

# ปัญหาเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลาย ของบริษัทจำกัด<sup>1</sup>

จันทร์จรัส จันคง<sup>2</sup>

ภาษีอากรถือเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ และเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการบังคับชำระหนี้เอาแก่ผู้ค้างภาษีอากร ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไว้เป็นการเฉพาะ แตกต่างไปจากบทบัญญัติของกฎหมายทั่วไปเพื่อประสิทธิภาพและความรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีภายในประเทศ ซึ่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นเนื่องจากผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งแก่เจ้าพนักงานเรียกว่า ภาษีอากรค้าง กฎหมายจึงให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะฝ่ายบริหาร ไม่ต้องนำคดีมาสู่ศาลเป็นการลดขั้นตอนเพื่อให้การบังคับจัดเก็บภาษีอากรรวดเร็วขึ้น โดยการจัดเก็บภาษีนั้นจะจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล และในทางภาษีนิติบุคคลเป็นหน่วยทางภาษีที่แยกจากบุคคลธรรมดา เมื่อนิติบุคคลประกอบกิจการทำให้มีรายได้หรือมีกำไรเกิดขึ้น นิติบุคคลก็มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ซึ่งในการจัดเก็บภาษีจากนิติบุคคลก็ต้องเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

นิติบุคคลนั้นมีสถานะแตกต่างหากจากบุคคลธรรมดา แต่เนื่องจากนิติบุคคลไม่สามารถที่จะแสดงออกซึ่งความเป็นบุคคลหรือเจตนาของตนเองได้ด้วยตนเอง ดังนั้น นิติบุคคลจึงจำเป็นต้องมีผู้แสดงเจตนาแทน โดยกระทำการต่าง ๆ โดยตัวแทนหรือผู้แทน ซึ่งนิติบุคคลมีอยู่หลายประเภท ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด สำหรับห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจำกัด ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือหุ้นส่วนผู้จัดการต้องเป็นผู้รับผิดชอบเสียภาษีอากร ส่วนบริษัทจำกัดมีสภาพบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัด กล่าวคือ บริษัทจำกัดมีทรัพย์สินเป็นของตนเอง มีสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของตน มีสภาพบุคคลทางกฎหมายที่แตกต่างหากจากกรรมการและผู้ถือหุ้นของบริษัทจำกัด บริษัทจำกัดจึงเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยประเทศไทยนิยมจัดตั้งนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เนื่องจากอำนวยความสะดวกมากที่สุด ง่ายต่อการระดมทุน และยังคงคุ้มครองความรับผิดชอบแบบจำกัดของผู้ถือหุ้น แต่การจัดตั้งนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดนั้นก็มิใช่ว่าจะว่างกฎหมายหลายประการ โดยอาจใช้สภาพความเป็นนิติบุคคลของบริษัทจำกัดเพื่อแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ เนื่องจากความเป็นบริษัทสามารถจัดตั้งและ

---

<sup>1</sup>บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัด โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ศาสตราจารย์ ดร. สุมาลี วงษ์วิฑิต และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปภาศรี บัวสวรรค์ และ รองศาสตราจารย์อรรณพ พจนานุรัตน์

<sup>2</sup>นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ถูกทิ้งร้างได้ง่ายและยังมีการจำกัดความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นด้วย เมื่อบริษัทจำกัดประกอบกิจการจนเกิดผลกำไรทำให้บริษัทต้องมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีอากร แต่หากบริษัทมีเจตนาที่จะต้องการจะหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีโดยไม่ชำระค่าภาษีอากร ทำให้เกิดเป็นหนีภาษีอากรค้าง กรมสรรพากรก็ต้องดำเนินการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบริษัท แต่ในระหว่างที่กรมสรรพากรดำเนินการบังคับชำระหนีภาษีอากรด้วยวิธีการดังกล่าวนั้น บริษัทจำกัดที่มีหนี้สินล้นพ้นตัวกลับถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีกับบริษัทจำกัดได้ตามอำนาจที่ประมวลรัษฎากรให้ไว้ เนื่องจากต้องเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้อากรซึ่งก็คือบริษัทจำกัดตกเป็นบุคคลล้มละลาย ทำให้อำนาจในการจัดการทรัพย์สินของลูกหนี้อากรและก็เป็นลูกหนี้ในคดีล้มละลาย ตกอยู่กับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียว ส่งผลให้กระบวนการในการเร่งรัดหนี้อากรค้างตามประมวลรัษฎากรนั้นสะดุดหยุดลงโดยผลของพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 22 ได้บัญญัติว่า เมื่อศาลตั้งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้แล้วเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียวมีอำนาจจัดการและจำหน่ายทรัพย์สินของลูกหนี้ เมื่อเกิดเหตุการณ์เช่นนี้ทำให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรหมดไป แม้จะอยู่ในระหว่างดำเนินการบังคับชำระหนี้อากรก็ตาม เนื่องจากกรมสรรพากรจะต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์เท่านั้น กรมสรรพากรจึงไม่อาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินได้โดยตรง ทำให้เกิดปัญหาปัญหาการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรในกรณีที่ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลาย

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับหนี้อากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงแนวคิด ความเป็นมา ทฤษฎีเกี่ยวกับหนี้อากร กระบวนการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี การประเมินภาษีอากร รวมถึงการจัดเก็บภาษีอากรค้าง และการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรในการบังคับชำระหนี้อากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัด และเมื่อศึกษาหลักการและทฤษฎีรวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับปัญหาหนี้อากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัดแล้ว ทำให้ทราบถึงช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และเพื่อให้การจัดเก็บหนี้อากรตามประมวลรัษฎากรมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรม และเป็นกฎหมายที่สามารถใช้บังคับได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์ สอดคล้องกับหลักนิติธรรม ซึ่งกฎหมายที่ดีที่ดีต้องมีความชัดเจน อีกทั้งเพื่อให้สอดคล้องกับทฤษฎีการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จึงศึกษาสภาพปัญหาและทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงกำหนดประเด็นวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาหนี้อากรในคดีล้มละลายของกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัด ซึ่งปัจจุบันประเภทนิติบุคคลที่นิยมจัดตั้งที่สุดคือรูปแบบบริษัทจำกัด เนื่องจากเป็นธุรกิจที่อำนวยความสะดวกมากที่สุด และเอื้อประโยชน์ให้กับผู้ถือหุ้นมากที่สุด แต่บริษัทจำกัดเป็นนิติบุคคลมีสภาพเป็นบุคคลตามที่กฎหมายกำหนดขึ้น จึงไม่สามารถกระทำการด้วยตนเองได้อย่างบุคคลธรรมดา ต้องมีบุคคลธรรมดาเป็น

ผู้แทนนิติบุคคลขึ้นมากกระทำแทนเพื่อดำเนินงานและกระทำการใด ๆ แทนบริษัทจำกัด ดังนั้น นิติกรรมหรือการกระทำใดที่ได้ทำลงไปจะไม่มีผลผูกพันใด ๆ กับผู้แทนหรือกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัดเป็นการส่วนตัว แม้บริษัทจำกัดจะขาดทุนจนเข้าสู่ภาวะหนี้สินล้มละลายหรือล้มละลายก็ตาม และบริษัทจำกัดมักใช้ช่องว่างทางกฎหมายนี้ และใช้วิธีการปล่อยให้บริษัทจำกัดล้มละลายโดยมีการโยกย้ายเอาทรัพย์สินออกก่อนไปแล้ว เพื่อไม่ให้บังคับทรัพย์สินเอาคืนบริษัทได้ และผู้แทนหรือกรรมการและผู้ถือหุ้นไม่ต้องมีส่วนรับผิดชอบใด ๆ ในจำนวนหนี้ ทำให้เป็นปัญหาต่อเจ้าหนี้อื่นรวมทั้งเจ้าหนี้ภาษีอากรที่ไม่สามารถบังคับชำระจัดเก็บภาษีเอาจากบริษัทจำกัดที่ล้มละลายได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบของกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัดที่กระทำการโดยไม่สุจริตเอาไว้

เมื่อนิติบุคคลได้ประกอบกิจการจนมีผลกำไรเกิดขึ้น นิติบุคคลย่อมมีหน้าที่เสียภาษีในจำนวนเงินดังกล่าว ซึ่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วนิติบุคคลมิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนิติบุคคลเป็นหนี้อากรค้าง กรมสรรพากรสามารถดำเนินการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรได้ตามมาตรา 12 วรรคสอง กรณีที่นิติบุคคลเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัด มาตรา 12 วรรคท้าย กำหนดให้ผู้นั้นเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด ต้องรับผิดชอบภาษีอากรด้วย และหากเป็นกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นลูกหนี้ในคดีล้มละลาย พระราชบัญญัติล้มละลายฯ ได้กำหนดไว้ในมาตรา 89 ว่าถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ โจทก์อาจยื่นคำร้องให้หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดล้มละลายได้โดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีใหม่ แสดงให้เห็นว่า แม้เจ้าหนี้ซึ่งเป็นกรมสรรพากรหรือเจ้าหนี้ในคดีล้มละลายนอกจากจะบังคับเอาทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดได้แล้ว ก็ยังสามารถบังคับเอาทรัพย์สินของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดได้

2. ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี การแจ้งประเมินภาษีอากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัด

การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีมักมีปัญหาว่าหากบริษัทจำกัดซึ่งเป็นลูกหนี้อากรค้างถูกฟ้องล้มละลายในคดีล้มละลายหรือถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์หรือพิพาทษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย ลูกหนี้ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและต้องเป็นผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติหรือไม่ เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ นิติบุคคลซึ่งก็คือบริษัทจำกัดหากประกอบกิจการจนมีกำไรเกิดขึ้นจะต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี หากในระหว่างถึงกำหนดที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี บริษัทจำกัดมีหนี้สินล้มละลายจนถูกเจ้าหนี้อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และพระราชบัญญัติล้มละลายกำหนดว่า เมื่อศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้แล้วเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่ผู้เดียวที่มีอำนาจจัดการทรัพย์สินและกิจการของลูกหนี้ ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่าคือหากศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้บุคคลใดต้องเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ

แสดงรายการและเสียภาษี และหากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์หรือพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลายแล้ว ลูกหนี้จะยังต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเองหรือไม่ ต้องใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณา เนื่องจากไม่มีประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเอาไว้ให้ชัดเจนถึงวิธีการปฏิบัติว่าขั้นตอนภายหลังจากการถูกฟ้องหรือภายหลังจากถูกพิทักษ์ทรัพย์จะมีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติที่แตกต่างกันหรือไม่

การแจ้งประเมินภาษีอากรในกรณีที่บริษัทจำกัดซึ่งเป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างภายหลังจากฟ้องในคดีล้มละลาย มีปัญหาว่าการแจ้งการประเมินจะต้องทำอย่างไรหากศาลมีคำสั่งพิทักษ์แล้ว การประเมินภาษีอากรเป็นการแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสียให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบเพื่อก่อให้เกิดสิทธิในการโต้แย้งการประเมินของผู้ต้องเสียภาษีอากร หากไม่เห็นชอบกับจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้องก็จะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้น ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน และการแจ้งการประเมินนั้นจึงต้องชอบด้วยกฎหมายตามวิธีการแจ้งการประเมินตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร จึงจะถือได้ว่าเป็นภาษีอากรค้างที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการกำหนดแนวทางปฏิบัติไว้โดยชัดแจ้งว่าหากลูกหนี้ภาษีอากรถูกฟ้องล้มละลายหรือถูกพิทักษ์ทรัพย์หรือศาลมีคำพิพากษาให้ล้มละลายแล้ว การประเมินต้องแจ้งการประเมินไปยังบุคคลใด จึงจะถือว่าชอบด้วยกฎหมาย

จากสภาพปัญหาดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดสภาพปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร รวมถึงลูกหนี้ภาษีอากร ด้วยความที่ประมวลรัษฎากรไม่มีการเขียนกำหนดเอาไว้ถึงเรื่องแนวทางการปฏิบัติภายหลังจากที่ลูกหนี้ภาษีอากรค้างในคดีล้มละลายให้ชัดเจนเพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติให้ถูกต้องและเป็นธรรมว่ากรณีใดให้ปฏิบัติอย่างไร การปฏิบัติในขั้นตอนภายหลังจากการถูกฟ้องต้องทำอย่างไรภายหลังจากพิทักษ์ทรัพย์หรือถูกพิพากษาให้ล้มละลายต้องปฏิบัติอย่างไร ซึ่งผู้ศึกษาจะทำการศึกษาดังปัญหาดังกล่าวและหาแนวทางแก้ปัญหาที่ต่อเนื่องไป เพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี สร้างความชัดเจนและความสะดวกต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

3. ปัญหาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรภายหลังจากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดหรือมีคำพิพากษาให้ล้มละลาย ซึ่งทำให้อำนาจในการจัดการทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตกอยู่กับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียว ส่งผลให้กระบวนการในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรนั้นสะดุดหยุดลงโดยผลของพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 22 กล่าวคือ แม้กรมสรรพากรจะดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้แล้ว ก็ไม่สามารถขายทอดตลาดนำมาชำระหนี้ภาษีอากรได้ หรือแม้แต่ถึงขั้นตอนของการขายทอดตลาดแต่ยังไม่แล้วเสร็จ กรมสรรพากรก็ต้องหยุดกระบวนการขายทอดตลาดนั้น เพื่อเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย ส่งผลให้กรมสรรพากรไม่สามารถบังคับใช้กฎหมายตามประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรถือว่าเป็นกฎหมายพิเศษเพื่อใช้บังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยนำ

ภาษีอากรมาใช้ในการบริหารประเทศเพื่อประโยชน์สาธารณะ แต่เนื่องจากคดีเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย จะต้องบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติล้มละลายเท่านั้น รวมถึงการพิจารณาความเหมาะสมของบุริมสิทธิภาษี แม้หนี้ภาษีอากรจะเป็นหนี้บุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในประมวลแพ่งและพาณิชย์นั้น ทำให้เจ้าหนี้อื่นบุริมสิทธิภาษีซึ่งก็คือกรมสรรพากรมีสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่น แต่พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษเช่นเดียวกันและบัญญัติขึ้นภายหลัง ได้กำหนดลำดับสิทธิในการที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระหนี้ไว้ตามมาตรา 130 ว่าในการแบ่งทรัพย์สินให้แก่เจ้าหนี้นั้น ให้ชำระค่าใช้จ่ายและหนี้สินตามลำดับ ซึ่งค่าภาษีอากรอยู่ในลำดับ 6 และต้องเป็นค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระภายในหกเดือน ก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ หากเป็นค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เกินหกเดือน จะถือเป็นหนี้อื่น ๆ ในลำดับที่ 8 ทำให้เจ้าหนี้อื่นสรรพากรได้รับชำระหนี้ในฐานะเจ้าหนี้สามัญทั่วไปเท่านั้น ทั้งนี้หนี้ค่าภาษีอากรเป็นหนี้ของรัฐที่ควรให้ความสำคัญมากกว่าหนี้ของเอกชนด้วยตนเอง ปัญหาหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลายที่เกิดขึ้นเนื่องจากกรมสรรพากรไม่สามารถบังคับเอาทรัพย์สินที่กรมสรรพากรได้ดำเนินการบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร เพราะต้องเข้าสู่กระบวนการล้มละลายและบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติล้มละลายนั้น ทำให้เกิดปัญหาว่าการที่กรมสรรพากรต้องหยุดการดำเนินการบังคับชำระหนี้ทั้งที่ได้ดำเนินการบังคับชำระหนี้มาแล้วเพื่อเข้าสู่กระบวนการล้มละลายเหมาะสมหรือไม่ และสมควรหรือไม่ที่เจ้าหนี้อื่นภาษีอากรจะต้องยื่นขอรับชำระหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลาย เพื่อขอเฉลี่ยทรัพย์สินกับเจ้าหนี้อื่นทั้งที่หนี้ภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิและเป็นหนี้ที่สมควรได้รับเต็มจำนวนหนี้เพราะเป็นรายได้ที่สำคัญของประเทศ

โดยบทความดังกล่าวข้างต้น ได้ศึกษา และวิเคราะห์ เพื่อนำมาซึ่งข้อเสนอแนะอันเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาและปรับปรุง ดังนี้

#### 1. ปัญหาหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลายของผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัด

ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัดผู้มีอำนาจจัดการแทนของบริษัทจำกัด ผู้กระทำการโดยไม่สุจริต และควรแก้ไขพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 89 เมื่อศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้จดทะเบียน หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแล้ว หรือบริษัทจำกัด เจ้าหนี้อื่นเป็น โจทก์หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์อาจมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องให้บุคคลซึ่งนำสืบได้ว่าเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วน และกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัท ผู้กระทำการโดยไม่สุจริตนั้นล้มละลายได้โดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีขึ้นใหม่ ซึ่งเดิมไม่ได้มีการบัญญัติถึงความรับผิดของกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัด ในกรณีที่ผู้มีอำนาจแทนบริษัทจำกัดกระทำการโดยไม่สุจริต จึงควรแก้ไขให้ผู้มีอำนาจจัดการแทนของบริษัทจำกัดต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้าง รวมถึงในคดีล้มละลายด้วย เพื่อเป็นการอุดช่องว่าง

ของกฎหมายและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการหนีภาษีของผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัด ผู้กระทำการโดยไม่สุจริต เนื่องจากกรรมการผู้มีอำนาจจัดการแทนบริษัทจำกัดดำเนินการโดยไม่สุจริตหรือทำการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปให้กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในลักษณะการทำธุรกิจของบริษัทจำกัดเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการบังคับชำระหนี้และเพื่อให้บริษัทจำกัดไม่มีทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระหนี้สินอื่นทำให้เจ้าหนี้อื่นรวมทั้งเจ้าหนี้อาจไม่สามารถบังคับชำระจัดเก็บภาษีเอาจากบริษัทจำกัดที่ล้มละลายได้ และเพื่อประโยชน์กับการในการจัดเก็บภาษีของรัฐให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จึงควรมีการเพิ่มเติมข้อความในมาตรา 12 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากรและเพื่อพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 89 เพื่อให้สอดคล้องกันไปในทางเดียวกัน และเพื่อประโยชน์ของรัฐ

2. ปัญหาเรื่องการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี การแจ้งประเมินภาษีอากรในคดีล้มละลายของบริษัทจำกัด

ประมวลรัษฎากรควรมีการออกแนวปฏิบัติเกี่ยวกับหนีภาษีในคดีล้มละลาย เพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติ ไม่ให้เกิดความสับสนและปฏิบัติไปในทิศทางเดียวกัน โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวงเพื่อแก้ไขให้ทันกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปได้ง่ายกว่ากฎหมายแม่บท เนื่องจากการจะแก้ไขหรือเพิ่มเติมข้อความลงไปในประมวลรัษฎากรใช้เวลานานและยุ่งยากเนื่องจากต้องผ่านความเห็นของบุคคลหลายฝ่าย โดยผู้ที่มีอำนาจเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง ต้องเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องตามกฎหมายแม่บทที่บัญญัติให้ออกพระราชกฤษฎีกานั้น ๆ โดยประมวลรัษฎากร ผู้ที่มีอำนาจเสนอร่างพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้อากรในคดีล้มละลาย โดยมีข้อความดังต่อไปนี้

“การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีของผู้ค้างภาษีอากร รวมถึงอำนาจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในคดีล้มละลาย ให้ปฏิบัติตามข้อความดังต่อไปนี้

กรณีผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องล้มละลายแต่ศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์

ผู้มีหน้าที่แสดงแบบรายการและเสียภาษีคือผู้ค้างภาษีอากร และเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ค้างภาษีอากร

กรณีกรณีผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องล้มละลายและศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ผู้มีหน้าที่แสดงแบบรายการและเสียภาษีคือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้”

3. ปัญหาการบังคับชำระหนี้อากรภายหลังศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดหรือมีคำพิพากษาให้ล้มละลายของบริษัทจำกัด

สำหรับปัญหาข้อนี้ขอเสนอแนะแก้ไขเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามมาตรา 12 ในกรณีที่กรมสรรพากรได้ดำเนินบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยวิธีการยึดอายัด และขายทอดตลาดแล้ว ให้สามารถดำเนินการต่อไปจนเสร็จสิ้นกระบวนการและนำเงินที่ได้ชำระหนี้ภาษีอากรต่อไป แม้ในระหว่างดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น ผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้วก็ตาม เพื่อให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษี สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่ดี และเพื่อให้ประโยชน์ต่อรัฐที่จะสามารถจัดเก็บภาษีอากรค้างได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยไม่ต้องไปขอเฉลี่ยทรัพย์สินกับเจ้าหนี้อีกคนหนึ่ง จึงควรเขียนเพิ่มเติมโดยให้อำนาจกรมสรรพากรดำเนินการต่อไป โดยไม่ต้องหยุดดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย โดยเพิ่มเติมข้อความ ดังนี้ “ในกรณีที่ได้นำเงินยึดอายัด หรือขายทอดตลาดไว้แล้ว ก่อนที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ให้อธิบดีมีอำนาจดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างต่อไปจนเสร็จสิ้น โดยไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้เข้ามาในคดีล้มละลาย”

2) ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 130 เกี่ยวกับหนี้บุริมสิทธิในคดีล้มละลาย แม้ลำดับบุริมสิทธิในหนี้ภาษีอากรของบริษัทจำกัดจะถูกเลื่อนขึ้นเป็นลำดับ (4) เนื่องจากบริษัทจำกัดไม่มีค่าใช้จ่ายในการจัดการมรดกของลูกหนี้และค่าปลงศพลูกหนี้ตามสมควรแก่ฐานานุรูปในลำดับที่ (1) และ (3) ก็ตาม แต่การเขียนจำกัดเวลาเพียง “ค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระภายในหกเดือนก่อนศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์” ด้วยระยะเวลาเพียงหกเดือนอาจทำให้ไม่ได้รับหนี้ค่าภาษีอากรในลำดับที่ 6 แต่อาจจะทำให้หนี้ภาษีอากรกลายเป็นหนี้สามัญทั่วไปที่ได้รับในลำดับที่ 8 ได้ ทำให้ลำดับการได้รับชำระหนี้ในคดีล้มละลายส่งผลให้รัฐได้รับชำระหนี้ภาษีอากรน้อยลง จึงควรขยายระยะเวลาหนี้ภาษีอากรที่ถึงกำหนดก่อนศาลพิทักษ์ทรัพย์ให้มากขึ้นและสอดคล้องไปในทิศทางเดียวกันกับบุริมสิทธิในทางแพ่งที่กำหนดเอาไว้หนึ่งปี เพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการกำหนดให้หนี้ภาษีอากรเป็นบุริมสิทธิภาษีก็เพื่อที่จะคุ้มครองเจ้าหนี้ที่ไม่มีประกันแต่ให้มีสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้ที่ไม่มีประกันรายอื่น และสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อให้รัฐได้ประโยชน์มากที่สุด

