



เรื่องจากปก 16

กฎหมายหุ้นส่วนและบริษัท  
กับประเด็นปัญหาทางภาษี



ภาษีธุรกิจดิจิทัลแพลตฟอร์ม : ความท้าทายของกรมสรรพากร (ตอน 2)

51



ฎีกาภาษี : ปัญหาการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร

59



ภาษีอากรค้างกับการเดินทางออกนอกประเทศของคนต่างด้าว

73



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : ศัพท์เกี่ยวกับแนวคิดทางการบัญชีที่สำคัญ

87



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีอากร

101

มาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจสำหรับกลุ่มผู้ได้รับผลกระทบจากวิกฤติไวรัสโคโรนา 2019 ยังคงต้องดำเนินอย่างต่อเนื่องโดยส่วนใหญ่เป็นไปเพื่อกระตุ้นกำลังซื้อ แต่สำหรับการกระตุ้นการจ้างงานซึ่งตรงกับความกังวลใจของกลุ่มแรงงานใหม่ยังคงต้องมีมาตรการรองรับความต้องการของตลาดซึ่งน่าจะเป็นโอกาสดีในการปรับศักยภาพการผลิตให้มีเอกลักษณ์เฉพาะเพื่อการแข่งขันในตลาด โครงการพัฒนาเทคโนโลยีสำหรับภาคชนบทเป็นตัวอย่างที่ดีและน่าจะสอดคล้องกับทางเลือกของคนรุ่นใหม่ซึ่งต้องการเครื่องมือและโอกาสในการสนับสนุนมากกว่าการสงเคราะห์

เมื่อวิกฤติมาถึงอาจจะหมายถึงโอกาสโดยเฉพาะโอกาสในการเรียนรู้ สรรพากรศาสตร์ฉบับนี้นำเสนอเรื่องจากปกที่หยิบยกประเด็นปัญหาของกฎหมายหุ้นส่วนและบริษัทกับประมวลรัษฎากรเพื่อการปรับใช้ได้อย่างถูกต้อง ซีรีส์ภาษีธุรกิจดิจิทัลแพลตฟอร์มตอนต่อจากฉบับที่แล้วยังคงมีกรณีน่าสนใจ และฝากเรื่องของภาษีอากรค้างกับการเดินทางออกนอกประเทศของคนต่างด้าว ที่จุดประเด็นให้คิดต่อเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ รวมถึงคอลัมน์ประจำครบครัน

## คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการสรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

มงคล ขนาดนิต

ภาวภูณี วุฒิปดาตร

อารักษ์ บวรเกียรติไกร

บุษวิมล แสงวงษ์

วีระ ภักดินฤพัทธ์

แววตา สร้อยสุวรรณ

ภิญญา กำเนิดหล่ม

บรรณาธิการอำนวยการ แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการบริหาร จันทนา วิจิจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทรานนท์ นิสา ธนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณิ ศิริวิศม์

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาลิษฐ์ ศศิธร เจียรนัยธนะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทนา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม มั่นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรศาสตร์

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน

แขวงพญาไท 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

จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



# กฎหมายหุ้นส่วนและบริษัท กับประเด็นปัญหาทางภาษี



● กับปัทม บุณยรอด\*

● ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเครื่องมือของรัฐประเภทหนึ่งที่เกิดเก็บจากผู้ประกอบการที่มีรายได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี มีกำหนดสิบสองเดือนต่อหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

นอกจากนี้ยังมีวิธีการจัดเก็บวิธีอื่นอีก คือ เก็บจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือเก็บจากค่าโดยสาร ค่าระวางฯ

ของกิจการขนส่งระหว่างประเทศ หรือเก็บจากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ เป็นต้น ตามประมวลรัษฎากร ส่วน 3 ใช้คำว่า

“สรรพากรสำเนา” ปีที่ 67 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2563

\* บัณฑิตกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



“การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้คำนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไว้เป็นการเฉพาะแล้วว่า นิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

(3/1)<sup>1</sup> กองทุนรวมที่เป็นนิติบุคคล

ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นิติบุคคลมีสิทธิและหน้าที่ทั่วไป รวมทั้งการเข้าทำนิติกรรมสัญญาตามวัตถุประสงค์ของนิติบุคคลทั้งในรูปของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนจำกัด เช่น กรณีบริษัทจดทะเบียนลดทุนและจ่ายเงินลดทุนหรือเงินลงทุนคืนแก่ผู้ถือหุ้น การจ่ายเงินปันผลหรือเมื่อนิติบุคคลเสร็จการชำระบัญชีต้องทำอย่างไรบ้าง ฯลฯ นอกจากข้อกำหนดของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีหลักเกณฑ์ซึ่งกำหนดไว้ตามบรรพ 3 เอกเทศสัญญา ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีกด้วย บทความนี้นำเสนอประเด็นปัญหาเกี่ยวกับหุ้นส่วนและบริษัทที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับภาระทางภาษีอากร ซึ่งได้รวบรวมประเด็นที่มีความหลากหลายพร้อมแนววินิจฉัยเพื่อศึกษาในภาพรวมของความสัมพันธ์และการปรับใช้กฎหมายทั้งสองได้อย่างถูกต้อง

<sup>1</sup> มาตรา 39 นิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” (3/1) เพิ่มโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562



## **U**ระเด็นปัญหากฎหมาย หุ้นส่วนและบริษัทกับการระงับ ตามประมวลรัษฎากร

**ประเด็นที่ 1** รายได้และรายจ่ายที่  
เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนตั้งบริษัท ต้องนำมา  
รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
หรือไม่ และผู้ก่อการบริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบ  
ร่วมกันด้วยหรือไม่ อย่างไร

หากข้อเท็จจริงมีว่า ก่อนที่จะมีการจดทะเบียนตั้งบริษัท และผู้เริ่มก่อการบริษัทฯ ได้จ่ายเงินเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดตั้งบริษัท และในทำนองเดียวกันบริษัทอาจมีรายได้ แม้ขณะนั้นบริษัทยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคล แต่อยู่ระหว่างการจดทะเบียนก่อตั้งบริษัท ซึ่งผู้เริ่มก่อการสามารถดำเนินการก่อนหรือทำสัญญาใดๆ ได้ยกเว้นกรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1102 และเมื่อจดทะเบียนบริษัทเสร็จจนมีสภาพเป็นนิติบุคคลแล้ว หากบริษัทให้สัตยาบันแก่สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) สัญญาดังกล่าวจึงมีผลสมบูรณ์ไม่เป็นโมฆะ<sup>2</sup> กล่าวคือ เมื่อมีการจดทะเบียนตั้งบริษัทในเวลาต่อมา

ตามทีผู้เริ่มก่อการตกลงกันแล้ว บรรดานิติกรรมสัญญาต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ และค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งผู้เริ่มก่อการได้ออกไปในการเริ่มก่อตั้งบริษัท เมื่อได้ให้สัตยาบันในการประชุมตั้งบริษัทแล้วย่อมผูกพันบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) ผู้เริ่มก่อการคนใดออกค่าใช้จ่ายไปย่อมต้องไปว่ากล่าวเอาจากบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นตามที่ตกลงกัน<sup>3</sup>

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากร ได้มีแนววินิจฉัยไว้ว่า<sup>4</sup> กรณีที่บริษัทฯ ได้ถือเอาประโยชน์จากการขายสินค้าที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคล จึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้สัตยาบันสำหรับรายได้และรายจ่ายจากการซื้อขายสินค้าที่ผู้เริ่มก่อการได้กระทำไว้และมีผลผูกพันบริษัทฯ ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นก่อนจดทะเบียนนิติบุคคลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

**ข้อพิจารณา** 1. เมื่อมีการจดทะเบียนตั้งบริษัทในเวลาต่อมาตามที่ผู้เริ่มก่อการตกลงกันแล้ว บรรดานิติกรรมสัญญาต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ และค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งผู้เริ่มก่อการได้ออกไปในการเริ่มก่อตั้งบริษัท

<sup>2</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 12801/2558 และฎีกาที่ 13810/2558

<sup>3</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13810/2558

<sup>4</sup> หนังสือที่ กค 0702 (กม.09)/2767 ลงวันที่ 8 เมษายน 2552



เมื่อได้ให้สัตยาบันในการประชุมตั้งบริษัทแล้ว ย่อมผูกพันบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) ผู้เริ่มก่อการคนใดออกค่าใช้จ่ายไปยืมต้องไปว่ากล่าวเอาจากบริษัทที่จดทะเบียนตั้งขึ้นตามที่ตกลงกันได้กล่าวมาแล้วว่า ในการเตรียมตั้งบริษัทผู้เริ่มก่อการอาจต้องซื้อทรัพย์สิน ทำสัญญาต่างๆ ไว้ให้บริษัทเป็นการล่วงหน้า และย่อมจะต้องมีการออกค่าใช้จ่ายต่างๆ ไปด้วย สัญญาที่ผู้เริ่มก่อการทำแทนบริษัทหรือเพื่อประโยชน์ของบริษัทนั้นหาผูกพันบริษัทได้ไม่ เพราะบริษัทมิได้เป็นคู่สัญญา และจะถือว่าผู้เริ่มก่อการเป็นตัวแทนของบริษัทก็ไม่ได้ เพราะขณะที่ทำสัญญานั้นบริษัทยังไม่ได้จดทะเบียน ยังไม่มีตัวตน ส่วนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้เริ่มก่อการออกไปนั้นก็เป็นเรื่องที่ผู้เริ่มก่อการออกไปเองยืมไม่ผูกพันบริษัทเช่นกัน เพราะฉะนั้น ถ้าผู้เข้าซื้อถือหุ้นทั้งหลายเห็นว่าควรรับเอาสัญญานั้นไว้ และสมควรจะได้ชดเชยค่าใช้จ่ายต่างๆ ให้แก่ผู้เริ่มก่อการ ก็จะต้องมีการให้สัตยาบันกันในที่ประชุมตั้งบริษัท<sup>5</sup>

2. ความรับผิดชอบในที่ผู้เริ่มก่อการจัดตั้งบริษัทได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนการประชุมตั้งบริษัทแยกพิจารณาได้ ดังนี้<sup>6</sup>

(1) หนี้ตามสัญญาใดที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ และที่ประชุมตั้งบริษัทได้ให้สัตยาบันเมื่อมีการจดทะเบียนตั้งบริษัทแล้ว ผู้เริ่มก่อการจะหลุดพ้นความรับผิดชอบ และบริษัทจะเข้าไปผูกพันตามสัญญาที่ผู้เริ่มก่อการได้ให้สัตยาบันไว้

(2) หนี้ตามสัญญาใดที่ผู้เริ่มก่อการได้ทำไว้ แต่มิได้ขอให้ที่ประชุมตั้งบริษัทให้สัตยาบัน แม้ต่อมามีการจดทะเบียนแล้ว และบริษัทจะให้ผู้เริ่มก่อการหลุดพ้นจากความรับผิดชอบไม่ ดังนั้น ผู้เริ่มก่อการยังคงต้องร่วมรับผิดชอบกับบริษัทในหนี้ตามสัญญาดังกล่าวอยู่ ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1108 (2) ประกอบมาตรา 1113 (สรุปจากประเด็นข้อสอบเนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 66)

*ข้อสังเกต* ตราบใดยังไม่มี การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท บริษัทย่อมไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคล และจะไม่เกิดเป็นนิติบุคคลต่างหากแยกจากผู้ถือหุ้น จึงเกิดปัญหาว่าบุคคลภายนอกจะฟ้องร้องใครเพราะต้องมีบุคคลหนึ่งบุคคลใดรับผิดชอบในสัญญาเหล่านั้น กฎหมายจึงให้ผู้เริ่มก่อการเป็นผู้รับผิดชอบร่วมกันโดยไม่จำกัดตามมาตรา 1113 นี้ เนื่องจากบริษัทยังไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลจึงไม่สามารถฟ้องร้องแก่บริษัทได้

<sup>5</sup> โสภณ รัตนกร คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 12 หน้า 241-242

<sup>6</sup> รุณพงษ์ ทอนฮามแก้ว คู่มือทวนสอบ สรุปประเด็นข้อสอบ ป.พ.พ. พร้อมข้อสังเกต พิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 176



เพราะฉะนั้นตราใบที่บริษัทยังไม่ได้จดทะเบียน แม้ว่าที่ประชุมผู้ถือหุ้นจะให้สัตยาบันก็ตาม หากเกิดการฟ้องร้องกันในขณะนี้ต้องฟ้องร้องผู้เริ่มก่อการให้ต้องรับผิดชอบ

**ประเด็นที่ 2** ประมวลรัษฎากรมิได้

บัญญัติถึงความหมายของคำว่า เงินปันผล หรือส่วนแบ่งของกำไรไว้โดยเฉพาะ การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากนิติบุคคล เป็นเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรหรือไม่ มีหลักในการพิจารณาอย่างไร

**ตัวอย่างที่ 1<sup>7</sup>** บทบัญญัติตามประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1084 แสดงให้เห็นว่า เงินปันผลของห้างหุ้นส่วนนั้นจะต้องเป็นส่วนแบ่งจากกำไรที่ห้างหุ้นส่วนจ่ายตอบแทนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแห่งการลงหุ้น ดังนี้ กำไรยังไม่ได้แบ่งหรือเหลือจากการแบ่งย่อมไม่อาจถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรอันจะได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้เครดิตภาษีแก่กำไรทั้งหมดของห้างหุ้นส่วน แต่ให้เครดิตภาษีแก่เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรของผู้เป็นหุ้นส่วนเพื่อเป็นการบรรเทาภาษีแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนมิให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกับหุ้นส่วน

และสนับสนุนการลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน เงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกหุ้นส่วนมิได้จ่ายตามหลักเกณฑ์การจ่ายเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1084 กำหนดไว้ แต่เป็นการเฉลี่ยแจกกำไรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1062 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการชำระบัญชีเมื่อห้างหุ้นส่วนเลิกกันนี้ กฎหมายมิได้กำหนดให้จ่ายกำไรสะสมแยกเป็นส่วนหนึ่งต่างหากออกจากทรัพย์สินอื่นของห้างหุ้นส่วนได้ แต่ต้องนำมารวมกันเพื่อชำระบัญชีให้เสร็จสิ้นไปโดยกำไรที่จะแจกกันในระหว่างการชำระบัญชีนี้อาจเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อมีการชำระหนี้ ชดใช้เงินและคืนทุนทรัพย์ตามลำดับไปแล้วยังมีทรัพย์สินเหลือ ดังนั้น กำไรที่แจกระหว่างการชำระบัญชีจึงมิใช่ผลกำไรที่ห้างหุ้นส่วนนำมาคำนวณแบ่งเป็นเงินปันผลได้อีกต่อไป ส่วนเงินที่โจทก์ได้รับมีส่วนที่เป็นกำไรจากการปรับปรุงบัญชีรวมอยู่ด้วย เมื่อเงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกหุ้นส่วนจำกัด เป็นกำไรที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชี จึงมิใช่เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเลิกกัน

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13936/2555



เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่  
โจทก์ลงทุนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา  
40 (4) (ฉ) โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษี  
ตามมาตรา 47 ทวิ

**ตัวอย่างที่ 2<sup>8</sup>** ประมวลรัษฎากรฯ มิได้  
บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผล”  
ไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น การพิจารณาว่าเงินได้  
พึงประเมินที่โจทก์ทั้งหมดได้รับจากผู้ชำระบัญชี  
ของบริษัท ข. เป็นเงินปันผลหรือไม่ จึงต้อง  
พิเคราะห์จากบทบัญญัติในประมวลกฎหมาย  
แพ่งและพาณิชย์ซึ่งได้บัญญัติเกี่ยวกับเงิน-  
ปันผลและเงินสำรองของบริษัทจำกัดไว้ตั้งแต่  
มาตรา 1200 ถึงมาตรา 1205 จากบทบัญญัติ  
ของกฎหมายแสดงให้เห็นว่า เงินปันผลที่  
บริษัทจำกัดจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้น เป็นส่วนหนึ่ง  
ของกำไรที่บริษัทได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี  
ที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จัด-  
ทะเบียนไว้ และเพื่อป้องกันมิให้บริษัทนำผล  
กำไรที่ได้รับมาจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น  
ทั้งหมดจนขาดเงินทุนหมุนเวียนในการประกอบ  
กิจการต่อไป มาตรา 1202 จึงบังคับให้บริษัท  
ต้องจัดสรรกำไรที่ได้รับจากการประกอบกิจการ  
ส่วนหนึ่งไว้เป็นทุนสำรองทุกคราวที่จ่ายเงิน-  
ปันผล

**ประเด็นที่ 3** กรณีบริษัทจดทะเบียน  
ลดทุนและจ่ายเงินลดทุนหรือเงินลงทุนคืน  
แก่ผู้ถือหุ้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตาม  
ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ง) หรือไม่  
อย่างไร

**ตัวอย่าง<sup>9</sup>** เดิมบริษัท ก. จำกัด มีทุน  
จดทะเบียน 35,000,000 บาท มีจำนวนหุ้น  
350,000 หุ้น มีมูลค่าหุ้นละ 100 บาท วันที่  
27 เมษายน 2549 บริษัทจดทะเบียนลดทุน  
เหลือ 29,000,000 บาท มีจำนวนหุ้นคงเหลือ  
290,000 หุ้น มีมูลค่าหุ้นละ 100 บาท  
ขณะที่บริษัทลดทุนจำนวนดังกล่าวได้นำเงิน  
ที่ได้จากการลดทุนจ่ายคืนให้แก่โจทก์ที่ 1  
นาง จ. ภริยาโจทก์ที่ 2 และโจทก์ที่ 3 ผู้ถือ  
หุ้นของบริษัทโดยงบดุลของบริษัทในรอบระยะ  
เวลาบัญชีปี 2548 ก่อนการคืนเงินลงทุนพบว่า  
บริษัทมีกำไรสะสมยกมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม  
2548 จำนวน 14,888,824.43 บาท เมื่อหัก  
เงินปันผลที่บริษัทประกาศจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น  
4,900,000 บาท คงเหลือกำไรสะสมก่อนคืน  
เงินลงทุน 9,988,824.43 บาท การที่บริษัท  
จดทะเบียนลดทุนและจ่ายเงินลดทุนหรือเงิน  
ลงทุนคืนแก่ผู้ถือหุ้น 6,000,000 บาท จึงเป็น  
การจ่ายเงินลดทุนซึ่งส่วนที่จ่ายคืนนั้นไม่เกินกว่า

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796 - 2801/2546

<sup>9</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5563/2559





กำไรสะสมก่อนคืนเงินลดทุน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ง) ที่โจทก์ที่ 1 นาง จ. ภริยาโจทก์ที่ 2 และโจทก์ที่ 3 ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์โต้แย้งว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการประเมินให้โจทก์ทั้งสามต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน และกำไรสะสมควรเป็นกำไรสะสมที่ยังไม่มีการเสียภาษีในปีภาษีนั้น ไม่ใช่การนำกำไรสะสมที่เสียภาษีแล้วมารวมเป็นกำไรสะสม หากนำกำไรสะสมที่ได้เสียภาษีแล้วมาตั้งเป็นยอดสุทธิของกำไรสะสม น่าจะเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากกำไรสะสมของบริษัท ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2548 ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว และได้ตั้งกำไรที่ได้ในแต่ละปีเป็นกำไรสะสมตามบัญชีงบดุลของบริษัทซึ่งเงินที่ถอนหุ้นของโจทก์ที่ 1 นาง จ. ภริยาโจทก์ที่ 2 และโจทก์ที่ 3 ดังกล่าวไม่เกี่ยวกับกำไรสะสมและเงินที่กันไว้ร่วมกัน หากบริษัทได้จ่ายเงินปันผลให้แก่บุคคลทั้งสาม บุคคลทั้งสามจะต้องนำเงินที่ได้จากเงินปันผลมาคำนวณเป็นเงินได้อีกครั้งเพื่อเสียภาษีให้แก่จำเลย จึงถือได้ว่าเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนนั้น เห็นว่า เงินได้ที่โจทก์ที่ 1 นาง จ. ภริยาโจทก์ที่ 2 และโจทก์ที่ 3 ได้รับในคดีพิพาทนี้เป็น

เงินลดทุนของบริษัท ก. จำกัด เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้ร่วมกัน หากใช้เงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) ดังที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์ไม่ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า เงินที่โจทก์ที่ 1 ได้รับจากการลดทุน 910,000 บาท นาง จ. ภริยาโจทก์ที่ 2 ได้รับจากการลดทุน 450,000 บาท และโจทก์ที่ 3 ได้รับจากการลดทุน 300,000 บาท จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ง) โจทก์ที่ 1 โจทก์ที่ 2 ในฐานะสามีนาง จ. และโจทก์ที่ 3 ต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2549 นั้นชอบแล้ว

โดยสรุป ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินนั้นคือเงินได้ประเภทต่อไปนี้... (4) เงินได้ที่เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้ร่วมกัน” เดิมบริษัทมีทุนจดทะเบียน 35,000,000 วันที่ 27 เมษายน 2549 บริษัทจดทะเบียนลดทุนเหลือ 29,000,000 บาท งบดุลของบริษัทรอบระยะเวลาบัญชีปี 2548 ก่อนการคืนเงินลงทุนมีกำไรสะสม ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2548 จำนวน 14,888,824 บาท



เมื่อหักเงินปันผลที่บริษัทประกาศจ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้น 4,900,000 บาท คงเหลือกำไรสะสมก่อนคืนเงินลดทุน 9,988,824 บาท การที่บริษัทจดทะเบียนลดทุนและจ่ายเงินลดทุนหรือเงินลงทุนคืนแก่ผู้ถือหุ้น 6,000,000 บาท จึงเป็นการจ่ายเงินลดทุนซึ่งส่วนที่จ่ายคืนนั้นไม่เกินกว่ากำไรสะสมก่อนคืนเงินลดทุน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ง) ที่โจทก์ทั้งสามต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ข้อพิจารณา 1. ทุนจดทะเบียนของบริษัทอาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตามความจำเป็นในการประกอบกิจการค้าของบริษัทและสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา ในบางสถานการณ์บริษัทอาจมีความจำเป็นต้องใช้เงินทุนเพิ่มเติมในการประกอบกิจการ เช่น เพื่อนำไปขยายกิจการของบริษัทหรือเพื่อจัดหาที่ตั้งสำนักงานหรือโรงงานแห่งใหม่ของบริษัทหรือเนื่องจากต้นทุนราคาวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าของบริษัทเพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก ซึ่งเงินทุนที่มีอยู่เดิมอาจไม่เพียงพอต่อการดำเนินการต่างๆ ดังกล่าว ในกรณีเช่นนี้ บริษัทจึงต้องดำเนินการเพิ่มทุนซึ่งเป็นวิธีการหนึ่งในการระดมทุนเพิ่มเติมของบริษัท ในทางกลับกัน

ในบางสถานการณ์ บริษัทอาจประสบผลขาดทุนจากการประกอบกิจการอย่างต่อเนื่องและต้องการที่จะแก้ไขปัญหาลขาดทุนทางบัญชีที่อาจส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของบริษัท ตลอดจนความเชื่อมั่นของบุคคลภายนอกที่ติดต่อค้าขายกับบริษัท บริษัทจึงอาจมีความจำเป็นต้องดำเนินการลดทุนของบริษัทลงให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้<sup>10</sup> ซึ่งการลดทุนของบริษัท คือ การลดทุนเรือนหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนโดยการลดมูลค่าแต่ละหุ้นให้ต่ำลงหรือโดยการลดจำนวนหุ้นให้น้อยลง การลดทุนอาจมีสาเหตุหลายประการ เช่น บริษัทมีเงินเหลือจึงลดทุนลง หรือกรณีบริษัทขาดทุนไม่สามารถจ่ายเงินปันผลได้ จึงลดทุนลงเพื่อให้บริษัทหายขาดทุน จะได้จ่ายเงินปันผล เป็นต้น<sup>11</sup>

2. หลักเกณฑ์ในการลดทุนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>12</sup> ได้แก่

2.1 การลดทุนจะต้องได้รับมติพิเศษของที่ประชุมใหญ่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1224 โดยจะต้องนำมติพิเศษไปจดทะเบียนภายในเวลาสิบสี่วันนับแต่วันลงมติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1228 อย่างไรก็ตาม หากเกินระยะเวลาสิบสี่วันดังกล่าว กรรมการผู้ขอจดทะเบียนอาจ

<sup>10</sup> นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด กรกฎาคม 2555 หน้า 192

<sup>11</sup> สุรศักดิ์ วาจาสิทธิ์ สหธน รัตนไพจิตร ย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 9 หน้า 257

<sup>12</sup> สุรศักดิ์ วาจาสิทธิ์ สหธน รัตนไพจิตร ย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 9 หน้า 258



ชี้แจงเหตุค่าซ้ำได้

2.2 จะลดทุนลงให้เหลือต่ำกว่าหนึ่ง  
ในสี่ของทุนเดิมไม่ได้ตามประมวลกฎหมาย  
แพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1225

2.3 เจ้าหนี้ไม่คัดค้านการลงทุนตาม  
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา  
1226 เนื่องจากการลงทุนจะทำให้เจ้าหนี้  
เสียเปรียบ เพราะความรับผิดชอบของบริษัทมี  
จำกัดอยู่เฉพาะทุนเรือนหุ้นเท่านั้น

3. หลักเกณฑ์ในการเงินลดทุนตาม  
ประมวลรัษฎากร ได้แก่

3.1 ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4)  
(ง) บัญญัติว่า “เงินลดทุนของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกิน  
กว่ากำไรและเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน”

เหตุที่ทำให้ถือว่าเงินลดทุนของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเงินได้พึงประเมิน  
ตามมาตรา 40 (4) (ง) เพราะในกรณีที่บริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไร ถ้าจ่ายในรูป  
เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้ผู้ถือหุ้นหรือ  
ผู้เป็นหุ้นส่วน เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร  
นั้นต้องเสียภาษีเพราะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม  
มาตรา 40 (4) (ข) แต่ถ้าเสียโดยวิธีลดทุน  
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่ากับ

กำไรที่จะแบ่งจ่ายให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน  
ก็อาจจะต้องเสียภาษีเพราะอาจถือว่าเงินได้  
เป็นเงินทุนที่ได้รับคืนมาจากการลดทุน เพื่อตัด  
ปัญหาประมวลรัษฎากรจึงบัญญัติให้ถือว่าเงิน  
ลดทุนดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา  
40 (4) (ง) แต่ให้เป็นเงินได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน  
กว่ากำไรและเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน<sup>13</sup>

3.2 เงินลดทุนที่จะถือเป็นเงินได้ของ  
ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนตามมาตรา 40 (4) (ง)  
จะต้องเป็นการลดทุนที่มีการจ่ายเงินคืนให้ผู้  
ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน และเงินที่ลดทุนและ  
จ่ายคืนให้ นั้นจะต้องเป็นจำนวนเงินอยู่ในวงเงิน  
ผลกำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มี  
อยู่ในขณะนั้นรวมกับเงินที่กัณฑ์ไว้จากกำไร เช่น  
เงินสำรองต่างๆ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้  
แสดงว่า ต้องการให้กิจการจ่ายเงินปันผลหรือ  
เงินส่วนแบ่งของกำไรที่มีอยู่ให้ผู้ถือหุ้นหรือ  
ผู้เป็นหุ้นส่วนก่อนการคืนเงินที่ลดทุนนั่นเอง<sup>14</sup>

**ประเด็นที่ 4** ขณะบริษัทซื้อหุ้นเพิ่มทุน  
ของอีกบริษัทที่ปรากฏว่าผลการดำเนินงานมีผลขาดทุนสะสมมาตลอด และได้หยุด  
การดำเนินงานกิจการชั่วคราว โดยบริษัท  
ดังกล่าวที่ขายหุ้นไม่ได้นำเงินที่ได้จากการ

<sup>13</sup> ศาสตราจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่ หน้า 87-88

<sup>14</sup> ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-066



เพิ่มทุนไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการแปลงหนี้เป็นทุนตามที่บริษัทที่ซื้ออ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อหวังเงินปันผลจากการดำเนินการของบริษัทยาย รายจ่ายผลขาดทุนจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุน ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ ไม่ต้องห้ามนำเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) ใช้อย่างไร

**ตัวอย่าง<sup>15</sup>** บริษัทโจทก์ บริษัท อ. และบริษัท ฮ. ต่างเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ด้วยกันย่อมรู้ข้อมูลทางการเงินซึ่งกันและกันเป็นอย่างดี วันที่ 9 กันยายน 2549 โจทก์ให้บริษัท ฮ. กู้ยืมเงินเพื่อนำไปชำระหนี้ให้แก่บริษัท อ. ตามความต้องการของบริษัทแม่ วันที่ 6 ตุลาคม 2549 บริษัท ฮ. ออกหุ้นเพิ่มทุน 252,500,000 บาท ขายให้โจทก์แต่ผู้เดียว โดยโจทก์ออกตั๋วสัญญาใช้เงินชำระค่าหุ้นแล้ว บริษัท ฮ. สลักตั๋วให้โจทก์เพื่อชำระหนี้เงินกู้ ต่อมาวันที่ 9 พฤศจิกายน 2549 บริษัท ฮ. จดทะเบียนเลิกบริษัท และวันที่ 26 ธันวาคม 2549 จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของโจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ฮ. ปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัท ฮ. มีผลขาดทุน

สะสมมาตลอด และได้หยุดการดำเนินการชั่วคราว บริษัท ฮ. ไม่ได้นำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุนไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการแปลงหนี้เป็นทุนตามที่โจทก์อ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อหวังเงินปันผลจากการดำเนินการของบริษัท ฮ. รายจ่ายผลขาดทุนจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุน 252,500,000 บาท จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามนำเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)

**ประเด็นที่ 5** กรณีที่หุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งออกจากห้างหุ้นส่วนไปแล้ว จะต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนอีกหรือไม่ หรือมีหุ้นส่วนเข้ามาใหม่ หุ้นส่วนนั้นจะต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนที่เกิดก่อนตนเข้ามาหรือไม่ จะมีระยะเวลาแห่งการรับผิดชอบหรือไม่ อย่างไรบ้าง

ตามหลักกฎหมายแพ่งในเบื้องต้น สำหรับความรับผิดของหุ้นส่วนต่อบุคคลภายนอก มีลักษณะไม่จำกัดอยู่หลายประการ หุ้นส่วนที่ออกไปแล้วก็ยังคงรับผิดชอบในหนี้ของห้างที่ก่อให้เกิดขึ้นก่อนตนออก หุ้นส่วนที่เข้ามาใหม่ก็ต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้าง และแม้ผู้เป็นหุ้นส่วนจะจำกัดอำนาจของพวกตนเอง ก็ห้ามมีผล

<sup>15</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7847/2560



กระทบกระเทือนถึงความรับผิดชอบบุคคลภายนอกไม่<sup>16</sup>

ความรับผิดชอบของผู้ที่เพิ่งเข้ามาเป็นหุ้นส่วน

**(1) ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน<sup>17</sup>**

บุคคลผู้เข้าเป็นหุ้นส่วนใหม่ในห้างหุ้นส่วนสามัญไม่ว่าจะโดยได้รับความยินยอมจากผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหลายหรือตามข้อตกลงในระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนด้วยกัน จะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้เป็นหุ้นส่วนเดิมในบรรดาหนี้ที่ห้างหุ้นส่วนได้ก่อขึ้น (ในทางธรรมดาค้าขายของห้างหุ้นส่วน) ก่อนที่ตนจะได้เข้ามาเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนั้นด้วย<sup>18</sup> ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1050 บัญญัติไว้<sup>19</sup>

**(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน**

การจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญนำมาซึ่งผลทางกฎหมายที่สำคัญในหลายประการ ทั้งต่อห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียน และต่อผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหลาย และส่งผลให้หลักกฎหมายในบางเรื่องของห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนแตกต่างไปจากหลักกฎหมายในเรื่องเดียวกันที่

ใช้บังคับกับห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน ด้วยเหตุที่บทบัญญัติต่างๆ ในส่วนที่ 5 การจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญ<sup>20</sup> จึงกำหนดเฉพาะแต่บทบัญญัติที่เกี่ยวกับ “ผลของการจดทะเบียน” ห้างหุ้นส่วนสามัญเท่านั้น กล่าวคือ บทบัญญัติต่างๆ ที่แตกต่างไปจากหลักกฎหมายที่ใช้บังคับกับห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนบัญญัติอันเป็นผลมาจากกาจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญนั่นเอง โดยนัยดังกล่าว เรื่องใดที่มีได้มีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในส่วนที่ 5 นี้ย่อมต้องนำหลักกฎหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนมาใช้บังคับ<sup>21</sup> ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนก็ใช้หลักเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน กล่าวคือ บุคคลผู้เข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนย่อมต้องรับผิดชอบในหนี้ใดๆ ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนเข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย

**(3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด**

ผู้เป็นหุ้นส่วนจำกัดไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนจำกัด มีลักษณะคล้ายคลึงกับผู้เป็นหุ้นส่วนในห้าง-

<sup>16</sup> โสภณ รัตนากร คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 12 หน้า 107

<sup>17</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1052 บัญญัติว่า “บุคคลผู้เข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนย่อมต้องรับผิดชอบในหนี้ใดๆ ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนเข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย”

<sup>18</sup> นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด กรกฎาคม 2555 หน้า 81

<sup>19</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1050 บัญญัติว่า “การใดๆ อันผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งได้จัดทำไปในทางที่เป็นธรรมดาการค้าขายของห้างหุ้นส่วนนั้น ท่านว่าผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนย่อมมีความผูกพันในการนั้นๆ ด้วย และจะต้องรับผิดชอบร่วมกันโดยไม่จำกัดจำนวนในการชำระหนี้ อันได้ก่อให้เกิดขึ้นเพราะจัดการไปเช่นนั้น”

<sup>20</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1064 ถึงมาตรา 1072

<sup>21</sup> นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายห้างหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด กรกฎาคม 2555 หน้า 97



หุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ดังนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1080 จึงให้นำบทบัญญัติในเรื่องห้างหุ้นส่วนสามัญมาบังคับใช้โดยอนุโลม กล่าวคือ หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดจะต้องร่วมรับผิดในหนี้ของห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนจะเข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1378/2555**  
 จำเลยที่ 1 เป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยขณะฟ้องมีจำเลยที่ 2 เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ จึงเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด แม้จำเลยที่ 2 เข้ามาเป็นหุ้นส่วนภายหลังก็ต้องรับผิดในหนี้ใดๆ ซึ่งจำเลยที่ 1 ได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนเข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1052 ประกอบมาตรา 1077 (2), 1080, 1087 ส่วนจำเลยที่ 3 แม้ออกจากหุ้นส่วนไปแล้วก็ยังคงต้องรับผิดในหนี้ซึ่งจำเลยที่ 1 ได้ก่อขึ้นก่อนที่ตนได้ออกจากหุ้นส่วน

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3754/2538**  
 ตามมาตรา 1051 ประกอบมาตรา 1077 (2), 1080, 1087 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1087 ห้างหุ้นส่วนจำกัดต้องให้แต่เฉพาะผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความ

รับผิดเท่านั้นเป็นผู้จัดการ จำเลยที่ 2 เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 จึงเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด และตามมาตรา 1052 บุคคลผู้เข้าเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนย่อมต้องรับผิดในหนี้ใดๆ ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนเข้ามาเป็นหุ้นส่วนด้วย ดังนั้น จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดในหนี้ที่เกิดขึ้นก่อนที่จำเลยที่ 2 จะมาเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 ด้วย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5414/2534**  
 เมื่อจำเลยที่ 1 ต้องรับผิดต่อโจทก์ตามเช็คพิพาท แม้จะเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นก่อนจำเลยที่ 3 เข้ามาเป็นผู้จัดการของจำเลยที่ 1 แต่จำเลยที่ 3 ในฐานะหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 ก็ต้องรับผิดต่อโจทก์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1052 ประกอบด้วยมาตรา 1080 และมาตรา 1087

ความรับผิดของผู้ที่ออกจากห้างหุ้นส่วน

(1) **ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน**  
 หนี้ซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนออกไปต้องรับผิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1051<sup>22</sup> เป็นหนี้ที่ก่อให้เกิดขึ้นก่อนหุ้นส่วนออกไป ถ้าหนี้้นั้นก่อให้เกิดขึ้นภายหลังที่หุ้นส่วนออกไปแล้ว หุ้นส่วนผู้นั้นไม่ต้องรับผิด เว้นแต่

<sup>22</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1051 บัญญัติว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งออกจากหุ้นส่วนไปแล้วยังคงต้องรับผิดในหนี้ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนได้ออกจากหุ้นส่วนไป”



จะเข้ากรณีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1054<sup>23</sup> กล่าวคือ ยินยอมให้เขาใช้ชื่อตนเป็นชื่อห้างอยู่ หรือไม่คัดค้านปล่อยให้เขาแสดงว่าตนเป็นหุ้นส่วนอยู่

**(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน<sup>24</sup>**

ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนยังต้องรับผิดชอบในหนี้ซึ่งห้างได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนออกจากหุ้นส่วนนั้น ย่อมมีจำกัดเพียงสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 เช่น ตามตัวอย่างตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาได้วินิจฉัยสรุปความได้ว่า กรมสรรพากรมีอำนาจฟ้องให้หุ้นส่วนผู้จัดการ หรือหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดของห้างหุ้นส่วนจำกัดชำระภาษีที่ห้างต้องชำระอยู่ก่อนที่หุ้นส่วนผู้จัดการหรือหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดจะออกจากห้างได้ภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ออกไป<sup>25</sup> ซึ่งความรับผิดของหุ้นส่วนจำกัดเพียงสองปีนับแต่วันที่

ออกจากห้างหุ้นส่วนนั้น คำว่า “ออกจากห้างหุ้นส่วน” หมายถึง การจดทะเบียนรายการออกจากหุ้นส่วนลงในทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท<sup>26</sup> กล่าวคือ วันที่ถือว่าได้ออกจากห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลนั้น ให้นับตั้งแต่วันที่ได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้า ไม่ใช่วันที่แสดงเจตนาลาออกหรือวันที่ทำสัญญาออกจากห้างหุ้นส่วน หรือไม่ใช่นับจากวันที่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา<sup>27</sup> และระยะเวลา 2 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 มีใช้เรื่องอายุความ และมีใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เช่นนี้ คู่กรณีจึงตกลงเป็นอย่างอื่นได้<sup>28</sup>

มีข้อพิจารณาต่อไปอีกว่า สำหรับเรื่องการลาออกจากตำแหน่งหุ้นส่วนผู้จัดการในห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนนั้น มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1064/1 และมาตรา 1064/2 ซึ่งมีหลักว่า

<sup>23</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1054 บัญญัติว่า “บุคคลใดแสดงตนว่าเป็นหุ้นส่วนด้วยวาจาก็ดี ด้วยลายลักษณ์อักษรก็ดี ด้วยกิริยาก็ดี ด้วยยินยอมให้เขาใช้ชื่อตนเป็นชื่อห้างหุ้นส่วนก็ดี หรือรู้แล้วไม่คัดค้านปล่อยให้เขาแสดงว่าตนเป็นหุ้นส่วนก็ดี ท่านว่าบุคคลนั้นย่อมต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกในบรรดาหนี้ของห้างหุ้นส่วนเสมือนเป็นหุ้นส่วน

ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งคนใดตายไปแล้ว และห้างหุ้นส่วนนั้นยังคงคำต่อไปในชื่อเดิมของห้าง ท่านว่าเหตุเพียงที่คงใช้ชื่อเดิมนั้นก็ดี หรือใช้ชื่อของหุ้นส่วนผู้ตายควบอยู่ด้วยก็ดี หากทำให้ความรับผิดแก่กองทรัพย์มรดกของผู้ตายเพื่อหนีใดๆ อันห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นภายหลังมรณะนั้นไม่”

<sup>24</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 บัญญัติว่า “ความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน อันเกี่ยวแก่หนี้ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนออกจากหุ้นส่วนนั้น ย่อมมีจำกัดเพียงสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วน”

<sup>25</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1300/2533 และฎีกาที่ 3301/2534

<sup>26</sup> เอื้อน ขุนแก้ว คู่มือการศึกษา กฎหมายหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 1 1 สิงหาคม 2554 หน้า 39

<sup>27</sup> รุณาพงษ์ ทอนฮามแก้ว คู่มือทวนสอบ สรุปประเด็นข้อสอบ ป.พ.พ. พร้อมข้อสังเกต พิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 175

<sup>28</sup> รุณาพงษ์ ทอนฮามแก้ว คู่มือทวนสอบ สรุปประเด็นข้อสอบ ป.พ.พ. พร้อมข้อสังเกต พิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 175



หุ้นส่วนผู้จัดการคนใดในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนจะลาออกจากตำแหน่ง ให้ยื่นใบลาออกต่อหุ้นส่วนผู้จัดการอื่นคนหนึ่งคนใด การลาออกมีผลนับแต่วันที่ใบลาออกไปถึงหุ้นส่วนผู้จัดการอื่นนั้น โดยการลาออกนั้นมีผลเพียงทำให้พ้นจากความเป็นผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนนั้น แต่ยังคงมีฐานะเป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งในห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนนั้นอยู่ต่อไป แต่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 เป็นเรื่องความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนกรณีที่ออกจากการเป็นหุ้นส่วน โดยจำกัดเพียงสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วน

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3301/2534**  
ประมวลรัษฎากร มาตรา 21 บัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร เมื่อปรากฏว่าผู้ต้องเสียภาษีอากรคือจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไปยังจำเลยที่ 1 แล้ว แม้มิได้แจ้งการประเมินให้จำเลยที่ 2 หุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 ทราบ ก็เป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย เมื่อหนี้ที่ได้รับผิดเป็นหนี้ซึ่งจำเลยที่ 1 ได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่จำเลยที่ 2 ออกจาก

หุ้นส่วนไปยังไม่เกินสองปีโจทก์มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 2 ให้รับผิดชอบได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1300/2533**  
จำเลยที่ 5 เป็นหุ้นส่วนในห้างฯ จำเลยที่ 1 ในขณะที่จำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าซื้อตัวโดยสารเครื่องบินโจทก์ แม้ภายหลังจำเลยที่ 5 ได้ออกจากหุ้นส่วนไปแล้วก็ยังคงต้องรับผิดชอบในหนี้ซึ่งจำเลยที่ 1 ได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนได้ออกจากหุ้นส่วนไปภายในกำหนดสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1051, มาตรา 1068

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2613/2523**  
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 ไม่ใช่เรื่องอายุความ แต่เป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่ออกจากหุ้นส่วนให้รับผิดชอบในหนี้ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนออกจากหุ้นส่วนเพียงสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วน บทบัญญัติดังกล่าวไม่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน คู่กรณีจึงอาจตกลงเป็นอย่างอื่นได้ เมื่อจำเลยทำสัญญายอมรับผิดในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนที่มีอยู่ก่อนที่ตนออกจากหุ้นส่วนทั้งหมดข้อตกลงดังกล่าวก็มีผลใช้บังคับได้





โจทก์ที่ 1 ซึ่งเป็นนิติบุคคลเป็นลูกหนี้กรรมสรรพากรชำระหนี้ต้องชำระในนามของโจทก์ที่ 1 โจทก์ที่ 2 ซึ่งเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการได้นำเงินส่วนตัวชำระหนี้แทนโจทก์ที่ 1 แล้วจำเลยจึงต้องรับผิดชอบชำระเงินจำนวนนั้นพร้อมทั้งดอกเบี้ยให้แก่โจทก์ที่ 2 ตามสัญญา

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 94/2547** จำเลยที่ 3 จะพ้นจากการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 ได้ต่อเมื่อนายทะเบียนได้จดทะเบียนเปลี่ยนแปลงแก้ไขชื่อจำเลยที่ 3 ออกจากการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการแล้วเพราะการเป็นนิติบุคคลและอำนาจของผู้แทนนิติบุคคล นายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจะต้องแต่งย่อรายการซึ่งได้ลงทะเบียนส่งไปลงพิมพ์โฆษณาในราชกิจจานุเบกษาและถือเป็นอันรู้แก่บุคคลทั้งปวงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1021 และ 1022

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 463/2537** จำเลยที่ 2 โอนหุ้นให้แก่จำเลยที่ 3 เมื่อวันที่ 25 ตุลาคม 2527 และนำไปขอจดทะเบียนต่อ นายทะเบียนสำนักทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2528 ต้องถือว่าจำเลย

ที่ 2 ออกจากการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการห่างจำเลยที่ 1 ตั้งแต่วันที่ 17 พฤษภาคม 2528

(3) **ห้างหุ้นส่วนจำกัด<sup>29</sup>** ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดมีลักษณะคล้ายคลึงกับผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ดังนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1080 จึงให้นำบทบัญญัติในเรื่องห้างหุ้นส่วนสามัญมาบังคับใช้โดยอนุโลม กล่าวคือ หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ออกจากหุ้นส่วนไปแล้ว ยังคงต้องรับผิดชอบใช้หนี้ที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดได้ก่อขึ้น (ในการประกอบกิจการตามแบบวัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วน) ก่อนที่หุ้นส่วนนั้นจะออกจากหุ้นส่วนไปภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ออกจากหุ้นส่วน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 ประกอบมาตรา 1080

**ประเด็นที่ 6** ผู้ถือหุ้นที่ยังมิได้ส่งใช้ค่าหุ้นตามวันกำหนดหรือยังชำระเงินค่าหุ้นแก่บริษัทไม่ครบถ้วน กรมสรรพากรซึ่งใช้สิทธิเรียกร้องแก่คนบริษัทซึ่งเป็นลูกหนี้

<sup>29</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1080 บัญญัติว่า “บทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญข้อใดๆ หากมิได้ยกเว้นหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปโดยบทบัญญัติแห่งหมวด 3 นี้ ท่านให้นำมาใช้บังคับแก่ห้างหุ้นส่วนจำกัดด้วย

ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดนั้นมีอยู่หลายคนด้วยกัน ท่านให้ใช้บทบัญญัติสำหรับห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นวิธีบังคับในความเกี่ยวพันระหว่างคนเหล่านั้นเอง และความเกี่ยวพันระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนเหล่านั้นกับห้างหุ้นส่วน”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1068 บัญญัติว่า “ความรับผิดของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน อันเกี่ยวแก่หนี้ซึ่งห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ตนออกจากหุ้นส่วนนั้น ย่อมมีจำกัดเพียงสองปีนับแต่เมื่อออกจากหุ้นส่วน”



คำภาชีอากร โดยได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้ถือหุ้น หรือทายาทและหรือผู้จัดการมรดกของผู้ถือหุ้นที่ตาย เพื่อให้นำเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบมาดำเนินการชำระหนี้คำภาชีอากรที่บริษัทค้างชำระแก่กรมสรรพากรจก ได้หรือไม่ อย่างไร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3874/2560

ศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากรเห็นว่า ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1122 บัญญัติไว้ชัดเจนว่า ผู้ถือหุ้นที่ยังมิได้ส่งใช้ค่าหุ้นตามวันกำหนด จำต้องเสียดอกเบี้ยนับแต่วันที่กำหนดให้ส่งใช้จนถึงวันที่ได้ส่งเสร็จ แม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1123 บัญญัติว่า “ถ้าผู้ถือหุ้นคนใดละเลยไม่ส่งใช้เงินที่เรียกค่าหุ้นตามวันกำหนด กรรมการจะส่งคำบอกกล่าวด้วยจดหมายส่งลงทะเบียนไปรษณีย์ไปยังผู้นั้นให้ส่งใช้เงินที่เรียกเก็บกับทั้งดอกเบี้ยด้วยก็ได้” ก็ได้หมายความว่าหากโจทก์ไม่ได้แจ้งเรื่องการคิดดอกเบี้ยในหนังสือบอกกล่าวที่ส่งให้แก่จำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 แล้วจะทำให้โจทก์ไม่มีสิทธิคิดดอกเบี้ยผิดนัดตั้งที่ศาลภาชีอากรกลางวินิจฉัยแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าจำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 ยังชำระเงินค่าหุ้นแก่จำเลยที่ 1 ไม่ครบถ้วน โจทก์ซึ่งใช้สิทธิเรียกร้องแทนจำเลยที่ 1 ลูกหนี้ ได้มีหนังสือแจ้งไปยังจำเลย

ที่ 2 ถึงที่ 7 และที่ 8 ในฐานะผู้ถือหุ้น ทายาทและหรือผู้จัดการมรดกของนาย ส. ผู้ถือหุ้นที่ตาย เพื่อให้นำเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบมาดำเนินการชำระหนี้คำภาชีอากรที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระแก่โจทก์ จำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 ได้รับหนังสือบอกกล่าวพร้อมกำหนดให้ส่งใช้ค่าหุ้นไว้โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว แม้โจทก์มิได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยที่จำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 ต้องชำระเอาไว้ในหนังสือดังกล่าว แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 7 บัญญัติไว้ว่า “ถ้าจะต้องเสียดอกเบี้ยแก่กันและมีได้กำหนดอัตราดอกเบี้ยไว้โดยนิติกรรมหรือโดยบทกฎหมายอันชัดแจ้ง ให้ใช้อัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี” และมาตรา 224 บัญญัติว่า “หนี้เงินนั้น ท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิดนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี...” ผู้ถือหุ้นจึงต้องเสียดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี แก่โจทก์ นับแต่วันที่กำหนดส่งใช้เงินค่าหุ้นตามมาตรา 1122 ประกอบมาตรา 7 และมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ศาลภาชีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 ชำระเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบโดยไม่กำหนดดอกเบี้ยให้ จึงไม่ต้องเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากรอุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น แต่เมื่อโจทก์ขอดอกเบี้ยเพียงนับถัดจากวันฟ้องจึงให้เท่าที่โจทก์ขอ



### ► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2644/2560

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1119 มาตรา 1120 และมาตรา 1121 เมื่อจำเลยที่ 2 ถู้อหุ้นบริษัทจำเลยที่ 1 นั้น จำเลยที่ 2 จำต้องใช้เป็นเงินค่าหุ้นจนเต็มค่า และบรรดาเงินค่าหุ้นที่ค้างชำระนั้นกรรมการจะเรียกให้ผู้ถือหุ้นส่งใช้เสียเมื่อใดก็ได้ซึ่งผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องใช้เงินตามจำนวนที่เรียกนั้น เจ้าพนักงานของโจทก์มีหนังสือไปยังกรรมการจำเลยที่ 1 เพื่อให้บอกกล่าวให้จำเลยที่ 2 นำเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบมาชำระแก่จำเลยที่ 1 ให้ครบถ้วน ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 เพิกเฉยไม่ดำเนินการตามสิทธิเรียกร้องของตน เป็นเหตุให้โจทก์เสียประโยชน์ หนี้ค่าภาษีอากรที่โจทก์มีต่อจำเลยที่ 1 เป็นหนี้ที่มีบุริมสิทธิ กรณีต้องด้วยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 233 และมาตรา 235 โจทก์ชอบจะใช้สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่ 1 ต่อจำเลยที่ 2 ได้ แต่การที่โจทก์ใช้สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่ 1 อันมีต่อจำเลยที่ 2 ซึ่งยังส่งใช้เงินค่าหุ้นไม่ครบถ้วนพร้อมดอกเบี้ยนั้น แม้โจทก์จะใช้สิทธิเรียกร้องได้ในนามของตนเองตามมาตรา 233 ก็เป็นการใช้สิทธิแทนจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นลูกหนี้ จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ส่งใช้เงินค่าหุ้นที่ยังไม่ครบพร้อมดอกเบี้ย

ข้อพิจารณา เจ้าพนักงานของโจทก์มีหนังสือไปยังกรรมการจำเลยที่ 1 เพื่อให้บอกกล่าวให้จำเลยที่ 2 นำเงินค่าหุ้นที่ยังส่งใช้ไม่ครบมาชำระแก่จำเลยที่ 1 ให้ครบถ้วน ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 เพิกเฉยไม่ดำเนินการตามสิทธิเรียกร้องของตนเป็นเหตุให้โจทก์เสียประโยชน์ หนี้ค่าภาษีอากรที่โจทก์มีต่อจำเลยที่ 1 เป็นหนี้ที่มีบุริมสิทธิ กรณีต้องด้วยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 233 และมาตรา 235 โจทก์ชอบจะใช้สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่ 1 ต่อจำเลยที่ 2 ได้ แต่การที่โจทก์ใช้สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่ 1 อันมีต่อจำเลยที่ 2 ซึ่งยังส่งใช้เงินค่าหุ้นไม่ครบถ้วนพร้อมดอกเบี้ย แม้โจทก์จะใช้สิทธิเรียกร้องได้ในนามของตนเองตามมาตรา 233 ก็เป็นการใช้สิทธิแทนจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นลูกหนี้ จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ส่งใช้เงินค่าหุ้นที่ยังไม่ครบพร้อมดอกเบี้ย

### ประเด็นที่ 7 เหตุในการประเมินภาษี

คดีนี้เนื่องจากการกิจการร่วมค้าฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงระยะเวลาที่มีการใช้ชื่อของบริษัทเป็นชื่อกิจการร่วมค้าฯ โดยบริษัทได้โอนสัดส่วน



การลงทุนทั้งหมดในกิจการร่วมค้าฯ ให้แก่  
อีกบริษัทหนึ่งไปแล้วมาโดยตลอด และไม่  
ปรากฏว่าได้ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใด  
อันเป็นการไม่ยินยอมหรือคัดค้านการใช้ชื่อ  
ของตน เป็นชื่อกิจการร่วมค้าฯ ดังนั้น บริษัท  
ดังกล่าวจึงต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอก  
ในบรรดาหนี้ของกิจการร่วมค้าฯ ตาม  
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา  
1054

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5316/2559**

จำเลยที่ 1 กับบริษัทต่างประเทศ คือบริษัท  
พ. และบริษัท ล. ยื่นคำขอจดทะเบียนภาษี  
มูลค่าเพิ่มโดยใช้ชื่อประกอบการว่า “กิจการ  
ร่วมค้า พ. และบริษัท พ. /บริษัท ล.” และ  
เข้าทำสัญญากับหน่วยงานของรัฐ จากข้อเท็จ-  
จริงดังกล่าวย่อมเห็นได้ว่า “กิจการร่วมค้า พ.  
และบริษัท พ. /บริษัท ล.” ก็คือห้างหุ้นส่วน  
สามัญไม่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลซึ่งจำเลยที่ 1  
กับบริษัทต่างประเทศอีกสองบริษัทดังกล่าว  
ร่วมกันกระทำในประเทศไทยนั่นเอง แม้หลังจาก  
กิจการร่วมค้าฯ ดำเนินการไปได้ระยะหนึ่ง  
จำเลยที่ 1 จะโอนสัดส่วนการลงทุนทั้งหมดใน  
กิจการร่วมค้าฯ ให้แก่จำเลยที่ 2 แต่พฤติการณ์  
ของจำเลยที่ 1 ตั้งแต่กิจการร่วมค้าฯ ทำสัญญา  
กับหน่วยงานของรัฐ และยื่นคำขอจดทะเบียน

ภาษีมูลค่าเพิ่มจนกระทั่งเลิกกิจการ มีการใช้ชื่อ  
ของจำเลยที่ 1 เป็นชื่อกิจการร่วมค้าฯ มา  
โดยตลอด โดยจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นผู้ร่วมก่อตั้ง  
กิจการร่วมค้าฯ ย่อมต้องทราบเรื่องดังกล่าว  
มาตั้งแต่ต้น กลับไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1  
ดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดอันเป็นการไม่  
ยินยอมหรือคัดค้านการใช้ชื่อของจำเลยที่ 1  
เป็นชื่อกิจการร่วมค้าฯ และเหตุในการประเมิน  
ภาษีคดีนี้เนื่องจากการกิจการร่วมค้าฯ มิได้  
ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล  
และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม  
ในช่วงระยะเวลาที่มีการใช้ชื่อของจำเลยที่ 1  
เป็นชื่อกิจการร่วมค้าฯ ดังนั้น จำเลยที่ 1  
จึงต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ซึ่งเป็นบุคคลภายนอก  
ในบรรดาหนี้ของกิจการร่วมค้าฯ ตามประมวล  
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1054

**ประเด็นที่ 8** เดิมโจทก์ถือหุ้นในบริษัท

อ. และโจทก์ขายหุ้นบริษัท อ. ที่ถืออยู่  
ทั้งหมด ต่อมาโจทก์จดทะเบียนพักการโอน  
หุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น  
ดังนั้น ขณะที่โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการ  
โอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผล โจทก์ซึ่ง  
เป็นบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้น  
ในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดย



ทางตรงหรือทางอ้อม เมื่อบริษัท อ. ผู้รับเงินปันผลถือหุ้นในบริษัทโจทก์ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผล เงินปันผลที่บริษัท อ. ได้รับ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) (ข) โจทก์ผู้จ่ายเงินปันผลจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ใช้หรือไม่ อย่างไร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 314/2559

โจทก์เป็นบริษัทจำกัดจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย วันที่ 1 กันยายน 2550 ที่ประชุมคณะกรรมการบริษัทโจทก์อนุมัติให้จ่ายเงินปันผลระหว่างกาลแก่ผู้ถือหุ้นรวมถึงบริษัท อ. จำกัด (มหาชน) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทโจทก์เกินกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ โดยรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2549 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2550 โจทก์ถือหุ้นในบริษัท อ. จำกัด (มหาชน) ผู้รับเงินปันผล 1,143,900 หุ้น และขายหุ้นของบริษัทดังกล่าวที่โจทก์ถืออยู่ทั้งหมดไปในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 ต่อมาวันที่ 25 พฤศจิกายน 2550 โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่

บริษัท อ. จำกัด (มหาชน) โจทก์จึงไม่ได้ถือหุ้นของบริษัท อ. จำกัด (มหาชน) ผู้รับเงินปันผลแล้วก่อนมีการปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นซึ่งจำเลยไม่ได้นำสืบให้เห็นว่าโจทก์มีการถือหุ้นของบริษัท อ. จำกัด (มหาชน) โดยทางอ้อม ดังนั้น ในขณะที่โจทก์ปิดสมุดทะเบียนพักการโอนหุ้นเพื่อประกาศจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท อ. จำกัด (มหาชน) โจทก์ซึ่งเป็นบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม แม้จำเลยจะอ้างและนางสาว ก. เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบตรวจสอบตราสภาพกิจการบริษัทโจทก์เป็นพยานเบิกความว่า มติ กพอ. 9/2535 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2535 (ระเบียบวาระที่ 2) ตีความเงื่อนไขที่กำหนดให้บริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ให้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมนั้น หมายถึง ไม่ได้ถือหุ้นในรอบระยะเวลาบัญชีอันเป็นฐานในการจ่ายเงินปันผลจนถึงวันที่บริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลได้รับเงินปันผลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แต่มติ กพอ. ดังกล่าวได้วางหลักเกณฑ์นอกเหนือไปจากที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) บัญญัติไว้ จึงนำมติ กพอ. ดังกล่าวมาใช้เป็นผลร้ายแก่โจทก์หาได้ไม่ เมื่อบริษัท อ. จำกัด (มหาชน) ผู้รับ



เงินปันผลถือหุ้นในบริษัทโจทก์ซึ่งเป็นบริษัท-จำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทโจทก์ผู้จ่ายเงินปันผล ดังนั้นเงินปันผลที่บริษัท อ. จำกัด (มหาชน) ได้รับจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) (ข) ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าโจทก์ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินปันผลที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. จำกัด (มหาชน) และให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

**ประเด็นที่ 9** กรณีที่บริษัทผู้ถือหุ้นรายใหญ่อีกรายหนึ่งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศเป็นผู้ได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมจากกำไรสะสมที่บริษัทที่ตนถือหุ้นได้จ่ายเงินสนับสนุนให้แก่อีกบริษัท ที่บริษัทตนเองก็ได้ถือหุ้นเช่นกันตามสัดส่วนของการถือหุ้นอันเป็นการเพิ่มทุนทรัพย์สินของบริษัทตนเอง ถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่จ่ายจากประเทศไทย ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 หรือไม่ อย่างไร

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13253/2558**

บริษัทโจทก์ บริษัท ก. และบริษัท ข. มีผู้ถือหุ้นรายใหญ่รายเดียวกันคือ บริษัท ง. นิติบุคคลตามกฎหมายไทยถือหุ้นร้อยละ 51 และมีบริษัท ค. นิติบุคคลตามกฎหมายต่างประเทศถือหุ้นคิดเป็นร้อยละ 49 ก่อนจดทะเบียนเลิกบริษัทโจทก์มีกำไรสะสม 101,754,580 บาท ซึ่งโจทก์ควรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของโจทก์ การจ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท ค. ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศโจทก์ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 แต่โจทก์กลับจ่ายปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นเพียง 2,105,627 บาท แล้วนำกำไรอีก 99,000,000 บาท ไปจ่ายเป็นเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท ก. และบริษัท ข. โดยไม่ได้รับผลตอบแทนเพื่อให้บริษัท ก. และบริษัท ข. นำเงินดังกล่าวไปชำระหนี้แก่บริษัท ค. ทั้งที่โจทก์มิได้เป็นผู้ถือหุ้นในบริษัท ค. หลังจากโจทก์ให้เงินสนับสนุนแก่บริษัท ก. และบริษัท ข. เพียงสองวัน โจทก์และบริษัท ก. และบริษัท ข. ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทในวันเดียวกัน ปกติก่อนเลิกบริษัท หากโจทก์มี



หนี้สินก็ควรนำเงินไปชำระหนี้ก่อนที่เหลือนจึงนำแบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้น การที่โจทก์จ่ายเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท ก. และบริษัท ข. เป็นทางให้บริษัท ง. ผู้ถือหุ้นใหญ่ของโจทก์ขาดประโยชน์ที่พึงมีพึงได้จากกำไรสะสม 99,000,000 บาท ทางพิจารณาไม่ปรากฏว่ามีเหตุผลสมควรอันใดที่บริษัท ง. ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นใหญ่มีอำนาจบริหารในบริษัทโจทก์จะยอมให้โจทก์กระทำให้บริษัท ง. ต้องเสียเปรียบ ดังนั้น การที่โจทก์ไม่จ่ายเงินปันผลให้แก่บริษัท ค. โดยตรง กับใช้วิธีให้เงินสนับสนุนแก่บริษัท ก. และบริษัท ข. ก็เพื่อที่โจทก์ไม่ต้องหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายให้บริษัท ค. ตามมาตรา 70 พฤติการณ์ดังกล่าวถือได้ว่าบริษัท ค. ได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมจากกำไรสะสมที่โจทก์ได้จ่ายเงินสนับสนุนให้แก่บริษัท ก. และบริษัท ข. ตามสัดส่วนของการถือหุ้นอันเป็นการเพิ่มทุนทรัพย์สินของบริษัท ค. อันอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่จ่ายจากประเทศไทย โจทก์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70

**ประเด็นที่ 10** กรณีพฤติการณ์มีเจตนาสร้างขั้นตอนการเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัทเพื่อบิดเบือนข้อเท็จจริง ส่งผลให้

ไม่ต้องมีรายได้ดอกเบี้ยรับเพิ่มขึ้นและเสียภาษีเงินได้บุคคลน้อยลง กังยังสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเงินลงทุน ถือเป็นรายจ่าย-ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ อย่างไร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9144/2560

โจทก์ลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท ส. จากผู้ถือหุ้นเดิมร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด ราคาหุ้นละ 75 บาท โดยสินทรัพย์ รายได้ ต้นทุน และหนี้ส่วนใหญ่ของบริษัท ส. เกิดจากรายการบัญชีกับโจทก์ บริษัททั้งสองมีกรรมกรส่วนใหญ่เป็นชุดเดียวกันและมีสถานประกอบการอยู่ที่เดียวกัน จากงบดุลของบริษัท ส. ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2539 ถึงปี 2542 พบว่าบริษัท ส. กู้ยืมเงินจากโจทก์ มีดอกเบี้ยค้างจ่ายจำนวนมาก ซึ่งเป็นช่วงเวลาเดียวกับที่โจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ส. ทั้งหมดเพียงผู้เดียว ดังนี้

1. ปี 2542 บริษัท ส. จดทะเบียนลดทุนลง 97,000,000 บาท ต่อมาจดทะเบียนเพิ่มทุน 97,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ซื้อหุ้นเพิ่มทุนโดยแปลงหนี้ที่มีกับโจทก์เป็นทุน
2. ปี 2543 จดทะเบียนเพิ่มทุนอีก



87,000,000 บาท โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นเพิ่มทุนทั้งหมดด้วยการชำระเงินสด 87,000,000 บาท สองเดือนต่อมาได้จดทะเบียนลดทุน 87,000,000 บาท

รายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. ที่อนุมัติให้เพิ่มทุนและลดทุนเป็นจำนวนมากในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกัน ไม่ปรากฏเหตุผลว่าบริษัท ส. มีความจำเป็นในทางการค้าหรือแผนการดำเนินงานทางธุรกิจอย่างไร โจทก์เป็นผู้รับรู้และยินยอมให้บริษัท ส. ดำเนินการดังกล่าว โดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อราคาหุ้นที่โจทก์ได้ลงทุนไว้ การที่โจทก์ถือหุ้นร้อยละ 99.99 ของหุ้นทั้งหมด การเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัท ส. ย่อมเป็นการเพิ่มทุนและลดทุนเฉพาะในส่วนของโจทก์เกือบทั้งจำนวนทำให้ต้นทุนต่อหุ้นของเงินลงทุนในบริษัท ส. ของโจทก์สูงขึ้นจากราคาที่ซื้อมาราคาหุ้นละ 75 บาท เป็นราคาหุ้นละ 520.94 บาท เมื่อรอบระยะเวลาบัญชี 2546 โจทก์ขายหุ้นดังกล่าวให้แก่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันในราคาหุ้นละ 151 บาท ทำให้โจทก์ขาดทุนจากการขายเงินลงทุนในหุ้นดังกล่าว 22,510,855.26 บาท และนำเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทั้งที่ภายหลังจากการเพิ่มทุนและลดทุนดังกล่าวว่า บริษัท ส.

มีความสามารถในการทำกำไรหรือมีผลประโยชน์ประกอบการดีขึ้นเรื่อยๆ โจทก์ย่อมต้องหวังผลตอบแทนในรูปของเงินปันผลจากการถือหุ้นในบริษัทดังกล่าวในอนาคต แต่โจทก์กลับขายหุ้นดังกล่าว อันเป็นเรื่องผิดปกติวิสัยของการลงทุน พฤติการณ์แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาสร้างขั้นตอนการเพิ่มทุนและลดทุนในบริษัท ส. เพื่อบิดเบือนข้อเท็จจริงที่จะให้ความช่วยเหลือในลักษณะเป็นเงินให้เปล่าหรือเงินช่วยเหลือเพื่อให้เงินซื้อหุ้นเพิ่มที่บริษัท ส. ได้รับจากโจทก์ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินหรือรายได้เนื่องจากการประกอบกิจการซึ่งบริษัท ส. จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ส่วนโจทก์ก็เสี่ยงจากการให้เงินช่วยเหลือหรือเงินให้เปล่าแก่บริษัท ส. มาเป็นการซื้อหุ้นเพิ่มทุน เพื่อลดหนี้ของบริษัท ส. โดยนำเงินที่ได้เพิ่มทุนไปชำระหนี้ที่โจทก์เคยให้บริษัท ส. กู้ยืม ส่งผลให้โจทก์ไม่ต้องมีรายได้ดอกเบี้ยรับเพิ่มขึ้นและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง ทั้งยังสามารถนำผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ดังนั้นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเงินลงทุนในบริษัท ส. ให้บริษัท พ. จึงมีใบรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะและเป็น





รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)

ข้อพิจารณา<sup>30</sup> การเพิ่มทุนของบริษัทสามารถกระทำได้ดังนี้

1. ทำได้โดยการออกหุ้นใหม่เท่านั้น จะเพิ่มทุนโดยการเพิ่มมูลค่าหุ้นไม่ได้

2. ต้องใช้มติพิเศษของที่ประชุมผู้ถือหุ้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1220

3. เมื่อมีการเพิ่มทุนและได้ออกหุ้นใหม่แล้ว มีหลักเกณฑ์ในการเสนอขายหุ้นที่ออกใหม่ดังนี้

3.1 ต้องเสนอขายให้แก่ผู้ถือหุ้นเดิมเท่านั้น จะเสนอขายแก่บุคคลภายนอกไม่ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1222 วรรคหนึ่ง

3.2 แม้ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นจะมีมติพิเศษให้ขายหุ้นที่เพิ่มทุนให้แก่บุคคลภายนอกก็ไม่ชอบด้วยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1222 วรรคหนึ่ง

**ประเด็นที่ 11** ขณะที่ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของ

บริษัทผู้ขายปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัทผู้ขาย มีผลขาดทุนสะสมมาตลอด และได้หยุดการดำเนินกิจการชั่วคราว บริษัทผู้ขายไม่ได้นำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุน

ไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการแปลงหนี้เป็นทุนตามที่ผู้ซื้ออ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อหวังเงินปันผลจากการดำเนินกิจการของบริษัทผู้ขาย รายจ่ายผลขาดทุนจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุน ถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ต้องห้าม นำเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) ใช่หรือไม่ อย่างไร

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7847/2560

บริษัทโจทก์ บริษัท อ. และบริษัท ฮ. ต่างเป็นบริษัทลูกของบริษัทแม่ด้วยกันย่อมรู้ข้อมูลทางการเงินซึ่งกันและกันเป็นอย่างดี วันที่ 9 กันยายน 2549 โจทก์ให้บริษัท ฮ. กู้ยืมเงินเพื่อนำไปชำระหนี้ให้แก่บริษัท อ. ตามความต้องการของบริษัทแม่ วันที่ 6 ตุลาคม 2549 บริษัท ฮ. ออกหุ้นเพิ่มทุน 252,500,000 บาทขายให้โจทก์แต่ผู้เดียว โดยโจทก์ออกตั๋วสัญญาใช้เงินชำระค่าหุ้นแล้ว บริษัท ฮ. สลักตั๋วให้โจทก์เพื่อชำระหนี้เงินกู้ ต่อมาวันที่ 9 พฤศจิกายน 2549 บริษัท ฮ. จดทะเบียนเลิกบริษัท และวันที่ 26 ธันวาคม 2549 จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ขณะที่โจทก์ซื้อหุ้นเพิ่มทุนของบริษัท ฮ. ปรากฏว่าผลการดำเนินงานของบริษัท ฮ. มีผลขาดทุนสะสม

<sup>30</sup> รุณพงษ์ ทอนฮามแก้ว คู่มือทวนสอบ สรุปประเด็นข้อสอบ ป.พ. พร้อมข้อสังเกต พิมพ์ครั้งที่ 2 หน้า 179



มาตลอด และได้หยุดการดำเนินกิจการชั่วคราว บริษัท ฮ. ไม่ได้นำเงินที่ได้จากการเพิ่มทุนไปดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการแปลงหนี้เป็นทุนตามที่โจทก์อ้างว่าซื้อหุ้นเพิ่มทุนเพื่อหวังเงินปันผลจากการดำเนินกิจการของบริษัท ฮ. รายจ่ายผลขาดทุนจากการซื้อหุ้นเพิ่มทุน 252,500,000 บาท จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามนำเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)

**ประเด็นที่ 12** การฟ้องเรียกหนี้สิน ค่าภาษีอากรของรัฐ กรณีนิติบุคคล เสร็จการชำระบัญชีซึ่งมูลหนี้ตามฟ้องนี้เป็นภาษีอากรที่กรมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องเรียกหนี้สินจากนิติบุคคลดังกล่าว เป็นจำเลยได้หรือไม่ อย่างไร

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6043/2561** โจทก์ฟ้องเรียกหนี้สินจากจำเลยที่ 1 ซึ่งจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีเมื่อวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2551 จึงมีอายุความห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1272 โจทก์มีหนังสือแจ้งการประเมินถึงจำเลยที่ 1 ให้ชำระภาษี เป็นการที่

เจ้าหนี้ได้กระทำการอันนับว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี อายุความย่อมสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 (5) จำเลยที่ 1 รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 15 มกราคม 2553 อายุความจึงสะดุดหยุดลงและเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ 30 วัน ที่กำหนดให้จำเลยที่ 1 นำเงินภาษีอากรไปชำระ อายุความจึงเริ่มนับใหม่นับแต่วันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2553 ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/15 และเมื่อโจทก์แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยที่ 1 ทราบ ย่อมมีผลต่อการบังคับคดีของโจทก์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมายเพื่อให้จำเลยที่ 1 ชำระหนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ถือได้ว่าเป็นการที่เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใด อันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/14 (5) จำเลยที่ 1 รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์วันที่ 30 พฤศจิกายน 2554 อายุความย่อมสะดุดหยุดลงนับแต่วันดังกล่าวและเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้สิ้นสุดนับแต่พ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันดังกล่าว ตามมาตรา 31 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ฟ้องจำเลยที่ 1 วันที่ 30 กันยายน 2556 คดียังไม่ขาดอายุความ



จำเลยที่ 2 เป็นกรรมการและผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 มีหน้าที่เอื้อเพื่อสอดส่องในการประกอบกิจการของบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1168 และในฐานะที่เป็นผู้ชำระบัญชีตามมาตรา 1252 จำเลยที่ 2 จึงควรจะต้องรู้ว่าจำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าภาษีอากรจากการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง จำเลยที่ 2 จะอ้างว่าโจทก์มิได้แจ้งการประเมินให้จำเลยที่ 1 ก่อน จำเลยที่ 2 จึงไม่ทราบว่าหนี้ภาษีอากรหาได้ไม่ เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นการประเมินตนเอง หากจำต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินมาก่อนไม่ เพียงแต่หากผู้มีหน้าที่ชำระภาษียื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกมาไต่สวนและแจ้งการประเมินได้ต่อไปเท่านั้น การที่จำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นผู้ชำระบัญชีรู้อยู่แล้วว่าจำเลยที่ 1 เป็นหนี้ภาษีอากรโจทก์ แต่ไม่นำรายได้ที่แท้จริงของจำเลยที่ 1 มาลงในงบดุลและไม่จัดการใช้หนี้ให้แก่โจทก์ให้ครบถ้วนตามหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1250 หรือวางเงินแทนชำระหนี้ตามมาตรา 1254 จำเลยที่ 2 กลับทำงบดุลสำหรับรอบระยะเวลา

บัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 สิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน 2550 (ณ วันเลิก) โดยไม่ถูกต้องแล้วแบ่งกำไรสะสมคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 1269 ทำให้โจทก์ได้รับความเสียหาย อันเป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์ จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่โจทก์ในหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระแต่ต้องไม่เกินวงเงินที่เป็นทรัพย์สินคงเหลือ ณ วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี

ข้อพิจารณา เมื่อนิติบุคคลเลิกกันจะต้องมีการชำระบัญชี และถ้านิติบุคคลเลิกกันเพราะเหตุล้มละลาย ก็ต้องชำระบัญชีและปฏิบัติตามกระบวนการที่กำหนดตามกฎหมายล้มละลาย ซึ่งการชำระบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อการรวบรวมทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหลายของนิติบุคคล และเพื่อการชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ทั้งปวงของนิติบุคคลก่อนที่จะได้มีการคืนเงินทุนแก่ผู้ถือหุ้นต่อไป หากยังมีทรัพย์สินเหลืออยู่ภายหลังการชำระบัญชีของนิติบุคคล ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับคืนเงินทุนสำหรับหุ้นสามัญและหุ้นบริมสิทธิซึ่งกำหนดไว้ในข้อบังคับของนิติบุคคล<sup>31</sup> ซึ่งนิติบุคคลสิ้นสภาพบุคคลเมื่อได้มีการจดทะเบียนสิ้นสุดการชำระบัญชีแล้ว กล่าวคือ ถึงแม้ว่าจะได้จดทะเบียนเลิกนิติบุคคลแล้วก็ตาม แต่นิติบุคคลก็ยังไม่สิ้น

<sup>31</sup> นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธิ์ หลักกฎหมายหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หน้า 281



สภาพบุคคล เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์มาตรา 1249 บัญญัติให้ถือว่า นิติบุคคลยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็น เพื่อการชำระบัญชี ซึ่งคำว่า “นิติบุคคลยังคง ตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี” หมายถึง ยังคงตั้งอยู่ระหว่างการดำเนินการ ของผู้ชำระบัญชี<sup>32</sup> กรณีเช่นนี้ จะทำกิจการอื่น ที่ไม่เกี่ยวข้องการชำระบัญชีไม่ได้<sup>33</sup>

ดังนั้น การเลิกกันของนิติบุคคลนั้น หาก ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์แล้ว ยังต้องมีภาวะภาษีที่เกี่ยวข้อง ตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ โดยผู้ชำระ บัญชีมีหน้าที่และรับผิดชอบในการยื่นแบบและ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในเวลาที่กฎหมาย กำหนด สำหรับทรัพย์สินที่คงเหลืออยู่ให้ใช้ ราคาตลาดในวันเลิกกิจการ และจะต้องปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มให้ ครบถ้วน รวมทั้งการแจ้งเปลี่ยนแปลงทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ สินค้าคงเหลือหรือทรัพย์สินที่มีไว้ใน การ ประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ และการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานตามที่ กฎหมายกำหนด หากยังมีหนี้ค่าภาษีอากร กฎหมายกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถฟ้อง

เรียกหนี้ภาษีอากรในกรณีดังกล่าว ซึ่งมีหลักการ ให้กรมสรรพากร ห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนด 2 ปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี

นอกจากนี้ กรณีผู้ชำระบัญชีของนิติบุคคล ซึ่งจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วเว้นการ ปฏิบัติหน้าที่ ทำให้กรมสรรพากรเสียหาย เป็น การทำละเมิดต่อกรมสรรพากร ผู้ชำระบัญชี ดังกล่าวจึงต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรและ เงินเพิ่มที่ค้างชำระ รวมทั้งเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีนับ ถัดจากวันฟ้องถึงวันชำระเสร็จแก่กรมสรรพากร แต่เงินเพิ่มมิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่นิติบุคคลฯ ต้องชำระ และความรับผิดชอบของผู้ชำระบัญชีฯ ต้องไม่เกินกว่าเงินสดคงเหลือที่นิติบุคคลฯ มีอยู่ ในวันจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี<sup>34</sup>

**ประเด็นที่ 13** เมื่อบริษัทเป็นอันเลิก กับแล้ว จะมีผลทำให้บริษัทสิ้นสภาพบุคคล ไปเลยหรือไม่

เมื่อบริษัทเลิกกันจะต้องมีการชำระบัญชี และถ้าบริษัทเลิกกันเพราะเหตุล้มละลาย ก็ต้อง ชำระบัญชีและปฏิบัติตามกระบวนการที่กำหนด ตามกฎหมายล้มละลาย ซึ่งการชำระบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อการรวบรวมทรัพย์สินและ

<sup>32</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6783/2552

<sup>33</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1348/2532

<sup>34</sup> คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษที่ 28/2561



หนี้สินทั้งหลายของบริษัท และเพื่อการชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ทั้งปวงของบริษัทก่อนที่จะได้มีการคืนเงินทุนแก่ผู้ถือหุ้นต่อไป หากยังมีทรัพย์สินเหลืออยู่ภายหลังจากชำระบัญชีของบริษัท ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขเกี่ยวกับสิทธิในการได้รับคืนเงินทุนสำหรับหุ้นสามัญและหุ้นบุริมสิทธิซึ่งกำหนดไว้ในข้อบังคับของบริษัท<sup>35</sup> เมื่อบริษัทเป็นอันเลิกกันแล้ว จะมีผลทำให้บริษัทล้มเลิกสภาพบุคคลไปเลยหรือไม่ มีความเห็นเป็น 3 แนว ดังนี้<sup>36</sup>

แนวที่ 1 บริษัทล้มเลิกสภาพบุคคลทันทีเมื่อบริษัทได้เลิกกัน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1236 และมาตรา 1237 ส่วนขั้นตอนหลังจากเลิกบริษัทหรือการชำระบัญชีนั้นเป็นเพียงขั้นตอนประกอบเท่านั้น เปรียบเสมือนการเข้าจัดการทรัพย์สินมรดกหลังจากเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

แนวที่ 2 บริษัทล้มเลิกสภาพบุคคลทันทีเมื่อได้มีการจดทะเบียนเลิกบริษัทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1254 ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัทเป็นนิติบุคคลซึ่งเกิดขึ้นมาได้ก็โดยอำนาจของกฎหมายที่บัญญัติให้ต้อง

จดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้น ดังนั้น การจะล้มเลิกสภาพบุคคลได้ ก็ต่อเมื่อได้จดทะเบียนเลิกบริษัทด้วย<sup>37</sup>

แนวที่ 3 บริษัทล้มเลิกสภาพบุคคลเมื่อได้มีการจดทะเบียนล้มเลิกการชำระบัญชีแล้ว กล่าวคือ ถึงแม้ว่าจะได้จดทะเบียนเลิกบริษัทแล้วก็ตาม แต่บริษัทก็ยังไม่ล้มเลิกสภาพบุคคล เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1249 บัญญัติให้ถือว่า บริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี และการชำระบัญชีจะเสร็จสิ้นเมื่อได้จดทะเบียนมติที่ประชุมใหญ่อनुมติการชำระบัญชีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1270 วรรค 2<sup>38</sup> ซึ่งคำว่า “บริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี” หมายถึง ยังคงตั้งอยู่ระหว่างการดำเนินการของผู้ชำระบัญชี<sup>39</sup> กรณีเช่นนี้ จะทำกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวกับการชำระบัญชีไม่ได้<sup>40</sup>

ข้อพิจารณา เมื่อบริษัทเลิกกัน ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้บัญญัติถึงการชำระบัญชีของบริษัทไว้ในมาตรา 1249 ให้ถือว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็น

<sup>35</sup> นนทวัชร นวตระกูลพิสุทธ์ หลักกฎหมายหุ้นส่วน บริษัทจำกัด และบริษัทมหาชนจำกัด หน้า 281

<sup>36</sup> ศาสตราจารย์ ดร. สหธน รัตนไพจิตร กฎหมายลักษณะหุ้นส่วนบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 3 มิถุนายน 2560 หน้า 463-464

<sup>37</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1907/2506

<sup>38</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2390/2541 และฎีกาที่ 1076/2556

<sup>39</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6783/2552

<sup>40</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1348/2532



เพื่อการชำระบัญชี และกำหนดหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีไว้ในมาตรา 1250 ว่าหน้าที่ของผู้ชำระบัญชี คือ ชำระสะสางการงานของบริษัทให้เสร็จไป กับจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายทรัพย์สินของบริษัทนั้น โดยในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ผู้ชำระบัญชีมีอำนาจที่จะกระทำการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1259 เพื่อชำระบัญชีให้เสร็จสิ้นไปด้วยดี ส่วนทรัพย์สินของบริษัทนั้นจะแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นได้เพียงเท่าที่ไม่ต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทเท่านั้นตามมาตรา 1269<sup>41</sup>

**ประเด็นที่ 14** การสืบสภาพนิติบุคคล โดยการถูกนายทะเบียนขีดชื่อออกจากทะเบียน จะมีผลต่อความรับผิดใดๆ ของห้างหรือบริษัทที่มีต่อบุคคลผู้เกี่ยวข้องหรือไม่ อย่างไร

เนื่องจากการขีดชื่อนิติบุคคลออกจากทะเบียนส่งผลให้นิติบุคคลนั้นสิ้นสภาพในทันที กรณีดังกล่าวจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาแก่บุคคลผู้เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลในฐานะผู้มีสิทธิเรียกร้อง เช่น เจ้าหนี้ ฯลฯ กฎหมายจึงได้บัญญัติให้ความรับผิดของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วนกรรมการ ผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นยังคงมีอยู่

เสมือนห้างหรือบริษัทยังไม่สิ้นสภาพนิติบุคคล<sup>42</sup> ทั้งนี้เพื่อเป็นหลักประกันแก่เจ้าหนี้ แต่อย่างไรก็ดี การที่จะให้ความรับผิดของห้างหรือบริษัทตลอดจนบุคคลผู้เกี่ยวข้องยังคงมีอยู่นั้น ผู้มีสิทธิเรียกร้องต่อห้างหรือบริษัทนั้น ต้องร้องขอต่อศาลให้สั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนชื้อบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/4 วรรคแรก

การร้องขอให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียน ห้ามมิให้ร้องขอเมื่อพ้นกำหนดสิบปีนับแต่วันที่นายทะเบียนขีดชื้อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทออกจากทะเบียน<sup>43</sup>

ผลที่เกิดขึ้นจากการที่ศาลสั่งให้นายทะเบียนจดทะเบียนชื้อห้างหรือบริษัทกลับคืนสู่ทะเบียนนั้น ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขีดชื้อออกเลย ซึ่งคำว่า “เสมือนมิได้มีการขีดชื้อออกเลย” ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15641/2558 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 399/2559 วินิจฉัยความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/4 กรณีที่ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขีดชื้อออกเลยว่าเป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่งเท่านั้น

<sup>41</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2796 - 2801/2546

<sup>42</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3

<sup>43</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/4 วรรคสอง



# ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัย ที่เกี่ยวข้อง

## ๑ คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

**เรื่องที่ 1<sup>44</sup>** การออกหมายเรียกและประเมินภาษีอากร กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัดถูกขิดชื่อออกจากทะเบียนนิติบุคคล

การที่ห้างฯ ได้ถูกนายทะเบียนขิดชื่อออกจากทะเบียน ถือว่า ห้างฯ นั้นสิ้นสุทธสภาพนิติบุคคลตั้งแต่เมื่อนายทะเบียนขิดชื่อออกจากทะเบียน แต่ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นมีอยู่เท่าใด ก็ให้คงมีอยู่อย่างนั้นและพึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังมีได้สุทธสภาพนิติบุคคลตามมาตรา 1273/3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถ้าเจ้าหนี้ใดๆ ของห้างฯ รู้สึกว่าต้องเสียหายโดยไม่เป็นธรรม เพราะการที่ห้างฯ ถูกขิดชื่อออกจากทะเบียน เจ้าหนี้ของห้างฯ ผู้ได้รับความเสียหายต้องยื่นคำร้องต่อศาล ขอให้ศาลสั่งให้กลับจดทะเบียนคืนเข้าสู่ทะเบียนตามมาตรา 1273/4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ห้างฯ มีหนี้ภาษีอากรที่ต้องรับผิดชอบ แต่ห้างฯ ถูกขิดชื่อออกเสียจากทะเบียน กรมสรรพากรจึงถือเป็น

เจ้าหนี้ผู้เสียหาย ควรยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลสั่งให้กลับจดทะเบียนคืนเข้าสู่ทะเบียนเช่นเดิม เมื่อศาลมีคำสั่งให้จดทะเบียนคืนแล้ว ให้ถือว่าห้างฯ ยังคงอยู่ตลอดเสมือนมิได้มีการขิดชื่อออกเลย<sup>45</sup> การออกหมายเรียกและหนังสือแจ้งการประเมินให้ระบุชื่อผู้ชำระบัญชีและชื่อห้างฯ ทั้งนี้ จะต้องดำเนินการภายในอายุความตามกฎหมาย

**เรื่องที่ 2<sup>46</sup>** รายจ่ายของบริษัทฯ ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการของนิติบุคคลซึ่งถูกขิดชื่อออกจากทะเบียน

กรณีบริษัทฯ ได้ชำระค่าบริการตรวจสภาพรถยนต์ในสถานประกอบการของตัวแทนจำหน่ายให้แก่นิติบุคคล ก. ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2546 ถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2555 โดยจ่ายเป็นเช็คขีดคร่อมตลอดระยะเวลาการให้บริการดังกล่าว แต่เนื่องจากตั้งแต่วันที่ 18 มีนาคม 2551 นิติบุคคล ก. ถูกขิดชื่อออกจากทะเบียนและถือเป็นบริษัทร้าง ตามมาตรา 1273/1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นิติบุคคล ก. จึงสิ้นสุทธสภาพนิติบุคคลตั้งแต่เมื่อนายทะเบียนขิดชื่อออกเสียจากทะเบียน ตั้งแต่วันที่ 18

<sup>44</sup> บันทึกที่ กค 0702/8123 ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2557

<sup>45</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15641/2558 และฎีกาที่ 399/2559 วินิจฉัยสรุปได้ว่า ตามมาตรา 1273/4 กำหนดให้ถือว่าบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขิดชื่อออกเลย ก็เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่งเท่านั้น

<sup>46</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ.8730 ลงวันที่ 28 กันยายน 2558



มีนาคม 2551 ตามมาตรา 1273/3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นรายจ่ายของบริษัทฯ ที่เกิดขึ้นจากการให้บริการของนิติบุคคล ก. ซึ่งถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนตั้งแต่วันที่ 18 มีนาคม 2551 จึงถือเป็นรายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ตามมาตรา 65 ทรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร

### ๖ คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ

▶ **ครพ.ภษ. 658/2563<sup>47</sup>** เมื่อจำเลยถูกขีดชื่อบริษัทออกจากทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท การถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนย่อมเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 ซึ่งบัญญัติว่า “...ในการนี้ ให้ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่นั้นนายทะเบียนขีดชื่อห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทออกจากทะเบียนและบริษัทที่ถูกขีดชื่อจะกลับคืนฐานะนิติบุคคลอีกครั้งเมื่อศาลได้มีคำสั่งให้จัดซื้อบริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียน ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/4 แม้ตามมาตรา 1273/4 วรรคหนึ่ง จะบัญญัติไว้ด้วยว่า การที่ศาลมีคำสั่งให้จัดซื้อบริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียน ให้ถือว่าบริษัทนั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการขีดชื่อออกเลย โดยศาลจะ

สั่งและวางข้อกำหนดไว้เป็นประการใดๆ ตามที่เห็นเป็นการยุติธรรมด้วยก็ได้เพื่อให้บริษัทกลับคืนสู่ฐานะอันใกล้เคียงที่สุดกับฐานะเดิมเสมือนบริษัทนั้นมิได้ถูกขีดชื่อออกจากทะเบียนเลยก็ตาม แต่การที่จะถือเสมือนว่าบริษัทคงอยู่ตลอดมานั้นก็เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคลภายหลังศาลมีคำสั่ง เมื่อปรากฏว่าในขณะที่มีการส่งแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออกภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่นๆ (กรณีอื่นๆ) ให้แก่จำเลยทางไปรษณีย์ตอบรับไปยังบ้านเลขที่ ถนน แขวง เขต กรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นภูมิลำเนาตามหนังสือรับรองของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ศาลยังไม่ได้มีคำสั่งให้จัดซื้อจำเลยกลับคืนเข้าสู่ทะเบียน จำเลยจึงไม่มีสภาพเป็นนิติบุคคลในขณะที่มีการส่งแบบแจ้งการประเมินดังกล่าว ซึ่งโจทก์ทั้งสองก็มีได้ดำเนินการเพื่อให้มีการจัดซื้อบริษัทจำเลยกลับคืนเข้าสู่ทะเบียนในขณะนั้นทั้งที่สามารถดำเนินการได้ แต่กลับยื่นคำร้องต่อศาลแพ่งกรุงเทพ ให้จัดซื้อจำเลยกลับคืนเข้าสู่ทะเบียนภายหลังจากที่มีการส่งแบบแจ้งการประเมินดังกล่าวให้แก่จำเลยแล้ว และไม่ปรากฏว่าศาลแพ่งกรุงเทพ ได้มีคำสั่งและวางข้อกำหนดใดๆ เพิ่มเติมเกี่ยวกับการนี้ ดังนั้น การส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่จำเลยซึ่งเป็นบริษัทที่สิ้นสภาพ

<sup>47</sup> เว็บไซต์ <http://www.supremecourt.or.th> เผยแพร่คำสั่งศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรที่น่าสนใจ







ซื้อบริษัทออกเสียจากทะเบียนก็ได้และในการนี้ให้ออกแจ้งความโฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษา และบริษัทนั้นก็ให้เป็นอันเลิกกันตั้งแต่เมื่อโฆษณาแจ้งความในหนังสือราชกิจจานุเบกษานั้น แต่ข้อความรับผิดชอบของกรรมการของผู้จัดการและของผู้ถือหุ้นทุกๆ คนมีอยู่เท่าไร ก็ให้คงมีอยู่อย่างนั้นและพึงเรียกบังคับได้เสมือนดังว่าบริษัทยังมีได้เลิก” จึงเห็นได้ว่ากฎหมายระบุเรื่องความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นไว้แล้ว แม้ พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 มาตรา 16 ให้ยกเลิกมาตรา 1246 และมาตรา 19 ให้เพิ่มมาตรา 1273/3 ไว้แทนก็ตาม แต่บทบัญญัติในมาตรา 1273/3 เป็นเพียงการแก้ไขเพิ่มเติมให้บริษัทที่ถูกนายทะเบียนชดชื่อสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่นายทะเบียนชดชื่อออกจากทะเบียนเท่านั้น ส่วนความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการ ผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นยังคงบัญญัติว่ามีอยู่เท่าไร ก็ให้คงมีอยู่อย่างนั้น และให้พึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้นยังไม่สิ้นสภาพนิติบุคคล เช่นเดียวกับที่ระบุไว้ในมาตรา 1246 (5)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7201/2558**  
โจทก์ฟ้องก่อนที่จำเลยที่ 1 จะถูกนายทะเบียนชดชื่อออกจากทะเบียน จำเลยที่ 1 จึงมีสภาพ

เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย จำเลยที่ 1 แต่งตั้งนายความต่อผู้คดี แม้ระหว่างการพิจารณาของศาลชั้นต้น จำเลยที่ 1 ถูกนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางมีคำสั่งชดชื่อจำเลยที่ 1 อันมีผลให้จำเลยที่ 1 สิ้นสภาพนิติบุคคลนับแต่นั้นก็ตาม แต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1273/3 บัญญัติไว้ว่า ความรับผิดชอบของหุ้นส่วนผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วน กรรมการผู้จัดการ และผู้ถือหุ้นมีอยู่เท่าไรก็คงมีอยู่อย่างนั้น และพึงเรียกบังคับได้เสมือนห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น ยังมีได้สิ้นสภาพนิติบุคคล ฉะนั้นจำเลยที่ 1 ยังคงต้องรับผิดชอบในคดีดังกล่าวต่อไป ทนายความของจำเลยที่ 1 ย่อมมีอำนาจดำเนินคดีตามที่ได้รับแต่งตั้งต่อไป จนกว่าคดีจะถึงที่สุด ฉะนั้น การดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลชั้นต้นที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 หลังจากถูกนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทกลางมีคำสั่งชดชื่อออกจากทะเบียนจึงมิใช่กระบวนการพิจารณาที่ผิดระเบียบอันจะต้องเพิกถอนตาม ป.วิ.พ. มาตรา 27

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15641/2558**  
ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1273/3 และ 1273/4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2551 มาตรา 19



และมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม 2551 บัญญัติให้บริษัทนั้นสิ้นสภาพนิติบุคคลตั้งแต่วันที่ นายทะเบียนชดชื่อบริษัทออกเสียจากทะเบียน และบริษัทที่ถูกชดชื่อจะกลับคืนสู่ทะเบียนมี ฐานะนิติบุคคลอีกครั้งเมื่อศาลสั่งให้ชดชื่อ บริษัทกลับคืนเข้าสู่ทะเบียน เมื่อปรากฏว่า ในวันที่โจทก์ยื่นฟ้องจำเลยที่ 1 และที่ 2 เป็น คดีล้มละลายนี้ (วันที่ 15 สิงหาคม 2554) ศาลจังหวัดยังมีคำสั่งให้ชดชื่อจำเลยที่ 1 และที่ 2 กลับคืนเข้าสู่ทะเบียน ขณะฟ้อง จำเลยที่ 1 และที่ 2 จำเลยจึงไม่มีฐานะ นิติบุคคลที่โจทก์ฟ้องได้ แต่ต่อมาศาลจังหวัด มีคำสั่งให้ชดชื่อจำเลยที่ 1 และที่ 2 กลับคืน เข้าสู่ทะเบียนเมื่อวันที่ 23 กันยายน 2554 และตามมาตรา 1273/4 กำหนดให้ถือว่าบริษัท นั้นยังคงอยู่ตลอดมาเสมือนมิได้มีการชดชื่อ ออกเลย ก็เป็นเพียงการรับรองสภาพนิติบุคคล ภายหลังศาลมีคำสั่งเท่านั้น หากทำให้โจทก์ ซึ่งไม่มีอำนาจฟ้องมาตั้งแต่ต้นกลับกลายเป็น มีอำนาจฟ้องไปไม่ (ต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 399/2559 วินิจฉัยเดินตาม)

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5263/2559

ในวันที่โจทก์ยื่นฟ้องจำเลยที่ 1 สถานะของ จำเลยที่ 1 ตามหนังสือรับรองคือ ได้จดทะเบียน

เลิกห้าง ซึ่งนายทะเบียนได้รับจดทะเบียนไว้ แล้วเมื่อวันที่ 27 มีนาคม 2545 และขณะนี้ ยังไม่ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ดังนั้น ในวันที่โจทก์ยื่นฟ้องคดีนี้จำเลยที่ 1 จึงมีสภาพ นิติบุคคล โจทก์มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 1 และ ศาลล้มละลายกลางก็มีอำนาจที่จะพิจารณาคดี สำหรับจำเลยที่ 1 ได้ แต่ต่อมานายทะเบียน ได้ชดชื่อจำเลยที่ 1 ออกจากทะเบียนเป็น ห้างหุ้นส่วนร้าง ตามความในประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์มาตรา 1273/3 เมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2555 ซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณา ของศาลล้มละลายกลางก็ตาม แต่เมื่อฟ้องโจทก์ สำหรับจำเลยที่ 1 ชอบด้วยกฎหมาย การที่ นายทะเบียนได้ชดชื่อจำเลยที่ 1 ออกจาก ทะเบียนเป็นห้างหุ้นส่วนร้าง ก็ไม่มีผลกระทบ แก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีล้มละลาย ที่มุ่งประสงค์ที่จะให้มีการจัดการทรัพย์สินของ จำเลยที่มีหนี้สินสิ้นพันตัวตามกฎหมาย ล้มละลายเพื่อประโยชน์แก่เจ้าหนี้ทั้งหลายได้ แม้จำเลยจะสิ้นสภาพนิติบุคคลตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม การดำเนิน กระบวนการพิจารณาและมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของ จำเลยที่ 1 เด็ดขาดของศาลล้มละลายกลาง จึงชอบแล้ว

