

ซื้อขาย เฉพาะอย่าง

ควรรระวัง เรื่องภาษี

● กับปัทมา บุญรอด*

เนื่องจาก การเสนอสินค้าและบริการ ต่อผู้บริโภคมีรูปแบบมากมายหลายชนิด โดยผู้ประกอบการได้นำเสนอการขายในรูปแบบต่างๆ ตามเทคนิค วิธีการเฉพาะ เพื่อจูงใจ และนำไปสู่ การตกลงทำสัญญาซื้อขายระหว่างกัน โดยสัญญาซื้อขายเป็นสัญญาต่างตอบแทนชนิดหนึ่งซึ่งมี คู่กรณีที่เกี่ยวข้องสองฝ่าย คือฝ่ายผู้ขายและฝ่าย ผู้ซื้อ ซึ่งฝ่ายผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สิน ที่ซื้อขายให้แก่ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงจะใช้ราคา ทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย ซึ่งในบทความนี้จะ พิจารณาตามหมวด 4 ในกฎหมายลักษณะซื้อขาย การซื้อขายเฉพาะอย่าง¹ คือ การซื้อขายบาง-

ลักษณะ (ไม่ใช่ประเภทของสัญญาและไม่ใช้ ประเภทของทรัพย์สินที่ซื้อขาย) ตามหมวด 4 ในกฎหมายลักษณะซื้อขาย เป็นการซื้อขายที่มี หลักเกณฑ์พิเศษเพิ่มขึ้นจากการซื้อขายทั่วไป ได้แก่ ขายฝาก ขายตามตัวอย่าง ขายตาม คำพรรณนา ขายเพื่อชอบ และขายทอดตลาด โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1. การขายฝาก

บทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ มาตรา 491 ได้ให้คำจำกัดความของ สัญญาขายฝากไว้แยกเป็นการเฉพาะต่างหาก

“สัญญาซื้อขาย” ปีที่ 64 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2560

* นิตกร กองกฎหมาย กสอ.สวท.

¹ ศาสตราจารย์ ดร. วิษณุ เครืองาม คำอธิบายกฎหมายว่าด้วย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 8 (พ.ศ. 2542) หน้า 248

จากคำจำกัดความตามสัญญาซื้อขายทั่วไป โดยบัญญัติว่า “อันว่าขายฝากนั้นคือสัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อโดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้”

จากบทบัญญัติข้างต้นกล่าวได้ว่า สัญญาขายฝากก็คือสัญญาซื้อขายเช่นกันเพราะตัวบทมาตรานั้นได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขาย?”² ดังนั้นสาระสำคัญของสัญญาซื้อขายในเรื่องสัญญาขายฝากก็สามารถนำมาใช้แก่สัญญาขายฝากได้เช่นกัน โดยสรุปสาระสำคัญของสัญญาขายฝากได้ดังต่อไปนี้

สรุปสาระสำคัญ

1. สัญญาขายฝากเป็นสัญญาที่มีคู่สัญญา

2 ฝ่าย คือ ผู้ขายฝากและผู้ซื้อฝาก

ผู้ขายฝาก คือ บุคคลที่โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อฝาก โดยได้รับชำระราคาเป็นการตอบแทนและอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้ และเมื่อสัญญาขายฝากเป็นสัญญาที่จะต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์เช่นเดียวกันกับสัญญาซื้อขาย

หากผู้ซื้อขายไม่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากก็ต้องรับผิดชอบผู้ซื้อฝาก ดังนั้น ถ้าผู้ขายฝากไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ขายฝาก สัญญาขายฝากก็ไม่ผูกพันเจ้าของที่แท้จริง³ และเจ้าของที่แท้จริงมีสิทธิติดตามเอาทรัพย์สินคืน

ผู้ซื้อฝาก คือ บุคคลที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากผู้ขายฝากโดยชำระราคาตอบแทนให้ และจะให้ผู้ขายฝากไถ่ทรัพย์สินคืน ซึ่งผู้ซื้อฝากจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

2. วัตถุประสงค์ สัญญาขายฝากนั้นก็คือทรัพย์สินบรรดาทรัพย์สินทั้งหลายที่อาจซื้อขายกันได้ ย่อมเป็นทรัพย์สินที่ขายฝากได้ทั้งสิ้น แต่ทรัพย์สินที่จะไถ่ตามสัญญาขายฝากนั้น ต้องเป็นทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง กล่าวคือ ต้องเป็นทรัพย์สินเดียวกับที่นำไปขายฝากนั้นไว้เสมอ ข้อนี้ตัวบทประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 บัญญัติไว้ชัดเจนแล้วว่า “ผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้” (that property)

อนึ่ง คำว่า “ทรัพย์สิน⁴” ในที่นี้หมายความถึง

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 บัญญัติว่า “อันว่าซื้อขายนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1048/2536 วินิจฉัยว่า โจทก์ลงชื่อในหนังสือมอบอำนาจ เพื่อให้จำเลยที่ 1 นำที่พิพาทไปจำนองธนาคาร โดยมีได้กรอกข้อความ จำเลยที่ 1 นำหนังสือมอบอำนาจดังกล่าวไปทำนิติกรรมซื้อขายที่พิพาท หนังสือมอบอำนาจดังกล่าวจึงเป็นเอกสารปลอม ต้องถือว่านิติกรรมการซื้อขายที่พิพาทมิได้เกิดขึ้น กรรมสิทธิ์ในที่พิพาทคงเป็นของโจทก์ ไม่ตกเป็นของจำเลยที่ 1 จำเลยที่ 1 ไม่มีสิทธิขายฝากที่พิพาท แม้จำเลยที่ 2 และที่ 3 จะจดทะเบียนรับซื้อฝากที่พิพาทจากจำเลยที่ 1 ไว้โดยสุจริตและเสียค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม จำเลยที่ 2 และที่ 3 ก็ไม่ได้กรรมสิทธิ์ โจทก์มีสิทธิขอให้เพิกถอนนิติกรรมซื้อขายและขายฝากที่จำเลยที่ 1 ทำไปได้

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่ารวมทั้งทรัพย์และวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้”

ทั้งสังฆาทิภิกขุ⁵ และอสังฆาทิภิกขุ⁶ ไม่ใช่ว่าจะขายฝากกันได้แต่เฉพาะอสังฆาทิภิกขุเท่านั้น

3. วัตถุประสงค์ของสัญญาขายฝาก คือ การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝาก โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายฝากอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นได้ ดังนั้น เมื่อมีการขายฝากกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากได้โอนไปยังผู้ซื้อฝากแล้วมิได้เป็นของผู้ขายฝากอีกต่อไปจนกว่าผู้ขายฝากจะได้ทำการไถ่ถอนทรัพย์สินนั้น การไถ่ก็มีความหมายทำนองเดียวกับ “ซื้อกลับมา” นั่นเอง การไถ่คืนทรัพย์สินเป็นสิทธิ์ของผู้ขายฝากไม่ใช่หน้าที่ของผู้ขายฝากที่ต้องไถ่ทรัพย์สินคืนเสมอ แต่ถ้าผู้ขายฝากไม่ไถ่ทรัพย์สิน กรรมสิทธิ์ก็จะเป็นของผู้ซื้อฝากตลอดไป โดยผู้ขายฝากจะไม่มีสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นต่อไป ส่วนผู้ซื้อฝากมีหน้าที่ในการรับไถ่ ไม่ใช่มีสิทธิ์ที่จะรับไถ่หรือไม่ก็ได้

กล่าวโดยสรุป ความหมายของสัญญาขายฝาก คือ สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดประเภทหนึ่งที่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อโดยมีข้อสัญญาให้ผู้ขายอาจทำการไถ่ทรัพย์สินที่ขายไปนั้นคืนได้

➡ ตัวอย่างคำพิพากษา

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2498/2550

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 140 บัญญัติว่า “สังฆาทิภิกขุ หมายความว่า ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังฆาทิภิกขุ และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย”

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 บัญญัติว่า “อสังฆาทิภิกขุ หมายความว่า ที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดิน มีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอื่นเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย”

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 เมื่อจำเลยได้ขายฝากที่ดินพิพาทให้แก่โจทก์แล้ว กรรมสิทธิ์ในที่ดินพิพาทย่อมตกแก่โจทก์ การที่จำเลยอยู่ในบ้านซึ่งปลูกสร้างอยู่ในที่ดินพิพาทของโจทก์จึงเป็นการละเมิด จำเลยย่อมไม่มีสิทธิที่จะอาศัยอยู่ในที่ดินพิพาทอีกต่อไป โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขับไล่จำเลยได้ หากจำเลยไถ่ถอนภายในกำหนดระยะเวลาแล้วโจทก์มิให้ไถ่ถอนก็ชอบที่จำเลยจะฟ้องร้องขอให้โจทก์ปฏิบัติตามสัญญาต่อไป ไม่เกี่ยวข้องกับเรื่องอำนาจฟ้องของโจทก์

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5873/2550

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 492 ผู้ไถ่จะได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากก็ต่อเมื่อได้ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์สินอันเป็นสินไถ่แล้ว ดังนั้น แม้ศาลชั้นต้นจะมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำเลยที่ 2 ไปจดทะเบียนไถ่ถอนการขายฝากที่ดินพิพาทโดยปลอดจำนองและรับสินไถ่ตามคำขอบังคับของผู้ร้อง แต่เมื่อผู้ร้องยังไม่ได้ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์สินอันเป็นสินไถ่ กรรมสิทธิ์จึงยังไม่ตกเป็นของผู้ร้องตามบทกฎหมายดังกล่าว ที่ดินพิพาทยังเป็นกรรมสิทธิ์ของจำเลยที่ 2 ผู้ร้องจึงไม่มีสิทธิร้องขอให้ปล่อยที่ดินพิพาท

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8093/2551

สัญญาขายฝากที่ดินพิพาทระหว่างโจทก์ร่วมทั้งสองกับจำเลยไม่ได้จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ สัญญาขายฝากดังกล่าวจึงตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ประกอบมาตรา 456 ถือเสมือนว่ามีได้มีนิติกรรมการขายฝากเกิดขึ้นเลยเมื่อสัญญาขายฝากนี้เป็นโมฆะแล้ว โจทก์ร่วมทั้งสองย่อมจะอ้างสิทธิการได้มาโดยการครอบครองโดยนิติกรรมการขายฝากนั้นไม่ได้ เพราะการขายฝากมิใช่ว่าผู้ขายฝากสละเจตนาครอบครองโดยเด็ดขาดให้แก่ผู้ซื้อฝาก แต่ผู้ขายฝากมอบที่ดินโดยมีเงื่อนไขว่าวันหลังจะเอาคืน ฉะนั้น แม้จะฟังว่าโจทก์ร่วมทั้งสองครอบครองที่ดินพิพาทหลังจากครบกำหนดไต่ก็ตาม แต่ก็เป็นการครอบครองโดยอาศัยอำนาจของจำเลยเพื่อทำการตัดไม้โก่งกางไปเป็นประโยชน์เท่านั้น โจทก์ร่วมทั้งสองจึงไม่ได้สิทธิครอบครองที่พิพาท โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับโอนที่ดินพิพาทจากโจทก์ร่วมทั้งสองย่อมไม่มีสิทธิดีกว่าโจทก์ร่วมทั้งสองผู้โอน ไม่ว่าโจทก์จะรับโอนโดยสุจริตหรือไม่ก็ตาม

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 18460/2557

การขยายกำหนดเวลาไต่ทรัพย์สินที่ขายฝากกฎหมายมิได้บังคับให้ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เพียงแต่อย่างน้อย

ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้รับไต่ จึงจะบังคับกันได้ การไม่นำหนังสือหรือหลักฐานเป็นหนังสือไปจดทะเบียนหรือจดแจ้งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ คงมีผลทำให้คู่สัญญาไม่อาจยกการขยายเวลาขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิมาโดยเสียค่าตอบแทนโดยสุจริตและได้จดทะเบียนสิทธิโดยสุจริตแล้วเท่านั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 496 วรรคสอง ดังนั้น การตกลงขยายกำหนดเวลาไต่ตามหนังสือขอต่อสัญญาขายฝาก ซึ่งมีจำเลยที่ 1 ผู้รับไต่ลงลายมือชื่อไว้ แม้มีได้นำไปจดทะเบียนหรือจดแจ้งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีผลผูกพันจำเลยที่ 1 ส่วนจำเลยที่ 2 แม้ไม่ได้ลงลายมือชื่อ แต่การที่จำเลยที่ 2 รู้เห็นยินยอมในการกระทำของจำเลยที่ 1 กรณีถือได้ว่าจำเลยที่ 2 เชิดจำเลยที่ 1 หรือยอมให้จำเลยที่ 1 เชิดตัวเองออกแสดงเป็นตัวแทนของจำเลยที่ 2 ในการตกลงและทำหนังสือขยายกำหนดเวลาไต่ให้แก่โจทก์ การลงลายมือชื่อของจำเลยที่ 1 จึงเป็นการกระทำในฐานะตัวแทนของจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นผู้รับไต่ด้วยหนังสือขยายกำหนดเวลาไต่จึงมีผลผูกพันจำเลยทั้งสอง เมื่อจำเลยทั้งสองไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงโดยนำทรัพย์สินที่รับซื้อฝากไปขายก่อนครบกำหนดเวลาไต่ทำให้โจทก์ได้รับความเสียหาย จึงต้องร่วมกันรับผิดชอบต่อโจทก์

ความหมายของการขายฝากตามประมวล- รัษฎากร มีดังนี้

1. ภาษีเงินได้ การขายฝากตามประมวล-กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ถือเป็น การขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งกำหนดให้การขายหมายความรวมถึงขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมี ค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอน กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีเซปบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราช-กฤษฎีกาและ

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้ “ราคาขาย” หมายความรวมถึง ราคาที่ เจ้าพนักงานประเมินกำหนดตามมาตรา 49 ทวิ

2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ การขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ถือเป็น การขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) ซึ่งกำหนดให้หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่

ในส่วน of ประมวลรัษฎากร การขายฝาก ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นการ ซื้อขายลักษณะหนึ่ง ดังนั้น เงินได้จากการขาย ลินค้าจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวล-รัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายลินค้าเป็นผู้มี หน้าที่เสียภาษีเงินได้ และเข้าลักษณะเป็นการขาย ลินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

เว้นแต่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น ทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 1⁷ การจดทะเบียนขายฝาก เฉพาะที่ดินไม่เข้าลักษณะที่จะได้รับการยกเว้น ภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 4 (6) (ค) แห่ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ หากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 เนื่องจาก เป็นการจดทะเบียนขายฝากเฉพาะที่ดินไม่รวม ลังปลูกสร้าง และเป็นการจดทะเบียนขายฝาก อสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่ วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น (ตั้งแต่วันที่ 3 มีนาคม 2557 ถึงวันที่ 12 ตุลาคม 2558) จึงเข้า

⁷ หนังสือที่ กค 0702/3770 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2559

ลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2⁸ ผู้ซื้อรับซื้อฝากที่ดินจากผู้ขายฝาก โดยผู้ขายฝากได้ไถ่ถอนที่ดินที่ขายฝากคืนจากผู้รับซื้อฝากภายในกำหนดระยะเวลาตามสัญญา ถือว่าได้โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวคืนให้แก่ผู้ขายฝาก กรณีเข้าลักษณะเป็นการขายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากจึงเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2556 ตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น ตามมาตรา 49 ทวิ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากผู้ขายฝากได้นำเงินไปไถ่ถอนที่ดินคืนจากผู้รับซื้อฝากภายในกำหนดเวลาตามสัญญาและการไถ่ที่ดินจากการขายฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่รับซื้อฝาก ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น

ทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) (ก) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ผู้รับซื้อฝากต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

ตัวอย่างที่ 3⁹ กรณี นาย ส. รับซื้อฝากที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างจากบริษัทฯ เมื่อวันที่ 13 พฤษภาคม 2552 ครบกำหนดไถ่ถอน 1 ปีนับแต่วันทำสัญญา ต่อมาได้ขยายกำหนดเวลาไถ่ถอนการขายฝากโดยทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เมื่อวันที่ 14 พฤษภาคม 2553 วันที่ 1 ตุลาคม 2553 และวันที่ 31 สิงหาคม 2554 นั้น กรณีสรุปได้ดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ไม่มาไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์คืนภายในกำหนดเวลาตามสัญญา นาย ส. ย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยเด็ดขาดจากการขายฝาก จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ส. ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ถือตามราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น (ในวันท้ออสังหาริมทรัพย์หลุดเป็นสิทธิ์โดย

⁸ หนังสือที่ กค 0702/5866 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2559

⁹ หนังสือที่ กค 0702/7726 ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2557

เด็ดขาด) ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่ไม้อาจหาราคาหรือค่าอันพึงมีของ อสังหาริมทรัพย์ได้ ให้ถือราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคา ที่ใช้อยู่ในวันที่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดย เด็ดขาดจากการขายฝากนั้น

2. กรณีนาย ส. และบริษัทฯ ได้ขยาย กำหนดเวลาไถ่ถอนการขายฝาก โดยทำเป็น หนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เมื่อ วันที่ 14 พฤษภาคม 2553 ซึ่งพ้นกำหนดระยะเวลาไถ่ตามสัญญาแล้วนั้น ถือเป็นค้ำประกันจะซื้อ จะขายตามมาตรา 454 แห่งประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ การที่บริษัทฯ นำสินไถ่ไปไถ่ถอน อสังหาริมทรัพย์คืนจากนาย ส. เมื่อวันที่ 31 สิงหาคม 2554 และนาย ส. ได้ออ้อนสังหาริมทรัพย์ ให้แก่บริษัทฯ จึงเข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 39 แห่งประมวล รัษฎากร และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และเมื่อการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่รับซื้อฝาก อสังหาริมทรัพย์และมีการจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรม ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหา- ริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

¹⁰ หนังสือที่ กค 0702/6160 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2555

นาย ส. จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2 (6)

เมื่อนาย ส. ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และ ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว นาย ส. มีสิทธิ เลือกไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษี ที่ถูกหักไว้นั้นคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูก หักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

ตัวอย่างที่ 4¹⁰

1. การรับไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขาย ฝากหรือการไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝาก โดยการวางทรัพย์ต่อสำนักงานวางทรัพย์ภายใน เวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่ กฎหมายกำหนดตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 เข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่ง ประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากจึงมีหน้าที่ต้อง เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

1.1 กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดกอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้ โดยเสนหาหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้ มุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวล-

รัฐากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝากถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ผู้ขายฝากจะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (4)

1.2 กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝากถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) จะต้องนำเงินได้จากการขายฝากในกรณีดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น โดยไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 48 (4)

อย่างไรก็ดี หากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณ

เพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันคืน หรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

1.3 การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตาม 1.1 และ 1.2 ให้ใช้ราคาขายตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

1.4 กรณีผู้ขายฝากไม่มาไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวคืนภายในกำหนดเวลาตามสัญญา ผู้รับซื้อฝากย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยเด็ดขาดจากการขายฝากเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ถือตามราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น (ในวันที่อสังหาริมทรัพย์หลุดเป็นสิทธิ์โดยเด็ดขาด) ตามมาตรา 9 ทวิ กรณีไม่อาจหาราคาหรือค่าอันพึงมีของอสังหาริมทรัพย์ได้ให้ถือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและ

นิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคา
ที่ซื้อขายในวันที่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาด
จากการขายฝากนั้น

2. กรณีการขายกำหนดเวลาไถ่หรือขยาย
ระยะเวลาขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา
496 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น
คู่สัญญาสามารถตกลงกันขยายกำหนดเวลาไถ่
คืนทรัพย์ หรือขยายระยะเวลาขายฝากก่อน
ครบกำหนดเวลาไถ่หรือระยะเวลาขายฝากตาม
สัญญาได้ เพียงแต่จะขยายเวลาเกินไปกว่าสิบปี
ไม่ได้ และในกรณีที่คู่สัญญาตกลงกันขยายเวลา
ไถ่เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาขายฝากแล้ว ถือเป็น
ค้ำประกันจะซื้อขายตามมาตรา 454 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ใช้บังคับแก่กันได้
มิใช่จะตกเป็นโมฆะเพราะขัดต่อบัญญัติมาตรา
494 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
แต่อย่างใด

2. การขายตามตัวอย่าง (Sale by sample)

ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน
“ตัวอย่าง” หมายถึง สิ่งที่น่ามาอ้างเพื่อแสดง
ให้เห็นลักษณะที่เป็นส่วนรวมทั้งหมด การขายตาม
ตัวอย่าง (sale by sample) หมายถึง การที่
ผู้ซื้อได้มีโอกาสตรวจดูตัวอย่างของที่ซื้อก่อน

ตกลงทำสัญญาซื้อขาย ของที่นำมาแสดงจึงเป็น
เพียงตัวอย่างสินค้าไม่ใช่ตัวสินค้าที่จะส่งมอบกัน
จริงๆ ในการขายตามตัวอย่างนั้น ผู้ขายจำต้อง
ส่งมอบทรัพย์สินให้ตรงตามตัวอย่างจะผิดเพี้ยน
กันไปไม่ได้¹¹

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 139/2496

การซื้อขายตามตัวอย่าง ถ้าตัวแทนของผู้ซื้อได้รับ
ของไปโดยได้ตรวจดูพอใจตามตัวอย่างแล้วถือว่า
การซื้อขายบริบูรณ์แล้ว

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 948/2498

ทำสัญญาขายเครื่องซีดีโรปบุเทียโดยมีตัวอย่าง
มาดูเวลาทำสัญญาเป็นการซื้อขายตามตัวอย่าง
ถ้าส่งของไม่ตรงตามตัวอย่างผู้ขายจะต้องคืน
มัดจำและใช้ค่าเสียหาย

การขายตามตัวอย่างนั้นเป็นการซื้อขาย
เฉพาะอย่างอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งประมวลกฎหมาย
แพ่งและพาณิชย์ก็ได้ให้คำจำกัดความไว้ แต่ก็
พอกกล่าวได้ว่า การขายตามตัวอย่างเป็นการ
ซื้อขายที่ผู้ขายให้ผู้ซื้อดูตัวอย่างของทรัพย์สิน
ที่ซื้อขายกันก่อน และเมื่อผู้ซื้อตกลงซื้อขาย
ทรัพย์สินนั้นแล้ว ผู้ขายก็มีหน้าที่ส่งมอบทรัพย์สิน
ให้ตรงตามตัวอย่างที่ได้ให้ผู้ซื้อตรวจดู เพื่อเทียบ
เคียงกับตัวอย่างทรัพย์สินที่เสนอเป็นตัวอย่างก่อน
รับมอบกัน หากผู้ขายส่งมอบทรัพย์สินไม่เหมือน
ตรงกับตัวอย่างที่ได้ให้ผู้ซื้อตรวจดูบางส่วนแล้ว

¹¹ ศาสตราจารย์ ดร. วิษณุ เครืองาม คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 8 (พ.ศ. 2542) หน้า 249

ผู้ชายก็ต้องรับผิดชอบต่อผู้ซื้อ การไม่เหมือนนั้น อาจจะมีผิดเพี้ยนเล็กน้อยหรือไม่เหมือนเสียเป็นส่วนใหญ่หรือไม่เหมือนเลยก็เป็น การส่งมอบไม่ถูกต้องเช่นกัน¹²

ตัวอย่าง นาย ก. เสนอขายกระสอบพลาสติกสำหรับใส่ปุ๋ยให้นาย ข. โดยนำตัวอย่างกระสอบ 1 ใบ มาให้นาย ข. ดู ดังนี้ หากนาย ข. ตกลงซื้อ นาย ก. จะต้องส่งมอบกระสอบให้ตรงตามตัวอย่างดังกล่าว

การตรวจดูทรัพย์สินว่าตรงตามตัวอย่างหรือไม่นั้น ผู้ซื้อจะตรวจดูเองหรือจะตั้งตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการแทนก็ได้ ถ้าตัวแทนผู้ซื้อได้ตรวจดูและยอมรับแล้วก็ซื้อขายเป็นอันบริบูรณ์¹³ แต่ถ้าผู้ซื้อทรัพย์สินไม่ได้ดูตามตัวอย่าง แต่ตรวจดูทรัพย์สินที่ซื้อไว้หรือเพื่อตรวจสอบคุณภาพของทรัพย์สินนั้นก็ไม่ใช่การซื้อขายตามตัวอย่างเช่น

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1076/2529**

การตกลงซื้อขายระหว่างโจทก์กับจำเลยเป็นการซื้อขายธรรมดา มิใช่กรณีซื้อขายตามตัวอย่าง เมื่อจำเลยผู้ซื้อได้ตรวจดูสินค้าที่ตกลงซื้อขายแล้วพอใจรับไว้ ก็ถือได้ว่าเป็นการซื้อขายบริบูรณ์แล้ว จำเลยก่อความชำรุดบกพร่องขึ้นภายหลังจำเลยต้องชำระค่าสินค้า

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 784/2537**

การที่เจ้าหน้าที่ประกาศแจ้งความประกวดราคาสินค้า

ที่ต้องการซื้อโดยได้กำหนดตามลักษณะเฉพาะของสินค้าอันเป็นสาระสำคัญที่จะนำมาใช้งานไว้ด้วย เมื่อห้างหุ้นส่วนจำกัด บ. เสนอราคาของสินค้า โดยมีคุณลักษณะเฉพาะตรงตามที่เจ้าหน้าที่ผู้ซื้อได้กำหนดไว้และเจ้าหน้าที่ตกลงซื้อแล้ว การซื้อขายดังกล่าวจึงเป็นการซื้อขายธรรมดาอันเกิดจากการเสนอและสนองรับตรงกัน หากใช่เป็นการซื้อขายตามตัวอย่างหรือตามคำพรรณนาไม่

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7727/2540**

โจทก์เรียกค่าสินค้าคืนจากจำเลย พร้อมให้ชำระเบี้ยปรับและค่าเสียหายโดยอ้างเหตุว่าจำเลยส่งมอบสินค้าไม่ตรงตามที่ระบุไว้ในสัญญาอันเป็นการผิดสัญญาข้อ 7 ซึ่งระบุว่า ถ้าปรากฏว่าสินค้าที่ซื้อขายกันนี้ทั้งหมดหรือบางส่วน มีจำนวน ขนาด คุณภาพ แหล่งกำเนิดหรือชนิดไม่เป็นไปตามรายการละเอียดที่ระบุไว้ในใบสั่งแนบท้ายสัญญา ผู้ซื้อมีสิทธิบอกปิดไม่รับเอาสินค้าทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนั้น เมื่อสินค้าที่ซื้อขายที่จำเลยส่งมอบไม่ตรงตามสัญญาและโจทก์ปฏิเสธไม่รับที่จำเลยส่งมอบดังกล่าวแล้ว จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องคืนเงินค่าสินค้าแก่โจทก์พร้อมเบี้ยปรับและค่าเสียหายอื่นตามสัญญา แต่ตามประกาศประกวดราคาซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาระบุไว้ว่า ตัวอย่างของผู้ประกวดราคาส่งไปนั้นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบคุณภาพ และคู่สัญญา

¹² ศาสตราจารย์ ดร. โผทชิต เอกจริยากร คำอธิบาย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม หน้า 290

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 639/2496

จะทำสัญญาซื้อขายกันตามชนิด จำนวนคุณภาพ ที่ถูกต้องตรงตามความประสงค์และเป็นทีพอใจ ประกอบกับในสัญญาก็ไม่มีการระบุว่า ผู้ขายจะต้องส่งของให้ตรงตามตัวอย่างแต่ประการเดียว โดยไม่มีเงื่อนไขเกี่ยวกับคุณภาพของสินค้าตามสัญญาเป็นประการอื่นอีก แสดงว่าตัวอย่างที่ผู้ประกวดราคาส่งไปนั้นเพียงเพื่อตรวจสอบคุณภาพ มิใช่เพื่อสำหรับใช้ตรวจสอบว่าของที่ต้องส่งมอบตามสัญญาถูกต้องตรงตามตัวอย่างนั้นหรือไม่ สัญญาซื้อขายโกโก้ผงดังกล่าวจึงมิใช่ซื้อขายตามตัวอย่าง

กล่าวโดยสรุป การซื้อขายตามตัวอย่าง เป็นการซื้อขายที่มีเงื่อนไขบังคับก่อนว่าผู้ขายต้องส่งมอบทรัพย์สินให้ตรงตามตัวอย่างและผู้ขายต้องให้โอกาสผู้ซื้อในอนาคตที่จะทำการตรวจดูทรัพย์สินที่ซื้อขายกันนั้น เพื่อเทียบเคียงกับตัวอย่างสินค้าที่นำเสนอเป็นตัวอย่างก่อนทำการรับมอบสินค้า ทั้งนี้เพื่อพิจารณาถึงลักษณะและคุณสมบัติของทรัพย์สินที่ส่งมอบว่าตรงตามลักษณะและคุณสมบัติของทรัพย์สินตามตัวอย่างหรือไม่อย่างไร

ข้อสังเกต

1. ในส่วนของประมวลรัษฎากร การขายตามตัวอย่างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่ง ดังนั้น

เงินได้จากการขายสินค้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายสินค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. การขายตามตัวอย่างมีปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 82/10 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณี que ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการและได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แล้วต่อมาหากมีเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้เกิดขึ้น อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนลดลงไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวนำภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ลดลงนั้นมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้ออกใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10

.... (3) ได้รับสินค้าที่ขายกลับคืนมา เนื่องจากสินค้าชำรุดบกพร่อง ไม่ตรงตามตัวอย่าง

ไม่ตรงตามคำพรรณนา หรือเนื่องจากเหตุอื่นตามที่อธิบติกำหนด...”

3. การขายตามคำพรรณนา (Sale by description)

การขายตามคำพรรณนาก็เป็นการซื้อขายเฉพาะอย่างที่มีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ โดยได้บัญญัติไว้ในมาตรา 503 เพียงแต่ว่า “ในการขายตามคำพรรณนา ผู้ขายจำต้องส่งมอบทรัพย์สินให้ตรงตามคำพรรณนา”

เมื่อพิจารณาตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน “พรรณนา” หมายถึง กล่าวเป็นเรื่องเป็นราวอย่างละเอียดให้ผู้ฟังนึกเห็นเป็นภาพ¹⁴ แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะมีได้ให้คำจำกัดความของการขายตามคำพรรณนาไว้ก็ตาม ในทางวิชาการและคำพิพากษาของศาลฎีกาก็ได้ให้คำจำกัดความของการขายตามคำพรรณนาไว้ดังนี้¹⁵ เช่น

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9157/2539

การขายตามคำพรรณนา คือ การขายที่ผู้ซื้อไม่เห็นหรือตรวจตราทรัพย์สินที่ขาย แต่ตกลงซื้อโดยเชื่อถึงคำบรรยายถึงลักษณะรูปพรรณสัณฐานและคุณภาพของทรัพย์สินนั้นตามที่ผู้ขาย

บอกหรือบรรยายไว้และแม้บางกรณีผู้ซื้อจะเห็นทรัพย์สินนั้นแล้วแต่หากยากแก่การที่จะตรวจตราถึงคุณภาพได้ และผู้ซื้อตกลงซื้อโดยอาศัยคำบรรยายของผู้ขายเป็นหลักก็เป็นการขายตามคำพรรณนาเช่นกัน

ข้อสังเกต¹⁶ การขายตามตัวอย่างต่างกับการขายตามคำพรรณนาตรงที่ว่า การขายตามตัวอย่างนั้น ผู้ซื้อตกลงซื้อสินค้าเพราะเห็นในตัวอย่างของสินค้า แต่การขายตามคำพรรณนาผู้ซื้อทำสัญญาซื้อขายเพราะเชื่อตามคำพรรณนานั้นไม่มีโอกาสได้เห็นหรือตรวจเลือกสินค้าของผู้ที่ทำการขายได้ก่อน ขายตามคำพรรณนาตามปกติ คือ การขายที่ผู้ซื้อไม่เห็นและตรวจตราทรัพย์สินที่ขาย แต่ได้ตกลงซื้อโดยเชื่อคำบรรยายถึงลักษณะรูปพรรณสัณฐานและคุณภาพของทรัพย์สินที่คู่สัญญามุ่งหมายจะซื้อ

การขายตามคำพรรณนา (sale by description) จึงหมายถึง การที่ผู้ซื้อไม่มีโอกาสตรวจตราคุณภาพของทรัพย์สิน ซึ่งอาจพรรณนาด้วยวาจาหรือเป็นรูปภาพหรือลายลักษณ์อักษรตามสมุดภาพ (catalog) ก็ได้ ในการขายตามคำพรรณนาผู้ขายจำต้องส่งมอบทรัพย์สินให้ตรงตามคำพรรณนา¹⁷

¹⁴ ศาสตราจารย์ ดร. วิษณุ เครืองาม คำอธิบายกฎหมายว่าด้วย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 8 (พ.ศ. 2542) หน้า 249

¹⁵ ศาสตราจารย์ ดร. โผทชิต เอกจริยากร คำอธิบาย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม หน้า 293

¹⁶ สุพจน์ (พจน์) กุ๊มานะชัย ย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยซื้อขาย สำนักพิมพ์นิติธรรม พิมพ์ครั้งที่ 1 2543 หน้า 99

¹⁷ อ้างตาม 14

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2010/2500**

การซื้อขายตามแคตตาล็อกและคำพรรณนา เป็นการซื้อขายตามคำพรรณนา เมื่อผู้ขายไม่ส่งของให้ตรงตามคำพรรณนา ผู้ซื้อเลิกสัญญาได้อันนี้ การขายของตามแคตตาล็อก แต่ให้ทดลองคุณสมบัติของสินค้าไม่ได้ ไม่ถือว่าเป็นการขายตามคำพรรณนา¹⁸

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5727/2537**

ขายที่ดินโดยอธิบายว่าจะแบ่งแยกที่ดินเตรียมเป็นทางเข้าออกที่ดินที่ถูกแบ่งแยก เป็นการจูงใจให้ผู้ซื้อตัดสินใจซื้อที่ดินที่แบ่งแยก ผู้ขายต้องผูกพันที่จะปฏิบัติตามสัญญานั้น (เป็นการขายตามคำพรรณนา)

นอกจากนี้ในคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับยังได้ให้คำจำกัดความของสัญญาซื้อขายประเภทนี้ไว้อีกด้วย เช่น

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2762/2524**

การซื้อขายตามคำพรรณนาเป็นการซื้อขายโดยผู้ซื้อเชื่อคำบรรยายถึงลักษณะรูปพรรณสัณฐานและคุณภาพของทรัพย์สิน

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9157/2539**

การขายตามคำพรรณนา คือ การขายที่ผู้ซื้อไม่ได้เห็นหรือตรวจตราทรัพย์สินที่ขายแต่ตกลงซื้อโดยเชื่อถือคำบรรยายถึงลักษณะรูปพรรณสัณฐานและคุณภาพของทรัพย์สินนั้นตามที่ผู้ขายบอก

หรือบรรยายไว้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 998/2521**

การซื้อขายเครื่องรับส่งวิทยุเป็นการซื้อขายตามเงื่อนไขเรียกประกวดราคาของโจทก์ ไม่ใช่บริษัทจำเลยพรรณนาถึงเครื่องรับส่งวิทยุที่เสนอขายให้โจทก์แล้วโจทก์ยอมรับซื้อ นอกจากนี้ บริษัทจำเลยยังให้โอกาสโจทก์ตรวจทดสอบคุณสมบัติของเครื่องรับส่งวิทยุตามประกาศประกวดราคาของโจทก์ก่อนการส่งมอบว่า ตรงตามรายละเอียดและชนิดของเครื่องรับส่งวิทยุที่โจทก์ซื้อหรือไม่ รายละเอียดและแคตตาล็อกที่แนบไว้ในสัญญาจึงเป็นเพียงรายละเอียดประกอบสัญญาซื้อขายเท่านั้น การซื้อขายเครื่องรับวิทยุดังกล่าวจึงเป็นการซื้อขายธรรมดาหาใช่เป็นการขายตามคำพรรณนาไม่

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1592/2554**

การที่โจทก์ทั้งสองตกลงใจจะซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและสมัครเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟกับจำเลยที่ 1 และที่ 2 นั้น ก็เพราะการจูงใจที่เกิดจากการโฆษณาประชาสัมพันธ์ส่งเสริมการขายตามที่ปรากฏในแผ่นพับและภาพในวีดิทัศน์ ดังนั้นจำเลยที่ 1 และที่ 2 จึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำพรรณนาประชาสัมพันธ์ซึ่งได้โฆษณาตามแผ่นพับและภาพในวีดิทัศน์ให้ปรากฏต่อบุคคลทั่วไปซึ่งรวมถึงโจทก์ทั้งสองผู้ทำสัญญากับจำเลยที่ 1

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 998/2521

และที่ 2 ด้วย เมื่อจำเลยทั้งสองยังไม่ได้ดำเนินการให้ถูกต้องครบถ้วน ทั้งยังปรากฏว่าจำเลยที่ 2 ได้มีหนังสือแจ้งแก่โจทก์ทั้งสองว่าขอย้ายที่ดินที่โจทก์ทั้งสองทำสัญญาจะซื้อจะขาย โดยกำหนดเวลาให้โจทก์ทั้งสองมีสิทธิเลือกแปลงที่ดินก่อนเป็นลำดับที่ 6 มิฉะนั้นถือว่าสละสิทธิเลือกก่อนอันเป็นการกำหนดวัตถุประสงค์แห่งที่จำเลยที่ 2 จะต้องชำระให้แก่โจทก์ทั้งสองผิดไปจากข้อตกลงในสัญญาที่กำหนดกันไว้ โดยโจทก์ทั้งสองไม่ตกลงยินยอมด้วย ถือได้ว่าจำเลยที่ 2 ไม่สามารถปฏิบัติการชำระหนี้ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์แห่งที่โจทก์ทั้งสองกับจำเลยที่ 2 ตกลงทำสัญญากันไว้ จำเลยที่ 2 จึงเป็นฝ่ายผิดสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างอันเป็นสัญญาต่างตอบแทนต่อโจทก์ทั้งสอง โจทก์ทั้งสองจึงมีสิทธิชิงชำระค่างวดที่ดินและบ้านอันเป็นการตอบแทนให้แก่จำเลยที่ 2 และบอกเลิกสัญญาแก่จำเลยที่ 2 ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3624/2546

โจทก์จำเลยได้เข้าทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคารพาณิชย์ แม้ในสัญญาจะไม่ปรากฏข้อความตามคำโฆษณา แต่เมื่อแผนผังแนบท้ายสัญญาซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของสัญญาแสดงถึงการรับรองของจำเลยที่จะดำเนินการก่อสร้างอาคารและสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ ตามที่จำเลยได้

พรรณนาไว้ในคำโฆษณาประกาศขายหาใช่เพียงเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงที่ตั้งหมายเลขของอาคารพาณิชย์ที่เสนอขายเท่านั้นมิ ถือได้ว่าการขายอาคารพาณิชย์เป็นการขายตามพรรณนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 503 เมื่อจำเลยก่อสร้างแต่เฉพาะอาคารพาณิชย์โดยไม่สร้างอาคารชุดศูนย์การค้า สวนหย่อม และสนามเด็กเล่นให้เต็มตามโครงการ ย่อมทำให้ทำเลที่ตั้งของอาคารพาณิชย์ที่สร้างขึ้นแตกต่างไปเป็นคนละอย่างกับที่ได้ประกาศโฆษณาและระบุไว้ในแผนผังแนบท้ายสัญญา อันถือได้ว่าจำเลยเป็นฝ่ายผิดสัญญา โจทก์ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระเงินค่าซื้อที่ดินและอาคารพาณิชย์ก็ไม่จำเป็นต้องชำระเงินค่าซื้อที่เหลือต่อไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 369 และยังมีสิทธิเลิกสัญญาต่อจำเลยได้ตามมาตรา 387 เมื่อโจทก์มีหนังสือขอบอกล้างนิติกรรมไปยังจำเลยอันถือว่าได้ใช้สิทธิเลิกสัญญาโดยชอบแล้ว คู่สัญญาแต่ละฝ่ายจำต้องให้อีกฝ่ายหนึ่งได้กลับคืนสู่ฐานะดังที่เป็นอยู่เดิมตามมาตรา 391 จำเลยจึงต้องคืนเงินที่ได้รับไว้จำนวน 1,422,500 บาท แก่โจทก์พร้อมดอกเบี้ย

ข้อสังเกต

1. ในส่วนของประมวลรัษฎากร การขายตามคำพรรณนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่ง ดังนั้น

เงินได้จากการขายสินค้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายสินค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. การขายตามตัวอย่างมีปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 82/10 ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนขายสินค้าหรือให้บริการและได้นำภาษีขายไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แล้วต่อมาหากมีเหตุการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้เกิดขึ้น อันเป็นเหตุให้ภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการมีจำนวนลดลงไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว นำภาษีขายที่คำนวณจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ลดลงนั้นมาหักออกจากภาษีขายของตนในเดือนภาษีที่ได้ออกใบลดหนี้ตามมาตรา 86/10 (3) ได้รับสินค้าที่ขายกลับคืนมา เนื่องจากสินค้าชำรุดบกพร่อง ไม่ตรงตามตัวอย่าง

ไม่ตรงตามคำพรรณนา หรือเนื่องจากเหตุอื่นตามที่อธิบดีกำหนด...”

ตัวอย่างที่ 1 นายอาทิตย์ขายเครื่องถ่ายภาพเอกสารระบบดิจิทัล 1 เครื่อง ให้แก่นายขาว โดยนายขาวได้ตกลงซื้อเครื่องถ่ายภาพเอกสารดังกล่าว เพราะนายอาทิตย์ได้พรรณนาความสามารถของเครื่องถ่ายภาพเอกสารว่าถ่ายเอกสารสีได้ 4 สี ด้วยความเร็ว 10,000 แผ่นต่อชั่วโมง ดังนี้เป็นการขายตามคำพรรณนา นายอาทิตย์จะต้องส่งมอบเครื่องถ่ายภาพเอกสารที่มีคุณสมบัติดังกล่าวให้แก่นายขาวจึงจะเป็นการส่งมอบถูกต้องตามคำพรรณนา

ปัญหาที่น่าพิจารณามีต่อมาว่า¹⁹ หากผู้ซื้อได้ตรวจดูทรัพย์สินที่ตนต้องการจะซื้อแล้ว แต่เนื่องด้วยทรัพย์สินนั้นมีความซับซ้อนเกี่ยวกับคุณสมบัติ หรือคุณภาพไม่สามารถตรวจดูได้ในขณะนั้น จำเป็นต้องนำไปประกอบใช้หรือนำไปใช้งานก่อนจึงจะทราบ ผู้ซื้อจึงเชื่อตามคำพรรณนาหรือคำบรรยายเกี่ยวกับคุณสมบัติ คุณภาพของทรัพย์สินนั้นตามที่ผู้ขายแจ้งให้ทราบ ดังนี้ การซื้อขายฉบับนี้จะเป็นการซื้อขายตามคำพรรณนาด้วยหรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้ผู้ซื้อจะได้ตรวจตราทรัพย์สินที่ซื้อขายมาในระดับหนึ่งแล้วก็ตาม แต่หากการตรวจตรานั้นยากแก่การตรวจตราถึงคุณสมบัติหรือคุณภาพของทรัพย์สินที่ซื้อ

ขายได้ และทำให้ผู้ซื้อตัดสินใจซื้อทรัพย์สินนั้น โดยเชื่อตามคำพรรณนาหรือคำบรรยายของผู้ขาย การซื้อขายนี้ก็เป็นกรซื้อขายตามคำพรรณนา แต่หากผู้ซื้อไม่ได้ซื้อทรัพย์สินโดยเชื่อตามคำบรรยาย ถึงลักษณะและคุณภาพของทรัพย์สินตามที่ผู้ขาย บอก ก็ไม่ใช่กรซื้อขายตามคำพรรณนา

ตัวอย่างที่ 2²⁰ บริษัทฯ ได้ค้างชำระหนี้ ค่าสินค้าจำนวน 2 เครื่อง เป็นเงิน 30,800,000 บาท บริษัท อ. จึงยึดสินค้าดังกล่าวกลับคืนจากบริษัทฯ เมื่อวันที่ 24 เมษายน 2543 โดยสินค้าที่รับคืนมาดังกล่าวอยู่ในสภาพที่ใช้งานแล้ว โดยบริษัท อ. ได้ตกลงให้บริษัทฯ ชำระหนี้เฉพาะ ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าจำนวน 2 เครื่องดังกล่าว เป็นเงิน 2,014,953.28 บาท ตามแผนฟื้นฟูกิจการ เมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2544 ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวจึงมิใช่กรณีบริษัท อ. ได้รับสินค้าที่ขายกลับคืนมา เนื่องจากสินค้า ชำรุดบกพร่อง ไม่ตรงตามตัวอย่าง ไม่ตรงตาม คำพรรณนา ตามมาตรา 82/10 (3) แห่งประมวล- รัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (3) ของประกาศอธิบดี กรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 82) เรื่อง กำหนดเหตุอื่นตามมาตรา 82/10 (1) (2) (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 21

มกราคม พ.ศ. 2542 แต่เป็นกรณีบริษัท อ. ยึดสินค้ากลับคืนไปเนื่องจากบริษัทฯ ไม่สามารถ ชำระเงินค่าสินค้าได้ บริษัท อ. จึงไม่มีสิทธิ ออกใบลดหนี้ให้แก่บริษัทฯ ตามมาตรา 86/10 แห่งประมวลรัษฎากร

4. การซื้อขายเพื่อชอบ (Sale on approval)

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ให้ คำจำกัดความของการขายเพื่อชอบไว้ในมาตรา 505 ว่า “อันว่าขายเพื่อชอบนั้น คือกรซื้อขาย กันโดยมีเงื่อนไขให้ผู้ซื้อได้มีโอกาสตรวจดู ทรัพย์สินก่อนรับซื้อ

กรขายเพื่อชอบเป็นสัญญาที่มีเงื่อนไข ใช้บังคับก่อนตรงที่ให้ผู้ซื้อมีโอกาสตรวจดูทรัพย์สิน ก่อนรับซื้อนั้น ที่ว่าเพื่อชอบนั้น ผู้ที่ชอบคือผู้ซื้อ หากผู้ซื้อชอบและแสดงความจำนงว่าต้องการ ซื้อทรัพย์สินนั้น สัญญาซื้อขายจึงเกิดขึ้นและ กรรมสิทธิ์จึงจะโอนไปเป็นของผู้ซื้อ ในทางตรงกันข้ามถ้าผู้ซื้อไม่ชอบก็ปฏิเสธได้ การซื้อขายก็ไม่ เกิดขึ้น กรรมสิทธิ์ก็ไม่โอนไปเป็นของผู้ซื้อ²¹

สาระสำคัญกรขายเพื่อชอบ²²

1. ความหมายตามพจนานุกรมฉบับ

¹⁹ ศาสตราจารย์ ดร. โภทชิต เอกจริยากร คำอธิบายซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม หน้า 294

²⁰ บันทึกที่ กค 0811 (กม)/958 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2541 และหนังสือที่ กค 0706 (กม.09)/พ./967 ลงวันที่ 8 กันยายน 2546

²¹ อ้างตาม 19 หน้า 299

²² ศาสตราจารย์ ดร. วิษณุ เครืองาม คำอธิบายกฎหมายว่าด้วย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 8 (พ.ศ. 2542) หน้า 250-251

ราชบัณฑิตยสถานฉบับก่อน “ขายเพื่อชอบ” (sale on approval) หมายถึง ซื้อขายกันโดยมีเงื่อนไขว่า ไม่ให้ผู้ซื้อได้มีโอกาสตรวจทรัพย์สินก่อนซื้อ

2. การขายเพื่อชอบเป็นการซื้อขายโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ซื้อมีโอกาสตรวจดูทรัพย์สินนั้นก่อนรับซื้อ คำว่า “เงื่อนไข” ในที่นี้ หมายถึง เงื่อนไขบังคับก่อนเพราะผู้ซื้อหรือไม่ก็ได้

3. การโอนกรรมสิทธิ์ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินย่อมโอนไปยังผู้ซื้อเมื่อผู้ซื้อได้ตรวจดูทรัพย์สินนั้นและยอมรับซื้อเด็ดขาดกันไป

4. การตรวจดูทรัพย์สิน ผู้ซื้อจะต้องแจ้งให้ผู้ขายทราบว่าจะพอใจในทรัพย์สินที่ผู้ขายส่งมาให้ตรวจดูหรือไม่ ปกติแล้วการแจ้งนี้ต้องกระทำภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ถ้ามิได้กำหนดเวลาเอาไว้ ผู้ขายต้องบอกกล่าวไปยังผู้ซื้อโดยกำหนดเวลาพอสมควรเพื่อให้ผู้ซื้อตอบมาว่าจะรับซื้อหรือไม่

5. ความสำเร็จบริบูรณ์ของการขายเพื่อชอบ การขายเพื่อชอบบริบูรณ์เมื่อ

ก. ผู้ซื้อแสดงเจตนาต่อผู้ขายว่าจะรับซื้อทรัพย์สินนั้น

ข. เมื่อทรัพย์สินนั้นได้ส่งมอบแก่ผู้ซื้อเพื่อให้ตรวจดูแล้ว การซื้อขายย่อมเป็นอันบริบูรณ์ในกรณีต่อไปนี้ คือ

(1) ถ้าผู้ซื้อมิได้บอกกล่าวว่าจะไม่ยอมรับซื้อภายในเวลาที่กำหนดไว้โดยสัญญาหรือโดยประเพณี หรือโดยคำบอกกล่าว หรือ

(2) ถ้าผู้ซื้อไม่ส่งทรัพย์สินคืนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวมานั้น หรือ

(3) ถ้าผู้ซื้อใช้ราคาทรัพย์สินนั้นสิ้นเชิง หรือแต่บางส่วน หรือ

(4) ถ้าผู้ซื้อจำหน่ายทรัพย์สินนั้นหรือทำประการอื่นอย่างใดอันเป็นปริยายว่ารับซื้อของนั้น

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 121/2543

โจทก์ร่วมและจำเลยต่างมีความประสงค์จะซื้อจะขายรถยนต์โดยมีเงื่อนไขว่าจำเลยจะนำรถยนต์ของโจทก์ร่วมไปทดลองใช้ก่อน 7 วัน หากพอใจจำเลยจะนำเงินมาชำระให้โจทก์ร่วม ข้อตกลงระหว่างโจทก์ร่วมกับจำเลยสอดคล้องเจตนาว่าทั้งสองฝ่ายจะซื้อจะขายรถยนต์กันตั้งแต่เริ่มแรก การที่จำเลยได้รับมอบรถยนต์จากโจทก์ร่วมจึงเข้าลักษณะสัญญาซื้อขายเพื่อชอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 505 การที่โจทก์ร่วมส่งมอบรถยนต์ให้จำเลยทดลองขับถือว่าเป็นการตรวจดูแล้ว การซื้อขายย่อมเป็นอันบริบูรณ์ เพราะจำเลยมิได้บอกกล่าวว่าจะไม่ยอมรับซื้อและมีได้ส่งมอบรถยนต์คืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 508 (1) (2) เมื่อปรากฏว่า ขณะที่

รถยนต์ของโจทก์ร่วมหายไป และจำเลยยังมิได้ชำระราคารถยนต์แก่โจทก์ร่วมต้องไปว่ากล่าวกันในทางแพ่ง การกระทำของจำเลยไม่เป็นความผิดตามกฎหมายอาญา

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3889/2548

จำเลยรับนาฬิกาข้อมือจำนวน 7 เรือน ของผู้เสียหายไปเพื่อให้สามีตรวจดูโดยมีเจตนาจะซื้อขายกันและมีข้อตกลงจะใช้เวลาในการตรวจดูประมาณ 14 วัน หากจำเลยไม่ตกลงซื้อจะต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบว่าไม่ซื้อหรือส่งนาฬิกาคืนถ้าครบกำหนด 14 วัน แล้วจำเลยไม่แจ้งต่อผู้เสียหายและไม่ส่งมอบนาฬิกาคืน ย่อมถือว่าจำเลยตกลงซื้อนาฬิกาทั้ง 7 เรือน อันเป็นผลให้การซื้อขายเพื่อชอบมีผลบริบูรณ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 508 จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระราคาให้แก่ผู้เสียหาย หากไม่ชำระผู้เสียหายต้องไปว่ากล่าวแก่จำเลยในทางแพ่งตามสัญญาซื้อขายเพื่อชอบ จำเลยไม่มีความผิดฐานยักยอก

ในส่วนของประมวลรัษฎากร การขายเพื่อชอบตามมาตรา 505 และมาตรา 508 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่ง ดังนั้น เงินได้จากการขายสินค้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากร

ได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายสินค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง²³ กรณีลูกค้าของบริษัทฯ ได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อเพื่อให้ผู้ซื้อได้ตรวจดูสินค้าก่อนจะออกไปสั่งซื้อสินค้า หากผู้ซื้อพอใจในสินค้าดังกล่าว ผู้ซื้อก็จะตกลงซื้อสินค้าที่ส่งมอบ ซึ่งเป็นวิธีการขายเพื่อชอบตามมาตรา 505 และมาตรา 508 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันเป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่ง จึงเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อส่งมอบสินค้า ตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ลูกค้าของบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษี พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีลูกค้าของบริษัทฯ ส่งสินค้าให้ผู้ซื้อตรวจดูสินค้าก่อน หากผู้ซื้อพอใจในสินค้าดังกล่าว

²³ หนังสือที่ กค 0706/4496 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2549

จึงจะออกไปสั่งซื้อ แต่หากผู้ซื้อไม่พอใจไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนของสินค้าที่ส่งไป ผู้ซื้อจะส่งสินค้าที่ไม่พอใจนั้นคืนให้แก่ลูกค้าของบริษัท ถือเป็นข้อตกลงในการซื้อขายสินค้า แต่ไม่ใช่ข้อตกลงทางการค้าในการคืนสินค้า จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเหตุที่ลูกค้าของบริษัทฯ จะออกไปลดหนี้ได้ตามมาตรา 82/10 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 82) เรื่อง กำหนดเหตุอื่นตามมาตรา 82/10 (1) (2) (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 21 มกราคม พ.ศ. 2542 อย่างไรก็ดี โบลหนี้ที่ลูกค้าของบริษัทฯ ออกให้แก่ผู้ซื้อสินค้าตามข้อเท็จจริงนั้น ย่อมถือเป็นเอกสารทางบัญชีเพื่อปรับปรุงรายการทางบัญชีของลูกค้าของบริษัทฯ

5. การขายทอดตลาด (Sale by auction)

การขายทอดตลาด²⁴ ได้แก่ การที่ผู้ขายนำทรัพย์สินออกเสนอขายโดยให้ผู้ซื้อสู้ราคากัน การขายทอดตลาดเป็นการขายโดยเปิดเผย คือคนขายไม่ได้ติดต่อกับคนซื้อเป็นรายตัวอย่างในสัญญาธรรมดา แต่ได้เปิดการขายโดยให้คนซื้อหลายๆ คนแข่งขันประมูลให้ราคา ถ้าใครให้ราคา

สูงก็ขายให้ผู้นั้น

ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน “ขายทอดตลาด” (auction) หมายถึง “ขายโดยเปิดเผยแก่มหาชนด้วยวิธีให้โอกาสแก่ผู้ซื้อประมูลราคา ผู้ใดให้ราคาสูงก็มีสิทธิซื้อทรัพย์สินอันนั้นได้”²⁵

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาด²⁶

1. ผู้ขายทรัพย์สิน (Seller) ซึ่งเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่ทรัพย์สินของตนถูกขายทอดตลาด

ข้อสังเกต ปัญหาที่น่าพิจารณามีว่าบุคคลอื่นที่ไม่เป็นเจ้าของทรัพย์สินแต่เป็นผู้ให้มีการนำทรัพย์สิน ออกขายทอดตลาดหรือเป็นผู้นำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดจะถือว่าเป็นผู้ขายด้วยหรือไม่ เช่น ผู้ขายทรัพย์สินตามสัญญาซื้อขาย เนื่องจากผู้ซื้อผิดนัดชำระราคา เมื่อผู้ขายได้ใช้สิทธิยึดหน่วงทรัพย์สินแล้ว อาจจะใช้ทางแก้ต่อไปนี้แทนทางแก้สามัญในการไม่ชำระหนี้ได้ คือมีจดหมายบอกกล่าวไปยังผู้ซื้อให้ใช้ราคากันทั้งค่าจ้างจ่ายเกี่ยวกับการภายในเวลาอันควรซึ่งต้องกำหนดลงไว้ในคำบอกกล่าวนั้นด้วย ถ้าผู้ซื้อละเลยเสียไม่ทำตามคำบอกกล่าว ผู้ขายอาจนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดได้ตามมาตรา 470 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. ผู้ทอดตลาด (Auctioneer) ซึ่งอาจ

²⁴ ศาสตราจารย์ ดร. โฟทชิต เอกจริยากร คำอธิบาย ข้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม หน้า 305

²⁵ ศาสตราจารย์ ดร. วิษณุ เครื่องงาม คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยข้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 8 (พ.ศ. 2542) หน้า 251

²⁶ ศาสตราจารย์ ดร. โฟทชิต เอกจริยากร คำอธิบายข้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 5 แก้ไขเพิ่มเติม หน้า 305-311 และ สุพจน์ (พจน) กุ๊มานะชัย ย่อหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยข้อขาย สำนักพิมพ์นิติธรรม พิมพ์ครั้งที่ 1 2543 หน้า 107

จะเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นเองหรืออาจจะไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินนั้น เช่น ในกรณีที่มีการบังคับยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดก็คือ เจ้าพนักงานผู้บังคับคดี แต่ถ้าเป็นการขายทอดตลาดที่ไม่ใช่ตามคำสั่งศาล ก็อาจจะเป็นใครก็ได้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ขายให้ดำเนินการดังกล่าวแทน โดยอาจจะเป็นบริษัทที่มีอาชีพในการทำการดังกล่าว

3. ผู้สู้ราคา (Bidder) คือ บุคคลที่จะเสนอราคาซื้อและถ้าเป็นผู้ที่เสนอราคาสูงสุดแล้ว โดยปกติก็จะได้ซื้อทรัพย์สินนั้นไป ซึ่งก็จะกลายเป็นผู้ซื้อไปนั่นเอง

4. ผู้ซื้อ (Buyer) คือ ผู้ประมูลที่ให้ราคาสูงสุดและเข้าทำสัญญาซื้อขาย

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5445/2539

การขายทอดตลาดทรัพย์สินมีความมุ่งหมายที่จะนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ในขณะที่เดียวกันเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องให้ความคุ้มครองลูกหนี้ไม่ให้เกิดความเสียหายด้วย โดยต้องไม่ขายทรัพย์สินเกินความจำเป็นและเมื่อได้เงินมาพอจำนวนที่จะชำระหนี้แล้วก็ห้ามไม่ให้เอาทรัพย์สินอื่นที่ยึดหรืออายัดไว้ออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นอีก ถ้าเห็นว่าราคาซึ่งมีผู้สู้สูงสุดในการขายทอดตลาดนั้นยังไม่เพียงพอเช่นราคาต่ำไปเจ้าพนักงานบังคับคดีอาจถอนทรัพย์สินจากการทอดตลาดได้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2656/2540

ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลนั้น กฎหมายมีเจตนารมณ์ว่า จะต้องขายให้ได้ราคาสูงสุดเท่าที่สามารถจะประมูลขายได้ เพราะหากเจ้าพนักงานบังคับคดีผู้ทอดตลาดหรือศาลเห็นว่าราคาของผู้ประมูลในครั้งนั้นต่ำไปเป็นราคาที่ไม่สมควรหรือควรได้ราคาสูงกว่านั้น เจ้าพนักงานบังคับคดีหรือศาลอาจไม่อนุญาตให้ขายแล้วเลื่อนไปประกาศขายใหม่

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3068/2538

แม้จำเลยที่ 1 ซึ่งสังกัดจำเลยที่ 2 มีใช้กรรมการจัดการขายทอดตลาดที่ดินของโจทก์ที่จำเลยที่ 2 ยึดมาเพื่อขายทอดตลาดเอาเงินชำระภาษีเงินได้ที่โจทก์ค้างชำระจำเลยที่ 1 ก็มีหน้าที่โดยตรงในการดำเนินการขายทอดตลาด เมื่อได้เสนอจำเลยที่ 3 แต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดโดยล้วนแต่เป็นข้าราชการในบังคับบัญชาของจำเลยที่ 1 ถือว่าจำเลยที่ 1 ได้ทำในนามของจำเลยที่ 2 ต้องถือว่าจำเลยที่ 1 เป็นผู้ทอดตลาดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 511 จึงต้องห้ามเข้าสู้ราคาซื้อที่ดินดังกล่าว

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 85/2529

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจกรมสรรพากรผู้ร้องเพื่อได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างให้มีสิทธิที่จะสั่งยึดและสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาลสิทธิดังกล่าวถือได้ว่าเป็นสิทธิอื่นๆ ซึ่งบุคคลภายนอกอาจขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินของผู้ร้องจึงมีอำนาจร้องขอเฉลี่ยได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ข้อสังเกต²⁷

1. การขายทอดตลาดมีบทบัญญัติทั่วไปรองรับอยู่ในลักษณะซื้อขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยการซื้อขายเฉพาะอย่างตามมาตรา 509 ถึง 517 โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการขายทอดตลาดเป็นขั้นตอนไว้เพื่อให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นไปโดยบริสุทธิ์ยุติธรรมและได้ราคาที่เหมาะสมในขณะที่ขายจึงมีมาตรการที่สำคัญห้ามมิให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาดเข้าสู่ราคา ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 511 ว่า ห้ามมิให้ผู้ทอดตลาดเข้าสู่ราคาเองหรือใช้ให้ผู้อื่นผู้ใดเข้าสู่ราคาในการทอดตลาดซึ่งตนเป็นผู้ดำเนินการเอง และในมาตรา 512 ห้ามมิให้ผู้ขายเข้าสู่ราคาเองหรือใช้ให้ผู้อื่นผู้ใดเข้าสู่ราคา เว้นแต่จะได้แถลงไว้โดยเฉพาะในคำโฆษณาบอกการขายทอดตลาดนั้นว่าผู้ขายถือสิทธิที่จะเข้าสู่ราคาด้วย แม้ว่ามีมาตรการกฎหมายเช่นนี้ก็เชื่อว่าจะสามารถป้องกันได้เด็ดขาดเพราะผู้กระทำอาจหาช่องทางเพื่อยังประโยชน์ให้แก่ตนได้ทุกวิถีทาง จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าของ

ทรัพย์สินที่ถูกยึดมาขายทอดตลาดต้องติดตามระแวงระวังรักษาสิทธิประโยชน์ของตน

การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่น่าสนใจและมืออยู่ในทางปฏิบัติคือการขายทอดตลาดทรัพย์สินจากการดำเนินคดีแพ่งโดยมีการฟ้องร้องนำคดีมาสู่ศาล ต่อมาฝ่ายที่แพ้คดีตามคำพิพากษาไม่ชำระหนี้หรือค่าเสียหายซึ่งศาลพิพากษาให้ชำระแก่อีกฝ่ายก็จะมี การดำเนินการบังคับคดีแล้วยึดทรัพย์สินของผู้แพ้คดีมาขายทอดตลาดต่อไป หลักเกณฑ์ทั่วไปในการขายทอดตลาดก็คงต้องถือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 509 ถึง 517 เป็นสำคัญ และนำวิธีการบังคับคดีในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับด้วย ส่วนอีกกรณีหนึ่งคือ กรณีการยึดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีไม่ชำระภาษีเช่นกรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บทบัญญัติดังกล่าวให้อำนาจแต่ฝ่ายบริหารสามารถยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีมาขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้บังคับชำระค่าภาษีที่ค้างชำระ นับว่าเป็นมาตรการที่ถือว่ามึลักษณะพิเศษให้อำนาจที่จะดำเนินการแก่ผู้ค้างชำระภาษีได้โดยไม่ผ่านศาลหรือผู้ใช้อำนาจตุลาการ แต่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ให้นำวิธีการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไปใช้บังคับโดยอนุโลมด้วยและวิธีการขายทอดตลาดก็คงเป็นไป

²⁷ หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3062/2538 โดยอาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา

ตามหลักทั่วไปในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 509 หรือ 517 โดยเฉพาะเงื่อนไขที่สำคัญหรือข้อห้ามตามมาตรา 511 และ 512 คงถือเป็นประเด็นสำคัญเช่นกัน

2. การขายทอดตลาดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นการซื้อขายลักษณะหนึ่ง ดังนั้น เงินได้จากการขายสินค้าจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร²⁸ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายสินค้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

หมายเหตุ ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ในการขายทอดตลาดให้ผู้ทอดตลาดซึ่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสีย (ให้พิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/5 มาตรา 86/3

และมาตรา 86/1 (2))

คำว่า “ทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียน” ตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความรวมถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ประกอบการจดทะเบียน ทั้งนี้ เฉพาะทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 ประกอบกับมาตรา 77/1(9)²⁹

ตัวอย่างที่ 1³⁰ การขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่กำหนดผู้ทอดตลาดไว้สองกรณี คือ ผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการ และผู้ทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการ โดยผู้ทอดตลาดที่มีใช้ส่วนราชการมีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสียโดยยื่นรายการตามแบบนำส่งภาษีที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 83/5 วรรคหนึ่งและวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีผู้ทอดตลาดที่เป็นส่วนราชการ การขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ส่วนราชการไม่มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีหน้าที่ออกใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ซื้อในการขายทอดตลาดและจัดทำสำเนาใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐาน โดยใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการ

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5338/2551 เงินได้จากการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) และผู้ซื้อทรัพย์สินซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 (5) (ข) และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนตามมาตรา 52 วรรคสอง

²⁹ หนังสือที่ กค 0811/พ./8487 ลงวันที่ 20 กันยายน 2545

³⁰ หนังสือที่ กค 0702/พ./1180 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2552

ออกให้ดังกล่าว ให้ถือเป็นใบกำกับภาษีตามมาตรา 83/5 วรรคสามและวรรคห้า แห่งประมวลรัษฎากร ตัวอย่างที่ 2³¹ การขายทอดตลาดทรัพย์สินของคู่ความเพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งศาล หากทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดนั้นเป็นทรัพย์สินของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมบังคับคดีซึ่งเป็นผู้ทอดตลาดมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องเสียและต้องออกใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ซื้อในการขายทอดตลาดพร้อมจัดทำสำเนาใบเสร็จรับเงินให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนไว้เพื่อเป็นหลักฐานตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยแบบ ภ.พ.36

ตัวอย่างที่ 3³² บริษัท อ. จำกัด ซึ่งเป็นผู้ทอดตลาดไม่ได้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่สถาบันการเงินมีหน้าที่ต้องเสีย บริษัทฯ ผู้ทอดตลาดต้องรับผิดชอบร่วมกับสถาบันการเงินในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว โดยบริษัทฯ ต้องยื่นแบบนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.36) ทั้งนี้ ตามมาตรา 83/5 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 54 โดยต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องนำส่งตามมาตรา 89/1

³¹ หนังสือที่ กค 0811/พ.2306 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2545

³² หนังสือที่ กค 0811/พ.7830 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2543

³³ หนังสือที่ กค 0702 (กม.01)/54 ลงวันที่ 12 มกราคม 2552

➤ แนววินิจฉัยที่น่าสนใจเกี่ยวกับการขาย

ทอดตลาด

เรื่องที่ 1³³ นาย ว. ได้รับแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามคำสั่งกรมสรรพากร เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร แต่คำสั่งกรมสรรพากร เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร นาย ว. ไม่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือเป็นบุคคลที่คณะกรรมการแต่งตั้งให้เป็นผู้ทอดตลาดแต่อย่างใด การยึดทรัพย์สินกับการขายทอดตลาดเป็นคนละขั้นตอนแยกต่างหากจากกัน ดังนั้น เจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินกับคณะกรรมการขายทอดตลาดทรัพย์สิน จึงเป็นคนละส่วนไม่เกี่ยวข้องกัน ส่วนผู้ทอดตลาดตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3062/2538 หมายถึง ผู้มีหน้าที่โดยตรงในการอำนวยความสะดวกการขายทอดตลาดในที่นี้ คือ ผู้ซึ่งดำรงตำแหน่งสรรพากรพื้นที่ หรือปฏิบัติราชการแทน หรือรักษาราชการแทนสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจเสนอผู้มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือผู้ทอดตลาด หรือผู้มีหน้าที่โดยตรงในการอำนวยความสะดวกการขายทอดตลาด จึงไม่ใช่ผู้ทอดตลาด ตามประมวลกฎหมายแพ่ง

และพาณิชย์ มาตรา 511 ประกอบกับข้อ 4 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 จึงไม่ใช่บุคคลต้องห้ามเข้าสู่ราคาซื้อที่ดินในการขายทอดตลาดแต่อย่างใด

ตามข้อเท็จจริงข้างต้น นาย ว. มีฐานะเป็นผู้ทอดตลาดซึ่งมีลักษณะต้องห้ามมิให้เข้าสู่ราคาซื้อที่ดินในการขายทอดตลาดตามมาตรา 511 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่นั้น หากนาย ว. มิได้เป็นผู้ทอดตลาดหรือผู้หนึ่งผู้ใดที่ผู้ทอดตลาดได้ใช้ให้เข้าสู่ราคาในการขายทอดตลาดตามมาตรา 511 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ต้องห้ามมิให้เข้าสู่ราคา อย่งไรก็ดี การขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องเป็นไปด้วยความบริสุทธิ์ยุติธรรมและได้ราคาที่เหมาะสมในขณะที่ขาย

เรื่องที่ 2³⁴ เงินได้จากการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 (5) (ข) และนำส่ง

³⁴ หนังสือที่ กค 0702/1033 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2559

³⁵ กรณีเทียบเคียงได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 29/2530 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3102/2530 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5338/2551

ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนตามมาตรา 52 วรรคสอง

ข้อสังเกต เงินได้จากการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ และผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 (5) (ข) และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนตามมาตรา 52 วรรคสอง ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้ผู้อื่นเสียภาษีเงินได้แทนผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น ข้อสัญญาที่เจ้าพนักงานบังคับคดีกำหนดไว้ในประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีว่า ให้ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการขายทอดตลาดเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอนและค่าภาษีอากรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อได้ตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญาดังกล่าว ซึ่งไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ข้อสัญญาดังกล่าวจึงใช้บังคับผู้ซื้อได้³⁵ ดังนั้น กรณีเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์จึงเป็นผู้มีหน้าที่

เสียภาษีเงินได้ แต่เนื่องจากประกาศเจ้าพนักงาน บังคับคดีฯ มีข้อสัญญาระบุให้ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ ที่ได้จากการขายทอดตลาดเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียม ในการโอนและค่าภาษีอากรจากการขายอสังหา- ริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อ ได้ตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญา ดังกล่าว ผู้ซื้อจึงต้องเสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษี อากรจากการซื้ออสังหาริมทรัพย์แทนเจ้าของที่ดิน และไม่มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้บุคคล- ธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด³⁶

เรื่องที่ 3³⁷ การขายอสังหาริมทรัพย์โดย วิธีการขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดี หากเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางคำหรือหากำไร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี- ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวล- รัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราช- กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เจ้าของทรัพย์ที่ถูก ขายทอดตลาดจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าว แต่เนื่องจากตามประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดี เรื่อง ขายทอดตลาดที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง

มีข้อสัญญาระบุให้ผู้ซื้อจะต้องเป็นผู้เสียค่า- ธรรมเนียมในการโอน และค่าภาษีต่างๆ จากการ ขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร เป็น กรณีที่ผู้ซื้อตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตาม ข้อสัญญา ดังนั้น ผู้ซื้อทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ และเป็นผู้รับภาระเสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษี- ต่างๆ จึงมีฐานะเป็นเพียงผู้ชำระค่าธรรมเนียม และค่า-ภาษีอากรแทนเจ้าของทรัพย์เต็มไม่ใช่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

สรุป

การซื้อขายเฉพาะอย่างตามหมวด 4 ในกฎหมายลักษณะซื้อขายนั้น เป็นการซื้อขาย ที่มีหลักเกณฑ์พิเศษจากการซื้อขายทั่วไป โดย แบ่งเป็น การขายฝาก การขายตามตัวอย่าง การ ขายตามคำพรรณนา การขายเพื่อชอบ และการ ขายทอดตลาด ซึ่งแต่ละประเภทมีลักษณะเฉพาะ ที่แตกต่างกัน การพิจารณาในรายละเอียดของ สาระสำคัญตลอดจนเงื่อนไขแต่ละประเภทจึงมี ความสำคัญเพื่อจะได้ไม่เกิดความสำคัญผิดใน สัญญา และสามารถนำไปใช้เป็นแนวปฏิบัติใน ด้านภาษีได้อย่างเข้าใจ

³⁶ บันทึกที่ กค 0702 (กม.13)/1370 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2558

³⁷ หนังสือที่ กค 0702/4781 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2558