

ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของ กรรมการบริษัทในกรณีกระทำการฉ้อฉล

ผู้จัดทำ วรรณดา อภิรักษ์อุบลรัตน์
อ.ที่ปรึกษา คร.สมจิตต์ เซอร์ชันซี

การวิจัย เรื่อง ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรรมการบริษัทในกรณีกระทำการฉ้อฉล มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา วิเคราะห์ ทฤษฎี และหลักความรับผิดชอบของกรรมการบริษัท ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับนิติบุคคล ตลอดจนศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาค่าภาษีอากรค้างจากกรรมการบริษัท กรณีกระทำการฉ้อฉลทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ เพื่อให้สามารถแก้ไขปัญหาได้อย่างแท้จริง

จากการศึกษาพบว่าในกรณีบริษัทเป็นหนี้ภาษีอากร กรมสรรพากรสามารถดำเนินการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบริษัทได้เท่านั้น ส่วนทรัพย์สินของกรรมการบริษัทไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ทำให้กรรมการบริษัทกระทำการฉ้อฉลการเสียภาษี หรือกรรมการบริหารกิจการจนทำให้บริษัทต้องเลิกกิจการหรือล้มละลาย ทำให้เจ้าหน้าที่ได้รับความเสียหาย ไม่ได้รับชำระหนี้หรือได้รับชำระหนี้ไม่เต็มจำนวน ซึ่งปัญหาส่วนใหญ่เกิดจากสภาพนิติบุคคลของบริษัท จากประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งทั้งประเทศไทยและต่างประเทศยึดถือสภาพนิติบุคคลของบริษัทอย่างเคร่งครัด คือบริษัทมีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากตัวกรรมการ ในกรณีที่บริษัทเป็นหนี้ภาษีอากร กรรมการไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้สิน เว้นแต่กรรมการซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นยังชำระค่าหุ้นไม่ครบ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096 ก่อให้เกิดการใช้สภาพนิติบุคคลของบริษัทเป็นเกราะกำบังตนเองให้พ้นจากความรับผิดเป็นการส่วนตัว กระทำการฉ้อฉลการเสียภาษีอากร หนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือมีการ ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินของบริษัทมาเป็นของตนเองหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อมิให้ต้องรับผิดทางภาษีหรือเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงมีการใช้ทรัพย์สินส่วนตัวปะปนกับทรัพย์สินของบริษัท จัดตั้งบริษัทโดยจดทะเบียนทุนต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดในภายหน้าหรือบริหารกิจการจนเกิดความเสียหายทำให้บริษัทต้องมีหนี้สินล้นพ้นตัวจนต้องเลิกกิจการหรือล้มละลายในที่สุด กรรมการก็ไม่ต้องรับผิด

ตามกฎหมายบริษัทในประเทศอังกฤษและประเทศไทยยึดถือตามแนวคิดทฤษฎีกำหนดเองหรือทฤษฎีสम्मมุติ (Fiction Theory)¹ โดยถือว่าบริษัทเป็นสิ่งที่สมมุติขึ้นไม่มีตัวตนเป็นสิ่งที่กฎหมายกำหนดขึ้น มีสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้นและต้องทำภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในข้อบังคับและตราสารจัดตั้ง การกระทำที่เกินขอบเขตไม่ผูกพันบริษัทนิติบุคคลจะมีผู้ดำเนินการแทนเรียกว่าผู้แทนหรือตัวแทนซึ่งก็คือ กรรมการบริษัท ทำหน้าที่ในการติดต่อกับบุคคลภายนอกอยู่ในความครอบงำของที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น

ส่วนกฎหมายบริษัทของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะยึดถือตามแนวคิดทฤษฎีองค์ภาพพ (Organic Theory) ซึ่งถือว่าการกระทำของผู้แทนนิติบุคคลเป็นการกระทำของนิติบุคคลเสมอ หากผู้แทนนิติบุคคลทำนิติกรรมกับบุคคลภายนอกจะอ้างว่าไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ไม่ผูกพันบริษัทไม่ได้ เน้นการจ้องครกับสภาพนิติบุคคลต้องไปด้วยกัน

สรุปได้ว่ากฎหมายบริษัทของประเทศไทยจะอธิบายความหมายของนิติบุคคลไปในทางเดียวกับระบบกฎหมายจารีตประเพณีของอังกฤษ คือกฎหมายกำหนดให้มีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาและในอังกฤษจะเน้นความเป็นนิติบุคคลในทางรูปแบบถืออำนาจรัฐหรือการยอมรับทางกฎหมายเป็นหลัก แต่ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เน้นการจ้องครกับสภาพนิติบุคคลต้องไปด้วยกัน กลุ่มคนที่ไม่มีกรจ้องครไม่มีสภาพนิติบุคคลตามกฎหมายมีลักษณะเป็นเจ้าของรวมมากกว่า

ในประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมีการบัญญัติกฎหมายให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรทั้งภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไว้²

ส่วนสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ภาษี คือ ภาระที่ต้องจ่ายเป็นเงินเพียงครั้งเดียวหรือเป็นระยะๆ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายตอบแทนของสมาชิกสำหรับประชาคม³

คำว่า “ผู้เสียภาษีอากร” คือ ผู้ที่มีหนี้ภาษีอากรหรือมีความรับผิดชอบทางภาษีอากรรวมถึงผู้ที่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเพื่อส่งต่อให้กับบุคคลที่สามด้วย

¹ ชัยนันท์ งามขจรกุลกิจ. (2532). ความรับผิดชอบของนิติบุคคลและความรับผิดชอบของกรรมการนิติบุคคลต่อบุคคลภายนอก: ศึกษากรณีบริษัท. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 8-13.

² HM Revenue & Customs, “What could happen if you don’t pay HMRC,” อ้างโดย ปิยะกัญญา บุญเส็ง. (2555). ปัญหาของเจ้าหนี้ภาษีอากรตามกฎหมายล้มละลาย. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 37-38.

³ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. (2552). บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (พิมพ์ครั้งที่ 1). รายงานการวิจัย กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (TURAC). หน้า 195-196.

หากมีหนี้ภาษีอากรกรมสรรพากรสามารถขอข้อมูลบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้เสียภาษีอากรได้ หากผู้เสียภาษีอากรยื่นคำร้องขอให้มีการกำหนดภาษีอากร หรือรายได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษีอากรซึ่งการให้ผู้เสียภาษีอากรชำระเงินต้องทำเป็นหนังสือ หากไม่ชำระภายใน 1 สัปดาห์ เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งให้ชำระเงินโดยการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรซึ่งจะคล้ายกับของประเทศไทย จะต่างกันก็คือประเทศไทยให้ชำระเงินภายในเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน การขายทอดตลาดทรัพย์สินของไทยไม่มีการขายทอดตลาดผ่านทางอินเทอร์เน็ต ผู้รับผิดชอบการขายคือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่ ส่วนของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี กระทรวงการคลังเป็นผู้รับผิดชอบการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งจะมีการขายทอดตลาดผ่านทางอินเทอร์เน็ต

ส่วนความรับผิดชอบของกรรมการหรือผู้ถือหุ้นตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ตัวแทนต้องรับผิดชอบหากตัวการมีหนี้ภาษีอากรที่จะต้องชำระ คือ ต้องรับผิดชอบในการชำระหนี้ภาษีอากรด้วย

จากการศึกษาทั้งกฎหมายของประเทศไทย และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีจะมีการบัญญัติไว้ในกฎหมายว่าหากบริษัทเป็นหนี้ภาษีอากร ให้กรรมการบริษัทผู้นั้นรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นการส่วนตัวด้วย ส่วนของประเทศไทยมิได้มีการบัญญัติความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของกรรมการไว้ในกฎหมายแต่อย่างใด

ส่วนการถือผลการเสียภาษีอากรของกรรมการบริษัท เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเช่น เมื่อครบกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การเสียภาษีอากรแต่ละประเภท หากเจ้าพนักงานประเมิน ตรวจสอบพบว่าบริษัทใดมิได้มีการยื่นแบบฯ เจ้าพนักงานก็จะออกหนังสือเชิญพบ หรือหมายเรียก เพื่อทำการไต่สวน หรือสอบถามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับภาษี หากพบว่าผู้เสียภาษีอากรไม่มาพบหรือยื่นแบบไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานก็จะทำการประเมินภาษีอากร โดยออกเป็นหนังสือแจ้งการประเมินและให้ผู้เสียภาษีไปชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินอาจคิดว่าตนต้องถูกดำเนินคดี หรือถูกยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินแน่ๆ หากไม่สามารถชำระภาษีได้ ทำให้กรรมการหรือผู้ถือหุ้นของบริษัททำการย้ายถ่ายทรัพย์สิน หรือจำหน่ายจ่าย โอนทรัพย์สินไปเป็นของตนเอง หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อจะได้ไม่ถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หรือมีเจตนาถือผลการเสียภาษีอากรตั้งแต่เริ่มมีการจัดตั้งบริษัท โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อไม่ต้องชำระภาษีหรือชำระภาษีน้อยลง ในประเทศอังกฤษ ได้กล่าวถึงพฤติการณ์การถือผลของบริษัทที่ดำเนินธุรกิจ หักๆที่รู้ว่าเจ้าหนี้จะไม่ได้รับชำระหนี้ก็พอแล้วที่จะถือว่าบริษัทดำเนินธุรกิจไปในทางถือผลกรรมการก็ต้องรับผิดชอบในการถือผลด้วยคือต้องรับผิดชอบในหนี้นั้นเป็นการส่วนตัว ส่วนสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีผู้ถือหุ้นได้ตั้งบริษัทขึ้น โดยให้บริษัทเช่าอาคารของตนเอง เมื่อเจ้าหนี้ฟ้องบริษัท ผู้ถือหุ้นจึงได้บอกเลิกสัญญาเช่าอาคาร ถือว่าผู้ถือหุ้นต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวร่วมกับบริษัทด้วย

กรรมการหรือผู้ถือหุ้นคนใดที่ประกอบธุรกิจโดยมีเจตนาโกงเจ้าหนี้หรือดำเนินธุรกิจโดยฉ้อฉลขณะเลิกบริษัทกรรมการผู้นั้นต้องรับผิดชอบทางอาญาด้วย

จะเห็นได้ว่าทั้งประเทศอังกฤษ และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี หากกรรมการบริษัทดำเนินธุรกิจไปในทางฉ้อฉลเจ้าหนี้ทั้งที่รู้หรือไม่ว่าบริษัทจะไม่สามารถชำระหนี้ได้ กรรมการบริษัทจะต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวในหนี้ที่ตนได้ก่อให้เกิดขึ้นนั้นด้วยเพราะ ถือว่ากรรมการหรือผู้ถือหุ้นใช้บริษัทไปในทางหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบต่อเจ้าหนี้

ในกรณีบริษัทจำกัด เป็นหนี้อาการมีผู้แทนในการบริหารกิจการซึ่งก็คือกรรมการบริษัท แต่กรมสรรพากรไม่สามารถดำเนินการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรรมการได้ เนื่องจากบริษัทเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายมีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างหากจากกันจึงมีความคิดที่จะเจาะม่านนิติบุคคลนั้น เพื่อให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้อาการเป็นการส่วนตัวจะได้ไม่ใช่สภาพนิติบุคคลของบริษัทเป็นเกราะกำบังตนเองเพื่อไม่ต้องรับผิดชอบหรือเพื่อรับผิดชอบน้อยลงหรือเพื่อกระทำการฉ้อฉลการเสียภาษี หนี้อาการ หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินของบริษัทไปเป็นของตนเองหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินธุรกิจไปในทางเสียหายเป็นบริษัทแม่บริษัทในเครือหรือเป็นหุ้นเชิดของบริษัทแม่ กรรมการบริษัทผู้นั้นต้องรับผิดชอบโดยไม่จำกัดจำนวนในบรรดาหนี้สินของบริษัทด้วย

กฎหมายบริษัทของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะกำหนดในไว้ประมวลกฎหมายพาณิชย์ ซึ่งบริษัทมีสภาพนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้นและผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบเพียงจำนวนค่าหุ้นที่ถือเท่านั้น บริษัทมีสิทธิหน้าที่เป็นของตนเอง เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องให้บริษัทรับผิดชอบเพียงจำนวนหนี้ของบริษัทเท่านั้น หากผู้ถือหุ้นก่อให้เกิดความเสียหายใช้ทรัพย์สินของตนปะปนกับทรัพย์สินของบริษัท ผู้ถือหุ้นคนนั้นจะต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทด้วย หรือบริษัทจดทะเบียนดำเนินค้าเกินควร บริษัทแม่และบริษัทในเครือ กรรมการหรือผู้ถือหุ้นก็ต้องรับผิดชอบโดยไม่จำกัดจำนวนในบรรดาหนี้สินต่างๆ เป็นการส่วนตัว การเจาะม่านนิติบุคคลของบริษัทในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายบริษัทมหาชนซึ่งจะใช้ในลักษณะเปรียบเทียบโดยใช้หลักสุจริตและหลักความยุติธรรม ซึ่งจะต่างกับของประเทศอังกฤษ คืออังกฤษจะใช้สภาพนิติบุคคลของบริษัทเพื่อทำผิดหรือทำชั่วหรือหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบ แต่ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพียงแค่มีการแบ่งแยกตัวตนทางกฎหมายระหว่างผู้ถือหุ้นกับบริษัทหรือละเลยความเป็นนิติบุคคลของบริษัทก็เพียงพอแล้ว ซึ่งให้ความคุ้มครองเจ้าหนี้มากกว่าประเทศอังกฤษ เพราะในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ต้องการให้ผู้แทนหรือผู้บริหารกิจการของบริษัทดำเนินกิจการให้ถูกต้องไม่นำบริษัทไปใช้ในทางที่ผิด หากบริหารกิจการจนบริษัทต้องล้มละลายผู้แทนหรือผู้บริหารต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัว

กฎหมายบริษัทในประเทศอังกฤษ ถือแนวคิดในเรื่องสภาพนิติบุคคลของบริษัทอย่างเคร่งครัดเหมือนกับประเทศไทย และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี โดยถือว่าบริษัทมีสภาพบุคคลเป็น

ของตนเองแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นจะจำกัดตามหุ้นที่ถือ แต่การยึดถือสภาพนิติบุคคลอย่างเคร่งครัดก่อให้เกิดการจัดตั้งบริษัทขึ้นเพื่อบังหน้าหรือใช้บริษัทเพื่อแสวงหาประโยชน์ส่วนตัว โดยไม่สุจริตจึงจำเป็นต้องมีการเจาะม่านนิติบุคคลซึ่งคดี Salomon V. Salomon & Co.Ltd⁴. เป็นคดีที่ทำให้เกิดการเจาะม่านนิติบุคคลขึ้นเพื่อให้ผู้แทนหรือกรรมการบริษัทที่ตั้งบริษัทขึ้นบริหารกิจการจนบริษัทล้มละลาย ใช้ทรัพย์สินปะปนกันจนไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นทรัพย์สินของบริษัทหรือของผู้ถือหุ้น ผู้แทนหรือกรรมการผู้หนึ่งต้องรับผิดชอบในหนี้เป็นการส่วนตัว

ในปัจจุบันประเทศไทยใช้กฎหมายบริษัทคือพระราชบัญญัติ The Companies Act , 2006 แต่ก็มีได้บัญญัติเรื่องหลักการเจาะม่านนิติบุคคลไว้แต่อย่างใด แต่เน้นเอาผิดกับกรรมการบริษัทหรือเจ้าหน้าที่ของบริษัทที่ฝ่าฝืนกฎหมายเกี่ยวกับบริษัทเท่านั้น แต่มีการนำหลักการเจาะม่านนิติบุคคลไปใช้ในกฎหมาย Trading with the Enemy Act, Land Load and Tenant Act เป็นต้น

หลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลหรือหลักการเจาะม่านนิติบุคคลจะนำไปใช้ในเรื่องนิติกรรมสัญญา ภาษีอากร เป็นต้น กรณีที่บริษัทดำเนินการเสมือนหุ้นเชิดของผู้ถือหุ้นหรือกรรมการบริษัทหรือบริษัทหลายบริษัทได้ประกอบธุรกิจเสมือนเป็นบริษัทเดียวกัน ความรับผิดชอบด้านภาษีอากรมักใช้กับบริษัทที่มีลักษณะปิดหรือบริษัทครอบครัว เช่น การนำรายได้ของบริษัทไปเสียภาษีให้กับผู้ถือหุ้นหรือบริษัทแม่ใช้บริษัทในเครือเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี บริษัทแม่จึงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่เกี่ยวกับกำไรของบริษัทในเครือด้วย

สำหรับประเทศไทยนั้น ได้นำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลหรือหลักการเจาะม่านนิติบุคคลมาใช้ครั้งแรก เมื่อพุทธศักราช 2460 โดยบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติห้ามค้าขายกับชนชาติเป็นศัตรู พุทธศักราช 2460 ซึ่งห้ามคนไทยและบุคคลชาติอื่นที่อยู่ในประเทศไทยทำสัญญาหรือตกลงทางการค้ากับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ออสเตรีย อังกฤษ ที่เป็นคู่สงครามกับไทย ถ้าฝ่าฝืนสัญญาเป็นโมฆะ ซึ่งสาระสำคัญของกฎหมายฉบับนี้ คือ ถ้าเป็นบริษัทแม้จะจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศไทย แต่ถ้ามีสมาชิกหรือผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติของศัตรู ถือว่าบริษัทนั้นเป็นของชนชาติศัตรู แสดงให้เห็นว่ากฎหมายมิได้คำนึงถึงว่าบริษัทเป็นนิติบุคคลมีสภาพบุคคลแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้นอย่างเด็ดขาด

ในประมวลรัษฎากรก็มีการนำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลหรือหลักการเจาะม่านนิติบุคคลมาใช้เช่น มาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของ

⁴ โสภณ รัตนกร. (2556). **คำอธิบาย หุ้นส่วนและบริษัท**. (พิมพ์ครั้งที่ 13). กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ. หน้า 264

⁵ ชานนทร์ กำแหงหาญ. (2555). **มาตรการทางกฎหมายในการบังคับหนีภาษีอากรต่อกรรมการบริษัท**. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายมหาชน, คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. หน้า 81.

ต่างประเทศและให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร มาตรา 90/5 เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้นต้อง รับโทษตามที่บัญญัติความผิดนั้นด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้ยินยอมหรือมีส่วนในการกระทำ ความผิดของนิติบุคคลนั้น แต่ก็ได้บัญญัติไว้โดยตรงว่าให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรแทน บริษัทหรือร่วมรับผิดชอบบริษัทในหนี้ที่เกิดจากการบริหารงาน แต่อย่างไรก็ตามให้มีการจัดตั้งบริษัทขึ้นเป็น จำนวนมากเพราะไม่ต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัว

การยึดหลักสภาพนิติบุคคล โดยเคร่งครัดมีประโยชน์ในการระดมเงินทุนเท่านั้น เพราะ ผู้ถือหุ้นจะรับผิดชอบเพียงค่าหุ้นที่ยังชำระไม่ครบเท่านั้น ทำให้มีบุคคลที่ไม่สุจริตอาศัยสภาพนิติบุคคลของ บริษัทแสวงหาประโยชน์ส่วนตัวจัดตั้งบริษัทหรือใช้บริษัทเพื่อกระทำการฉ้อฉลการเสียภาษีหนีภาษีหรือ หลีกเลี่ยงการเสียภาษีที่มีขึ้นหรือจัดตั้งบริษัทโดยมิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินธุรกิจอย่างแท้จริงแต่ จัดตั้งขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงความรับผิดทางกฎหมายที่จะมีขึ้นในอนาคตโดยใช้บริษัทบังหน้า ดังนั้นหากใช้ สภาพนิติบุคคลของบริษัทอย่างเคร่งครัดก็อาจก่อให้เกิดปัญหาการใช้บริษัทเป็นเกราะกำบังในการกระทำ ความผิดได้ แต่ถ้าสามารถเจาะเข้าไปถึงตัวผู้แทนหรือตัวแทนของบริษัทซึ่งก็คือ กรรมการบริษัท ที่ทำ หน้าที่ในการบริหารกิจการทุกอย่างให้ร่วมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทด้วย เหตุการณ์ต่างๆ ที่กล่าวมาก็อาจไม่ เกิดขึ้น การเจาะม่านนิติบุคคลหรือการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลมิได้เป็นการทำลายหลักสภาพนิติบุคคล ของบริษัทแต่อย่างใด เพียงแค่ต้องการให้ผู้ที่อยู่เบื้องหลังคือกรรมการบริษัทต้องร่วมรับผิดชอบกับบริษัท เท่านั้น

จะเห็นได้ว่าสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะให้ความคุ้มครองเจ้าหนี้หรือบุคคลภายนอกมากกว่า ประเทศไทยและประเทศอังกฤษ เพราะเพียงแค่กรรมการละเลยความเป็นนิติบุคคลของบริษัท กรรมการ ผู้ถือหุ้นก็ต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวในหนี้ของบริษัทแล้ว

ส่วนปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของนิติบุคคลกรณีกรรมการบริษัทบริหาร กิจการจนบริษัทมีหนี้สินล้นพ้นตัวทำให้บริษัทล้มละลายแต่กรมสรรพากรไม่สามารถฟ้องให้กรรมการรับ ผิดในหนี้ภาษีอากรได้

ในกฎหมายของประเทศอังกฤษ ในกรณีที่กรรมการดำเนินธุรกิจโดยฉ้อโกงหรือฉ้อฉลเจ้าหนี้ หรือหลอกลวงเจ้าหนี้เงินทำให้บริษัทล้มละลายและทำให้เจ้าหนี้เสียหาย กรรมการผู้นั้นจะต้องชดใช้เงิน ให้กับกองทรัพย์สินของบริษัทโดยอยู่ในดุลพินิจของศาล โดยศาลไม่ได้พิจารณาว่าหลอกลวงใครเป็น จำนวนเงินเท่าไร แต่มาตรา 213 และมาตรา 214 ของพระราชบัญญัติ The Insolvency Act 1986⁶ นี้มี

⁶ สหชน รัตนไพจิตร. แนวความคิดซึ่งให้ผู้แทนต้องรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทในกรณีบริษัทล้มละลายตามกฎหมาย อังกฤษ. วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 18 (1), หน้า 43.

วัตถุประสงค์เพื่อลงโทษผู้กระทำมากกว่าที่จะให้ชดใช้ความเสียหาย จึงไม่จำกัดความรับผิดชอบเฉพาะจำนวนหนี้ นอกจากนั้นกรรมการบริษัทจะถูกห้ามนำชื่อของบริษัทที่ล้มละลายมาใช้และศาลอาจสั่งจำกัดสิทธิในการประกอบอาชีพกรรมการมีกำหนดระยะเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปี แต่ไม่เกิน 15 ปี

ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี นั้น กรรมการมีหน้าที่ในการดำเนินกิจการของบริษัทโดยสุจริตเพื่อประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทุกคน ถ้าหากกรรมการประพฤตินำไปสู่การทำลายความไว้วางใจ ความเชื่อใจ กรรมการผู้นั้นอาจถูกไล่ออกจากการเป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้น

กรรมการหรือผู้ถือหุ้นคนใดก็ตามที่ดำเนินธุรกิจโดยมีเจตนาที่จะโกงเจ้าหนี้หรือประกอบธุรกิจน้อยลงขณะเลิกบริษัท การประกอบธุรกิจดังกล่าวเป็นความผิดทางอาญาตามมาตรา 70 แห่งประมวลกฎหมายอาญาสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี โดยห้ามกรรมการผู้นั้นประกอบอาชีพเป็นระยะเวลาสูงสุด 5 ปี ซึ่งจะคล้ายกับของประเทศไทย

จะเห็นได้ว่าประเทศอังกฤษให้ความสำคัญคุ้มครองเจ้าหนี้มากกว่าประเทศไทยและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพราะบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการ โดยการถือโงงหรือถือฉลหรือหลอกลวงหรือดำเนินธุรกิจโดยมิชอบจนทำให้บริษัทต้องเลิกกิจการเพราะมีหนี้สินล้นพ้นตัวและทำให้บริษัทล้มละลาย ทำให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ไม่เต็มจำนวนหรือไม่ได้รับชำระหนี้ ไม่ว่าจะเป็นผู้แทนของบริษัทหรือบุคคลภายนอก ผู้ที่รู้และร่วมในการหลอกลวงรวมทั้งเจ้าหนี้ที่มีส่วนรู้เห็นในการหลอกลวงเพื่อให้ตนได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้คนอื่นก็ต้องรับผิดชอบซึ่งศาลจะใช้ดุลพินิจในการให้ชดใช้แก่กองทรัพย์สินของบริษัทว่าบุคคลดังกล่าวต้องรับผิดชอบเท่าใด โดยศาลไม่ได้พิจารณาว่าหลอกลวงใครเป็นจำนวนเงินเท่าไร

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้นำหลักการไม่คำนึงถึงสภาพนิติบุคคลหรือหลักการเจาะม่านนิติบุคคล (Piercing the Corporate Veil) ของบริษัทมาใช้เป็นข้อยกเว้นในประมวลรัษฎากรเพื่อให้กรรมการบริษัทรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเป็นการส่วนตัวและให้กรรมการชดใช้เงินให้กับกองทรัพย์สินของบริษัทตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ.2483 ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น