

ปัญหากฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคล ประเภทบริษัทจำกัด ศึกษากรณีผู้แทนนิติบุคคลกระทำการโดยไม่สุจริต¹

ขวัญณิกา อนันตานนท์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับกฎหมายที่ใช้ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภทบริษัท จำกัด ตามประมวลรัษฎากร และระเบียบที่เกี่ยวข้องของกรมสรรพากร มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึง แนวคิด ทฤษฎี และหลักเกณฑ์ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ให้เกิด ประสิทธิภาพสูงสุด ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจว่า ภาษีอากรที่เร่งรัดจัดเก็บจากนิติบุคคล ใน ส่วนของภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง และในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม จัดเก็บ โดยกรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญในการจัดเก็บภาษี เมื่อมีหนี้ ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจึงมีหน้าที่ต้องเร่งรัดจัดเก็บภาษีหรือติดตาม ทวงถามให้ชำระภาษีอากร ซึ่งเป็นมาตรการที่บังคับให้ชำระหนี้หรือภาษีอากรโดยที่กรมสรรพากรสามารถ บังคับชำระหนี้ภาษีอากรนี้โดยที่ไม่ต้องฟ้องบังคับคดีต่อศาลอย่างเช่นการบังคับชำระหนี้อย่างคดีแพ่งทั่วไป ซึ่งอำนาจในการเร่งรัดภาษีอากรนี้ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรตามมาตรา 12 โดยกำหนดให้อธิบดี กรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง เพื่อนำมาชำระภาษีอากรค้าง

นิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดเป็นนิติบุคคลประเภทหนึ่ง ซึ่งแยกจากบุคคลธรรมดาโดยนิติบุคคล ประเภทบริษัทจำกัดแสดงเจตนาทำนิติกรรมต่างๆผ่านทางผู้แทนนิติบุคคลหรือกรรมการผู้จัดการบริษัท จำกัด หากนิติบุคคลมีหนี้ภาษีอากรค้างก็เกิดจากการกระทำของผู้มีอำนาจกระทำการแทน แต่บุคคลดังกล่าว ไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องรับผิดชอบแตกต่างหากจากบริษัทจำกัดซึ่งต่างจากห้างหุ้นส่วนจำกัดที่มีหุ้นส่วน ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนเป็นผู้กระทำการแทน แต่บุคคลดังกล่าวยังต้องร่วมความรับผิดชอบกับห้างหุ้นส่วนจำกัด ใน กรณีที่ผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทจำกัดกระทำการโดยไม่สุจริตก็จะไม่สามารถเรียกให้ผู้มีอำนาจ กระทำการแทนรับผิดชอบได้ หนี้ภาษีอากรค้างที่เป็นของนิติบุคคลจึงไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บได้อย่างถึง

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระเรื่อง ปัญหากฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคล ประเภทบริษัทจำกัด ศึกษากรณีผู้แทนนิติบุคคลกระทำการโดยไม่สุจริต โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.พันธ์เทพ วิฑิตอนันต์ และคณะกรรมการสอบ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คนพร จิตต์จริงเกียรติ และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มณฑิลา ภักดิ์กิจ

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต วิทยาเขตบางนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ที่สุด เมื่อเร่งรัดถึงที่สุดแล้วจัดเก็บภาษีอากรไม่ได้มีเงินทั้งหมด จึงต้องจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากระบบ ในกรณีที่บริษัทจำกัดนั้นไม่มีทรัพย์สินอื่นใดให้บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ซึ่งเป็นช่องโหว่ในการจัดเก็บภาษีอากร

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า กรมสรรพากรไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรได้ดีเท่าที่ควร จึงต้องมีมาตรการบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด เพื่อให้ผู้มีอำนาจกระทำการแทนบริษัทจำกัดหรือกรรมการผู้จัดการบริษัทร่วมรับผิดชอบในกรณีที่กระทำการในทางที่ไม่สุจริตและเกิดความเสียหายแก่บริษัทจำกัด เพื่อให้กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมายและไม่กระทำการหลีกเลี่ยง หลบเลี่ยงภาษีอากรหรือกระทำการใดๆที่จะทำให้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด ในทางที่ไม่ถูกต้อง เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้มีประสิทธิภาพและชัดเจนได้อย่างมากที่สุดและเพื่อพิจารณาถึงความสุจริตของการกระทำการใดๆของผู้แทนนิติบุคคล ได้ทำการศึกษาโดยแยกเป็นปัญหากฎหมายต่างๆ ดังนี้

1.ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภท บริษัทจำกัด ตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้กำหนดในเรื่องของการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการสอบสวนทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากรได้และดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล แต่กรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทจำกัด กรมสรรพากรสามารถสอบสวนทรัพย์สินได้กับแค่ตัวบริษัทจำกัด ไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินของกรรมการผู้จัดการหรือผู้แทนนิติบุคคลได้ เมื่อบริษัทจำกัดไม่มีทรัพย์สินให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินจึงเกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่ไม่สามารถดำเนินการใดๆได้ หนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดเป็นหนี้จำนวนมาก

2.ปัญหาการตีความหลักสุจริตกับหลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 5และมาตรา 6 ได้กำหนดในเรื่องของหลักสุจริตไว้ โดยกำหนดให้การชำระหนี้และการใช้สิทธิจะต้องกระทำโดยสุจริต และให้สันนิษฐานว่าบุคคลกระทำการโดยสุจริต ซึ่งการตีความกฎหมายคำว่า “ไม่สุจริต” ตามหลักสุจริตว่าการกระทำการใดของผู้แทนนิติบุคคลหรือกรรมการผู้จัดการบริษัทนั้นได้กระทำการผ่านทางบริษัทจำกัดนั้นไม่สุจริต เพราะในการจะใช้หลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัทจำกัดจะดำเนินการได้เฉพาะกรณีที่บริษัทจำกัดกระทำการโดยไม่สุจริต

3.ปัญหาในการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลที่กระทำการโดยไม่สุจริต

ความรับผิดชอบทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล เป็นไปตามหลักความรับผิดชอบเฉพาะตัว แต่เนื่องจากกฎหมายและระเบียบการเร่งรัดแก้ไขอากรค้างยังไม่มีกฎหมายที่จะเอาผิดกับผู้แทนนิติบุคคลหรือกรรมการผู้จัดการบริษัทที่ไม่สุจริต ผู้แทนนิติบุคคลหรือกรรมการผู้จัดการบริษัทซึ่งกระทำการผ่านบริษัทจำกัดโดยไม่สุจริตจึงไม่เกิดความเกรงกลัวต่อการที่เป็นหนี้ภาษีอากรค้างกับกรมสรรพากร

จากการศึกษาค้นคว้ามาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1.การบังคับใช้กฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภท บริษัทจำกัดตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่บังคับใช้ในปัจจุบันมิได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทกับตัวผู้แทนนิติบุคคล โดยมีได้กำหนดให้ผู้แทนนิติบุคคลต้องรับผิดชอบด้วย นอกเหนือจากเงินที่ยังส่งใช้ค่าหุ้นไม่ครบ ซึ่งการกระทำของนิติบุคคลเป็นการกระทำของผู้แทนนิติบุคคล โดยกฎหมายกำหนดให้การจัดการของบริษัทนั้น ต้องอยู่ภายใต้ความครอบงำของผู้แทนนิติบุคคลด้วย หากผู้แทนมีเจตนาที่จะกระทำการโดยไม่สุจริตจัดการบริษัทและได้ก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นก็อาจดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้แทนนิติบุคคลนี้ได้ แม้ตัวบริษัทจะไม่มีทรัพย์สินให้เร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร แต่ผู้แทนนิติบุคคลมีทรัพย์สินที่จะสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทได้ ซึ่งการจะดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทกับตัวผู้แทนนิติบุคคลนั้น จะต้องเป็นการที่ผู้แทนนิติบุคคลได้กระทำการโดยไม่สุจริต ซึ่งเป็นไปตามหลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัท

ผู้ศึกษาจึงขอเสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหการบังคับใช้กฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลประเภท บริษัทจำกัดตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

1) เห็นควรบัญญัติหลักเกณฑ์เพิ่มเติมเกี่ยวกับการให้ผู้แทนนิติบุคคลต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทไว้ในประมวลรัษฎากรและระเบียบการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ตามหลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของ บริษัท เพื่อให้สามารถนำมาใช้ได้กรณีผู้แทนนิติบุคคลของบริษัทกระทำการโดยไม่สุจริต

2) เห็นควรมีกาหนดค่านิยามของผู้ซึ่งต้องเข้ามาร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคล เพื่อให้มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าผู้แทนนิติบุคคลประเภทใดบ้าง ที่ต้องเข้ามาร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัท

3) เห็นควรมีการบัญญัติเพิ่มเติมกฎหมายในการจำกัดสิทธิของผู้แทนนิติบุคคลที่จะต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัท ในกรณีที่ผู้แทนนิติบุคคลมีพฤติการณ์ในการกระทำผ่านนิติบุคคลโดยไม่สุจริต โดยพิจารณาจากพฤติการณ์ และความร้ายแรงของการกระทำที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง เพื่อป้องกันมิให้ผู้แทนนิติบุคคลกระทำการโดยไม่สุจริต

4) เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างดำเนินการได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ และเพื่อให้ได้รับเม็ดเงินเพิ่มขึ้น เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถดำเนินการส่งหนังสือเตือนไปยังผู้แทนนิติบุคคลที่บริษัทเป็นผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลโดยให้นำเงินมาชำระแทนนิติบุคคลในจำนวนเงินตามที่บริษัทจะต้องชำระแก่กรมสรรพากร โดยที่หนังสือดังกล่าวสามารถส่งไปยังนิติบุคคลพร้อมกับการที่กรมสรรพากรส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษี และหากเห็นได้ว่าจะมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอาัยศรัทธัยสินตามประมวลรัษฎากรก็ต้องกำหนดบทลงโทษ ซึ่งในกรณีนี้จะเชื่อมโยงกับประเด็นในเรื่องของการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลในประเด็นที่ 3 ต่อไป

2.การตีความหลักสุจริตกับหลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคล

ระบบกฎหมายของไทยเป็นระบบกฎหมายลายลักษณ์ซึ่งยึดถือกฎหมายลายลักษณ์เป็นสำคัญ หากการมีหลักเกณฑ์ที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์ชัดเจนว่ากรณีใดถือเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตของผู้แทนนิติบุคคลที่ผู้แทนนิติบุคคลจะต้องมีส่วนร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างก็จะทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ใช้กฎหมายสามารถที่จะใช้กฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ที่กฎหมายบัญญัติไว้ โดยไม่ต้องอาศัยการตีความ ซึ่งจะส่งผลให้การบังคับใช้กฎหมายนั้นแน่นอนชัดเจนและมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดว่าข้อเท็จจริงในกรณีใดที่จะถือว่าเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตของผู้แทนนิติบุคคลซึ่งทำให้ขอบเขตการใช้หลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลชัดเจนและแน่นอน และใช้เฉพาะกรณี เป็นการแก้ปัญหาในกรณีที่ผู้ค้างซึ่งเป็นนิติบุคคลโดยมุ่งที่จะใช้ประโยชน์จากรูปแบบของการเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัท เพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัท

เห็นควรเพิ่มเติมหลักการไม่คำนึงถึงความเป็นนิติบุคคลของบริษัทไว้ในประมวลรัษฎากรว่าจะนำหลักการนี้มาใช้กับนิติบุคคลประเภทใดบ้าง เงื่อนไขเป็นอย่างไร และกรณีใดที่ถือเป็นการกระทำของผู้แทนนิติบุคคลโดยไม่สุจริต

3.การกำหนดความรับผิดทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลที่กระทำการโดยไม่สุจริต

แม้ประมวลรัษฎากรของไทยได้มีการกำหนดความรับผิดทางอาญาไว้อยู่บ้างในบางกรณีก็ตาม แต่มิได้มีการบัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลในกรณีที่กระทำการโดยไม่สุจริต ซึ่งต่างกับที่กฎหมายไทยได้มีการบัญญัติความรับผิดทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลไว้ในพระราชบัญญัติต่างๆจำนวนมากโดยอ้างอิงกับความรับผิดทางอาญาของตัวนิติบุคคล

เห็นควรบัญญัติกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคลตามหลักความรับผิดเฉพาะตัว ซึ่งผู้แทนนิติบุคคลเป็นผู้กระทำการไม่สุจริตที่ตนกระทำลงไปในนามนิติบุคคลและทำให้เกิดความชัดเจนในเรื่องของความรับผิดทางอาญาของผู้แทนนิติบุคคล โดยให้มีบทบัญญัติหลักการเดียวกับ Taxation Administration Act 1953 มาตรา 8Y ของประเทศออสเตรเลียซึ่งบัญญัติว่า กรณีที่นิติบุคคลกระทำการหรือละเว้นกระทำการใดหรือกระทำสิ่งใดซึ่งการกระทำการหรือละเว้นกระทำการนั้น ก่อให้เกิดการกระทำผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ให้ถือว่า บุคคล ผู้ที่เกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการนิติบุคคลนั้น กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร และต้องรับโทษสำหรับความผิดนั้น ซึ่งการบัญญัติเช่นนี้จะทำให้เกิดความชัดเจนถูกต้องตามหลักกฎหมายลายลักษณ์อักษร และเป็นไปตามหลักความรับผิดเฉพาะตัวตามหลักสากล

เอกสารอ้างอิง

สุเมธ ศิริคุณโชติ, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2560.

ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ ,คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร ,2561