



ปัญหาหนี้ภาษีอากรในคดีล้มละลาย

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม¹

ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยในอดีต บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 (9) ซึ่งเป็นรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันก็บัญญัติไว้เช่นเดียวกัน หน้าที่เสียภาษีอากรนี้ไม่มีข้อยกเว้นสำหรับลูกหนี้ที่ถูกฟ้องล้มละลายหรือถูกพิทักษ์ทรัพย์หรือถูกพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย แม้ลูกหนี้ถูกฟ้องล้มละลายหรือถูกพิทักษ์ทรัพย์หรือถูกพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย ลูกหนี้ยังคงมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4275/2560) เพียงแต่มีปัญหาว่าลูกหนี้ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเองหรือไม่ หรือเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ต้องดำเนินการแทนทั้งมีปัญหาว่าเจ้าพนักงานประเมินของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจหน้าที่อย่างไร เช่น มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรหรือไม่ ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือไม่ หรือมีอำนาจฟ้องลูกหนี้ภาษีอากรหรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ให้ชำระหนี้ภาษีอากรหรือไม่

ปัญหาดังกล่าวต้องพิจารณาว่า ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ภาษีอากรเมื่อใด เพราะมีผลแตกต่างกัน

1. กรณีที่ศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ภาษีอากร

กรณีที่ลูกหนี้ภาษีอากรถูกฟ้องให้เป็นบุคคลล้มละลาย และศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด ลูกหนี้ภาษีอากรยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี และเจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจหน้าที่ประเมินเรียกเก็บภาษีจากลูกหนี้ภาษีอากรตามกฎหมาย ส่วนเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ยังไม่มีอำนาจหน้าที่แต่อย่างใด เพราะตราบิตที่ศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์เด็ดขาด ลูกหนี้ยังมีสิทธิหน้าที่กระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินและกิจการของตน

2. กรณีที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว

เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้หนี้ภาษีอากรระงับหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษียังคงมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4275/2560) แต่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรแทนคือ “เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์” โดยเสียจากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีอากร เพราะตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483

¹ ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ, อดีตประธานศาลอุทธรณ์, ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, ผู้พิพากษาอาวุโสในศาลฎีกา ฯลฯ น.บ. (เกียรตินิยมดี) , น.บ.ท., LL.D (Honorary), ประกาศนียบัตรกฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ จากมหาวิทยาลัย New South Wales, Duke, London

มาตรา 22 และมาตรา 24 เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ลูกหนี้ซึ่งถูกพิทักษ์ทรัพย์จะกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือกิจการของตนไม่ได้ เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่ผู้เดียวมีอำนาจจัดการแทน ไม่ว่าจะเป็นการพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด เพราะมาตรา 22 และมาตรา 24 ใช้คำว่า “พิทักษ์ทรัพย์” ซึ่งมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันให้นิยามว่า “พิทักษ์ทรัพย์สินไม่ว่าเด็ดขาดหรือชั่วคราว”

เมื่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรตามกฎหมายแทนลูกหนี้ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีไปยังเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1047/2534) แม้มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 จะบัญญัติว่าเมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว เจ้าหนี้จะขอรับชำระได้แต่โดยปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าว แม้จะเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาหรือเป็นเจ้าหนี้ที่ได้ฟ้องคดีแพ่งไว้แล้ว แต่คดียังอยู่ในระหว่างพิจารณาก็ตาม ก็ไม่เป็นเหตุทำให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรแทนลูกหนี้ภาษีอากร และไม่เป็นเหตุทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย เพราะการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมทั้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเป็นการปฏิบัติและใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีอากร ไม่ใช่เรื่องการขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1047/2534 จำเลยเป็นเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้ ปรากฏว่าลูกหนี้เป็นหนี้ภาษีบำรุงท้องที่ต่อโจทก์ เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์จึงได้แจ้งการประเมินไปยังจำเลยเพื่อให้ชำระภาษีดังกล่าว ดังนี้ การแจ้งการประเมินเป็นการปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 48 ไม่ใช่เรื่องการขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลายตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 91

ตามมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483 เจ้าหนี้ไม่มีประกันต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ตามมาตรา 91 ถ้ามูลแห่งหนี้ได้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ แม้ว่าหนี้นั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระหรือมีเงื่อนไขก็ตาม ดังนี้ มีปัญหาว่าหากเป็นหนี้ภาษีอากร เจ้าหนี้ภาษีอากรต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้หรือไม่

พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483 มิได้ให้นิยามคำว่า “เจ้าหนี้ไม่มีประกัน” ไว้ คงให้นิยามคำว่า “เจ้าหนี้มีประกัน” เท่านั้นว่า “เจ้าหนี้ผู้มีสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในทางจำนองจำนำหรือสิทธิยึดหวง หรือเจ้าหนี้ผู้มีบุริมสิทธิที่บังคับได้ทำนองเดียวกันกับผู้รับจำนำ “เจ้าหนี้ไม่มีประกัน” จึงหมายถึงเจ้าหนี้ที่ไม่มีสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในทางจำนองจำนำหรือสิทธิยึดหวง หรือเจ้าหนี้ที่ไม่มีบุริมสิทธิที่บังคับได้ทำนองเดียวกันกับผู้รับจำนำ เจ้าหนี้ภาษีอากรมิได้เป็นเจ้าหนี้ที่มีสิทธิดังกล่าว เจ้าหนี้ภาษีอากรจึงเป็นเจ้าหนี้ไม่มีประกัน และต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้หากมูลแห่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นการพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด เพราะมาตรา 94 ใช้คำว่า “พิทักษ์ทรัพย์” เท่านั้น จึงอาจเป็นการพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์

เด็ดขาดตามนิยามในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 ก็ได้ มาตรา 94 ใช้คำว่า “มูลแห่งหนี้” มิได้ใช้คำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” ยิ่งมาตรา 94 ใช้ถ้อยคำว่า “แม้ว่าหนี้นั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระ” ยิ่งแสดงว่าคำว่า “มูลแห่งหนี้” มิได้หมายถึงหนี้ถึงกำหนดชำระ เช่น กรณีออกเช็คลงวันที่ล่วงหน้าถือว่ามูลแห่งหนี้ตามเช็คเกิดขึ้นในวันที่ออกเช็ค มิใช่วันที่ลงในเช็คซึ่งเป็นวันถึงกำหนดเงินตามเช็ค ฉะนั้น แม้ศาลจะมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ผู้ออกเช็คก่อนวันที่ลงในเช็ค เจ้าหนี้ตามเช็คก็ยื่นคำขอรับชำระหนี้ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 374/2511 และ 2969/2531) คำว่า “มูลแห่งหนี้” หมายถึงบ่อเกิดหรือที่มาของความผูกพันระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้หรือสิ่งที่ทำให้เกิดหนี้ ซึ่งอาจเป็นนิติกรรมสัญญาหรือนิติเหตุ ได้แก่ ละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรได้ หรือกฎหมายอื่น เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งหนี้ภาษีอากรจะเกิดขึ้นเมื่อใดย่อมแล้วแต่ว่าภาษีอากรนั้นเสียโดยวิธีใดระหว่างวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment Method) กับวิธีประเมินตนเอง (Self Assessment Method)

หากเป็นภาษีที่เสียโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีต่อเมื่อมีการประเมินและผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้ว มูลแห่งหนี้ภาษีอากรจึงเกิดขึ้นเมื่อมีการประเมินและผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6428/2534)² หากมีการประเมินและผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ถือว่ามูลแห่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ เจ้าหนี้ภาษีอากรต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ แต่ถ้ามีการประเมินและผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินเมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ถือว่ามูลแห่งหนี้ภาษีอากรมิได้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ เจ้าหนี้ภาษีอากรไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ เจ้าหนี้ภาษีอากรมีสิทธิเรียกร้องให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ชำระหนี้ภาษีอากร หากไม่ชำระเจ้าหนี้ภาษีอากรย่อมมีสิทธิฟ้องเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2459/2533 บริษัทลูกหนี้ถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแต่ยังเป็นเจ้าของที่ดิน ในระหว่างนั้นย่อมต้องมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มิได้กำหนดมิให้ฟ้องเกี่ยวกับหนี้ที่เกิดขึ้น โดยผลของกฎหมายหลังถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด ซึ่งเป็นหนี้ที่ไม่สามารถขอรับชำระหนี้ภายในเวลาตามที่พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 กำหนดไว้ การเกิดขึ้นขึ้นโดยผลของกฎหมายเช่นนี้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะต้องดำเนินการแทนลูกหนี้

² ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “ในการชำระหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินแม้ว่าผู้พึงชำระภาษีจะมีหน้าที่ต้องชำระเป็นรายปี แต่ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 38 ผู้รับการประเมินจะต้องชำระก็ต่อเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินและแจ้งการประเมินให้ทราบแล้วตามความในภาค 3 เรื่องวิธีดำเนินการประเมินและจัดเก็บภาษีแห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งผู้รับการประเมินจะต้องเสียภาษีภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด เจ้าหนี้ยังมิได้ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี 2530 ซึ่งจัดเก็บในปี 2531 และแจ้งให้จำเลยที่ 1 ทราบ จำเลยที่ 1 จึงยังไม่ต้องชำระภาษี กล่าวอีกนัยหนึ่งถือว่าหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจะเกิดขึ้นเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินและแจ้งให้จำเลยที่ 1 ทราบแล้ว”

เมื่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ดำเนินการโต้แย้งสิทธิของโจทก์เกี่ยวกับภาษีรายนี้ โจทก์ย่อมมีสิทธิฟ้องให้รับผิดชอบได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1047/2534 การที่จำเลยเป็นผู้จัดการทรัพย์สินของลูกหนี้เนื่องจากลูกหนี้ถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด และได้จัดให้เช่าที่ดินของลูกหนี้ จำเลยจึงมีหน้าที่ชำระภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา 35 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2548 หนี้เงินดังกล่าวเป็นหนี้ที่กฎหมายบังคับให้ต้องชำระ แม้จะเกิดขึ้นภายหลังจากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว จำเลยก็ยังมีหน้าที่ชำระแทนลูกหนี้

แต่ถ้าเป็นภาษีอากรที่เสียโดยวิธีประเมินตนเอง (Self Assessment Method) คือ ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ต้องรอการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเสียโดยวิธีนี้ มูลแห่งหนี้ภาษีอากรทั้งสี่ประเภทจึงเกิดขึ้นตามรอบภาษี ดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี รอบภาษีคือ วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน มูลแห่งหนี้จึงเกิดขึ้นในระหว่าง 6 เดือน ดังกล่าว โดยมีวันที่ 30 มิถุนายน เป็นวันสุดท้าย การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.94) และเสียภาษีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 กันยายน ของปีเดียวกันเป็นเพียงการกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันที่ 30 กันยายน ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.94) และเสียภาษีครึ่งปี เพราะดังกล่าวแล้ว คำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี รอบภาษีคือวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม มูลแห่งหนี้ จึงเกิดขึ้นในระหว่าง 12 เดือน ดังกล่าว โดยมีวันที่ 31 ธันวาคม เป็นวันสุดท้าย การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 แล้วแต่กรณี) และเสียภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปเป็นเพียงการกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไปซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 แล้วแต่กรณี) เพราะดังกล่าวแล้วคำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

3) ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รอบภาษีคือ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี หากผู้เสียภาษีถือรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน รอบภาษีคือวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน โดยมีวันที่ 30 มิถุนายน เป็นวันสุดท้าย การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.51) และเสียภาษีภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเพียงการกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

เท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันครบ 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.51) และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี เพราะดังกล่าวแล้ว คำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

4) ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี รอบภาษีคือ 12 เดือน หากถือรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทินคือระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม โดยมีวันที่ 31 ธันวาคม เป็นวันสุดท้าย การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 68 และมาตรา 69 กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด.50) และเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเพียงการกำหนดเวลาชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชีเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันครบ 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ง.ด. 50) และเสียภาษี เพราะดังกล่าวแล้วคำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

5) ภาษีมูลค่าเพิ่ม รอบภาษีคือ 1 เดือน การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 83 กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.พ.30) และเสียภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปเพียงกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปเป็นเพียงกำหนดเวลาชำระหนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลหนี้เกิดขึ้นในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.พ.30) และเสียภาษีของเดือนภาษีที่ผ่านมา เพราะดังกล่าวแล้วคำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

6) ภาษีธุรกิจเฉพาะ รอบภาษีคือ 1 เดือน การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10 กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ศ.40) และเสียภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปเป็นเพียงการกำหนดเวลาชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเท่านั้น ไม่ถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.ศ.40) และเสียภาษีของเดือนภาษีที่ผ่านมา เพราะดังกล่าวแล้วคำว่า “มูลแห่งหนี้” และคำว่า “หนี้ถึงกำหนดชำระ” มีความหมายต่างกัน

เมื่อมูลแห่งหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะเกิดขึ้นตามรอบภาษีดังกล่าว การที่จะถือว่ามูลแห่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์หรือไม่จึงต้องพิจารณาเป็นรายรอบภาษี

ตัวอย่างเช่น ในปีภาษี 2559 และ 2560 ลูกหนี้มีเงินได้จากเงินเดือนค่าจ้าง แต่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.91) ไม่ถูกต้องครบถ้วน ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ยื่นฟ้องให้เป็นบุคคลล้มละลายและศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดวันที่ 28 ธันวาคม 2560 ดังนี้ มูลหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2559 ถือว่าเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด

เพราะเป็นการมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายของรอบภาษีประจำปีภาษี 2559 กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา จึงต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปีภาษี 2559 แต่มูลแห่งหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2560 ถือว่าเกิดขึ้นหลังวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ เพราะวันสุดท้ายของรอบภาษีประจำปีภาษี 2560 คือวันที่ 31 ธันวาคม 2560 วันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดคือ วันที่ 28 ธันวาคม 2560 ยังไม่ครบรอบภาษี กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากร จึงไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปีภาษี 2560 กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากรมีอำนาจประเมินให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าว หากไม่ชำระและไม่อุทธรณ์ กรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษามีสิทธิฟ้องเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นจำเลยให้ชำระหนี้ภาษีอากรได้

ข้อที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินและแจ้งการประเมินหลังจากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิกษาคำวินิจฉัยอุทธรณ์หลังจากที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ไม่ทำให้มูลแห่งหนี้เกิดขึ้นหลังจากศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ เพราะการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นขั้นตอนภายหลังครบรอบภาษีหรือหลังจากมูลแห่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1826/2511 การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินในภายหลังจากเนื่องจากจำเลยมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีการค้า ไม่ทำให้มูลหนี้ค่าภาษีการค้าเพิกเกิด แม้หนังสือแจ้งยอดเงินภาษีที่ประเมินจะเพิกมีไปยังจำเลยภายหลังจากจำเลยถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว กรมสรรพากรก็ยังมีสิทธิยื่นคำขอรับชำระหนี้ค่าภาษีการค้าซึ่งมีมูลหนี้เกิดขึ้นก่อนได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 753/2526 มูลหนี้ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าของห้างหุ้นส่วนจำกัดเกิดขึ้นก่อนศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิกษาคำวินิจฉัยภายหลังจากที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ ให้ชำระค่าภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเป็นเรื่องให้ชำระค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นแล้วให้ถูกต้องครบถ้วน หาใช่มูลหนี้ค่าภาษีเพิกเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4555/2539 เบี้ยปรับของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สืบเนื่องมาจากลูกหนี้มีรายได้จากการขายบ้านและที่ดินแต่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2530 มูลหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเบี้ยปรับจึงเกิดขึ้น วันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ เจ้าหนี้จึงมีสิทธิได้รับชำระเบี้ยปรับด้วย แม้ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะได้แจ้งการประเมินไปยังลูกหนี้ภายหลังจากที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้ เบี้ยปรับมิได้เกิดขึ้นจากการที่ลูกหนี้ไม่ไปพบเจ้าพนักงานประเมินตามนัด ซึ่งเป็นเวลาภายหลังศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้แล้ว การที่ลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ในกรณีเช่นนี้มีผลเพียงทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวยภาษีอากรไปยัง

ผู้ต้องเสียภาษีอากรเท่านั้น หากทำให้เงินเบี้ยปรับเพิ่มขึ้น เมื่อลูกหนี้ไม่ไปพบเจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียกแต่อย่างใดไม่

มีข้อสังเกตว่า แม้เบี้ยปรับจะเกิดขึ้นเมื่อมีการประเมิน แต่เมื่อเป็นเบี้ยปรับจากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2530 ซึ่งมูลแห่งหนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ เบี้ยปรับจึงต้องถือว่ามูลแห่งหนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ด้วย

มีข้อสังเกตต่อไปว่า หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แม้เจ้าหนี้ภาษีอากรจะต้องยื่นคำร้องขอรับชำระหนี้ แต่ถ้ายังมิได้มีการประเมินและผู้เสียภาษียังมิได้รับแจ้งการประเมินเจ้าหนี้ภาษีอากร ก็ยังไม่อาจได้รับชำระหนี้ภาษีอากรตามคำขอรับชำระหนี้ เพราะเมื่อผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินให้ชำระภาษีก่อน ซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ หากในที่สุดผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาล แล้วแต่กรณี เจ้าหนี้ภาษีอากรจึงจะมีสิทธิได้รับชำระตามคำขอรับชำระหนี้ ซึ่งอาจไม่เต็มตามจำนวนที่ยื่นคำขอรับชำระหนี้ ขึ้นอยู่กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลแล้วแต่กรณี บทบัญญัติมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 ไม่น่าจะมีผลทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องประเมินภาษีก็มีสิทธิได้รับชำระหนี้ เพราะการที่เจ้าหนี้ภาษีอากรจะได้รับชำระหนี้หรือไม่เพียงใดต้องปฏิบัติตามขั้นตอนการประเมินและการอุทธรณ์ตามที่กฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษได้บัญญัติไว้ พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะให้ไม่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวก็มีสิทธิได้รับชำระหนี้ภาษีอากร มูลแห่งหนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นหลังวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ซึ่งเจ้าหนี้ภาษีอากรมีสิทธิได้รับชำระโดยไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้นั้น เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ต้องเอาเงินในกองทรัพย์สินของลูกหนี้ที่รวบรวมได้ชำระเต็มจำนวนหนี้ภาษีอากร เจ้าหนี้ภาษีอากรที่มูลแห่งหนี้เกิดขึ้นหลังวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์จึงมีสิทธิดีกว่าเจ้าหนี้ซึ่งมูลแห่งหนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ กล่าวคือ บรรดาเจ้าหนี้ซึ่งมูลแห่งหนี้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แม้ศาลจะมีคำสั่งอนุญาตให้มีสิทธิได้รับชำระหนี้ แต่เจ้าหนี้เหล่านั้นจะได้รับชำระหนี้จริงเพียงส่วนเฉลี่ยเท่านั้น เพราะลูกหนี้ที่ถูกพิทักษ์ทรัพย์มีหนี้สินล้นพ้นตัว เจ้าหนี้แต่ละคนจะได้รับชำระหนี้มากน้อยสุดแล้วแต่กองทรัพย์สินของลูกหนี้มีมากมีน้อย³

สรุป ตามที่ได้กล่าวมาอาจสรุปได้ว่า กรณีที่ลูกหนี้ภาษีอากรถูกเจ้าหนี้ฟ้องให้เป็นบุคคลล้มละลาย แม้ศาลจะมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดหรือพิพากษาให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลาย ลูกหนี้ภาษีอากรยังคงมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย เนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้หนี้ภาษีอากรระงับหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อลูกหนี้ภาษีอากรถูกพิทักษ์ทรัพย์หรือพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย แต่ลูกหนี้ภาษีอากรจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ

³ ซีพ จุลมนต์, ดร.กนก จุลมนต์, คาอธิบายกฎหมายล้มละลาย (พิมพ์ครั้งที่ 4), กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2560, หน้า 174.

และเสียภาษีเองหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าเวลาที่ลูกหนี้ภาษีอากรต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรนั้น ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์หรือยัง หากศาลยังไม่มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ย่อมเป็นหน้าที่ของลูกหนี้ภาษีอากรที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเอง แต่ถ้าศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้ว ย่อมเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ต้องดำเนินการแทนลูกหนี้ภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด และเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรไปยังเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้ หากเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เพิกเฉย เจ้าหนี้ภาษีอากรย่อมมีอำนาจฟ้องเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นจำเลยได้ ส่วนปัญหาว่าเจ้าหนี้ภาษีอากรต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือไม่ ให้พิจารณาว่า มูลแห่งหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์หรือไม่ ถ้าเกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ก็ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ แต่ถ้าเกิดขึ้นหลังวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ (ไม่ว่าจะเป็นการพิทักษ์ทรัพย์ชั่วคราวหรือพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด) ก็ไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ เจ้าหนี้ภาษีอากรย่อมมีสิทธิเรียกร้องให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ชำระหนี้ภาษีอากรได้ ซึ่งเจ้าพนักงานพิทักษ์ต้องเอาเงินในกองทรัพย์สินของลูกหนี้ชำระเต็มจำนวนหนี้ภาษีอากร หากเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เพิกเฉย เจ้าหนี้ภาษีอากรมีสิทธิฟ้อง เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นจำเลยได้ แต่ก็ต้องผ่านขั้นตอนการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก่อน ไม่ว่าจะเป็นอย่างกรณีที่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้หรือไม่ และถ้ามีการอุทธรณ์ก็ต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ชำระภาษีอากรก่อน แล้วแต่กรณี ซึ่งอาจทำให้จำนวนหนี้ภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับชำระน้อยกว่าที่ยื่นคำขอรับชำระหนี้ไว้ก็ได้.

