



เลิกบริษัทจำกัด

รู้ให้ชัดกับผลทางภาษี



การเลี่ยงการมีสถานประกอบการถาวร (Artificial Avoidance of Permanent Establishment) และ BEPS 2.0 (ตอนที่ 2)

53



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : การบัญชีซื้อขายทรัพย์สิน

71



ฎีกาภาษี : ภาวะภาษีของการขายสินค้า
ที่มีโปรแกรมคอมพิวเตอร์

81



ท่องโลกภาษี

91



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : แจ้งการเปลี่ยนแปลง
ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

101

กรอบข้อตกลงร่วมกันในการประชุมรัฐมนตรีด้านสิ่งแวดล้อมและพลังงานของกลุ่มประเทศ G 20 ที่เมืองคารูอิฮาเว ประเทศญี่ปุ่น เมื่อกลางเดือนมิถุนายนที่ผ่านมา เรียกร้องให้ชาติสมาชิกแข่งขันข้อมูลเกี่ยวกับมาตรการและแนวทางป้องกันแก้ไขปัญหาขยะพลาสติกทางทะเล ถือเป็น “ความสำเร็จครั้งสำคัญ” เนื่องจากปัจจุบันขยะพลาสติกในทะเลกลายเป็นปัญหาของหลายมหาสมุทรทั่วโลก จากวาฬนาร์องครีบสั้นซึ่งพลัดหลงเข้ามาตายในอ่าวไทย ลูกเต่าทะเลในครีนสแลนด วาฬเปิร์มซึ่งตายเกยชายหาดของสเปน รวมถึงสัตว์สายพันธุ์อื่นๆ ที่ผลการชันสูตรพบขยะพลาสติกจำนวนมากในท้องของมัน สิ่งที่เกิดขึ้นเป็นสัญญาณว่าถึงเวลาที่จะต้องแก้ปัญหาได้อย่างจริงจัง เพราะนอกจากจะทำลายระบบนิเวศทางทะเล ซึ่งกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ อุตสาหกรรม การประมง การท่องเที่ยว และการคมนาคมขนส่งแล้ว ยังส่งผลกระทบต่อสุขภาพของมนุษย์กรณีบริโภคสัตว์ทะเลที่อาจกลืนกินไมโครพลาสติกเข้าไปสะสมอีกด้วย ซึ่งที่ประชุมเห็นชอบร่วมกันว่ารัฐบาลควรสนับสนุนให้เอกชนใช้นวัตกรรมที่ก้าวหน้าในอุตสาหกรรมออกแบบผลิตภัณฑ์ที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม พัฒนาระบบการจัดการขยะและใช้ทรัพยากรอย่างคุ้มค่ามีประสิทธิภาพให้มากที่สุด และคงจะต้องติดตามกันต่อไปว่าแต่ละประเทศจะมีมาตรการที่เป็นรูปธรรมอย่างไร

กลับมาที่สรรพากรศาสตร์ ฉบับครึ่งทางปีหมูทอง ยังคงเข้มข้นด้วยเนื้อหาในระดับเจาะลึก นำโดยเรื่องจากปก ว่าด้วยการเลิกบริษัทที่อาจจะมีภาระผูกพันทั้งทางด้านธุรกรรมต่างๆ รวมทั้งประเด็นทางภาษี บทวิเคราะห์การเลี่ยงภาษีด้วยการเลี่ยงสถานประกอบการถาวรซึ่งเป็นตอนต่อจากฉบับก่อน และคอลัมน์ประจำที่นำเสนอเนื้อหาเข้มข้นจริงใจไม่แพ้กัน

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการสรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สาโรช ทองประคำ

ศิริพร เจนศิริสกุล

สมศักดิ์ อนันท์วัฒน์

กัญญา กำเนิดหล่ม

ภาวณี วุฒิกวาดร

ชวลีวรรณ แสงสุข

หัสสกาญจน์ กิ่งคารวัฒน์

บรรณาธิการอำนวยการ หัสสกาญจน์ กิ่งคารวัฒน์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณ ศรีศรีคม

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยธนกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรศาสตร์

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรศาสตร์

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน

และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



เลิกบริษัทจำกัด

รู้ให้ชัดกับผลทางภาษี

● กัมปนาท บุญรอด*

- เมื่อบริษัทใดตั้งขึ้นแล้วอาจเลิกกันได้ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งการเลิกกันของบริษัทนำมาซึ่งผลทางกฎหมายหลายประการ ทั้งยังมีความเกี่ยวข้องกับกฎหมายต่างๆ อีกหลายฉบับ บทความนี้จะกล่าวถึงการเลิกบริษัทจำกัดเท่านั้น ไม่ได้กล่าวถึงการเลิกกันของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่อย่างใด

โดยจะได้อธิบายถึงหลักเกณฑ์การเลิกบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และภาระภาษีของบริษัทที่เลิกกันในส่วนของประมวลรัษฎากร

ทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม การเลิกกันของบริษัทจะมีผลตามกฎหมายและต้องปฏิบัติอย่างไรบ้างนั้น พิจารณาเนื้อหาตามลำดับได้ ดังนี้

“สสพากรสารัน” ปีที่ 66 ฉบับที่ 6 มิถุนายน 2562

* นิติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



1. สาระสำคัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1.1 เหตุแห่งการเลิกบริษัทจำกัด

1) เลิกโดยผลของกฎหมาย การเลิกบริษัทโดยผลของกฎหมาย มีพื้นฐานมาจากหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนา ซึ่งทำให้สิทธิผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในสัญญาจัดตั้งบริษัทเป็นผู้กำหนดกรณีการเลิกสัญญาเอาไว้ได้¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 บัญญัติว่า “อันบริษัทจำกัดย่อมเลิกกันด้วยเหตุดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

- (1) ถ้าในบังคับของบริษัทที่กำหนดกรณีอันใดเป็นเหตุที่จะเลิกกัน เมื่อกรณีนั้น
- (2) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นไว้เฉพาะกำหนดกาลใดเมื่อสิ้นกำหนดกาลนั้น
- (3) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นเฉพาะเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดแต่อย่างเดียว เมื่อเสร็จการนั้น
- (4) เมื่อมีมติพิเศษให้เลิก
- (5) เมื่อบริษัทล้มละลาย”

อธิบายความหมายตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ดังนี้

- (1) ถ้าในบังคับของบริษัทที่กำหนดกรณีอันใดเป็นเหตุที่จะเลิกกัน เมื่อกรณีนั้น การเลิก

บริษัทในกรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้เข้าซื้อหุ้นตกลงเหตุแห่งการเลิกบริษัทไว้ โดยกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัทว่า เมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งเกิดขึ้น ให้ถือว่าบริษัทเป็นอันเลิกกัน หลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (1)² มีพื้นฐานมาจากเรื่องเงื่อนไขบังคับหลัง กล่าวคือหากบุคคลได้เข้าทำสัญญากัน ซึ่งรวมถึงสัญญาจัดตั้งบริษัทด้วย โดยกำหนดเงื่อนไขบางอย่างไว้ว่า หากเงื่อนไขนั้นสำเร็จในอนาคต สัญญานั้นเป็นอันสิ้นผลไป เช่นนี้เมื่อเกิดเหตุตามที่คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ บริษัทก็ย่อมเลิกกันตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้เช่นกัน โดยเหตุที่กำหนดไว้ในข้อบังคับนั้นต้องเป็นเหตุที่บรรดาผู้ถือหุ้นหรือกรรมการไม่สามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้าว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่ในเวลาใด ซึ่งหากเหตุการณ์ดังกล่าวสามารถคาดการณ์ได้ ย่อมเป็นเหตุของการเลิกบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (3) ที่กำหนดให้บริษัทเลิกกันภายหลังกิจการที่เป็นเหตุให้ตั้งบริษัทนั้นได้สำเร็จลง³

- (2) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นไว้เฉพาะกำหนดกาลใด เมื่อสิ้นกำหนดกาลนั้น เป็นกรณีที่ตั้งขึ้นโดยมีกำหนดเวลาไว้เฉพาะ ซึ่งหากถึงเวลาดังกล่าวบริษัทเป็นอันเลิกกัน หลักการตามประมวลกฎหมาย

¹ ศาสตราจารย์ ดร. สหณ รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 464

² หลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (1) เป็นกรณีเดียวกับการเลิกห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1055 (1)

³ ศาสตราจารย์ ดร. สหณ รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 465



แพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (2)⁴ มีพื้นฐานมาจากเรื่องเงื่อนไขเวลาสิ้นสุดลง กล่าวคือ คู่สัญญาตกลงว่าเมื่อถึงเวลาใดเวลาหนึ่ง ก็ให้สัญญานั้นสิ้นสุดลง⁵

(3) ถ้าบริษัทได้ตั้งขึ้นเฉพาะเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดแต่อย่างเดียว เมื่อเสร็จการนั้น กรณีนี้เป็นเรื่องของบริษัทมีวัตถุประสงค์หรือข้อบังคับกำหนดว่า บริษัทตั้งขึ้นเพื่อทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดเพียงอย่างเดียว เมื่อบริษัททำกิจการนั้นเสร็จก็ย่อมเลิกกัน

(4) เมื่อมีมติพิเศษให้เลิก⁶ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (4) เป็นกรณีที่ผู้ถือหุ้นแสดงเจตนาเลิกบริษัท การแสดงเจตนาที่โดยหลักแล้วผู้ถือหุ้นจะใช้วิธีลงมติในที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นเท่านั้น โดยกฎหมายกำหนดว่า ต้องใช้มติพิเศษตามมาตรา 1236 (4) ประกอบกับ มาตรา 1194 และเมื่อที่ประชุมมีมติพิเศษดังกล่าวแล้ว การเลิกบริษัทก็ย่อมมีผลสมบูรณ์ตั้งแต่วันที่บริษัทมีมติพิเศษให้เลิกกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236⁷

(5) เมื่อบริษัทล้มละลาย⁸ ตามประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (5) เป็นกรณีที่บริษัทนั้นถูกศาลสั่งให้ล้มละลายตาม พ.ร.บ.ล้มละลาย พ.ศ. 2483 แต่การที่บริษัทถูกศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด ยังไม่ถึงว่าบริษัทล้มละลาย เช่นนี้ ยังไม่ถือเป็นเหตุเลิกบริษัท

➤ แนววินิจฉัยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236

ตัวอย่างที่ 1⁹ ที่ประชุมผู้ถือหุ้นได้มีมติพิเศษให้เลิกบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (4) ซึ่งมีผลตามกฎหมายให้บริษัทเลิกกันแล้ว จึงไม่มีเหตุที่ผู้ร้องซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทจะต้องใช้สิทธิทางศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ขอให้ศาลสั่งเลิกบริษัทอีก

ตัวอย่างที่ 2¹⁰ โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดถูกศาลแพ่งพิพากษาให้ล้มละลายบริษัทโจทก์ยอมเลิกกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (5) แต่ตามมาตรา 1249 ให้พึงถือว่าบริษัทโจทก์ยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี และการชำระบัญชีของโจทก์อันเป็นบริษัทจำกัดซึ่งล้มละลาย

⁴ หลักการตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (2) เป็นกรณีเดียวกับการเลิกห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1055 (2)

⁵ ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 465

⁶ ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 466

⁷ คำวินิจฉัยของกรมพัฒนาธุรกิจการค้าที่ พณ 0805.05/1117 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2550

⁸ ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 467

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2301/2526

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3902/2549



ให้จัดทำไปตามบทกฎหมายลักษณะล้มละลาย แต่จะทำได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1247 วรรคแรก ซึ่ง พ.ร.บ. ล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 22 มาตรา 24 และมาตรา 25 จำกัดอำนาจในการจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือกิจการของลูกหนี้ซึ่งเป็นโจทก์คดีนี้แต่เฉพาะในทางแพ่งเท่านั้น ไม่รวมถึงการฟ้องร้องหรือต่อสู้คดีอาญาด้วย

ตัวอย่างที่ 3¹¹ เมื่อโจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ซึ่งมีคำพิพากษาให้ล้มละลายแล้ว จึงทำให้บริษัทโจทก์เป็นอันเลิกกันโดยบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 (5) และโจทก์ยอมหมดอำนาจที่จะทำการใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของโจทก์ต่อไปอีก การจัดการรวมทั้งการฟ้องร้องหรือต่อสู้คดีใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของโจทก์ยอมตกอยู่ในอำนาจของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ที่จะจัดการแต่ผู้เดียวตาม พ.ร.บ. ล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 22, 24 ทั้งมาตรา 1247 ก็บัญญัติไว้ว่า การชำระบัญชีบริษัทจำกัดซึ่งล้มละลายนั้น ให้จัดทำไปตามบทกฎหมายล้มละลายที่คงใช้อยู่ตามแต่จะทำได้ ดังนั้นกรรมการบริษัทโจทก์จึงไม่กลับมีอำนาจทำการแทนบริษัทโจทก์ได้อีกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา

1249 เพราะมาตรา 1251 ก็ระบุเป็นข้อยกเว้นไว้แล้วว่าบริษัทในเมื่อเลิกกันเพราะเหตุอื่นนอกจากล้มละลาย กรรมการของบริษัทย่อมเข้าเป็นผู้ชำระบัญชี คดีนี้บริษัทโจทก์เลิกกันเพราะเหตุล้มละลาย กรรมการบริษัทโจทก์จึงไม่ใช่ผู้ชำระบัญชีและไม่มีอำนาจมอบอำนาจให้ฟ้องคดีนี้ตามตราประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1252

2) เลิกโดยมีคำสั่งศาล นอกจากบริษัทจำกัดยอมเลิกกันได้เพราะมีเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1236 แล้ว ศาลอาจสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดเมื่อปรากฏเหตุใดเหตุหนึ่งตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 บัญญัติว่า “นอกจากนี้ศาลอาจสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดด้วยเหตุต่อไปนี้ คือ

- (1) ถ้าทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท
- (2) ถ้าบริษัทไม่เริ่มทำการภายในปีหนึ่งนับแต่วันจดทะเบียนหรือหยุดทำการปีหนึ่งเต็ม
- (3) ถ้าการค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้
- (4) ถ้าจำนวนผู้ถือหุ้นลดน้อยลงจนเหลือไม่ถึงสามคน
- (5) เมื่อมีเหตุอื่นใดทำให้บริษัทนั้นเหลือวิสัยที่จะดำรงคงอยู่ต่อไปได้¹²

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8047/2544

¹² แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 1237 โดยคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติที่ 21/2560



แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัทหรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท ศาลจะสั่งให้ยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือให้มีการประชุมตั้งบริษัทแทนสั่งให้เลิกบริษัทก็ได้ แล้วแต่จะเห็นควร”

จากบทบัญญัติดังกล่าวประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 ในอำนาจแก่ศาลในการสั่งให้เลิกบริษัทจำกัด รวม 5 ประการด้วยกัน กฎหมายใช้คำว่าอาจสั่งให้เลิก แสดงให้เห็นว่า เป็นดุลพินิจของศาลที่จะสั่งให้เลิกบริษัทหรือไม่ก็ได้ การเลิกบริษัทจำกัดตามมาตรา 1237 นี้ จะต้องร้องขอต่อศาลเพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดนั้น ทางปฏิบัติศาลจะต้องนัดไต่สวนคำร้อง และมีข้อพิงสังเกตเห็นว่า การเลิกบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1236 และ 1237 นี้ จะต้องพิจารณาบทบัญญัติอื่นประกอบด้วย เช่น มาตรา 1249 ระบุว่า ห้างหุ้นส่วนกิติบริษัทก็ดี แม้จะได้เลิกกันแล้ว ก็ให้พิงถือว่ายังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี

ข้อพิจารณา

การเลิกบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 มีข้อพิจารณา

ที่สำคัญ ดังนี้

1. เหตุต่างๆ ดังกล่าวตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 เป็นเพียงเหตุที่อาจร้องขอต่อศาลให้ศาลสั่งเลิกบริษัทได้เท่านั้น แต่ไม่ได้หมายความว่าศาลจะต้องมีคำสั่งให้เลิกบริษัทเสมอไป การสั่งให้บริษัทเลิกกันหรือไม่ยอมเป็นดุลพินิจของศาล ซึ่งการจะสั่งเป็นประการใด ศาลย่อมจะต้องคำนึงประโยชน์ของผู้ถือหุ้นทั้งหลายในบริษัทเป็นสำคัญ¹³

2. การเลิกบริษัทโดยเหตุประการใดประการหนึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 ดังกล่าว จะต้องมีการสั่งศาลให้เลิกบริษัทเสียก่อน บริษัทจึงจะเลิกกัน ซึ่งแตกต่างไปจากการเลิกบริษัทโดยบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งบริษัทเป็นอันเลิกกันโดยทันทีเมื่อมีเหตุประการหนึ่งประการใด¹⁴

3. การขอให้ศาลสั่งเลิกบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1237 นั้น มิได้กำหนดไว้ให้ต้องทำเป็นคำร้องขอ จึงชอบที่จะขอให้เลิกบริษัท โดยทำเป็นคำฟ้องได้¹⁵

4. ถ้าทำผิดในการยื่นรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือทำผิดในการประชุมตั้งบริษัท¹⁶ กล่าวคือ หากรายงานประชุมตั้งบริษัท หรือ

¹³ นนทวิชร์ นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หน้า 280

¹⁴ นนทวิชร์ นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หน้า 281

¹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1772/2540

¹⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 (1)



การประชุมตั้งบริษัทนั้นมิได้กระทำให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ผู้มีส่วนได้เสียอาจร้องขอให้ศาลมีคำสั่งเลิกบริษัทได้¹⁷

5. ถ้าบริษัทไม่เริ่มทำการภายในปีหนึ่งนับแต่วันจดทะเบียนหรือหยุดทำการปีหนึ่งเต็ม¹⁸ ตามมาตรา 1237 (2) บัญญัติว่า ถ้าบริษัทไม่เริ่มทำการภายในปีหนึ่งนับแต่วันจดทะเบียนหรือหยุดทำการถึงปีหนึ่งเต็ม แม้การสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดกรณีนี้จะเป็นดุลพินิจของศาล แต่ศาลก็ย่อมมีอำนาจพิจารณาถึงสาเหตุที่แท้จริงในการหยุดทำการและพฤติการณ์อื่นๆ ในการดำเนินกิจการค้าขายของบริษัทที่พิจารณาได้ความมาประกอบการพิจารณาได้

6. ถ้าการค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้¹⁹ การที่จะร้องขอให้ศาลมีคำสั่งเลิกบริษัทกรณีนี้ต้องครบหลักเกณฑ์ 2 ประการ คือ

(1) การค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และ

(2) ไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้

7. ถ้าจำนวนผู้ถือหุ้นลดน้อยลงจนเหลือ

ไม่ถึงสามคน²⁰ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1097 กำหนดให้การตั้งบริษัทต้องมีผู้เริ่มก่อการตั้งแต่ 3 คนขึ้นไปเข้าทำสัญญาจัดตั้งบริษัท หากบริษัทมีผู้ถือหุ้นลดลงจนเหลือไม่ถึง 3 คน ก็ย่อมขัดต่อสภาพของบริษัทตามที่กฎหมายกำหนด จึงเป็นเหตุให้ร้องขอให้เลิกบริษัทได้

8. เมื่อมีเหตุอื่นใดทำให้บริษัทนั้นเหลือวิสัยที่จะดำรงคงอยู่ต่อไปได้²¹ การเพิ่มเติมเหตุในการร้องขอต่อศาลในการเลิกบริษัท กรณีนี้เป็นการแก้ปัญหาหากกฎหมายบริษัท กรณีผู้ถือหุ้นฝ่ายข้างน้อยถูกเอาเปรียบจากผู้ถือหุ้นฝ่ายข้างมาก โดยอาจร้องขอต่อศาลเพื่อให้เลิกบริษัทชำระบัญชีและแบ่งทรัพย์สินของตนได้²²

๘ แนววินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างที่ 1²³ เมื่อได้ความว่าหลังจากปี 2543 จำเลยที่ 1 ไม่เคยมีการจัดทำงบดุลและไม่เคยจัดทำบัญชีรายรับรายจ่ายอีกเลย รวมทั้งได้หยุดดำเนินกิจการมาแล้วเกินกว่าหนึ่งปี เนื่องจากมีข้อขัดแย้งในระหว่างกรรมการและผู้ถือหุ้นของจำเลยที่ 1 โดยต่างฝ่ายต่างกล่าวหากันว่าทำการโดยไม่สุจริตในการร่วมลงทุนซื้อขายที่ดินอันเป็น

¹⁷ ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตน์ไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 468

¹⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 (2)

¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 (3)

²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 (4)

²¹ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 1237 โดยคำสั่งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ที่ 21/2560 โดยเพิ่มมาตรา 1237 (5)

²² ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตน์ไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 473

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2666/2558



วัตถุประสงค์หลักในการประกอบธุรกิจของจำเลยที่ 1 ถึงขั้นมีการแจ้งความดำเนินคดีอาญาลักษณะทำนองเป็นปฏิปักษ์ต่อกันระหว่างผู้ถือหุ้นอย่างเห็นได้ชัด ดังนั้น กรณีจึงมีเหตุอันสมควรที่ศาลจะใช้ดุลพินิจสั่งให้บริษัทจำเลยที่ 1 เลิกกันได้เพราะบริษัทหยุดทำการถึงปีหนึ่งเต็มตามมาตรา 1237 (2) ดังกล่าว ที่ศาลอุทธรณ์ภาค 8 พิพากษาให้เลิกบริษัทจำเลยที่ 1 ตามมาตรา 1237 (2) และให้ตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีเป็นผู้ชำระบัญชีเพราะเห็นว่าโจทก์ทั้งสามกับจำเลยที่ 2 และที่ 3 ซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทมีเรื่องขัดแย้งกันจนไม่อาจเข้าเป็นผู้ชำระบัญชีร่วมกันได้นั้นชอบด้วยเหตุผลแล้ว

ตัวอย่างที่ 2²⁴ สาเหตุที่จำเลยที่ 1 ไม่ได้ประกอบกิจการใดๆ ตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้เนื่องจากเกิดความขัดแย้งกันอย่างรุนแรงระหว่างฝ่ายโจทก์ที่ 2 และที่ 3 กับฝ่ายจำเลยที่ 2 และที่ 3 ซึ่งต่างเป็นกรรมการผู้มีอำนาจกระทำการแทนจำเลยที่ 1 จนถึงขั้นมีการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อให้ดำเนินคดีแก่โจทก์ทั้งสี่ในข้อหาร่วมกันฉ้อโกงและยกยอกและมีการฟ้องคดีอาญาต่อศาลชั้นต้นกล่าวหาว่าโจทก์ที่ 2 ปลอมเอกสารซึ่งความขัดแย้งกันดังกล่าวทำให้จำเลยที่ 1 ไม่อาจดำเนินกิจการตามวัตถุประสงค์

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6917/2558

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4727/2533

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2448/2559

ต่อไปได้อันเป็นเหตุที่จะเลิกบริษัทจำเลยที่ 1 ในกรณีบริษัทหยุดทำการถึง 1 ปีเต็ม ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1237 (2) จึงเห็นสมควรให้เลิกบริษัทจำเลยที่ 1

ตัวอย่างที่ 3²⁵ บริษัทผู้คัดค้านดำเนินกิจการสร้างศูนย์การค้าซึ่งในปีต้นๆ ประสบการณ์ขาดทุนแต่ไม่มากนัก กิจการของผู้คัดค้านเจริญก้าวหน้าขึ้น มีทรัพย์สินมากกว่าหนี้สินจำนวนมาก และมีเหตุผลให้นำเชื่อว่าเมื่อผู้คัดค้านก่อสร้างศูนย์การค้าและโครงการอื่นๆ เสร็จแล้วก็จะมีการกำไร จึงไม่อาจกล่าวได้ว่าการค้าของผู้คัดค้านทำไปมีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้ กรณีไม่มีเหตุที่จะเลิกบริษัทผู้คัดค้านตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1237 (3)

ตัวอย่างที่ 4²⁶ การที่ศาลจะสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดต้องพิจารณาว่าเข้าหลักเกณฑ์ที่ศาลจะสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1237 หรือไม่ ที่จำเลยที่ 1 กล่าวอ้างทำนองว่าบริษัท ป. และโจทก์ทั้งสองผิดสัญญาการร่วมทุน ไม่ใช่หลักเกณฑ์ที่จะนำมากล่าวอ้างอันเป็นเหตุที่จะให้ศาลไม่ควรสั่งเลิกบริษัทจำเลยที่ 1 แต่เหตุที่จะนำมาพิจารณาว่าศาลสมควรสั่งให้เลิกบริษัทจำเลยที่ 1 ในกรณีนี้คือหยุดทำการไปถึงหนึ่งปีเต็มตามมาตรา 1237 (2)



หรือการค้าของบริษัททำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียว และไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้ตามมาตรา 1237 (3) หรือไม่ บริษัทจำเลยที่ 1 หยุดทำการถึงหนึ่งปีเต็มแล้วและการค้าของบริษัทจำเลยที่ 1 ทำไปก็มีแต่ขาดทุนอย่างเดียวและไม่มีทางหวังว่าจะกลับฟื้นตัวได้ ตามมาตรา 1237 (2) และ (3) อันเป็นเหตุที่ศาลจะสั่งให้เลิกบริษัทจำกัดได้

ข้อสังเกต กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถูกนายทะเบียนชื้อชื่อออกจากทะเบียนถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น สิ้นสุดสภาพนิติบุคคลตั้งแต่เมื่อนายทะเบียนชื้อชื่อออกจากทะเบียน แต่ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นมีอยู่เท่าใดก็ให้คงมีอยู่อย่างนั้นและพึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังมีได้สิ้นสภาพนิติบุคคล²⁷ จึงมีประเด็นว่า การถอนทะเบียนบริษัทจำกัดร้างเป็นการเลิกบริษัทแล้วจะต้องมีการชำระบัญชีตามบทบัญญัติในหมวด 4 ส่วนที่ 8 (เลิกบริษัท) ซึ่งจะต้องดำเนินการชำระบัญชีตามบทบัญญัติในหมวด 5 (การชำระบัญชีห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัด) หรือไม่อย่างไร

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7706/2557 วินิจฉัยสรุปได้ว่า ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการ ผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นยังคงบัญญัติว่ามีอยู่เท่าไร ก็ให้คงมีอยู่อย่างนั้นและให้พึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังมีได้สิ้นสภาพนิติบุคคลเช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรา 1246 (5) กรณีหาใช่เรื่องกฎหมายเดิมและกฎหมายที่แก้ไขใหม่แตกต่างกันเรื่องความรับผิดชอบผู้ถือหุ้นไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7201/2558 วินิจฉัยสรุปได้ว่า จำเลยที่ 1 ถูกนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางมีคำสั่งชื้อชื่อจำเลยที่ 1 อันมีผลให้จำเลยที่ 1 สิ้นสภาพนิติบุคคลนับแต่นั้นก็ตาม แต่ ป.พ.พ. มาตรา 1273/3 บัญญัติไว้ว่า แต่ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการ ผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นมีอยู่เท่าไรก็คงมีอยู่อย่างนั้น และพึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังมีได้สิ้นสภาพนิติบุคคล ฉะนั้นจำเลยที่ 1 ยังคงต้องรับผิดชอบในคดีดังกล่าวต่อไป

เดิม มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9331/2542

วินิจฉัยว่า บริษัท น. ถูกนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทฯ ชื้อชื่อออกจากทะเบียนบริษัทและประกาศการชื้อชื่อบริษัทในราชกิจจานุเบกษา บริษัท น. จึงเป็นอันเลิกกันโดยผลของกฎหมายอันเป็นการเลิกกันเพราะเหตุอย่างอื่นนอกจากเหตุผลละลายซึ่งต้องมีการชำระบัญชีของบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1251 ผู้ร้องในฐานะกรรมการของบริษัท น. จึงมีอำนาจขอให้ศาลตั้งผู้ชำระบัญชีได้

และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6783/2552

วินิจฉัยว่า ในขณะที่โจทก์ยื่นฟ้องจำเลยนายทะเบียนได้ชื้อชื่อบริษัทจำเลยออกจากทะเบียนแล้ว อันเป็นผลทำให้บริษัทต้องเป็นอันเลิกกัน แต่เมื่อการเลิกโดยเหตุที่นายทะเบียนชื้อชื่อนั้นเป็นการเลิกโดยเหตุอื่นนอกจากเหตุผลละลาย จึงต้องมีการชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1251 และมาตรา 1249 บัญญัติไว้ว่า แม้ว่าบริษัทจะเลิกกันแล้วก็ให้พึงถือว่ายังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชีเมื่อปรากฏว่ายังไม่มีการชำระบัญชีของจำเลยจึงถือว่าบริษัทคงตั้งอยู่ตลอดมา โจทก์จึงมีอำนาจ



ดำเนินคดีกับจำเลยต่อไป

ต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8976/2556

วินิจฉัยว่า การที่นายทะเบียนชิตชื่อจำเลยที่ 1 ออกจากทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 อันเป็นบทบัญญัติในหมวด 6 การถอนทะเบียนห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัดร้าง ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18)ฯ มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2551 เช่นนี้ การชิตชื่อบริษัทดังกล่าวออกจากทะเบียนย่อมเป็นไปตามมาตรา 1273/3 กล่าวคือ บริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่นายทะเบียนชิตชื่อบริษัทออกจากทะเบียนและบริษัทที่ถูกชิตชื่อจะกลับคืนฐานะนิติบุคคลอีกครั้งเมื่อศาลได้มีคำสั่งให้จดทะเบียนชิตชื่อบริษัทกลับคืนเข้าทะเบียนตามมาตรา 1273/4 เมื่อปรากฏว่าในวันที่ยื่นคำฟ้องจำเลยที่ 1 เป็นคดีล้มละลายนั้น ศาลยังไม่ได้มีคำสั่งให้จดทะเบียนชิตชื่อจำเลยที่ 1 กลับคืนเข้าสู่ทะเบียน จำเลยที่ 1 จึงยังคงสิ้นสภาพนิติบุคคลอยู่ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 1 ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า จำเลยที่ 1 ยังมีสภาพเป็นนิติบุคคลอยู่เพราะอยู่ระหว่างดำเนินการชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1249 นั้น เห็นว่า กรณีของจำเลยที่ 1 เป็นการถอนทะเบียนบริษัทจำกัดร้าง

กรณีจึงต้องบังคับตามบทบัญญัติในหมวด 6 หาใช่เป็นการเลิกบริษัทแล้วจะต้องมีการชำระบัญชีตามบทบัญญัติในหมวด 4 ส่วนที่ 8 ซึ่งจะต้องดำเนินการชำระบัญชีตามบทบัญญัติในหมวด 5 แต่อย่างใดไม่

(ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนที่ 11 การถอนทะเบียนร้าง มาตรา 1246 ได้ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 และได้เพิ่มเติมในหมวด 6 การถอนทะเบียนห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนจำกัด และบริษัทจำกัดร้าง มาตรา 1273/1 ถึงมาตรา 1273/4)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15641/2558

วินิจฉัยว่า ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 และ 1273/4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 มาตรา 19 และมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม 2551 บัญญัติให้บริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่มื่อนายทะเบียนชิตชื่อบริษัทออกเสียจากทะเบียนและบริษัทที่ถูกชิตชื่อจะกลับคืนสู่ทะเบียนมีฐานะนิติบุคคลอีกครั้งเมื่อศาลสั่งให้จดทะเบียนชิตชื่อบริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียน เมื่อปรากฏว่าในวันที่ยื่นฟ้องจำเลยที่ 1 และที่ 2 เป็นคดีล้มละลายนี้ (วันที่ 15 สิงหาคม 2554) ศาลจังหวัด ยังไม่ได้มีคำสั่ง



ให้จดชื่อจำเลยที่ 1 และที่ 2 กลับคืนเข้าสู่ทะเบียน ขณะฟ้องจำเลยที่ 1 และที่ 2 จำเลยจึงไม่มีฐานะนิติบุคคลที่โจทก์ฟ้องได้ แม้ต่อมาศาลจังหวัด มีคำสั่งให้จดชื่อจำเลยที่ 1 และที่ 2 กลับคืนเข้าสู่ทะเบียนเมื่อวันที่ 23 กันยายน 2554 และตามมาตรา 1273/4 กำหนดให้ถือว่าบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการชดชื่อออกเลย ก็เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่งเท่านั้น หากทำให้โจทก์ซึ่งไม่มีอำนาจฟ้องมาตั้งแต่ต้นกลับกลายเป็นมีอำนาจฟ้องไปไม่

1.2 ผู้มีสิทธิขอให้ศาลสั่งเลิกบริษัท²⁸ ผู้มีสิทธิขอให้ศาลสั่งเลิกบริษัท ได้แก่

(1) ผู้ถือหุ้นคนใดคนหนึ่ง แต่ถ้าผู้ถือหุ้นโอนหุ้นให้แก่บุคคลอื่นไปก่อนแล้ว ก็ไม่มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาลอีกต่อไป แม้ว่าในทะเบียนผู้ถือหุ้นจะยังมีชื่อปรากฏอยู่ก็ตาม

(2) กรรมการบริษัท กรรมการมีสิทธิฟ้องให้เลิกบริษัทได้โดยไม่ต้องได้รับมอบอำนาจจากกรรมการคนอื่น ๆ เพราะไม่ได้ฟ้องในฐานะผู้แทนของบริษัท

หากเป็นเพียงผู้แทนชั่วคราวเลิกบริษัทไม่ได้

1.3 ขั้นตอนการเลิกบริษัท²⁹ ตามประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มี 2 ขั้นตอนได้แก่

ขั้นตอนที่ 1 ต้องจดทะเบียนเลิกก่อนนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท นายทะเบียนรับจดทะเบียนเลิกวันไหน วันนั้นถือเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิก

ขั้นตอนที่ 2 เมื่อชำระบัญชีเสร็จ ต้องไปจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีอีกครั้งหนึ่ง (ถ้าบริษัทเลิกกันเพราะเหตุล้มละลาย ก็ต้องชำระบัญชีและปฏิบัติตามกระบวนการที่กำหนดตามกฎหมายล้มละลายด้วย) จึงจะเสร็จสิ้นสมบูรณ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1.4 ผลแห่งการเลิกบริษัท เมื่อบริษัทเลิกกันจะต้องมีการชำระบัญชี และถ้าบริษัทเลิกกันเพราะเหตุล้มละลาย ก็ต้องชำระบัญชีและปฏิบัติตามกระบวนการที่กำหนดตามกฎหมายล้มละลาย ซึ่งการชำระบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อการรวบรวมทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหลายของบริษัท และเพื่อการชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ทั้งปวงของบริษัทก่อนที่จะได้มีการคืนเงินทุนแก่ผู้ถือหุ้นต่อไป หากยังมีทรัพย์สินเหลืออยู่ภายหลังการชำระบัญชีของบริษัท ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับคืนเงินทุนสำหรับหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิซึ่งกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท³⁰ มีปัญหาว่า

²⁸ ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 471

²⁹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนอโดย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2 พ.ศ. 2561 หน้า 9-043-044

³⁰ นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หน้า 281



เมื่อบริษัทเป็นอันเลิกกันแล้ว จะมีผลทำให้บริษัท
ลื่นสภาพบุคคลไปเลยหรือไม่ มีความเห็นเป็น
3 แนว ดังนี้³¹

แนวที่ 1 บริษัทลื่นสภาพบุคคลทันที เมื่อ
บริษัทได้เลิกกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์มาตรา 1236 และมาตรา 1237 ส่วน
ขั้นตอนหลังจากเลิกบริษัทหรือการชำระบัญชีนั้น
เป็นเพียงขั้นตอนประกอบเท่านั้น เปรียบเสมือน
การเข้าจัดการทรัพย์สินมรดกหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่
ความตาย

แนวที่ 2 บริษัทลื่นสภาพบุคคลทันที เมื่อ
ได้มีการจดทะเบียนเลิกบริษัทตามประมวลกฎหมาย
แพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1254 ทั้งนี้ เนื่องจาก
บริษัทเป็นนิติบุคคลซึ่งเกิดขึ้นมาได้ก็โดยอำนาจ
ของกฎหมายที่บัญญัติให้ต้องจดทะเบียนจัดตั้ง
บริษัทขึ้น ดังนั้น การจะลื่นสภาพบุคคลได้
ก็ต่อเมื่อได้จดทะเบียนเลิกบริษัทด้วย³²

แนวที่ 3 บริษัทลื่นสภาพบุคคลเมื่อได้มี
การจดทะเบียนสิ้นสุดการชำระบัญชีแล้ว กล่าว
คือ ถึงแม้ว่าจะได้จดทะเบียนเลิกบริษัทแล้วก็ตาม
แต่บริษัทก็ยังไม่ลื่นสภาพบุคคล เพราะตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1249

บัญญัติให้ถือว่า บริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลา
ที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี และการชำระบัญชี
จะเสร็จสิ้นเมื่อได้จดทะเบียนมติที่ประชุมใหญ่
อนุมัติการชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์มาตรา 1270 วรรค 2³³ ซึ่งคำว่า
“บริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อ
การชำระบัญชี” หมายถึง ยังคงตั้งอยู่ระหว่าง
การดำเนินการของผู้ชำระบัญชี³⁴ กรณีเช่นนี้
จะทำกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวการชำระบัญชีไม่ได้³⁵

2. ภาวะภาษีของบริษัทที่ เลิกกันตามประมวลรัษฎากร

2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล³⁶ ประกอบด้วย
หลักเกณฑ์ตามมาตรา 72 หน้าที่และความรับ-
ผิดชอบเกี่ยวกับการยื่นแบบและเสียภาษี และ
มาตรา 74 การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษี
โดยมีสาระสำคัญแยกตามมาตรา ดังนี้

(1) มาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร หลักเกณฑ์

1. การแจ้งเลิกประกอบกิจการต่อเจ้า-
พนักงาน³⁷

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

³¹ ศาสตราจารย์ ดร. สหอน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 463-464

³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1907/2506

³³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2390/2541 และฎีกาที่ 1076/2556

³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6783/2552

³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1348/2532

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ถึง มาตรา 74

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคหนึ่ง



เล็กกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตามเจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ของจำนวนภาษีที่ต้องเสียเงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษี

2. หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีในปีที่เลิกกัน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันดังกล่าวแล้ว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีให้ถือว่า วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 68 และมาตรา 69 โดยอนุโลม³⁸

ถ้าผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการ และเสียภาษีภายในกำหนดเวลาตามความในวรรคก่อนได้ และได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ขยายระยะเวลาออกไปอีกก็ได้ เฉพาะกรณีที่

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสอง

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสาม

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสี่

มีการชำระบัญชีอธิบดีจะสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปอีกด้วยก็ได้³⁹

ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันโดยไม่มีการชำระบัญชี ให้ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชีร่วมกับผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งมีอำนาจจัดการตามที่บัญญัติไว้ในสามวรรคก่อน”⁴⁰

สาระสำคัญ

1. กรณีเจ้าพนักงานรับจดทะเบียนได้รับจดทะเบียนเลิกบริษัท แล้ว ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบถึงการเลิกบริษัทภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกและให้ถือวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไว้แล้ว แต่การชำระบัญชียังไม่เสร็จสิ้น ให้ถือว่า บริษัทฯ ยังคงตั้งอยู่ครบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี ตามมาตรา 1249 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ



พาณิชย์ ดังนั้น บริษัทฯ จึงยังมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และแบบ ภ.ง.ด.51 พร้อมงบการเงินต่อไป จนกว่าจะได้จดทะเบียนการชำระบัญชีเสร็จ โดยมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่วันถัดจากวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก)⁴¹ ถ้าผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว และไม่ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีต่อกรมสรรพากร ดังนั้นหากบริษัทไม่ได้ยื่นคำร้องและได้ยื่นรายการพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด บริษัทต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องระวางโทษปรับอาญากรณีไม่ยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร⁴²

2. เนื่องจากการตั้งบริษัทขึ้นตามกฎหมายนั้นก็ด้วยวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินกิจการในทางธุรกิจหรือทางการค้า หากมีกรณีที่บริษัทเลิกกันไม่ว่าด้วยเหตุตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือโดยคำสั่งศาล การเลิกกันนี้จึงหมายถึงการที่บริษัทได้

เลิกประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ที่มุ่งจัดตั้งบริษัทขึ้นมา วันที่เลิกกันจึงหมายถึงวันที่บริษัทได้เลิกประกอบกิจการนั่นเอง ซึ่งเมื่อบริษัทได้เลิกกันแล้วบริษัทยังมีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีภายหลังที่ได้แจ้งเลิกกิจการภายใน 150 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก และหากมีกรณีที่บริษัทไม่สามารถยื่นรายการและชำระภาษีได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด เช่น การชำระบัญชีไม่อาจทำให้เสร็จสิ้นได้ภายใน 150 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกก็ให้บริษัทมีสิทธิยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายระยะเวลาการปฏิบัติดังกล่าวออกไปได้อีก ทั้งนี้ ตามมาตรา 68 และมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น วันที่เลิกกัน จึงหมายถึงวันที่บริษัทได้หยุดประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งบริษัทขึ้นมาอย่างถาวร และได้แจ้งเลิกประกอบกิจการต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งบริษัทที่เลิกกิจการก็มีสิทธิคืนบัตรประจำตัวพร้อมเลขประจำตัวผู้เสียภาษีได้นับแต่วันนั้น⁴³

ข้อสังเกต⁴⁴

1. การควมเข้ากันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและ

⁴¹ หนังสือที่ กค 0702/2766 ลงวันที่ 8 เมษายน 2552 และที่ กค 0706/9970 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2549

⁴² หนังสือที่ กค 0706/587 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546

⁴³ หนังสือที่ กค 0706/9970 ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2549

⁴⁴ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2 พ.ศ. 2561 หน้า 9-039



พาณิชย์⁴⁵ มิได้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากันเล็กน้อยแต่อย่างใด เพียงแต่กำหนดว่า แต่ละนิติบุคคลต้องนำความไปจดทะเบียนต่อนายทะเบียน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นโดยการควบเข้ากันนั้น ต้องจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่ แต่ตามประมวลระฎการ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ถือว่าแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เล็กน้อย โดยพิจารณาได้ตามประมวลระฎการ มาตรา 73 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ให้ถือว่าแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เล็กน้อย และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่นั้นได้ควบกันมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีแทนแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งให้ถือว่าเล็กน้อยนั้นในกรณีดังกล่าวนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา 72 มาใช้บังคับโดยอนุโลม และสำหรับกรณีบริษัทนิติบุคคลให้กรรมการของบริษัทนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นใหม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ชำระบัญชี

ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 72”

ตัวอย่าง⁴⁶ เมื่อ A และ B ควบเข้ากัน และจดทะเบียนเป็นบริษัทใหม่ ถือว่า A และ B ได้เล็กน้อย และบริษัทใหม่ที่เกิดจากการควบกันนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีแทน A และ B ซึ่งได้ถือว่าเล็กน้อยตามมาตรา 73 แห่งประมวลระฎการ

(2) มาตรา 74 แห่งประมวลระฎการ

หลักเกณฑ์ การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ในปีที่เลิกประกอบกิจการ⁴⁷

ประมวลระฎการ มาตรา 74 บัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กน้อยหรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อคำนวณภาษี ให้เป็นไปตามวิธีการในมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 66 เว้นแต่

(1) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้นำถือว่าราคาดังกล่าวเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือ

⁴⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1073 ถึง มาตรา 1076 (กรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1238 ถึง มาตรา 1243 (กรณีบริษัท)

⁴⁶ หนังสือที่ กค 0702/1163 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2553

⁴⁷ ประมวลระฎการ มาตรา 74



ขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ควบเข้ากัน เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับ ทรัพย์สินนั้นเท่านั้นและห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่าง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันโดยที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้โอนกิจการต้อง จัดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลา บัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดใน วันที่จดทะเบียนเลิกและให้นำความใน (ข) มาใช้ บังคับโดยอนุโลม

(2) เงินสำรองหรือเงินกำไรยกมาจากรอบ ระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เฉพาะส่วนที่ยังมิได้เสียภาษี

เงินได้ให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้รอบระยะเวลา บัญชีสุดท้ายด้วย

(3) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ- บุคคลประกอบกิจการประกันภัยให้นำเงินสำรอง ซึ่งได้กันไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ ตาม มาตรา 65 ตี (1) เฉพาะส่วนที่ยังมิได้นำมาเป็น รายได้ มารวมคำนวณเป็นรายได้ด้วย

บทบัญญัติมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 66 วรรค สอง เฉพาะที่กระทำการกิจการขนส่งผ่านประเทศ ต่างๆ”

สาระสำคัญ

1. กรณีที่บริษัทเลิกกิจการ ในการคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับ ทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่ให้ใช้ราคาตลาดตามมาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸ กล่าวคือ กรณีการ เลิกประกอบกิจการ เมื่อที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมี มติพิเศษให้เลิกกิจการ และบริษัทฯ ได้จดทะเบียน เลิกกิจการต่อเจ้าพนักงานกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์แล้ว ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ มีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับ จดทะเบียนเลิก และให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับ จดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา บัญชีโดยผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่และรับผิดชอบในการ

⁴⁸ หนังสือที่ กค 0706/587 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546



ยื่นแบบและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่ให้ใช้ราคาตลาดตามมาตรา 74 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นนั้น บริษัทฯ ต้องนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹

2. กรณีการโอนกิจการที่ผู้โอนมีความประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้รับโอนนั้น ไม่มีบทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากรห้ามโอนกิจการแก่กัน และการโอนกิจการทั้งหมดดังกล่าวพิจารณาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล หากผู้โอนได้จดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกับที่โอนกิจการ ทรัพย์สินที่ผู้โอนได้โอนให้แก่ผู้รับโอนจะต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก หากราคาตลาดนั้นสูงหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นผู้โอนไม่ต้องนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งนี้ ตามมาตรา 74 (1) (ข) และ (ค) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁰

3. การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกรณีการโอนกิจการระหว่างบริษัทด้วยกัน โดยบริษัทผู้โอนกิจการได้จดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น ตามมาตรา 74 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก และกำหนดให้นำความตามมาตรา 74 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งมาตรา 74 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไม่ให้ถือว่าราคาทรัพย์สินที่ตีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทเดิมที่ได้โอนกิจการไป ส่วนบริษัทที่ได้รับโอนกิจการนั้น ให้ถือราคาทรัพย์สินที่ได้รับโอนมาตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทเดิมในวันที่รับโอนกิจการเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะมีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไข และอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และ

⁴⁹ หนังสือที่ กค 0702/4377 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2556

⁵⁰ หนังสือที่ กค 0702/8296 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2551



ห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ดังนี้

3.1 กรณีของบริษัทผู้โอน ทรัพย์สินที่โอนจะต้องตีราคาตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิก หากราคาตลาดนั้นสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาทุน ผลกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นนั้นบริษัทผู้โอนจะนำมาถือเป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้

3.2 กรณีของบริษัทผู้รับโอน บริษัทผู้รับโอนจะต้องตีราคาทรัพย์สินที่รับโอนมาตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทเดิม (ราคาทุน) ในวันที่รับโอนกิจการ ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵¹

4. การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการโอนกิจการระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกัน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนกิจการได้จดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น กำหนดให้ตีราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกและไม่ให้ถือว่าราคาทรัพย์สินที่ดีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกเป็นรายได้หรือรายจ่ายใน

การคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมที่ได้โอนกิจการไป ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่รับโอนกิจการนั้นให้ถือเอาราคาของทรัพย์สินนั้นตามราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้โอนในวันที่รับโอนกิจการ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ จนกว่าจะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทั้งนี้ตามมาตรา 74 (1) (ข) และ (ค) แห่งประมวลรัษฎากร⁵²

➔ แนววินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่างที่ 1⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสอง บัญญัติให้ถือว่า วันที่จดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และให้ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 68 และมาตรา 69 โดยอนุโลม หากไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวได้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสาม บัญญัติให้ผู้ชำระบัญชียื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายระยะเวลาออกไปอีก และอธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปอีกด้วยก็ได้ ดังนั้น ในระหว่างการชำระบัญชีของบริษัท แม้จะถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อ

⁵¹ หนังสือที่ กค 0702/6025 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2558

⁵² หนังสือที่ กค 0702/8946 ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2552

⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796-2801/2546 และฎีกาที่ 7671/2546



การชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระบัญชีขายทรัพย์สินของบริษัทและดำเนินกิจการต่างๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุญาตให้ขยายออกไป ก็เป็นการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ที่ ป.พ.พ. กำหนดไว้ในระหว่างที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น เพื่อชำระสะสางการงานของบริษัทให้สิ้นไป และแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัทเท่านั้น รายได้ของบริษัทที่เกิดขึ้นในระหว่างการชำระบัญชีที่มีเหลืออยู่หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการของบริษัท แต่เป็นผลกำไรจากการขายสินทรัพย์ของบริษัทและเป็นทรัพย์สินของบริษัทที่จะต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนเมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จตาม ป.พ.พ. มาตรา 1269

ตัวอย่างที่ 2⁵⁴ ในกรณีนี้นิติบุคคลเลิกกันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรคสอง ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิกโจทก์ในวันที่ 10 เมษายน 2524 จึงต้องถือว่าวันที่ 10 เมษายน 2524 เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โจทก์ไม่ยื่น

รายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 69 เจ้าพนักงานประเมินยอมมีอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1) ที่จะประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ แม้โจทก์จะส่งมอบบัญชีและเอกสารในภายหลังก็ไม่ทำให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวหมดสิ้นไป

ตัวอย่างที่ 3⁵⁵ กรณีศาลจังหวัดได้มีคำสั่งให้เลิกบริษัทฯ เมื่อวันที่ 29 มกราคม 2542 และได้มีการจดทะเบียนเลิกบริษัทฯ เมื่อวันที่ 28 เมษายน 2542 ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ต้องยื่นรายการและเสียภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด กรณีผู้ชำระบัญชีไม่สามารถดำเนินการได้ภายในกำหนดเวลา ผู้ชำระบัญชีจะต้องยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกตามมาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรณีตามข้อเท็จจริงเจ้าพนักงานฯ รับจดทะเบียนเลิกเมื่อวันที่ 28 เมษายน 2542 แต่ผู้ชำระบัญชีได้ยื่นคำร้องต่อกรมสรรพากรเมื่อวันที่ 5 เมษายน 2545 ซึ่งเกินกำหนดเวลา

⁵⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2195/2532

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0706/9208 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2548



สามสิบวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานฯ รับผิดชอบ เบียด เลิก และกรณีไม่มีเหตุสมควรขยายระยะเวลาออกไปตาม มาตรา 72 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น จึงไม่อนุมัติให้บริษัทฯ ขยายเวลาการยื่นแบบ แสดงรายการ ภ.ง.ด.50 และงบการเงินตามที่ ร้องขอ

ตัวอย่างที่ 4⁵⁶ เมื่อบริษัทฯ รับผิดชอบ เบียด ประกอบกิจการต่อเจ้าพนักงานแล้ว ให้ผู้ชำระ บัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงาน ประเมินทราบถึงการเลิกของบริษัทฯ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับผิดชอบ เบียดและ ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลตามปกติ โดยให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงาน รับผิดชอบ เบียดเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลา บัญชี หากไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษี ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว และได้ยื่นคำร้องต่อ อธิบดีภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับ รับผิดชอบ เบียดเพื่อขอขยายรอบระยะเวลาบัญชี ออกไปอีกก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 72 แห่งประมวล รัษฎากร

ตัวอย่างที่ 5⁵⁷ บริษัทโจทก์ บริษัท อ. และ บริษัท ฮ. ต่างเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ด้วยกัน ย่อมรู้ข้อมูลทางการเงินซึ่งกันและกันเป็นอย่างดี วันที่ 9 กันยายน 2549 โจทก์ให้บริษัท ฮ. กู้ยืม

เงินเพื่อนำไปชำระหนี้ให้แก่บริษัท อ. ตามความ ต้องการของบริษัทแม่ วันที่ 6 ตุลาคม 2549 บริษัท ฮ. ออกหุ้นเพิ่มทุน 252,500,000 บาท ขายให้โจทก์แต่ผู้เดียว โดยโจทก์ออกตั๋วสัญญา ใช้เงินชำระค่าหุ้น แล้วบริษัท ฮ. สลักตั๋วให้โจทก์ เพื่อชำระหนี้เงินกู้ ต่อมาวันที่ 9 พฤศจิกายน 2549 บริษัท ฮ. รับผิดชอบ เบียดบริษัท และวันที่ 26 ธันวาคม 2549 รับผิดชอบ เบียดเสร็จการชำระ บัญชี ขณะโจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ฮ. ปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัท ฮ. มีผล ขาดทุนสะสมมาตลอด และได้หยุดการดำเนิน กิจการชั่วคราว บริษัท ฮ. ไม่ได้นำเงินที่ได้จาก การเพิ่มทุนไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการ แปรเปลี่ยนเป็นทุนตามที่โจทก์อ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุน เพื่อหวังเงินปันผลจากการดำเนินกิจการของ บริษัท ฮ. ระบายผลขาดทุนจากการซื้อหุ้น เพิ่มทุน 252,500,000 บาท จึงมิใช่ระบายเพื่อ หากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามนำเป็น ระบายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)

ตัวอย่างที่ 6⁵⁸ ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1250 และ มาตรา 1266 ที่จะ ต้องชำระสะสางการทำงานของบริษัทให้เสร็จสิ้นไป กับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายทรัพย์สินทรัพย์ของ

⁵⁶ หนังสือที่ กค 0811/พ.01334 ลงวันที่ 30 มกราคม 2541

⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7847/2560

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1431/2545



บริษัท ถ้าเห็นว่าเมื่อเงินค่าหุ้นได้ใช้เสร็จหมดแล้ว ลิขทรัพย์ยังไม่พอกับหนี้สิน ผู้ชำระบัญชีต้องร้องขอต่อศาลเพื่อให้ออกคำสั่งว่าบริษัทล้มละลายทันที นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ยังบัญญัติให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการบริษัทมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกบริษัท อีกทั้งมีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบ แม้ไม่ปรากฏว่าผู้ชำระบัญชีร้องขอให้ศาลสั่งว่า บริษัทล้มละลาย แต่ความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าวเป็นการยื่นรายการของบริษัทและนำเงินของบริษัทไปชำระค่าภาษี เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า นอกจากสิทธิเรียกร้องในเงินที่บริษัทฝากไว้แก่ธนาคารซึ่งโจทก์ได้อายัดและนำมาชำระค่าภาษีบางส่วนแล้ว บริษัทไม่มีทรัพย์สินอื่นอีกและไม่มีงบปันทรัพย์สินของบริษัทคืนแก่ผู้ถือหุ้น ผู้ชำระบัญชีจึงหาต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีของบริษัทเป็นส่วนตัวไม่

ตัวอย่างที่ 7⁵⁹ กรณีบริษัทเลิกกิจการนั้น การตีราคาทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่ ให้ใช้ราคาตลาดในวันเลิกกิจการ ทั้งนี้ ตามมาตรา 72 และมาตรา 74 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในระหว่างชำระบัญชี หากบริษัทฯ โอนทรัพย์สินประเภทที่ดินที่มีไว้ในการประกอบกิจการซึ่งเข้าลักษณะ

เป็นการขาย บริษัทฯ จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ต้องนำรายได้จากการขายทรัพย์สินดังกล่าวซึ่งถือเป็นรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการมาเป็นรายได้ในปีที่ขายแล้วคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีบริษัทฯ ขายที่ดิน บริษัทฯ จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตี แห่งประมวลรัษฎากร จากราคาขายหรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอนนั้น แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ตัวอย่างที่ 8⁶⁰ การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทจำกัด ตาม พ.ร.ฎ. ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ลัตตรล และมาตรา 6 นั้น บริษัทจำกัด ผู้รับโอนต้องปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชน หรือบริษัทจำกัด เพื่อยกเว้นรัษฎากร ฉบับลงวันที่ 27 กันยายน 2542 ข้อ 2 (2) ที่กำหนดให้บริษัทจำกัด ผู้รับโอน

⁵⁹ หนังสือที่ กค 0702/2573 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2552

⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9017/2560



แจ้งรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้น และมูลค่าหุ้น ตามทะเบียนหุ้นทั้งของบริษัทผู้โอนและบริษัทผู้รับโอนต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอนตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.อ.1 ถึง ค.อ.4) และแนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก. 15/2546 เรื่อง การตรวจการได้รับสิทธิยกเว้นภาษีอากรจากการควบเข้ากันหรือโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันของบริษัทมหาชนจำกัดหรือบริษัทจำกัด ข้อ 1 (2.4) กำหนดให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่าได้มีการยื่นแบบ ค.อ.1 ภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงกรณีโอนกิจการ ซึ่งตามแบบ ค.อ.1 ได้ระบุถึงเอกสารประกอบการพิจารณาอันรวมถึงหนังสือบริคณห์สนธิฉบับแก้ไข เรื่องเพิ่มทุนของบริษัทผู้รับโอนกิจการฉบับปัจจุบัน นอกจากนี้ ข้อ 2 (4) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับเดียวกันนี้ ระบุว่า “กรณีการโอนกิจการให้แก่กันบริษัทผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น” อันเป็นการใช้เวลาแก่บริษัทผู้โอนกิจการจดทะเบียนเลิกเมื่อใดก็ได้ภายในรอบระยะเวลาบัญชีที่โอนกิจการนั้น แต่เมื่อบริษัทผู้โอนกิจการจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้วเมื่อใด ก็เป็นหน้าที่ของโจทก์บริษัทผู้รับโอนจะต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลง

โดยการเลิกบริษัทนั้นตามกำหนดเวลาในข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับเดียวกัน

การที่โจทก์เพียงแต่ยื่นแบบ ค.อ.1 ไว้ตั้งแต่ก่อนมีการจดทะเบียนเลิกบริษัทผู้โอนและจดทะเบียนเพิ่มทุนของผู้รับโอน แต่มิได้แจ้งรายการเพิ่มทุนของผู้รับโอนพร้อมทั้งส่งหนังสือบริคณห์สนธิฉบับแก้ไขเรื่องเพิ่มทุนภายใน 30 วัน นับแต่วันจดทะเบียนเปลี่ยนแปลงการเพิ่มทุน และไม่ได้แจ้งรายการเลิกบริษัทผู้โอนพร้อมทั้งส่งหนังสือรับรองการเลิกบริษัทภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้จดทะเบียนเลิกบริษัท กรณีถือได้ว่าการยื่นแบบ ค.อ.1 ของโจทก์มิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันตามที่กำหนดไว้ในข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ดังนั้น คำสั่งแจ้งไม่ยกเว้นรัชฎากรแก่โจทก์ตามหนังสือแจ้งการไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีอากรจากการโอนกิจการทั้งหมดให้แก่กันจึงชอบแล้ว

2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

หลักเกณฑ์

การเลิกประกอบกิจการในความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง การเลิกประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶¹

⁶¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 131) เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการออกใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงแล้ว ลงวันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ. 2545 ข้อ 1 (9) วรรคสอง



สาระสำคัญ

1. กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการมีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 ว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ภายในสิบห้าวันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ⁶²

ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกกิจการคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้พร้อมกับการแจ้งเลิกประกอบกิจการ”⁶³

2. เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 ให้อธิบดีสั่งชดเชยผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁴ ให้อธิบดีแจ้งคำสั่งชดเชยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนทราบเป็นหนังสือโดยไม่ชักช้า⁶⁵ ถ้าผู้ประกอบการ

จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลให้อธิบดีแจ้งการชดเชยออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต่อนายทะเบียนนิติบุคคลตามกฎหมายนั้นๆ ภายในสามสิบวัน และให้นายทะเบียนดังกล่าวแจ้งการเพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในทะเบียนโดยไม่ชักช้า⁶⁶ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะพ้นความรับผิดในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนในวันที่อธิบดีมีคำสั่งชดเชยออกจากทะเบียน⁶⁷

3. ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดในฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไป จนกว่าอธิบดีจะสั่งชดเชยผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19⁶⁸

4. กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) เพื่อแจ้งเลิกประกอบกิจการตาม

⁶² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดแบบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ลงวันที่ 22 พฤศจิกายน พ.ศ. 2538 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 131) เรื่อง กำหนดแบบ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และการออกไปทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เปลี่ยนแปลงแล้ว ลงวันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ. 2545

⁶³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 66/2539 เรื่อง การแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19 วรรคหนึ่ง (2)

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19 วรรคสอง

⁶⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19 วรรคสี่

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/19 วรรคสาม

⁶⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 85/18



ประมวลรัฐฎากร มาตรา 85/15 พร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20 หรือ ภ.พ.21) ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ ถือได้ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวเลิกประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว หากยังคงประกอบกิจการอยู่ถือเป็นการประกอบกิจการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85/1 แห่งประมวลรัฐฎากร มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับตามมาตรา 90/2 (2) แห่งประมวลรัฐฎากร⁶⁹

5. แนวทางปฏิบัติกรณีเลิกประกอบกิจการและแจ้งการเลิกกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัฐฎากร⁷⁰

ข้อ 1 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการและแจ้งการเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ซึ่งต้องระบุว่าเลิกประกอบกิจการ ณ วันใดพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งขีดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/18 แห่งประมวล

รัฐฎากร ดังนั้น การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ผู้ประกอบการดังกล่าวได้กระทำตั้งแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการเป็นต้นไป ผู้ประกอบการยังคงต้องรับผิดชอบมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการดังกล่าว ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัฐฎากร ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตั้งแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการแต่ยังคงต้องมีหน้าที่ออกใบรับตามมาตรา 105 และใบส่งของตามมาตรา 105 จัตวา แห่งประมวลรัฐฎากร และไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ได้กระทำตั้งแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการจนถึงวันที่อธิบดีกรมสรรพากร สั่งขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามวรรคหนึ่งเป็นผู้ประกอบการ

⁶⁹ หนังสือข้อมความเข้าใจกรมสรรพากรที่ กค 0802/22075 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2536

⁷⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 66/2539 เรื่อง การแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัฐฎากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539



จดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการยังคงมีหน้าที่ต้องออกไปรับตามมาตรา 105 และใบส่งของตามมาตรา 105 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 และมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามข้อ 1 มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ซึ่งตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือเป็นการขายและให้ถือมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาด ณ วันเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 79/3 (5) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

โดยเหตุที่กรณีดังกล่าวตามวรรคหนึ่งไม่มีการส่งมอบสินค้า ไม่มีการรับชำระเงินค่าสินค้านั้น ผู้ประกอบการจึงไม่มีหน้าที่ต้องออกไปส่งของ ไปรับ และใบกำกับภาษีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนที่แจ้งเลิกการประกอบกิจการได้ขายสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินที่มีไว้ในประกอบการให้แก่ผู้ซื้อไปจริงในเดือนภาษีใด ไม่ต้องนำมูลค่าของสินค้าหรือทรัพย์สินดังกล่าว มารวมคำนวณเป็นฐานภาษีเพื่อ

เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรอีก และไม่มีสิทธิ์ออกไปกำกับภาษีตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ยังคงมีหน้าที่ออกไปรับตามมาตรา 105 และใบส่งของตามมาตรา 105 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งได้แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามข้อ 1 ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ และได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต่อมาถ้ามีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 82/9 และมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากรเกิดขึ้น อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนเพิ่มขึ้นหรือลดลงไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้ประกอบการดังกล่าวยังคงมีสิทธิ์ออกไปเพิ่มหนี้ตามมาตรา 86/9 หรือใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ แต่ทั้งนี้จะต้องออกไปเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ แล้วแต่กรณี ภายใน 60 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ

ข้อ 4 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งได้แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามข้อ 1 ได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปแล้วก่อนวันที่ยื่นแบบ



เพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ แต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและการออกไปกำกับภาษียังไม่เกิดขึ้น หากความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการดังกล่าวได้เกิดขึ้นนับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวยังคงมีสิทธิ์ออกไปกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ภายใน 60 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ

ข้อ 5 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งได้แจ้งเลิกการประกอบกิจการตามข้อ 1 ได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการไปแล้วก่อนวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ แต่ได้รับใบกำกับภาษีสำหรับการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิ์นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้

ข้อ 6 ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ใช้สิทธิ์ตามข้อ 4 และข้อ 5 ต้องแสดงรายละเอียดการที่ใช้สิทธิ์ตามข้อ 4 และข้อ 5 ในเอกสารตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยยื่นพร้อมกับแบบที่ยื่นเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ

⁷¹ หนังสือที่ กค 0702/พ./4127 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2560

ข้อสังเกต

1. ดังที่กล่าวไว้ตอนต้นแล้วว่า การควบเข้ากันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิได้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ควบเข้ากันเลิกกันแต่อย่างใด เพียงแต่กำหนดว่า แต่ละนิติบุคคลต้องนำความไปจดทะเบียนต่อนายทะเบียน และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นโดยการควบเข้ากันนั้น ต้องจดทะเบียนเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขึ้นใหม่ แต่ตามประมวลรัษฎากร กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นถือว่าแต่ละบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งควบเข้ากันนั้นได้เลิกกัน ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มพิจารณาได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/14 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นนิติบุคคลใดประสงค์จะควบเข้ากัน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นแจ้งการเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 ตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้นิติบุคคลใหม่ซึ่งได้ควบเข้ากันยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้จดทะเบียนนิติบุคคลใหม่”

ตัวอย่าง⁷¹ กรณีบริษัทฯ ได้ยื่นคำขอแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 09) เมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2558 กรณีควบกิจการ



ของบริษัทฯ กับนิติบุคคล จำนวน 21 ราย ต่อกระทรวงพาณิชย์ เมื่อวันที่ 2 ตุลาคม 2558 เป็นบริษัทใหม่ชื่อ บริษัท A มีผลทำให้บริษัทฯ กับนิติบุคคล จำนวน 21 ราย ลื่นสภาพไป ดังนั้น บริษัท A จึงได้ไปทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบที่อยู่แก่บริษัทอื่นได้ควบเข้ากันทั้งสิ้น โดยมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการรวมทั้งสิทธิในการขอคืนเงินภาษีอากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 1243 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับมาตรา 84/1 และมาตรา 85/14 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีการโอนกิจการที่ผู้โอนมีความประสงค์จะโอนกิจการทั้งหมดให้แก่ผู้รับโอนนั้น ไม่มีบทบัญญัติใดแห่งประมวลรัษฎากรห้ามโอนกิจการแก่กัน และการโอนกิจการทั้งหมดดังกล่าว พิจารณาภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มได้ว่า หากผู้โอน ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โอนกิจการซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งหมดให้แก่ผู้รับโอน ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร⁷² การโอนกิจการทั้งหมดในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม

มีบัญญัติไว้ในมาตรา 85/13 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประสงค์จะโอนกิจการ แจ้งการโอนและการเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร ก่อนวันโอนกิจการไม่น้อยกว่า 15 วัน ทั้งนี้ ไม่ต้องปฏิบัติตามแนวทางคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.66/2539ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539 กรณีการแจ้งเลิกประกอบกิจการสำหรับการโอนกิจการทั้งหมดแต่อย่างใด เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวเป็นแนวปฏิบัติสำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เลิกประกอบกิจการตามจริง โดยสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะหมดไปในวันที่อธิบดีกรมสรรพากร สั่งขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแตกต่างจากกรณีการโอนกิจการทั้งหมด ผู้รับโอนกิจการ ย่อมได้ไปทั้งสิทธิและหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้โอนกิจการทั้งหมด⁷³

➡ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ตัวอย่างที่ 1⁷⁴ กรณีนิติบุคคลแจ้งเลิกกิจการ ต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแล้ว นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.09) พร้อมคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20) ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁷² หนังสือที่ กค 0702/8296 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2551

⁷³ หนังสือที่ กค 0702/พ./2229 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2551

⁷⁴ หนังสือที่ กค 0706/8299 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2549 และที่ กค 0706/587 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546



ไว้ภายในสิบห้าวันนับจากวันเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร แต่นิติบุคคลมิได้ยื่นแบบ ภ.พ.09 และยังคงประกอบกิจการ ออกใบกำกับภาษี ยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมทั้งชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปกติจนถึงปัจจุบัน ดังนั้น นิติบุคคลจึงมีความผิดกรณีที่ไม่แจ้งเลิกประกอบกิจการ และคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ต้องระวางโทษปรับตามมาตรา 90 (8) และมาตรา 90/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนิติบุคคลยื่นแบบ ภ.พ.09 แล้ว นิติบุคคลยังคงรับผิดในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไป โดยยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.พ.30 ไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม จนกว่าอธิบดีจะสั่งชดเชยผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ นิติบุคคลไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ทั้งนี้ ตามมาตรา 83 มาตรา 85/19 (2) และมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร นับแต่วันที่แจ้งเลิกประกอบกิจการเป็นต้นไป อีกทั้งไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปในระหว่างวันที่แจ้งเลิกประกอบกิจการถึงวันที่อธิบดีสั่งชดเชยผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

นิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่นิติบุคคลมิไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) และมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด ณ วันเลิกประกอบกิจการ และไม่ต้องออกใบกำกับภาษีแต่ประการใด ส่วนรายงานเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม นิติบุคคลไม่มีหน้าที่จัดทำอีกต่อไป แต่ต้องเก็บและรักษารายงานที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีก 2 ปี ทั้งนี้ ตามมาตรา 79/3 (5) มาตรา 87 และมาตรา 87/3 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2⁷⁵ ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ชำระสะสางการงานของบริษัทให้เสร็จไปกับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายสินทรัพย์ของบริษัท ตามมาตรา 1250 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การที่บริษัท บ. ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกับภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง จำเลยซึ่งเป็นทั้งกรรมการและผู้ชำระบัญชีของบริษัทดังกล่าว มีหน้าที่เอื้อเพื่อสอดส่องในการประกอบกิจการของบริษัทที่ตนเป็นกรรมการตามมาตรา 1168 และในฐานะที่เป็นผู้ชำระบัญชีตามมาตรา 1252 จึงควรจะต้องรู้ว่าบริษัทเป็นหนี้ค่าภาษีอยู่ การที่

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3199/2545



จำเลยมิได้เก็บรักษาเอกสารไว้ตามมาตรา 1271 อีกทั้งเมื่อจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้วมิได้แจ้งการเลิกกิจการภายใน 15 วัน นับจากวันเลิกประกอบกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/15 แต่ไปแจ้งหลังจากนั้น 1 ปีเศษและรีบจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีโดยบริษัทยังมีเงินสดเหลืออยู่อีก 1,538,905.44 บาท แต่มิได้กั้นเงินที่จะชำระหนี้ให้กรมสรรพากรโจทก์โดยกลับแบ่งเงินเฉลี่ยคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น อันขัดต่อมาตรา 1264 และมาตรา 1269 การกระทำของจำเลยจึงเป็นการจงใจปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ชำระบัญชีโดยฝ่าฝืนกฎหมายทำให้โจทก์ได้รับความเสียหายเป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์

ตัวอย่างที่ 3⁷⁶ หากบริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่บริษัทฯ มีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการหรือแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 79/3 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

⁷⁶ หนังสือที่ กค 0702/2573 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2552

⁷⁷ หนังสือที่ กค 0702/พ./845 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2551

⁷⁸ หนังสือที่ กค 0702(กม.14)/2623 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2552

ตัวอย่างที่ 4⁷⁷ หากบริษัทแจ้งเลิกกิจการต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าแล้ว บริษัทฯมีหน้าที่ต้องแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายในสิบห้าวันนับจากวันเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทไม่แจ้งเลิกประกอบกิจการและคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ต้องระวางโทษปรับตามมาตรา 90 (8) และมาตรา 90/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 5⁷⁸ กรณีบริษัทฯ ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทฯ ต่อกระทรวงพาณิชย์ และแจ้งเลิกกิจการตามแบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.พ.09) เมื่อวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2551 บริษัทฯ ยังคงต้องรับผิดชอบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไปจนกว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งขีดชื่อออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตั้งแต่วันที่ถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการ แต่ยังคงต้องมีหน้าที่ออกไปรับตามมาตรา 105 และใบส่งของตามมาตรา 105 จัตุวา แห่ง



ประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธินำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่ได้กระทำตั้งแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบเพื่อแจ้งเลิกการประกอบกิจการจนถึงวันที่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งชดเช้ออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นกรณีบริษัทฯ ได้รับใบกำกับภาษีซึ่งเกิดจากการส่งเสริมการขายและรับบริการปรึกษากฎหมาย ก่อนวันที่ยื่นแบบ ภ.พ.09 และได้รับใบกำกับภาษีดังกล่าวนับแต่วันถัดจากวันที่ยื่นแบบ ภ.พ.09 บริษัทฯ จึงมีสิทธินำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีนั้นมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรได้⁷⁹

ตัวอย่างที่ 6⁸⁰ บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่บริษัทฯ มีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการหรือแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดในวันเลิกประกอบกิจการ

ตามมาตรา 79/3 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 7⁸¹ เมื่อบริษัทฯ เลิกประกอบกิจการ จะต้องยื่นแบบ ภ.พ.09 แจ้งเลิกกิจการพร้อมกับคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สถานที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ภายใน 15 วันนับจากวันเลิกกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร หากไม่ดำเนินการแจ้งเลิกและคืนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว มีความผิดต้องระวางโทษปรับตามมาตรา 90 (8) และมาตรา 90/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.พ.09 แล้ว บริษัทฯ ยังคงต้องรับผิดชอบในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนต่อไป โดยยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร จนกว่าอธิบดีจะสั่งชดเช้อผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้นออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/19 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ตามมาตรา 77/1 (23) และมาตรา 85/18 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร นับแต่วันที่แจ้งเลิกประกอบกิจการเป็นต้นไป และไม่สามารถนำภาษี-

⁷⁹ หนังสือที่ กค 0702/พ.2229 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2551 ประกอบกับข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 66/2539 ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2539

⁸⁰ หนังสือที่ กค 0702/2573 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2552

⁸¹ หนังสือที่ กค 0811/พ.01334 ลงวันที่ 30 มกราคม 2541



มูลค่าเพิ่มที่เสียไปในระหว่างวันที่แจ้งเลิกประกอบกิจการถึงวันที่อธิบดีสั่งขิดชื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ นอกจากนี้ บริษัทฯ มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่บริษัทฯ มีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 77/1 (8) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อเลิกประกอบกิจการ หรือแจ้งเลิกประกอบกิจการตามมาตรา 85/15 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด ณ วันเลิกประกอบกิจการ ตามมาตรา 79/3 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่จัดทำอีกต่อไป แต่ต้องเก็บและรักษารายงานที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีก 2 ปี

ตามมาตรา 87/3 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

สรุป

การเลิกบริษัทจำกัดนั้น หากได้ปฏิบัติตามขั้นตอนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังต้องมีภาระภาษีที่เกี่ยวข้องตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ โดยผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด สำหรับทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่ให้ใช้ราคาตลาดในวันเลิกกิจการ และจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วน รวมทั้งการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินที่มีไว้ในกิจการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ และการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด การเลิกบริษัทจึงจะถือว่าเป็นอันเสร็จสิ้นสมบูรณ์

