

ปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล¹

สุกัญญา จรูญยิ่งยง²

กรมสรรพากร ได้มีมาตรการในการบังคับชำระหนี้กับผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นมาตรการในการบังคับชำระหนี้โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการในชั้นศาล ทำให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมีความสะดวกรวดเร็วมากยิ่งขึ้น โดยบทบัญญัติใน มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีในการสั่งยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร คือ การเร่งรัดภาษีอากรค้าง ซึ่งเป็นเป้าหมายส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีอากร หากกระบวนการนี้ขาดประสิทธิภาพ การใช้มาตรการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีก็ไม่อาจสัมฤทธิ์ผลได้ โดยการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคลนั้น มีปัญหาหลายประการที่ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล และศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล

1. ปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล

การเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล พบปัญหาในเรื่องของความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้แทนนิติบุคคล เรื่องการยึดอายัด และเพิกถอนการโอนทรัพย์สินโดยฉ้อฉลของผู้ค้างภาษีอากร และการจัดการเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลในกรณีเลิกและเสร็จการชำระบัญชี รวมถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีเกี่ยวกับการเลิกและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของนิติบุคคล ดังต่อไปนี้

ประการแรก เป็นเรื่องความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้แทนนิติบุคคล เนื่องมาจากบทบัญญัติในมาตรา 12 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคล

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคล โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.วิณัฐา แสงสุข และคณะกรรมการสอบ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รถทอง และรองศาสตราจารย์ ดร. ปภาศรี บัวสวรรค์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

แต่ไม่มีบทบัญญัติให้ผู้แทนนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดให้ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของนิติบุคคลด้วย ทำให้กรมสรรพากรมีอำนาจบังคับชำระหนี้ โดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบริษัทได้เท่านั้น ทั้งนี้เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1015 ที่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนเมื่อได้จดทะเบียนแล้ว ให้ถือว่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้ถือหุ้น และกระทำการโดยผ่านผู้กระทำการแทนคือ “ตัวแทน” ความรับผิดชอบของนิติบุคคล จึงแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ทำให้กรรมการซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัท ก่อให้เกิดการใช้สภาพนิติบุคคลของบริษัทเป็นเกราะกำบังตนเอง กระทำการฉ้อฉลการเสียภาษีอากร หนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เช่น การจัดตั้งบริษัทโดยการจดทะเบียนทุนต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร รวมทั้งความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร

นอกจากนี้ผู้ก่อตั้งบริษัทมักจะยอมให้บริษัทถูกฟ้องร้องดำเนินคดี หรือถ้ากรณีบริษัทถูกฟ้องล้มละลายก็ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะบังคับคดีได้ รวมทั้งมีพฤติการณ์ที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทำให้เกิดปัญหาในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดีและยังขัดกับหลักอำนาจรายได้ของรัฐ

จากการที่ผู้ศึกษา ได้ศึกษาหลักข้อยกเว้นของสภาพนิติบุคคล หรือหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งจะจัดการกับการกระทำที่ไม่ชอบธรรมของบริษัท โดยให้ผู้ถือหุ้นต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทด้วยที่เรียกว่า “การเจาะม่าน” (Piercing the veil) หรือ “การเลิกม่าน” (lifting veil) หรือ “การไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล”³ ซึ่งจะนำหลักดังกล่าวมาใช้กับผู้แทนนิติบุคคล ในกรณีที่มีการกระทำที่แสดงได้ว่าบริษัทเป็นเพียงหุ่นและการบริหารงานของบริษัทได้ถูกครอบงำโดยผู้ถือหุ้นบางกลุ่ม หรือ มีการกระทำอันไม่ชอบธรรม หมายถึง ผู้ถือหุ้นได้ใช้ทรัพย์สินส่วนตัวปะปนกับทรัพย์สินของบริษัท ใช้บริษัทแสวงหาประโยชน์ส่วนตัวโดยมิชอบหลีกเลี่ยงภาษีอากรและความรับผิดชอบตามกฎหมาย⁴

จากที่ได้กล่าวมา จึงควรแก้ไขปัญหาสภาพบังคับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และระเบียบที่เกี่ยวข้อง โดยนำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลมาใช้ กำหนดให้กรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลด้วย เพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย และ

³ ยุทธศักดิ์ ขนานชี, “ปัญหาความรับผิดชอบทางกฎหมายในบริษัทจำกัดของกรรมการและคณะบุคคลที่ใช้ความเป็นนิติบุคคลของบริษัทโดยไม่สุจริต,” (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 23.

⁴ มงคล คัมภีรานนท์, “ความรับผิดชอบของนิติบุคคลในรูปบริษัทจำกัดที่มีต่อหนี้ภาษีอากรค้าง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง), หน้า 28-29.

ลดปัญหาในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคล ซึ่งจะทำให้การเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคลให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สามารถอำนวยความสะดวกให้รัฐเพิ่มขึ้น และทำให้กรรมการบริษัทมีความรับผิดชอบและเคร่งครัดในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร และยังป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดอีกด้วย

ประการที่สอง เป็นเรื่องเกี่ยวกับการยึดอายัด และเพิกถอนการโอนทรัพย์สินโดยฉ้อฉลของผู้ค้างภาษีอากร ในเรื่องเกี่ยวกับการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อมีหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานจะส่งหนังสือเตือนให้ผู้ค้างภาษีอากรนำภาษีอากรค้างไปชำระภายใน 15 วัน หากผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเตือนแล้ว ตามระเบียบกรมสรรพากร กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ได้แก่ การถือครองหรือการมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ บัญชีเงินฝากต่างๆ รวมไปถึงทรัพย์สินต่างๆ ตามที่เห็นสมควร และเมื่อพบทรัพย์สินแล้ว จึงดำเนินการขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าว ต่อไป

โดยก่อนหน้านี้ เจ้าพนักงานยังไม่สามารถดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ ซึ่งหากกระบวนการสอบสวนล่าช้าเกินไป ทำให้ผู้แทนนิติบุคคลที่มีพฤติการณ์ที่สื่อแสดงว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการชำระภาษี เลิกกิจการ มีการโยกย้าย จำหน่าย โอนทรัพย์สินของนิติบุคคลไปให้ตนเองหรือบุคคลอื่น อันเป็นเหตุให้เจ้าพนักงานไม่สามารถยึดอายัดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ได้ ทำให้รัฐเกิดความเสียหายในการบังคับจัดเก็บภาษีอากร และเป็นการไม่เอื้อประโยชน์ในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน

จึงควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 เพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ก่อนพ้นกำหนดระยะเวลาให้ชำระภาษีตามหนังสือเตือนในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ว่าจะหลีกเลี่ยงการชำระภาษี หรือ มีการโอนโยกย้าย ถ่ายเททรัพย์สิน เพื่อให้มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนในการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรในกรณีดังกล่าว เพื่อมิให้ผู้ค้างภาษีอากรมีการโอนทรัพย์สิน หรือโยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปก่อนหน้านี้ ซึ่งจะทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น กฎหมายมีความชัดเจนแน่นอน ส่งผลให้การปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

นอกจากนี้ยังมีเรื่องที่ต้องพิจารณาในเรื่องการเพิกถอนการโอนทรัพย์สินโดยฉ้อฉลของผู้ค้างภาษีอากร เนื่องจากหากผู้ค้างภาษีอากรได้กระทำการฉ้อฉลโอนทรัพย์สินของตนให้แก่บุคคลอื่นโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานจึงต้องฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนการโอนฉ้อฉลของ

ผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 237 อันเนื่องมาจากประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการขอให้เพิกถอนการโอนนื้อฉลของผู้ค้างภาษีอากรกำหนดไว้ โดยประเด็นสำคัญในการฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนการนื้อฉลคือ “การทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ” ซึ่งในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สินต่อๆ กันไป การพิสูจน์เจตนาของผู้รับโอนว่า รู้อยู่ว่าการโอนนั้นเป็นทางให้เจ้าหนี้เสียเปรียบด้วยการยาก ทำให้ไม่สามารถเพิกถอนการโอนนื้อฉลของลูกหนี้ได้โดยง่าย⁵ และการนำบทบัญญัติขอให้ศาลเพิกถอนการนื้อฉลของลูกหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้กับกรณีนี้ ภาษีอากรอันเป็นหนี้ที่ภาครัฐมีต่อเอกชนนั้น ส่งผลให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของเจ้าพนักงานไม่มีประสิทธิภาพ และไม่สอดคล้องกับหลักการอำนาจรายได้ให้แก่องค์

ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483 แก้ไขโดย (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2542 มาตรา 114 มีบทข้อสันนิษฐานให้อำนาจเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ร้องขอต่อศาลโดยทำเป็นคำร้องขอเพิกถอนการโอนนื้อฉลของลูกหนี้ ถ้านิติกรรมที่ทำนั้นเกิดขึ้นภายในระยะเวลาหนึ่งปีก่อนมีการขอให้ลูกหนี้ล้มละลายและภายหลังนั้น ซึ่งผู้รับโอนต้องเป็นผู้พิสูจน์ว่าตนไม่ได้นื้อฉล ส่งผลให้ง่ายต่อการพิสูจน์ของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในการเพิกถอนการนื้อฉลของลูกหนี้⁶ ทำให้สามารถบังคับชำระหนี้ได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น จึงควรแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยการนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการขอให้เพิกถอนการนื้อฉล ตามพระราชบัญญัติล้มละลายมาปรับใช้ ซึ่งจะทำการเร่งรัดภาษีอากรมีประสิทธิภาพ และเป็นการเอื้อประโยชน์ต่อเจ้าพนักงาน

ประการที่สาม เป็นเรื่องการจัดการเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลในกรณีเลิกและเสร็จการชำระบัญชี ซึ่งตามมาตรา 72 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบถึงการเลิกบริษัทหรือเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก อันเนื่องมาจากเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ตามมาตรา 1272 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดให้เจ้าหนี้ใช้สิทธิเรียกร้องหรือฟ้องคดีภายในสองปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบถึงการเลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปยังเจ้าพนักงาน ซึ่งในการแจ้งดังกล่าวเป็น

⁵ สิรินทรา สุทธิฉวี, “การเพิกถอนการนื้อฉลในคดีล้มละลาย,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), หน้า 2.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

การแจ้งภายหลังที่ได้มีการจดทะเบียนเลิกแล้ว ทำให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีและเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ แต่ต้องทำภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันสิ้นสุดแห่งการชำระบัญชี ดังนั้นหากผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการละเลยมิได้แจ้งการเลิกบริษัทหรือเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไปยังเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ก็มีผลทำให้ขาดอายุความในการออกหมายเรียกประเมินภาษี และทำให้ฟ้องคดีไม่ทันภายในอายุความสองปี ซึ่งเป็นปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีของรัฐ

ตามมาตราบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 ตามข้อ 260-45 (2) (3) (4) ⁷ กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีของนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนเลิกแล้วต้องมีหนังสือไปทูลขอสิทธิกรมสรรพากรภายใน 14 วัน และอธิบดีกรมสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งจำนวนเงินที่เพียงพอจะชำระภาษีของนิติบุคคลให้ผู้ชำระบัญชีทราบโดยไม่ชักช้า ซึ่งผู้ชำระบัญชีจะต้องไม่จัดการแบ่งทรัพย์สินของนิติบุคคลจนกว่าจะได้รับหนังสือแจ้งจากอธิบดีกรมสรรพากร และผู้ชำระบัญชีจะต้องกันจำนวนเงินที่เพียงพอไว้ เพื่อชำระภาษีอากรของนิติบุคคลก่อนจะไปดำเนินการแบ่งทรัพย์สินและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ซึ่งหากไม่ได้รับแจ้งจากอธิบดีแล้ว การชำระบัญชีของผู้ชำระบัญชีจึงยังไม่สิ้นสุด

จากที่กล่าวมา จึงควรแก้ไขบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคแรก โดยนำมาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 มาปรับใช้ และเห็นควรแก้ไขระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางว่าด้วยการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนบริษัท พ.ศ. 2554 ข้อ 103 ด้วยการกำหนดให้นายทะเบียนชะลอการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้จนกว่ากรมสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และอนุญาตให้แบ่งทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทนั้น ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีอากรได้ก่อนบริษัท

⁷Taxation administration Act 1953 (TAA) 260-45 Liquidator's obligation

(1) This Subdivision applies to a person who becomes a liquidator of a company.

(2) Within 14 days after becoming liquidator, the liquidator must give written notice of that fact to the Commissioner.

(3) The Commissioner must, as soon as practicable, notify the liquidator of the amount (the *notified amount*) that the Commissioner considers is enough to discharge any *outstanding tax-related liabilities that the company has when the notice is given.

(4) The liquidator must not, without the Commissioner's permission, part with any of the company's assets before receiving the Commissioner's notice.

หรือห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ซึ่งจะทำได้ให้อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรของรัฐจึงยังไม่เริ่มนับ ซึ่งจะช่วยลดขั้นตอนและอำนวยความสะดวกในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ประการที่สี่ เป็นเรื่องหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีเกี่ยวกับการเลิกและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของนิติบุคคล โดยมาตรา 72 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้จัดการและผู้ชำระบัญชี มีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรจะได้มีหนังสือขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท เพื่อไม่ให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทไปดำเนินการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีก่อนการประเมินภาษีอากรเสร็จสิ้น อันจะมีผลต่ออายุความการใช้สิทธิเรียกร้องหนี้ภาษีอากรคงเหลือเพียงแค่สองปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ทำให้มีปัญหากรณีที่เจ้าพนักงานไม่สามารถประเมินภาษีหรือฟ้องคดีได้ทันภายในกำหนดอายุความดังกล่าว

ทั้งนี้หากผู้ชำระบัญชีไม่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบ ตามมาตรา 72 วรรคแรก ได้กำหนดไว้ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มอีก 1 เท่า แต่บทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไว้ด้วย ทำให้มีการอาศัยช่องว่างของกฎหมายดังกล่าว เพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษีและการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงาน

ตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 32 กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนหรือบริษัทมีหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1253 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 2 ประการ คือ ภายใน 14 วัน นับแต่ได้เลิกห้างหรือเลิกบริษัท ผู้ชำระบัญชี ต้องส่งคำบอกกล่าวไปยังเจ้าหนี้ เพื่อให้ผู้เป็นเจ้าหนี้ทั้งหลายยื่นคำทวงหนี้แก่ผู้ชำระบัญชี หากฝ่าฝืนผู้ชำระบัญชีจะมีความผิด ก็ต้องระวางโทษปรับไม่เกินแปดหมื่นบาท ดังนั้น จึงควรแก้ไขมาตรา 72 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร โดยการนำพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 32 มาปรับใช้ในกรณีที่ผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการไม่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบถึงการเลิกของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น เพื่อให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่กล้าฝ่าฝืนและได้รับความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย

ประเด็นต่อไปเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระบัญชีของผู้ชำระบัญชี กรณีผู้ชำระบัญชีแบ่งทรัพย์สินของบริษัทคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นไป โดยที่ยังไม่ได้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรก่อน เนื่องจาก

ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 กำหนดให้ ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลา โดยไม่ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับความผิดของผู้ชำระบัญชีในกรณีกระทำการอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 1269 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทจะแบ่งทรัพย์สินคืนผู้ถือหุ้นได้เท่าที่ไม่ต้องนำไปชำระหนี้ของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทเท่านั้น โดยหากในการจัดการทรัพย์สินและชำระบัญชีของนิติบุคคล ผู้ชำระบัญชีได้จัดการแบ่งทรัพย์สินของนิติบุคคลคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นไปโดยที่ยังไม่ได้ชำระหนี้ภาษีอากรก่อน ซึ่งทำให้รัฐเสียหายไม่อาจจัดเก็บภาษีอากรได้ กรมสรรพากรจะต้องฟ้องผู้ชำระบัญชีให้รับผิดชอบตามหลักกฎหมายเรื่องละเมิดแทน

ตามพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 37 กำหนดให้ผู้ชำระบัญชีมีความผิดโดยกำหนดอัตราโทษไว้ หากผู้ชำระบัญชีแบ่งทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นไป อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 1269 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และตามมาตรการเร่งรัดของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 ข้อ 260-45 (8) กำหนดให้ในกรณีที่ผู้ชำระบัญชีแบ่งทรัพย์สินไป โดยไม่ได้ชำระหนี้ภาษีอากรก่อน อันเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งของอธิบดีนั้น ผู้ชำระบัญชีจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นการส่วนตัวด้วย

จึงเห็นว่า ควรแก้ไขมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากรโดยการนำพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 37 และกฎหมายมาตรการในการเร่งรัดภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 260-45 ข้อ (8) มาปรับใช้ ซึ่งจะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เป็นการอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐ และก่อให้เกิดความสะดวก (Convenience of payment) ในการบังคับใช้ทั้งกฎหมายและระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ

2. ข้อเสนอแนะ

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้างของนิติบุคคลดังกล่าวมาแล้วนั้น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรค้างและแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวและปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ดังนี้

1. ปัญหาความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้แทนนิติบุคคล เพื่อประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง และโดยหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร ควรเสนอให้แก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ด้วยการกำหนดให้กรรมการร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรกับบริษัทด้วย โดยแก้ไข

มาตรา 12 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ใหม่ เป็นว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคล และกรรมการ ซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันบริษัทด้วย” และแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร ค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 25 (3) แก้ไขใหม่ เป็นว่า “(3) กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัท ไม่ได้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัท และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระค่าหุ้น ไม่ครบ หากบุคคลดังกล่าวได้แจ้งสิทธิหรือไม่ยอมให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค ต่อไป”

2. ปัญหาเกี่ยวกับการยึด อาศัย และเพิกถอนการโอนทรัพย์สินโดยฉ้อฉลของผู้ค้างภาษีอากร ในเรื่องเกี่ยวกับการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการสอบสวน ทรัพย์สินได้ก่อนพ้นกำหนดเวลาการให้ชำระภาษีอากรค้างในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรที่มีพฤติการณ์ ที่แสดงว่าจะบิดพลิ้วการชำระภาษี หรือนิติบุคคลที่มีการย้ายสถานประกอบ เลิก หรือปิดกิจการ หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี จึงควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัด จัดเก็บภาษีอากร ค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 แก้ไขใหม่ เป็นว่า “ข้อ 13 ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่ วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเตือนในข้อ 11 แล้ว เว้นแต่กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ ที่แสดงว่าจะมีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี เช่น นิติบุคคลที่มี การย้ายสถานประกอบ เลิก หรือ ปิดกิจการ หรือไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดี หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงิน มาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการตามที่เห็นสมควร ดังต่อไปนี้

(1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้าง ภาษีอากร หรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์....” และกำหนดแนวทางปฏิบัติ เพิ่มเติมในการสอบสวนทรัพย์สินให้สอดคล้องกับระเบียบดังกล่าว เพื่อให้การใช้มาตรการเร่งรัด ภาษีอากรเป็นไปโดยรวดเร็วมีประสิทธิภาพ

ปัญหาในเรื่องการเพิกถอนการโอนทรัพย์สินโดยฉ้อฉลของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้มาตรการ ในการเพิกถอนการฉ้อฉลของเจ้าพนักงานสามารถบังคับใช้กฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยนำ พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 แก้ไข (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2542 และแก้ไข (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2561 มาตรา 113 ประกอบมาตรา 114 มาปรับใช้ ซึ่งมีบทข้อสันนิษฐานอันเป็นคุณต่อเจ้าพนักงานในการ ขอให้เพิกถอนการฉ้อฉล เป็นการเอื้อประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานในการเร่งรัดจัดเก็บ ภาษีอากร จึงควรแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสามและวรรคสี่ เป็นว่า “การขอให้ ศาลเพิกถอนการฉ้อฉลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ให้เจ้าพนักงานขอให้ศาลเพิกถอน แต่ห้ามมิให้ขอเมื่อพ้นหนึ่งปีนับแต่เวลาที่เจ้าพนักงานได้รู้ต้นเหตุอันเป็นมูลให้เพิกถอน หรือพ้นสิบปี

นับแต่ได้ทำนิติกรรมนั้น” และวรรคสี่ “ถ้านิติกรรมที่ขอเพิกถอนการฉ้อฉลตามวรรคก่อน เกิดขึ้นภายในระยะเวลาหนึ่งปีก่อนมีหนี้ภาษีอากรค้างหรือภายหลังนั้น หรือเป็นการทำให้โดยเสนาหาหรือเป็นการที่ลูกหนี้ได้รับค่าตอบแทนน้อยเกินควร ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นการกระทำที่ลูกหนี้และผู้ได้ลาออกแต่การนั้นรู้อยู่ว่าเป็นทางให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ”

3. ปัญหาการจัดการเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลในกรณีเลิกและเสร็จการชำระบัญชีตามมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีอากรได้ก่อนหักหุ้นส่วนหรือบริษัทจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ซึ่งจะทำให้อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรของรัฐจึงยังไม่เริ่มนับ อันจะเป็นการลดขั้นตอนและอำนวยความสะดวกในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีจึงควรแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคแรก โดยการนำมาตรการในการเร่งรัดภาษีอากรค้างของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 ข้อ 260-45 (2) (3) (4) มาปรับใช้แก้ไขใหม่ เป็นว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้อธิบดีทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิก เพื่อให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาตให้แบ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เงินนี้ให้ถือเป็นภาษี”

นอกจากนี้ ควรแก้ไขระเบียบสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลาง ว่าด้วยการจดทะเบียนหักหุ้นส่วนบริษัท พ.ศ. 2554 ข้อ 103 แก้ไขใหม่ เป็นว่า “กรณีหักหุ้นส่วนหรือบริษัทยื่นคำขอจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าการชำระบัญชียังไม่เสร็จสิ้น หรือไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้แบ่งทรัพย์สินของหักหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบริษัทนั้น ให้นายทะเบียนตรวจสอบหากปรากฏหลักฐานชัดเจนตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ก็ให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้ก่อน” ซึ่งจะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของรัฐ

4. ปัญหาหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีเกี่ยวกับการเลิกและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของนิติบุคคล กรณีผู้ชำระบัญชีไม่แจ้งให้กรมสรรพากรทราบถึงการเลิกของหักหุ้นส่วนหรือบริษัท เพื่อไม่ให้มีการอาศัยช่องว่างของกฎหมายหลีกเลี่ยงการชำระภาษีและการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงาน อันส่งผลต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร จึงควรแก้ไขมาตรา 72 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีในกรณีไม่แจ้งให้กรมสรรพากรทราบถึงการเลิกของหักหุ้นส่วนหรือบริษัท โดยนำพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับหักหุ้นส่วนจดทะเบียน

ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 32 มาปรับใช้ แก้ไขใหม่ เป็นว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้ว ไม่ปฏิบัติตาม ต้องระวางโทษปรับไม่เกินแปดหมื่นบาท และเจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียเงินนี้ให้ถือเป็นภาษี” ก็จะทำให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่กล้าฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย และเจ้าพนักงานสามารถประเมินภาษีอากรได้ก่อนจดทะเบียนและเสร็จการชำระบัญชี ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้โดยสอดคล้องกับหลักความสะดวก (Convenience of payment)

กรณีหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระบัญชีของนิติบุคคล เพื่อไม่ให้ผู้ชำระบัญชีจัดการแบ่งทรัพย์สินไปโดยฝ่าฝืนคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร โดยไม่ได้ชำระหนี้ภาษีอากรของนิติบุคคลก่อน โดยนำพระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด บริษัทจำกัด สมาคมและมูลนิธิ พ.ศ. 2499 มาตรา 37 และกฎหมายมาตรการเร่งรัดภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย Taxation administration Act 1953 260-45 ข้อ (8) มาปรับใช้ โดยแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 72 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร เป็นว่า วรรคแรก “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ มีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้อธิบดีทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิก เพื่อให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาต ให้แบ่งทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้ว ไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินเพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เงินนี้ให้ถือเป็นภาษี” และเพิ่มเติมวรรคท้าย “หากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยฝ่าฝืนคำสั่งอธิบดีตามวรรคแรก ให้บุคคลดังกล่าวแล้วต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาทและต้องรับผิดชอบในหนี้เป็นส่วนตัว” ซึ่งจะทำให้เกิดประสิทธิภาพในการบังคับใช้ทั้งกฎหมายและระเบียบข้อบังคับต่างๆ ก่อให้เกิดความสะดวก (Convenience of payment) ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของรัฐ และเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐเพิ่มขึ้น

บรรณานุกรม

สารนิพนธ์

ยูทธศักดิ์ ขนานชี. “ปัญหาความรับผิดทางกฎหมายในบริษัทจำกัดของกรรมการและคณะบุคคลที่ใช้
ความเป็นนิติบุคคลของบริษัทโดยไม่สุจริต.” (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550).

มงคล คัมภีรานนท์. “ความรับผิดของนิติบุคคลในรูปบริษัทจำกัดที่มีต่อหนี้ภาษีอากรค้าง.”
(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง).

สิรินทรา สุทธิธวิธ. “การเพิกถอนการถือผลในคดีล้มละลาย.” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545).

เอกสารภาษาอังกฤษ

Taxation administration Act 1953 (TAA)