



เงินมัดจำ

ถือเป็นรายได้หรือไม่?

กับปภก บุณรอด*

ความนำ

เงินมัดจำตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นเงินที่ใช้เป็นประกันสัญญา และใช้เป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้นแล้ว และเงินมัดจำอาจจะคืน หรือใช้เป็นการชำระราคาบางส่วนเมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญาครบถ้วน หรืออาจถูกริบเมื่อมีการปฏิบัติผิดสัญญา และ

ถ้าพิจารณาตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติเรื่องการกำหนดเงินได้เพื่อการเสียภาษีแตกต่างกันในแต่ละประเภทภาษี ปัญหาที่เกิดขึ้นจึงมีว่าเงินมัดจำถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือเป็นมูลค่าของฐานภาษีหรือไม่ และถ้าถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินหรือถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีได้แล้ว จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีเมื่อใด มีภาวะภาษีอย่างไร และนอกจากนี้ เงินมัดจำมีลักษณะเหมือนกันหรือต่างกันอย่างไรทั้งตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับประมวล

รัษฎากร ทั้งในส่วนของเงินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ได้แก่ เงินประกัน เงินจอง

1. สาระสำคัญตามกฎหมายแพ่ง
2. สาระสำคัญตามประมวลรัษฎากร
3. ปัญหาการกำหนดเงินมัดจำเป็นเงินได้
4. ประเด็นปัญหาทางวิชาการที่น่าสนใจ

“สสพจนสาร” ปีที่ 59 ฉบับที่ 9 กันยายน 2555

* นิตินธ์ สำนักกฎหมาย นสสพจน

บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากร แต่ประการใด

1. กฎหมายแพ่ง

● สาระสำคัญเกี่ยวกับมัดจำ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 377 วางหลักว่า เมื่อเข้าทำสัญญา ถ้าได้ให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำ ให้ถือว่าการที่ให้มัดจำนั้นยอมเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว อนึ่ง มัดจำนี้ยอมเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นด้วย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 378 วางหลักว่า มัดจำนั้น ถ้ามิได้ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น ท่านให้เป็นไปดังจะกล่าวต่อไปนี้ คือ

(1) ให้ส่งคืน หรือจัดเอาเป็นการใช้เงินบางส่วนในเมื่อชำระหนี้

(2) ให้ริบ ถ้าฝ่ายที่วางมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยเพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่ง ซึ่งฝ่ายนั้นต้องรับผิดชอบหรือถ้ามีการเลิกสัญญาเพราะความผิดของฝ่ายนั้น

(3) ให้ส่งคืน ถ้าฝ่ายที่รับมัดจำละเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยเพราะพฤติการณ์อันใดอันหนึ่ง ซึ่งฝ่ายนี้ต้องรับผิดชอบ

คำอธิบาย¹

1. ความหมายของมัดจำ²

มัดจำหมายถึงอะไรนั้น มิได้มีบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง การที่จะเข้าใจว่ามัดจำหมายถึงอะไรนั้น จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 ซึ่งเป็นมาตราแรกของมัดจำ โดยมาตรา 377 บัญญัติว่า “เมื่อเข้าทำสัญญา ถ้าได้ให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำ ท่านให้ถือว่าการที่ให้มัดจำนั้น ยอมเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว อนึ่งมัดจำนี้ยอมเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้นด้วย” จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าว กฎหมายกล่าวว่ามัดจำ หมายถึง “สิ่งใด” ที่คู่สัญญาให้เมื่อเข้าทำสัญญา ซึ่งเป็นการบัญญัติแตกต่างจากมาตราอื่นๆ ที่มักจะบัญญัติว่าวัตถุของสัญญาเป็น

¹ เนื้อหาในส่วนนี้รวบรวมมาจากเอกสารประกอบคำบรรยายวิชานิติกรรม-สัญญา ของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคเรียนที่ 1 สมัยที่ 65 ปี 2555 โดยอาจารย์นาถลิณี ยุติธรรมดารา และอาจารย์ณัฐจักร ปัทมสิงห์ ณ อยุธยา จากเว็บไซต์ www.thethaibar.or.th/ และรวบรวมมาจากคำอธิบายนิติกรรม-สัญญา โดยรองศาสตราจารย์ ดร. ศนันทกรณ์ (จำปี) โสทธิพันธ์ พิมพ์ครั้งที่ 16 แก้ไขเพิ่มเติม กรุงเทพฯ: วิญญูชน , 2554

² มัดจำ หมายถึงอะไรนั้น มิได้มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง แต่ตามที่ปรากฏใน Black's Law Dictionary ได้ให้ความหมายมัดจำ หมายถึง ราคาสินค้าส่วนหนึ่งหรือสินค้าจำนวนหนึ่งที่วางหรือส่งมอบไว้ เพื่อเป็นเครื่องแสดงถึงความผูกพันในสัญญาที่ได้ทำกันไว้ การวางมัดจำในระหว่างคู่สัญญานั้นก็เพื่อเป็นพยานหลักฐาน หรือเป็นการรับรองว่าสัญญาซื้อขายนั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว

ศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภทิพย์ ได้ให้ความหมายว่า มัดจำเป็นสิ่งที่คู่สัญญาได้ให้ไว้ต่อกัน เมื่อเข้าทำสัญญา มีประโยชน์ในอันที่จะเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำขึ้นแล้วประการหนึ่ง และเป็นประกันการชำระหนี้ตามสัญญานั้นอีกประการหนึ่ง

ศาสตราจารย์จิตติ เศรษฐบุตร ได้อธิบายว่า มัดจำเป็นเงินหรือทรัพย์สิน ซึ่งคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้ส่งมอบให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานของสัญญาและเป็นประกันในการปฏิบัติตามสัญญานั้น

“ทรัพย์สิน” แต่มัดจำมิใช่ทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม การที่จะเชื่อว่า “สิ่งใด” ในที่นี้หมายถึงอะไร ก็จำเป็นต้องพิจารณาต่อไปด้วยว่า เมื่อผู้วางมัดจำผิด บทบัญญัติในมาตรา 378 ที่จะศึกษาต่อไปกำหนด ให้ผู้รับมัดจำมีสิทธิ “ริบ” มัดจำได้ จึงทำให้ เข้าใจได้ว่า “สิ่งใด” ตามมาตรา 377 นี้ต้องเป็น สิ่งที่ผู้รับมัดจำสามารถริบไปได้ทันที และการริบ ย่อมก่อประโยชน์ในทางทรัพย์สินแก่ผู้รับมัดจำได้

กล่าวโดยสรุป มัดจำ³ หมายถึง สิ่งใดที่ คู่สัญญาให้ไว้ในขณะเข้าทำสัญญาเพื่อเป็นพยาน หลักฐานในการทำสัญญา เพื่อเป็นการประกัน การปฏิบัติตามสัญญานั้น

2. วัตถุประสงค์ในการวางมัดจำ⁴ การ ตกลงกำหนดมัดจำไว้มีวัตถุประสงค์ 2 ประการคือ

2.1 เพื่อเป็นหลักฐานในการทำสัญญา หมายความว่า การส่งมอบมัดจำให้แก่กันไว้นั้น ย่อมเป็นหลักฐานเบื้องต้นประการหนึ่งว่า ได้มี สัญญาแล้ว

2.2 เพื่อเป็นการประกันการปฏิบัติตาม สัญญา เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา เพราะการที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งได้ส่งมอบเงิน หรือทรัพย์สินอย่างอื่นให้ไว้เป็นมัดจำแล้ว ย่อม ไม่ประสงค์ที่จะสูญเสียเงินหรือทรัพย์สินนั้นไป เปล่าๆ โดยปกติคู่สัญญาฝ่ายที่ให้มัดจำต้อง

พยายามที่จะปฏิบัติตามสัญญาเพื่อที่จะได้ไม่เสีย มัดจำไป

ข้อสังเกต ที่กล่าวมาข้างต้นเป็นการตกลง กำหนดมัดจำไว้ตามวัตถุประสงค์ของประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากนี้มีวัตถุประสงค์- ประสงค์ในการวางมัดจำเพื่อเป็นค่าเสียหาย ซึ่งได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อ สัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 มาตรา 7

3. ลักษณะของมัดจำ

3.1 ต้องเป็นสิ่งที่ได้มีการส่งมอบให้กันไว้ใน วันทำสัญญา หากเป็นทรัพย์สินที่สัญญาว่าจะให้ ในวันข้างหน้าหรือในวันอื่น ไม่ใช่มัดจำ⁵

ตัวอย่างที่ 1 มัดจำต้องเป็นทรัพย์สิน ซึ่งได้ให้ในวันทำสัญญาไม่ใช่ทรัพย์สินที่ให้ ในวันอื่น สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินทำขึ้นเมื่อวันที่ 3 มีนาคม 2532 ระบุว่าในวันทำสัญญานี้ผู้จะซื้อ ได้ชำระเงินสดจำนวน 200,000 บาทและ ในวันที่ 20 มีนาคม 2532 อีกจำนวน 3,300,000 บาท เงินสดจำนวน 200,000 บาทเท่านั้น ที่เป็นเงินมัดจำที่จะต้องริบเมื่อผู้ซื้อผิดสัญญา ส่วนเงินจำนวน 3,300,000 บาทนั้นไม่ใช่มัดจำ แต่เป็นเพียงการชำระราคาค่าที่ดินบางส่วน ล่วงหน้าซึ่งชำระภายหลังจากวันทำสัญญาเท่านั้นจึง ริบไม่ได้

³ ความหมายตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377

⁴ ศนรินทร์ภรณ์ (จำปี) โสทธิพันธ์ คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา พิมพ์ครั้งที่ 16 แก้ไขเพิ่มเติม กรุงเทพฯ: วิทยุชน , 2554 หน้า 381-383

⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 513/2538

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7122/2549

ตัวอย่างที่ 2 คำว่า “มัดจำ” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 คือทรัพย์สินซึ่งได้ให้ไว้ในวันทำสัญญา ไม่ใช่ทรัพย์สินที่ให้ไว้ในวันอื่น สัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน ข้อ 3 ระบุว่า ในวันทำสัญญาโจทก์ผู้จะซื้อได้วางเงินมัดจำไว้ส่วนหนึ่งเป็นเงิน 10,000 บาท ส่วนที่เหลือจำนวน 914,000 บาท จะชำระเป็นงวดรายเดือน จำนวน 10 เดือน ดังนั้น เงินที่วางมัดจำไว้ในวันทำสัญญาดังกล่าวจึงมีเพียง 10,000 บาทเท่านั้น ส่วนเงินค่างวดที่โจทก์ชำระให้แก่จำเลยทั้งสามอีก 10 งวด เป็นเงิน 170,000 บาท นั้น แม้ตามสัญญาจะระบุว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินมัดจำ ก็ไม่ใช่เงินมัดจำตามความหมายดังกล่าว แต่เป็นเพียงการชำระราคาที่ดินบางส่วนเมื่อโจทก์เป็นฝ่ายผิดสัญญาและจำเลยทั้งสามบอกเลิกสัญญาแก่โจทก์แล้ว สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นอันเลิกกัน จำเลยทั้งสามจึงมีสิทธิรับเงินมัดจำจำนวน 10,000 บาท ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 378(2) ส่วนเงินที่โจทก์ชำระค่าที่ดินบางส่วนดังกล่าว จำเลยทั้งสามต้องให้โจทก์กลับคืนสู่ฐานะดังที่เป็นอยู่เดิมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 391 แต่การที่โจทก์และจำเลยทั้งสามตกลงกันให้รับเงินดังกล่าวได้ตามสัญญาข้อ 13 ข้อตกลงดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็น

เบี้ยปรับที่กำหนดเป็นจำนวนเงินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 379 ถ้าสูงเกินส่วนศาลจะลดลงเป็นจำนวนพอสมควรก็ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 383 วรรคหนึ่ง

การส่งมอบนี้อาจมองว่าสัญญาให้มัดจำมีลักษณะเป็นทรัพย์สินสัญญา (real contract) ประเภทหนึ่ง เพราะหากไม่มีการ “ส่งมอบ” ย่อมไม่อาจเรียกได้ว่ามีมัดจำแล้ว การ “ส่งมอบ” มีลักษณะของการโอนการครอบครองที่เป็นรูปธรรมซึ่งทำให้ผู้รับมัดจำหรือผู้ที่ได้รับมอบสิ่งใดไว้เป็นมัดจำสามารถยึดถือตัวทรัพย์สินไว้ได้ ทั้งการ “ส่งมอบ” เงินหรืออสังหาริมทรัพย์ที่มีค่าไว้ให้มัดจำนี้ ถือเป็นสาระสำคัญอย่างยิ่งของมัดจำ เพราะหากไม่มีการส่งมอบ แม้จะได้เขียนไว้ในสัญญาว่าจะให้มัดจำกัน สิ่งนั้นก็มิใช่มัดจำ และเมื่อไม่ใช่มัดจำก็ไม่อาจนำบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องมัดจำมาใช้บังคับได้ กล่าวคือ เมื่อมีการผิดสัญญาเพราะความผิดของผู้วางมัดจำ ผู้รับมัดจำก็จะเรียกให้ส่งมอบมัดจำเพื่อรับไม่ได้ ด้วยเหตุที่มัดจำต้องมีการ “ส่งมอบ” ดังนั้น คู่สัญญาจะตกลงกันให้คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งให้มัดจำโดยแบ่งออกเป็นงวดๆ ไม่ได้ เพราะหากทำเช่นนั้น เฉพาะงวดแรกที่ส่งมอบแล้วเท่านั้น จึงเป็นมัดจำ

3.2 มัดจำอาจเป็นเงินหรือสิ่งมีค่าอย่างอื่น ซึ่งมีค่าในตัวเองก็ได้ เช่น เช็คลงวันที่ส่งจ่ายเงินล่วงหน้าให้อีกฝ่ายในวันทำสัญญา ถือว่าเช็คเป็นมัดจำ เพราะเช็คเป็นตราสารซึ่งผู้ส่งจ่ายส่งธนาคารให้ใช้เงินเมื่อทวงถามให้แก่ผู้รับเงินจึงเป็นทรัพย์สินและเป็นสิ่งที่มีค่าในตัวเอง เพราะสามารถเรียกเก็บเงินหรือโอนเปลี่ยนมือได้⁶

3.3 ต้องเป็นการให้เพื่อเป็นหลักฐานว่าสัญญานี้ได้ทำขึ้นแล้ว หรือประกันการปฏิบัติตามสัญญาของคู่สัญญา

3.4 เป็นสัญญาอุปกณ์ ดั้งนั้นมัดจำจะสมบูรณ์ แต่หากสัญญาประธานเป็นโมฆะ มัดจำก็ยอมเสียไปด้วย

3.5 มัดจำเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา โดยเป็นประกันจนกว่าจะมีการชำระหนี้เสร็จสิ้นทั้งหมด ตราบใดที่ลูกหนี้ยังไม่ปฏิบัติตามชำระหนี้ให้เสร็จสิ้นตามสัญญา ลูกหนี้ที่วางมัดจำไว้ก็ไม่มีสิทธิที่จะเรียกร้องมัดจำคืนจากเจ้าหนี้ กรณีดังกล่าวเป็นการประกันการปฏิบัติตามสัญญา ตราบใดที่ลูกหนี้ยังมิได้ปฏิบัติตามชำระ

หนี้ให้เสร็จสิ้นตามสัญญา จะเรียกมัดจำคืนจากเจ้าหนี้ไม่ได้ และจะขอให้เจ้าหนี้จัดเอาเงินที่วางมัดจำไว้เป็นการชำระหนี้งวดใดงวดหนึ่งโดยยังมีได้ชำระหนี้ให้เสร็จสิ้นหาได้ไม่⁷ การชำระหนี้จะกระทำได้อีกเมื่อเป็นการปฏิบัติชำระหนี้งวดสุดท้ายเพื่อให้เสร็จสิ้นตามสัญญาเท่านั้น

3.6 มัดจำไม่ใช้การชำระหนี้ล่วงหน้าตามสัญญา แต่ต่อมามีการชำระหนี้ตามสัญญา ฝ่ายที่วางมัดจำอาจจะเอามัดจำมาเป็นการชำระหนี้ได้ แต่ต้องเป็นการชำระหนี้เฉพาะงวดสุดท้าย

การวางมัดจำมิใช่เป็นการชำระหนี้ล่วงหน้า เพราะมัดจำเป็นเรื่องที่เอาสิ่งของมามอบให้กันเพื่อเป็นการประกันการปฏิบัติตามสัญญาและเป็นพยานหลักฐานว่าสัญญาได้ทำกันขึ้นแล้ว แต่ถ้าสิ่งที่เอามามอบไว้แก่กันนั้นไม่ใช่มัดจำ แต่เป็นการชำระหนี้ล่วงหน้าแล้วต่อมามีฝ่ายที่ชำระหนี้ล่วงหน้าผิดสัญญา ฝ่ายที่รับเงินไว้จะยึดเงินที่ชำระไว้เป็นการชำระหนี้ล่วงหน้าไม่ได้ ถ้าจะยึดได้ก็จะต้องมีการตกลงในสัญญาให้ยึดหรือริบได้ แต่เงินที่ยึดหรือริบได้ดังกล่าว

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 747/2544 คำว่า “มัดจำ” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 มีความหมายว่าจะต้องเป็นทรัพย์สินซึ่งได้ให้ไว้แก่กันเมื่อเข้าทำสัญญาซึ่งอาจจะเป็นเงินหรือสิ่งมีค่าอื่นซึ่งมีค่าในตัวเอง สัญญาจะซื้อจะขายที่ดินระหว่างโจทก์จำเลยระบุว่า ในวันทำสัญญานี้ผู้ซื้อได้รับเงินจำนวน 1,788,000 บาท เพื่อเป็นการวางมัดจำไว้กับผู้ขายโดยเงินมัดจำดังกล่าวจำเลยได้ส่งจ่ายเช็คลงวันที่ล่วงหน้า 3 ฉบับ และโจทก์นำมาฟ้องขอให้ลงโทษตามพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกิดจากการใช้เช็ค พ.ศ. 2534 เพียง 1 ฉบับ เมื่อเช็คเป็นตราสารซึ่งผู้ส่งจ่ายส่งธนาคารให้ใช้เงินเมื่อทวงถามให้แก่ผู้รับเงินจึงเป็นทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 138 และเป็นสิ่งที่มีค่าในตัวเอง เพราะสามารถเรียกเก็บเงินหรือโอนเปลี่ยนมือได้ จึงส่งมอบให้แก่กันเป็นมัดจำได้แม้เช็คลงวันที่หลังจากวันทำสัญญา เมื่อธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงิน จำเลยจึงมีความผิดตามพระราชบัญญัติดังกล่าว

⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1356/2549

มิใช่มัดจำแต่เป็นเบี้ยปรับ ยกตัวอย่างเช่น นาย ก. และนาย ข. ทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนึ่ง ตกลงให้นาย ก. วางมัดจำไว้ 10% ของราคาทรัพย์สิน และให้นาย ก. ชำระราคาเป็นงวดอีก 9 งวดๆ ละ 10% จนครบตามราคาทรัพย์สินในกรณีเช่นนี้เงิน 10% แรกที่ส่งมอบไว้ไม่นับเป็นมัดจำเพราะโดยความมุ่งหมายเงิน 10% แรกดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้

3.7 แม้จะมีการวางมัดจำกันในวันทำสัญญา แต่หากคู่สัญญาตกลงว่าการทำสัญญานั้นจะทำเป็นหนังสือ ตราบใดที่ยังไม่ได้ทำเป็นหนังสือถือว่าสัญญายังไม่เกิดขึ้น แม้ได้วางมัดจำกันแล้วก็ตาม⁸

4. ผลของการวางมัดจำตามกฎหมาย⁹

ผลของการวางมัดจำตามกฎหมายเป็นไปตามที่คู่สัญญากำหนดและกฎหมายกำหนด โดยคู่สัญญาอาจจะตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ เช่น ตกลงว่าถ้ามีการเลิกสัญญาโดยไม่ใช้ความผิดของใคร มัดจำก็ไม่ต้องคืน และให้มัดจำนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ เช่นนี้มัดจำจึงเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้ได้ แต่การตกลงดังกล่าวมิใช่หมายความว่า มัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้แต่แรกในส่วนที่กฎหมายกำหนดนั้นมีผลดังนี้

4.1 เมื่อผู้วางมัดจำชำระหนี้ตามสัญญาเรียบร้อยแล้ว ก็จะต้องคืนมัดจำให้แก่ผู้วางมัดจำ หากมัดจำที่วางไว้เป็นเงินก็สามารถนำเงินนั้นมาชำระหนี้บางส่วนได้ แต่ถ้ามัดจำที่วางไว้เป็นสังหาริมทรัพย์จะนำมาหักเป็นการชำระหนี้บางส่วนไม่ได้ เพราะไม่สามารถทราบได้ว่ามูลค่าทรัพย์สินที่วางไว้เป็นจำนวนเงินเท่าไร อย่างไรก็ตามหลักการอาจจะเปลี่ยนแปลงได้ถ้ามีการตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น

4.2 เมื่อไม่มีการชำระหนี้ของผู้วางมัดจำ โดยการละเลยไม่ชำระหนี้ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยเพราะความผิดของผู้วางมัดจำ หรือมีการเลิกสัญญาเพราะความผิดของผู้วางมัดจำ ผู้รับมัดจำซึ่งไม่มีความรับผิดชอบใด ๆ มีสิทธิริบมัดจำดังกล่าวได้

4.3 เมื่อไม่มีการชำระหนี้ หนี้ของผู้รับมัดจำ หรือการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยของผู้รับมัดจำ มัดจำที่ยึดถือไว้จึงต้องคืนให้แก่ผู้วางมัดจำ ยกตัวอย่างเช่น นาย ข. ซึ่งเป็นผู้รับเงินมัดจำ นาย ก. ได้เตรียมเงินมาชำระราคาค่าที่ดิน แต่นาย ข. ไม่ยอมมาทำสัญญาเป็นหนังสือ และจดทะเบียนการซื้อขายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ นาย ข. จะต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ นาย ก. เพราะการไม่ชำระหนี้เกิดจาก ความผิดของนาย ข.

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 811/2482

⁹ ธรรมนูญ ปัทมสิงห์ ณ อยุธยา เอกสารประกอบคำบรรยายของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคเรียนที่ 1 สมัยที่ 65 ปี 2555 จากเว็บไซต์ www.thethaibar.or.th/

หรือนาย ข. ได้นำบ้าน และที่ดินดังกล่าวไปขายให้แก่ นาย ค. โดยทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนขายให้แก่ นาย ค. เรียบร้อยแล้ว การชำระหนี้แก่นาย ก. จึงตกเป็นพันธวิสัย นาย ข. จึงต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ นาย ก. อย่างไรก็ตามในกรณีที่มีการชำระหนี้ตกเป็นพันธวิสัย โดยมีใช่เป็นความผิดของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ย่อมถือว่าเมื่อการชำระหนี้ตกเป็นพันธวิสัยโดยมีใช่ความผิดของลูกหนี้ ย่อมพ้นจากการชำระหนี้ตามมาตรา 219 หน้าที่ของมัดจำที่จะต้องเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาหรือการชำระหนี้ นั้นจึงสิ้นสุดลง ผู้รับมัดจำจึงต้องคืนมัดจำ เช่น ก่อนที่จะถึงวันนัดทำสัญญาซื้อขายและจดทะเบียนได้มีกฎหมายห้ามมิให้มีการซื้อขายบ้านและที่ดินบริเวณดังกล่าวการชำระหนี้ตามสัญญาจะซื้อจะขายจึงตกเป็นพันธวิสัย มัดจำที่รับไว้จึงต้องคืน¹⁰

4.4 ถ้ามัดจำไม่เพียงพอเจ้าหน้าที่มีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายเพิ่มเติมได้ ถ้ามัดจำที่รับสูงเกินไปในอดีตศาลไม่อาจที่จะลดมัดจำลงได้เพราะมัดจำมีใช่เบี้ยปรับ แต่ในปัจจุบันพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 มาตรา 7 บัญญัติว่า “ในสัญญาที่มีการให้สิ่งใดไว้เป็นมัดจำ ถ้ามัดจำนั้นสูงเกินส่วนศาลจะลดลงให้รับได้เพียงเท่าความเสียหายที่แท้จริงก็ได้”

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1305/2511

¹¹ เนื้อหาในส่วนของประมวลรัษฎากรนี้ผู้เขียนได้รวบรวมมาจากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกาและส่วนหนึ่งรวบรวมมาจาก รัชนิ วิเศษชาติ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีจากเงินมัดจำ วิทยานิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยรามคำแหง เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาด้านหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ปีการศึกษา 2543

ซึ่งผลจากพระราชบัญญัติดังกล่าวศาลจึงมีดุลยพินิจที่จะลดมัดจำได้ในปัจจุบัน

2. ประมวลรัษฎากร¹¹

การเสียภาษีจากเงินมัดจำ เงินมัดจำเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ ถ้าเป็นแล้วมีข้อที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า เงินมัดจำถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด

จากลักษณะของเงินมัดจำ แม้ผู้รับเงินมัดจำจะได้รับเงินไว้แล้ว แต่ต่อมาอาจต้องคืนหรือริบหรือจัดเอาเป็นการชำระหนี้บางส่วนได้ หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 378 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทำให้เกิดปัญหาว่า จะถือว่าเงินมัดจำเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเมื่อใด พิจารณาในแต่ละประเภทภาษีได้ดังนี้

2.1 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) เงินมัดจำเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่

การกำหนดเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 39 โดยพิจารณาปรับเข้ากับลักษณะของสัญญามัดจำแล้ว เห็นว่า เงินมัดจำเป็นเงินตราที่ผู้รับมัดจำได้รับไว้แล้วในขณะที่ทำสัญญา จึงอยู่ในความหมายของคำว่า “เงินได้

พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว อย่างชัดเจน ดังนั้น แม้ต่อมาในภายหลัง อาจจะต้องคืนเงินมัดจำ ก็เป็นเพียงเงื่อนไขของสัญญา ย่อมไม่ทำให้สิ่งที่เป็นเงินได้ไปแล้วกลายเป็นสิ่งที่ไม่เป็นเงินได้ เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าว¹²

ตัวอย่างที่ 1¹³ เงินมัดจำที่ได้จากการขายที่ดินในวันทำสัญญาจะซื้อขายที่ดิน และเงินผ่อนชำระเป็นงวดๆ โดยยังมีได้โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินนั้นให้แก่ผู้ซื้อ เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่ได้รับเงินได้นั้น

ตัวอย่างที่ 2¹⁴ เงินมัดจำจากสัญญาให้เช่าทรัพย์สินที่ผู้ให้เช่ารับไว้โดยมีเงื่อนไขว่าจะขายให้ผู้เช่าคืนเมื่อครบสัญญา ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่านั้น จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

ตัวอย่างที่ 3¹⁵ เงินมัดจำถึงก้ำขลุ่ยดัมซึ่งถือเป็นเงินประกันการยืมทรัพย์สิน ผู้แทนจำหน่ายที่ได้ทดลองจ่ายเงินมัดจำดังกล่าวไปก่อน แล้วเรียกเก็บเงินมัดจำจากลูกค้าในอัตราเดียวกัน โดยไม่มีค่าตอบแทนอย่างอื่น ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษี

ตัวอย่างที่ 4¹⁶ ก. ผู้ซื้อที่ดินได้ชำระเงินมัดจำให้แก่ ข. ผู้จะขายในวันทำสัญญาจำนวนหนึ่ง และจะชำระส่วนที่เหลือในวันโอนกรรมสิทธิ์

ที่สำนักงานที่ดิน ศาลพิพากษาว่าแม้สัญญาจะระบุว่าเป็นเงินมัดจำก็ตาม แต่ตามเงื่อนไขการชำระราคาที่ดินจะเห็นได้ว่าคู่สัญญาตกลงให้ถือเอาเงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของสัญญา เงินมัดจำที่ได้ชำระแล้วเป็นการชำระราคาบางส่วน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ ข. ได้รับ และ ก. ผู้จะขายที่ดินได้รับเงินมัดจำในกรณีที่ ข. ผู้จะซื้อมิได้ปฏิบัติตามสัญญา แม้ว่า ข. จะได้ฟ้องต่อศาลว่า ก. ผิดสัญญา ขอให้คืนเงินมัดจำที่รับไป และคดียังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม การที่ ก. ได้รับเงินมัดจำจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี

ตัวอย่างที่ 5¹⁷ เงินมัดจำที่คู่สัญญาได้ตกลงให้ถือเป็นการชำระราคาบางส่วนเช่นเดียวกับการชำระราคาที่ดินในงวดอื่นๆ หากใช้เป็นเพียงเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเท่านั้น จึงถือเป็นเงินได้ของโจทก์ในปีภาษีที่ได้รับ

ตามตัวอย่างข้างต้น การพิจารณาว่าเงินมัดจำเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ หรือจะถือว่า เงินมัดจำเป็นเงินได้พึงประเมินเมื่อใด แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร และแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ได้วินิจฉัยไปในแนวเดียวกัน กล่าวคือ

¹² อ้างตาม 11 หน้า 134

¹³ หนังสือที่ กค 0802/5625 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2534

¹⁴ หนังสือที่ กค 0802/3464 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2539

¹⁵ หนังสือที่ กค 0802/3887 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2534

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536

1. พิจารณาจากเจตนาของคู่สัญญาว่า คู่สัญญาตกลงวางเงินมัดจำเพียงเพื่อเป็นประกัน สัญญาหรือเป็นการชำระราคาบางส่วน หากเป็น เพียงประกันสัญญาและต้องคืนเมื่อมีการปฏิบัติ ตามสัญญาจะยังไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปี ภาษีที่ได้รับเงินมัดจำ

2. หากคู่สัญญามีข้อตกลงให้ใช้เงิน มัดจำเป็นทั้งประกันสัญญา และให้ใช้เป็นการ ชำระราคาบางส่วนด้วย ถือว่าเงินมัดจำเป็น เงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ได้รับเงินมัดจำ

(2) เงินมัดจำถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี อากรเมื่อใด

ประเด็นปัญหา เงินมัดจำจะถือเป็นเงินได้ เพื่อการเสียภาษีอากรเมื่อใดนั้น ได้มีคำพิพากษา ศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ ได้แก่ ฎีกาที่ 2346/2536 วินิจฉัยว่า เงินมัดจำที่คู่สัญญาได้ตกลงให้ถือเป็น เงินประกัน และให้ถือเป็นการชำระราคาบาง ส่วนด้วย ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ไ้ รับเงินมัดจำ แต่มีฎีกาที่ 1195/2539 วินิจฉัยว่า เงินมัดจำที่เป็นเพียงประกันสัญญาและต้องคืน เมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญา ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ พึงประเมินในปีที่ได้รับเงินมัดจำ

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 39 เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา นั้น ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว¹⁸ หรือที่

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548 วินิจฉัยว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า

เรียกว่าเกณฑ์เงินสด (cash basis) และเมื่อ เปรียบเทียบกับกรณีเงินมัดจำ ซึ่งเป็นสิ่งที่ ผู้รับมัดจำได้รับไว้แล้วในขณะที่ทำสัญญา

เงินมัดจำที่คู่สัญญามีเจตนาวางเพื่อเป็น หลักประกันสัญญาและต้องคืนเมื่อได้มีการปฏิบัติ ตามสัญญาไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินในขณะที่ ได้รับเงินมัดจำ ส่วนกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันให้ ถือเอาเงินมัดจำเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาด้วย การกำหนดให้เป็นการชำระราคาตามสัญญาด้วย จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินทันทีที่ได้รับเงิน มัดจำ

2.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) เงินมัดจำเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี อากรหรือไม่

เนื่องจากลักษณะของเงินมัดจำเมื่อได้รับ เงินแล้ว ผู้รับเงินยังมีข้อผูกพันที่อาจต้องคืนเงิน มัดจำ หรืออาจใช้เป็นการชำระราคาบางส่วน เมื่อได้มีการปฏิบัติตามสัญญาครบถ้วนหรืออาจ ถูกริบก่อนมีการปฏิบัติตามสัญญาครบถ้วน จึง ทำให้เกิดกรณีที่ต้องศึกษาว่า เงินมัดจำถือเป็น รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลหรือไม่

แม้กฎหมายจะมีบัญญัติไว้ชัดเจนว่า เงิน มัดจำต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ แต่เมื่อ มีการเรียกเก็บเงินมัดจำเพื่อกิจการแล้ว เงินมัดจำ

ย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี และการตีความในลักษณะนี้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งจัดเก็บตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอากร เมื่อผู้รับเงินมัดจำมีรายได้คือเงินมัดจำแล้ว ก็ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามหลักความสามารถ¹⁹

กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินมัดจำในกิจการหลายประเภท เช่น

กิจการสนามกอล์ฟ และกิจการให้บริการตามสัญญาระยะยาว

แนววินิจฉัย²⁰ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ ซึ่งประกอบกิจการสนามกอล์ฟนั้น ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทฯ ต้องนำรายได้ที่เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บในลักษณะเป็นเงินก้อนเพื่อตอบแทนการให้บริการทั้งจำนวนไม่ว่ารายได้จะเกิดขึ้นจากการผ่อนชำระหรือชำระครั้งเดียวและไม่ว่าจะเรียกเก็บในลักษณะเงินค่าสมาชิก เงินมัดจำ เงินประกันความเสียหายที่มีสัญญาจะต้องจ่ายคืน หรือเงินที่เรียกเก็บในลักษณะทำนองเดียวกันมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการ หรือจะ

นำรายได้นั้นมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบปี และนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามสัญญาแต่ไม่เกินสิบรอบระยะเวลาบัญชี นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้เริ่มให้บริการก็ได้ ทั้งนี้ ตามนัยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

กิจการขายอสังหาริมทรัพย์ (ป.61/2539)

แนววินิจฉัย²¹ บริษัทฯ ประกอบกิจการขายบ้านพร้อมที่ดิน โดยให้ลูกค้าผ่อนชำระเงินมัดจำหรือเงินดาวน์เป็นงวด ประมาณ 12 - 18 งวด ส่วนที่เหลือให้ชำระเมื่อสร้างบ้านเสร็จพร้อมกับการไปโอนกรรมสิทธิ์ที่กรมที่ดิน กรณีของบริษัทฯ จึงเข้าลักษณะเป็นการขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ จึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

¹⁹ รัชณี วิเศษชาติ อ่างแล้ว หน้า 136

²⁰ หนังสือที่ กค 0802/02844 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2535

²¹ หนังสือที่ กค 0811/6700 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2539

บริษัทฯ จะถือปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ พ.ป.1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้าง-หุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 โดยบริษัทฯ จะเลือกคำนวณรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระตามสัญญาก็ได้

กิจการรับเหมาก่อสร้าง และกิจการรับจ้างทำของอย่างอื่น (ป.73/2541)

ประเด็นปัญหา²² บริษัทเป็นผู้รับเหมาก่อสร้างได้รับการว่าจ้างจากผู้ว่าจ้างให้ก่อสร้าง โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินค่าก่อสร้าง ดังนี้

1. ชำระเป็นเงินรับล่วงหน้า (Advance) ร้อยละ 10 ของมูลค่างานทั้งสัญญา เมื่อได้ลงนามในสัญญา โดยในการรับชำระเงินรับล่วงหน้า บริษัทฯ ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ว่าจ้างและได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 นำส่งต่อกรมสรรพากรแล้ว

2. ชำระเงินค่างวดผลงานในแต่ละเดือน โดยหักคืนเงินรับล่วงหน้า (Advance) เป็นจำนวนร้อยละ 10 ของงานที่ทำเสร็จในแต่ละงวดและบริษัทฯ ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดย

คำนวณจากค่าผลงานสุทธิ หักเงินรับล่วงหน้า และสำหรับภาษีหัก ณ ที่จ่าย ผู้ว่าจ้างก็คำนวณจากค่าผลงานสุทธิหักเงินรับล่วงหน้าแล้วเช่นกัน ต่อมาเกิดเหตุการณ์ทำให้บริษัทฯ ต้องยุติการก่อสร้างโดยผลงานที่ทำเสร็จจริงไม่เต็มจำนวนตามสัญญาจ้าง บริษัทฯ ได้เรียกให้ชำระเงินค่าผลงานที่ทำเสร็จไปแล้ว ซึ่งเป็นส่วนที่ผู้ว่าจ้างยังไม่ได้จ่ายชำระเงินให้บริษัทฯ และตกลงที่จะจ่ายเงินค่าผลงานให้โดยมีเงื่อนไขว่าบริษัทฯ ต้องชำระคืนเงินรับล่วงหน้าคงเหลือทั้งหมดที่ยังไม่ได้ถูกหักคืนจากการชำระเงินค่าผลงานงวดก่อน โดยบริษัทฯ คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

มูลค่าผลงานส่วนที่ยังไม่ได้มีการชำระเงิน	A
หัก เงินรับล่วงหน้าคงเหลือทั้งหมดที่	(B)
ยังไม่ได้หักคืนให้ผู้ว่าจ้าง	C
บวก ภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% ของ C	D
หัก ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 3% ของ C	(E)
สุทธิต้องจ่ายเงินให้บริษัทฯ	F

บริษัทฯ จึงหาวิธีว่า วิธีการปฏิบัติในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีหัก ณ ที่จ่ายของบริษัทฯ ข้างต้นปฏิบัติถูกต้องตามประมวล-รัษฎากรหรือไม่ เพียงใดนั้น

²² หนังสือที่ กค 0811/4503 ลงวันที่ 5 มิถุนายน 2543

แนววินิจฉัย

1. กรณีการหักคืนเงินรับล่วงหน้าจากค่า-งานงวดสุดท้าย การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม บริษัทฯ ต้องคำนวณจากเงินค่างานงวดสุดท้ายที่หักด้วยเงินรับล่วงหน้าส่วนที่เหลือจากเงินล่วงหน้าที่ได้หักประจำงวด แล้วคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากเงินค่างานในส่วนที่เหลือ ดังนั้น การปฏิบัติของบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงถูกต้องแล้ว

2. กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ผู้ว่าจ้างต้องคำนวณจากเงินค่างานงวดสุดท้ายหักด้วยเงินรับล่วงหน้าส่วนที่เหลือจากเงินรับล่วงหน้าที่ได้หักประจำงวด แล้วคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายโดยคำนวณจากเงินค่างานในส่วนที่เหลือ ดังนั้น การปฏิบัติของบริษัทฯ ตามข้อเท็จจริงถูกต้องแล้ว ทั้งนี้ ตามข้อ 1(1)(ข) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ฯ

กิจการให้เช่าทรัพย์สิน และกิจการให้บริการอื่น (ป.73/2541)

ประเด็นปัญหา²³ บริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าอาคาร โดยมีกำหนดสัญญาเช่า 3 ปี และเมื่อครบกำหนดสัญญา หากผู้เช่าประสงค์จะเช่าต่อ ผู้เช่าจะต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรให้แก่ผู้ให้เช่าทราบล่วงหน้าอย่างน้อย 3 เดือน ก่อนวันครบกำหนดสัญญา และจะต้องเช่าโดยมี

กำหนดสัญญาเช่า 3 ปี เช่นเดียวกับสัญญาเดิม แต่เนื่องจากในสัญญาเช่าดังกล่าวมิได้ระบุเงื่อนไขเรื่องการคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้เช่าทันทีที่สัญญาสิ้นสุดลงโดยไม่มีเงื่อนไข ตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.73/2541 ฯ ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2541 บริษัทฯ จึงหาหรือว่า เมื่อมีการจ่ายเงินมัดจำในกรณีดังกล่าว ผู้เช่าต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่

แนววินิจฉัย เงินมัดจำที่ได้เรียกเก็บจากการประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ตามข้อเท็จจริงข้างต้นถือเป็นรายได้จากกิจการของบริษัทฯ ผู้ให้เช่า จึงถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวล-รัษฎากร ดังนั้น เมื่อมีการจ่ายเงินมัดจำให้แก่บริษัทฯ ผู้ให้เช่า ผู้จ่ายจึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 6(2) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

(2) เงินมัดจำถือเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 เห็นได้ว่า รายได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง รายได้ที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ซึ่งอาจเป็นรายได้จากการทำมาหาได้แล้ว หรือมีสิทธิเรียกร้องรายได้นั้นแล้วก็ได้ ตามหลักเกณฑ์สิทธิ ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับเงินมัดจำ

²³ หนังสือที่ กค 0811/3280 ลงวันที่ 2 เมษายน 2544

ซึ่งผู้รับเงินมัดจำได้รับมาแล้วในการทำสัญญา จึงถือได้ว่า ผู้รับเงินมัดจำมีเงินได้จากกิจการตามเกณฑ์สิทธิ จึงต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีอากรในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับนั้น ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความพร้อมในการเสียภาษีให้แก่รัฐ และนอกจากนั้น ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรได้ผ่อนผันให้ผู้รับเงินมัดจำที่เป็นนิติบุคคลมีสิทธินำรายได้จากเงินมัดจำมาเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญา และนำมารวมคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ สำหรับกิจการให้เช่าที่ได้รับการผ่อนผันให้นำรายได้ จากเงินมัดจำมาเฉลี่ยตามจำนวนปีของสัญญา แต่ไม่เกิน 10 ปี และนำมารวมคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มให้บริการ สำหรับกิจการให้บริการตามสัญญา ระยะเวลาตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2541 และ ป.73/2541 (ราชันี หน้า 143)

2.3 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) เงินมัดจำเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่

เงินมัดจำที่มีการตกลงให้แก่กันตามสัญญา จะถือว่าเป็นเงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่จะต้องนำมา

รวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ได้กำหนดมูลค่าของฐานภาษีไว้ในลักษณะกว้างๆ มิได้เจาะจงเป็นประเภทมูลค่าของฐานภาษีเพื่อนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เกิดปัญหาการตีความว่า เงินมัดจำ เป็นมูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ ซึ่งต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งเมื่อนำมาเปรียบกับลักษณะของสัญญามัดจำ จะเห็นได้ว่า เมื่อคู่สัญญาตกลงจะขายสินค้าหรือให้บริการแก่กัน และมีข้อตกลงจะให้มีการวางเงินมัดจำเพื่อเป็นประกันสัญญาด้วย ซึ่งในทางปฏิบัติหากคู่สัญญามีได้มีการส่งมอบเงินมัดจำตามข้อตกลง คู่สัญญาฝ่ายที่เรียกเก็บเงินมัดจำก็คงจะไม่เข้าทำสัญญาขายสินค้าหรือให้บริการ เพราะไม่เป็นไปตามเงื่อนไขที่ตกลงกัน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า เงินมัดจำเป็นประโยชน์ตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการ และถือได้ว่า เป็นมูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว การตีความในลักษณะนี้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจัดเก็บตามหลักความสามารถ²⁴

²⁴ ราชันี วิเศษชาติ ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการเสียภาษีจากเงินมัดจำ วิทยานิพนธ์เสนอต่อมหาวิทยาลัยรามคำแหง เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตร์มหาบัณฑิต ปีการศึกษา 2543 ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง หน้า 136

ประเด็นดังกล่าวมีข้อโต้แย้งค่อนข้างมาก
อย่างไรก็ดีได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยเป็น
บรรทัดฐานไว้ ดังนี้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7129/2540**

เงินค่าประกันการใช้บริการซึ่งโจทก์จัดเก็บจาก
ผู้ใช้บริการนั้นแม้โจทก์จะต้องเรียกเก็บเนื่องจาก
มีข้อผูกพันที่โจทก์ได้ให้ไว้แก่องค์การโทรศัพท์
แห่งประเทศไทยตามสัญญาอนุญาตให้ดำเนิน
กิจการบริการโทรศัพท์ติดตามตัวระบบ DIGITAL
DISPLAY PAGING ก็ตาม แต่การเรียกเก็บเงิน
ดังกล่าวจากผู้ใช้บริการก็เรียกเก็บในฐานะเป็น
คู่สัญญากับโจทก์ หากผู้ใช้บริการไม่ชำระเงิน
ค่าประกันการใช้บริการให้แก่โจทก์ โจทก์ก็จะ
ไม่ให้บริการและหากผู้ใช้บริการยังค้างชำระค่า-
บริการอยู่ เมื่อเลิกสัญญาการให้บริการโจทก์
ก็สามารถหักจากเงินค่าประกันการใช้บริการ
ดังกล่าว และถ้ามีเงินเหลือจึงจะคืนให้แก่ผู้ใช้
บริการหรือหากผู้ใช้บริการไม่ค้างชำระค่าบริการ
ก็จะคืนเงินทั้งจำนวนให้แก่ผู้ใช้บริการ ดังนั้น
เงินจำนวนดังกล่าวจึงเป็นเงินที่จัดเก็บเพื่อ
ประโยชน์ของโจทก์และจัดเก็บในขณะที่ผู้ใช้
บริการเริ่มขอใช้บริการและหากไม่ชำระโจทก์ก็
จะไม่ให้บริการการเรียกเก็บเงินจำนวนดังกล่าว
จึงเป็นเงินที่โจทก์ได้รับประโยชน์จากการที่โจทก์
ให้บริการ เงินจำนวนดังกล่าวจึงถือเป็นเงิน

ค่าบริการตามความหมายของคำว่า “บริการ”
ตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อเงินค่าประกันการใช้บริการดังกล่าว
ถือว่าเป็นค่าบริการส่วนหนึ่งและโจทก์ได้เรียก
เก็บจากผู้ใช้บริการขณะเมื่อเริ่มขอใช้บริการ
โจทก์จึงต้องนำเงินจำนวนที่เรียกเก็บดังกล่าว
เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตาม
มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร และความ
รับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้
บริการดังกล่าวเกิดขึ้นเมื่อโจทก์ได้รับค่าบริการ
ดังนั้น โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม
ในส่วนของเงินค่าประกันการใช้บริการในขณะที่มี
การจัดเก็บเงินจำนวนดังกล่าวจากผู้ใช้บริการ
ตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากรและ
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ต้องคำนวณและเรียกเก็บ
ดังกล่าวถือเป็นภาษีขายของโจทก์ซึ่งโจทก์ต้อง
นำไปคำนวณเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา
82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ยิ่งกว่านั้นเมื่อเลิก
สัญญาการใช้บริการโจทก์มีหน้าที่ต้องคืนเงิน
ค่าประกันการใช้บริการให้แก่ผู้ใช้บริการทั้ง
จำนวนหรือส่วนที่เหลือหลังจากหักค่าใช้บริการที่
ค้างชำระแล้วโจทก์สามารถออกไปลดหนี้ตามที่
บัญญัติไว้ในมาตรา 86/10 และ 82/10 แห่ง
ประมวลรัษฎากรและนำไปลดหนี้ซึ่งปรากฏ
ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือ

ค่าบริการที่ลดลงนั้นมาหักออกจากภาษีขายของโจทก์ ในเดือนภาษีที่ได้ออกไปลดหนี้ดังกล่าว ขณะเดียวกันผู้ใช้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรากฏตามใบลดหนี้มาหักออกจากภาษีซื้อของตนในเดือนภาษีที่ได้รับใบลดหนี้ นั่น ดังนั้น เงินค่าประกันการใช้บริการซึ่งลูกค้าจ่ายให้แก่โจทก์จึงถือเป็นเงินค่าบริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) เงินมัดจำถือเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด

เงินมัดจำเป็นมูลค่าเพิ่มที่ได้รับจากกิจการการขายสินค้าหรือการให้บริการ จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าสินค้าหรือค่าบริการ ประเด็นที่จะต้องพิจารณาคือ เงินมัดจำจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อใด

ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 และมาตรา 78/1 บัญญัติให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เมื่อได้รับชำระราคาสินค้าหรือรับชำระค่าบริการ ดังนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของเงินมัดจำเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระเงินมัดจำ ซึ่งการตีความในลักษณะนี้สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7129/2540

➔ ตัวอย่างที่นำมาสนับสนุนกรณีถือว่าเงินมัดจำเป็นมูลค่าของฐานภาษี

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7129/2540

เมื่อเงินค่าประกันการใช้บริการดังกล่าวถือเป็นค่าบริการส่วนหนึ่งและโจทก์ได้เรียกเก็บจากผู้ใช้บริการขณะเมื่อเริ่มขอใช้บริการ โจทก์จึงต้องนำเงินจำนวนที่เรียกเก็บดังกล่าวเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร และความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าวเกิดขึ้นเมื่อโจทก์ได้รับค่าบริการ ดังนั้น โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนเงินค่าประกันการใช้บริการในขณะที่มีการจัดเก็บเงินจำนวนดังกล่าวจากผู้ใช้บริการตามมาตรา 78/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ก็มีความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการการกฤษฎีกา²⁵ ซึ่งวินิจฉัยแตกต่างจากแนวฎีกาที่ 7129/2540 ดังนี้

ปัญหาว่าเงินมัดจำเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ต้องนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรหรือไม่นี้ สำนักงานคณะกรรมการการกฤษฎีกา มีความเห็นที่แตกต่างกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกา โดยมีคำวินิจฉัยว่า “บทบัญญัติตามมาตรา 82/4 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

²⁵ หนังสือที่ นร 0601/783 ลงวันที่ 8 กันยายน 2542

ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีและอัตราภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 79 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ได้แก่มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับการขายสินค้า หรือการให้บริการ ดังนั้น หากผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับมูลค่าไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ย่อมต้องนำมูลค่าดังกล่าวรวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ซึ่งมูลค่าที่ผู้ประกอบการได้รับมานั้นจะต้องเป็นรายรับที่ได้มาโดยไม่มีหนี้สิน หรือภาระที่ต้องชดใช้คืนในภายหลัง ดังนั้น กรณีเงินประกันการใช้ไฟฟ้า เป็นเงินที่ต้องนำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับและหนี้อื่นที่เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า และการไฟฟ้านครหลวงจะนำเงินประกันดังกล่าวมาชำระหนี้ค่าไฟฟ้าได้ต่อเมื่อมีการค้างชำระค่าไฟฟ้าเท่านั้น และยังคงมีภาระที่จะต้องคืนเงินประกันดังกล่าวให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้า ดังนั้น จึงเห็นว่า เงินประกันการใช้ไฟฟ้างดงกล่าว มิใช่มูลค่าของฐานภาษีที่การไฟฟ้านครหลวงได้รับ

หรือพึงได้รับการขายกระแสไฟฟ้า หรือการให้บริการการใช้ไฟฟ้า ตามมาตรา 79 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร การไฟฟ้านครหลวงจึงไม่ต้องนำเงินประกันการใช้ไฟฟ้าที่ได้รับมารวมเป็นฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม” จากคำวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ดังกล่าวนี้ มีผู้ไม่เห็นด้วย เหตุเพราะว่า เนื่องจากเงินมัดจำหรือเงินประกันที่เรียกเก็บ ถือได้ว่าเป็นประโยชน์หรือมูลค่าที่เพิ่มขึ้น อันเนื่องมาจากกิจการซื้อขายสินค้า หรือบริการ ดังนั้น จึงต้องถือว่าเงินมัดจำ เป็นมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำมาเป็นมูลค่าของฐานภาษีด้วยตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร และสำหรับข้อวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่ว่า รายรับที่ถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีต้องเป็นรายรับที่ได้มาโดยไม่มีหนี้สิน หรือภาระที่ต้องชดใช้คืนในภายหลังเท่านั้น ดังนั้น เงินประกันซึ่งเป็นเงินที่ต้องนำมาวางเพื่อเป็นประกันการชำระค่าไฟฟ้า เบี้ยปรับ และหนี้อื่นที่เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้ไฟฟ้า เงินประกันการใช้ไฟฟ้าจึงมิใช่มูลค่าของฐานภาษีที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับการขายสินค้าหรือให้บริการ เห็นว่า หนี้สินหรือเงื่อนไขที่ผู้ประกอบการจะต้องคืนเงินมัดจำนั้น ประมวลรัษฎากรก็ได้เปิดช่องให้สามารถลดหนี้ นั้นได้ โดยการออกใบลดหนี้ในกรณีที่เป็นการ

ซื้อขายระหว่างผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกันอยู่แล้วตามมาตรา 82/10 และ มาตรา 86/10 ดังนั้น เจื่อนไขตามสัญญามัดจำ จึงไม่ใช่เหตุผลที่จะไม่ถือว่าเงินมัดจำมีใช้มูลค่าของฐานภาษีที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ข้อสังเกต²⁶ เมื่อมีคำพิพากษาศาลฎีกา ดังกล่าว กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งวางแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว คือข้อ 2(3) และข้อ 3(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 โดยมีข้อสรุปเป็นหลักได้ ดังนี้ ถือว่าเงินมัดจำ เงินประกัน เงินล่วงหน้า เงินจอง หรือเงินอื่นที่เรียกเก็บในทำนองเดียวกัน ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือฐานภาษีที่ต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อความรับผิดชอบเกิดขึ้น เว้นแต่เป็นเงินประกันหรือเงินมัดจำลักษณะบรรจจุสินค้าที่ไม่ต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม หากเป็นเงินมัดจำ เงินประกัน เงินล่วงหน้าที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษี

มูลค่าเพิ่ม เช่น เงินมัดจำค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ เงินมัดจำค่าซื้อพืชผลทางการเกษตร เงินดังกล่าวย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.4 การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) เงินมัดจำเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่

เงินมัดจำที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หากเงินจำนวนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของรายรับที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

(2) เงินมัดจำถือเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด

เงินมัดจำที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หากเงินจำนวนดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของรายรับที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ประกอบการต้องนำมารวมคำนวณเพื่อยื่นแบบเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5 ประเด็นอื่นๆ การที่ถือว่าเงินมัดจำเป็นเงินได้ที่ต้องเสียเมื่อได้รับเงินมัดจำแล้ว ทำให้เกิดปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า หากต่อมาได้มีการรับเงินมัดจำเนื่องจากมิได้มีการปฏิบัติตามสัญญาแล้ว จะถือว่าผู้รับเงินมัดจำ

²⁶ ไพจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2549 หน้า 4-118-119

มีรายได้อีกหรือไม่

ประเด็นดังกล่าว มีความเห็นทางวิชาการว่า²⁷ ความพร้อมในการการเสียภาษีของผู้รับเงินมัดจำได้เกิดขึ้นก่อนหน้าที่จะมีการริบเงินมัดจำ การริบเงินมัดจำจึงเป็นเพียงเงื่อนไขของสัญญาเท่านั้น เมื่อมีการริบเงินมัดจำจึงไม่ต้องเสียภาษีอีก นอกจากนั้น การที่ถือเงินมัดจำเป็นรายได้ในขณะที่ได้วางเงินมัดจำและไม่ถือว่าเงินได้เมื่อมีการริบนั้น เพราะหากถือว่าเงินมัดจำเป็นเงินได้เมื่อริบจะเป็นการยืดเวลาการชำระภาษีออกไปทั้งที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถและมีความพร้อมในการเสียภาษีแล้ว และในท้ายที่สุดรัฐอาจไม่ได้รับชำระภาษีเพราะอาจไม่มีการริบเงินมัดจำ ทั้งที่ตามความเป็นจริงผู้รับเงินมัดจำได้รับประโยชน์จากเงินมัดจำที่ได้เรียกเก็บแล้ว

3. ปัญหาจากการกำหนดเงินมัดจำเป็นเงินได้ กำนองเดียวกับเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกันหรือเงินจอง

กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร²⁸ ให้จัดเก็บภาษีจากเงินมัดจำ ทำนองเดียวกับเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินจอง ทำให้เกิด

ปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินจอง เป็นเงินประเภทเดียวกันซึ่งต้องเสียภาษีในลักษณะเดียวกันดังที่กรมสรรพากรกำหนดหรือไม่ ผู้เขียนจึงได้ทำการเปรียบเทียบลักษณะของเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินจอง และเงินค้ำประกันกับเงินมัดจำ ดังนี้

3.1 เปรียบเทียบเงินจ่ายล่วงหน้ากับเงินมัดจำ

ลักษณะของเงินจ่ายล่วงหน้า นั้น จะจ่ายก่อนหรือในขณะที่ทำสัญญาก็ได้ แต่เงินมัดจำต้องส่งมอบในขณะที่ทำสัญญา

วัตถุประสงค์ของการจ่ายเงินล่วงหน้า คือ การชำระราคาบางส่วนซึ่งเป็นการชำระหนี้ตามสัญญา แต่เงินมัดจำมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา และอาจคืนหรือจัดเอาเป็นการชำระราคาบางส่วน เมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญาครบถ้วน

ผลทางกฎหมาย กรณีจ่ายล่วงหน้า คู่สัญญาที่รับเงินล่วงหน้ามีสิทธิในเงินนั้นโดยเด็ดขาด แต่เมื่อมีการเลิกสัญญา ฝ่ายที่ได้รับเงินล่วงหน้าจะริบเงินไม่ได้ คู่สัญญาต้องกลับคืนสู่ฐานะเดิม กล่าวคือ เมื่อรับเงินจ่ายล่วงหน้ามาแล้วก็ต้องคืนเงินดังกล่าวไป และหากมีความเสียหายก็ต้องมีการฟ้องเรียกร้องกัน และผู้รับเงิน

²⁷ รัชณี วิเศษชาติ อ่างแล้ว หน้า 140-141

²⁸ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกัน เงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541

ล่วงหน้าย่อมมีสิทธิได้รับเงินเท่าความเสียหายที่ได้รับตามมาตรา 391 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กรณีเงินมัดจำคู่สัญญาฝ่ายที่รับเงินมัดจำมีกรรมสิทธิ์ในเงินนั้นเช่นเดียวกับการรับเงินล่วงหน้า แต่มีเงื่อนไขว่าหากมีการปฏิบัติตามสัญญาครบถ้วนต้องคืนเงินจำนวนดังกล่าว หรือจัดเอาเป็นการชำระราคาบางส่วน และหากมีการปฏิบัติผิดสัญญาและเลิกสัญญา คู่สัญญาฝ่ายที่ได้รับเงินมัดจำมีสิทธิรับเงินมัดจำได้ทั้งจำนวนโดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาลก่อนตามมาตรา 378 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ผลทางภาษี แม้ว่าเงินจ่ายล่วงหน้า กับเงินมัดจำ จะมีลักษณะแตกต่างกัน แต่ในแง่ของการมีกรรมสิทธิ์ในเงินเป็นเช่นเดียวกัน ดังนั้น จึงถือได้ว่า ผู้รับเงินทั้งสองกรณีมีความสามารถและมีความพร้อมในการเสียภาษีแล้ว ดังนั้นการที่กรมสรรพากรถือว่าเงินมัดจำเป็นเงินได้เช่นเดียวกับเงินรับล่วงหน้า นั้น จึงสอดคล้องกับหลักความสามารถและหลักความพร้อมในการเสียภาษีแล้ว ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยทำงานองเดียวกัน ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536 วินิจฉัยว่า เงินมัดจำที่คู่สัญญาได้ตกลงให้ถือเป็นการชำระราคาบางส่วนเช่นเดียวกับการชำระราคาที่ดินในงวดอื่นๆ หากใช่เป็น

เพียงเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเท่านั้น จึงถือเป็นเงินได้ของโจทก์ในปีภาษีที่ได้รับแต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ไม่สอดคล้องคือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539 วินิจฉัยว่า เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน ที่มีได้มีข้อตกลงให้เป็นการชำระราคาบางส่วน ยังไม่ถือเป็นเงินได้ในปีที่รับเงินมัดจำ แต่อย่างไรก็ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเมื่อได้รับเงินจ่ายล่วงหน้าหรือเงินมัดจำ ไม่ว่าจะ เป็นกรณีที่ทำให้เป็นการชำระราคาบางส่วนหรือกรณีต้องคืนเมื่อมีการปฏิบัติตามสัญญาก็ก็ต้องถือว่าเป็นรายได้เมื่อได้รับเงินมัดจำตามหลักความพร้อมในการเสียภาษี ส่วนเงื่อนไขการคืนเงินมัดจำ เงินจำนวนที่คืนก็สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมตามหลักความสามารถ (the ability - to - pay principle)

➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัย กรณีเงินเรียกเก็บล่วงหน้าจากการขายสินค้า

ประเด็นปัญหา²⁹ บริษัท ก. แจ้งว่า ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.73/2541 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเรียกเก็บเงินจ่ายล่วงหน้า เงินประกันเงินมัดจำ หรือเงินจอง ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2541 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/

²⁹ หนังสือที่ กค 0706/4214 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2549

2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณ รายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 ถือว่าวันที่รับรู้รายได้จากการขายสินค้าเกิดขึ้น เมื่อได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ ผู้ซื้อ กรณีบริษัทฯ เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้า ได้เรียกเก็บเงินล่วงหน้า (30%) กลางเดือน ธันวาคม 2548 โดยการผลิตรายังไม่เกิดขึ้นและ ยังไม่มีการส่งมอบสินค้า จะส่งมอบสินค้าเมื่อ ผลิตเสร็จปี 2549 จึงหาหรือว่า บริษัทฯ ต้องนำ เงินรับล่วงหน้า (30%) ดังกล่าวเป็นรายได้เพื่อ คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในปีที่เรียกเก็บ (2548) หรือปีที่ส่งมอบสินค้า (2549) เนื่องจากการผลิตรายังไม่เกิดขึ้นและความ สำเร็จของเนื้องานยังไม่มี บริษัทฯ จะส่งมอบ สินค้าเมื่อผลิตเสร็จ ดังนั้น บริษัทฯ ต้องนำเงิน ดังกล่าวรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2549 ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย กรณีบริษัทฯ เป็นผู้ผลิตและ ขายสินค้า ต้องรับรู้รายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิตาม มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528ฯ ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 กล่าวคือ การรับรู้รายได้ จากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อบริษัทฯ ได้โอน

ความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของ ความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อ คือเมื่อ บริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าเมื่อผลิตเสร็จในปี 2549 ดังนั้น จึงต้องนำเงินล่วงหน้า (30%) มาคำนวณ เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2549

3.2 เปรียบเทียบเงินประกันกับเงินมัดจำ

ลักษณะและวัตถุประสงค์ของการวางเงิน ประกัน เป็นเงินที่ชำระเพื่อเป็นประกันการปฏิบัติ ตามสัญญา และเป็นประกันการสูญหายหรือ ความเสียหายที่คู่สัญญาได้รับจากการไม่ปฏิบัติตาม สัญญา จะมีการคืนเงินประกันเมื่อสิ้นสุด สัญญา และหากเกิดความเสียหายหรือมีหนี้ค้าง ชำระ ฝ่ายที่รับเงินประกันมีสิทธิหักเงินค่าความ เสียหายหรือหนี้ที่ค้างชำระจากเงินประกันได้ ส่วนกรณีของเงินมัดจำเป็นการวางเงินมัดจำเพื่อ เป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา อาจต้องคืน หรืออาจใช้เป็นการชำระราคาบางส่วน ดังนั้น จึงเป็นเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน การที่ กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีจากเงินประกัน และ เงินมัดจำทำนองเดียวกัน จึงสอดคล้องกับหลัก ความเป็นธรรมแล้ว

3.3 เปรียบเทียบเงินจองกับเงินมัดจำ

เงินจองส่วนใหญ่จะเรียกเก็บในธุรกิจซื้อ ขายอสังหาริมทรัพย์ โดยผู้ขายจะเรียกเก็บเพื่อ เป็นประกันว่า ผู้จองจะทำสัญญาจะซื้อจะขายกับ

ผู้ชายในอนาคต โดยอาจมีเงื่อนไขว่า ถ้าผู้จอง
ไม่มาทำสัญญาจะซื้อจะขายตามกำหนดถือว่า
สละสิทธิ ผู้ขายมีสิทธิริบเงินจอง และนำทรัพย์สิน
สินออกขายให้บุคคลอื่น และถ้าผู้จองมาทำ
สัญญาให้ถือว่าเงินจองเป็นส่วนหนึ่งของเงินที่
ชำระในวันทำสัญญาจะซื้อจะขายนั้น ดังนั้น เงิน
จองจึงเป็นเงินที่ชำระเพื่อเป็นประกันการปฏิบัติ
ตามสัญญา และให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคา
ทรัพย์สิน ดังนั้น จึงมีลักษณะเช่นเดียวกับเงิน
มัดจำ ดังนั้น การที่กรมสรรพากรจัดเก็บภาษี
จากเงินจองและเงินมัดจำทำนองเดียวกัน จึง
สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแล้ว

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1703/2553³⁰

มูลค่าของฐานภาษีในกิจการให้เช่าซื้อรถยนต์
ของโจทก์คือมูลค่าตามที่ระบุในหนังสือสัญญา

เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ โดย
ไม่นำ (มูลค่า) เงินจองหรือเงินดาวน์ซึ่งเป็นส่วน
หนึ่งของราคารถยนต์ที่ลูกค้าได้ชำระไว้ก่อนการ
ทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อมารวมเป็นมูลค่าของ
ฐานภาษีตามความเห็นของโจทก์ หรือต้องนำ
(มูลค่า) เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวมารวม
เป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามความเห็นของจำเลย
ที่ 1 เห็นว่า ในการประกอบกิจการให้เช่าซื้อ
รถยนต์ของโจทก์ มีผู้เข้ามาเกี่ยวข้องในการทำ
ธุรกรรมด้วยกันสามฝ่าย คือโจทก์ซึ่งเป็นผู้ให้เช่า
ซื้อ ผู้เช่าซื้อซึ่งเป็นลูกค้าที่ทำสัญญาเช่าซื้อ
กับโจทก์ และผู้จำหน่ายรถยนต์ ผู้เช่าซื้อหรือ
ลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะเลือกรถยนต์รุ่นใดจาก
ผู้จำหน่ายรถยนต์โดยผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าจะชำระ
ราคารถยนต์บางส่วนซึ่งเรียกว่าเงินจองหรือเงิน

³⁰ หมายเหตุท้ายฎีกาโดยศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ปัญหาที่ว่าโจทก์ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าซื้อรถยนต์ต้องนำเงินจองหรือ
เงินดาวน์ที่ผู้เช่าซื้อได้ชำระให้แก่ผู้ขายรถยนต์มารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์หรือไม่นั้น ผู้เขียน
เห็นว่าเงินจองหรือเงินดาวน์ถือเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ผู้ขายรถยนต์ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้ซื้อ และออก
ใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อในขณะที่ได้รับเงินจองหรือเงินดาวน์ตามมาตรา 78(1), 79 และ 86 แห่งประมวลรัษฎากร เพราะสัญญา
ระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อถือเป็นสัญญาจะซื้อจะขายซึ่งตามมาตรา 77/1(8)(ก) ถือว่าเป็นการขาย เงินจองหรือเงินดาวน์ตกเป็นของผู้ขาย
เป็นการได้รับชำระราคารถยนต์บางส่วน ผู้ขายซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) และออก
ใบกำกับภาษี คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536 ข้อ 5(2) ก็กำหนดให้ผู้ขายต้องปฏิบัติตามนี้

เมื่อผู้ซื้อไม่สามารถชำระราคาส่วนที่เหลือ ผู้ขายจึงตกลงขายรถยนต์ให้แก่ผู้ให้เช่าซื้อในราคาส่วนที่เหลือเพื่อให้ผู้ซื้อทำสัญญาเช่า
ซื้อกับผู้ให้เช่าซื้อต่อไป เมื่อเป็นการซื้อขาย ผู้ขายจึงต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) ของราคาส่วนที่เหลือจากผู้ให้เช่าซื้อและ
ออกใบกำกับภาษีให้ด้วย

เมื่อผู้ให้เช่าซื้อได้ทำสัญญาเช่าซื้อกับผู้เช่าซื้อ มูลค่าของฐานภาษีที่ผู้ให้เช่าซื้อซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเรียกเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภาษีขาย) จากผู้เช่าซื้อและออกใบกำกับภาษีจึงควรได้แก่ ราคารถยนต์ส่วนที่ผู้ให้เช่าซื้อได้ชำระให้แก่ผู้ขายบวก
ดอกเบี้ยและผลประโยชน์อื่นเท่านั้น ไม่น่าจะรวมถึงเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ผู้ให้เช่าซื้อไม่ได้รับชำระด้วย การให้รวมเงินจองหรือ
เงินดาวน์ที่ผู้ขายได้รับชำระเข้าเป็นมูลค่าของฐานภาษีของผู้ให้เช่าซื้อด้วย ย่อมเป็นการขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้ให้เช่าซื้อไม่ได้รับเงินจอง
หรือเงินดาวน์จากผู้เช่าซื้อ และเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในเงินจำนวนเดียวกัน การใช้บทบัญญัติมาตรา 79 วรรคสอง ที่ว่ามูลค่าของ
ฐานภาษีให้หมายความถึงประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินควรคำนึงถึงข้อเท็จจริงที่ผู้ให้เช่าซื้อไม่ได้รับเงินจองหรือเงินดาวน์
มีฉะนั้นจะเป็นการใช้กฎหมายโดยไม่เป็นธรรม ฉะนั้นด้วยความเคารพผู้เขียนจึงไม่เห็นด้วยกับศาลฎีกา

ดาวนให้แกผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนมีการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ แต่เนื่องจากผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าไม่มีเงินสดเพียงพอที่จะชำระราคารถยนต์ส่วนที่เหลือทั้งจำนวนให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์เพื่อรับโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์ที่ต้องการซื้อได้ จึงให้โจทก์ชำระราคาครรถยนต์ส่วนที่เหลือแก่ผู้จำหน่ายรถยนต์เพื่อรับโอนกรรมสิทธิ์รถยนต์นั้นมาเป็นของโจทก์ แล้วนำรถยนต์คันดังกล่าวมาขายให้แก่ผู้เช่าซื้อหรือลูกค้าในลักษณะการทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อโดยโจทก์นำค่าใช้จ่ายและผลประโยชน์ตอบแทนที่โจทก์พึงได้จากระยะเวลาในการผ่อนชำระค่างวดตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อมารวมกับจำนวนเงินตามราคาครรถยนต์ที่โจทก์ชำระให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เป็นราคาเช่าซื้อตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อต้องผ่อนชำระให้แก่โจทก์เป็นงวดๆ ตามที่กำหนดในหนังสือสัญญาเช่าซื้อ ผู้จำหน่ายรถยนต์และโจทก์ต่างเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อเกิดความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการรวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) ถ้ามีด้วย แต่ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้บังคับ

มาตรา 79/1 ซึ่งเป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 ประกอบด้วยมาตรา 79 วรรคหนึ่ง นอกจากนี้มาตรา 79 วรรคสอง บัญญัติว่า มูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ดังนั้น การที่โจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองแล้วนำมาขายให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อตามหนังสือสัญญาเช่าซื้อ โดยโจทก์ซื้อรถยนต์ดังกล่าวได้ในราคาที่หักเงินจองหรือเงินดาวนที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ย่อมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อโดยที่ไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือได้ว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินดาวนที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินดาวนดังกล่าวซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคาครรถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคสอง ดังนั้น ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ว่า เงินจองหรือเงินดาวนดังกล่าวไม่ใช่เงินมัดจำเพื่อเป็นพยาน

หลักฐานว่าลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อกับโจทก์และไม่ใช้เงินประกันที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องปฏิบัติตามสัญญากับโจทก์ เพราะหากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่ซื้อรถยนต์คันที่จองไว้ ผู้จำหน่ายรถยนต์ก็มีสิทธิในเงินประกัน มิใช่ข้ออ้างของโจทก์ กรณีนี้ก็ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน เพราะหากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่ตัดสินใจทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อรถยนต์คันที่จองไว้จากผู้จำหน่ายรถยนต์กับโจทก์ โจทก์ก็จะไม่ซื้อรถยนต์คันดังกล่าวจากผู้จำหน่ายรถยนต์มาให้ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ ส่วนผู้จำหน่ายรถยนต์จะมีสิทธิริบเงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวหรือไม่ เป็นข้อตกลงระหว่างผู้จำหน่ายรถยนต์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อไม่เกี่ยวข้องกับโจทก์ และเนื่องจากโจทก์ยังไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับซื้อขายรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาให้ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อทำหนังสือสัญญาเช่าซื้อ เงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวจึงไม่ใช่เงินประกันที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องปฏิบัติตามสัญญากับโจทก์เช่นกัน ที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไปว่า แนวทางปฏิบัติของจำเลยที่ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78(2) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้

ผู้จำหน่ายรถยนต์ออกไปลดหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86/10 ให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ ในกรณีผู้จำหน่ายรถยนต์ได้รับชำระราคาสินค้าล่วงหน้าจำนวนหนึ่งจากลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ และผู้จำหน่ายรถยนต์ได้ออกใบกำกับภาษีสินค้าดังกล่าวให้แก่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อ เป็นการขัดต่อหลักเกณฑ์ การออกไปลดหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/10 นั้น เป็นเรื่องระหว่างผู้จำหน่ายรถยนต์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อเท่านั้น ไม่ทำให้ผลคดีของโจทก์ตามที่วินิจฉัยไว้ข้างต้นเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น โจทก์ต้องนำเงินจองหรือเงินดาวน์ดังกล่าวไปกำหนดเป็นราคาเช่าซื้อที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจะต้องชำระแก่โจทก์ด้วย

สรุป โจทก์ซื้อรถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์มาเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองในราคาที่หักเงินจองหรือเงินดาวน์ที่ลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ก่อนทำสัญญาเช่าซื้อ โจทก์ย่อมได้กรรมสิทธิ์ในรถยนต์ที่นำไปให้ลูกค้าเช่าซื้อโดยไม่ต้องจ่ายค่าตอบแทนในส่วนนี้ ถือว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตามมูลค่าเงินจองหรือเงินดาวน์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ เงินจองหรือเงินดาวน์ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของราคารถยนต์ที่โจทก์ไม่ต้องจ่ายให้แก่ผู้จำหน่ายรถยนต์ จึงเป็นประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินตาม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคสอง จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าของฐานภาษีตามสัญญาให้เช่าซื้อระหว่างโจทก์กับลูกค้าหรือผู้เช่าซื้อด้วย

3.4 เปรียบเทียบเงินดาวน์กับเงินมัดจำ

เงินดาวน์³¹ หมายความว่า เงินที่ต้องชำระครั้งแรกเมื่อทำสัญญา โดยมีข้อตกลงว่าเงินส่วนที่เหลือจะผ่อนส่งเป็นงวดๆ ตามจำนวนที่กำหนด

มัดจำต้องเป็นสิ่งที่ให้เพื่อเป็นหลักฐานว่าสัญญานั้นได้ทำกันขึ้นแล้ว หรือเป็นการปฏิบัติตามสัญญาประการหนึ่งประการใด ดังนี้ เงินที่ให้ต่อกันโดยมิใช่เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว มิใช่มัดจำแม้จะให้ในวันทำสัญญาก็ตาม จึงริบไม่ได้ เช่น เงินที่ชำระเป็นเงินดาวน์หรือมีเจตนาให้เป็นส่วนหนึ่งของราคาทรัพย์สินที่แบ่งชำระล่วงหน้าเท่านั้น

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3053/2545** หนังสือสัญญาซื้อขายมีข้อความว่า จำเลยที่ 2 ซื้อรถยนต์ของกลางไปในราคา 90,000 บาท โดยผู้ซื้อจะทำการโอน ย้าย ต่อภาษี พระราชบัญญัติเองทุกอย่าง แสดงว่าหลังจากทำสัญญาแล้ว ผู้ร้องซึ่งเป็นเจ้าของรถยนต์หมดภาระหน้าที่เกี่ยวกับการซื้อขายรถยนต์ของกลางอีกต่อไป ข้อตกลงดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นสัญญา

ซื้อขายเสร็จเด็ดขาดแม้ในสัญญาจะระบุว่า วันทำสัญญาผู้ซื้อวางมัดจำ 60,000 บาท ส่วนที่เหลือจะชำระให้เสร็จสิ้นภายใน 15 วันก็ตาม แต่ก็มีข้อความต่อไปว่า หากไม่ชำระถือว่าผู้ซื้อผิดสัญญายอมให้ผู้ขายฟ้องร้องได้ทันทีโดยไม่ต้องบอกกล่าวและยอมให้คิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 15 ต่อปี นับแต่วันผิดสัญญา แสดงว่าการชำระเงิน 2 งวดดังกล่าวเป็นเพียงการแบ่งชำระราคาซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ซื้อเท่านั้น มิใช่เป็นการวางมัดจำ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าการซื้อขายรถยนต์ของกลางระหว่างผู้ร้องกับจำเลยที่ 2 เป็นการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดกรรมสิทธิ์ในรถยนต์ของกลางตกเป็นของจำเลยที่ 2 ตั้งแต่วันทำสัญญา ผู้ร้องจึงไม่มีสิทธิร้องขอคืนรถยนต์ของกลาง

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1336/2545

โจทก์ชำระเงินดาวน์ 300,000 บาท อันเป็นส่วนหนึ่งของเงินจำนวน 1,200,000 บาท ให้แก่จำเลยในวันทำสัญญา โดยมิใช่เป็นการให้ไว้เพื่อเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญา จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่โจทก์ชำระล่วงหน้า มิใช่มัดจำที่จำเลยจะริบได้ เมื่อจำเลยมีหนังสือทวงถามให้โจทก์ชำระเงินส่วนที่เหลือภายใน 15 วัน นับแต่วันที่โจทก์ได้รับหนังสือแล้วโจทก์เพิกเฉย โจทก์ย่อมตกเป็นผู้ผิดนัดตามประมวล

³¹ ความหมายตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 หน้า 281

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 204 วรรคสอง จำเลยมีสิทธิเรียกเอาค่าสินไหมทดแทนจากโจทก์ เพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การที่โจทก์ผิดนัดได้ ตามมาตรา 215 การที่จำเลยให้การว่า จำเลยไม่ต้องคืนเงินล่วงหน้า 1,200,000 บาท ให้แก่โจทก์จนครบจำนวน เนื่องจากจำเลยได้รับความเสียหาย เพราะเหตุที่โจทก์ผิดนัดและต้องรับภาระดอกเบี้ยที่กู้ยืมเงินจากธนาคารมาลงทุนปลูกสร้างอาคารพอแปลได้ว่าจำเลยเรียกเอาเงิน 1,200,000 บาท นั้นเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การที่โจทก์ผิดนัดไม่ชำระหนี้

สรุป เงินดาวนที่โจทก์ชำระให้แก่จำเลยในวันทำสัญญาไม่ปรากฏว่าเป็นการให้ไว้แก่จำเลย เพื่อเป็นประกันการที่จะปฏิบัติตามสัญญา จึงต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่โจทก์ชำระให้แก่จำเลยล่วงหน้า มิใช่เงินมัดจำ

4. ประเด็นปัญหาทางวิชาการที่น่าสนใจ

มัดจำเมื่อส่งมอบแล้วกรรมสิทธิ์เป็นของผู้รับมัดจำหรือไม่

ก. ความเห็นทางวิชาการ³² มีความเห็นว่า น่าจะไม่ใช่ เพราะ

1. แม้ต้องคืนตามจำนวนที่ได้รับก็ตาม เพราะถ้ากรรมสิทธิ์โอนไปแสดงว่าผู้รับมัดจำก็สามารถแสวงหาประโยชน์จากเงินมัดจำได้ ซึ่งโดยหลักการน่าจะไม่ใช่เพราะอาจต้องคืนหรืออาจต้องยอมให้ผู้วางมัดจำขอเอามัดจำเป็นส่วนหนึ่งของการชำระหนี้

2. ประกอบกับวัตถุประสงค์ในการวางมัดจำทำเพื่อเป็นหลักประกันและเป็นประกันการชำระหนี้ ไม่ได้มีเหตุผลอะไรที่ทำให้มัดจำเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้รับ

3. มัดจำอาจเป็นเงินหรือเป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีค่าอย่างอื่นที่ไม่ใช่เงิน จะบอกว่าถ้าส่งมอบสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นเป็นมัดจำแล้วกรรมสิทธิ์โอนไปได้หรือ

4. เมื่อมีการชำระหนี้ถูกต้อง มัดจำต้องคืนให้เสมอ

มัดจำจึงมีลักษณะของการประกันทำนองเดียวกับจำนำมากกว่า เพียงแต่ถ้ามัดจำเป็นเงินมันก่อดอกออกผลได้ โดยหลักเวลาคืนมัดจำควรต้องให้ดอกเบี้ยด้วยเพราะไม่มีเหตุผลอะไรที่ผู้รับมัดจำต้องได้กำไรในส่วนนั้น แต่เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องมัดจำเองกำหนดว่าถ้าต้องคืนเงินมัดจำ ต้องให้ดอกเบี้ยด้วยนับแต่เวลาที่ได้รับไว้ อาจเพราะเหตุผลในความ

³² รองศาสตราจารย์ ดร. ศนันท์กรรณ์ (จำปี) โสถิพันธ์ คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา พิมพ์ครั้งที่ 16 แก้ไขเพิ่มเติม กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2554 หน้า 389-390

รับผิดชอบอยู่ กำหนดให้ผู้ที่มีมัดจำต้องให้ ดอกเบี้ยเฉพาะเมื่อมีการเลิกสัญญาตามมาตรา 378 เท่านั้น ในทางปฏิบัติจึงไม่มีใครให้ดอกเบี้ยกันเวลาคืนเงินมัดจำ

5. ออกยักตักดอกเบี้ยจากมัดจำให้ใช้วิธีการ บอกลีกสัญญา

5.1 อาจบอกลีกเสมอไปไม่ได้ เพราะ บางครั้งแม้ผู้รับมัดจำจะผิดสัญญาก็อาจไม่มีเหตุ ถึงขั้นที่จะทำให้ผู้วางมัดจำบอกลีกสัญญาได้

5.2 อาจไม่มีเหตุอะไรให้ผู้วางมัดจำเลิก สัญญาเลยก็ได้ แม้ผู้วางมัดจำจะได้รับมัดจำคืน เช่น กรณีของการชำระหนี้ตกเป็นพันวิสัยโดย ไม่ใช่ความผิดของใคร

ข. แนวปฏิบัติ

ทางปฏิบัติและหลักเกณฑ์ตามประมวล- รัษฎากร

การกำหนดเงินได้พึงประเมินตามประมวล- รัษฎากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 โดยพิจารณาปรับเข้ากับลักษณะ ของสัญญามัดจำแล้ว เห็นว่า เงินมัดจำเป็นเงินที่ ผู้รับมัดจำได้รับไว้แล้วในขณะที่ทำสัญญา จึงอยู่ใน ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วอย่าง ชัดเจน ดังนั้น แม้ต่อมาในภายหลังอาจจะต้อง คืนเงินมัดจำก็เป็นเพียงเงื่อนไขของสัญญา ย่อม

ไม่ทำให้สิ่งที่เป็นเงินได้ไปแล้วกลายเป็นสิ่งที่ไม่เป็นเงินได้เนื่องจากเงื่อนไขดังกล่าว

การเรียกเก็บเงินมัดจำเพื่อกิจการแล้ว เงิน มัดจำย่อมถือได้ว่าเป็นเงินได้จากกิจการหรือ เนื่องจากกิจการที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี และการตีความในลักษณะนี้เพื่อให้สอดคล้องกับ หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งจัดเก็บ ตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษีอากร เมื่อ ผู้รับเงินมัดจำมีรายได้คือเงินมัดจำแล้ว ก็ต้องนำ มาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลัก ความสามารถ

เงินมัดจำเป็นประโยชน์ตอบแทนจากการ ขายสินค้า หรือให้บริการ และถือได้ว่าเป็นมูลค่า ที่ผู้ประกอบการได้รับจากการขายสินค้าหรือให้ บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว การตีความในลักษณะนี้เพื่อให้สอดคล้องกับ หลักการภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจัดเก็บตามหลักความ สามารถ

จากเหตุผลข้างต้น ตามหลักเกณฑ์ตาม ประมวลรัษฎากร จึงอาจมีปัญหาว่า หากในภาย หลังต้องคืนเงินค้ำมัดจำจะเกิดความเป็นธรรม ต่อผู้รับเงินมัดจำหรือไม่ กรณีดังกล่าว เมื่อเงิน นั้นถูกนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้หรือมูลค่าของ ฐานภาษีแล้ว ขอลงสัยนี้ น่าจะหมดไปเพราะใน กรณีดังกล่าว ผู้รับเงินมัดจำอาจบรรเทาภาระได้

เช่น ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้รับเงินมัดจำอาจนำเงินมัดจำที่ต้องคืนไปคำนวณเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร³³ หรือในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อผู้รับเงินมัดจำหน้าที่ต้องคืนเงินมัดจำให้แก่ผู้วางเงินมัดจำแล้วผู้รับเงินมัดจำสามารถออกใบลดหนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86/10 และ 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร และนำใบลดหนี้ซึ่งปรากฏภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้า

หรือค่าบริการที่ลดลงนั้นมาหักออกจากภาษีขายในเดือนภาษีที่ได้ออกใบลดหนี้ดังกล่าว ขณะเดียวกันผู้วางเงินมัดจำที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรากฏตามใบลดหนี้มาหักออกจากภาษีซื้อของตนในเดือนภาษีที่ได้รับใบลดหนี้³⁴ แต่กรณีดังกล่าวยังคงอาจมีปัญหาสำหรับบุคคลธรรมดาในส่วนของ การหักค่าใช้จ่ายและกรณีบุคคลที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อาจจะไม่ได้รับสิทธิในการบรรเทาภาระดังกล่าวได้



³³ เทียบเคียงได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1342/2541

³⁴ เทียบเคียงได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7129/2540