

ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด¹

นันทพร โฉมงาม²

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด รวมถึงเพื่อศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้นจริงจากการปฏิบัติงานเร่งรัดภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด ผู้ศึกษาได้ค้นพบว่าตามประมวลรัษฎากรนั้นแม้จะเป็นกฎหมายมหาชนที่มีบทบัญญัติให้อำนาจแก่รัฐในการดำเนินการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลและหน่วยงานของรัฐเพื่อนำไปใช้ในการบริหารงานของประเทศก็ตาม โดยกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้ราษฎรมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐและรัฐมีสิทธิพิเศษเหนือราษฎรที่จะบังคับเอาเพื่อให้ราษฎรปฏิบัติตามกฎหมายและหากผู้เสียภาษีไม่ทำหน้าที่ของตนในการเสียภาษีอากรตามกฎหมาย กรมสรรพากรในฐานะผู้เป็นเจ้าหนี้ค่าภาษีอากรก็จะมีหน้าที่ติดตามทวงถามและเร่งรัดจัดเก็บโดยนำมาตรการบังคับทางกฎหมายมาใช้กับผู้ต้องรับผิดชอบให้ต้องเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการในชั้นศาล ทำให้การใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้นโดยอาศัยอำนาจจากบทบัญญัติของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการสั่งยึดอายัด ขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งได้ทั่วราชอาณาจักร การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจึงเป็นกระบวนการสุดท้ายในบังคับจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่าแม้ประมวลรัษฎากรจะให้อำนาจในการดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้ต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรค้างได้ทั่วราชอาณาจักรก็ตาม แต่การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดนั้นกลับมีปัญหาช่องว่างและข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัดได้อย่างเต็มที่ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก เนื่องจากบริษัทจำกัดเมื่อได้จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายแล้วจะมีสภาพเป็นนิติบุคคลโดยถือว่ามีความเป็นบุคคลตามกฎหมายแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและกรรมการตามหลักความเป็นนิติบุคคลหรือหลักตัวตนของบริษัท โดยจากหลัก

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษาคือ รองศาสตราจารย์จุฑพร วงศ์ทองสรรค์ และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนียพล และ รองศาสตราจารย์ ดร.สมชัย ศิริบุญแนว

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ความเป็นอิสระของกรรมการนี้เองที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแก่กรมสรรพากร ในกรณีที่บริษัทจำกัดได้ค้างชำระภาษีอากร ซึ่งแม้ว่ากรมสรรพากรจะมีอำนาจในการดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยสามารถดำเนินการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อที่จะนำมาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างได้ก็ตามก็เฉพาะเพียงส่วนที่เป็นทรัพย์สินของบริษัทจำกัดเท่านั้น ทรัพย์สินอื่นที่เป็นของกรรมการกรมสรรพากรยังไม่มีอำนาจตามกฎหมายในการที่จะไปบังคับเอาทรัพย์สินของกรรมการได้ ซึ่งปัญหาก็เกิดจากสภาพนิติบุคคลของบริษัทจำกัดนี้เอง ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยหรือของต่างประเทศก็ล้วนแต่ยึดถือสภาพนิติบุคคลอย่างเคร่งครัด กล่าวคือ บริษัทมีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวกรรมการ

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าปัญหาหลักที่ทำให้กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรไม่สามารถที่จะเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทจำกัดได้อย่างเต็มที่นั้นเพราะบทบัญญัติของกฎหมายไม่ครอบคลุมและกฎหมายมิได้บัญญัติให้อำนาจไว้ โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

ประการแรก ปัญหาอันเกิดจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร โดยในบทบัญญัติตาม มาตรา 12 วรรคท้าย บัญญัติไว้ว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสองให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย” จากบทบัญญัตินี้เองที่ทำให้เห็นว่าไม่ครอบคลุมไปถึงตัวแทนของบริษัทจำกัด หรือกลุ่มผู้บริหารงานแทนบริษัทจำกัดให้ต้องมาร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร ทำให้ผู้แทนนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดซึ่งก็คือ กรรมการ ได้อาศัยช่องว่างของกฎหมาย อาศัยความเป็นตัวตนของนิติบุคคลมาเป็นเกราะกำบังตนเอง มีกระทำการทุจริตยกยอกทรัพย์สินของบริษัทมาเป็นของตน มีการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ยอมชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนตามกฎหมาย โดยที่กรรมการของบริษัทจำกัดไม่ต้องมาร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างชำระเหล่านั้น ปัญหาดังกล่าวนี้อาจถือเป็นอุปสรรคของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นอย่างมาก เพราะสามารถทำการเร่งรัดบังคับจัดเก็บเอาได้เฉพาะทรัพย์สินที่เป็นของบริษัทเท่านั้น ส่วนทรัพย์สินอื่นที่เป็นของกรรมการไม่มีอำนาจหรือกฎหมายฉบับใดให้อำนาจที่จะกระทำการได้

ประการที่สอง ปัญหาจาก ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 เนื่องจากระเบียบฯ เป็นการบัญญัติมาเพื่อให้เจ้าหน้าที่หน่วยเร่งรัดเก็บภาษีอากรค้าง ของกรมสรรพากรใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง เพื่อให้มีเหมาะสมและสอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยบทบัญญัติตาม ข้อ 25(3) กำหนดไว้ว่า “กรณีที่บริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการผู้รับผิดชอบไม่จำกัดซึ่งได้แถลงความรับผิดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตาม

มาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ” จากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ทำให้เห็นได้ว่าเป็นการออกระเบียบมาเพื่อใช้สำหรับกรณีที่บริษัทจำกัดเป็นหนี้ภาษีอากรและไม่สามารถชำระได้ โดยให้ไปทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทผู้รับผิดชอบไม่จำกัดซึ่งได้แสดงความรับผิดชอบไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่าแทบจะไม่มีกรรมการคนใดของบริษัทได้แสดงความรับผิดชอบโดยไม่จำกัดไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ เพราะกรรมการทุกคนก็ล้วนแต่ไม่อยากรับภาระหนี้สินของบริษัทอันอาจเกิดขึ้นในอนาคต ดังนั้นจึงไม่มีกรรมการคนใดได้แสดงความรับผิดชอบโดยไม่จำกัด และบทบัญญัติตามระเบียบดังกล่าวนี้จึงแทบจะไม่มีประโยชน์ในทางปฏิบัติงานจริงคงมีเพียงการไปเร่งรัดจัดเก็บเอาจากผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบได้บ้างเล็กน้อย แต่ก็ยังไม่คุ้มมูลหนี้

ประการสุดท้าย ปัญหาการไม่มีบทบัญญัติห้ามผู้ที่เคยเป็นกรรมการของบริษัทที่ค้างชำระภาษีอากรหรือไม่ชำระภาษีอากรหรือเคยมีความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรไปประกอบอาชีพเป็นกรรมการของบริษัทอื่น โดยจากการศึกษาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของไทยจะพบว่าในบทบัญญัติ มาตรา 1154 คุณสมบัติกรรมการบริษัทนั้น กฎหมายมิได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงคุณสมบัติต้องห้ามของผู้ที่จะมาประกอบอาชีพเป็นกรรมการบริษัท คงมีเพียงปรากฏไว้ว่า “ถ้ากรรมการคนใดล้มละลายหรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถหรือไร้ความสามารถคนนั้นเป็นอันขาดจากตำแหน่ง” จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มิได้ให้ความสำคัญเกี่ยวกับคุณสมบัติของบุคคลผู้ที่จะมาประกอบอาชีพเป็นกรรมการของบริษัทแต่อย่างใด และไม่มีบทบัญญัติกำหนดคุณสมบัติต้องห้ามของกรรมการบริษัทไว้ ประเด็นดังกล่าวนี้เองจึงทำให้มีกลุ่มบุคคลที่มีความบกพร่องหรือกลุ่มบุคคลที่มีเจตนาไม่สุจริตมาตั้งแต่ต้นอาศัยช่องว่างของกฎหมายในการมาประกอบอาชีพเป็นกรรมการบริษัท และเข้าบริหารงานบริษัทจนทำให้บริษัทและบุคคลภายนอกได้รับความเสียหาย ซึ่งหากยังไม่มีมาตรการคัดกรองบุคคลดังกล่าวออกไปตั้งแต่ต้นก็จะมีปัญหาตามมาในภายหลัง สร้างความเสียหายให้แก่บริษัท บุคคลภายนอก และรัฐในฐานะเจ้าหนี้ที่ไม่ได้รับชำระหนี้ภาษีอากร

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัด ผู้ศึกษาจึงพบข้อเสนอแนะและแนวทางในการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นดังนี้คือ

1. เห็นควรมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 12 วรรคท้าย จากเดิมที่บัญญัติว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสองให้หมายความรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย” โดยแก้ไขใหม่ว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสองให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลและกรรมการซึ่งมีอำนาจลงนาม

ผูกพันบริษัทด้วย” ซึ่งจะก่อให้เกิดผลดีต่อการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของบริษัทจำกัดด้วย เจ้าหน้าที่และหน่วยงานของรัฐก็ทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและทำให้กรรมการผู้บริหารงานและเป็นตัวแทนของบริษัทจำกัดเกิดความตระหนักถึงหน้าที่และความรับผิดชอบของตนเองซึ่งตนเองในฐานะผู้แทนหรือตัวแทนของบริษัทจะต้องมีความรับผิดชอบและเกิดความเคร่งครัดในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรด้วย

2. เห็นควรมีการแก้ไข ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 ตามข้อ 25 (3) จากที่บัญญัติไว้ว่า “กรณีที่เป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทผู้รับผิดชอบไม่จำกัดซึ่งได้แถลงความรับผิดชอบไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตามมาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ” โดยแก้ไขใหม่ว่า “กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทและผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ” ซึ่งหากได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวนี้ก็จะเป็นการเพิ่มอำนาจให้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรในการใช้อำนาจเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทจำกัดโดยสามารถดำเนินการกับตัวกรรมการซึ่งเป็นผู้แทนของบริษัทจำกัดได้ในกรณีที่บริษัทไม่มีทรัพย์สินอื่นใดหรือไม่สามารถชำระภาษีอากรค้างได้แล้ว

3. เห็นควรมีการแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1154 จากเดิมที่บัญญัติว่า “ถ้ากรรมการคนใดล้มละลาย หรือตกเป็นผู้ไร้ความสามารถ ไซ้ ท่านว่ากรรมการคนนั้นเป็นอันขาดจากตำแหน่ง” โดยเห็นควรเพิ่มเติม มาตรา 1154 วรรคสอง ว่า “ผู้เป็นกรรมการจะต้องไม่เป็นบุคคลที่มีลักษณะต้องห้าม กล่าวคือ เป็นหรือเคยเป็นกรรมการของบริษัทที่ยังค้างชำระภาษีอากรหรือไม่ชำระภาษีอากร หรือมีส่วนเกี่ยวข้องในคดีความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร”

และเพิ่มเติม มาตรา 1154 วรรคสาม ว่า “บุคคลใดเป็นผู้เสียหายหรือถูกกระทบสิทธิตามวรรคสอง สามารถคัดค้านเพื่อพิสูจน์จนปราศจากลักษณะต้องห้ามดังกล่าวต่อนายทะเบียนได้”

4. เห็นควรเพิ่มอำนาจแก่กรมสรรพากรในการออกประกาศหรือมีคำสั่งอื่นใดเพื่อให้มีการกำหนดรายชื่อบุคคลผู้เป็นกรรมการของบริษัทที่มีเจตนาไม่สุจริตเกี่ยวกับภาษีอากร ไปยังนายทะเบียนพาณิชย์ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า เพื่อขอขยับยั้งการจดทะเบียนมิให้บุคคลเหล่านั้นไปประกอบอาชีพเป็นกรรมการของบริษัทอื่นไว้ก่อน

อย่างไรก็ตามทั้งนี้ก็ยังคงจำเป็นจะต้องพิจารณาถึงหลักความสุจริตของแต่ละบุคคล แต่ละกรณี และคำนึงถึงหลักสิทธิเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญ ประกอบกันไปด้วยโดยบุคคลใดที่ได้รับความเสียหายจาก บทบัญญัติที่ขอแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวก็ให้สามารถพิสูจน์ถึงความสุจริตของตนเองต่อไปได้

เอกสารอ้างอิง

อรรพรรณ พจนานุรัตน์ และ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, เอกสารประกอบคำบรรยายกระบวนวิชากฎหมายภาษีอากร
ชั้นสูง (ม.ป.ท.,2548).

สมเด็จ เกรียงศักดิ์, “ปัญหาการใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์
นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558)

ภาคร สุธิระ, “การจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพในตำแหน่งผู้บริหารนิติบุคคลตามอนุสัญญาต่อต้าน
องค์กรอาชญากรรมข้ามชาติ ค.ศ. 2000,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, จุฬาลงกร
มหาวิทยาลัย, 2545)

ธรรมรส เปานิด, “ปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบของกรรมการและกรรมการเงาที่บริหารจัดการบริษัท : ศึกษา
เฉพาะกรณีการห้ามประกอบอาชีพกรรมการ”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัย
รามคำแหง, 2555)