

ความรับผิดชอบทางกฎหมาย ของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้าง¹

เพียงพร วนะวนานต์²

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายการ เพื่อนำไปใช้ให้เกิดประโยชน์ต่อสังคม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี เมื่อภาษีอากรมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บกับประชาชน ประชาชนทุกคนเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี ซึ่งตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 การเสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่ของบุคคลทุกคนตามรัฐธรรมนูญ วัตถุประสงค์หลักของการใช้จ่ายเงินภาษี คือ เพื่อหารายได้นำมาเป็นเงินงบประมาณแผ่นดินไว้ใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล ซึ่งรวมถึงการจัดสวัสดิการให้แก่ประชาชนเพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิตให้ดียิ่งขึ้น จึงถือเป็นหน้าที่หลักของรัฐบาล อันต้องอาศัยเครื่องมือและกลไกที่มีความชอบด้วยกฎหมายและมีประสิทธิภาพมากเพียงพอ กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐจึงต้องอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรเพื่อเป็นมาตรการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยใช้บังคับแก่บุคคลทุกคนไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีหนี้ภาษีอากรค้าง

แต่ปัญหาสำคัญของการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างกรณีบริษัทที่ต้องมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร ถ้าบริษัทมีทรัพย์สินเพียงพอในการชำระหนี้ภาษีอากร กรมสรรพากรก็ใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างแก่ทรัพย์สินของบริษัทได้ หากไม่พอกรมสรรพากรก็ไม่อาจใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างแก่กรรมการบริษัทผู้มีอำนาจลงนามได้เหมือนห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพราะกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้ จึงมีบุคคลมาจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นโดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายต่างๆ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อผลประโยชน์ของตนเองและพวกพ้อง โดยไม่ต้องรับผิดชอบในการกระทำของบริษัทที่ก่อให้เกิดหนี้ต่อเจ้าหนี้อื่นๆ หรือหนี้ภาษีอากร

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้าง โดยมีที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนิยผล และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์รัล เล็งวิทยา และ รองศาสตราจารย์จุฑพร วงศ์ทองสรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

จากการศึกษาทำให้ผู้ศึกษาเห็นว่ากฎหมายยังมีช่องว่างเกี่ยวกับความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้าง ดังต่อไปนี้

ปัญหาที่หนึ่ง ความรับผิดชอบของนิติบุคคลที่แตกต่างหากจากกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 1015 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้ระบุว่า “ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทเมื่อได้จดทะเบียนตามบัญชีแห่งลักษณะนี้แล้ว ท่านจัดว่าเป็นนิติบุคคลต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นทั้งหลายซึ่งรวมเข้ากันเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น” ทำให้ความรับผิดชอบในหนี้แตกต่างหากจากกันในส่วนของการกรรมการบริษัทกับนิติบุคคลที่จัดตั้งเป็นบริษัท เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1101 ไม่ได้ระบุชัดเจนว่ากรรมการบริษัทจะต้องรับผิดชอบโดยไม่จำกัด เพียงแต่ระบุว่า “กรรมการของบริษัทจำกัดจะรับผิดชอบโดยไม่จำกัดก็ได้ ถ้ากรณีเป็นเช่นนั้นไซ้ ท่านว่าต้องจดทะเบียนความรับผิดชอบนั้นลงในหนังสือบริคณห์สนธิด้วย” ซึ่งโดยทั่วไปเมื่อกฎหมายไม่ได้ระบุไว้โดยชัดเจนว่าต้องรับผิดชอบไม่มีบุคคลใดกระทำเพื่อให้ตนเองต้องรับผิดชอบในหนี้ต่างๆ ของบริษัท ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทถูกศาลพิพากษาให้ล้มละลาย บริษัทย่อมเลิกกัน บริษัทไม่อาจมีทรัพย์สินชำระให้แก่เจ้าหนี้ได้ และเมื่อศาลมีคำสั่งปลดล้มละลาย บริษัทก็จะหลุดพ้นจากหนี้ทั้งปวง เว้นแต่ หนี้ภาษีอากรที่ไม่อาจหลุดพ้น แต่ในเมื่อบริษัทเลิกกันและไม่มีทรัพย์สินใดๆ ที่จะชำระหนี้ภาษีอากรเจ้าหนี้ที่ที่ไม่สามารถดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ ทั้งยังไม่อาจบังคับให้กรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงาน ชำระหนี้ภาษีอากรที่บริษัทได้ก่อขึ้นด้วย เพราะกรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงาน ไม่ต้องรับผิดชอบโดยไม่จำกัดต่อหนี้สินของบริษัทและบริษัทเมื่อได้จดทะเบียนยอมแตกต่างหากจากกรรมการทำให้ความรับผิดชอบของบริษัทที่ได้ก่อขึ้นกรรมการย่อมไม่ต้องรับผิดชอบใดๆ เพราะกฎหมายไม่ได้กำหนดว่ากรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงานต้องรับผิดชอบต่อหนี้ของบริษัทโดยไม่จำกัดความรับผิด จึงเป็นปัญหาสำหรับเจ้าหนี้ต่างๆ โดยเฉพาะหนี้ภาษีอากรที่ไม่อาจบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินของกรรมการบริษัทได้ ทั้งๆ ที่เมื่อบริษัทมีผลกำไรผู้ได้รับผลประโยชน์ที่นอกจากผู้ถือหุ้นก็คือกรรมการบริษัท ดังนั้น เมื่อบริษัทมีการค้างชำระหนี้ภาษีอากร กรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงานควรจะรับผิดชอบโดยไม่จำกัดต่อหนี้ภาษีอากรดังกล่าวด้วย

ปัญหาที่สอง ความรับผิดชอบร่วมของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1168 วรรคสอง ระบุว่า “ว่าโดยเฉพาะ กรรมการต้องรับผิดชอบร่วมกันในประการต่าง ๆ ดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ (1) การใช้เงินค่าหุ้นนั้น ได้ใช้กันจริง (2) จัดให้มีและรักษาไว้ให้เรียบร้อย ซึ่งบรรดาสมาชิกและเอกสารที่กฎหมายกำหนดไว้ (3) การแจกเงินปันผลหรือดอกเบี้ยให้เป็นไปโดยถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้ (4) บังคับการให้เป็นไปโดยถูกต้องตามมติของที่ประชุมใหญ่” เมื่อกรรมการบริษัทได้บริหารกิจการของบริษัท

จนเกิดกำไรหรือมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บและนำส่งภาษีอากรให้แก่รัฐถือเป็นการจัดการไปภายในขอบอำนาจและวัตถุประสงค์ของบริษัทโดยชอบ ทำให้กรรมการบริษัทมีหน้าที่ในการเสียภาษีของบริษัท และต้องมีหน้าที่ความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 1168 แต่ความรับผิดชอบตามมาตราดังกล่าวไม่ได้รวมถึง การชำระหนี้ภาษีอากร ซึ่งเป็นเหตุผลที่ทำให้กรรมการหลุดพ้นจากความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของบริษัท เพราะกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้กรรมการบริษัทต้องรับผิดชอบร่วมในหนี้ภาษีอากรของบริษัทซึ่งเกิดจากการบริหารจัดการของกรรมการบริษัทนั่นเอง

ปัญหาสุดท้าย ความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหก ระบุไว้ว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึง ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย” โดยมาตรา 12 วรรคสอง ได้บัญญัติว่า “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้” จากมาตรา 12 วรรคสองและวรรคหก ทำให้เกิดปัญหาแก่เจ้าหน้าที่เพราะไม่สามารถทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงานได้ เพราะกรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงาน ไม่ถือว่าเป็นผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร ตามมาตรา 12 วรรคหก แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาดังกล่าว ทำให้เห็นว่าความรับผิดชอบทางกฎหมายของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้างยังเป็นปัญหาที่สำคัญและควรได้รับการแก้ไข ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนะ ดังนี้

1. ปัญหาความรับผิดชอบของนิติบุคคลที่แตกต่างหากจากกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากร

ในต่างประเทศมีการแก้ปัญหาดังกล่าว โดยอาศัยหลักยกเว้นหลักสภาพนิติบุคคลของบริษัท เรียกว่า หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลของบริษัท (Piercing the Corporate Veil, Disregarding the Corporate Entity) ซึ่งมีใช้ทั้งในประเทศระบบกฎหมายแบบ common law เช่น ประเทศอังกฤษ และประเทศสหรัฐอเมริกา หรือ ประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบ civil law เช่น ประเทศเยอรมนี ดังนั้น ในบางกรณีจึงมีความจำเป็นต้องนำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลมาใช้บังคับ และหลักดังกล่าวได้มีการยอมรับโดยบัญญัติไว้ในกฎหมายต่าง ๆ หลายชนิด เช่น กฎหมายภาษีอากร กฎหมายเกี่ยวกับการค้าขายกับชนชาติศัตรู เป็นต้น หลักนี้มีไว้มีขึ้นเพื่อยกเลิกหรือเพิกถอนหลักความเป็นนิติบุคคลของบริษัท เพียงแต่เป็นหลักที่ผ่อนคลายความเข้มงวดของหลักสภาพนิติบุคคลที่แตกต่างหากออกจาก ผู้ถือหุ้นโดยเด็ดขาด ศาลได้นำหลักสุจริตและหลักตัวแทนมาใช้ประกอบ เพื่อแก้ไขปัญหาจากการใช้สภาพนิติบุคคลของบริษัท และจากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับบริษัท และกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ ปัจจุบัน

ส่วนใหญ่บัญญัติกฎหมายให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัท (Personal liabilities of company director for company tax obligations) โดยนำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลของบริษัท (Piercing the Corporate Veil, Disregarding the Corporate Entity) มาใช้

ผู้ศึกษา จึงได้มีแนวคิด โดยได้ศึกษากรณีกรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างตามกฎหมายของประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา และเยอรมนี เห็นว่า ประเทศต่างๆ เหล่านี้มีบทบัญญัติให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทที่เกิดจากการบริหารจัดการของตนเองด้วย ซึ่งภาษีอากรเป็นเงินรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐ นำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนใหญ่ อันเป็นการพัฒนาและบริหารประเทศ ทั้งในด้านเศรษฐกิจ และสังคม อีกทั้งหนี้ภาษีอากร (Taxation Debt) นี้เป็นรายได้สาธารณะ (Public Revenue) ที่บริษัทหรือกรรมการบริษัทต้องรับผิดชอบร่วมกันอันเกิดจากกฎหมาย มิได้เกิดจากการตกลงยินยอมอย่างนิติกรรมสัญญาตามหลักการแสดงเจตนาอย่างหนึ่งค้ำของเอกชนแต่อย่างใด

2. ปัญหาความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การศึกษาหลักความรับผิดชอบทางภาษีอากรของกรรมการบริษัท ผู้ศึกษามีแนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่และความรับผิดชอบของกรรมการว่า หนี้ภาษีอากรนั้นเป็นหนี้ของรัฐซึ่งแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม ในระดับผู้มีวิชาชีพในการบริหารจัดการงานของบริษัท เมื่อตนมีอำนาจในการบริหารจัดการงานแล้วมีหนี้สินเกิดขึ้นเฉพาะหนี้ภาษีอากรไม่รวมหนี้สินอื่นๆ ในระหว่างตนเป็นกรรมการบริษัท แม้กรรมการบริษัทจะดำเนินการโดยสุจริตก็ตาม การเสียภาษีอากรและการรับรองงบการเงินต่างๆ ก็เป็นหน้าที่ของกรรมการบริษัทที่จะทำการแทนบริษัท เมื่อคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะเนื่องจากหนี้ภาษีอากรถือเป็นเงินรายได้ของรัฐที่สำคัญมากประการหนึ่ง ที่นำไปใช้ในการพัฒนา จัดทำสาธารณูปโภค และบริการสาธารณะ อันเป็นประโยชน์แก่ประชาชนในประเทศ บุคคลทุกคนมีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายและมีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมกับให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรบางกรณี จึงเห็นควรแก้กฎหมายให้กรรมการบริษัทต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ภาษีอากรของบริษัทด้วยแล้วในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ให้บัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 1168 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนี้

“มาตรา 1168 ในอันที่จะประกอบกิจการของบริษัทนั้นกรรมการต้องใช้ความเอื้อเพื่อสอดคล้องอย่างบุคคลค้าขายผู้ประกอบด้วยความระมัดระวัง

ว่าโดยเฉพาะกรรมการต้องรับผิดชอบร่วมกันในประการต่างๆ ดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

(1) การใช้เงินค้ำหุ้นนั้น ได้ใช้กันจริง

(2) จัดให้มีและรักษาไว้ให้เรียบร้อย ซึ่งบรรดาสมาชิกและเอกสารที่กฎหมายกำหนดไว้

(3) การแจกเงินปันผลหรือดอกเบี้ยให้เป็นไปโดยถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้

(4) บังคับการให้เป็นไปโดยถูกต้องตามมติของที่ประชุมใหญ่

(5) การชำระหนี้ภาษีอากร

อนึ่งท่านห้ามมิให้ผู้เป็นกรรมการประกอบการค้าขายใดๆ อันมีสภาพเป็นอย่างเดียวกัน และเป็นการแข่งขันกับการค้าขายของบริษัทนั้น ไม่ว่าทำเพื่อประโยชน์ตนหรือเพื่อประโยชน์ผู้อื่น หรือไปเข้าหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างค้าขายอื่นซึ่งประกอบกิจการมีสภาพเป็นอย่างเดียวกันและแข่งขันกับกิจการของบริษัทโดยมิได้รับความยินยอมของที่ประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้น

บทบัญญัติที่กล่าวมาข้างบนนี้ให้ใช้บังคับตลอดถึงบุคคลซึ่งเป็นผู้แทนของกรรมการด้วย”

3. ปัญหาความรับผิดชอบของกรรมการบริษัทต่อหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรคหก ที่บัญญัติว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึง ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย” บทบัญญัตินี้ได้ให้ความหมายรวมไปถึงกรรมการบริษัทด้วยแต่อย่างใด เมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 12 วรรคหก มิได้บัญญัติรวมถึงกรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงานของบริษัทให้ร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของบริษัทจำกัดด้วย จึงเป็นเหตุให้ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ อันถือว่าเป็นช่องว่างของกฎหมายเป็นทางหลีกเลี่ยงกฎหมายของผู้กระทำการโดยไม่สุจริตใช้ช่องทางดังกล่าวเป็นไปเพื่อประโยชน์ของตน เป็นปัญหากฎหมายที่รัฐจะต้องปรับปรุงแก้ไขให้มีความทันสมัยทันต่อเหตุการณ์สภาพการณ์ปัจจุบันและสภาพเศรษฐกิจ จึงเห็นควรแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้บัญญัติเพิ่มเติมในมาตรา 12 วรรคหก แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้นแต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าวให้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้างถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามวรรคสองให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และกรรมการบริษัทหรือผู้มีอำนาจบริหารงานของบริษัทด้วย

เอกสารอ้างอิง

Christopher, Mark M. "Piercing the Corporate Veil Between Foreign Governments and State Enterprise : A Comparison of Judicial Resolutions in Great Britain and the United States" **Virginia Journal of International Law**, Volume 25 No. 2. Winter 1985

คุณาพจน์ สุขกุล , ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการกำกับดูแลการบริหารจัดการของ กรรมการบริษัทจำกัด , วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง (2548).

Comment "Piercing the Corporate Law Veil : The Alter ego Doctrine Under Federal Common Law" **Harvard Law Review**. Vol. 95 No. 4 February 1982.