครองชั่วคราว ตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 22

## 2.5 ระยะเวลาในการบังคับคดี<sup>17</sup> และบุริมสิทธิของหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศคู่สัญญาฝ่ายซึ่งร้องขอ (วรรคที่ 5)

“5. เว้นแต่รัฐคู่สัญญาจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ภาษีอากรค้างของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอเพื่อวัตถุประสงค์ตามที่ระบุในวรรคสามและวรรคสี่ ต้องถือว่าไม่อยู่ในบังคับของอายุความและบุริมสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ถูกร้องขอกำหนดไว้ แม้จะมีเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในวรรคสามและวรรคสี่ก็ตาม นอกจากนี้ หนี้ภาษีอากรค้างข้างต้นก็ไม่อาจมีบุริมสิทธิใดๆ ตามที่กฎหมายภายในของรัฐผู้ร้องขอกำหนดได้”

การกำหนดวรรคที่ห้านี้เป็นการกำหนดให้หนี้ภาษีที่มีการร้องขอให้บังคับแทนไม่มีบุริมสิทธิเหมือนหนี้ภาษีของประเทศผู้ถูกร้องขอ เป็นแต่เพียงหนี้สามัญธรรมดา ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ประเทศคู่สัญญาผู้ถูกร้องขอต้องเสียประโยชน์ในกรณีที่ประเทศผู้ร้องขอมีหนี้ภาษีเหนือผู้เสียภาษีรายเดียวกัน ซึ่งจะทำให้ประเทศดังกล่าวต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีที่จัดเก็บในประเทศไป ในประเด็นนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าแบบที่ OECD กำหนดไว้มีความเหมาะสมดีแล้ว ไม่จำเป็นต้องเปลี่ยนแปลงแก้ไขแต่อย่างใด ส่วนในกรณีที่อาจเป็นปัญหาเนื่องจากหนี้ภาษีของรัฐ

<sup>17</sup> การที่ผู้เขียนเลือกใช้ทั้งคำว่าระยะเวลาในการบังคับคดีและอายุความมาตั้งชื่อบทบัญญัติในวรรคที่ห้านี้เนื่องจากเห็นว่าอาจจะมีกฎหมายภาษีบางประเภทที่มีลักษณะการทำงานเหมือนประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ของไทยที่มีผลบังคับเป็น 3 ช่วง คือ การประเมิน การยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สิน และการฟ้องคดีต่อศาล (โปรดดูบทที่ 5 น.170-173) ซึ่งชุดของระยะเวลาทั้งหมดไม่ใช่ระยะเวลาในการบังคับคดีหรืออายุความแต่เพียงอย่างเดียว จึงเป็นต้องใช้ทั้งสองคำเพื่อสื่อความหมายให้ชัดเจน

ต่างประเทศถึงกำหนดชำระก่อนหน้าภาษีตามกฎหมายไทย ก็ได้กล่าวถึงวิธีการแก้ปัญหาไว้ในตอนต้นของบทนี้แล้ว

ส่วนระยะเวลาในการบังคับคดี / อายุความของหนี้ภาษีก็เป็นไปตามกฎหมายภายในของประเทศผู้ร้องขอ ซึ่งโดยหลักมีความหมายว่าประเทศที่ถูกร้องขอได้รับคำร้องขอเมื่อใด ระยะเวลาในการบังคับคดี / อายุความ เหลือเพียงเท่าใด ประเทศฝ่ายที่ถูกร้องขอก็ดำเนินการได้ ภายในระยะเวลาดังกล่าวเช่นกัน แต่ผู้เขียนเห็นว่าควรเพื่อให้กระบวนการบังคับชำระหนี้ระหว่างประเทศมีความเหมาะสมมากขึ้น จึงควรกำหนดให้รัฐคู่สัญญาสามารถกำหนดระยะเวลาให้มีผลบังคับเหนืออายุความของประเทศฝ่ายที่ร้องขอได้ โดยการกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอ และ กำหนดเวลาในการปฏิบัติตามคำร้องขอ

ประการแรก กำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอ การกำหนดเงื่อนไขนี้สามารถบรรเทาภาระงานของรัฐคู่สัญญาผู้ถูกร้องมิให้มากเกินไป เพราะเป็นการเร่งรัดให้หน่วยงานภาษีของรัฐผู้ร้องขอให้รีบดำเนินการบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีตามที่พบภายในรัฐของตนเสียก่อนที่ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอดังกล่าวจะหมดไป มิใช่จะเรียกร้องให้บังคับชำระหนี้แทนเสียเมื่อใดก็ได้ตราบเท่าที่ยังไม่พ้นกำหนดเวลาในการบังคับคดี ส่วนเหตุผลที่ว่าระยะเวลาในการบังคับคดีภาษี / อายุความ มีระยะเวลายาวนานมาก (ดังจะเห็นได้จากกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีของไทย) เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นอาจจะเป็นการยากในการหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์นั้นไม่ใช่เหตุผลหลักในการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอ เพราะได้กล่าวไปในตอนต้นแล้วว่าหนี้ภาษีจะบังคับชำระหนี้ได้ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรซึ่งถึงที่สุดแล้วเท่านั้น เท่ากับว่าเมื่อมีการยื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้แล้วผู้เสียภาษีย่างกล่าวจะไม่สามารถโต้แย้งความมีผลบังคับได้ (Validity) ของหนี้ดังกล่าวได้อีกต่อไป การพิสูจน์พยานหลักฐานเมื่อระยะเวลาผ่านไปนานจึงมีใ้ปัญหา อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าการกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอนี้ต้องกำหนดให้สัมพันธ์กับเงื่อนไขในวรรคสาม คือ ต้องกำหนดให้สัมพันธ์กับกระบวนการที่ทำให้หนี้ภาษีอากรที่จะยื่นคำขอเป็นหนี้ภาษีอากรซึ่งถึงที่สุดแล้ว ซึ่งอาจใช้ระยะเวลานานพอสมควร และเป็นเรื่องที่รัฐคู่สัญญาต้องนำไปพิจารณาในรายละเอียดต่อไป

ประการที่สองก็คือ กำหนดเวลาในการปฏิบัติตามคำร้องขอ กำหนดเวลานี้ควรจะกำหนดขึ้นเพื่อมิให้รัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอเพิกเฉยต่อการปฏิบัติตามข้อตกลง ถึงแม้ว่าถ้ามองในด้านของประเทศไทยแล้วอาจทำให้เห็นว่าเป็นการเพิ่มภาระแก่หน่วยงานของรัฐในการบังคับชำระหนี้เพื่อประโยชน์ของรัฐต่างประเทศ แต่ถ้ามองในมุมกลับกันแล้วประเทศไทยก็ถือว่าได้ประโยชน์เช่นกันในกรณีที่เป็นฝ่ายร้องขอ เพราะลักษณะการทำงานของอนุสัญญาเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

ค้ำนี้มึลักษณะต่างตอแบน เทำกับว่าประเทศคู่สัญญาต้องผูกพันในกำหนดเวลานี้ทั้งสองฝ่าย อย่งไรก็ตาม ไม่ควรลืมว่าลักษณะการทำงานของความร่วมมือนีเป็นการขอความร่วมมือระหว่าง รัฐ กำหนดเวลาในข้อนี้จึงไม่ควรกำหนดให้สั้นเกินไปเพราะจะเป็นภาระแก่หน่วยงานของรัฐฝ่ายที่ ถูกร้องขอมากเกินไป ส่วนกำหนดเวลาจะเท่าใดนั้นเป็นเรื่องที่รัฐคู่สัญญาต้องนำไปพิจารณาใน รายละเอียดต่อไป มีข้อสังเกตประการสุดท้ายก็คือ กำหนดเวลานี้รัฐคู่สัญญาอาจตกลงให้ขยาย ออกไปได้เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงาน แต่ถึงอย่างไรก็ตาม จะขยายเกินกว่ากำหนดเวลาในการ บังคับคดีภาษี / อายุความที่กำหนดไว้ในกฎหมายภายในของประเทศที่ร้องขอมิได้

## 2.6 กระบวนการระงับข้อพิพาท (วรรคที่ 6)

“6. กระบวนการร้องเรียนใดๆ ที่เกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนของภาษี อากรค้ำในรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งร้องขอ ไม่สามารถนำมาใช้ในศาลหรือฝ่ายบริหารของรัฐผู้ทำสัญญา ซึ่งถูกร้องขอได้”

วรรคที่หกเป็นการกำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทในกรณีที่ต้องรับผิดชอบคดีภาษีได้แย้ง เกี่ยวกับหนี้ภาษีดังกล่าว โดยกำหนดให้การโต้แย้งเกี่ยวกับการเกิดขึ้น ความมีผล หรือจำนวนของ ภาษีกับหน่วยงานหรือศาลของประเทศซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีนั่น เพราะประเทศคู่สัญญาผู้ถูกร้อง ขอเป็นแต่เพียงผู้ดำเนินการแทนให้เท่านั้นและไม่มีความเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทดังกล่าว อย่งไรก็ตาม การกำหนดเงื่อนไขในข้อนี้ย่อมมีความหมายน้อยลงไป เพราะได้กำหนดในข้างต้นแล้วว่าหนี้ ภาษีที่จะยื่นคำขอให้บังคับชำระหนี้ได้ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรซึ่งถึงที่สุดแล้ว ซึ่งหมายความว่า หลังจากยื่นคำขอแล้ว ผู้ต้องรับผิดชอบไม่สามารถโต้แย้งเป็นอย่างอื่นได้อีกต่อไป แต่การกำหนด เงื่อนไขในข้อนี้ยังคงมีความสำคัญอยู่ เพราะว่าผู้ต้องรับผิดชอบดังกล่าวยังมีสิทธิในการโต้แย้งอยู่ใน ระหว่างที่หนี้ภาษีอากรยังไม่ถึงที่สุด ได้แก่ ช่วงเวลาที่มีการใช้วิธีการชั่วคราว ตามที่กำหนดใน วรรคสี่ ซึ่งหากไม่มีข้อความในวรรคนี้กำหนดไว้ก็อาจเกิดปัญหาโต้แย้งได้ว่าผู้ต้องรับผิดชอบดังกล่าว จะต้องโต้แย้งต่อศาลหรือหน่วยงานของประเทศใด

ส่วนกรณีที่เป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นในรัฐผู้ถูกร้อง ขอก็ต้องทำต่อศาลหรือหน่วยงานของประเทศดังกล่าว ดังนี้ แม้จะมีได้กำหนดไว้ในวรรคที่หกด้วย แต่ก็มีความชัดเจนในตัวอยู่แล้ว เนื่องจากเป็นการโต้แย้งกระบวนการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นตาม กฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอนั่นเอง ในส่วนของกฎหมายไทยนั้นเนื่องจากผู้เขียนได้ให้ความเห็นไป

ในเบื้องต้นแล้วว่าจะใช้กระบวนการบังคับคดีแบบผสม ดังนั้น การโต้แย้งจึงต้องทำต่อเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หรือต่อศาลที่มีคำพิพากษาให้ดำเนินการดังกล่าว

## 2.7 การขอพักการติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีอากรและการถอนคำร้องขอ (วรรคที่ 7)

“7. ในกรณีใดๆ ระหว่างเวลาที่รัฐผู้ทำสัญญาได้ร้องขอให้เก็บภาษีอากรค้างแล้ว และก่อนที่รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะเก็บหนี้ภาษีและส่งไปยังรัฐผู้ร้องขอ รัฐผู้ทำสัญญาซึ่งกล่าวถึงรัฐแรกอาจขอให้พักการติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าวไว้ชั่วคราวหรือขอถอนคำร้องขอให้เก็บหนี้ภาษีอากรค้างก็ได้”

การกำหนดวรรคนี้เป็นข้อกำหนดให้รัฐผู้ร้องขออาจขอให้พัก (Suspend) หรือถอน (Withdraw) คำร้องขอให้บังคับคดีแทนได้ เนื่องจากในระหว่างดำเนินการผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอาจตกลงยินยอมชำระหนี้ภาษีดังกล่าวต่อรัฐเจ้าหนี้ภาษีแล้ว จึงไม่มีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการบังคับคดีแทนให้อีกต่อไป หรือปรากฏข้อเท็จจริงในภายหลังว่าผู้ต้องรับผิดชอบภาษีดังกล่าวมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศผู้ร้องขอเป็นจำนวนเพียงพอต่อการชำระหนี้แล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องร้องขอให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งบังคับคดีแทนอีกต่อไป ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าตามแบบที่ OECD กำหนดไว้มีความเหมาะสมอยู่แล้ว จึงนำมากำหนดไว้โดยไม่ปรับแก้แต่อย่างใด เพียงแต่รัฐคู่สัญญาอาจกำหนดวิธีการเพื่อความร่วมมือในการดำเนินการตามข้อนี้ลงในรายละเอียดอีกก็ได้

## 2.8 ข้อจำกัดการให้ความร่วมมือ (วรรคที่ 8)

“8. ข้อความทั้งหลายในข้อบทนี้ไม่เป็นการบังคับให้รัฐผู้ทำสัญญามีหน้าที่ต้องช่วยเก็บภาษีอากรค้างให้รัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งในกรณีดังต่อไปนี้

1) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเก็บหนี้ภาษี โดยขอให้รัฐดังกล่าวใช้วิธีการทางบริหารซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของรัฐนั้น

2) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเก็บหนี้ภาษี โดยขอให้ใช้วิธีการหรือมาตรการใดๆ ซึ่งเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี หรือขัดต่อผลประโยชน์อันเป็นสาระสำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขอ

- 3) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเก็บหนี้ภาษี ในกรณีที่รัฐผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือวิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามที่มิในกฎหมายภายในของตนทุกวิธีการแล้ว
- 4) การร้องขอให้รัฐผู้ทำสัญญาช่วยเก็บหนี้ภาษี ในกรณีที่เห็นได้ว่าภาระในการติดตามจัดเก็บหรือภาระในทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอ ไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ”

วรรคที่แปดเป็นการกำหนดว่ากรณีใดที่ประเทศคู่สัญญาจะไม่ต้องให้ความช่วยเหลือในการบังคับคดีภาษีแก่กันบ้าง วรรคนี้จึงเป็นบทยกเว้นขอบเขตการให้ความช่วยเหลือที่กำหนดในวรรคหนึ่ง ผู้เขียนมีความเห็นว่าข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือตามแบบที่ OECD กำหนดไว้มีความเหมาะสมอยู่แล้ว เพียงแต่เห็นว่าควรเพิ่มเติมข้อความใน 2) ให้รัฐคู่สัญญามีสิทธิปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือได้ หากการนั้นจะเกิดผลกระทบต่อประโยชน์อันเป็นสาระสำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขออย่างมาก เช่น การบังคับชำระหนี้ที่มีผลให้กิจการขนาดใหญ่ต้องล้มละลายหรือปิดตัวลง ดังเช่นที่ได้ยกตัวอย่างไปแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 3<sup>18</sup>

อนึ่ง เพื่อป้องกันมิให้เกิดปัญหาในการตีความข้อจำกัดการให้ความร่วมมือตามวรรคแปดนี้ ประเทศไทยและประเทศคู่สัญญาควรทำบันทึกความเข้าใจ (Memorandum of Understanding - MOU) ขึ้นอีกฉบับหนึ่งซึ่งเป็นการยกตัวอย่างว่าข้อเท็จจริงอย่างใดถือว่าเข้าเงื่อนไขตามข้อจำกัดการให้ความร่วมมือนี้ ตัวอย่างเช่น กรณีใดถือว่าการใช้วิธีการทางบริหารที่ขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของรัฐคู่สัญญา หรือกรณีใดที่ถือเป็นการให้ความช่วยเหลือที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี กรณีใดถือว่าภาระในการจัดเก็บภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ เป็นต้น ซึ่งประเทศคู่สัญญาอาจใช้หลักการที่ OECD ได้แนะนำไว้อย่างกว้าง<sup>19</sup> มากำหนดลงในรายละเอียดก็ได้

ส่วนข้อสำคัญที่ผู้เขียนเห็นว่ารัฐคู่สัญญาจำเป็นต้องระบุไว้ในบันทึกข้างต้นอย่างขาดไม่ได้ก็คือ กรณีใดที่จะถือว่ารรัฐผู้ร้องขอได้ใช้ทุกวิธีการตามที่มิในกฎหมายภายในของตนเพื่อติดตามบังคับชำระหนี้ภาษีแล้ว เพราะถึงแม้ว่าข้อตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของประเทศไทยนี้จะได้ออกแบบให้สามารถร้องขอได้ต่อเมื่อเป็นหนี้ภาษีที่ถึงที่สุดก็ตาม แต่ข้อเท็จจริงดังกล่าว

<sup>18</sup> โปรดดูบทที่ 2 น. 25 - 26 และบทที่ 3 น. 60

<sup>19</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 57 - 62

ก็มีได้หมายความว่า จะได้ใช้ทุกวิถีทางในการติดตามบังคับชำระหนี้แล้ว ทำนองเดียวกับเจ้าหน้าที่ฟ้องคดีจนถึงที่สุดและศาลมีคำพิพากษาแล้วแต่ไม่ได้ติดตามบังคับคดี ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่ารัฐคู่สัญญาต้องมาตกลงในรายละเอียดว่าจะต้องดำเนินการอย่างไรเพื่อให้รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับว่าใช้ทุกวิธีการแล้ว ซึ่งต้องพิจารณาจากวิธีการบังคับชำระหนี้ภาวที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายของรัฐคู่สัญญาแต่ละฝ่ายเป็นสำคัญ สำหรับประเทศไทยนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าหากมีการฟ้องคดีภาคีจนศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ก็น่าจะถือว่าเข้าเงื่อนไขที่เจ้าพนักงานได้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ด้วยทุกวิธีการที่มีอยู่แล้ว ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 5 ขั้นตอนการบังคับคดีภาคีของไทยเริ่มจากการใช้วิธีการยึดอายัดทรัพย์สิน และขายทอดตลาดเพื่อบังคับชำระหนี้ในขั้นแรก ซึ่งจะดำเนินการเช่นนี้ไปเรื่อยๆ ต่อเมื่อไม่มีทรัพย์สินให้บังคับชำระหนี้แล้วจึงจะใช้วิธีการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขยายระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ออกไปอีก 10 ปี<sup>20</sup> หากยังไม่มีทรัพย์สินเพียงพอต่อการชำระหนี้ภาคีอีก ก็แสดงให้เห็นว่าเจ้าพนักงานได้ใช้ความพยายามในการติดตามบังคับชำระหนี้ภาคีมาเป็นเวลานานแล้ว สามารถสันนิษฐานได้ว่าได้ใช้ทุกวิธีการเพื่อติดตามบังคับชำระหนี้จนหมดแล้ว อย่างไรก็ตาม ในกรณีนี้หนี้ภาคีถึงที่สุดด้วยเหตุประการอื่นที่ไม่ใช่คำพิพากษาของศาล เช่น กรณีตามมาตรา 21 ประมวลรัษฎากร ในกรณีนี้ยังไม่มีข้อเท็จจริงที่เห็นได้ชัดเจนว่าได้ใช้ทุกวิธีการเพื่อติดตามบังคับชำระหนี้จนหมดแล้ว จึงต้องแสดงข้อเท็จจริงอื่นๆ เพื่อประกอบการพิสูจน์ด้วย

## 2.9 การกำหนดรายละเอียดเพื่อการปฏิบัติตาม (วรรคที่ 9)

“9. เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามอนุสัญญานี้ รัฐคู่สัญญาอาจตกลงร่วมกันถึงวิธีการดำเนินการ และรายละเอียดอื่นๆ เพิ่มเติมก็ได้”

วรรคนี้เป็นการเพิ่มเติมจากแบบที่ OECD กำหนดขึ้น เพื่อให้รัฐคู่สัญญาทำบันทึกความตกลงร่วมกันกำหนดรายละเอียดสำคัญที่ไม่ได้กำหนดไว้ในข้อบทที่ 27 นี้ได้ ยกตัวอย่างเช่น

- 1) ชนิดของภาวที่รัฐคู่สัญญาจะให้ความช่วยเหลือและรายละเอียดของกฎหมายภาวที่เกี่ยวข้อง
- 2) วิธีคำนวณเงินเพิ่มในระหว่างดำเนินการบังคับคดีในรัฐผู้ถูกร้องขอ

<sup>20</sup> โปรดดูบทที่ 5 น. 170 - 173

- 3) จำนวนเงินที่ต้องวางประกันเพื่อการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี
- 4) จำนวนหนี้ภาษีขั้นต่ำที่อาจยื่นคำร้องขอให้บังคับคดี หรือขอใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี (เพื่อให้สัมพันธ์กับกรณีตามวรรคแปดข้อ 4 ภาระในทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอ ต้องได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐผู้ร้องขอจะได้รับ)
- 5) กำหนดเวลาในการยื่นคำขอให้บังคับคดี และกำหนดเวลาดำเนินการสิ้นสุดของอายุความ หรือระยะเวลาในการบังคับคดี
- 6) ระยะเวลาที่อาจใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอ

## 2.10 การกำหนดวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (วรรคที่ 10)

สำหรับวิธีการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามอนุสัญญา เพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากประเทศตกลง อนุสัญญาดังกล่าวกับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกันอยู่แล้ว บทบัญญัติเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารก็ไม่มี ความจำเป็นต้องกำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้างอีก เนื่องจากรัฐคู่สัญญาทั้งสองสามารถใช้การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ เนื่องจากการร้องขอข้อมูลดังกล่าวเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามกฎหมายภายในของรัฐคู่สัญญา ซึ่งเกี่ยวข้องกับภาษีทุกชนิดที่เรียกเก็บโดยรัฐคู่สัญญา แม้ข้อมูลดังกล่าวจะไม่เกี่ยวกับข้อปฏิบัติตามอนุสัญญาภาษีซ้อนก็ตาม<sup>21</sup> ในกรณีประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนต่อกัน หากมีการตราอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ในกรณีนี้ก็มีความจำเป็นต้องกำหนดขอบทที่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารไว้ในอนุสัญญาฉบับใหม่นี้ต่างหากจากที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย มิฉะนั้นรัฐคู่สัญญาทั้งสองจะไม่สามารถให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้างได้โดยสะดวก<sup>22</sup> ซึ่งวิธีการกำหนดขอบทที่เกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารนี้สามารถปรับใช้จากที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ โดยการแก้ไขข้อความให้สอดคล้องกับการที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาฉบับใหม่ ในประเด็นนี้จึงไม่ขอกล่าวซ้ำอีก<sup>23</sup>

<sup>21</sup> โปรดดูบทที่ 4 น. 105 - 106

<sup>22</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 63 - 66

<sup>23</sup> โปรดดูบทที่ 4 น. 105 - 116

### 3. แนวทางการตรากฎหมายภายในเพื่อการบังคับใช้อนุสัญญาเพื่อการบังคับ ภาษีอากรต่าง

หลังจากที่ได้มีการตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างในรูปแบบอนุสัญญาฉบับใหม่แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเพื่อให้ข้อตกลงระหว่างประเทศดังกล่าวมีผลใช้บังคับได้ในประเทศไทย จำเป็นต้องมีกฎหมายรองรับหลักการที่กำหนดไว้ในข้อตกลงดังกล่าวด้วย เพราะประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบทวินิยม ความตกลงระหว่างประเทศใดที่ไม่มีการกำหนดไว้ในกฎหมายภายในย่อมไม่บังคับอย่างกฎหมายภายในไม่ได้ การกำหนดให้มีกฎหมายรองรับหลักการบังคับภาษีอากรต่างระหว่างประเทศควรทำโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่ เพราะหลักการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างไม่มีความสัมพันธ์กับโครงสร้างของกฎหมายภาษีไทยที่มีมาอยู่ก่อน เนื่องจากเป็นเรื่องการให้ความช่วยเหลือเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรของต่างประเทศด้วยกฎหมายภาษีของไทย แต่กฎหมายภาษีของไทยไม่ว่าฉบับใดก็ตามแต่มีโครงสร้างกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีในประเทศเท่านั้น ประกอบกับผลใช้บังคับของความร่วมมือดังกล่าวในฐานะกฎหมายภายในมิใช่เรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการบังคับชำระหนี้ภาษีของต่างประเทศซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป การกำหนดหลักการดังกล่าวไว้โดยการแก้ไขกฎหมายภาษีฉบับใดฉบับหนึ่งจึงเป็นเรื่องที่ไม่เหมาะสม

ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายใหม่ฉบับดังกล่าวควรร่างขึ้นโดยเทียบเคียงกับพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศทางอาญา พ.ศ. 2535 ซึ่งมีโครงสร้างที่เหมาะสมมากที่สุด พระราชบัญญัติดังกล่าววางหลักเกณฑ์การให้ความร่วมมือทางอาญาระหว่างประเทศไทยกับต่างประเทศ โดยกำหนดเงื่อนไขว่าเมื่อประเทศไทยได้รับคำร้องขอจากต่างประเทศแล้ว ประเทศไทยจะสามารถให้ความช่วยเหลือในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการยุติธรรมทางอาญาเพื่อปราบปรามอาชญากรรมที่ต่างประเทศนั้นเป็นผู้เสียหายได้ เช่น การสืบสวน สอบสวน ฟ้องคดี ริบทรัพย์สิน เป็นต้น จะเห็นได้ว่าหลักการของพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นไปในทำนองเดียวกับเหตุผลในการทำความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรต่างตามที่กล่าวมาแล้ว คือ เพื่อป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษีด้วยวิธีการโอนย้ายทรัพย์สินไปพ้นจากอำนาจอธิปไตยของประเทศซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษี ประเทศดังกล่าวจึงต้องขอความร่วมมือจากประเทศอื่นเพื่อช่วยบังคับชำระหนี้ให้

อนึ่ง เนื่องจากประเทศไทยไม่ได้ใช้วิธีการเดียวกับประเทศออสเตรเลียที่กำหนดให้อนุสัญญาภาษีซ้อนมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายภายในด้วยการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อตกลงทางภาษีอากรระหว่างประเทศ ค.ศ. 1953 (International Tax Agreements Act 1953) ซึ่งทำให้

สามารถแก้ไขกฎหมายภายในแต่เพียงบางส่วนเพื่อให้รองรับระบบการให้ความช่วยเหลือทางภาษีระหว่างประเทศได้<sup>24</sup> ดังนั้น ในการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดรายละเอียดทุกเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษอากรค้างลงไปกฎหมาย ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงโครงสร้างหลักของกฎหมายที่อนุวัติมาจากความตกลงระหว่างประเทศที่กำหนดไว้ในข้อ 27 ข้างต้น

ร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในการบังคับคดีภาษีอากร

พ.ศ. ....

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในการบังคับคดีภาษีอากร พ.ศ. ....”

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อ....

มาตรา 3 บรรดาบทกฎหมาย กฎ ข้อบังคับ ระเบียบและประกาศอื่นในส่วนที่บัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัตินี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน

ส่วนตอนต้นจะเป็นการกำหนดชื่อพระราชบัญญัติ วันใช้บังคับ และบทยกเลิกกฎหมาย ซึ่งมีลักษณะเหมือนกฎหมายทั่วไป

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

“ความช่วยเหลือ” หมายความว่า ความช่วยเหลือในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้กับรัฐบาลต่างประเทศ และการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐบาลต่างประเทศ

“หนี้ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า จำนวนหนี้ภาษีทุกชนิดที่ค้างชำระและต้องถูกเก็บเพื่อประโยชน์ของประเทศผู้ร้องขอ รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ที่คิดคำนวณจากหนี้ภาษีดังกล่าวรวมทั้งค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในประเทศผู้ร้องขอ แต่ไม่รวมทั้งค่าปรับซึ่งมีลักษณะเป็นโทษทางอาญา

<sup>24</sup> โปรดดูบทที่ 4 น. 103

“วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี” หมายความว่า วิธีการที่กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันมิให้ผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายทรัพย์สินในประเทศผู้ร้องขอ ซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศผู้ร้องขอ

“ค่าใช้จ่ายในการบังคับคดี” หมายความว่า ค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระหนี้ภาษีตามคำร้องขอของประเทศผู้ร้องขอที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

“ผู้ค้างภาษีอากร” หมายความว่า บุคคลซึ่งเป็นหนี้ภาษีอากรตามกฎหมายของประเทศผู้ร้องขอและมีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ตามกฎหมายของประเทศไทย

“ประเทศผู้ร้องขอ” หมายความว่า ประเทศที่ร้องขอความช่วยเหลือจากประเทศผู้รับคำร้องขอ

“ประเทศผู้รับคำร้องขอ” หมายความว่า ประเทศที่ได้รับการขอความช่วยเหลือจากประเทศผู้ร้องขอ

“ผู้ประสานงานกลาง” หมายความว่า ผู้ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ประสานงานในการให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศ หรือขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศตามพระราชบัญญัตินี้

“เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ” หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งมีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติการให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศตามคำร้องขอความช่วยเหลือที่ผู้ประสานงานกลางส่งให้ตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

ร่างมาตรา 4 มีสาระเป็นการกำหนดบทนิยามเพื่อใช้ในการให้ความหมายหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำหรือข้อความที่ปรากฏในพระราชบัญญัตินี้ สาระสำคัญที่ผู้เขียนกำหนดในร่างมาตรา 4 ก็คือ กำหนดนิยามของความช่วยเหลือให้สอดคล้องกับหลักการทำงานของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง คือ การให้ความช่วยเหลือในการบังคับคดี และการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี ส่วนการกำหนดนิยามของประเทศผู้ร้องขอและประเทศผู้รับคำร้องขอ ก็เพื่อให้รับวิธีการขอความช่วยเหลือ ซึ่งมีทั้งรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอ (Requesting State หรือ Applicant State) และรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอ (Requested State) นั่นเอง ส่วนค่านิยามของหนี้ภาษีอากรค้าง ผู้เขียนได้นำมาจากที่กำหนดไว้แล้วในวรรคสองของอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้างข้างต้น

ส่วนการกำหนด “ผู้ประสานงานกลาง” ข้อนี้ผู้เขียนนำแนวความคิดมาจากพระราชบัญญัติว่าด้วยความร่วมมือทางอาญาระหว่างประเทศฯ ที่กำหนดให้ัยการสูงสุดเป็นผู้ประสานงานมีหน้าที่ติดต่อให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศ หรือขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทำนองเดียวกับที่ประเทศออสเตรเลียให้อธิบดีกรมสรรพากร (The Commissioner) เป็นผู้ประสานงานในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศคู่สัญญา โดยมีหน้าที่ตั้งแต่รับคำร้องขอ ขึ้นทะเบียนคำร้องขอ กำหนดกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษี จนไปถึงส่งเงินที่ได้กลับไปยังประเทศที่ยื่นคำร้องขอ การกำหนดระบบผู้ประสานงานกลางนี้มีข้อดีก็คือ ให้ผู้ประสานงานกลางเป็นศูนย์กลางในการดำเนินการบังคับชำระหนี้ให้กับรัฐบาลต่างประเทศทั้งหมด ส่วนจะดำเนินการอย่างไรก็ดีให้สังการให้ “เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ” ตามร่างมาตรา 4 นี้เป็นผู้ดำเนินการ นอกจากนี้ยังเป็นผู้รับผิดชอบในกรณีประเทศไทยมีความประสงค์จะยื่นคำร้องขอให้รัฐบาลต่างประเทศดำเนินการเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีให้ประเทศไทยด้วย

ในส่วนหน่วยงานใดที่จะเป็นผู้รับผิดชอบนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรจะให้กรมสรรพากรรับหน้าที่เป็นเจ้าภาพในการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ ทำนองเดียวกับประเทศออสเตรเลียที่กำหนดให้หน่วยงานทางภาษีดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับรัฐคู่สัญญาเช่นกัน ผู้ประสานงานกลางจึงควรกำหนดให้เป็นอธิบดีกรมสรรพากร มีข้อสังเกตว่าเนื่องจากผู้เขียนกำหนดให้ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือจำกัดอยู่แค่ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุนเท่านั้น จึงกำหนดให้กรมสรรพากรเป็นผู้รับผิดชอบโดยเฉพาะเนื่องจากเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรทั้งคู่ แต่หากกำหนดให้ขอบเขตภาษีดังกล่าวรวมถึงภาษีตามกฎหมายอื่นด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีชนิดดังกล่าวให้เป็นผู้รับผิดชอบด้วย เนื่องจากหน่วยงานดังกล่าวมีความเข้าใจในกฎหมายและกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามกฎหมายดีอยู่แล้ว และไม่ควรรวมรับผิดชอบให้อยู่กับหน่วยงานเดียวเนื่องจากจะมีภาระมากเกินไป ส่วนในกรณีที่ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือด้านภาษีกำหนดชนิดภาษีที่ตามกฎหมายของประเทศไทยไม่ได้จัดเก็บ เช่นนี้อาจจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไปว่าภาษีดังกล่าวมีลักษณะใกล้เคียงกับภาษีที่หน่วยงานใดจัดเก็บ และกำหนดให้หน่วยงานนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ หรืออาจจะกำหนดให้ตั้งเป็นส่วนราชการใหม่ขึ้นมาก็ได้

ดังนั้น ในร่างมาตรา 5 จึงกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ อำนาจในการออกกฎกระทรวงนี้เป็นกรณีที่จำเป็นต้องกำหนดรายละเอียดในการปฏิบัติงานอื่นๆ บล็กย่อยจากหลักการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ มีข้อสังเกตว่าเรื่องใดที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ใน

ตอนต้นแล้วว่าควรรีกรัฐคู่สัญญาทำบันทึกความเข้าใจ (MOU) เพื่อกำหนดรายละเอียดที่มีได้ตกลงไว้ในข้อตกลงระหว่างประเทศโดยตรง หากรายละเอียดดังกล่าวจะมีผลต่อการบังคับใช้กฎหมายก็ควรกำหนดไว้ในกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรานี้ด้วย

## หมวด 1

### ผู้ประสานงานกลาง

มาตรา 6 ให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเป็นผู้ประสานงานกลาง

มาตรา 7 ผู้ประสานงานกลางมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) รับคำร้องขอความช่วยเหลือจากประเทศผู้ร้องขอและส่งให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ
- (2) รับคำร้องขอความช่วยเหลือจากหน่วยงานของรัฐบาลไทยและส่งให้ประเทศผู้

รับคำร้องขอ

- (3) พิจารณาและวินิจฉัยว่าคำร้องขอเข้าหลักเกณฑ์การให้ความช่วยเหลือหรือไม่

- (4) ติดตามและเร่งรัดการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเพื่อให้ความช่วยเหลือ

แก่ต่างประเทศเสร็จสิ้นโดยเร็ว

- (5) ออกระเบียบหรือประกาศเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

- (6) ดำเนินการอย่างอื่นเพื่อให้การให้หรือการขอความช่วยเหลือตามพระราชบัญญัติ

นี้บรรลุผล

มาตรา 8 ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่ง ประกอบด้วย.... เพื่อให้ความเห็นประกอบการพิจารณาและวินิจฉัยของผู้ประสานงานกลาง ในการให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศและการขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศที่อาจมีผลกระทบกระเทือนอธิปไตย ความมั่นคง ประโยชน์สาธารณะที่สำคัญ หรือความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ หรือมีผลกระทบต่อ การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

เมื่อมีการขอความช่วยเหลือและผู้ประสานงานกลางได้ดำเนินการตามมาตรา 11 ประกอบมาตรา 14 (2) แล้ว ให้ผู้ประสานงานกลางส่งเรื่องดังกล่าวให้คณะกรรมการโดยทันทีเพื่อพิจารณาให้ความเห็น

ในกรณีที่คณะกรรมการมีความเห็นไม่ตรงกับคำวินิจฉัยของผู้ประสานงานกลาง ให้ผู้ประสานงานกลางเสนอความเห็นและคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังนายกรัฐมนตรี เพื่อประกอบการพิจารณาสั่งการต่อไป

ร่างมาตรา 7 กำหนดหน้าที่ของผู้ประสานงานกลาง หน้าที่สำคัญคือ การวินิจฉัยว่า คำร้องขอเข้าหลักเกณฑ์การให้ความช่วยเหลือหรือไม่ ซึ่งพิจารณาจากเงื่อนไขต่างที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่กล่าวมา เช่น เงื่อนไขการยื่นคำร้องขอ (วรรคสาม) ข้อจำกัดการให้ความช่วยเหลือ (วรรคแปด) ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวต้องจำเป็นต้องนำมากำหนดในพระราชบัญญัติฉบับนี้อีกครั้งหนึ่งในส่วนถัดไป นอกจากนี้ก็สมควรกำหนดให้ผู้ประสานงานกลางมีอำนาจออกระเบียบหรือประกาศเพื่อกำหนดรายละเอียดปลีกย่อยในการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย เช่น คำร้องขอความช่วยเหลือจากรัฐบาลต่างประเทศ และคำร้องขอความช่วยเหลือจากรัฐบาลไทยไปยังต่างประเทศต้องมีแบบอย่างไร มีรายละเอียดอย่างไรบ้าง เป็นต้น

ส่วนร่างมาตรา 8 ผู้เขียนเห็นว่าสมควรกำหนดให้มีคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่ง เพื่อพิจารณาให้ความเห็นเกี่ยวกับคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศ เนื่องจากผลการให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศอาจมีผลเสียหายเกิดขึ้น เช่น คำร้องขอที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อสังคมในประเทศเป็นวงกว้าง การพิจารณาโดยผู้ประสานงานกลางเพียงคนเดียวอาจไม่เพียงพอ จึงกำหนดให้มีขั้นตอนที่ผู้ประสานงานกลางต้องส่งคำร้องขอให้คณะกรรมการช่วยพิจารณาด้วย จึงอาจกล่าวได้ว่าผู้ประสานงานกลางเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอในเบื้องต้นเท่านั้น หากคณะกรรมการมีความเห็นไม่ตรงกับคำวินิจฉัยของผู้ประสานงานกลาง ก็ให้ผู้ประสานงานกลางเสนอความเห็นและคำวินิจฉัยดังกล่าวไปยังนายกรัฐมนตรี เพื่อประกอบการพิจารณาสั่งการต่อไป

## หมวด 2

### การให้ความช่วยเหลือและการขอความช่วยเหลือ

#### ส่วนที่ 1

#### บททั่วไป

มาตรา 9 ภายใต้บังคับมาตรา 21 การให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ประเทศไทยอาจให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศผู้ร้องขอได้ ในกรณีที่ประเทศผู้ร้องขอกับประเทศไทยมีอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้างระหว่างกัน แต่

ถ้าประเทศผู้ร้องขอไม่มีสนธิสัญญาดังกล่าวและแสดงว่าจะให้ความช่วยเหลือในทำนองเดียวกันเมื่อประเทศไทยร้องขอ ประเทศไทยอาจให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศผู้ร้องขอได้

(2) หนี้ภาษีอากรค้างที่จะขอให้มีการบังคับชำระหนี้ในประเทศไทย จะต้องเป็นหนี้ซึ่งถึงที่สุดแล้วตามกฎหมาย อันมีผลให้ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้ได้อีกต่อไป

(3) คำร้องขอให้ประเทศไทยใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี ต้องปรากฏว่าประเทศผู้ร้องขอสามารถใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามกฎหมายของตนกับหนี้ภาษีอากรค้างตามคำร้องขอได้ และศาลได้มีคำสั่งให้ดำเนินการเช่นนั้นแล้ว

(4) ประเทศไทยอาจปฏิเสธคำร้องขอความช่วยเหลือ หากคำร้องขอนั้น

(ก) กระทบกระเทือนอธิปไตย ความมั่นคง หรือสาธารณประโยชน์ที่สำคัญอื่น ๆ ของประเทศไทย หรือ

(ข) ผลประโยชน์ที่ประเทศผู้ร้องขอจะได้รับนั้น ไม่ได้สัดส่วนกับภาระการบริหารที่เกิดขึ้นในกับประเทศไทย หรือ

(ค) เป็นคำร้องขอให้ประเทศไทยดำเนินการด้วยวิธีขัดต่อกฎหมายหรือขัดต่อวิธีการทางบริหารของประเทศไทย หรือ

(ง) ประเทศผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามที่มิในกฎหมายภายในของตนทุกวิธีการแล้ว

ร่างมาตรา 9 เป็นส่วนที่กำหนดเงื่อนไขในการให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศผู้ร้องขอประเด็นแรกคือ (1) ประเทศไทยจะให้ความช่วยเหลือเฉพาะประเทศที่ได้ตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างไว้กับประเทศไทยเท่านั้น ในส่วนประเทศที่ไม่มีความตกลงต่อกันย่อมจะให้ความช่วยเหลือไม่ได้ อย่างไรก็ตาม หากประเทศดังกล่าวแสดงว่าจะให้ความช่วยเหลือในลักษณะเดียวกันกับที่ร้องขอต่อประเทศไทยในกรณีที่ประเทศไทยเป็นฝ่ายร้องขอ ประเทศไทยก็อาจให้ความช่วยเหลือประเทศดังกล่าวได้ ซึ่งเป็นไปในลักษณะต่างตอบแทนและถ้อยที่ถ้อยอาศัยส่วนจะให้ความช่วยเหลือได้หรือไม่ต้องพิจารณาตามเงื่อนไขข้อต่อๆ ไป

ส่วนประเด็นที่สองคือ ตามร่างมาตรา 9 (2) เป็นการกำหนดว่าประเทศไทยจะบังคับชำระหนี้ภาษีตามคำร้องขอได้ต่อเมื่อเป็นหนี้ภาษีอากรค้างที่ถึงที่สุดแล้วเท่านั้น คำว่าถึงที่สุดตามกฎหมายนี้ ก็คือ ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างได้อีกต่อไป ไม่ว่าจะเพราะเหตุตามคำพิพากษาหรือเหตุอื่นตามที่ระบุไว้ในกฎหมายของประเทศผู้ร้องขอก็ตาม ซึ่งในข้อนี้ผู้เขียนก็นำความในวรรคสามของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างมากำหนดไว้ มีข้อสังเกตว่า

ใน (2) ไม่ได้กำหนดชนิดภาษีที่จะให้ความช่วยเหลือเอาไว้ด้วยซึ่งในส่วนนี้มีผลบังคับตาม (1) อยู่แล้วคือ ประเทศที่มีความตกลงกับประเทศไทยยอมขอความช่วยเหลือได้เท่าที่กำหนดขอบเขตไว้ในอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำงเท่านั้น ซึ่งก็คือ เฉพาะหนี้ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุน ส่วนประเทศที่ไม่มีข้อตกลงใดๆ ต่อกัน ก็ไม่มีความแน่นอนว่าจะร้องขอให้ช่วยเหลือเกี่ยวกับหนี้ภาษีชนิดใด จึงไม่สามารถกำหนดไว้ได้ อนึ่ง มีข้อสังเกตว่าหนี้ภาษีอากรค้ำงนี้ที่มีการขอให้บังคับในประเทศไทยนี้อาจจะไม่ใช่จำนวนหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นในต่างประเทศทั้งหมด รัฐต่างประเทศอาจขอให้ประเทศไทยดำเนินการบังคับชำระหนี้บางส่วนหรือทั้งหมดก็ได้ขึ้นอยู่กับจำนวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ในประเทศไทย ซึ่งการจะทราบข้อเท็จจริงนี้ได้ อาจมาจากการใช้การแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารตามข้อที่ 26 ของอนุสัญญาภาษีซ้อน

ส่วนกรณีตามร่างมาตรา 9 (3) คือ เงื่อนไขในการร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราว ซึ่งเป็นไปตามความในวรรคสี่ของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำง ซึ่งก็คือ ประเทศผู้ร้องขอต้องสามารถใช้วิธีการคุ้มครองชั่วคราว ตามกฎหมายภายในของตนเพื่อประโยชน์ในมูลหนี้ภาษีได้

ส่วนประเด็นตามร่างมาตรา 9 (4) คือ ข้อจำกัดการให้ความร่วมมือ ตามที่กำหนดไว้ในความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้ำง วรรคที่ 8 ซึ่งได้อธิบายไปแล้วในตอนต้น ดังนั้น ถ้าการขอให้ความช่วยเหลือมีเหตุที่เข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งตามร่างมาตรา 9 (4) ผู้ประสานงานกลางอาจปฏิเสธคำร้องขอความช่วยเหลือนั้นได้

มาตรา 10 ประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้ำงกับประเทศไทยหากประสงค์จะขอความช่วยเหลือตามที่บัญญัติไว้ในหมวดนี้จากประเทศไทย ให้ทำคำร้องขอความช่วยเหลือส่งไปยังผู้ประสานงานกลาง แต่สำหรับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาดังกล่าวกับประเทศไทย ให้ส่งคำร้องขอโดยวิธีทางการทูต

คำร้องขอความช่วยเหลือให้ทำตามแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ผู้ประสานงานกลางกำหนด

ร่างมาตรา 10 เป็นการกำหนดวิธีการส่งคำร้องขอความช่วยเหลือให้กับประเทศไทย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าสามารถนำหลักการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศทางอาญา มาใช้ได้โดยไม่ต้องแก้ไข

มาตรา 11 เมื่อได้รับคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศ ให้ผู้ประสานงานกลางพิจารณาและวินิจฉัยว่า คำร้องขอนั้นอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะให้ความช่วยเหลือตามพระราชบัญญัตินี้ได้หรือไม่ และได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมีเอกสารหลักฐานถูกต้องครบถ้วนหรือไม่

ถ้าคำร้องขอนั้นอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะให้ความช่วยเหลือได้ และได้ดำเนินการตามขั้นตอนและมีเอกสารหลักฐานถูกต้องครบถ้วน ให้ผู้ประสานงานกลางส่งคำร้องขอนั้นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการต่อไป

ถ้าคำร้องขอนั้นไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะให้ความช่วยเหลือได้ หรืออาจให้ความช่วยเหลือได้ภายใต้เงื่อนไขที่จำเป็นบางประการ หรือมิได้ดำเนินการตามขั้นตอนหรือมีเอกสารหลักฐานไม่ถูกต้องครบถ้วน ให้ผู้ประสานงานกลางแจ้งปฏิบัติการให้ความช่วยเหลือพร้อมด้วยเหตุผล หรือแจ้งเงื่อนไขที่จำเป็นหรือเหตุขัดข้องให้ประเทศผู้ร้องขอทราบ

คำวินิจฉัยของผู้ประสานงานกลางเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือให้ถือเป็นยุติ เว้นแต่นายกรัฐมนตรีจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

มาตรา 12 เมื่อได้รับคำร้องขอความช่วยเหลือจากผู้ประสานงานกลาง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการให้ความช่วยเหลือตามที่คำร้องขอนั้น เมื่อดำเนินการเสร็จแล้ว ให้ส่งผลการดำเนินการตลอดจนเอกสารและสิ่งของที่เกี่ยวข้องให้แก่ผู้ประสานงานกลาง

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประสบอุปสรรค หรือไม่อาจดำเนินการตามคำร้องขอนั้นได้ ให้แจ้งเหตุขัดข้องให้ผู้ประสานงานกลางทราบ

มาตรา 13 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการตามคำร้องขอความช่วยเหลือและแจ้งผลให้ผู้ประสานงานกลางทราบแล้ว ให้ผู้ประสานงานกลางจัดการส่งผลการดำเนินการตลอดจนเอกสารและสิ่งของที่เกี่ยวข้องให้แก่ประเทศผู้ร้องขอ

ร่างมาตรา 11 จะกำหนดวิธีการเกี่ยวกับการพิจารณาคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ และต้องมีเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นคำร้องขอครบถ้วนด้วย หากครบเงื่อนไขก็ให้ผู้ประสานงานกลางส่งคำร้องขอนั้นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการต่อไป แต่หากไม่ครบเงื่อนไขก็ให้ผู้ประสานงานกลางแจ้งปฏิบัติการให้ความช่วยเหลือพร้อมด้วยเหตุผล หากมิได้ดำเนินการตามขั้นตอนหรือมีเอกสารหลักฐานไม่ถูกต้องครบถ้วน ให้ผู้ประสานงานกลางแจ้งเพื่อให้ประเทศผู้ร้องขอดำเนินการให้ถูกต้องต่อไป

ส่วนร่างมาตรา 12 และร่างมาตรา 13 เป็นการกำหนดขั้นตอนการส่งคำร้องขอให้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเพื่อดำเนินการตามที่ถูกร้องขอต่อไป ไม่ว่าจะเป็นการบังคับชำระหนี้หรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีก็ตาม และเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้วให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจแจ้งผลการดำเนินงานกับผู้ประสานงานกลางเพื่อส่งต่อผลที่ได้จากการให้ความช่วยเหลือกลับไปยังประเทศผู้ร้องขอ

## ส่วนที่ 2

### การบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศผู้ร้องขอ

มาตรา 14 ในกรณีที่ได้รับความช่วยเหลือจากต่างประเทศ ขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของประเทศผู้ร้องขอนั้น ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอาจออกหมายเรียกผู้ค้างภาษีอากรมาพบ และชี้แจงให้ผู้ค้างภาษีอากรฟังเกี่ยวกับหนี้ตามคำร้องขอที่ได้รับจากต่างประเทศ พร้อมทั้งชี้แจงว่าหากผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหนี้เจ้าพนักงานจะบังคับชำระหนี้ด้วยวิธีการยึด อาศัยทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อไป ในกรณีผู้ค้างภาษีอากรประสงค์จะชำระหนี้ให้เจ้าหน้าที่รับชำระหนี้ไว้ หากผู้ค้างภาษีอากรมีข้อโต้แย้งอย่างใดหรือไม่ยอมชำระหนี้ให้เจ้าพนักงานบันทึกไว้ด้วย

(2) หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ยอมชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ครบถ้วน ผู้ค้างภาษีอากรต้องตอบคำถามของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเกี่ยวกับกิจการ ทรัพย์สิน หนี้สิน และเจ้านี่ของตน เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามข้อนี้ให้นำความในมาตรา 30 (2) พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483<sup>25</sup> มาใช้บังคับโดยอนุโลมเท่าที่ไม่ขัดกับพระราชบัญญัตินี้ และให้เจ้าหน้าที่ผู้มี

<sup>25</sup> พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 30 “เมื่อศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้วลูกหนี้ต้องปฏิบัติดังต่อไปนี้

(2) ภายในเวลาเจ็ดวันนับแต่วันที่ลูกหนี้ได้ทราบคำสั่งนั้น ลูกหนี้ต้องไปสาบานตัวต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ และยื่นคำชี้แจงเกี่ยวกับกิจการและทรัพย์สินของลูกหนี้ตามแบบพิมพ์แสดงเหตุผลที่ทำให้มีหนี้สินล้นพ้นตัว สินทรัพย์และหนี้สิน ชื่อ ตำบลที่อยู่ และอาชีพของเจ้าหนี้ทรัพย์สินที่ได้ให้เป็นประกันแก่เจ้าหนี้และวันที่ได้ให้ทรัพย์สินนั้นๆ เป็นประกัน รายละเอียดแห่ง

อำนาจสงเคราะห์ละเอียดเกี่ยวกับผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวให้กับผู้ประสานงานกลางโดยทำความเข้าใจประกอบไปด้วยว่า การบังคับคดีดังกล่าวจะเป็นการแทรกแซงการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย หรืออาจมีผลกระทบต่อกระเทือนอธิปไตย ความมั่นคง ประโยชน์สาธารณะที่สำคัญ หรือความสัมพันธ์ระหว่างประเทศหรือไม่

(3) การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สิน และขายทอดตลาดโดยปฏิบัติตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรที่ออกตามความในพระราชบัญญัติดังกล่าวโดยอนุโลม ทั้งนี้รวมทั้งการฟ้องคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจด้วย เสมือนหนึ่งว่าเป็นภาษีอากรค้างตามกฎหมายของประเทศไทย

(4) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษารายอื่นอยู่ ห้ามไม่ให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจยึดหรืออายัดไว้แล้วซ้ำอีก แต่ให้เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาเช่นนี้มีอำนาจยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเพื่อให้มีคำสั่งให้ตนเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นได้

ไม่ว่าในกรณีใด ๆ ห้ามมิให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจอนุญาตตามคำขอเช่นว่านี้ เว้นแต่ผู้ยื่นคำขอจะแสดงได้ว่าไม่สามารถเอาชำระได้จากทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรได้

คำขอเช่นว่านี้ให้ยื่นก่อนสิ้นระยะเวลาสิบสี่วันนับแต่วันที่มีการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด หรือจำหน่ายได้ในครั้งนั้น ๆ

ในกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาล ให้เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษามีสิทธิยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินหรือยื่นคำขอรับชำระหนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ

ร่างมาตรา 14 กำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ตาม (1) การเรียกให้ผู้ค้างภาษีอากรมาพบเปรียบเสมือนการประนอมหนี้ที่เปิดโอกาสให้ผู้ค้างภาษีอากรมีโอกาสได้ชำระหนี้ก่อนโดยไม่ต้องบังคับคดี ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเห็นว่าหนี้ดังกล่าวไม่ถูกต้อง ผู้ค้างภาษีอากรก็ไม่สามารถโต้แย้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจได้เพราะไม่ใช่หนี้ภาษีที่เกิดขึ้นตามกฎหมายของไทย

ร่างมาตรา 14 (2) กำหนดให้ผู้ค้างภาษีอากรต้องตอบคำถามของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเกี่ยวกับกิจการ ทรัพย์สิน หนี้สิน และเจ้าหน้าที่ของตน การตอบคำถามดังกล่าวมีประโยชน์ใน

---

ทรัพย์สินอันจะตกได้แก่ตนในภายหน้า ทรัพย์สินของคู่สมรส ตลอดจนทรัพย์สินของบุคคลอื่นซึ่งอยู่ในความยึดถือของตน

การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจว่าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้กับประเทศผู้ร้องขอจะกระทบต่อผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยในอนาคตหรือไม่<sup>26</sup> หากเจ้าหน้าที่ฯ พิจารณาแล้วเห็นว่าการบังคับคดีดังกล่าวจะทำให้ประเทศไม่สามารถบังคับชำระหนี้ต่อไปในอนาคตได้หรือบังคับได้แต่ไม่เต็มผล เจ้าหน้าที่ฯ จะได้แจ้งไปยังผู้ประสานงานกลางเพื่อการพิจารณาร่วมกับคณะกรรมการตามร่างมาตรา 8 ต่อไป หากความเห็นเป็นที่ยุติแล้วว่ามีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยจริง ผู้ประสานงานกลางก็จะได้แจ้งไปยังหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีชนิดนั้นเพื่อให้ทบบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรล่วงหน้าได้ ถึงแม้ว่าการกระทำเช่นนี้อาจจะเป็นการทำให้เจ้าหน้าที่ภาษีในต่างประเทศได้รับชำระหนี้้น้อยลงก็ตาม แต่เป็นขั้นตอนที่มีความจำเป็นเพื่อให้รักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยไว้ อีกข้อหนึ่งก็คือ กรณีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจะมีผลกระทบกระเทือนอธิปไตย ความมั่นคง ประโยชน์สาธารณะที่สำคัญ หรือความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ หากมีการแจ้งไปยังผู้ประสานงานกลางและคณะกรรมการตามร่างมาตรา 8 แล้วพิจารณาเห็นพ้องกันว่าอาจเกิดผลกระทบดังกล่าวจริง ผู้ประสานงานกลางก็จะได้ดำเนินการตามร่างมาตรา 11 วรรคสามต่อไป คือ ปฏิเสธคำร้องขอหรือให้ความช่วยเหลือภายใต้เงื่อนไขที่จำกัด

ร่างมาตรา 14 (3) กำหนดให้กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีเป็นไปตามกฎหมายไทย ได้แก่การปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และระเบียบที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากขอบเขตการให้ความช่วยเหลือของประเทศไทยเป็นไปตามที่วรรคสองของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างกำหนดไว้ คือ เฉพาะภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุน ในร่างมาตรา 14 (3) นี้จึงกำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร หากประเทศไทยกำหนดขอบเขตการให้ความช่วยเหลือรวมถึงหนี้ภาษีชนิดอื่นด้วย ร่างมาตรา 14 (3) ก็ต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมให้สอดคล้องกับการบังคับคดีภาษีดังกล่าว นอกจากนี้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจยังสามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลด้วย สำหรับขั้นตอนการบังคับคดีของประเทศไทยสามารถดูรายละเอียดได้ในบทที่ 5

ส่วนร่างมาตรา 14 (4) ถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้สิทธิแก่เจ้าหน้าที่สามัญรายอื่นๆ ในการขอเฉลี่ยทรัพย์สินที่ได้จากการขายทอดตลาด ซึ่งเป็นการแก้ไขการดำเนินการบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่มีมาแต่เดิม<sup>27</sup> ในการขอเฉลี่ยทรัพย์สินนี้ผู้เขียนได้นำหลักเกณฑ์มาจากที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 291 คือ ผู้ที่จะขอเฉลี่ยทรัพย์สินได้ต้อง

<sup>26</sup> โปรดดูบทที่ 2 น. 25 - 26 และบทที่ 3 น. 60

<sup>27</sup> โปรดดูบทที่ 6 น. 214-215

เป็นเจ้าหน้าที่ซึ่งมีคำพิพากษารับรองในมูลหนี้แล้ว ส่วนวิธีการขอเฉลี่ยทรัพย์ขึ้นอยู่กับว่ายื่นคำขอใน ระยะเวลาใด หากยื่นคำขอในระหว่างที่ดำเนินการบังคับคดีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เจ้าหน้าที่ ตามคำพิพากษาก็ดำเนินการตามร่างมาตรา 14 (4) นี้ แต่หากยื่นคำขอในชั้นศาลก็ต้องดำเนินการ ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความในศาลนั้น กล่าวคือ ในกรณีที่มีการยื่นฟ้องต่อศาลภาษี อากรก็ต้องยื่นคำขอตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ กำหนดไว้ ซึ่งน่าจะทำได้โดยอาศัยมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวประกอบมาตรา 291 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ ส่วนการดำเนินคดีในศาลล้มละลายไม่มีปัญหาแต่อย่าง ใด เพราะมีบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกฟ้องเป็นจำเลยในคดีล้มละลายต้องยื่นคำ ขอรับชำระหนี้อยู่แล้ว ไม่ว่าจะเป็นผู้ยื่นคำพิพากษาหรือไม่ก็ตาม

มาตรา 15 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจได้ดำเนินการตามมาตรา 14 (2) หรือ (3) แล้ว หากเห็นว่าผลประโยชน์ที่ได้จากการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวจะไม่คุ้มกับภาระที่ ประเทศไทยดำเนินการ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเสนอความเห็นพร้อมรายงานที่แสดงข้อเท็จจริง ดังกล่าวให้ผู้ประสานงานกลางเพื่อพิจารณาปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือตามมาตรา 9 ต่อไป

ร่างมาตรา 15 กำหนดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากร ค้าง วรรคที่ 8 ข้อ 4) และจะสอดคล้องกับที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 (4) (ข) เนื่องจากในขณะที่ผู้ ประสานงานกลางพิจารณาเงื่อนไขการให้ความช่วยเหลือตามร่างมาตรา 8 ยังไม่มีรายละเอียด เกี่ยวกับผู้ค้างภาษีอากรมากเพียงพอที่จะวินิจฉัยได้ว่าการบังคับหนี้ภาษีอากรจะเป็นภาระกับ ประเทศไทยเกินกว่าผลประโยชน์ที่ประเทศผู้ร้องขอจะได้รับหรือไม่ แต่เมื่อได้ดำเนินการตามร่าง มาตรา 14 (2) ย่อมมีรายละเอียดมากพอที่จะวินิจฉัยได้ อีกกรณีหนึ่งก็คือเมื่อดำเนินการบังคับคดี ไปบ้างแล้วอาจเห็นได้ว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้างหรือ ค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีได้ ตัวอย่างเช่น ในการชี้แจงเกี่ยวกับกิจการและทรัพย์สิน แม้ผู้ค้างภาษี อากรจะแสดงว่าตนมีทรัพย์สินมาก แต่เมื่อดำเนินการบังคับชำระหนี้จริงอาจจะปรากฏว่าทรัพย์สิน ดังกล่าวถูกเจ้าหน้าที่รายอื่นบังคับชำระหนี้ไปแล้วก็ได้ จึงเป็นเรื่องที่พฤติการณ์เปลี่ยนแปลงไป ภายหลัง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจึงมีหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้ประสานงานกลางเพื่อพิจารณาปฏิเสธการให้ ความช่วยเหลือตามร่างมาตรา 9

มาตรา 16 เมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ได้เงินเท่าใดให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงนำส่งเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้กับประเทศผู้ร้องขอต่อไป

ร่างมาตรา 16 กำหนดเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะส่งให้กับประเทศผู้ร้องขอ โดยกำหนดให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีก่อนแล้วจึงส่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดไปให้สังเกตได้ว่าข้อนี้กำหนดไว้แตกต่างจากที่ OECD ได้แนะนำไว้<sup>28</sup> แต่ผู้เขียนเห็นว่าควรจะกำหนดในลักษณะดังกล่าวเพื่อไม่ให้ประเทศไทยต้องแบกรับภาระในการดำเนินการมากเกินไป ประกอบกับวัตถุประสงค์ตามพระราชบัญญัตินี้และความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างตามความเห็นของผู้เขียนคือทำให้ความช่วยเหลือในลักษณะที่เป็นการ “ชดเชย” การจัดเก็บภาษีที่ประเทศผู้ร้องขอไม่สามารถจัดเก็บได้เท่านั้น ซึ่งหมายความว่าประเทศผู้ถูกร้องขอไม่ควรจะต้องรับภาระในการให้ความช่วยเหลือมากเกินไป ผู้เขียนจึงกำหนดร่างมาตรา 16 ในลักษณะนี้

มาตรา 17 ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเห็นว่ากระบวนการบังคับภาษีอากรนั้นดำเนินการโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ให้ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิคัดค้านได้ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีนั้น

ร่างมาตรา 17 นี้บัญญัติให้สอดคล้องกับวรรคที่ 6 ของอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่กำหนดไว้ข้างต้น คือ ผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกบังคับชำระหนี้สามารถโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับชำระหนี้ที่เกิดขึ้นในประเทศผู้ถูกร้องขอได้ ข้อสำคัญคือเป็นการโต้แย้งการบังคับคดีที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น เช่น ยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบการบังคับคดี ดำเนินการขายทอดตลาดผิดขั้นตอนทำให้ได้ราคาขายต่ำกว่าที่ควรจะได้ เป็นต้น ส่วนวิธีการโต้แย้งจะเป็นอย่างไร ผู้เขียนกำหนดให้เป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดี กล่าวคือ หากเป็นการโต้แย้งเกี่ยวในขั้นตอนการยึด อายัดทรัพย์สิน ผู้ค้างภาษีอากรก็ใช้ขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หากเป็นการฟ้องคดีต่อศาลก็ใช้ขั้นตอนตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ

<sup>28</sup> โปรดดูบทที่ 3 น. 39

ซึ่งนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ มาใช้บังคับโดยอนุโลม หรือคัดค้านตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ

### ส่วนที่ 3

#### การใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี

มาตรา 18 ในกรณีที่ได้รับคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศ ขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตรวจสอบคำร้องขอ ถ้าคำร้องขอดังกล่าวแสดงถึงเหตุที่สามารถใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามกฎหมายของประเทศผู้ร้องขอ และศาลในประเทศดังกล่าวได้มีคำสั่งให้ใช้วิธีการเช่นนั้นแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรีบฟ้องผู้ค้างภาษีการเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรโดยเร็วเพื่อขอให้ศาลกำหนดวิธีการชั่วคราวตามกฎหมายของประเทศไทย

หลักเกณฑ์ในการฟ้อง การพิจารณาคดี การกำหนดค่าบังคับ ให้เป็นไปตามที่บัญญัติไว้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

มาตรา 19 เมื่อมีการขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีในประเทศไทย ประเทศผู้ร้องขอต้องวางเงินจำนวนหนึ่งเพื่อประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการดังกล่าวในประเทศไทย โดยให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเป็นผู้เก็บรักษาไว้เพื่อชดเชยค่าสินไหมทดแทนกับผู้ค้างภาษีอากรในกรณีที่เกิดความเสียหายจากการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี

หากประเทศผู้ร้องขอไม่วางเงินจำนวนตามวรรคหนึ่ง ให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจรายงานต่อผู้ประสานงานกลาง เพื่อพิจารณาปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือต่อไป

จำนวนเงินตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามที่ประเทศไทยและประเทศผู้ร้องขอจะตกลงกัน หากปรากฏว่าเกิดความเสียหายแก่ผู้ค้างภาษีอากรเกินกว่าจำนวนเงินที่ประเทศผู้ร้องขอวางไว้เป็นประกัน ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรายงานต่อผู้ประสานงานกลางโดยเร็วเพื่อขอให้ประเทศผู้ร้องขอวางเงินเพิ่มเติม

ร่างมาตรา 18 กำหนดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับวรรคที่สี่ของความตกลงเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง แต่มาตรานี้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นการขยายความบทบัญญัติในวรรคสี่ คือ นอกจากประเทศผู้ร้องขอจะต้องใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีได้แล้ว จะต้องปรากฏว่าศาลได้มีคำสั่งให้ดำเนินการเช่นนั้นด้วย ทั้งนี้เนื่องจากการใช้วิธีการชั่วคราวฯ กระทบต่อสิทธิของผู้ค้าง

ภาษีอากรที่อยู่ในประเทศไทยอย่างมาก เพราะบุคคลดังกล่าวไม่สามารถจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินของตนเองรวมทั้งห้ามทำนิติกรรมบางประเภท ทำนองเดียวกับการถูกพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย อีกเหตุผลหนึ่งคือ หนี้ภาษีอากรในต่างประเทศนั้นยังไม่ถึงที่สุด อาจมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้น้อยลงหรือไม่ต้องรับผิดชอบก็ได้ การสั่งให้ใช้วิธีการชั่วคราวฯ จึงต้องไต่ตรองโดยละเอียดรอบคอบ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรกำหนดให้ศาลในประเทศไทยผู้ร้องขอเป็นผู้ออกคำสั่ง<sup>29</sup> ส่วนการใช้วิธีชั่วคราวฯ ในประเทศไทย เนื่องจากในชั้นบังคับคดีโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไม่มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าว (โปรดดูหน้า 210) ประกอบกับผู้เขียนต้องการให้ศาลในประเทศไทยได้มีโอกาสตรวจสอบอีกครั้งหนึ่งจึงกำหนดให้ต้องฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อให้ศาลเป็นผู้ออกคำสั่งกำหนดวิธีการชั่วคราวต่อไป

ในประเด็นตามร่างมาตรา 18 วรรคหนึ่งและวรรคสอง มีข้อสังเกตว่ามีความจำเป็นต้องแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ เพื่อให้สอดคล้องกัน ดังต่อไปนี้

1) เพิ่มบทบัญญัติเพื่อให้ศาลภาษีมีอำนาจรับคำฟ้องขอให้คุ้มครองชั่วคราวตามร่างมาตรา 18 ได้

2) ถึงแม้ว่าบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเรื่องวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา มาตรา 255 ถึงมาตรา 263 จะนำมาใช้ในการพิจารณาคดีภาษีโดยอนุโลมตามมาตรา 17 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีฯ ก็ตาม แต่ผู้เขียนเห็นว่าวัตถุประสงค์ของการใช้วิธีการแตกต่างกัน กล่าวคือ การใช้วิธีการก่อนพิพากษตามมาตรา 17 นั้นเป็นไปเพื่อคุ้มครองสิทธิของโจทก์ (เจ้าหนี้ภาษีอากร) ซึ่งได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอบังคับชำระหนี้ภาษีอากร แต่การฟ้องขอคุ้มครองชั่วคราวตามร่างมาตรา 18 นี้ไม่มีการฟ้องคดีเพื่อขอให้ชำระหนี้ภาษีมายด้วย เป็นแต่เพียงขอให้คุ้มครองทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ไว้จนกว่าหนี้ภาษีอากรค้างในต่างประเทศจะถึงที่สุด เพื่อประเทศผู้ร้องขอจะได้ดำเนินการตามร่างมาตรา 14 ต่อไป ดังนั้น มาตรา 17 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีฯ ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจึงไม่สามารถใช้ในกรณีตามร่าง

<sup>29</sup> การกำหนดเงื่อนไขเช่นนี้อาจทำให้ประเทศคู่สัญญาของประเทศไทยแก้ไขกฎหมายภายในเพื่อให้สามารถยื่นคำขอตามร่างมาตรา 18 นี้ได้ แต่ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเงื่อนไขที่จำเป็นด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งควรกำหนดเงื่อนไขไว้ในบันทึกข้อตกลงที่ออกตามวรรค 5 ของความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของประเทศไทยด้วย (โปรดดูบทที่ 6 น. 223)

มาตรา 18 ที่กล่าวถึงนี้โดยตรงได้ จำเป็นต้องกำหนดเป็นบทบัญญัติใหม่ คือ การกำหนดวิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีสำหรับภาษีอากรค้างของรัฐต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดไว้ทำนองเดียวกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 255 ถึงมาตรา 263

3) ร่างมาตรา 19 กำหนดให้ประเทศผู้ร้องขอวางเงินเป็นประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าหนี้ภาษีอากรที่มีการใช้วิธีการชั่วคราวฯ ยังไม่ถึงที่สุด หากภายหลังหนี้ดังกล่าวเปลี่ยนแปลงไปโดยผู้ค้างภาษีอากร ต้องเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย ผู้ค้างภาษีอากรรายนั้นก็ควรจะได้รับค่าชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการใช้วิธีการชั่วคราวฯ ด้วย ร่างมาตรา 19 นี้กำหนดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับแนวทางการเพิ่มเติมบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศาลภาษีฯ ที่กล่าวไว้ในข้อ 2) คือ มาตรา 263 ที่กำหนดให้ผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกใช้วิธีการคุ้มครองชั่วคราวอาจฟ้องเรียกชดเชยค่าสินไหมทดแทนได้ ซึ่งจำนวนเงินจะเป็นเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับการตกลงรายละเอียดของประเทศคู่สัญญา<sup>30</sup> โดยจำนวนเงินนี้ควรที่จะกำหนดขึ้นในลักษณะการเหมา เนื่องจากความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้วิธีการคุ้มครองชั่วคราวในแต่ละกรณีย่อมไม่เท่ากัน และควรที่จะกำหนดไว้เพื่อประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในขั้นสูงสุด เพราะในที่สุดที่แล้วผู้ที่จะถูกฟ้องเรียกค่าเสียหายคือประเทศไทย (ประเทศผู้ถูกร้องขอ) ซึ่งไม่ควรรับผิดชอบเพราะเป็นการให้ความช่วยเหลือเพื่อประโยชน์ของประเทศอื่น

#### ส่วนที่ 4

#### บุริมสิทธิ

มาตรา 20 เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ หนี้ภาษีอากรค้างของประเทศผู้ร้องขอถือว่าไม่มีบุริมสิทธิใดๆ ตามกฎหมายของประเทศไทย

ร่างมาตรา 20 กำหนดให้หนี้ภาษีอากรค้างของประเทศผู้ร้องขอไม่มีบุริมสิทธิตามกฎหมายของประเทศไทย เพื่อปกป้องสิทธิในการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย ซึ่งเป็นการบัญญัติให้สอดคล้องกับบรรทัดที่ห้าของความตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของประเทศไทย

<sup>30</sup> โปรดดูบทที่ 6 น. 216-217

## ส่วนที่ 5

ระยะเวลาในการขอความช่วยเหลือและกำหนดเวลาคุ่มครองชั่วคราว

มาตรา 21 ระยะเวลาในการร้องขอความช่วยเหลือตามพระราชบัญญัตินี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) กรณีตามมาตรา 14 การร้องขอความช่วยเหลือให้กระทำได้ภายในระยะเวลาที่หนีภาษีอากรค้างในประเทศผู้ร้องขอถึงที่สุดแล้วจนถึงเวลาที่หนีภาษีอากรค้างขาดอายุความ ทั้งนี้ภายในระยะเวลาที่ประเทศไทยและประเทศผู้ร้องขอจะได้ตกลงกัน

(2) กรณีตามมาตรา 18 การร้องขอความช่วยเหลือให้กระทำได้จนกว่าหนีภาษีอากรค้างจะถึงที่สุด แต่กำหนดเวลาคุ่มครองชั่วคราวจะเกินไปกว่า...มิได้

ร่างมาตรา 21 แบ่งเป็น 2 กรณี คือ

1) กรณีตามร่างมาตรา 14 (การร้องขอให้บังคับชำระหนี้) โดยผลของร่างมาตรา 9 (2) ทำให้หนีภาษีอากรค้างที่จะขอให้ประเทศไทยบังคับให้ต้องเป็นหนี้ที่ถึงที่สุดแล้ว ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอจึงเริ่มขึ้นภายหลังจากหนี้ถึงที่สุดเช่นเดียวกัน โดยปกติแล้วเจ้าหนี้สามารถบังคับชำระหนี้เมื่อใดก็ได้ตราบที่หนียังไม่ขาดอายุความ แต่โดยข้อจำกัดตามร่างมาตรา 21 ประกอบมาตรา 9 มีผลให้นอกจากจะต้องร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภายหลังจากที่หนีภาษีอากรค้างถึงที่สุดแล้ว ยังจะต้องร้องขอภายในระยะเวลาที่กำหนดตามร่างมาตรา 21 นี้ด้วย ซึ่งระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอควรจะเป็นเท่าใดนั้น เป็นเรื่องที่ประเทศไทยและประเทศผู้ร้องขอจะได้ตกลงกัน (โปรดดูหน้า 216)

2) กรณีตามร่างมาตรา 18 (การร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี) ร่างมาตรา 21 (2) กำหนดให้ต้องยื่นคำร้องขอก่อนที่จะสามารถบังคับคดีได้ เมื่อพิจารณาประกอบกับร่างมาตรา 9 (2) จึงมีความหมายว่าให้ยื่นคำขอก่อนคดีจะถึงที่สุด ซึ่งร่างมาตรา 21 (2) นี้มิได้มีวัตถุประสงค์จะควบคุมระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอใช้วิธีการชั่วคราวฯ เสียทีเดียว เพราะการยื่นคำร้องชำระหรือเร็วมิได้ส่งผลต่อการทำงานของเจ้าหน้าที่ในประเทศไทยเหมือนกรณียื่นคำร้องขอให้บังคับชำระหนีภาษี ในทางตรงกันข้าม สิ่งที่ต้องควบคุมคือกำหนดเวลาที่จะใช้วิธีการชั่วคราว เพราะมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้ค้างภาษีอากรอย่างมาก ไม่ใช่ไปได้เรื่อยๆ จนกว่าคดีจะถึงที่สุด จึงต้องมีการกำหนดกรอบจำกัดเวลาไว้ โดยในชั้นทำความตกลงระหว่างประเศรัฐคู่สัญญาทั้งสอง

ฝ่ายควรจะกำหนดกรอบเวลาดังกล่าวไว้แน่นอน และมีการนำมากำหนดไว้ในกฎหมายเพื่อผ่าน การพิจารณาของรัฐสภาอีกครั้งหนึ่ง

## ส่วนที่ 6

### การระงับการให้ความช่วยเหลือ

มาตรา 22 ประเทศไทยอาจระงับการให้ความช่วยเหลือได้ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 14 (1) ครบถ้วนแล้ว และให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรายงานต่อผู้ประสานงานกลางเพื่อนำส่งเงินที่ได้ให้กับประเทศผู้ร้องขอต่อไป

(2) ภายในเวลาใดๆ ก่อนกระบวนการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 14 เสร็จสิ้นลง ถ้าผู้ค้างภาษีอากรชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 14 (1) และค่าใช้จ่ายในการบังคับคดี ครบถ้วนแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรายงานต่อผู้ประสานงานกลางเพื่อนำส่งเงินที่ได้ให้กับ ประเทศผู้ร้องขอต่อไป

(3) ภายในเวลาใดๆ ก่อนกระบวนการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 14 เสร็จสิ้นลง ประเทศผู้ร้องขออาจขอให้ประเทศไทยระงับการบังคับชำระหนี้ก็ได้

ร่างมาตรา 22 บัญญัติให้สอดคล้องกับวรรคที่เจ็ดของความตกลงเพื่อการบังคับภาษี อากรค้าง โดยกำหนดให้ประเทศไทยอาจระงับการให้ความช่วยเหลือได้ในกรณีที่ไม่มี ความจำเป็นต้องดำเนินการบังคับคดีต่อไปแต่อย่างใด ได้แก่ กรณีที่มีการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามคำร้องขอต่างประเทศครบถ้วนแล้ว ข้อแตกต่างระหว่างสองอนุมาตราในร่างมาตรา 22 ก็คือ (1) เป็นการชำระหนี้ก่อนมีการบังคับคดี ส่วน (2) เป็นการชำระหนี้ภายหลังจากมีการบังคับคดีไป บางส่วนแล้ว ความรับผิดชอบจึงแตกต่างกัน ผู้ค้างภาษีอากรตาม (2) จึงต้องชำระค่าใช้จ่ายในการ บังคับคดีในส่วนที่เกิดขึ้นไปแล้วให้กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจด้วย

ส่วนกรณีตาม (3) ผู้เขียนกำหนดขึ้นให้เหมือนกับ (2) ข้อแตกต่างอยู่ตรงที่เป็นการ ชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศผู้ร้องขอแทนที่จะชำระให้กับเจ้าหน้าที่ในประเทศไทย แต่ผลเหมือนกัน คือ ทำให้หนี้ภาษีอากรระงับเหมือนกัน หากเป็นการชำระก่อนจะเริ่มกระบวนการบังคับคดีย่อมไม่ มีปัญหาอะไร ผู้ค้างภาษีอากรคงชำระแต่เพียงหนี้ภาษีอากรค้างที่มีอยู่ต่อประเทศผู้ร้องขอเท่านั้น แต่ถ้าเป็นการบังคับคดีไปบางส่วนแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรยอมชำระแต่ส่วนที่ยังขาดอยู่

จากการบังคับคดีเท่านั้น ไม่ต้องชำระส่วนที่มีการบังคับคดีในประเทศไทยต่อประเทศผู้ร้องขออีก เหตุผลก็คือประเทศไทยไม่สามารถเพิกถอนกระบวนการบังคับคดีที่ดำเนินไปโดยถูกต้องตามกฎหมายแล้วได้ เพราะต้องคุ้มครองผู้ซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดโดยสุจริต แต่อย่างไรก็ตามผู้ค้างภาษีอากรยังต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีที่เกิดขึ้นเช่นเดียวกับกรณีตาม (2) โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะได้หักเงินจำนวนดังกล่าวออกก่อนจะส่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดกลับไปยังประเทศผู้ร้องขอตามร่างมาตรา 16

### ส่วนที่ 7

#### วิธีการขอความช่วยเหลือของประเทศไทย

มาตรา 23 หน่วยงานของรัฐที่ประสงค์จะขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศให้เสนอเรื่องต่อผู้ประสานงานกลาง

ให้ผู้ประสานงานกลางพิจารณาว่าสมควรจะขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศหรือไม่ โดยพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ รายละเอียด ข้อเท็จจริง และเอกสารประกอบ แล้วแจ้งให้หน่วยงานผู้ขอทราบ

คำวินิจฉัยของผู้ประสานงานกลางเกี่ยวกับการขอความช่วยเหลือให้ถือเป็นยุติ เว้นแต่นายกรัฐมนตรีจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

มาตรา 24 การร้องขอความช่วยเหลือของประเทศไทย ให้ดำเนินการภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) หนี้ภาษีอากรค้างที่จะขอให้มีการบังคับชำระหนี้ในต่างประเทศ จะต้องเป็นหนี้ซึ่งถึงที่สุดตามกฎหมายแล้ว ซึ่งมีผลให้ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงจำนวนหนี้ได้อีกต่อไป ไม่ว่าจะถูกกำหนดโดยคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลในประเทศไทย หรือเพราะเหตุตามกฎหมายของประเทศไทย

(2) การขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี จะต้องปรากฏว่าได้มีการคดีภาษีต่อศาลแล้ว และศาลได้ออกคำสั่งให้ใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อประโยชน์ในการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้น

คำขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศและเอกสารทั้งปวงที่จะส่งไป ให้ทำตามแบบหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ผู้ประสานงานกลางกำหนด

ร่างมาตรา 23 และร่างมาตรา 24 กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีที่ประเทศไทยจะเป็นฝ่ายร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศ โดยร่างมาตรา 23 กำหนดให้ผู้ประสานงานกลางพิจารณาคำร้องขอจากหน่วยงาน มีข้อสังเกตว่าไม่ได้กำหนดเป็นหน่วยงานใด แต่โดยผลของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างของประเทศไทยตามที่ผู้เขียนเสนอแม้แต่การให้ความช่วยเหลือในการบังคับชำระหนี้ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุนเท่านั้น ซึ่งภาษีทั้งสองชนิดเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากร หน่วยงานในที่นี้จึงหมายถึงกรมสรรพากร การไม่ได้กำหนดหน่วยงานไว้อย่างชัดเจนเนื่องจากอาจมีการเพิ่มขอบเขตการให้ความช่วยเหลือให้รวมถึงภาษีชนิดอื่นด้วย

การพิจารณาคำร้องขอความช่วยเหลือตามร่างมาตรา 23 นี้พิจารณาจากเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้าง และข้อตกลงรายละเอียดที่ประเทศคู่สัญญาตกลงกันเป็นหลัก โดยร่างมาตรา 24 กำหนดขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับวรรคที่สามและวรรคที่สี่ของความตกลงระหว่างประเทศดังกล่าว และกำหนดขึ้นเพื่อเกิดความเท่าเทียมกันทั้งกรณีที่ต่างประเทศขอให้ประเทศไทยเป็นฝ่ายช่วยเหลือ (ร่างมาตรา 9 (2) และ (3)) และประเทศไทยจะร้องขอให้ต่างประเทศเป็นฝ่ายช่วยเหลือบ้าง คือ การร้องขอให้ต่างประเทศดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้กับประเทศไทยต้องเป็นหนี้ภาษีอากรซึ่งถึงที่สุดแล้วเท่านั้น ส่วนการร้องขอให้คุ้มครองชั่วคราวต้องมีคำสั่งศาลอนุญาตแล้ว