

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5941/2552

บริษัทชุปเปอร์ แอสเซทส์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 377, ป.พ.พ. มาตรา 378, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/5, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/8

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์และจำเลยทั้งสองต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่ารายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและงวดที่สองเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตาม มาตรา 91/2 (6) แห่ง ป.ร.ฎ. ประกอบ พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ป.ร.ฎ. ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244)ฯ มาตรา 3 (5) ดังนั้น โจทก์จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากฐานภาษีรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น ตามมาตรา 91/5 (6) และตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ. ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น บัญญัติให้คำนวณตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์มีสิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไปเว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนมารับรู้รายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน โดยเลือกปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินดังกล่าวมารับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสอดคล้องกับหลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์ และจำเลยทั้งสี่ไม่นำสืบหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่นจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ. แล้ว ซึ่งต่อมาได้มี พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม ป.ร.ฎ. (ฉบับที่ 34)ฯ เพิ่มความเป็นวรรคสามของมาตรา 91/8 ว่า "...ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6..." อันเป็นการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนทั้งยังสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติทางบัญชีมาก่อนแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แม้ตามบันทึกข้อตกลงการวางมัดจำราคาซื้อขายที่ดินมีข้อความระบุว่าโจทก์จะเรียกเงินจำนวน 500,000,000 บาท ที่ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด ว่าเป็นมัดจำก็ตาม แต่โดยเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาเกี่ยวกับเงินมัดจำตามข้อตกลงดังกล่าวหาใช่เป็นมัดจำ ตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 และมาตรา 378 ไม่ เพราะเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงเพียงแต่กำหนดให้คู่สัญญาต้องเจรจาตกลงกันในสาระสำคัญและรายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินตามที่ระบุไว้ให้แล้วเสร็จเท่านั้น และในประการสำคัญผลของการที่คู่สัญญาไม่สามารถบรรลุข้อตกลงภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้นเพียงว่า ให้โจทก์คืนเงินมัดจำ

ดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หากได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมีใช้เงินที่ให้ไว้เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว และเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 อีกทั้งตามข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นก็ได้ตกลงยกเว้นหลักการเกี่ยวกับผลของมัดจำที่มาตรา 378 (1) ถึง (3) กำหนดให้ส่งคืนหรือให้รับเสียทั้งสิ้น เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงโจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ไปแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 กับให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...รายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและงวดที่สองนั้น โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่าเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มาตรา 3 (5) ดังนั้น โจทก์จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากฐานภาษีรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้นตามมาตรา 91/5 (6) ส่วนปัญหาว่าการคำนวณรายรับของโจทก์จะมีหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณอย่างไรนั้น เห็นว่า มาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น บัญญัติให้คำนวณตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์ก็มีสิทธิเลือกเมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันตลอดไป เว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ ในข้อนี้โจทก์มีนางลัดดาซึ่งเคยเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชีบริษัทโจทก์เป็นพยานเบิกความว่าโจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนซึ่งได้รับมาเมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2541 จำนวน 105,175,000 บาท และได้รับมาเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2541 จำนวน 129,325,000 บาท มารับรู้รายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินแก่องค์การรถไฟฟ้ามหานคร คือวันที่ 19 พฤศจิกายน 2542 โดยเลือกปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดให้รับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี กล่าวคือ 1. เมื่อผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือการรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ 2. รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำสำเร็จ และ 3. รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระเมื่อพิจารณาคำเบิกความของพยานประกอบมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ที่ระบุว่าเพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น

และวันถือปฏิบัติตามข้อ 37 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการหลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนโดยนำรายรับทั้งหมดรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวสอดคล้องกับที่โจทก์อ้างว่าใช้หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้วประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์และจำเลยทั้งสี่ไม่น่าสับสนหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่น ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ.2541 เพิ่มความเป็นวรรคสามของมาตรา 91/8 ว่า "ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) และให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6 รวมทั้งมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีตามบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ในส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2" ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542 เป็นต้นไป อันเป็นการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจน ทั้งยังสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติทางบัญชีมาก่อนแล้ว เมื่อโจทก์รับรู้รายรับตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะครบถ้วนแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้นศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อต่อไปของจำเลยทั้งสี่มีว่า เงินมัดจำราคาซื้อที่ดินจำนวน 500,000,000 บาท ที่โจทก์ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด ถือว่าเป็นรายรับของโจทก์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 หรือไม่ ตามบันทึกข้อตกลงการวางเงินมัดจำราคาซื้อขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้าง มีข้อความระบุว่าโจทก์จะเรียกเงินจำนวน 500,000,000 บาท ที่ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด ว่าเป็น "มัดจำ" ก็ตาม แต่โดยเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาเกี่ยวกับเงินมัดจำตามข้อตกลงดังกล่าวหาใช่เป็น "มัดจำ" ตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 และมาตรา 378 ไม่ ทั้งนี้ เพราะเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงในข้อ 2 และข้อ 3 เพียงแต่กำหนดให้คู่สัญญาต้องเจรจาตกลงกันในสาระสำคัญและรายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินรวม 9 โฉนด ตามที่ระบุไว้ให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 17 สิงหาคม 2542 เท่านั้น และในประการสำคัญคือในข้อ 3 ได้ระบุถึงผลของการที่คู่สัญญาไม่สามารถบรรลุข้อตกลงภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้นเพียงว่าให้โจทก์คืนเงินมัดจำดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หาได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมิใช่เงินที่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ให้ไว้แก่โจทก์เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้วและเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 อีกทั้งตามข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นก็ได้ตกลงยกเว้นหลักการเกี่ยวกับผลของมัดจำที่มาตรา 378 (1) ถึง (3) กำหนดให้ส่งคืนหรือให้รับเสียทั้งสิ้น โดยความในข้อ 3.2 แห่งข้อตกลงดังกล่าวได้ระบุว่าหาก

คู่สัญญาไม่สามารถเจรจาตกลงกันเกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินทั้ง 9 โฉนด ได้ภายในวันที่ 17 สิงหาคม 2542 โจทก์ตกลงคืนเงินมัดจำทั้งหมดจำนวน 500,000,000 บาท ให้แก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด โดยไม่มีเงื่อนไขใด ๆ ทั้งสิ้น ดังนั้น โดยผลของบันทึกดังกล่าว เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงตามใบรับเงินได้ความว่า วันที่ 31 สิงหาคม 2542 โจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ดังกล่าวให้แก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ไปแล้ว ประกอบกับข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยเลือกปฏิบัติที่จะเสียภาษีโดยคำนวณฐานภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท การประเมินและคำวินิจฉัยจึงไม่ชอบที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยอุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืนให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 8,000 บาท แทนโจทก์

องค์คณะ

ชาติ ทัพภวิมล · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/5941/2552>