

ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร :  
ศึกษากรณีบริษัทจำกัด

The Problem of Tax Arrears Collection under Section 12 of  
the Revenue Code: A Study of Limited Companies\*

ชินกร จิตนิวรรณ\*\*

คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

Chinnakon Chitniwon

Graduate School of Law, National Institute of Development Administration

วันที่รับบทความ 9 กรกฎาคม 2568; วันแก้ไขบทความ 4 สิงหาคม 2568; วันที่ตอบรับบทความ 5 สิงหาคม 2568

บทคัดย่อ

การศึกษาเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัดของประเทศไทยและต่างประเทศได้แก่ สหราชอาณาจักร ราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ เครือรัฐออสเตรเลีย สาธารณรัฐอินเดีย และประมวลกฎหมายรัษฎากรของประเทศไทย วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ผลการวิจัยพบว่า ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจฟ้องต่อศาล เพื่อขอให้กรรมการชำระภาษีอากรค้างแทนนิติบุคคล ในกรณีที่กรรมการมีพฤติการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดต่อไปนี้ จึงใจหลบเลี่ยงภาษีหรือกระทำการทุจริต หรือกระทำโดยมีเจตนาทำให้รัฐไม่ได้รับชำระภาษีอากรที่ครบถ้วน, ละเลยหน้าที่ในการควบคุมและบริหารนิติบุคคลหรือมีการใช้อำนาจโดยมิชอบเพื่อประโยชน์ส่วนตัวซึ่งส่งผลให้บริษัทค้างชำระภาษีอากร, ปิดบังหรือบิดเบือนข้อมูลทางการเงินของบริษัท หรือจัดทำรายงานทางการเงินที่เป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร, ปลอมให้บริษัทล้มละลายโดยเจตนาหรือดำเนินการใด ๆ ที่เป็นการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรของบริษัท และยังคงบริหารบริษัทต่อไป แม้ทราบว่าบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรได้ หรือดำเนินการที่ขัดต่อกฎหมายหรือคำสั่งทางภาษีอากรที่มีผลบังคับ เพื่อให้กรมสรรพากรมีช่องทางในการเร่งรัดภาษีอากรของนิติบุคคลที่ค้างชำระเพิ่มเติมจากปัจจุบัน โดยสามารถฟ้องต่อศาลเพื่อขอให้กรรมการนิติบุคคลชำระภาษีอากรค้างเป็นการส่วนตัวได้ แต่เนื่องจากการบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีดังกล่าวเป็นการขัดต่อหลักการแยกนิติบุคคล ดังนั้น จึงจำเป็นต้องบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีไว้ในประมวลรัษฎากรเป็นการเฉพาะเจาะจง และกรรมการจะรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะกรณีพิสูจน์ได้ว่ากรรมการบริษัทมีพฤติการณ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ข้างต้นเท่านั้น

คำสำคัญ : ภาษีอากรค้าง, มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร, บริษัทจำกัด

\* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาอิสระ หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัด

\*\* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์

ที่อยู่ : 148 ถนนเสรีไทย แขวงคลองจั่น เขตบางกะปิ กรุงเทพฯ 10240

E-mail: Chinnakon.chi@stu.nida.ac.th

**ABSTRACT**

The objective of this study is to examine the laws related to the collection of tax arrears, with a focus on the case of limited companies in Thailand and comparative studies of foreign jurisdictions, namely the United Kingdom, New Zealand, Australia, and India, as well as the Thai Revenue Code. The study found that the Revenue Code should be amended to authorize the Director-General of the Revenue Department to file a lawsuit requesting that a company director be ordered to pay outstanding tax liabilities in place of the juristic person, in cases where the director has intentionally acted to evade taxes. Such acts include fraud or deceit to avoid tax payment, concealing or distorting financial information, preparing false reports, allowing insolvency to avoid tax liability, continuing operations despite knowing the company cannot pay taxes, or violating tax laws or enforceable orders.

Liability should also arise from gross negligence, such as failure to supervise or manage the company leading to tax arrears, abuse of authority for personal gain, or failure to prevent tax-related damage. In all cases, the director shall be liable only when the Revenue Department can prove the conduct falls within the specified legal criteria.

**Keywords:** Tax Arrears, Section 12 of the Revenue Code, Limited Company.

## 1. บทนำ

ภาษีอากรที่จัดเก็บจากนิติบุคคลเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐที่ช่วยให้รัฐบาลสามารถดำเนินการกิจต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะเป็นการพัฒนาสาธารณูปโภค การศึกษาสาธารณสุข หรือการจัดบริการสังคมอื่น ๆ นิติบุคคลจึงเป็น “หน่วยภาษี” (tax unit) ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีอากรตามกฎหมาย โดยเฉพาะนิติบุคคลที่อยู่ในรูปแบบของบริษัทจำกัด การประเมินภาษีอากรจากนิติบุคคลนั้นดำเนินการโดยอาศัยขั้นตอนตั้งแต่การยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรประเภทต่าง ๆ พร้อมแนบเอกสาร เช่น ใบกำกับภาษีซื้อ-ขาย งบการเงินประกอบ เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถตรวจสอบรายได้ ค่าใช้จ่าย หรือกำไรสุทธิของบริษัทตามแต่ละประเภทภาษีอากร จากนั้นจึงคำนวณภาษีอากรที่บริษัทต้องชำระตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร หากพบว่าแบบแสดงรายการไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงหรือมีความผิดปกติ เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้

อย่างไรก็ดี กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรจากนิติบุคคลในประเทศไทยยังคงเผชิญกับปัญหาสำคัญ หลายประการ โดยเฉพาะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการไม่ชำระภาษีอากรของบริษัทจำกัด ซึ่งส่งผลให้รัฐ ไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ตัวอย่างเช่น ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้รวมได้เพียง 1.833 ล้านล้านบาท ต่ำกว่าเป้าหมายถึงร้อยละ 13.4 และยิ่งต่ำกว่าปีก่อนหน้าร้อยละ 8.7<sup>1</sup> ปัญหานี้สะท้อนให้เห็นถึงความสำเร็จในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งอาจเกิดจากข้อจำกัดของกฎหมายเอง โดยเฉพาะเมื่อบริษัทมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากรเป็นเหตุให้เกิดภาษีอากรค้าง ซึ่งแม้กรมสรรพากรจะมีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในการเร่งรัดและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจากทรัพย์สินของนิติบุคคลโดยไม่ต้องฟ้องศาล<sup>2</sup> แต่ในทางปฏิบัติกลับพบอุปสรรคสำคัญคือไม่สามารถขยายอำนาจดังกล่าวไปถึงบุคคลธรรมดาที่เป็นตัวแทนนิติบุคคล เช่น กรรมการหรือเจ้าของที่แท้จริงได้ ทั้งที่บุคคลเหล่านี้เป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการดำเนินการหลีกเลี่ยงภาษีอากร<sup>3</sup> เนื่องจากโดยทั่วไปบุคคลธรรมดาก็จะได้รับการจำกัดความรับผิดชอบหลักความเป็นนิติบุคคล<sup>4</sup>

ด้วยเหตุที่กฎหมายไทยยังไม่มีกลไกหรือเครื่องมือทางกฎหมายที่เปิดโอกาสให้สามารถเรียกความรับผิดชอบภาษีอากรจากตัวแทนของนิติบุคคลได้ในบางกรณี เช่น กรณีที่มีการรู้เห็นเป็นใจในการหลีกเลี่ยงภาษี อากรหรือกรณีที่บุคคลอื่นเป็นตัวแทนเพื่อบงกชในการกระทำที่ผิดกฎหมาย จึงทำให้การติดตามภาษีอากรค้างไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร นำไปสู่การสูญเสียรายได้ของรัฐ และอาจกระทบต่อการดำเนินนโยบายสาธารณะอย่างมีนัยสำคัญ

<sup>1</sup> ‘สรรพากรเผยกำไรบจ. ลด 40% กระทบเป้าจัดเก็บ’(กรุงเทพธุรกิจ 18 พฤษภาคม 2561), <<https://www.bangkokbiznews.com/news/detail/938604>> สืบค้นวันที่ 14 กรกฎาคม 2564.

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้”

<sup>3</sup> ทัดดา วีระวุฒิ, ผู้ถือหุ้นกับการมีส่วนร่วมความรับผิดชอบในการประกอบธุรกิจของบริษัทจำกัด, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2555).

<sup>4</sup> เพิ่งอ้าง.

การศึกษาครั้งนี้จึงมุ่งวิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างในกรณีบริษัทจำกัด โดยเน้นศึกษาบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักร ราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ เครือรัฐออสเตรเลีย และสาธารณรัฐอินเดีย เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขกฎหมายไทยให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรค้างได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้นในอนาคต

## 2. วัตถุประสงค์การศึกษา

1. เพื่อศึกษาความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหการจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีบริษัทจำกัด
2. เพื่อศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีบริษัทจำกัด ของต่างประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักร ราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ เครือรัฐออสเตรเลีย และสาธารณรัฐอินเดีย และประเทศไทย
3. เพื่อศึกษาปัญหากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัด
4. เพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัด ให้มีผลบังคับใช้อย่างมีประสิทธิภาพ

## 3. สมมติฐานการศึกษา

มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้กับบริษัทจำกัด ยังไม่สามารถบังคับให้กรรมการหรือผู้แทนนิติบุคคลร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของนิติบุคคลได้ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรค้างไม่เกิดประสิทธิภาพ หากมีการแก้ไขกฎหมายไทย ให้สอดคล้องกับกฎหมายต่างประเทศโดยมีการกำหนดให้กรรมการต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทจำกัดในกรณีต่าง ๆ เช่น การเลี่ยงภาษีอากร หนี้ภาษีอากร หรือการตั้งใจทำให้บริษัทล้มละลายเพื่อไม่ต้องเสียภาษีอากรค้าง เป็นต้น ก็จะทำให้กฎหมายของประเทศไทยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้เสียภาษีอากรประเภทบริษัทจำกัด สามารถบังคับใช้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับแนวทางการจัดเก็บภาษีอากรค้างของต่างประเทศมากยิ่งขึ้น

## 4. วิธีดำเนินการศึกษา

การศึกษาในเรื่องนี้ ใช้วิธีการวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัด โดยทำการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประมวลรัษฎากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง การยึดการอายัดทรัพย์สิน และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน คำพิพากษาศาลฎีกา ตำรา เอกสารทางวิชาการ บทความทางวิชาการ บทความในหนังสือพิมพ์ รายงานการวิจัย วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ จากสถาบันและหน่วยงานต่าง ๆ และข้อคิดเห็นจากคณะกรรมการกฤษฎีกา เกี่ยวกับการใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ได้ข้อเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมายให้สามารถบังคับใช้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

## 5.ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาวินิจฉัยเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัด โดยทำการศึกษา ความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัด ศึกษากฎหมายของประเทศไทย ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลรัษฎากร ศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้เสียภาษีอากรประเภทนิติบุคคลของต่างประเทศ ได้แก่ พระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 2020 ว่าด้วยความรับผิดชอบร่วมกันและแยกกันของกรรมการบริษัท (Schedule 13 of the Finance Act 2020 Joint and Several Liability of Company Directors Etc.) ของสหราชอาณาจักร กฎหมายว่าด้วยบริษัท (Companies Act 1993 (NZ) และพระราชบัญญัติการบริหารภาษี ค.ศ. 1994 (Tax Administration Act 1994) ของราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ กฎหมายว่าด้วยการบริหารการจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) ของเครือรัฐออสเตรเลีย และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 (Income Tax Act, 1961) ของสาธารณรัฐอินเดีย โดยทำการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัด เพื่อให้ได้ข้อสรุปและข้อเสนอแนะในการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัดให้มีประสิทธิภาพ

## 6.บทสรุปผลการศึกษา

ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัด ปรากฏผลการวิจัยดังต่อไปนี้

1). ความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กรณีบริษัทจำกัด

การเก็บภาษีอากรเป็นแนวคิดที่มีรากฐานมาจากยุคโบราณ เป็นหนึ่งในกลไก ที่สำคัญที่สุดในการจัดระเบียบสังคมและรัฐบาล โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้รัฐมีรายได้ที่จำเป็นสำหรับการบริหารและการพัฒนาประเทศ ตลอดจนเพื่อให้ประชาชนสามารถมีส่วนร่วมในสังคมอย่างเท่าเทียมกัน

ส่วนแนวคิดและทฤษฎีที่สำคัญเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กรณีบริษัทจำกัดได้แก่ หลักความรับผิดชอบจำกัด (Limited Liability Principle) ซึ่งกำหนดว่านิติบุคคลมีความรับผิดชอบต่างหากจากผู้ถือหุ้นและกรรมการ<sup>5</sup> ทฤษฎีตัวแทน (Agency Theory) อธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของ (ผู้ถือหุ้น) และผู้บริหาร (กรรมการ) ซึ่งอาจมีผลประโยชน์ขัดกัน<sup>6</sup> และทฤษฎีการเจาะผ่านนิติบุคคล (Piercing the Corporate Veil) ซึ่งเปิดช่องให้รัฐสามารถเจาะผ่านบริษัท เพื่อถือเอาความรับผิดชอบจากบุคคลธรรมดาในกรณีที่มีพฤติกรรมทุจริต หรือใช้นิติบุคคลเป็นเครื่องมือหลบเลี่ยงภาษี<sup>7</sup> ในหลายประเทศ ได้นำทฤษฎีเหล่านี้มาประยุกต์ใช้เพื่อกำหนดให้กรรมการหรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลต้องรับผิดชอบร่วมกับบริษัทในกรณีที่จงใจหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการเคลื่อนไหวของระบบกฎหมายเพื่อปิดช่องโหว่จากโครงสร้างนิติบุคคล

<sup>5</sup> สิริอร สันตุเจริญ, มาตรการทางกฎหมายในเรื่องทุนของบริษัทจำกัดคนเดียว, (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2565).

<sup>6</sup> ปณณวัฒน์ วังอนุสรณ์ ‘ทฤษฎีตัวแทน : ความท้าทายในการบริหารงานธุรกิจในประเทศไทย’ (2565) 1 วารสารบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยแม่โจ้ 1, 22.

<sup>7</sup> Stephen M. Bainbridge, *Corporate Law* (3rd ed, Foundation Press 2015) 133–138.

2) การศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีบริษัทจำกัดของประเทศไทยและต่างประเทศ

การศึกษากฎหมายของประเทศไทยพบว่า มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นกลไกสำคัญในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทจำกัด โดยให้อำนาจกรมสรรพากรยึดอายัด และขายทรัพย์สินของนิติบุคคลโดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาล อย่างไรก็ตาม ไม่พบบทบัญญัติใดที่เปิดโอกาสให้เรียกความรับผิดชอบจากตัวแทนนิติบุคคล เช่น กรรมการ แม้ในกรณีที่มีพฤติการณ์จงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากร

เมื่อทำการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศอื่น พบความแตกต่างที่สำคัญดังนี้ สหราชอาณาจักร กฎหมายให้อำนาจหน่วยงานของรัฐ เช่น HM Revenue and Customs (HMRC) ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อเรียกร้องให้กรรมการรับผิดชอบได้ หากพิสูจน์ได้ว่า กรรมการละเมิดหน้าที่ (Breach of Fiduciary Duty) หรือมีพฤติกรรมหลอกลวง เช่น ใช้บริษัทเป็นเครื่องมือในการเลี่ยงภาษี<sup>8</sup> เครือรัฐออสเตรเลีย มีกฎหมาย Director Penalty Notice (DPN) ที่เปิดทางให้กรรมการรับผิดชอบหนี้ภาษีของบริษัทได้โดยตรง โดยเฉพาะในกรณีที่ไม่วางแผนภาษีหรือชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด<sup>9</sup> ราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ ใช้แนวทางการฟ้องกรรมการในกรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยเจตนา (intentional avoidance) ผ่านระบบศาลแพ่ง<sup>10</sup> และสาธารณรัฐอินเดียให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเรียกกรรมการของบริษัทที่เลิกกิจการแล้ว มารับผิดในภาษีค้าง หากกรรมการไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้ปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต<sup>11</sup> ประเทศเหล่านี้มีจุดร่วมในการใช้ช้อยกเว้นจากหลักความรับผิดชอบจำกัด เพื่อเปิดทางให้สามารถเรียกความรับผิดชอบจากกรรมการในกรณีพิเศษ ซึ่งยังไม่มีในระบบกฎหมายไทย

3) การศึกษาปัญหากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ศึกษากรณีบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนในประเทศไทย

การศึกษานี้จึงมุ่งศึกษาปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรของบริษัทจำกัด โดยวิเคราะห์กฎหมายของต่างประเทศเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายไทยให้มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรค้างมากขึ้น โดยมีผลการวิจัยดังต่อไปนี้

(1) แนวคิดการให้บุคคลธรรมดาาร่วมรับผิดชอบกับนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด กรณีการบังคับชำระภาษีอากรค้าง

การให้นิติบุคคลเป็นหน่วยงานทางกฎหมายที่มีสถานะเป็นอิสระจากบุคคลธรรมดา หมายถึงการกำหนดให้หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย เช่น บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือองค์กรทางธุรกิจอื่น ๆ มีสถานะเป็น “นิติบุคคล” ซึ่งถือเป็นเอกลักษณ์ในเชิงกฎหมายที่แยกออกจากตัวบุคคลที่เป็นเจ้าของหรือผู้บริหาร ความเป็นอิสระนี้ช่วยให้นิติบุคคลสามารถดำเนินกิจการต่าง ๆ ในนามขององค์กรเอง เช่น ทำสัญญา ครอบครองทรัพย์สิน หรือเข้าร่วมกระบวนการทางกฎหมาย โดยไม่ต้องอิงกับบุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้อง

<sup>8</sup> Brenda Hannigan, *Company Law* (6th ed, Oxford University Press 2021) 226–229.

<sup>9</sup> Australian Taxation Office, Understanding the Director Penalty Regime <<https://www.ato.gov.au/Business/Business-activities/In-detail/Director-penalties/>> accessed 15 October 2022

<sup>10</sup> Inland Revenue (New Zealand), Guidelines for Tax Avoidance and Evasion <<https://www.ird.govt.nz.>> accessed 15 October 2022

<sup>11</sup> Nimisha Panda, Section 179 of the Income Tax Act <<https://www.taxbuddy.com/blog/section-179-of-income-tax-act>> accessed 15 October 2022

โดยตรง<sup>12</sup> แนวคิดดังกล่าวถูกออกแบบมาเพื่อสนับสนุนการพัฒนาธุรกิจและเศรษฐกิจในหลายมิติ ประการแรก การมีสถานะเป็นอิสระช่วยลดความเสี่ยงทางการเงินของผู้ก่อตั้งหรือผู้ลงทุนในกรณีที่ธุรกิจประสบปัญหาทางการเงินหรือถูกฟ้องร้อง ความรับผิดชอบทางกฎหมายและหนี้สินของนิติบุคคลจำกัดอยู่เฉพาะทรัพย์สินขององค์กร และไม่ลุกลามไปถึงทรัพย์สินส่วนตัวของเจ้าของหรือผู้ถือหุ้น ซึ่งสิ่งนี้เรียกว่าหลักการจำกัดความรับผิด (Limited Liability)<sup>13</sup> หลักการนี้เป็นแรงจูงใจที่สำคัญในการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาการลงทุนหรือจัดตั้งธุรกิจ เนื่องจากรู้ว่าความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นถูกจำกัดอยู่ในระดับที่สามารถบริหารจัดการได้ นอกจากนี้ การที่นิติบุคคลมีสถานะเป็นอิสระช่วยสร้างความน่าเชื่อถือในเชิงพาณิชย์ ทำให้คู่สัญญา นักลงทุน และสถาบันการเงินมีความมั่นใจในการทำธุรกรรมกับองค์กร เพราะนิติบุคคลมีสถานะเป็นเอกเทศและมีโครงสร้างทางกฎหมายที่กำหนดบทบาทและความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน เช่น การมีข้อบังคับบริษัท การเปิดเผยงบการเงิน และการดำเนินงานที่โปร่งใสในระดับหนึ่ง การออกแบบเช่นนี้ช่วยให้การดำเนินธุรกิจสามารถเติบโตได้ในระยะยาว โดยเฉพาะในตลาดที่มีการแข่งขันสูง ที่สำคัญการให้นิติบุคคลเป็นอิสระยังเอื้อประโยชน์ต่อการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจ การจัดตั้งนิติบุคคลทำให้สามารถระดมทุนจากนักลงทุนรายย่อยจำนวนมากผ่านการออกหุ้นหรือการระดมทุนรูปแบบอื่น ๆ การระดมทุนนี้ช่วยเพิ่มสภาพคล่องให้กับตลาดทุนและตลาดการเงิน และช่วยให้องค์กรสามารถขยายกิจการหรือพัฒนาโครงการใหม่ ๆ ได้ง่ายขึ้น อันจะส่งผลต่อการเติบโตของเศรษฐกิจในภาพรวม

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสถานะความเป็นอิสระของนิติบุคคลจะมีข้อดีหลายประการดังที่ได้กล่าวไปข้างต้น แต่ก็อาจถูกนำไปใช้ในทางที่ผิด เช่น การตั้งบริษัทเพื่อจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากร การซ่อนทรัพย์สิน หรือการฉ้อโกง ด้วยเหตุนี้หลายประเทศจึงมีกฎหมายและกลไกในการตรวจสอบและกำกับดูแลนิติบุคคลเพื่อป้องกันการใช้นิติบุคคลเป็นเครื่องมือในการกระทำความผิดกฎหมาย หรือหากเกิดกรณีที่พบว่ามีการใช้นิติบุคคลเพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบ บางกรณีอาจมีการยกเลิกสถานะความเป็นอิสระของนิติบุคคลชั่วคราวเพื่อให้หน้าตัวบุคคลธรรมดาที่อยู่เบื้องหลังมารับผิดชอบต่อการกระทำดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ แนวคิดการให้บุคคลธรรมดาร่วมรับผิดกับนิติบุคคลจึงถูกพัฒนาขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและสร้างความโปร่งใสในกระบวนการบังคับใช้กฎหมาย

กรณีทั่วไป การให้บุคคลธรรมดาร่วมรับผิดกับนิติบุคคลนั้นมีความเชื่อมโยงกับหลักการยกเลิกการคุ้มครองจากบุคลิกภาพนิติบุคคล (Piercing the Corporate Veil) ซึ่งใช้เมื่อมีหลักฐานว่าบุคคลธรรมดาที่อยู่เบื้องหลังนิติบุคคลมีเจตนาที่ไม่สุจริต หรือใช้สถานะของนิติบุคคลในการหลีกเลี่ยงภาระผูกพันทางกฎหมาย หลักการนี้มีบทบาทสำคัญในการป้องกันไม่ให้กรรมการหรือผู้บริหารของนิติบุคคลหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบต่อการทำผิดกฎหมาย เช่น การตัดสินใจที่ส่งผลเสียหายต่อเจ้าหนี้ คู่สัญญา หรือรัฐ นอกจากนี้ กฎหมายในหลายประเทศยังได้กำหนดให้กรรมการหรือผู้บริหารต้องรับผิดชอบโดยตรงในกรณีที่มีการละเมิดหน้าที่ความรับผิดชอบของตน เช่น การไม่จัดการให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตัดสินใจที่มีลักษณะของการละเลยหน้าที่อย่างร้ายแรง<sup>14</sup>

<sup>12</sup> สุรศักดิ์ ลิขสิทธิ์วัฒนกุล, *ความรับผิดของผู้บริหารกิจการทางแพ่งและทางอาญา* (สำนักพิมพ์วิญญูชน 2539) 35.

<sup>13</sup> นิตินันท์ บุรณะเจริญรักษ์, 'หลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลกับความรับผิดของผู้ถือหุ้น' (2556) วารสารรามคำแหง ฉบับนิติศาสตร์ 130-131.

<sup>14</sup> Dan Byrne, Breaching Fiduciary duty and its Consequences<<https://www.thecorporategovernanceinstitute.com/insights/guides/breaching-fiduciary-duty-and-its-consequences/>>accessed 15 October 2022

ส่วนกรณีของภาษีอากรค้างชำระนั้น แนวคิดนี้ได้รับการพัฒนาขึ้นเพื่อจัดการกับปัญหาที่เกิดจากการที่นิติบุคคลละเลยหรือหลีกเลี่ยงการชำระหนี้ภาษี ซึ่งส่งผลกระทบโดยตรงต่อรายได้ของรัฐและความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีอากร การให้บุคคลธรรมดาได้รับผิดในกรณีดังกล่าว เป็นกลไกสำคัญที่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการติดตามหนี้และป้องกันการใช้โครงสร้างนิติบุคคลเป็นเครื่องมือในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อย่างไรก็ตาม การนำแนวคิดการให้บุคคลธรรมดาระับผิดมาใช้ต้องเผชิญกับความท้าทายหลายประการ โดยเฉพาะในแง่ของการสร้างความสมดุลระหว่างการบังคับใช้กฎหมายอย่างเข้มงวดกับการคุ้มครองสิทธิของบุคคลธรรมดาที่อาจไม่มีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรง เช่น ผู้ถือหุ้นรายย่อย หรือกรรมการที่ไม่ได้มีบทบาทในกระบวนการบริหาร นอกจากนี้ การกำหนดบทบัญญัติทางกฎหมายที่ชัดเจนและครอบคลุมเป็นสิ่งสำคัญ เพื่อป้องกันการตีความที่กว้างเกินไป ซึ่งอาจส่งผลให้บุคคลที่ไม่ได้มีส่วนรับผิดชอบถูกดึงเข้ามาในกระบวนการทางกฎหมายโดยไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังต้องพิจารณาผลกระทบต่อบรรยากาศการลงทุน โดยเฉพาะในประเทศที่ต้องการดึงดูดนักลงทุนต่างชาติ การกำหนดมาตรการทางกฎหมายที่เข้มงวดเกินไปอาจสร้างความกังวลในหมู่นักลงทุนและส่งผลกระทบต่อความสนใจในการลงทุนในประเทศ

แนวคิดการให้บุคคลธรรมดาระับผิดกับนิติบุคคลจึงเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการสร้างความโปร่งใสและความรับผิดชอบในระบบเศรษฐกิจ แต่การนำแนวคิดนี้ไปใช้จำเป็นต้องอาศัยความระมัดระวังและการออกแบบกฎหมายที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อรัฐ ภาคธุรกิจ และประชาชนในภาพรวม โดยไม่ละเมิดสิทธิหรือสร้างภาระที่ไม่เป็นธรรมต่อบุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้อง

หลักการนี้อาศัยแนวคิดว่าบุคคลธรรมดาที่มีบทบาทสำคัญในการบริหารจัดการบริษัท ควรมีความรับผิดชอบร่วมกันในกรณีที่บริษัทไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร หากผู้บริหารหรือกรรมการมีส่วนเกี่ยวข้องในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือไม่ดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมาย บุคคลเหล่านี้อาจถูกกำหนดให้ร่วมรับผิดชอบต่อหนี้ภาษีอากรของบริษัท นอกจากนี้ แนวคิดดังกล่าวยังถูกมองว่าเป็นมาตรการเชิงป้องกันที่ช่วยให้ผู้บริหารบริษัทตระหนักถึงความสำคัญของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี การใช้อำนาจบริหารกิจการอย่างระมัดระวัง และช่วยป้องกันไม่ให้บริษัทถูกใช้เป็นเครื่องมือในการฉ้อโกงภาษีอากร

ในทางปฏิบัติ การนำแนวคิดนี้มาใช้มักจะกำหนดเงื่อนไขเฉพาะ เช่น การแสดงให้เห็นว่าบุคคลธรรมดานั้นมีส่วนร่วมโดยตรงหรือรู้เห็นในการกระทำที่นำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงในการปฏิบัติหน้าที่ เช่น ไม่ดำเนินการจดทะเบียนเลิกกิจการหรือไม่รายงานฐานะทางการเงินที่แท้จริงของบริษัท แนวทางนี้ยังต้องมีการพิจารณาถึงความสมดุลระหว่างการส่งเสริมความรับผิดชอบต่อการรักษาสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคลธรรมดา เช่น สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอย่างยุติธรรมในกรณีที่ถูกละเมิด เป็นต้น

## (2) ปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีอากรค้างจากนิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย การดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีที่นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดค้างชำระนั้นจะดำเนินการตามที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 โดยกรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบเบื้องต้นจากข้อมูลภาษีที่บริษัทจำกัดเคยยื่นหรือข้อมูลอื่นที่เกี่ยวข้อง หากพบว่า บริษัทจำกัดไม่ได้ยื่นแบบหรือไม่ได้ชำระภาษีนิติบุคคล สรรพากรจะออกหนังสือแจ้งเตือนให้บริษัทจำกัดมาชำระภาษีอากร เมื่อได้รับหนังสือแจ้งเตือนแล้ว บริษัทจำกัดอาจนำเงินมาชำระตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งเตือน พร้อมกับเบี้ยปรับเงินเพิ่มจากการชำระภาษีล่าช้า (ถ้ามี) แต่หากยังไม่พร้อมที่จะชำระเงิน เช่น บริษัทจำกัดมีปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินกิจการ สามารถให้ตัวแทนมาพบเจ้าหน้าที่แล้วแจ้งความประสงค์จะผ่อนชำระ โดยนำทรัพย์สินที่

บริษัทจำกัดเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ เช่น นำอสังหาริมทรัพย์มาจดจำนองเป็นประกันการชำระหนี้ภาษีอากร หรือชำระเพียงบางส่วนก่อนได้ แต่หากพ้นกำหนดชำระเงินในใบแจ้งเตือนภาษีอากรแล้ว หากบริษัทจำกัด ผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนหรือไม่มาพบเจ้าหน้าที่ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระ เจ้าหน้าที่สรรพากรจะทำหนังสือเตือนไปยังบริษัทจำกัดอีกฉบับหนึ่ง เมื่อครบกำหนดการชำระตามหนังสือแจ้งเตือนครั้งที่สอง แล้วยังไม่ชำระภาษีอากร กรมสรรพากรจะดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ อธิบดีมีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบริษัทจำกัด ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง<sup>15</sup>

การดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เจ้าหน้าที่สรรพากรจะทำการสืบหาทรัพย์สินของบริษัทจำกัดได้แก่ การมีหนังสือไปยังสำนักงานที่ดินอำเภอหรือสำนักงานที่ดินจังหวัด อันเป็นภูมิลำเนาของบริษัทจำกัดหรือไปยังกรมที่ดินเพื่อขอตรวจสอบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ ในอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทจำกัดที่ค้างชำระภาษี พร้อมทั้งขอความร่วมมือในการระงับการทำธุรกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น การมีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ที่มีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เช่น กรมการขนส่งทางบก ที่ว่าการอำเภอ กรมโรงงานอุตสาหกรรม เพื่อหาหลักฐานการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ในอสังหาริมทรัพย์ของบริษัทจำกัดผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือในการระงับการทำธุรกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น หากผลของการตรวจสอบพบว่าเมื่ออสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ และบริษัทจำกัดผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น เจ้าหน้าที่จะทำการเสนอให้ผู้มีอำนาจ ออกคำสั่งยึด หรืออายัดทรัพย์สินนั้น เพื่อนำมาขายทอดตลาดนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างต่อไป เช่น กรณีที่ กรมสรรพากรยึดที่ดินแล้ว ที่ดินนั้นก็ไม่สามารถจำหน่ายโอนได้อีกต่อไป ทั้งนี้ กระบวนการยึดหรืออายัด ทรัพย์สินเพื่อนำมาขายทอดตลาดนี้ กรมสรรพากรมีอำนาจในการดำเนินการได้โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการ ของศาล เช่น กรณีที่บริษัทจำกัดเคยนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเพื่อเป็นประกันในการชำระภาษี อากรค้าง กรมสรรพากรมีอำนาจยึดอสังหาริมทรัพย์นั้นออกขายทอดตลาดได้เอง เว้นแต่อสังหาริมทรัพย์นั้น ติดภาระจำนอง กรมสรรพากรต้องฟ้องคดีต่อศาลเพื่อสั่งให้ยึดทรัพย์สินซึ่งจำนองและขายทอดตลาดโดยติดภาระ จำนอง หรือกรณีทรัพย์สินที่นำมาเป็นประกันนั้นมีได้เป็นทรัพย์สินของนิติบุคคล กรมสรรพากรต้องดำเนินการฟ้องต่อ ศาลเพื่อสั่งยึดทรัพย์สินนั้นขายทอดตลาด

นอกจากนี้ กรมสรรพากรจะทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท เพื่อขอสำเนาหนังสือ รับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือ มูลค่าของหุ้นและเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิด และขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไข เปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ และรวมถึงการขอให้ระงับ การจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน ขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคลนั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้ เพื่อมาประกอบการพิจารณา และทำการสอบสวนทรัพย์สิน โดยวิธีการอื่น หมายถึง การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ้น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากร รวมถึงเครื่องมือ เครื่องจักรและวัตถุดิบต่าง ๆ การตรวจสอบโดยไม่ต้องคำนึงว่า ทรัพย์สินนั้นจะสามารถยึด อายัด หรือขาย ทอดตลาดได้หรือไม่ จากนั้นบันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคา โดยละเอียด จากนั้นจึงทำการยึดหรืออายัด

<sup>15</sup> ‘อัปเดตขั้นตอนการยื่นภาษีนิติบุคคลฉบับเข้าใจง่าย ครบ-จบ ในที่เดียว’ (jobsbd, 29 ตุลาคม 2567)

<<https://th.jobsdb.com/th/career-advice/article/corporate-income-tax>> สืบค้นวันที่ 3 มีนาคม 2568

หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างต่อไป เช่น กรณีกรมสรรพากรอายัดบัญชีเงินฝากของธนาคารไว้แล้ว เงินที่อยู่ในบัญชีเลขที่นั้นก็ไม่สามารถทำการเบิกถอนเพื่อนำไปใช้ได้อีกต่อไป เป็นต้น<sup>16</sup>

จากกระบวนการในการดำเนินการติดตามเรียกเก็บภาษีที่บริษัทจำกัดค้างชำระดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น ทำให้ข้อพิจารณาว่า กระบวนการติดตามบริษัทจำกัดให้มาชำระภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น มีความเหมาะสมเพียงพอแล้วหรือไม่หรือควรมีกระบวนการอื่นใด ที่สามารถนำมาใช้ได้ เพื่อให้การดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีที่บริษัทจำกัดค้างชำระมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

จากปัญหาดังกล่าว ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า กฎหมายของสหราชอาณาจักร เมื่อสำนักงานสรรพากรและศุลกากรมีข้อสงสัยและตรวจสอบพบว่าบริษัทจำกัดรายหนึ่งรายใด ไม่จ่าย ไม่แจ้ง หรือจ่ายหรือแจ้งภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ก็จะออกหนังสือการประเมินภาษีที่สมควรต้องชำระไปยังบริษัทจำกัดผู้เสียภาษี หรือหนังสือแจ้งเตือนอย่างเป็นทางการ (Formal Demand Notice) ให้กับบริษัทที่มีภาษีค้างชำระ เพื่อให้ทราบถึงจำนวนเงินที่ค้างและกำหนดระยะเวลาชำระหนี้ กรณีที่บริษัทดังกล่าวไม่อยู่ในสถานะที่จะสามารถชำระเงินภาษีอากรค้างตามหนังสือแจ้งเตือนได้ อาจมีการอนุญาตให้บริษัทที่ไม่สามารถชำระหนี้ทั้งหมดในคราวเดียวจัดทำแผนการผ่อนชำระเป็นงวดตามข้อตกลง หากบริษัทไม่ชำระหนี้ตามกำหนด HMRC จะเรียกเก็บดอกเบี้ยและค่าปรับ ซึ่งอัตราเหล่านี้จะเพิ่มขึ้นตามระยะเวลาที่หนี้ค้าง HMRC มีอำนาจในการยึดทรัพย์สินของบริษัท เช่น อุปกรณ์สำนักงานหรือเครื่องจักร เพื่อนำออกประมูลเพื่อชำระหนี้ HMRC อาจเข้าถึงบัญชีธนาคารของบริษัทและหักเงินโดยตรงเพื่อชำระภาษีค้างชำระ หากบริษัทไม่ชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา กรมสรรพากรและศุลกากรแห่งสหราชอาณาจักร (HMRC) สามารถยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อบังคับชำระหนี้ ซึ่งอาจนำไปสู่การออกคำสั่งให้ชำระเงิน (Court Order) หรือการเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย กรมสรรพากรและศุลกากรแห่งสหราชอาณาจักร (HMRC) มีสิทธิ์ขอให้ศาลสั่งปิดบริษัทและยึดทรัพย์สินทั้งหมดของบริษัทเพื่อใช้วงชำระภาษีค้างชำระ ในกรณีที่ไม่มีหลักฐานชัดเจนว่าบริษัทมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี กรมสรรพากรและศุลกากรแห่งสหราชอาณาจักร (HMRC) อาจดำเนินคดีอาญาต่อกรรมการหรือผู้บริหารที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ กรมสรรพากรและศุลกากรแห่งสหราชอาณาจักร (HMRC) มีเครื่องมือที่เรียกว่าหนังสือแจ้งการชำระภาษีล่วงหน้าโดยไม่รอผลการอุทธรณ์ (Accelerated Payment Notice - APN) ซึ่งใช้ในการเรียกเก็บภาษีที่อยู่ระหว่างข้อพิพาทล่วงหน้า ก่อนที่ข้อพิพาทนั้นจะได้รับการตัดสิน เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการชำระภาษีล่วงหน้าโดยไม่รอผลการอุทธรณ์ (Accelerated Payment Notice - APN) แล้ว ต้องดำเนินการชำระจำนวนภาษีที่ระบุภายใน 90 วัน หากไม่ปฏิบัติตาม อาจมีการเรียกเก็บค่าปรับเพิ่มเติมหรือดำเนินการบังคับใช้กฎหมายต่อไป ในกรณีที่บริษัทเห็นว่าไม่มีความสามารถเพียงพออย่างแท้จริงที่จะชำระภาษีตามจำนวนที่ค้างชำระได้ สำนักงานสรรพากรและศุลกากรอาจตกลงให้ดำเนินการจ่ายเท่าที่จะทำได้ในบางลักษณะ<sup>17</sup> จากกฎหมายของสหราชอาณาจักรที่กล่าวมา เห็นได้ว่า มีการบัญญัติกฎหมายเป็นไปในทิศทางเดียวกันกับกฎหมายของประเทศไทย

<sup>16</sup> เพิ่งอ้าง.

<sup>17</sup> 'Phoenix Companies and the Role of the Insolvency Service' (GOV.UK, 7 October 2015) <<https://www.gov.uk/government/publications/phoenix-companies-and-the-role-of-the-insolvency-service>> accessed 15 October 2022

เมื่อทำการศึกษากฎหมายของราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของนิวซีแลนด์ได้แก่ พระราชบัญญัติการบริหารภาษี ค.ศ. 1994 (Tax Administration Act 1994) ซึ่งบัญญัติไว้ว่า เมื่อมีการชำระภาษีสู่ บริษัทจำกัดนั้นจะถูกเรียกเก็บค่าปรับ โดยค่าปรับดังกล่าวจะถูกพิจารณาเป็นภาษีประเภทเดียวกับภาษีตั้งต้นที่ก่อให้เกิดค่าปรับนั้น และค่าปรับทางแพ่ง ซึ่งสรรพากรสามารถเรียกเก็บจากผู้ต้องเสียภาษีได้ตลอดเวลา แม้ว่าผู้เสียภาษียังไม่ได้รับโทษตามกฎหมายสำหรับการชำระภาษีสู่ การไม่ชำระภาษีภายในกำหนดชำระ จะต้องเสียค่าปรับชำระล่าช้า ร้อยละ 1 และจะต้องเสียค่าปรับชำระล่าช้าอีกร้อยละ 4 หากไม่ชำระเงินภายใน 7 วัน นับจากวันที่ครบกำหนดชำระ นอกจากนั้น พระราชบัญญัติการบริหารภาษี ค.ศ. 1994 (Tax Administration Act 1994) ให้อำนาจแก่กรมสรรพากร (Inland Revenue: IRD) ในการออกหนังสือแจ้งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งหักเงินหรือดึงเงินจากจำนวนที่ต้องจ่าย เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ โดยมีข้อจำกัดคือ การหักจากค่าจ้างหรือเงินเดือน ต้องหักไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษีที่ครบกำหนดหรือร้อยละ 20 ของค่าจ้าง หรือเงินเดือน หรือ 10 ดอลลาร์ต่อสัปดาห์แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า<sup>18</sup>

เมื่อพิจารณาการดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีที่บริษัทจำกัดค้างชำระตามกฎหมายของราชอาณาจักรนิวซีแลนด์ มีความใกล้เคียงกับบทกฎหมายไทย โดยบริษัทจำกัดที่ชำระภาษีอากรล่าช้าจะต้องชำระค่าเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และการทำหนังสือแจ้งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งหักเงินหรือดึงเงินจากจำนวนที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้ค้างชำระภาษี คือการยึดหรืออายัดทรัพย์สินซึ่งเป็นวิธีการดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีที่บริษัทจำกัดค้างชำระตามที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 นั้นเอง

ขณะเดียวกัน เมื่อทำการศึกษากฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลีย การติดตามหนี้ภาษีอากรค้างชำระในออสเตรเลียอยู่ภายใต้กฎหมายที่ชื่อว่า กฎหมายว่าด้วยการบริหารการจัดเก็บภาษี ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) โดยสำนักงานภาษีอากรแห่งออสเตรเลีย (Australian Taxation Office) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการติดตามและจัดการกับภาษีอากรที่บริษัทจำกัดค้างชำระ โดยวิธีการหนึ่งของการดำเนินการเพื่อเรียกเก็บภาษีอากรที่บริษัทจำกัดค้างชำระที่นำมาใช้คือ การเรียกเก็บจากบุคคลที่สาม ที่บุคคลที่สามนั้นหรือหน่วยงานนั้นมีเงินค้างชำระที่ต้องชำระให้แก่ลูกหนี้ภาษีอากร บุคคลที่สามเป็นผู้ถือเงินของลูกหนี้ภาษีอากรเอาไว้ บุคคลที่สามถือเงินตามบัญชีของหน่วยงานอื่นเพื่อชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ภาษีอากร หรือบุคคลที่สามมีอำนาจจากหน่วยงานอื่นในการชำระหนี้ให้แก่ลูกหนี้ภาษีอากร<sup>19</sup> ทั้งนี้ ผู้ตรวจการภาษีอากรจะทำการออกหมายแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังบุคคลที่สาม เพื่อให้บุคคลที่สามชำระเงินของลูกหนี้ที่เป็นบริษัทจำกัดให้แก่ผู้ตรวจการภาษีอากรแทน ทั้งนี้ การที่บุคคลที่สามจ่ายเงินให้แก่ผู้ตรวจการภาษีอากรเพื่อชำระภาษีที่ค้างชำระของบริษัทจำกัดให้ถือว่าได้รับอนุญาตจากลูกหนี้และบุคคลอื่นใดที่มีสิทธิในจำนวนเงินนั้นทั้งหมดหรือบางส่วนแล้ว และบุคคลที่สามได้รับการคุ้มครองสำหรับการชำระเงินให้แก่ผู้ตรวจการภาษีอากรนั้น โดยบุคคลที่สามไม่สามารถละเมิดหมายแจ้งจากผู้ตรวจการภาษีอากรได้ การละเมิดหมายแจ้งดังกล่าวต้องระวางโทษปรับ 20 หน่วยโทษ และนอกจากจะมีโทษปรับดังกล่าวแล้ว ผู้ตรวจการภาษีอากรมีอำนาจฟ้องร้องต่อศาล และศาลอาจสั่งให้บุคคลที่สามต้องชำระเงินให้แก่ผู้ตรวจการภาษีอากรตามจำนวนไม่เกินจำนวนที่ต้องชำระได้

ส่วนกรณีที่มีการปิดบริษัท ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากสาเหตุ เช่น การปิดบริษัทโดยความสมัครใจ (Voluntary Liquidation) ซึ่งคณะกรรมการบริษัท บริษัทสามารถตัดสินใจปิดตัวเองได้ด้วยการลงมติจากคณะ

<sup>18</sup> 'New Zealand Corporate Tax Rate' (Trading Economics) <<https://tradingeconomics.com/new-zealand/corporate-tax-rate>> accessed 15 July 2024

<sup>19</sup> Taxation Administration Act 1953, Section 260-5.

กรรมการบริหารหรือผู้ถือหุ้น โดยเหตุผลอาจเกิดจากปัญหาทางการเงิน การยุติกิจการ หรือเหตุผลทางธุรกิจอื่น ๆ หรือผู้ถือหุ้นอาจลงมติให้ปิดบริษัทในกรณีที่บริษัทไม่สามารถดำเนินการต่อไปได้ หรืออีกกรณีหนึ่งคือการปิดบริษัทโดยศาล (Court-Ordered Liquidation) ศาลอาจสั่งให้ปิดบริษัท หากบริษัทถูกฟ้องร้องและพบว่ามีความล้มละลาย หรือมีการดำเนินกิจการที่ผิดกฎหมาย ศาลจะสั่งให้บริษัทเข้าสู่กระบวนการล้มละลายหรือการทำลายบริษัท อาทิ ศาลสั่งให้บริษัทปิดตัวเนื่องจาก คำร้องของเจ้าหนี้ (Compulsory Liquidation) หรือ การปิดบริษัทตามคำสั่งของหน่วยงานอื่น (Regulatory Liquidation) เช่น หน่วยงานบางแห่ง เช่น หน่วยงานภาษีหรือหน่วยงานควบคุมธุรกิจอาจมีบทบาทในการแนะนำหรือสั่งให้ปิดบริษัทหากบริษัทไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ และถึงแม้ว่าผู้ตรวจการภาษีสามารถดำเนินการเกี่ยวกับหนี้ภาษีที่ค้างชำระได้ แต่การปิดบริษัทไม่ใช่การตัดสินใจที่ผู้ตรวจการภาษีอาจสั่งโดยตรง ผู้ตรวจการภาษีอาจจะมีบทบาทในการรับรู้หรือการจัดการหนี้ภาษีที่ยังค้างชำระ ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เมื่อมีการปิดบริษัท บุคคลที่มีหน้าที่ปิดบริษัท จะต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรให้ผู้ตรวจการภาษีทราบภายใน 14 วัน ผู้ตรวจการภาษีจะต้องแจ้งให้ผู้มีหน้าที่ปิดบริษัททราบโดยเร็วที่สุดเกี่ยวกับจำนวนเงินที่เพียงพอแก่การชำระหนี้ภาษีอากรค้างทั้งหมดที่บริษัทมีอยู่ขณะที่มีการแจ้ง ผู้ปิดบริษัทต้องไม่จำหน่ายทรัพย์สินของบริษัทก่อนได้รับหมายแจ้งจากผู้ตรวจการภาษีอากร หรือการจำหน่ายทรัพย์สินโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้ตรวจการภาษีอากร เว้นแต่เป็นการขายทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ที่ไม่เกี่ยวข้องกับภาษีหรือหนี้ที่ไม่จำเป็นต้องชำระตามลำดับความสำคัญตามกฎหมาย และหลังจากที่ได้รับหมายจากผู้ตรวจการภาษีอากรแล้ว ผู้ปิดบริษัทต้องแยกทรัพย์สินสำหรับการชำระหนี้ภาษีอากรและหนี้ที่ไม่ต้องชำระตามลำดับความสำคัญตามที่กฎหมายกำหนด ผู้ปิดบริษัทต้องชำระหนี้ภาษีค้างชำระตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ต้องแยกไว้เพื่อการชำระหนี้ หากผู้ปิดบริษัทไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในการชำระหนี้ภาษีอากรค้างชำระตามที่กำหนดไว้ ผู้ปิดบริษัทจะต้องรับผิดชอบต่อการส่วนตัวในการชำระหนี้ตามมูลค่าของทรัพย์สินที่แยกไว้ ผู้ปิดบริษัทที่มีได้แจ้งผู้ตรวจการภาษีอากร การจำหน่ายทรัพย์สินโดยไม่ได้รับอนุญาต หรือการจัดการทรัพย์สินอย่างไม่เหมาะสม ต้องระวางโทษปรับ 10 หน่วยโทษ<sup>20</sup>

เมื่อพิจารณากฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลีย ดังที่กล่าวไปข้างต้นแล้วเห็นได้ว่าเป็นกระบวนการยื่นขอรับชำระภาษีของกรมสรรพากรจากบริษัทจำกัดที่ปิดกิจการด้วยเหตุผลใดเหตุผลหนึ่ง เช่น การปิดกิจการโดยความสมัครใจจากมติของผู้ถือหุ้น หรือการปิดกิจการเนื่องจากคำสั่งล้มละลายจากศาล ซึ่งสอดคล้องกับการดำเนินการเรียกเก็บภาษีค้างชำระจากบริษัทจำกัดของประเทศไทย โดยการปิดกิจการของบริษัทตามกฎหมายไทย กำหนดเหตุที่ทำให้บริษัทต้องปิดกิจการไว้หลายประการเช่น มีการกำหนดไว้ในข้อบังคับ และให้บริษัทเลิกกันเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาที่ตั้งเอาไว้ หรือบริษัทจัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะ เมื่อดำเนินการจนเสร็จสิ้นบรรลุตามวัตถุประสงค์นั้นแล้ว ย่อมต้องเลิกกิจการ หรือมีมติพิเศษให้เลิก หรือเมื่อบริษัทล้มละลาย และศาลมีคำสั่งให้เลิกบริษัท เป็นต้น

ขณะเดียวกันจากการศึกษากฎหมายของสาธารณรัฐอินเดีย การติดตามหนี้ที่บริษัทจำกัดค้างชำระสามารถทำได้ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1961 (Income Tax Act, 1961) ซึ่งได้บัญญัติวิธีการต่าง ๆ ไว้ได้แก่ การออกหนังสือแจ้งเตือน กรมสรรพากรมีอำนาจในการออกหนังสือแจ้งเตือนภาษีที่บริษัทจำกัดต้องชำระ โดยต้องกำหนดระยะเวลาที่ต้องชำระนับจากวันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน โดยทั่วไปจะกำหนดระยะเวลาภายใน 30 วัน เว้นแต่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีมีเหตุผลอันควรเชื่อว่า หากอนุญาตให้ชำระภาษีภายใน 30 วันนั้น อาจส่งผลทำให้รัฐไม่ได้รับการชำระภาษี ในหนังสือแจ้งเตือนจะกำหนดระยะเวลา

<sup>20</sup> Taxation Administration Act 1953, Section 260-80

สั้นกว่า 30 วัน ก็ได้ และหากบริษัทจำกัดมิได้ชำระเงินภาษีอากรตามระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือแจ้งเตือน ผู้เสียภาษีจะต้องชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน จนกว่าจะชำระภาษีเสร็จสิ้น หรือการเรียกเก็บภาษีโดยวิธีการอื่นใด เช่น กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรต้องได้รับเงินเดือน เจ้าหน้าที่ประเมินหรือเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีมีอำนาจสั่งให้บุคคลที่ทำหน้าที่จ่ายเงินเดือนหักเงินเพื่อนำส่งสรรพากรเพื่อชำระภาษีอากรค้าง หรือเจ้าหน้าที่ประเมินหรือเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษี ออกประกาศเป็นลายลักษณ์อักษรให้บุคคลใด ๆ ที่มีเงินหรือต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้ค้างชำระภาษี หรือบุคคลใด ๆ ที่ถือเงินสำหรับผู้ค้างชำระภาษีหรือในนามของผู้ค้างชำระภาษีให้นำเงินดังกล่าวชำระให้แก่เจ้าหน้าที่ประเมินหรือเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่เรียกเก็บเงินตามจำนวนเงินที่เพียงพอกับภาษีอากรที่ค้างชำระหรือน้อยกว่า กรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีถือเงินใด ๆ ร่วมกับบุคคลอื่นให้สันนิษฐานว่า สัดส่วนของเงินผู้ร่วมในบัญชีจะเท่ากันเว้นแต่จะพิสูจน์เป็นอย่างอื่น หรือการหักเงินจากสิทธิที่จะได้รับคืนภาษี กรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิในการได้รับคืนภาษี เจ้าหน้าที่สรรพากรมีสิทธิเลือกที่จะหักเงินที่ต้องได้รับคืนไปชำระภาษีค้างชำระแทนการจ่ายเงินคืนให้แก่บุคคลนั้นโดยตรง โดยการหักเงินดังกล่าวจะเกิดขึ้นหลังจากได้แจ้งให้บุคคลที่ค้างชำระภาษีอากรได้ทราบเป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว

นอกจากนี้ ยังมีกรณีการติดตามภาษีค้างชำระจากกรรมการของบริษัท ตามมาตรา 179 ซึ่งกำหนดความรับผิดชอบของกรรมการในการชำระหนี้ภาษีค้างชำระของบริษัทในกรณีที่บริษัทไม่สามารถชำระหนี้ได้ บทบัญญัติมาตรานี้ก็นำมาใช้กับกรณีที่บริษัทถูกชำระบัญชี โดยกำหนดไว้ว่า ไม่ว่าในพระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 1956 จะระบุไว้เช่นใดก็ตาม เมื่อไม่สามารถเรียกเก็บภาษีที่บริษัทเอกชนค้างชำระจากรายได้ของปีภาษีใด ๆ หรือจากบริษัทอื่นในกรณีที่บริษัทนั้นเป็นบริษัทเอกชนในปีภาษีนั้น ๆ ในกรณีนี้ บุคคลทุกคนที่เคยเป็นกรรมการของบริษัทเอกชนในเวลาใด ๆ ในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง จะต้องรับผิดชอบร่วมกันและแยกกันในการชำระภาษีดังกล่าว เว้นแต่เขาจะสามารถพิสูจน์ได้ว่าการไม่สามารถเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ได้เกิดจากการละเลยอย่างร้ายแรงการกระทำผิด หรือการละเมิดหน้าที่ของเขาเกี่ยวกับกิจการของบริษัท ขณะเดียวกัน ในกรณีที่บริษัทเอกชนได้แปลงสภาพเป็นบริษัทมหาชน และมีภาษีที่ค้างชำระที่เกี่ยวข้องกับรายได้ในปีภาษีใด ๆ ในช่วงที่บริษัทนั้นยังเป็นบริษัทเอกชน ซึ่งไม่สามารถเรียกเก็บได้ ข้อกำหนดในวรรค (1) ที่ทำให้กรรมการของบริษัทเอกชนมีความรับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษี จะไม่ถูกนำมาใช้บังคับกับกรรมการที่ดำรงตำแหน่งในช่วงเวลาดังกล่าว ในกรณีที่ภาษีนั้นเป็นภาษีที่ค้างชำระจากรายได้ซึ่งประเมินสำหรับปีภาษีที่เริ่มก่อนวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1962

จากบทบัญญัติของกฎหมายของประเทศอินเดียดังที่กล่าวไปข้างต้น เห็นได้ว่าการดำเนินการเกี่ยวกับการติดตามภาษีของบริษัทจำกัดที่ค้างชำระโดยส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับกฎหมายไทย กล่าวคือ กำหนดให้มีการทำหนังสือทวงถาม การกำหนดระยะเวลาในการต้องนำเงินภาษีมาชำระ การคิดค่าปรับและเงินเพิ่มสำหรับการชำระภาษีล่าช้า และกรณีที่บริษัทจำกัดไม่นำเงินภาษีมาชำระตามที่ได้กำหนดไว้ในหนังสือทวงถาม สรรพากรจะทำการสืบทรัพย์ว่า ลูกหนี้ภาษีค้างชำระหรือบริษัทจำกัดนั้น จะมีรายได้จากทางใดบ้าง เมื่อพบว่าบุคคลอื่นใดที่ต้องชำระเงินให้แก่บริษัทจำกัดสรรพากรมีอำนาจทำหนังสือถึงบุคคลนั้นเพื่อนำเงินที่ต้องชำระแก่บริษัทจำกัดมาชำระเป็นค่าภาษีอากรค้างแก่สรรพากรแทนได้

ทั้งนี้ ขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรที่นิติบุคคลค้างชำระที่กำหนดไว้ในกฎหมายของแต่ละประเทศเป็นไปตามหลักการและแนวคิดทางกฎหมายได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legality) หลักความโปร่งใส (Transparency) หลักความเป็นธรรม (Fairness) หลักการปกป้องสิทธิของผู้เสียภาษี (Taxpayer's Rights Protection) หลักการให้โอกาสในการแก้ไข (Opportunity to Remedy) หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และหลักการประหยัดและเหมาะสม (Cost-Effectiveness) ซึ่งมี

ความเหมาะสมและสอดคล้องกับกฎหมายของต่างประเทศแล้ว เว้นแต่อำนาจของกรมสรรพากรในการฟ้องให้กรรมการต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของนิติบุคคล ซึ่งผู้ศึกษาจะกล่าวต่อไป

### (3) ปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบของกรรมการต่อหนี้ภาษีอากรที่นิติบุคคลที่ค้างชำระ

เมื่อบริษัทมีภาษีอากรค้างชำระ และกรมสรรพากรได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2560 แล้ว แต่ยังไม่ได้รับการชำระหนี้ กรมสรรพากรมีอำนาจใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรในการอายัดและยึดทรัพย์สินของบริษัทเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้ แต่ปัญหาคือ บริษัทจำกัดบางแห่ง ผู้จัดการหรือบุคคลใดซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้นส่วนใหญ่ไม่มีทรัพย์สินเพียงพอแก่การชำระหนี้ภาษีอากร และไม่อาจไปบังคับกับทรัพย์สินส่วนตัวของกรรมการได้ เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้ผู้ที่ดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการนั้น ไม่ต้องรับผิดชอบหนี้สินใด ๆ ของบริษัทเป็นการส่วนตัว ถ้ากรรมการของบริษัทได้กระทำการต่าง ๆ ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และข้อบังคับของบริษัทที่ได้จดทะเบียนไว้ ตลอดจนอยู่ในความครอบงำของที่ประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้นแล้ว นิติกรรมหรือการแสดงออกใด ๆ ที่กรรมการบริษัทได้กระทำการลง จึงถือเสมือนว่าเป็นการกระทำในนามของบริษัท กรรมการบริษัทไม่ต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวในการแสดงออกต่าง ๆ ในนามบริษัท ถึงแม้ว่าบริษัทจะขาดทุนหรือมีหนี้สินมากจนถึงขั้นล้มละลายก็ตาม เพราะบริษัทจำกัดเมื่อจดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายแล้วจะมีสภาพเป็นนิติบุคคล โดยถือว่ามีความเป็นบุคคลตามกฎหมายแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและกรรมการตามหลักความเป็นนิติบุคคลหรือหลักตัวตนของบริษัท ดังนั้น บริษัทจึงสามารถเข้าทำนิติกรรมสัญญา มีสิทธิ หน้าที่ ความรับผิดชอบ ตลอดจนหนี้สินต่าง ๆ ในนามของตนเองโดยไม่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นหรือกรรมการของบริษัทแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลทำให้กรมสรรพากรไม่อาจดำเนินการเร่งรัดในการจัดเก็บภาษีอากรค้างที่บริษัทค้างชำระได้ ส่งผลกระทบต่อรายได้ที่จะนำไปพัฒนาประเทศต่อไป

หลักการที่ว่า กรรมการบริษัทไม่ต้องรับผิดชอบส่วนตัวต่อหนี้สินของบริษัทนั้นมาจากแนวคิดของการแยกนิติบุคคลออกจากบุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นพื้นฐานของกฎหมายเกี่ยวกับบริษัทในหลายประเทศ รวมถึงประเทศไทย การที่กฎหมายกำหนดให้กรรมการไม่ต้องรับผิดชอบส่วนตัวต่อหนี้สินของบริษัทมีเหตุผลหลายประการ เช่น เพื่อการส่งเสริมการลงทุนและความมั่นใจในการดำเนินธุรกิจของกรรมการหรือผู้บริหารหลักการของบริษัทเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก บริษัทถือเป็นนิติบุคคลที่มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา การแยกสถานะของนิติบุคคลนี้ทำให้หนี้สินหรือภาระของบริษัทถือเป็นความรับผิดชอบของบริษัทเท่านั้น ไม่ใช่ของกรรมการส่วนบุคคล การคุ้มครองกรรมการจากความเสียหายที่ไม่สามารถควบคุมได้ และการป้องกันความซ้ำซ้อนของความรับผิด

อย่างไรก็ตาม บางประเทศได้กำหนดให้กรรมการต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของนิติบุคคลเป็นกรณีพิเศษ เพื่อรักษาผลประโยชน์ของประเทศและป้องกันการสูญเสียรายได้จากภาษี นอกจากนี้ยังเป็นการกดดันให้กรรมการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ข้อกำหนดนี้ขัดต่อหลักการทั่วไปที่ว่า “กรรมการไม่ต้องรับผิดชอบส่วนตัวต่อหนี้สินของบริษัท”<sup>21</sup> ดังนั้น การกำหนดให้กรรมการต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น กล่าวคือ กรรมการอาจถูกเรียกร้องให้รับผิดชอบในกรณีที่มีการจงใจ

<sup>21</sup> ปรัชญารพี กุลวิจิตรรัตน์, ปัญหาความรับผิดชอบของกรรมการผู้จัดการต่อบุคคลภายนอกและการห้ามทำหน้าที่กรรมการผู้จัดการกรณีกรรมการผู้จัดการบริหารกิจการโดยฉ้อฉลหรือไม่สุจริต, (สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2562).

ให้บริษัทหลบเลี่ยงภาษีอากรหรือตั้งใจดำเนินการอย่างทุจริต(Intentional Tax Evasion or Fraud) เพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในการจ่ายภาษีอากร ซึ่งรวมถึงการรายงานภาษีอากรเป็นเท็จหรือบิดเบือนข้อมูลทางการเงินของบริษัท การละเลยหน้าที่ในการควบคุมและบริหาร (Negligence in Duties) เช่น ไม่ดูแลให้บริษัทชำระภาษีตามกฎหมายจนนำไปสู่การค้างชำระภาษีอากรอย่างร้ายแรง การใช้อำนาจโดยมิชอบเพื่อประโยชน์ส่วนตัว (Abuse of Authority for Personal Gain) เช่น นำเงินที่ควรชำระภาษีอากรไปใช้เป็นการส่วนตัว หรือเบี่ยงเบนเงินภาษีอากรไปใช้ในทางอื่น การตัดสินใจที่ขัดต่อหน้าที่ของกรรมการ (Breach of Fiduciary Duty) เนื่องจากกรรมการมีหน้าที่ในการดูแลผลประโยชน์ของบริษัทและปฏิบัติตามกฎหมาย เมื่อมีการละเมิดหน้าที่ดังกล่าว เช่น ตัดสินใจให้บริษัทละเว้นการจ่ายภาษีอากรโดยเจตนา การปิดบังหรือบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน (Concealment or Misrepresentation of Financial Information) ที่เกี่ยวข้องกับการชำระภาษีเพื่อหลบเลี่ยงความรับผิดชอบ การล้มละลายของบริษัทโดยเจตนาหรือหลีกเลี่ยงการชำระหนี้ภาษีอากร การที่กรรมการยังคงบริหารบริษัทขณะที่รู้ว่าบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ได้ (Trading While Insolvent) ซึ่งทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรสะสม การกระทำที่ขัดต่อกฎหมายหรือคำสั่งทางภาษีอากร (Violation of Tax Laws or Orders) เช่น ฝ่าฝืนคำสั่งให้ชำระภาษีอากรในระยะเวลาที่กำหนด หรือขัดขึ้นการตรวจสอบภาษีอากรจากเจ้าหน้าที่ เงื่อนไขเหล่านี้มักถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้กรรมการที่กระทำการทุจริตหรือมีพฤติกรรมที่ไม่รับผิดชอบต่อหน้าที่ของตนต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของบริษัท เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอากรอย่างไม่ชอบธรรม และหากมิได้เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น ก็ไม่อาจเรียกร้องให้กรรมการมารับผิดในภาษีอากรค้างชำระของนิติบุคคลได้

อย่างไรก็ตาม การเรียกให้กรรมการต้องรับผิดชอบในภาษีอากรค้างชำระนั้น กรมสรรพากรไม่อาจดำเนินการได้เอง จำเป็นต้องดำเนินการฟ้องร้องต่อศาล เพื่อให้เกิดความยุติธรรมและเพื่อให้กรรมการได้รับโอกาสในการปกป้องสิทธิของตนเอง จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจฟ้องต่อศาลเพื่อเรียกให้กรรมการของนิติบุคคลต้องรับผิดชอบในภาษีอากรค้างชำระ เพื่อให้เป็นบทบัญญัติเฉพาะที่เป็นข้อยกเว้นหลักกฎหมายทั่วไป โดยกรรมการจะรับผิดชอบในภาษีอากรค้างชำระต่อเมื่อกรรมการมีพฤติกรรมอย่างหนึ่งอย่างใดดังที่กล่าวมาข้างต้น ทั้งนี้ เพื่อให้หลักเกณฑ์การเร่งรัดภาษีที่นิติบุคคลค้างชำระของประเทศไทยมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

## 7. ข้อเสนอแนะการศึกษา

การศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีบริษัทจำกัด พบว่ากฎหมายไทยยังขาดกลไกที่ชัดเจนในการบังคับให้กรรมการของบริษัทจำกัดต้องรับผิดชอบต่อหนี้ภาษีอากรของบริษัทในกรณีที่กรรมการมีพฤติกรรมที่แสดงถึงความทุจริตหรือการละเลยหน้าที่ ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายของต่างประเทศ เช่น สหราชอาณาจักร นิวซีแลนด์ ออสเตรเลีย และอินเดีย ซึ่งได้กำหนดความรับผิดชอบของกรรมการไว้อย่างชัดเจนและมีมาตรการบังคับใช้ที่มีประสิทธิภาพ ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาผลกระทบทางสังคม เศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม และรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้อง รวมถึงจัดทำรายงานวิเคราะห์ผลกระทบของกฎหมาย และมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

เนื่องจากการวางรูปแบบกฎหมายในประมวลรัษฎากรปัจจุบัน หากมีการเพิ่มเติมมาตราใหม่ระหว่างมาตราเดิมที่มีอยู่แล้ว ยังคงมีการวางรูปแบบลักษณะเดิม คือใช้เป็นมาตราทวี ตรี จัตวา ตามลำดับโดยยังมีได้ มีการแก้ไขตามหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร. 1601/974 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2543<sup>22</sup>

<sup>22</sup> สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ นร. 1601/974 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2543.

ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเปลี่ยนรูปแบบมาตรา 1 ให้เป็น มาตรา /1 และคณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2543 เห็นชอบแนวทางดังกล่าว และขอให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติตามที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเสนอนั้น

ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้มีการเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 12/1 เป็นมาตราต่อจาก มาตรา 12 ตรี โดยใช้ถ้อยคำดังต่อไปนี้

“มาตรา 12/1 กรณีที่ปรากฏว่า กรรมการของบริษัทจำกัดได้กระทำการโดยเจตนา หรือ โดยประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทค้างชำระภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจยื่นคำฟ้องต่อศาล เพื่อให้กรรมการรายนั้นรับผิดชอบในการชำระภาษีอากรค้างแทนนิติบุคคลได้ โดยให้พิจารณาจากการกระทำอย่าง หนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(ก) การกระทำโดยเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีอากร ได้แก่ กระทำการหลอกลวงหรือ ทุจริต เพื่อให้บริษัทไม่ต้องชำระภาษีอากรทั้งหมดหรือบางส่วน หรือปกปิด บิดเบือน หรือจัดทำรายงาน ทางการเงินที่เป็นเท็จ หรือปล่อยให้อธิบดีล้มละลายโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาระภาษีอากร หรือยังคงบริหาร กิจการของบริษัทต่อไป ทั้งที่รู้ว่าบริษัทไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรได้และยังดำเนินการที่ขัดต่อกฎหมายหรือ ต่อคำสั่งทางภาษีอากรที่มีผลบังคับ

(ข) การกระทำประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ได้แก่ ละเลยต่อหน้าที่ในการควบคุมหรือ บริหารกิจการของบริษัท อันเป็นเหตุให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง หรือใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบเพื่อประโยชน์ ส่วนตน โดยไม่ป้องกันความเสียหายทางภาษีอากรที่จะเกิดแก่บริษัท”

บทบัญญัติมาตรา 12/1 ดังที่ผู้ศึกษาได้เสนอข้างต้นนั้น เห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นบทบัญญัติพิเศษ (special provision) ที่สมควรนำมาบังคับใช้เฉพาะในกรณีที่สามารถพิสูจน์เจตนาทุจริตหรือประมาทเลินเล่อ อย่างร้ายแรงของกรรมการผู้จัดการ ผู้ถือหุ้นใหญ่ หรือผู้มีอำนาจแทนบริษัท ตามแนวทางของกฎหมาย ต่างประเทศเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้กระทบต่อหลักการจำกัดความรับผิดชอบของบริษัทโดยทั่วไปมากเกินไปจนสมควร และเพื่อสอดคล้องกับแนวทางสากลด้านการจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ ภาระการพิสูจน์ว่ากรรมการผู้จัดการ ผู้ถือหุ้นใหญ่ หรือผู้มีอำนาจแทนบริษัทเจตนา ทุจริตหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ควรอยู่ที่กรมสรรพากร และต้องผ่านความเห็นชอบของคณะกรรมการ กลางด้านภาษีอากร เพื่อคุ้มครองสิทธิของกรรมการที่สุจริต และเพื่อสร้างความสมดุลระหว่างการบังคับใช้ กฎหมายกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ข้อเสนอข้างต้นมีเป้าหมายเพื่อเสริมประสิทธิภาพของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเปิด ช่องให้รัฐสามารถดำเนินคดีกับบุคคลที่มีพฤติกรรมไม่สุจริตที่นำไปสู่การเกิดหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยไม่ขัดต่อ หลักกฎหมายแห่งพื้นฐาน ทั้งนี้ เป็นไปตามแนวทางของหลัก การจัดเก็บภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นธรรม ซึ่งเป็นหนึ่งในหลักพื้นฐานของระบบภาษีอากรสมัยใหม่ และได้รับการยอมรับในงานวิชาการ ด้านกฎหมายภาษีอากร ซึ่งมีหลักการว่าการจัดเก็บภาษีอากรต้องอาศัยทั้งประสิทธิภาพและหลักความเป็นธรรม ควบคู่กัน