

มาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล¹

ภัทรพร เอี่ยมพิชัยมงคล²

จากการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติ ความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎี หลักเกณฑ์ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความคิดของการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล โดยอ้างอิงจากแนวความคิดในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลและหลักความรับผิดชอบของนิติบุคคล โดยเมื่อนิติบุคคลประกอบกิจการมีรายได้หรือมีกำไรเกิดขึ้นจากการประกอบกิจการ นิติบุคคลก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ซึ่งในการจะจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลได้นั้น นิติบุคคลจะต้องเป็นผู้ประกอบการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่เนื่องด้วยนิติบุคคลมีสภาพเป็นบุคคลเนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นบุคคล มีสถานะแตกต่างหากจากบุคคลธรรมดา โดยนิติบุคคลมีสภาพบุคคลที่พิเศษกว่าบุคคลธรรมดา คือ นิติบุคคลสามารถจัดตั้ง เปลี่ยนแปลงโครงสร้างภายใน รูปแบบการบริหารจัดการ เปลี่ยนแปลงหรือโอนความเป็นเจ้าของนิติบุคคล รวมถึงถูกทิ้งร้างได้โดยง่าย ดังนั้น แม้ประมวลรัษฎากรจะได้กำหนดให้นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร แต่ยังมีบางกรณีที่ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรกับนิติบุคคลเหล่านั้นได้ โดยมีสาเหตุมาจากการหลีกเลี่ยงกฎหมายและหนีภาษี ซึ่งส่งผลต่อการประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดภาษีอากรต่างกับนิติบุคคล

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า มาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล ยังมีความไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมในหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้กำหนดให้นิติบุคคลต้องยื่นแบบแสดงรายการทุกกรณี ไม่ว่านิติบุคคลนั้นจะมีกำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการก็ตาม ทำให้นิติบุคคลสามารถหลีกเลี่ยงไม่ยื่นแบบแสดงรายการได้ ซึ่งจะทำให้กิจการเหล่านั้นขาดการตรวจสอบ และกรมสรรพากรไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรจากการประกอบกิจการของนิติบุคคลนั้นได้

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง มาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์จรัด เล็งวิทยา และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนนิผล และรองศาสตราจารย์อุพร วงศ์ทองสรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประเด็นปัญหาที่สอง กรณีที่นิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และได้ชำระภาษีไว้แล้ว บางส่วน หรือเป็นกรณีที่ลูกเจ้าพนักงานประเมินภาษี แล้วนิติบุคคลไม่ชำระภาษีอากรที่ถูกประเมิน ทำให้ภาษีอากรนั้นมีสภาพเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งหากเป็นกรณีของนิติบุคคลที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดชอบรับผิดชอบในหนี้สินของห้างซึ่งเป็นนิติบุคคลโดยไม่จำกัดจำนวน แต่หากเป็นบริษัทจำกัดแล้ว กรรมการบริษัทมีความรับผิดชอบจำกัดเป็นอย่างมาก ไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทอย่างไม่จำกัดจำนวน ทั้งที่กรรมการบริษัทเป็นผู้แทนของบริษัทนั้น จึงเกิดปัญหาว่า กรมสรรพากรไม่สามารถเรียกให้กรรมการบริษัทร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรกับบริษัทได้

ประเด็นปัญหาที่สาม กรณีที่นิติบุคคลถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนนิติบุคคล ทำให้สิ้นสภาพบุคคล ตั้งแต่เมื่อนายทะเบียนจัดซื้อนิติบุคคลออกจากทะเบียน ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการประเมินภาษีและการเร่งรัด ภาษีอากรค้าง กล่าวคือ เป็นกรณีที่นิติบุคคลมีภาระที่ต้องเสียภาษีอากรภายหลังจากสิ้นสภาพบุคคลไปแล้ว โดยลูกเจ้าพนักงานประเมินภาษี แม้เจ้าพนักงานจะสามารถประเมินภาษีกับนิติบุคคลดังกล่าวได้ โดยกรมสรรพากร ในฐานะเจ้าหนี้ของนิติบุคคลที่ต้องเสียหายโดยไม่เป็นธรรมเพราะการที่นิติบุคคลถูกจัดซื้อออกจากทะเบียน สามารถยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลสั่งให้จัดซื้อนิติบุคคลกลับคืนเข้าสู่ทะเบียนเช่นเดิมได้ ตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/4 และเมื่อศาลมีคำสั่งแล้ว ถือว่านิติบุคคลยังคงตั้งอยู่ตลอดมาเสมือน ดังว่ามีได้ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนก็ตาม แต่การดำเนินการดังกล่าวเป็นเรื่องที่ยุ่งยากทั้งต่อการประเมินภาษีอากร และการเร่งรัดภาษีอากรค้าง เนื่องจากเมื่อนิติบุคคลดังกล่าวเคยเป็นนิติบุคคลที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียน แม้จะจัดซื้อนิติบุคคลนั้นกลับสู่ทะเบียน แต่ในความเป็นจริงสถานประกอบการของนิติบุคคลเหล่านั้น อาจถูกรื้อถอน ทำลายหรือเปลี่ยนเป็นนิติบุคคลอื่นไปแล้ว ซึ่งทำให้การติดตามนิติบุคคลให้มาชำระภาษีอากรหรือชำระ ภาษีอากรค้างเป็นเรื่องที่ยากหรือไม่สามารถกระทำได้เลย ภาษีอากรดังกล่าวจึงกลายเป็นหนี้ที่ไม่มีประสิทธิภาพ และรอวันจำหน่ายหนี้ออกจากระบบลูกหนี้ของกรมสรรพากรเท่านั้น

ประเด็นปัญหาที่สี่ การเร่งรัดภาษีอากรค้างกับนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1272 กำหนดห้ามมิให้ฟ้องคดีเรียกหนี้สินซึ่งห้างหุ้นส่วนหรือ บริษัท หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้น หรือผู้ชำระบัญชีเป็นลูกหนี้อยู่ในฐานเช่นนั้น เมื่อพ้นกำหนดสองปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ทำให้การเร่งรัดภาษีอากรค้างถูกจำกัดให้สามารถเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ ภายในสองปีเท่านั้น ซึ่งเป็นระยะเวลาที่สั้น และหากต้องการขยายอายุความ กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการ ฟ้องผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้น หรือผู้ชำระบัญชานั้นเป็นคดีแพ่งก่อนครบกำหนดสองปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่ง

การชำระบัญชี ซึ่งจะทำให้เป็นคดีขึ้นสู่ศาล ทั้งที่กรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรได้เอง โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12

จากการศึกษาค้นคว้ามาตรการทางกฎหมายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีนิติบุคคล ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1. ประเด็นเกี่ยวกับการที่นิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 23 ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่า มาตรา 23 ซึ่งได้บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย” ผู้ศึกษาเห็นควรเพิ่มเติมโดยเพิ่มวรรคสองของมาตรา 23 ความว่า “สำหรับนิติบุคคลทุกประเภทเว้นแต่ที่กฎหมายยกเว้น มีหน้าที่ต้องยื่นรายการทุกกรณี ไม่ว่าจะมีความจำเป็นต้องเสียหรือไม่ก็ตาม หากไม่ยื่นรายการให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ตามมาตรา 37 ทวิ เว้นแต่มีความจำเป็นเร่งด่วนหรือเหตุสุดวิสัยถึงขนาดที่ทำให้ไม่สามารถยื่นรายการได้”

2. ปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างกับนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ไม่สามารถเรียกร้องให้กรรมการบริษัทร่วมรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างของบริษัทได้ ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะคือ

2.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 6 จากเดิมที่บัญญัติว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย” แก้ไขเพิ่มเติมโดยให้เพิ่มข้อความว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคล และกรรมการในบริษัทจำกัดด้วย”

2.2 แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 25 (3) จากเดิมที่บัญญัติว่า “กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทผู้รับผิดชอบไม่จำกัด ซึ่งได้แสดงความรับผิดชอบไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตามมาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ หากบุคคลดังกล่าวได้แจ้งสิทธิหรือไม่ยอมชำระให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินการต่อไป” แก้ไขเพิ่มเติมว่า “กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัท ผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ และผู้ถือหุ้นที่กระทำการโดยจงใจหรือ

โดยฉ้อฉลไม่ชำระภาษีอากร หากบุคคลดังกล่าวได้แย่งสิทธิหรือไม่ยอมชำระให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินการต่อไป”

3. ปัญหาการประเมินภาษีและการเร่งรัดภาษีอากรค้างกับนิติบุคคลที่ถูกจัดซื้อออกจากทะเบียนนิติบุคคล ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 เป็นเรื่องยุ่งยากและสูญเสียทรัพยากรอย่างมาก ในการติดตามเพื่อประเมินภาษีและเร่งรัดภาษีอากรค้าง ผู้ศึกษาขอเสนอแนะ โดยเพิ่มบทบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเป็นการเฉพาะ จากเดิมที่กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 กำหนดไว้ ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อสิ้นกำหนดเวลาตามที่แจ้งในหนังสือบอกกล่าว ตามมาตรา 1273/1 หรือมาตรา 1273/2 แล้ว และห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือผู้ชำระบัญชีมิได้แสดงเหตุให้เห็น เป็นอย่างอื่น นายทะเบียนจะจัดซื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นออกเสียจากทะเบียนก็ได้ ในการนี้ ให้ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่วันที่นายทะเบียนจัดซื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทออกเสียจากทะเบียน แต่ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการ ผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นมีอยู่เท่าไรก็ให้คงมีอยู่ อย่างนั้นและพึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังมีได้สิ้นสภาพนิติบุคคล” โดยเพิ่มความ ต่อไปนี้เป็นมาตรา 12/1 ในประมวลรัษฎากร “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ในกรณีที่เป็นห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลหรือบริษัทจำกัด ห้ามมิให้นายทะเบียนจัดซื้อห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัดออกเสียจากทะเบียน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 หากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัดนั้น อยู่ระหว่างการตรวจสอบการประเมินภาษีอากรหรือมีภาษีอากรค้าง”

4. ปัญหาการกำหนดอายุความการเร่งรัดภาษีอากรค้างกับนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนเสร็จ การชำระบัญชีแล้ว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1272 กำหนดให้มีอายุความสองปีนับแต่ วันที่ที่สุดแห่งการชำระบัญชี เป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไป ผู้ศึกษามีเสนอแนะคือ

4.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1272 จากเดิมที่บัญญัติว่า “ในคดีฟ้องเรียกหนี้สินซึ่งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้น หรือผู้ชำระบัญชีเป็นลูกหนี้ อยู่ในฐานเช่นนั้น ท่านห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี” แก้ไขเพิ่มเติม โดยเพิ่มเป็นวรรคสองของมาตรา 1272 ความว่า “แต่การฟ้องคดีเรียกหนี้ภาษีอากร ห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนดห้าปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี”

4.2 แก้ไขเพิ่มเติมระบบสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 25 (10) จากเดิมที่บัญญัติว่า “กรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จ การชำระบัญชีแล้ว ให้รับทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นภายใน 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จ

การชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี” แก้ไขเพิ่มเติมในข้อ 25 (10) ความว่า “กรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้รับทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นภายใน 5 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือผู้เป็นหุ้นส่วน หรือผู้ถือหุ้น หรือกรรมการบริษัท หรือผู้ชำระบัญชีซึ่งเป็นลูกหนี้อยู่ในฐานเช่นนั้น”

เอกสารอ้างอิง

โกเมนทร์ สืบพิเศษ. วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมแนวปฏิบัติของ

กรมสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, 2552.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2555.

สหธน รัตนไพจิตร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะห้างหุ้นส่วน

บริษัท. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.