

## บทที่ 7 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

### 1. บทสรุป

หลังจากที่ได้ทราบแนวทางในการกำหนดความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างสำหรับประเทศไทยแล้ว ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะขอสรุปภาพรวมของแนวทางในการตราข้อตกลงระหว่างประเทศและการบัญญัติบทกฎหมายภายในของประเทศไทยเพื่อนำระบบการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศมาใช้ เพื่อให้ความชัดเจนและสามารถเข้าใจได้ง่ายยิ่งขึ้น

#### 1.1 แนวทางในการตราอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บภาษีอากรค้างสำหรับประเทศไทย

1) กระบวนการทำข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อให้ความร่วมมือทางภาษี (ไม่ว่าจะเป็นการบังคับภาษีอากรค้างหรือการใช้วิธีการชั่วคราว) ต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภาตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 190 ทั้งก่อนและหลังการทำความตกลง กล่าวคือ ก่อนทำข้อตกลงกับรัฐต่างประเทศ ฝ่ายบริหารต้องชี้แจงต่อรัฐสภาเพื่อให้รัฐสภาเห็นชอบ ตามมาตรา 190 วรรคสอง และเมื่อมีการทำความตกลงระหว่างประเทศแล้ว ก็ต้องมีการออกเป็นพระราชบัญญัติเพื่ออนุวัติการให้เป็นตามข้อตกลงระหว่างประเทศต่อไป

2) แนวทางในการตราข้อตกลงระหว่างประเทศที่มีผลเป็นการให้ความช่วยเหลือทางด้านภาษีระหว่างรัฐคู่สัญญา ผู้เขียนเสนอให้ใช้แนวทางตามข้อ 27 ร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนของ OECD เป็นหลัก แต่ให้นำโครงสร้างข้อที่ 27 ดังกล่าวมากำหนดขึ้นเป็นอนุสัญญาอีกฉบับหนึ่งต่างหากจากอนุสัญญาภาษีซ้อน และให้นำข้อบทอื่นๆ ของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่มีประโยชน์ต่อการให้ความร่วมมือในการบังคับภาษีอากรค้างมากำหนดไว้ในอนุสัญญาเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างด้วย ได้แก่ ขอบเขตด้านบุคคล ขอบเขตด้านภาษี และการแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร

3) ขอบเขตการให้ความช่วยเหลือ (Scope of Tax Assistance) ประเทศคู่สัญญาและประเทศไทยสามารถบังคับชำระหนี้ภาษี หรือใช้วิธีการชั่วคราวได้ ไม่ว่าบุคคลผู้อยู่ในบังคับจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ทางราชการในประเทศคู่สัญญาหรือไม่ เพียงแต่มีทรัพย์สินในประเทศไทยก็สามารถใช้วิธีการบังคับชำระหนี้หรือวิธีการชั่วคราวได้ แต่หนี้ภาษีที่จะบังคับชำระหนี้ให้หรือใช้

วิธีการชั่วคราวเพื่อประกันการชำระหนี้ ควรกำหนดให้เป็นภาษีที่กำหนดไว้ในขอบเขตด้านภาษี ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น (Article 2 Scope of Taxes)

4) องค์ประกอบของหนี้ภาษีอากรค้างที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้แทนประเทศ คู่สัญญา ประกอบด้วยจำนวนหนี้ภาษี เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม แต่ไม่รวมทั้งค่าปรับซึ่งมีลักษณะเป็นโทษทางอาญา

5) การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้ ต้องปรากฏว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้แล้วตามกฎหมายของรัฐผู้ร้องขอ หรือก็คือ ต้องเป็นหนี้ที่ถึงที่สุดแล้วไม่ว่าจะโดยคำพิพากษาของศาลหรือตามกฎหมายก็ตาม เมื่อประเทศไทยเป็นฝ่ายได้รับคำร้องขอ ให้บังคับชำระหนี้ตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากรประกอบด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับคดี รวมทั้งใช้วิธีฟ้องคดีต่อศาลภาษีเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลายตามที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 5

ส่วนการร้องขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวเพื่อประกันการบังคับชำระหนี้ จะต้องปรากฏว่าศาลในประเทศผู้ร้องขอจะมีคำสั่งให้ดำเนินการเช่นนั้นแล้ว เมื่อประเทศเป็นฝ่ายได้รับคำร้องขอ ให้เจ้าหน้าที่ฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้ศาลคำสั่งกำหนดวิธีการชั่วคราวต่อไป ซึ่งในประเด็นนี้ต้องมีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพื่อกำหนดบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการดังกล่าวได้

6) หนี้ภาษีอากรค้างที่จะขอให้รัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งบังคับชำระให้ถือว่าไม่มีบุริมสิทธิใดๆ ในรัฐที่ถูกร้องขอนั้น เพื่อปกป้องผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐผู้ถูกร้องขอ ส่วนอายุความ – ระยะเวลาในการบังคับคดีที่เกี่ยวกับหนี้ภาษีดังกล่าวเป็นไปตามที่กฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่เป็นเจ้าหนี้ภาษีกำหนด แต่มีไว้ว่าจะยื่นคำร้องขอให้อีกรัฐหนึ่งบังคับชำระหนี้ให้เมื่อใดก็ได้ การยื่นคำร้องขอให้กระทำได้เฉพาะภายในกำหนดเวลาที่รัฐคู่สัญญาทั้งสองกำหนดไว้

7) ผู้ค้างภาษีอากรฝ่ายที่ถูกรัฐคู่สัญญาบังคับชำระหนี้ภาษีไม่อาจปฏิเสธหรือโต้แย้งเกี่ยวกับความมีผลบังคับได้ (Validity) ของหนี้ดังกล่าวได้ เพราะเป็นหนี้ที่ไม่อาจเปลี่ยนแปลงได้ (ถึงที่สุด) ตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้ภาษี แต่อาจโต้แย้งเกี่ยวกับกระบวนการบังคับชำระหนี้ที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายของรัฐคู่สัญญาฝ่ายซึ่งบังคับชำระหนี้ได้

8) ในระหว่างเวลาใดๆ ก่อนการบังคับชำระหนี้ภาษีในรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอจะสิ้นสุดลง รัฐคู่สัญญาฝ่ายเจ้าหนี้ภาษีจะขอให้พักการบังคับคดีเอาไว้ หรือถอนคำร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีแทนก็ได้ เหตุผลก็คือ ในระหว่างดำเนินการบังคับคดี ผู้ค้างภาษีอากรตกลงยินยอม

ชำระหนี้ภาษีดังกล่าวต่อรัฐเจ้าหนี้ภาษีแล้ว แต่ถ้ามีการบังคับคดีไปบางส่วนหรือเสร็จสิ้นแล้วเช่นนี้ ย่อมไม่อาจขอให้พักหรือถอนการบังคับคดีได้ เพราะการบังคับคดีที่มีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ย่อมมีผลผูกพันบุคคลภายนอกได้ ได้แก่ ผู้ซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดโดยสุจริต จึงต้อง ค้ำครองบุคคลดังกล่าวโดยถือว่าเป็นการบังคับคดีที่เพิกถอนไม่ได้ และส่งเงินที่ได้จากการบังคับ คดีให้กับรัฐฝ่ายเจ้าหนี้ภาษีต่อไป

9) ประเทศคู่สัญญาทุกฝ่ายไม่ต้องการให้ความช่วยเหลือในด้านภาษี ไม่ว่าจะเป็นการ บังคับคดีภาษีหรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีให้กับรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง หาก การให้ความช่วยเหลือนั้นจะเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือวิธีการทางบริหารของรัฐฝ่ายที่ถูกร้องขอ / ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือผลประโยชน์อันเป็นสาระสำคัญของรัฐผู้ถูกร้องขอ / หรือภาระใน การติดตามจัดเก็บหรือภาระในทางบริหารของรัฐผู้ถูกร้องขอ ไม่ได้สัดส่วนกับผลประโยชน์ที่รัฐร้อง ขอจะได้รับ และกรณีสุดท้ายคือ กรณีที่รัฐผู้ร้องขอไม่ได้ใช้วิธีการติดตามบังคับชำระหนี้หรือใช้ วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีตามที่มิในกฎหมายภายในของตนทุกวิธีการแล้ว

## 1.2 สรุปขั้นตอนการให้ความช่วยเหลือของประเทศไทยตามร่างพระราชบัญญัติว่าด้วย ความร่วมมือระหว่างประเทศในการบังคับคดีภาษีอากร

1) ประเทศผู้ร้องขอความช่วยเหลือ (ให้บังคับชำระหนี้ภาษีหรือขอให้ใช้วิธีการ ชั่วคราวก่อนการบังคับคดี) จะต้องเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาเพื่อการให้ความร่วมมือในการจัดเก็บ ภาษีอากรต่างกับประเทศไทย หรือมิฉะนั้นต้องแสดงว่าหากประเทศไทยเป็นฝ่ายร้องขอความ ช่วยเหลือในลักษณะเดียวกัน ประเทศดังกล่าวยินยอมจะให้ความช่วยเหลือ (ร่างมาตรา 9 (1))

2) การยื่นคำร้องขอความช่วยเหลือให้ยื่นต่อผู้ประสานงานกลาง (ร่างมาตรา 7) ซึ่งผู้ประสานงานกลางจะเป็นผู้พิจารณาว่าคำร้องขอความช่วยเหลือเป็นไปตามที่เงื่อนไขที่กำหนด ไว้ในร่างพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ (ร่างมาตรา 9 ประกอบร่างมาตรา 11) ซึ่งเงื่อนไขนี้ได้กำหนดให้ สอดคล้องกับข้อ 1.1 (5) ที่กล่าวไว้ข้างต้นคือ การร้องขอให้รัฐคู่สัญญาดำเนินการบังคับชำระหนี้ ภาษีให้ ต้องปรากฏว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่ไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้แล้ว (ร่างมาตรา 9 (2)) และ การขอให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดี จะต้องปรากฏว่าศาลในประเทศผู้ร้องขอจะมีคำสั่ง ให้ดำเนินการเช่นนั้นแล้ว (ร่างมาตรา 9 (3)) ทั้งนี้คำร้องขอความช่วยเหลือทั้งสองกรณีต้องยื่นคำ ร้องขอภายในระยะเวลาตามที่ร่างมาตรา 21 กำหนดไว้

อย่างไรก็ตามแม้คำร้องขอความช่วยเหลือจะเข้าเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ตาม แต่หากมีลักษณะใดลักษณะหนึ่งตามร่างมาตรา 9 (4) ประเทศไทยก็สามารถปฏิเสธการให้ความช่วยเหลือได้

3) ผู้ประสานงานกลางจะส่งคำร้องขอความช่วยเหลือให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจเพื่อดำเนินการตามที่ได้รับคำร้องขอมา (ร่างมาตรา 12) หากเป็นการร้องขอให้ประเทศไทยดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้ เจ้าหน้าที่ฯ ก็จะดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 14 คือ ใช้วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีตามขั้นตอนและกระบวนการที่กฎหมายไทยบัญญัติไว้ ได้แก่การบังคับชำระหนี้ตามร่างมาตรา 12 ประมวลรัษฎากรประกอบด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนของเรื่องการบังคับคดี รวมทั้งใช้วิธีฟ้องคดีต่อศาลภาษีเป็นคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย เมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เงินมาแล้วเท่าใด ให้หักเป็นค่าใช้จ่ายในการบังคับชำระหนี้ภาษีที่เกิดขึ้น หลังจากนั้นจึงนำส่งเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้กับประเทศผู้ร้องขอต่อไป (ร่างมาตรา 16)

4) หากเป็นการร้องขอให้ประเทศไทยดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีให้ เจ้าหน้าที่ฯ ก็จะดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 18 คือ ฟ้องผู้ค้างภาษีอากรเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้ศาลกำหนดวิธีการชั่วคราวตามกฎหมายของประเทศไทยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ ที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดให้การฟ้องและการพิจารณาคดีนี้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรด้วย โดยหลักเกณฑ์การพิจารณาและกำหนดค่าบังคับให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 255 ถึงมาตรา 263 มาใช้

## 2. ข้อเสนอแนะ

หลังจากที่ได้กล่าวไปแล้วถึงวิธีการตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศไทยและวิธีการอนุวัติกฎหมายภายใน ปัญหาที่น่าสนใจประการต่อมาก็คือ ประเทศไทยควรจะทำข้อตกลงดังกล่าวกับประเทศใด เพราะจากการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเห็นว่า แม้ความร่วมมือระหว่างประเทศเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างมีประโยชน์อย่างมาก ในแง่ที่ทำให้รัฐคู่สัญญาแห่งความตกลงดังกล่าวสามารถขยายขอบเขตการบังคับชำระหนี้ภาษีออกไปนอกดินแดนของตนได้ด้วยการขอความร่วมมือจากรัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง แต่ผลประโยชน์ดังกล่าวมาพร้อมกับภาระหน้าที่ซึ่งเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย เพราะนอกจากจะสามารถขอความช่วยเหลือได้แล้ว รัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอก็มีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือแก่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเมื่อรัฐ

ดังกล่าวมีคำขอมาด้วย นอกจากนี้ผลประโยชน์และภาวะที่เกิดขึ้นอาจไม่ได้สัดส่วนกันก็ได้ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่า จะเกิดกรณีที่ทรัพย์สินของผู้ค้าภาษีอากรต่อรัฐหนึ่งอยู่ในดินแดนของรัฐหนึ่ง มากน้อยเพียงใด ในปัญหานี้ผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่าการทำข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับ ภาษีอากรค้ากับประเทศใด มีประเด็นที่ควรพิจารณาต่อไปนี้

1) พิจารณาจากลักษณะการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศคู่สัญญาทั้งสอง (Trade and investment flows between the two States) ว่าเพียงพอที่จะกำหนดความร่วมมือ เพื่อการบังคับภาษีอากรค้าหรือไม่ แม้ข้อเท็จจริงที่ว่าประเทศคู่สัญญาทั้งสองจะมีการค้าและการ ลงทุนระหว่างประเทศในระดับที่สูงจะไม่ได้แสดงว่าจะต้องมีการช่วยบังคับชำระหนี้ภาษีระหว่างรัฐ คู่สัญญาเกิดขึ้นอย่างแน่นอน แต่หากมีข้อเท็จจริงดังกล่าวย่อมแสดงว่ามีโอกาสผู้ค้าภาษีของรัฐ หนึ่งจะไปมีทรัพย์สินในรัฐคู่สัญญาอีกรัฐหนึ่งเนื่องด้วยการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศ และ หากมีการร้องขอความช่วยเหลือให้รัฐคู่สัญญาบังคับชำระหนี้ให้ ก็มีความเป็นไปได้สูงที่รัฐ คู่สัญญาฝ่ายที่ถูกร้องขอจะสามารถบังคับคดีชำระหนี้ภาษีอากรได้ ในทางตรงกันข้าม หากระดับ การค้าและการลงทุนระหว่างประเทศทั้งสองอยู่ในระดับต่ำ ความเป็นไปได้ที่จะบังคับชำระหนี้ให้ เติบโตตามมูลหนี้ที่มีการร้องขอมากก็น้อยหรือหมดไป การตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษี อากรค้าในกรณีจึงไม่คุ้มค่า และไม่อำนวยความสะดวกต่อรัฐคู่สัญญาทั้งสองมาก

2) พิจารณาจากผลประโยชน์ที่จะได้รับจากการให้ความช่วยเหลือในการบังคับภาษี อากรค้าว่ามีความสมดุลและเป็นไปในลักษณะต่างตอบแทนกันจริงหรือไม่ (Balanced and reciprocal benefits to both States)

เพราะแม้ว่ารัฐคู่สัญญาทุกฝ่ายจะมีความสามารถในการร้องขอให้อีกฝ่ายหนึ่งช่วย บังคับชำระหนี้ภาษีให้ได้โดยเท่าเทียมกัน แต่โอกาสที่จะร้องขอความช่วยเหลืออาจมีไม่เท่ากันก็ได้ ตัวอย่างเช่น ประเทศที่ส่งออกทุนกับประเทศที่นำเข้าทุน หากทำข้อตกลงความร่วมมือในการ บังคับภาษีอากรค้าด้วยกัน ประเทศที่ส่งออกทุนย่อมจะมีโอกาสใช้ประโยชน์จากข้อตกลงนี้ มากกว่าเนื่องจากมีโอกาสที่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีให้กับประเทศผู้ส่งออกทุนจะมีทรัพย์สินใน ประเทศที่รับการลงทุนนั้น ประเทศที่นำเข้าทุนซึ่งทำข้อตกลงนี้จึงเป็นฝ่ายเสียเปรียบเพราะต้องให้ ความช่วยเหลือแก่ประเทศที่ส่งออกทุนมากกว่ากรณีที่ประเทศของตนจะเป็นฝ่ายร้องขอความ ช่วยเหลือ จนอาจทำให้มีผลกระทบต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีภายในประเทศเนื่องจากการ แลกบริการการให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศผู้ส่งออกทุนนั้น ในกรณีนี้ประเทศผู้นำเข้าทุนจึงควร

หลีกเลี่ยงการตกลงสัญญาในลักษณะนี้ ข้อพิพาทนี้มีได้หมายความว่ารัฐที่ประสงค์จะตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างจะต้องคาดหมายถึงประโยชน์ที่จะได้รับการขอความช่วยเหลือไปยังรัฐคู่สัญญาเป็นหลัก เพราะความคิดดังกล่าวย่อมเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างที่ประสงค์จะให้ความช่วยเหลือต่อเมื่อรัฐคู่สัญญาฝ่ายที่ร้องขอไม่อาจใช้วิธีการใดๆ ภายในดินแดนของตนเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ ข้อสำคัญของข้อพิพาทนี้คือการหาจุดสมดุลระหว่างผลประโยชน์ที่ได้กับภาระหน้าที่อันเกิดขึ้น มิให้รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ผลประโยชน์หรือแบกรับภาระหน้าที่เกินไปกว่าที่รัฐคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งจะได้รับ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าผลประโยชน์และหน้าที่ซึ่งเกิดแก่รัฐคู่สัญญาทั้งสองสมดุลกันก็ควรจะทำข้อตกลงนี้ หรือมิฉะนั้นก็ต้องมีการจำกัดภาระหน้าที่มิให้เกิดแก่รัฐคู่สัญญาฝ่ายใดมากเกินไป (ซึ่งหมายถึงการจำกัดผลประโยชน์ที่อีกฝ่ายหนึ่งจะได้ด้วย) ดังตัวอย่างข้างต้น หากประเทศผู้นำเข้าทุนต้องการจะทำความตกลงกับประเทศผู้ส่งออกทุนก็ควรจำกัดการความช่วยเหลือของประเทศตนไว้ มิให้มีผลกระทบต่อระบบการบริหารจัดเก็บภาษีในประเทศตน

3) พิจารณาจากวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษีในรัฐคู่สัญญาว่ามีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะอำนวยประโยชน์ตามที่ประเทศไทยจะร้องขอได้หรือไม่

นอกจากจะต้องพิจารณาเกี่ยวกับระดับการลงทุนระหว่างประเทศและจุดสมดุลระหว่างภาระกับผลประโยชน์ที่เกิดแก่รัฐคู่สัญญาแล้ว ประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาในลำดับต่อมาก็คือ ประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีในอีกรัฐหนึ่งซึ่งประสงค์จะทำความตกลงด้วย เพราะเป็นข้อสำคัญที่ชี้วัดว่าความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างจะสำเร็จหรือไม่ หากประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐคู่สัญญาอยู่ในระดับต่ำ เช่น มีหนี้ภาษีอากรค้างภายในประเทศที่ยังจัดเก็บไม่ได้อีกมากมาย เช่นนี้ก็ย่อมสังเกตเห็นได้ว่าการให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้ภาษีในระหว่างประเทศกรณีนี้คงจะล้มเหลวไปด้วย นอกจากนี้ ยังเห็นได้ว่ารัฐคู่สัญญาที่ตกลงกับรัฐซึ่งมีระบบการจัดเก็บภาษีที่ด้อยประสิทธิภาพนั้นจะมีภาระในการให้ความช่วยเหลือมากกว่าผลประโยชน์ที่จะได้รับการขอความช่วยเหลือ อันขัดกับข้อพิจารณาเรื่องจุดสมดุลระหว่างผลประโยชน์ที่ได้กับภาระหน้าที่อันเกิดขึ้น

4) พิจารณาเกี่ยวกับบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความร่วมมือทางภาษีว่ามีการคุ้มครองสิทธิของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกบังคับอย่างเพียงพอหรือไม่

บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความร่วมมือทางภาษีในที่นี้ก็คือบทกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีหรือการใช้วิธีการชั่วคราวก่อนการบังคับคดีของรัฐผู้ถูกร้องขอ (Requested State) ถึงแม้ว่าโดยหลักการบทกฎหมายที่จะปรับใช้ตามคำร้องขอความช่วยเหลือ จะต้องเป็นกฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอ แต่ต้องไม่ลืมว่าการดำเนินการบังคับใดๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากกฎหมายของรัฐฝ่ายที่ร้องขอ (Requesting State) ซึ่งโดยหลักแล้วรัฐฝ่ายที่ร้องขอ จะต้องเป็นผู้ดำเนินการบังคับเอง เพียงแต่ในกรณีนี้ไม่สามารถบังคับได้เพราะอยู่นอกดินแดนของตน รัฐผู้ถูกร้องขอจึงเป็นผู้ดำเนินการแทนให้ กฎหมายของรัฐผู้ถูกร้องขอที่จะใช้บังคับในเรื่องที่ขอความช่วยเหลือไปจึงควรมีการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกบังคับในระดับที่เท่าเทียมหรือใกล้เคียงกับกฎหมายที่รัฐผู้ร้องขอจะใช้บังคับในดินแดนของตนตามปกติด้วย มิฉะนั้นแล้วก็จะเกิดความเหลื่อมล้ำไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกบังคับในประเทศกับผู้ที่ถูกบังคับในต่างประเทศ ถึงแม้ว่าเนื้อหาของสาระของกฎหมายในแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันไป แต่ในส่วนเนื้อหาของสาระที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรควรจะกำหนดให้อยู่ในระดับเดียวกัน เพราะสิทธิดังกล่าวควรได้รับการเคารพไม่ว่าจะอยู่ในประเทศใด ดังนั้น ในการตกลงความร่วมมือเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างควรจะคำนึงถึงข้อพิจารณานี้เป็นสำคัญด้วย

จากข้อพิจารณาที่กล่าวไว้ข้างต้น ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ประเทศไทยทำข้อตกลงระหว่างประเทศเพื่อการบังคับภาษีอากรค้างกับประเทศในกลุ่มอาเซียนด้วยกัน เนื่องจากประเทศไทยและประเทศในกลุ่มอาเซียนมีลักษณะสำคัญตามที่กำหนดไว้ในข้อพิจารณาที่ 1 และ 2 ข้างต้นก็คือ เป็นประเทศในภูมิภาคเดียวกันที่มีการค้าและการลงทุนระหว่างประเทศซึ่งกำลังจะยกระดับขึ้นอย่างมากโดยการรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี ค.ศ. 2020 ซึ่งจะเกิดการไหลเวียนอย่างเสรีของสินค้า การบริการ การลงทุน เงินทุน การพัฒนาทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศสมาชิกซึ่งมีผลทำให้ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อรัฐหนึ่งจะเข้าไปอยู่ในดินแดนของอีกประเทศหนึ่งดังที่กล่าวมาแล้ว การทำความเข้าใจนี้จึงเป็นการรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของชาติสมาชิกทุกๆ ชาติ นอกจากนี้การเปิดเสรีทางการค้าและการบริการระหว่างประเทศยังเป็นการเปิดโอกาสให้ทุกๆ ชาติสมาชิกนำเงินทุนและส่งออกทุนในระดับที่ใกล้เคียงกัน ซึ่งน่าจะทำให้เกิดจุดสมดุลระหว่างผลประโยชน์ที่ได้กับภาระหน้าที่อันเกิดขึ้นตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

ส่วนข้อพิจารณาเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการกำหนดบทกฎหมายให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีของประเทศสมาชิกนั้น เห็นว่า ประเทศสมาชิกในกลุ่มอาเซียนมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามพันธะกรณีที่อาเซียนกำหนดไว้ร่วมกัน หากกำหนดให้ประเทศสมาชิกในกลุ่มอาเซียนมีหน้าที่ต้องให้ความช่วยเหลือในด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีแก่กันดังเช่นที่สหภาพยุโรปได้กำหนดไว้ใน Directive ที่ 76/308/EEC และ Directive ที่ 2008/54/EC แล้ว และกำหนดเงื่อนไขให้ประเทศสมาชิกก็มีหน้าที่ต้องแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการให้ความช่วยเหลือทางภาษีให้มีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการและมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ประเทศสมาชิกก็มีความจำเป็นต้องปรับปรุงบทกฎหมายให้สอดคล้องกับพันธะกรณีที่กำหนดไว้ อันจะทำให้เกิดระบบการให้ความช่วยเหลือด้านการบริหารจัดการเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพระหว่างรัฐสมาชิก