

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5941/2552

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 377, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/2, ป.ร.ฎ. มาตรา 91/8, ป.ร.ฎ. มาตรา 65

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 เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไปวันแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนมารับรู้รายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน โดยเลือกปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินดังกล่าวมารับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสอดคล้องกับหลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์ และจำเลยทั้งสองไม่นำสืบหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่นจึงฟังได้ว่า 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 ให้โจทก์คืนเงินมัดจำดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หาได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำ

ตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมีเงินที่ให้อำนาจเมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว 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 โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น และวันถือปฏิบัติตามข้อ 37 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะ

ซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่า โจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการหลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนโดยนำรายรับ ทั้งหมดรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าว สอดคล้องกับที่โจทก์อ้างว่าใช้หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอน ความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้วประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้ง กับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์และจำเลยทั้งสี่ไม่น่าสับสนหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่น ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 34) พ.ศ.2541 เพิ่มความเป็น วรรคสามของมาตรา 91/8 ว่า "ความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) และ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่ จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6 รวมทั้งมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีตามบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ในส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2" ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542 เป็นต้นไป อันเป็นการบัญญัติกฎหมายให้ ชัดเจน ทั้งยังสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติทางบัญชีมาก่อนแล้ว เมื่อโจทก์รับรู้รายรับ ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะครบถ้วนแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนก คดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อ ต่อไปของจำเลยทั้งสี่มีว่า เงินมัดจำราคาซื้อที่ดินจำนวน 500,000,000 บาท ที่โจทก์ได้รับจาก บริษัททุนมหาลาก จำกัด ถือว่าเป็นรายรับของโจทก์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามการประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินและตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 หรือไม่ ตามบันทึก ข้อตกลงการวางเงินมัดจำราคาซื้อขายที่ดินไม่มีสิ่งปลูกสร้าง มีข้อความระบุว่าโจทก์จะเรียกเงิน จำนวน 500,000,000 บาท ที่ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด ว่าเป็น "มัดจำ" ก็ตาม แต่โดย เนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาเกี่ยวกับเงินมัดจำตามข้อตกลงดัง กล่าวหาใช่เป็น "มัดจำ" ตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 และมาตรา 378 ไม่ ทั้งนี้ เพราะเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงในข้อ 2 และข้อ 3 เพียงแต่กำหนดให้คู่สัญญาต้อง เสร็จจากตกลงกันในสาระสำคัญและรายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินรวม 9 โฉนด ตามที่ ระบุไว้ให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 17 สิงหาคม 2542 เท่านั้น และในประการสำคัญคือในข้อ 3 ได้ระบุ ถึงผลของการที่คู่สัญญาไม่สามารถบรรลุข้อตกลงภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้นเพียงว่าให้ โจทก์คืนเงินมัดจำดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หาได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืน เงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมิใช่เงินที่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ให้ไว้แก่โจทก์เมื่อ เข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้วและเป็นประกันการที่จะ ปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 อีกทั้งตาม ข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นก็ได้ตกลงยกเว้นหลักการเกี่ยวกับผลของมัดจำที่มาตรา 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 โจทก์รับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยเลือกปฏิบัติที่จะเสียภาษีโดยคำนวณฐานภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท การประเมินและคำวินิจฉัยจึงไม่ชอบที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยอุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืนให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 8,000 บาท แทนโจทก์ ดูบัญญัติฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5941/2552 บริษัทซูเปอร์ แอสเซทส์ จำกัด โจทก์กรมสรรพากร กับพวกจำเลย ป.พ.พ. ม. 377, ม. 378 ป.ร.ฎ.กร ม. 91/2 (6), ม. 91/5 (6), ม. 91/8 โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่ารายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและงวดที่สองเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่ง ป.ร.ฎ.กร ประกอบ พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.ร.ฎ.กร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) มาตรา 3 (5) ดังนั้น โจทก์จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากฐานภาษีรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น ตามมาตรา 91/5 (6) และตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.กร ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น บัญญัติให้คำนวณตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์มีสิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนมารับรู้รายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน โดยเลือกปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินดังกล่าวมารับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสอดคล้องกับหลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์ และจำเลยทั้งสี่ไม่น่าสืบหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่นจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตาม มาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.กรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มี พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติม ป.ร.ฎ.กร (ฉบับที่ 34)ฯ เพิ่มความเป็นวรรคสามของมาตรา 91/8 ว่า "...ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษี โดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6..." อันเป็นการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนทั้งยังสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติทางบัญชีมาก่อนแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แม้ตามบันทึกข้อตกลงการวางมัดจำราคาซื้อขายที่ดินมีข้อความระบุว่าโจทก์จะเรียกเงินจำนวน 500,000,000 บาท ที่ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด

ว่าเป็นมัดจำก็ตาม แต่โดยเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาเกี่ยวกับเงินมัดจำตามข้อตกลงดังกล่าวหาใช่เป็นมัดจำ ตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 และมาตรา 378 ไม่ เพราะเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงเพียงแต่กำหนดให้คู่สัญญาต้องเจรจาตกลงกันในสาระสำคัญและรายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินตามที่ระบุไว้ให้แล้วเสร็จเท่านั้น และในประการสำคัญผลของการที่คู่สัญญาไม่สามารถบรรลุข้อตกลงภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้นเพียงว่าให้โจทก์คืนเงินมัดจำดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หาได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมิใช่เงินที่ให้ไว้เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว และเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 อีกทั้งตามข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นก็ได้ตกลงยกเว้นหลักการเกี่ยวกับผลของมัดจำที่มาตรา 378 (1) ถึง (3) กำหนดให้ส่งคืนหรือให้รับเสียทั้งสิ้น เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงโจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ไปแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 กับให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...รายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและงวดที่สองนั้น โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่าเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ 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 และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์ก็มีสิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันตลอดไป 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 เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดให้รับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี กล่าวคือ 1. เมื่อผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือการรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ 2. รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำสำเร็จ และ 3. รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระเมื่อพิจารณาค่าเบ็ดความของพยานประกอบมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ที่ระบุ

ว่าเพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น และวันถือปฏิบัติตามข้อ 37 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการหลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างไรมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนโดยนำรายรับทั้งหมดรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวสอดคล้องกับที่โจทก์อ้างว่าใช้หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์และจำเลยทั้งสองไม่นำเสนอหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่น ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (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 โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อต่อไปของจำเลยทั้งสองมีว่า 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 ให้ไว้แก่โจทก์เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้วและเป็น

ประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 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 เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงตาม ใบรับเงินได้ความว่า วันที่ 31 สิงหาคม 2542 โจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ดังกล่าวให้แก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ไปแล้ว ประกอบกับข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์รับรู้รายได้ เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยเลือกปฏิบัติที่จะเสียภาษีโดยคำนวณ ฐานภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท การประเมินและคำนวณจึงไม่ชอบ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำนวณด้วย อุตธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุตธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสองฝ่ายไม่ขึ้น" พิพากษายืนให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 8,000 บาท แทนโจทก์(ซาลี ทัพภวิมล-ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช-เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์)แห่งที่มาสำ นักวิชาการแผนกหมายเลขคดีศาลฎีกาหมายเลขคดีศาลชั้นต้นหมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้น หมายเหตุเงินค่าทดแทนที่นิติบุคคลได้รับจากการถูกเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ ต้องพิจารณาว่าอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนนั้น นิติบุคคลผู้ถูกเวนคืนมีไว้ใน การประกอบกิจการหรือไม่ หากมีไว้ใน การประกอบ กิจการก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.รัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบ พ.ร.ฎ. ออกตาม ความใน ป.รัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244)ฯ มาตรา 3 (5) ซึ่งปัจจุบันคือ พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 342) ฯ มาตรา 4(5) แต่ถ้ามีได้มีไว้ใน การประกอบ กิจการไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การมีอสังหาริมทรัพย์ไว้ใน การประกอบกิจการนั้น มี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2553/2544 (มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) วินิจฉัยว่า หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบกิจการและมีไว้เพื่อใช้ในการประกอบ กิจการแม้ยังมิได้นำมาใช้ในการประกอบกิจการก็ตาม โจทก์มีที่ดินทั้งสามแปลงไว้เพื่อพัฒนาเป็น วิทยาเขตแห่งใหม่ซึ่งเป็นกิจการที่อยู่ในวัตถุประสงค์ของโจทก์ที่ดินทั้งสามแปลงจึงเป็น อสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้ใน การประกอบกิจการ การขายที่ดินทั้งสามแปลงจึงต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะ อย่างไรก็ตาม การถูกเวนคืนที่ดินที่ใช้ในการทำสำนักงานและโรงงานมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2680/2549 (ประชุมใหญ่) (บริษัท มีดี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) วินิจฉัยว่าไม่ต้อง เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะไม่ถือเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรตาม ป.รัษฎากร มาตรา 91/2 (6) เนื่องจากที่ดินดังกล่าวมิได้มีไว้เพื่อขาย แต่มีไว้ใช้เป็นสำนักงานและโรงงาน ทั้งการถูกเวนคืนที่ มิใช่การโอนโดยเจตนาหรือเพื่อประโยชน์แก่กิจการของโจทก์ คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5941/2552 ที่กำลังหมายเหตุอยู่นี้คู่ความรับข้อเท็จจริงว่าที่ดินที่โจทก์ถูกเวนคืนเป็นที่ดินที่โจทก์มี ไว้ในการประกอบกิจการ ฉะนั้น ปัญหาว่าจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่จึงไม่มี คงมีปัญหา แต่เพียงว่าเงินค่าทดแทนที่โจทก์ได้รับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อใด อันเป็นปัญหาการรับรู้ รายรับที่ ป.รัษฎากร มาตรา 91/8 วรรคสอง ให้สิทธิผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะเลือกที่จะใช้วิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีใด แต่เมื่อใดเลือกปฏิบัติอย่างใดแล้วต้องถือปฏิบัติเป็น

อย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ ตาม มาตรฐานการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้กำหนดให้เลือกรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี ดังนี้ 1.รับรู้รายได้เมื่อผู้ขายได้โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มี นัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือ รับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ 2.รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำสำเร็จ และ 3.รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระ ก่อนถูกเวนคืนไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จาก การขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยวิธีใดมาก่อน โจทก์จึงมีสิทธิเลือกใช้วิธีหนึ่ง วิธีใดใน 3 วิธีได้ เมื่อโจทก์เลือกใช้วิธีที่ 1 โจทก์จึงมีสิทธินำเงินค่าทดแทนงวดที่ 1 ที่ได้รับเมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2541 และงวดที่ 2 ที่ได้รับเมื่อวันที่ 25 พฤศจิกายน 2541 มารับรู้เป็นรายรับในวันที่ 19 พฤศจิกายน 2542 ซึ่งเป็นวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินแก่ องค์การรถไฟฟ้ามหานคร เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 ธันวาคม 2542 ได้ ที่ เจ้าพนักงานประเมินให้ถือเป็นรายรับของเดือนภาษีสิงหาคมและเดือนภาษีพฤศจิกายน 2541 และ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นด้วยจึงไม่ถูกต้อง ตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542 เป็นต้นมา การ เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค่าหรือหากำไรต้องเสียในขณะที่ จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเพื่อโอนกรรมสิทธิ์ตาม ป.รัษฎากร มาตรา 91/8 วรรคสาม ที่แก้ไข เพิ่มเติมแล้ว จึงไม่มีการเลือกรับรู้รายรับตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 วิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 ต้อง รับรู้รายรับตามวิธีที่ 1 เท่านั้น ฉะนั้น หากมีการรับเงินค่าทดแทนจากการเวนคืนหรือขาย อสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบันหลายงวดก็ต้องรวมเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมเพื่อโอนกรรมสิทธิ์ แต่ในการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีเงินได้ต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) จะใช้เกณฑ์อื่นได้ต่อเมื่อได้รับ อนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรตาม ป.รัษฎากร มาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม ปรากฏว่า อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528 ข้อ 3.7 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 155/2549 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้า อสังหาริมทรัพย์คำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลวิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ 1. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น 2. ให้คำนวณ รายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวม คำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ 3. ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่ เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระโดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตราค่าไรขั้นต้น การคำนวณเป็น รายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป กรณี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และ รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้ เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร คำว่า "กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์" ตามวรรคหนึ่ง หมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้างและการขาย อาคารชุด ฉะนั้น ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้เสียภาษีจึงมีสิทธิเลือกรับรู้รายได้วิธีใดวิธีหนึ่งใน

3 วิธี แต่ในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิเลือก ผู้เสียภาษีต้องรับรู้รายรับในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเพื่อโอนกรรมสิทธิ์เท่านั้น มีข้อสังเกตว่าการรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลวิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 นั้น เหมือนกับวิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 ของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ส่วนวิธีที่ 1 นั้นต่างกันว่ามาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ให้รับรู้รายได้โดยไม่มีเงื่อนไขว่าต้องเป็นการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขาย แต่ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวต้องมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายจึงจะใช้วิธีที่ 1 ได้ ฉะนั้น ถ้าผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีที่ 1 ในการรับรู้รายได้ แต่การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมิได้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขาย ผู้เสียภาษียังจะใช้วิธีที่ 1 ในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้คงใช้ได้กับการทำบัญชีทางการเงินเท่านั้น ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำพิพากษา: โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 กับให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเลยทั้งสี่ให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทน โจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...รายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครวงแรกและวงที่สองนั้น โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่า เป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 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 และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์ก็มีสิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันตลอดไป 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 เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดให้รับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี กล่าวคือ 1. เมื่อผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือการรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อ 2. รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำสำเร็จ และ 3. รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระเมื่อพิจารณาค่าเบิกความของพยานประกอบมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ที่ระบุว่าเพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการใน

อุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น และวันถือปฏิบัติตามข้อ 37 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อจะขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการหลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนโดยนำรายรับทั้งหมดรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวสอดคล้องกับที่โจทก์อ้างว่าใช้หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์และจำเลยทั้งสองไม่นำเสนอหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่น ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (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 โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อต่อไปของจำเลยทั้งสองมีว่า 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 ให้ไว้แก่โจทก์เมื่อเข้าทำสัญญานั่นเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้วและเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 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 เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงตาม ใบรับเงินได้ความว่า วันที่ 31 สิงหาคม 2542 โจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ดังกล่าวให้แก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ไปแล้ว ประกอบกับข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์รับรู้รายได้ เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยเลือกปฏิบัติที่จะเสียภาษีโดยคำนวณ ฐานภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท การประเมินและคำนวณจึงไม่ชอบ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำนวณ อุตธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุตธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืนให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 8,000 บาท แทนโจทก์ ดูฉบับย่อฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5941/2552 บริษัทซูเปอร์ แอสเซทส์ จำกัด โจทก์กรมสรรพากร กับพวกจำเลย ป.พ.พ. ม. 377, ม. 378 ป.ร.ฎ.กร ม. 91/2 (6), ม. 91/5 (6), ม. 91/8 โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้ว ว่ารายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและ งวดที่สองเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่ง ป.ร.ฎ.กร ประกอบ พ.ร.ฎ.ออก ตามความใน ป.ร.ฎ.กร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) มาตรา 3 (5) ดังนั้น โจทก์จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากฐานภาษีรายรับก่อนหัก รายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น ตามมาตรา 91/5 (6) และตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.กร ซึ่งใช้ บังคับอยู่ในขณะนั้น บัญญัติให้คำนวณตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์มี สิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้ โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูก เวนคืนมารับรู้รายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน โดย เลือกปฏิบัติทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจ อสังหาริมทรัพย์ เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะตามวิธีการ หลักเกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิ เลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์นำเงินค่าทดแทนที่ดินดังกล่าวมารับรู้ รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสอดคล้องกับ หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มี นัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชี ของโจทก์ และจำเลยทั้งสี่ไม่น่าสับสนหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่นจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตาม มาตรา 91/8 วรรคสอง แห่ง ป.ร.ฎ.กรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มี พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติม ป.ร.ฎ.กร (ฉบับที่ 34)ฯ เพิ่มความเป็นวรรคสามของมาตรา 91/8 ว่า "...ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกรณีดังกล่าวเสียภาษี โดยคำนวณจากฐานภาษีตามมาตรา 91/5 (6) ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์นั้นตามอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/6..." อันเป็นการบัญญัติกฎหมายให้ ชัดเจนทั้งยังสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติทางบัญชีมาก่อนแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องรับผิด

ชำระเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แม้ตามบันทึกข้อตกลงการวางมัดจำราคาซื้อขายที่ดินมีข้อความระบุว่าโจทก์จะเรียกเงินจำนวน 500,000,000 บาท ที่ได้รับจากบริษัททุนมหาลาก จำกัด ว่าเป็นมัดจำก็ตาม แต่โดยเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาเกี่ยวกับเงินมัดจำตามข้อตกลงดังกล่าวหาใช่เป็นมัดจำ ตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 และมาตรา 378 ไม่ เพราะเนื้อหาสาระแห่งข้อตกลงเพียงแต่กำหนดให้คู่สัญญาต้องเจรจาตกลงกันในสาระสำคัญ และรายละเอียดต่างๆ เกี่ยวกับการซื้อขายที่ดินตามที่ระบุไว้ให้แล้วเสร็จเท่านั้น และในประการสำคัญผลของการที่คู่สัญญาไม่สามารถบรรลุข้อตกลงภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้นเพียงว่าให้โจทก์คืนเงินมัดจำดังกล่าวแก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด เท่านั้น หาได้มีข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมิใช่เงินที่ให้ไว้เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว และเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 377 อีกทั้งตามข้อตกลงดังกล่าวข้างต้นก็ได้ตกลงยกเว้นหลักการเกี่ยวกับผลของมัดจำที่มาตรา 378 (1) ถึง (3) กำหนดให้ส่งคืนหรือให้รับเสียทั้งสิ้น เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงโจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ไปแล้ว จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 กับให้ลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จำเลยทั้งสี่ให้การ ขอสั่งให้ฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 10,000 บาท จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...รายรับที่โจทก์ได้รับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนจากองค์การรถไฟฟ้ามหานครงวดแรกและงวดที่สองนั้น โจทก์และจำเลยทั้งสี่ต่างรับข้อเท็จจริงกันแล้วว่าเป็นรายรับจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ 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 และการปฏิบัติทางบัญชีซึ่งโจทก์ก็มีสิทธิเลือก เมื่อโจทก์เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันตลอดไป 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 เรื่องการรับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดให้รับรู้รายได้สำหรับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้ 3 วิธี กล่าวคือ 1. เมื่อผู้ขายโอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อแล้ว คือการรับรู้รายได้เมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ให้

แก่ผู้ซื้อ 2. รับรู้รายได้ตามอัตราส่วนของงานที่ทำสำเร็จ และ 3. รับรู้รายได้ตามเงินค่างวดที่ถึงกำหนดชำระเมื่อพิจารณาค่าเบี่ยงเบนของพยานประกอบมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ที่ระบุว่าเพื่อให้มีมาตรฐานการบัญชีอย่างเดียวกัน สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจึงได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น โดยได้หารือร่วมกับผู้ประกอบการในอุตสาหกรรมสถาบันการเงินและผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เพียงพอต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีดังกล่าวขึ้น และวันถือปฏิบัติตามข้อ 37 ของมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวให้เริ่มบังคับใช้สำหรับสัญญาจะซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่ทำตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2537 เป็นต้นไป ดังนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าโจทก์เคยรับรู้รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามวิธีการหลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเป็นอย่างอื่นมาก่อน โจทก์ย่อมมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 ทั้งการที่โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินค่าทดแทนที่ดินที่ถูกเวนคืนโดยนำรายรับทั้งหมดรับรู้รายได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าวสอดคล้องกับที่โจทก์อ้างว่าใช้หลักเกณฑ์รับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อโจทก์โอนความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่มีนัยสำคัญให้แก่ผู้ซื้อแล้ว ประกอบกับข้อต่อสู้ของโจทก์มิได้ขัดแย้งกับเอกสารหลักฐานทางบัญชีของโจทก์และจำเลยทั้งสี่ไม่น่าสับสนหักล้างให้เห็นเป็นอย่างอื่น ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า โจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งต่อมาได้มีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (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 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย 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 หาได้มี

ข้อตกลงให้รับหรือส่งคืนเงินมัดจำไม่ เงินมัดจำตามข้อตกลงเช่นนี้จึงมิใช่เงินที่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ให้ไว้แก่โจทก์เมื่อเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้วและเป็น ประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 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 เมื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงตาม ใบรับเงินได้ความว่า วันที่ 31 สิงหาคม 2542 โจทก์ได้คืนเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท ดังกล่าวให้แก่บริษัททุนมหาลาก จำกัด ไปแล้ว ประกอบกับข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์รับรู้รายได้ เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยเลือกปฏิบัติที่จะเสียภาษีโดยคำนวณ ฐานภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์มีรายรับจากเงินมัดจำจำนวน 500,000,000 บาท การประเมินและคำนวณจึงไม่ชอบ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำนวณด้วย อุตธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุตธรณ์ข้อนี้ของจำเลยทั้งสองฝ่ายไม่ขึ้น" พิพากษายืนให้จำเลยทั้งสองใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 8,000 บาท แทนโจทก์

องค์คณะ

ชาลี ทัพภวิมล · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/5941/2552>