

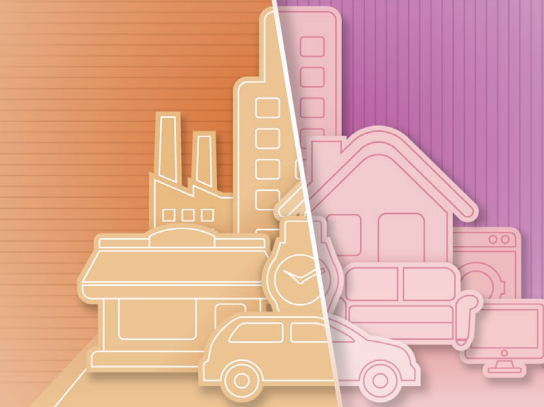
สารบัญ



เรื่องจากปก 16

ขายฝาก

ฝากขาย



ฎีกาภาษี : การบริจาคที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

53



ประเทศไทยเตรียมตัวรับสนธิสัญญาพหุภาคีทางภาษีระหว่างประเทศ
อย่างไร (ตอนที่ 2)

65



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : เมื่อต้องคิดค่าเสื่อมราคา

77



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : กรณีขอคืนภาษีอากร
ตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

93

วิพากษ์นี้คงไม่มีใครไม่รู้จักไวรัสโคโรนา หรือ โควิด 19 ซึ่งแพร่ระบาดกระจายไปยังประเทศต่างๆ รวมทั้งประเทศไทยตั้งแต่กลางเดือนมกราคมที่ผ่านมา ส่งผลกระทบต่อประชาชน สังคม และเศรษฐกิจที่มีแนวโน้มยังเติบโตได้ไม่ทันนัก ซึ่งกระทรวงการคลังได้มีมาตรการทางภาษีและมาตรการการเงิน เช่น การขยายเวลายื่นแบบแสดงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเพิ่มค่าลดหย่อนและรายการจ่ายสำหรับกิจการ และในส่วนของสถาบันการเงินภาครัฐ ก็มีทั้งมาตรการพักหรือขยายเวลาชำระหนี้ ลดดอกเบี้ยเงินกู้ รวมถึงสินเชื่อดอกเบี้ยต่ำ เพื่อบรรเทาภาระความเดือดร้อนที่ถือเป็นภัยพิบัติฉุกเฉินด้านสาธารณสุขให้ผ่านพ้นช่วงวิกฤต เมื่อสถานการณ์คลี่คลายเราคงจะได้เห็นมาตรการสำคัญเพื่อเยียวยากันต่อไป

สรรพากรศาสตร์ฉบับเดือนแห่งความรัก (และมาฆบูชา) นำเสนอเรื่องจากปกเกี่ยวกับ**ธุรกรรมการขายฝาก กับฝากขาย** เพียงแค่สลับคำกัน ความหมายและภาระภาษีก็แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ศึกษาและรู้ให้ทันคำง่าย แต่ซ่อนนัยทางนิติกรรมซึ่งถูกแอบแฝงในธุรกรรมอื่นอย่างแนบเนียนในปัจจุบัน พร้อมคอลัมน์ประจำอื่นๆ ครบครัน

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรศาสตร์

สาโรช ทองประคำ

ภาวณี วุฒิมิตรา

อาภรณ์ บวรเกียรติไกร

ชุลีวรรณ แสงสุข

วิระ ภักดินฤพัทธ์

แววตา สร้อยสุวรรณ

กัญญา กำเนิดหล่ม

บรรณาธิการอำนวยการ แววตา สร้อยสุวรรณ

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวิเศษ

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียรนัยธนกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทร์

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิพย์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรศาสตร์

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน

แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรศาสตร์

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน

และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

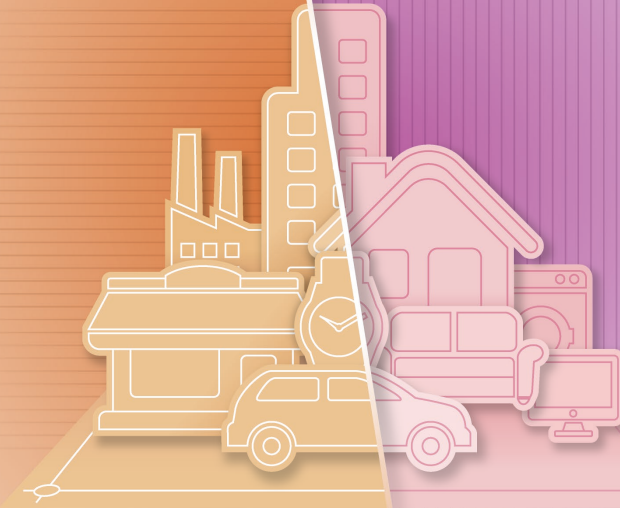
ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



ขายฝาก

ฝากขาย



● กับปก นุญรอด*

● คำว่า **ขายฝาก** กับ **ฝากขาย** หลายท่านอาจมองว่าเป็นเรื่องเดียวกัน แต่ในทางกฎหมายแล้ว คำสองคำนี้มีความแตกต่างกัน **ขายฝาก** ต่างจาก **ฝากขาย** ทั้งในส่วนสาระสำคัญตามกฎหมายและการภาษีตามประมวลรัษฎากร

ขายฝาก คือ สัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้ ในการทำสัญญาขายฝากเป็นธุรกรรมปกติในชีวิตประจำวันของผู้ประกอบอาชีพที่เกี่ยวข้องรวมถึงบุคคลทั่วไป เช่น ขายฝากที่ดิน อสังหาริมทรัพย์

ยานพาหนะ และทรัพย์สิน ของมีค่าอื่น โดยส่วนใหญ่ผู้เป็นเจ้าของนี้จะนิยมรับซื้อฝากมากกว่าจะรับจำนอง เพราะสัญญาขายฝากให้ผลประโยชน์ตอบแทนแก่ฝ่ายเจ้าหนี้มากกว่า และลดความเสี่ยงภัยจากการขาดทุนมากกว่าการทำสัญญาอื่น ส่วนฝากขาย คือ การ

“สรรพากรสำเนา” ปีที่ 67 ฉบับที่ 2 กุมภาพันธ์ 2563

* บิตติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



กระจายสินค้าจากผู้ประกอบการให้ไปถึงมือลูกค้าหรือผู้บริโภคในรูปแบบหนึ่ง โดยนำสินค้าไปฝากไว้กับตัวแทน (ผู้รับฝากขาย) ซึ่งตัวแทนยังไม่ต้องชำระค่าสินค้าให้เจ้าของสินค้าในทันที จะชำระต่อเมื่อขายสินค้านั้นได้ตามแต่ละตกลงกัน ธุรกิจการนำสินค้าไปฝากขายกับผู้อื่นมักจะพบในการประกอบกิจการของห้างสรรพสินค้าที่รับฝากสินค้าจากเจ้าของสินค้ามาขาย โดยห้างฯ จะได้ค่าบำเหน็จคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้า หากผู้ที่ไม่มีความเข้าใจความแตกต่างของทั้งสองคำนี้มาก่อนแต่ต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติและต้องมีความรับผิดชอบตามกฎหมาย บทความนี้จะจึงขอนำเสนอรายละเอียดในภาพรวมของทั้งสองคำนี้เป็นพื้นฐานเพื่อทำความเข้าใจในหลักเบื้องต้น และผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถศึกษาค้นคว้าเพื่อนำไปใช้ในทางปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

1. ขายเป็นฝาก

1.1 ความหมายตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การพิจารณาลักษณะของการขายฝากสามารถพิจารณาได้จากบทบัญญัติประมวล

¹ คำว่า “ทรัพย์สิน” ในที่นี้หมายความถึงทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ ไม่ใช่จะขายฝากกันได้แต่เฉพาะอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ซึ่งบัญญัติว่า “อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน¹ ตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้”

จากบทบัญญัติข้างต้นกล่าวได้ว่า สัญญาขายฝาก ก็คือ สัญญาซื้อขายเช่นกัน เพราะตัวบทมาตรานั้นได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขาย...” ดังนั้นสาระสำคัญของสัญญาซื้อขายในเรื่องสัญญาซื้อขายก็สามารถนำมาใช้แก่สัญญาขายฝากได้เช่นกัน

กล่าวโดยสรุป ความหมายของสัญญาขายฝาก คือ สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดประเภทหนึ่งที่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อสัญญาให้ผู้ขายอาจทำการไถ่ทรัพย์สินที่ขายไปนั้นคืนได้

1.2 สาระสำคัญของสัญญาขายฝาก

(1) สัญญาขายฝากเป็นสัญญาที่มีคู่สัญญา 2 ฝ่าย คือ ผู้ขายฝาก และผู้ซื้อฝาก คำว่า “ผู้ขายฝาก” คือ บุคคลที่โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อฝาก โดยได้รับชำระราคาเป็นการตอบแทนและอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้ เมื่อสัญญาขายฝากเป็นสัญญาที่จะ



ต้องมีการโอนกรรมสิทธิ์เช่นเดียวกันกับสัญญาซื้อขาย หากผู้ขายไม่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากก็ต้องรับผิดชอบผู้ซื้อฝาก ดังนั้น ถ้าผู้ขายฝากไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ขายฝาก สัญญาขายฝากก็ไม่ผูกพันเจ้าของที่แท้จริงและเจ้าของที่แท้จริงมีสิทธิติดตามเอาทรัพย์สินคืน

ส่วนคำว่า “ผู้ซื้อฝาก” คือ บุคคลที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจากผู้ขายฝากโดยชำระราคาตอบแทนให้ และจะให้ผู้ขายฝากไถ่ทรัพย์สินคืนซึ่งผู้ซื้อฝากจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

(2) วัตถุประสงค์ของสัญญาขายฝากนั้น ก็คือทรัพย์สิน บรรดาทรัพย์สินทั้งหลายที่อาจซื้อขายกันได้ ย่อมเป็นทรัพย์สินที่ขายฝากได้ทั้งสิ้น แต่ทรัพย์สินที่จะไถ่ตามสัญญาขายฝากนั้น ต้องเป็นทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง กล่าวคือ ต้องเป็นทรัพย์สินเดียวกับที่นำไปขายฝากนั้นไว้เสมอ ข้อนี้ด้วยบทประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 บัญญัติไว้ชัดแจ้งแล้วว่า “ผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้” (that property)

(3) วัตถุประสงค์ของสัญญาขายฝาก คือ การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากโดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายฝากอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นได้

ดังนั้น เมื่อมีการขายฝากกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากได้โอนไปยังผู้ซื้อฝากแล้วมิได้เป็นของผู้ขายฝากอีกต่อไปจนกว่าผู้ขายฝากจะทำการไถ่ถอนทรัพย์สินนั้น การไถ่ก็มีความหมายทำนองเดียวกับ “ซื้อกลับมา” นั่นเอง² การไถ่คืนทรัพย์สินเป็นสิทธิของผู้ขายฝากไม่ใช่หน้าที่ของผู้ขายฝากที่ต้องไถ่ทรัพย์สินคืนเสมอ แต่ถ้าผู้ขายฝากไม่ไถ่ทรัพย์สินกรรมสิทธิ์ก็จะเป็นผู้ซื้อฝากตลอดไปโดยผู้ขายฝากจะไม่มีสิทธิในทรัพย์สินนั้นต่อไป ส่วนผู้ซื้อฝากมีหน้าที่ในการรับไถ่ไม่ใช่มีสิทธิที่จะรับไถ่หรือไม่ก็ได้

ข้อสังเกต

(1) หลักกรรมสิทธิ์ในสัญญาขายฝากโดยกรรมสิทธิ์จะมีการโอนไปตอนทำสัญญาขายฝากแล้วโอนกลับมาตอนผู้ขายฝากไปไถ่ทรัพย์สินคืนมา ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 492 ตอนท้าย ที่ว่า “...ให้ทรัพย์สินซึ่งขายฝากตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่วันที่ผู้ไถ่ได้ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์สินอันเป็นสินไถ่...”

(2) ข้อตกลงว่าให้ไถ่ทรัพย์สินคืนได้ ต้องตกลงในเวลานั้นทันทีในสัญญาขายฝาก แต่ไปตกลงในเวลาอื่น หรือตกลงโดยทำสัญญาขึ้นมาอีกฉบับ อย่างนี้ไม่เป็นสัญญาขายฝาก

² ถ้อยคำที่จะถือว่าเป็นข้อตกลงให้ไถ่ทรัพย์สินคืน จะใช้ถ้อยคำอย่างไรสำคัญ เพียงให้ได้ความเข้าใจได้ว่าให้มีการไถ่คืนก็ใช้ได้ เช่น ซื้อกลับมา คืน ซื้อกลับมา เป็นต้น



เช่น ถ้าทำสัญญาซื้อขายวันนี้ แล้วไปตกลงให้ ไถ่ทรัพย์สินได้ในวันพรุ่งนี้แบบนี้ไม่ใช่ขายฝาก ไม่เป็นสัญญาขายฝาก อย่างไรก็ดี สัญญา ดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นสัญญาขายกับค้ำ³

1.3 หลักเกณฑ์ และแบบในการทำ สัญญาขายฝาก

เมื่อวัตถุประสงค์แห่งสัญญาขายฝากจะเป็น ลังหาริมทรัพย์ไม่ว่าสังหาริมทรัพย์ธรรมดา ลังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษ หรืออสังหาริมทรัพย์ ก็ตาม แต่บทบัญญัติในเรื่องขายฝากไม่ได้ กำหนดหลักเกณฑ์และแบบในการทำสัญญา ขายฝากไว้เป็นการเฉพาะ ดังนั้น เมื่อสัญญา ขายฝากเป็นสัญญาซื้อขายชนิดหนึ่งซึ่งต้องนำ บทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 มาบังคับใช้แก่สัญญาขายฝากด้วย กล่าวคือ

(1) ถ้าเป็นสัญญาขายฝากอสังหา-
ริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน บ้าน คอนโดมิเนียม สัญญาดังกล่าวจะต้องทำเป็นหนังสือและ จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย มิฉะนั้น จะตกเป็นโมฆะ

(2) สัญญาขายฝากสังหาริมทรัพย์ชนิด พิเศษ เช่น เรือมีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป ทั้ง ซื้อขายแพและสัตว์พาหนะ ต้องทำเป็นหนังสือ

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3670/2528

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 120/2559

และจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย

(3) ถ้าเป็นการขายฝากสังหาริมทรัพย์ ทั่วไป การทำสัญญาขายฝากไม่ต้องทำหนังสือ และไม่ต้องจดทะเบียนก็ใช้บังคับได้ แต่หาก ลังหาริมทรัพย์มีราคาตั้งแต่ 20,000 บาท สัญญาขายฝากนั้นต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือ ลงลายมือชื่อฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบหรือมีการวาง ประจำ หรือมีการชำระหนี้บางส่วนด้วย

ตัวอย่าง⁴ ตามหนังสือสัญญาขายฝาก ที่ดินที่จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ระบุว่า จำเลยขายฝากเฉพาะที่ดินไม่เกี่ยวกับสิ่งปลูก- สร้างเลขที่ 2 ด้วย ซึ่งต้องแปลความว่าไม่รวม บ้านไม่มีเลขที่บ้านด้วย เพราะฉะนั้นการขาย ฝากสมบูรณ์เฉพาะที่ดินเท่านั้น แม้โจทก์จะอ้าง ว่าโจทก์กับจำเลยตกลงขายฝากที่ดินพร้อมบ้าน 2 หลัง คือบ้านเลขที่ 2 กับบ้านที่ไม่มีเลขที่ บ้านอีก 1 หลัง แต่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งว่า จดทะเบียนขายฝากบ้าน 2 หลังดังกล่าวด้วย ไม่ได้เพราะต้องประเมินราคาจึงจดทะเบียน ขายฝากเฉพาะที่ดิน โจทก์กับจำเลยจึงได้ทำ สัญญาซื้อขายบ้าน 2 หลัง เพิ่มเติมตามที่ ตกลงกันตามหนังสือสัญญาซื้อขาย แต่สัญญา ขายฝากเป็นสัญญาซื้อขายประเภทหนึ่งจึง ต้องนำบทบัญญัติเรื่องซื้อขายมาใช้บังคับด้วย



ซึ่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 456 วรรคหนึ่ง กำหนดว่าการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นเป็นโมฆะ เมื่อการขายฝากบ้านทั้งสองหลังไม่ได้จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จึงตกเป็นโมฆะ นอกจากนี้สัญญาขายฝากที่ดิน และสัญญาซื้อขาย ยังทำวันเดียวกันแสดงให้เห็นเจตนาโดยชัดแจ้งว่าคู่สัญญาต้องการหลีกเลี่ยงค่าธรรมเนียม จึงเป็นนิติกรรมที่มีวัตถุประสงค์ต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน จึงเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 150 อีกด้วย ดังนั้น โจทก์ไม่อาจอ้างว่าบ้านทั้งสองหลังตกเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์โดยหลักส่วนควบได้ โจทก์ไม่มีกรรมสิทธิ์ในบ้านทั้งสองหลัง

1.4 การไถ่ทรัพย์สินคืน

ก่อนอื่นต้องรู้จัก คำว่า “สินไถ่” ซึ่งหมายความถึง เงินหรือราคาสำหรับไปไถ่เอาทรัพย์สินที่ขายฝากคืน และคำว่า “การใช้สิทธิไถ่” มีความหมายว่า การที่บุคคลหนึ่งซึ่งมีสิทธิในการไถ่⁵ ไปแสดงเจตนาต่ออีกฝ่ายหนึ่ง⁶ ว่าตนพร้อมที่จะซื้อทรัพย์สินที่ขายฝากไว้คืน ซึ่งบุคคลผู้มีสิทธิไถ่ทรัพย์สิน คือ

ก. ผู้ขายเดิมหรือทายาทของผู้ขายเดิม หรือ
ข. ผู้รับโอนสิทธินั้น หรือ ค. บุคคลซึ่งในสัญญายอมไว้โดยเฉพาะว่าเป็นผู้ไถ่ได้ ส่วนบุคคลผู้มีสิทธิรับไถ่ทรัพย์สิน คือ ก. ผู้ซื้อเดิมหรือทายาทของผู้ซื้อเดิม หรือ ข. ผู้รับโอนทรัพย์สิน หรือรับโอนสิทธิเหนือทรัพย์สินนั้น แต่ในข้อนี้ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์จะใช้สิทธิได้ต่อเมื่อผู้รับโอนได้รู้ในเวลาโอนว่าทรัพย์สินตกอยู่ในบังคับแห่งสิทธิไถ่คืน

การที่ผู้ขายฝากจะได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากคืนก็ทำด้วยการไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก จึงต้องนำสินไถ่ไปไถ่ ซึ่งสินไถ่คือค่าไถ่ถอนทรัพย์สินที่ขายฝากที่บุคคลผู้มีสิทธิไถ่จะต้องชำระให้แก่ผู้ซื้อฝากหรือบุคคลผู้มีหน้าที่รับไถ่เพื่อจะได้รับการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากคืนจากบุคคลผู้มีหน้าที่รับไถ่สินไถ่นี้ต้องเป็นเงินและไม่น่าจะเป็นทรัพย์สินอื่นได้ แม้ว่าตามตัวบทประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 492 ได้บัญญัติไว้ให้เข้าใจไปในการทำงานว่าสินไถ่เป็นทรัพย์สินอื่นได้นอกจากเงินดังเช่นสัญญาซื้อขายทั่วไป ส่วนจำนวนสินไถ่จะเป็นจำนวนเงินเท่าใดนั้นตัวบทของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งวางหลักว่า สินไถ่นั้นถ้าไม่ได้กำหนดกันไว้ว่าเท่าใด

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 497

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 498



ให้ไถ่ตามราคาซื้อขายฝาก ถ้าปรากฏในเวลาไถ่ว่าสินไถ่หรือราคาขายฝากที่กำหนดไว้สูงกว่าราคาขายฝากที่แท้จริงเกินอัตราร้อยละสิบห้าต่อปี ให้ไถ่ได้ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมประโยชน์ตอบแทนร้อยละสิบห้าต่อปี

(1) ระยะเวลาในการไถ่ถอน ห้ามมิให้ใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินซึ่งขายฝากเมื่อพ้นเวลาต่อไปนี้

ก. ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์ กำหนดสิบปี นับแต่เวลาซื้อขาย

ข. ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์ กำหนดสามปี นับแต่เวลาซื้อขาย

(2) การขยายเวลาในการไถ่ถอน⁷ การกำหนดเวลาไถ่นั้น อาจทำสัญญาขยายกำหนดเวลาไถ่ได้ แต่หากกำหนดเวลาไถ่รวมกันทั้งหมดเกินกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 494 ให้ลดลงมาเป็นกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 494 การขยายกำหนดเวลาไถ่อย่างน้อยต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้รับไถ่ ถ้าเป็นทรัพย์สินซึ่งการซื้อขายกันจะต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ห้ามมิให้ยกการขยายเวลาขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิมาโดยเสียค่าตอบแทนและโดยสุจริตและได้จด-

ทะเบียนสิทธิโดยสุจริตแล้ว เว้นแต่ จะได้นำหนังสือหรือหลักฐานเป็นหนังสือดังกล่าวไปจดทะเบียนหรือจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

(3) ผลของการไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก

ภายในกำหนดเวลา หากพิจารณาตามหลักกฎหมายที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะพบว่า ผลของการใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากคือนั้น สามารถแบ่งได้เป็น 2 ช่วงเวลาคือ

1) ก่อน 10 เมษายน 2541 การใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากคือนภายในกำหนดเวลาตามสัญญาขายฝากหรือภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย กรณีเช่นนี้จะถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากกันนั้นไม่เคยตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ซื้อฝากเลย ทั้งนี้ ตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2) การใช้สิทธิไถ่ถอนทรัพย์สินที่ขายฝากภายในกำหนดเวลาตามสัญญาหรือภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายภายหลังจากวันที่ 10 เมษายน 2541 ซึ่งเป็นระยะเวลาหลังจากที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว เมื่อผู้ขายฝากได้ใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินโดยชอบภายในกำหนดเวลาแล้ว กรรมสิทธิ์จะตกกลับมาเป็นของผู้ไถ่ตั้งแต่วันที่มีการชำระ

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 496



สินไถ่หรือว่ามีกรรมวางทรัพย์ ซึ่งเป็นกรรณการยกเลิกหลักกรรมสิทธิ์ที่ย้อนหลังตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 492 เดิม

ภายหลังกำหนดเวลาหรือไม่ใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินภายในกำหนด

1) ผู้ขายฝากหมดสิทธิไถ่ทรัพย์สินอีกต่อไป เว้นแต่ ผู้ซื้อฝากจะให้คำมั่นว่าจะขายหรือตกลงทำสัญญาซื้อขายเป็นพิเศษอีกสัญญาหนึ่ง

2) กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกเป็นของผู้ซื้อฝากโดยเด็ดขาดหรือที่เรียกกันว่า “หลุดเป็นสิทธิ์” โดยเด็ดขาด

หมายเหตุ โดยที่บทบัญญัติว่าด้วยขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อยู่ภายใต้หลักของความศักดิ์สิทธิ์และเสรีภาพในการแสดงเจตนาระหว่างคู่สัญญาซึ่งเป็นเอกชนที่มีสถานะเท่าเทียมกัน แต่ในการขายฝากที่ดินเพื่อเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัยซึ่งเป็นเครื่องมือในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนของประชาชนจำนวนมากได้ปรากฏว่าผู้ขายฝากมีอำนาจต่อรองน้อยกว่าผู้ซื้อฝากอันเนื่องมาจากสถานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกันและผู้ขายฝากอาจได้รับความเดือดร้อนจากการสูญเสียที่ดินทำกินหรือที่อยู่อาศัย สมควรกำหนดให้มีการควบคุม

สัญญาขายฝากที่ดินเพื่อเกษตรกรรมและที่อยู่อาศัย และการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนในการวางทรัพย์อันเป็นสินไถ่โดยกำหนดให้ผู้ขายฝากสามารถดำเนินการได้ที่สำนักงานที่ดินจังหวัดหรือสำนักงานที่ดินที่รับจดทะเบียนการขายฝาก และให้ข้าราชการสังกัดกรมที่ดินซึ่งปฏิบัติหน้าที่ที่อำเภอมีหน้าที่และอำนาจรับการวางทรัพย์ได้ด้วย ทั้งนี้ เพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างเสริมความเป็นธรรมในสังคม จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติคุ้มครองประชาชนในการทำสัญญาขายฝากที่ดินเพื่อเกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัย พ.ศ. 2562 นี้ขึ้น⁸

1.5 สัญญาขายฝากกับภาระภาษีตามประมวลรัษฎากร

1.5.1 คำนิยาม ประมวลรัษฎากรกำหนดความหมายของการขายฝากออกเป็น

1. ภาษีเงินได้ การขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ถือเป็นกรรณการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งกำหนดให้การขายหมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

⁸ ในที่นี้ไม่ได้กล่าวถึงในสาระสำคัญ ขอให้ท่านได้ที่ เว็บไซต์กรมที่ดิน www.dol.go.th ซึ่งกรมที่ดินได้มีการจัดทำสรุปคำแนะนำเกี่ยวกับการขายฝากสำหรับผู้ขายฝากและผู้ซื้อฝาก ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองประชาชนในการทำสัญญาขายฝากที่ดินเพื่อเกษตรกรรมหรือที่อยู่อาศัย พ.ศ. 2562 เผยแพร่ให้ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับประชาชนที่ทำการขายฝาก



(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอน กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และ

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ การขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) ซึ่งกำหนดให้หมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อหรือจำหน่าย จ่าย โอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทน หรือไม่

1.5.2 แยกตามลักษณะของทรัพย์สิน ได้แก่ การขายฝากสังหาริมทรัพย์ และการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมีข้อพิจารณาเกี่ยวกับภาระภาษีดังนี้

1. การขายฝากสังหาริมทรัพย์ ขั้นตอนขายฝากจะตกเป็นของผู้ขายฝาก โดยแบ่งออกเป็น

(1) ภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการขายฝากสังหาริมทรัพย์

ภาษีเงินได้ การขายฝากถือเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้ขายฝากเป็นบุคคลธรรมดา เงินได้จากการขายฝากถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาเสียภาษี ผู้ขายฝากสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่จะต้องนำเงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์นั้นไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามปกติ เว้นแต่ จะเป็นกรณีการขายฝากสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ สำหรับกรณีที่ผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดา ทั้งนี้ ตามมาตรา 42 (9) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าผู้ขายฝากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ต้องนำเอาเงินได้ที่ได้จากการขายฝากสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพกรณีการขายฝากสังหาริมทรัพย์ หากผู้ขายฝากมิได้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้วไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายฝากแต่ประการใด



(2) ภาระภาษีในขั้นตอนการไถ่ถอน การขายฝาก

ก. ภายในกำหนดเวลา เมื่อผู้ขายฝาก นำสินไถ่ไปไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ที่ขายฝาก คืนจากผู้รับซื้อฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ใน สัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

ภาษีเงินได้ เงินสินไถ่ที่ผู้รับซื้อฝาก ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้รับซื้อฝาก ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาจะต้องนำเงินได้จากการที่ผู้ขายฝากมาไถ่ถอนการขายฝากมา คำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนผู้รับซื้อฝากที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณ เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก กำไรสุทธิ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม การที่ผู้รับซื้อฝาก ได้โอนทรัพย์สินที่ผู้ขายฝากได้นำมาขายฝาก คืนให้แก่ผู้ขายฝากเนื่องจากผู้ขายฝากได้ไถ่ถอน ทรัพย์สินที่ขายฝากนั้น เข้าลักษณะเป็นการ ขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (9) แห่ง ประมวลรัษฎากร จึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ถ้าผู้รับซื้อฝากมีรายรับอยู่ใน เกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (รายรับจาก

การขายสินค้าหรือให้บริการเกิน 1,800,000 บาทต่อปี) การมีรายรับจากการที่ผู้ขายฝากมา ไถ่ถอนการขายฝากผู้รับซื้อฝากก็ต้องเสียภาษี มูลค่าเพิ่มด้วย

ข. ภายหลังจากกำหนดเวลา หากผู้ขาย ฝากนำสินไถ่มาขอไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนจากผู้รับซื้อ ฝากภายหลังจากกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือ ภายหลังจากกำหนดเวลาตามกฎหมาย กรณีเข้า ลักษณะเป็นการขายทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวล รัษฎากร⁹ ส่วนผู้รับซื้อฝากที่เป็นบริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ดังกล่าวมา รวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

2. การขายฝากอสังหาริมทรัพย์

(1) ภาระภาษีในขั้นตอนที่ขายฝาก

ภาษีเงินได้ การขายฝาก ตามมาตรา 491 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือเป็น การ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่ง ประมวลรัษฎากร รัษฎากร มีประเด็นควร พิจารณาดังนี้

1. ผู้ขายฝากที่เป็นบุคคลธรรมดา ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนการ ขายอสังหาริมทรัพย์ตามปกติ โดยคำนวณเสีย

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกา 133/2556 ได้วินิจฉัยไว้ว่า ผู้รับซื้อฝากที่ดิน (บุคคลธรรมดา) ได้รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ขายฝากที่ดินไม่ไถ่ถอน ภายในกำหนดเวลาตามสัญญา ถือว่าผู้รับซื้อฝากที่ดินมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคดีนี้เป็น การขายฝากที่เกิดขึ้นในปี 2544 อันเป็นปีภายหลังที่มีการแก้ไขประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ได้แก้ไขเมื่อปี 2541 แล้ว



ภาษีเงินได้จากราคาขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเป็นราคาขายในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนผู้ขายฝากที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องนำเอารายได้จากการขายฝากนั้นมาถือเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย โดยในเวลาที่ทำการขายฝากจะต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก อสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝาก ถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายฝากมีสิทธิจะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนผู้ขายฝากที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องนำเอารายได้จากการขายฝากนั้นมาถือเป็น

รายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย โดยในเวลาที่ทำการขายฝากจะต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝากถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องนำเงินได้จากการขายฝากในกรณีดังกล่าวไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นโดยไม่มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี หากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไรดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เฉพาะ



กรณีที่มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้ นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนตามมาตรา 3¹⁰ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

ภาษีธุรกิจเฉพาะ การขายฝากอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่อยู่ที่ข้อเท็จจริง ถ้าผู้ขายฝากเป็นบุคคลธรรมดา การขายฝากที่ดินซึ่งได้มาไม่เกิน 5 ปี ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 แต่ถ้าได้มาเกิน 5 ปีแล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ถ้าเป็นการขายฝากบ้านพร้อมที่ดินซึ่งได้มาไม่เกิน 5 ปี แล้วนำมาขายฝากก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเช่นกัน เว้นแต่ว่าได้มีการย้ายชื่อเข้ามาอยู่ในทะเบียนบ้านของบ้านที่ขายฝากโดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านมาแล้วไม่น้อยกว่า 1 ปี ก็ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 4 (6) (ค) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว อย่างไรก็ตามถ้าได้บ้านพร้อมที่ดินมาแล้วเกิน 5 ปี แล้วนำมาขายฝากก็จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด ส่วนกรณี

ผู้ขายฝากที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น กรณีนี้ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

อากรแสตมป์ การขายฝากอสังหาริมทรัพย์อยู่ในบังคับต้องเสียอากรแสตมป์ด้วยเนื่องจากจะต้องจดทะเบียนโอนตามกฎหมายจึงเป็นการกระทำตราสาร (ใบรับ) ตามลักษณะตราสารที่ 28 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ อย่างไรก็ตามถ้าการขายฝากนั้นต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์

(2) ภาระภาษีในขั้นตอนการไถ่ถอนการขายฝาก

ก. ภายในกำหนดเวลา การไถ่ถอนการขายฝากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ภายในกำหนดเวลา มีภาระภาษีที่เกี่ยวข้องดังนี้

ภาษีเงินได้ การที่ผู้รับซื้อฝากได้โอนอสังหาริมทรัพย์คืนให้ผู้ขายฝากที่มาไถ่ถอนทรัพย์สินนั้น ย่อมเข้าลักษณะเป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำเอาเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ด้วย โดยถ้าผู้รับซื้อฝากเป็นบุคคลธรรมดาก็ต้อง

¹⁰ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มาตรา 3 กำหนดว่า ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้วเมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้ในวันคืนไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน



คำนวณจากราคาขายของอสังหาริมทรัพย์นั้น มาคำนวณเสียภาษี สำหรับผู้รับซื้อฝากที่เป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ จากการให้ผู้ขายฝากไถ่ทรัพย์สินมารวมคำนวณ กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ภาษีธุรกิจเฉพาะ การโอนอสังหา-
ริมทรัพย์คืนให้แก่ผู้ขายฝากนั้นถือเป็นการ
“ขาย” ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวล-
รัษฎากร ดังนั้น ถ้าผู้รับซื้อฝากได้โอนคืนให้แก่
ผู้ขายฝากไปภายใน 5 ปี นับแต่วันรับซื้อฝาก
ก็ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วยตามมาตรา
91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และพระราช-
กฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อย่างไรก็ตามการที่ผู้ขายฝากได้มาไถ่ถอนทรัพย์สินคืน
ภายในกำหนดเวลา เมื่อผู้รับซื้อฝากได้โอน
อสังหาริมทรัพย์คืนให้แก่ผู้ขายฝากได้มีกฎหมาย
กำหนดให้ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตาม
มาตรา 3 (15) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่
240) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระ-
ราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543
ดังนั้น ผู้รับซื้อฝากที่ได้โอนอสังหาริมทรัพย์ที่
รับซื้อฝากคืนให้แก่ผู้ขายฝากภายในกำหนด
เวลาตามสัญญาขายฝากหรือภายในกำหนด
เวลาตามที่กฎหมายกำหนดก็ได้รับยกเว้นภาษี-
ธุรกิจเฉพาะ

ข้อพิจารณา¹¹ กรณีการรับไถ่อสังหา-
ริมทรัพย์จากการขายฝากภายในกำหนดเวลาที่
กำหนดไว้ในสัญญา หรือภายในเวลาที่กฎหมาย
กำหนดก่อนวันที่ 10 เมษายน 2541 ไม่ถือเป็น
การขาย ตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวล-
รัษฎากร เนื่องจากการใช้สิทธิไถ่ทรัพย์สินที่
ขายฝากคืนเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามมาตรา
491 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
และถือว่าการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ขายฝากไม่
เคยตกไปแก่ผู้รับซื้อฝากเลย ตามมาตรา 492
แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก่อน
แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12)
พ.ศ. 2541 ผู้รับไถ่อสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ต้อง
นำสินไถ่ไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีการรับไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการ
ขายฝากหรือการไถ่อสังหาริมทรัพย์จากการ
ขายฝากโดยการวางทรัพย์ต่อสำนักงานวาง-
ทรัพย์ ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา หรือ
ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตั้งแต่วันที่ 10
เมษายน 2541 ทรัพย์สินที่ขายฝากยอมตกเป็น
กรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่วันที่วางหรือ
วางทรัพย์ ตามมาตรา 492 แห่งประมวล
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม
โดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวล

¹¹ บันทึกที่ กค 0811 (กม.06)/953 วันที่ 14 สิงหาคม 2544



กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541 ดังนั้น การไถ่ถอนการขายฝากภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝาก ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (15) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ผู้รับไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

อากรแสตมป์ การที่ผู้รับซื้อฝาก ต้องโอนอสังหาริมทรัพย์คืนให้แก่ผู้ขายฝาก เข้าลักษณะเป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะตราสารที่ 28 แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ข. ภายหลังกำหนดเวลา

ภาษีเงินได้ กรณีผู้ขายฝากไม่มาไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวคืนภายในกำหนดเวลาตามสัญญา ผู้รับซื้อฝากย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยเด็ดขาดจากการขายฝากเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าว

ให้ถือตามราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้น (ในวันที่อสังหาริมทรัพย์หลุดเป็นสิทธิ์โดยเด็ดขาด) ตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่อาจหาราคาหรือค่าอันพึงมีของอสังหาริมทรัพย์ได้ให้ถือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่ได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝากนั้น¹²

ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีผู้ขายฝากอสังหาริมทรัพย์ไถ่ถอนการขายฝากภายหลังกำหนดเวลาไถ่ถอนตามสัญญาหรือภายหลังกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ระหว่างผู้รับซื้อฝากกับผู้ขายฝาก ถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้รับซื้อฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝากอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ผู้รับซื้อฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

๖ แนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ

เรื่องที่ 1¹³ นาย ก. ได้ชำระภาษีเงินได้

¹² ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประชา คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 1-173 และหนังสือที่ กค 0811/00783 วันที่ 27 มกราคม 2542 กค 0811/02537 วันที่ 19 มีนาคม 2542 และที่ กค 0811 (กม.01)/928 วันที่ 27 มิถุนายน 2545

¹³ หนังสือที่ กค 0702/8018 วันที่ 12 ธันวาคม 2560



บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะ อกรแสตมป์ และรายได้ส่วนท้องถิ่นแล้ว ตามที่เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ตามใบเสร็จรับเงิน เลขที่ ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2557 แต่นาย ก. ได้ที่ดินแปลงดังกล่าวมาโดยการรับมรดกเมื่อปี พ.ศ. 2546 และสร้างบ้านตึกชั้นเดียวเมื่อปี พ.ศ. 2554 และได้จดทะเบียนขายฝากที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างในวันที่ 1 ตุลาคม 2557 การจดทะเบียนขายฝากอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเฉพาะรายรับที่เกิดจากการขายฝากสิ่งปลูกสร้าง สำหรับรายรับจากการขายฝากที่ดิน เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 (6) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 โดยต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อนาย ก. ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานที่ดินเมื่อวันที่ 17 สิงหาคม 2558 ให้ไปชำระอากรแสตมป์เพิ่มเติม นาย ก. ก็ได้ดำเนินการชำระอากรแสตมป์ดังกล่าวในวันที่ 2 กันยายน 2558 แต่เกินเวลาที่กฎหมาย

กำหนด กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะไว้เกิน แต่เรียกเก็บอากรแสตมป์ไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถือว่านาย ก. มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ออกไปจนถึงวันที่ 2 กันยายน 2558 ซึ่งเป็นวันที่นาย ก. ได้ชำระอากรแสตมป์ไว้แล้ว โดยมีผลให้ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากร ตามมาตรา 113 และมาตรา 116 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 2¹⁴ นาย ก. ได้จดทะเบียนขายฝากที่ดินมีโฉนด พร้อมสิ่งปลูกสร้างเป็นบ้านพักอาศัยครึ่งตึกครึ่งไม้สองชั้น ในราคา 1,440,000 บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์ 1,518,335 บาท และได้ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงปรากฏว่า นาย ก. มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเกินกว่าหนึ่งปี จึงไม่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 แต่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่ง

¹⁴ หนังสือที่ กค 0702/8112 วันที่ 28 กันยายน 2559



ตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง นาย ก. เสียอากรแสตมป์ไว้ไม่ครบถ้วนในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถือได้ว่า นาย ก. ปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมาย แต่ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียอากรแสตมป์ กรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถเสียอากรแสตมป์ตามกำหนดเวลาได้ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการเสียอากรแสตมป์ตามมาตรา 3 อัฐฐวรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้นาย ก. ไปเสียอากรแสตมป์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งขยายกำหนดเวลาการเสียอากรแสตมป์ โดยไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และมาตรา 116 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3¹⁵ นาย ก. ได้ซื้อที่ดินมีโฉนดพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2549 (กรรมสิทธิ์ตกเป็นของนาย ก. ครั้งที่ 1) และได้จดทะเบียนขายฝากที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้กับผู้รับซื้อฝากเมื่อวันที่ 15 พฤศจิกายน 2555 ทำให้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวโอนไปเป็นของผู้รับซื้อฝาก ตามมาตรา 491 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ต่อมาวันที่ 11 กันยายน 2557 นาย ก.

ได้ไถ่ถอนการขายฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญา จึงทำให้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวตกเป็นของนาย ก. อีกครั้ง (กรรมสิทธิ์ตกเป็นของนาย ก. ครั้งที่ 2) ตามมาตรา 492 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นเมื่อครบระยะเวลาตั้งแต่นาย ก. ได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างในระหว่างการขายฝากและภายหลังจากการขายฝาก (ตั้งแต่วันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2549 ถึงวันที่ 11 กันยายน 2557) รวมกันแล้วเกินห้าปี นาย ก. จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (15) (ข) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543 แต่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และมาตรา 104 แห่งประมวลรัษฎากร การที่ นาย ก. ไม่ได้เสียอากรแสตมป์ขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถือได้ว่านาย ก. ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ความผิดพลาดดังกล่าวเกิดขึ้นโดยนาย ก. ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถเสียอากรแสตมป์ตามกำหนดเวลาได้ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการเสียอากรแสตมป์ ตามมาตรา 3 อัฐฐวรคหนึ่ง

¹⁵ หนังสือที่ กค 0702/10745 วันที่ 26 พฤศจิกายน 2558



โดยให้นาย ก. ไปเสียอาการแสดมภ์ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งขยายกำหนดเวลาการเสียอาการแสดมภ์ ซึ่งจะให้นาย ก. ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอากร ตามมาตรา 113 และ 116 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 4¹⁶ การจดทะเบียนขายฝาก เฉพาะที่ดินไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง ไม่เข้าลักษณะที่จะได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 4 (6) (ค) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เนื่องจากการจดทะเบียนขายฝากเฉพาะที่ดิน ไม่รวมสิ่งปลูกสร้าง และเป็นการจดทะเบียนขายฝากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น (ตั้งแต่วันที่ 3 มีนาคม 2557 ถึงวันที่ 12 ตุลาคม 2558) จึงเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 5¹⁷ นาย บ. รับซื้อฝากที่ดินจาก นาย ก. ผู้ขายฝาก โดยนาย ก. ผู้ขายฝาก ได้ไถ่ถอนที่ดินที่ขายฝากคืนจากนาย บ. ภายในกำหนดระยะเวลาตามสัญญา ถือว่านาย บ. ได้

โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวคืนให้แก่ นาย ก. ผู้ขายฝาก กรณีเข้าลักษณะเป็นการขายตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร นาย บ. ผู้รับซื้อฝาก จึงเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2556 ตามมาตรา 48 (1) และ (2) โดยเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นตามมาตรา 49 ทวิ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากนาย ก. ผู้ขายฝาก ได้นำสินไถ่ไปถอนที่ดินคืนจากนาย บ. ผู้รับซื้อฝาก ภายในกำหนดเวลาตามสัญญา และการไถ่ที่ดินจากการขายฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝาก ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แต่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (15) (ก) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 นาย บ. ผู้รับซื้อฝาก จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด ดังนั้น เมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

¹⁶ หนังสือที่ กค 0702/3770 วันที่ 16 พฤษภาคม 2559

¹⁷ บันทึกที่ กค 0702/5866 วันที่ 13 กรกฎาคม 2559



เงินได้บุคคลธรรมดา นาย บ.จึงต้องนำเงินได้ที่ได้รับไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544

เรื่องที่ 6¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้...(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” และ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมดังต่อไปนี้เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร... (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่...(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่

อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น...” คดีนี้ ทางพิจารณาได้เห็นว่า ที่ดินโฉนดที่โจทก์ทั้งสองขายให้แก่ ว. เป็นอพาร์ทเมนต์ ขนาด 2 ชั้น 28 ห้อง ซึ่งโจทก์ทั้งสองอุทธรณ์ว่า เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญรวมถึงเก็บเกี่ยวผลประโยชน์จากค่าเช่าบนที่ดินของตนเองโดยการประกอบกิจการหอพัก พฤติการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นเจตนาของโจทก์ทั้งสองแต่แรกว่า โจทก์ทั้งสองประสงค์จะลงทุนเพื่อเพิ่มมูลค่าของที่ดินโดยการสร้างอพาร์ทเมนต์ให้เช่า ต้องถือว่าโจทก์ทั้งสองประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์แล้ว หากใช้เพียงใช้เป็นที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญตามที่โจทก์ทั้งสองอ้างตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) (ค) ไม่ กรณีจึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว เมื่อโจทก์ทั้งสองขายฝากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างพิพาทไปภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกา

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4877/2560



(ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

เรื่องที่ 7¹⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไข ค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามมาตรา 79 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 (14) กำหนดว่า “มูลค่าของทองรูปพรรณที่ขายเป็นจำนวนเท่ากับราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้อคืนในวันที่ขายทองรูปพรรณ ทั้งนี้ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายทองรูปพรรณ ซึ่งมีใบอนุญาตค้าของเก่าตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่า” กรณีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวเป็นการรับซื้อและขายทองรูปพรรณแก่บุคคลทั่วไป แต่สำหรับการขายฝากทองรูปพรรณนั้น คู่สัญญาขอมกำหนดสินไถ่โดยเรียกประโยชน์ตอบแทนรวมไปกับราคาขายฝากที่แท้จริงได้ตาม ป.พ.พ. มาตรา 499 สินไถ่จึงขึ้นอยู่กับข้อตกลงกันของคู่กรณีแต่ละราย หากผู้ขายไม่ต้องการรับภาระจ่ายประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้รับซื้อฝากเกินความจำเป็นที่ต้องใช้เงินก็ตกลงสินไถ่ต่ำกว่าราคาขายทองรูปพรรณได้ สินไถ่จึงไม่ต้องเท่ากับ

ราคาขายทองรูปพรรณทั่วไป ส่วนราคาที่โจทก์รับซื้อฝากก็ไม่ต้องเท่ากับราคาทองรูปพรรณที่สมาคมค้าทองคำประกาศรับซื้ออีกเช่นกัน กรณีจึงไม่อาจนำประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) มาใช้บังคับแก่การขายฝากได้

เรื่องที่ 8²⁰ สัญญาซื้อขายไม่ทำให้ผู้ขายมีสิทธิจะได้ทรัพย์สินโดยตรง ดังนั้น ผู้ขายย่อมต้องคำนึงถึงการที่จะต้องสูญเสียทรัพย์สินไปในการกำหนดราคาขายสูงตามมูลค่าทรัพย์สิน แต่ในสัญญาขายฝากมีสิทธิได้รับทรัพย์สินโดยการไถ่ถอนได้ ย่อมมีเหตุผลที่ผู้ขายฝากจะกำหนดราคาขายฝากเพื่อใช้สิทธิไถ่ถอนในราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินตามความจำเป็นที่ต้องการเงินและไม่เป็นภาระที่ต้องใช้เงินจำนวนมากในการใช้สิทธิไถ่ถอนเกินความจำเป็น ดังนั้น เมื่อมีการทำสัญญาขายฝากโดยตกลงราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงและต่อมาไม่สามารถไถ่ถอนการขายฝากได้ ก็ย่อมมีผลให้โจทก์ผู้รับซื้อฝากได้รับทรัพย์สินนั้นในมูลค่าทรัพย์สินที่สูงกว่าจำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้ผู้ขายฝากไปได้ อันเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ถึง (7) ดังที่บัญญัติไว้ในความตอนท้ายของมาตรา 40 (8) ประกอบกับ

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8298/2557

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 133/2556



มาตรา 39 ซึ่งเป็นคนละครณีกับเงินได้ของผู้ชายฝากที่ได้รับเงินจากผู้ซื้อฝากตามสัญญาขายฝาก นอกจากนี้หากเป็นกรณีที่โจทก์ผู้ซื้อฝากไว้ในราคาสูงหรือเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินจริง โจทก์ก็อาจพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคานี้เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร... ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้... (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก หรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝากร้อยละ 85 และ มาตรา 8 วรรคสอง กำหนดว่า เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่งแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ... และมาตรา 65 ตริ... แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามิได้หักค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เจ้าพนักงาน

ประเมินจึงใช้อัตราร้อยละ 85 ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 (27) มีผลเท่ากับว่าโจทก์มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายอันเป็นกำไรเพียงร้อยละ 15 ซึ่งก็สอดคล้องกับอัตราผลประโยชน์ตอบแทนจากการขายฝากตาม พ.พ. มาตรา 499 วรรคสอง ที่กำหนดให้ผู้รับซื้อฝากมีสิทธิได้รับสินไถ่ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมผลประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี ดังนั้น การที่โจทก์รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ชายฝากไม่ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาตามสัญญาถือว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในปีภาษีนั้น และให้โจทก์หักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) จึงมิได้ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กลับทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เกิดความซ้ำซ้อน เนื่องจากราคาที่ขายฝากซึ่งเคยนำมาคำนวณเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของผู้ชายฝากไปแล้วนั้นจะถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้รับซื้อฝาก

ข้อสังเกต ตัวอย่างดังกล่าวในส่วนของ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการวินิจฉัยตามกฎหมายเก่าก่อนมีการแก้ไข ซึ่งในปัจจุบัน²¹ การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก หรือการได้กรรมสิทธิ์

²¹ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 629) พ.ศ. 2560 ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป



ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 60 ของเงินที่ได้รับหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้²² ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 (27)

เรื่องที่ 9²³ ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ธนาคารตกลงรับโอนหลักทรัพย์โฉนดที่ดินเพื่อชำระหนี้เงินกู้ของโจทก์ และให้สิทธิโจทก์ซื้อกลับคืนจากธนาคารภายใน 4 ปี นับแต่วันโอนชำระหนี้ เข้าลักษณะเป็นกรณีธนาคารให้ค้ำประกันไว้ก่อนว่าจะขายที่ดินนั้นคืนให้แก่โจทก์ตาม ป.พ.พ. มาตรา 454 ทั้งรูปแบบนิติกรรมการโอนที่ดินทั้งสี่โฉนดจากธนาคาร ก. แก่โจทก์ได้ทำเป็นสัญญาซื้อขายที่ดิน หาใช่เป็นการไถ่ทรัพย์สินขายฝากคืนแต่อย่างใดไม่ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์ใช้สิทธิขอซื้อที่ดินคืนจากธนาคารตามข้อตกลงในสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวข้างต้น ดังนั้นจำนวนปีที่โจทก์ถือครองกรรมสิทธิ์ในที่ดินทั้งสามแปลง นับตั้งแต่วันที่โจทก์ได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินนี้คือวันที่ 31 ตุลาคม 2548 และในวันเดียวกันนั้น โจทก์ขายที่ดินโฉนดเลขที่ ให้แก่บริษัท ล. จำนวนปีที่โจทก์ถือครอง

กรรมสิทธิ์ที่ดินโฉนดทั้งสามแปลงนับได้เพียง 1 ปี จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่โจทก์ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

เรื่องที่ 10²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) ให้นิยามคำว่า ขาย หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอนไม่ว่าจะมีประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ ดังนั้น การที่โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อมอาคารให้แก่บริษัท ก. จำกัด ผู้ขายเดิม ไม่ว่าจะเป็นการโอนกรรมสิทธิ์เพราะการเลิกสัญญาและกลับคืนสู่ฐานะเดิมตาม ป.พ.พ. มาตรา 391 หรือการทำนิติกรรมซื้อขายดังกล่าวเป็นการแสดงเจตนาหลง เพราะโจทก์กับบริษัท ก. จำกัด มิได้มีเจตนาให้เกิดผลในทางกฎหมายจากนิติกรรมจดทะเบียนการซื้อขายที่ดินพร้อมอาคารนั้นก็ตาม กรณีก็ต้องด้วยนิยามคำว่าขาย

²² “เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่จะระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามิใช่ค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์”

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8764/2555

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9266/2553



ดังกล่าวแล้ว โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
เรื่องที่ 11²⁵ กรณีการขายฝากอสังหา-
 ริมทรัพย์

ประเด็นปัญหา 1. เมื่อผู้ขายฝากจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินคืนจากผู้รับ-
 ซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
 หรือไม่

2. ผู้รับซื้อฝากต้องนำรายได้จากการรับ-
 ขายฝากไปรวมเสียภาษีเงินได้หรือไม่

3. เมื่อครบกำหนดการไถ่ถอน ผู้ขายฝาก
 ไม่มาทำการไถ่ถอนที่ดินคืนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน
 จึงตกเป็นของผู้รับซื้อฝาก ผู้ขายฝากและ
 ผู้รับซื้อฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอย่างไร

4. เมื่อผู้ขายฝากไถ่ถอนที่ดินคืนจากผู้รับ-
 ซื้อฝากและต้องการนำที่ดินออกขาย การยกเว้น
 ภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์
 ซึ่งได้มาเกินห้าปี ให้นำนับจากวันได้มาซึ่งอสังหา-
 ริมทรัพย์ก่อนนำไปขายฝาก หรือนับจากวัน
 ไถ่ถอนการขายฝากอสังหาริมทรัพย์นั้น

แนววินิจฉัย 1. ภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีที่ 1 เมื่อผู้ขายฝากนำอสังหา-
 ริมทรัพย์ไปขายฝากแก่ผู้รับซื้อฝากภายใน 5 ปี
 นับแต่วันที่ผู้ขายฝากได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น
 เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น
 ทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่ง

²⁵ บันทึกที่ กค 0811 (กม.06)/953 วันที่ 14 สิงหาคม 2544

พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541
 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา
 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายฝากจึง
 มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีที่ 2 เมื่อผู้ขายฝากนำสินไถ่ไป
 ไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์คืนจากผู้รับซื้อฝาก
 ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายใน
 เวลาที่กฎหมายกำหนดก่อนวันที่ 10 เมษายน
 2541 ไม่ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4)
 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากการใช้สิทธิไถ่
 ทรัพย์คืนที่ขายฝากคืนเป็นการใช้สิทธิเรียกร้อง
 ตาม ป.พ.พ. มาตรา 491 และถือว่าการกรรมสิทธิ์
 ในทรัพย์คืนที่ขายฝากไม่เคยตกไปแก่ผู้รับซื้อ
 ฝากเลยตาม ป.พ.พ. มาตรา 492 ก่อนการ
 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12)
 พ.ศ. 2541 ผู้รับซื้อฝากซึ่งรับไถ่อสังหาริมทรัพย์
 จึงไม่ต้องนำสินไถ่ไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

หากการไถ่คืนซึ่งอสังหาริมทรัพย์ในกรณี
 ดังกล่าวได้กระทำตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541
 ทรัพย์คืนที่ขายฝากย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของ
 ผู้ไถ่ตั้งแต่เวลาชำระสินไถ่ หรือวางทรัพย์ตาม
 ป.พ.พ. มาตรา 492 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12)
 พ.ศ. 2541 ดังนั้น การไถ่อสังหาริมทรัพย์จาก



การขายฝากภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝาก ย่อมเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางคำหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้รับยกเว้นภาษี-ธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) แห่งพระราช-กฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543 ผู้รับซื้อฝากซึ่งรับถืออสังหาริมทรัพย์ จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กรณีที่ 3 เมื่อผู้ขายฝากนำสินไป โถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์คืนจากผู้รับซื้อฝากภาย หลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลัง กำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด เข้าลักษณะ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ระหว่างผู้รับซื้อ ฝากกับผู้ขายฝาก ถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ ของผู้รับซื้อฝากดังกล่าวได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝากอสังหาริมทรัพย์ เข้า ลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำ หรือหากำไรตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราช-กฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ผู้รับซื้อ ฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ 4 เมื่อผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอน อสังหาริมทรัพย์คืนจากผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อ ฝากย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์

โดยเด็ดขาดจากการขายฝากนั้น หากผู้รับซื้อ ฝากขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งได้กรรมสิทธิ์โดย เด็ดขาดจากการขายฝากดังกล่าวภายใน 5 ปี นับแต่วันที่รับซื้อฝากอสังหาริมทรัพย์นั้น เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็น ทางคำหรือหากำไร ตามมาตรา 4 (6) แห่ง พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ผู้รับซื้อฝากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ 5 เมื่อผู้ขายฝากได้ไถ่ถอน อสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากภายในเวลาที่ กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมาย กำหนดที่ได้กระทำก่อนวันที่ 10 เมษายน 2541 และต่อมาได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป การนับ ระยะเวลาการได้มาให้นับระยะเวลาที่ขายฝาก รวมเข้าด้วย เนื่องจากทรัพย์สินที่ขายฝากนั้น ถ้าไถ่ภายในกำหนดเวลาตามสัญญา ถือว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไม่เคยตกไปเป็นของผู้ซื้อ ฝากตาม ป.พ.พ. มาตรา 492 ก่อนการแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541

หากการไถ่คืนซึ่งอสังหาริมทรัพย์ในกรณี ดังกล่าวได้กระทำตั้งแต่วันที่ 10 เมษายน 2541 และต่อมาผู้ขายฝากได้ขายอสังหาริมทรัพย์



นั้นไป ทรัพย์สินที่ขายฝากย่อมตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ไถ่ตั้งแต่เวลาที่ชำระสินไถ่หรือวางทรัพย์สินตาม ป.พ.พ. มาตรา 492 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2541 อย่างไรก็ดี หากต่อมาได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังที่ได้ไถ่จากการขายฝาก ซึ่งเมื่อรวมระยะเวลาการไถ่มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ก่อนการขายฝาก ระยะเวลาระหว่างการขายฝาก และระยะเวลาภายหลังจากการขายฝากแล้วเกิน 5 ปี ย่อมได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (15) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

กรณีที่ 6 เมื่อผู้ขายฝากไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากภายหลังกำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลังกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด และต่อมาได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป การนับระยะเวลาการไถ่มาให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ไถ่ถอนการขายฝาก ทั้งนี้เป็นไปตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542

2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁶

กรณีที่ 1 เมื่อผู้ขายฝากนำอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไรไปขายฝาก

แก่ผู้รับซื้อฝาก ผู้รับซื้อฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้ขายฝากซึ่งได้รับเงินได้จากการขายฝากถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (4) ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน พ.ศ. 2543

กรณีที่ 2 เมื่อผู้ขายฝากนำสินไถ่ไปไถ่ถอนอสังหาริมทรัพย์คืนจากผู้รับซื้อฝากภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้รับซื้อฝากได้รับสินไถ่ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำสินไถ่ทั้งจำนวนไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้

กรณีที่ 3 หากผู้ขายฝากไม่มาไถ่ถอนการขายฝากภายในกำหนดเวลาตามสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้รับซื้อฝากย่อมได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์โดยเด็ดขาดจากการขายฝาก เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้รับซื้อฝากต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้

กรณีที่ 4 หากผู้ขายฝากนำสินไถ่มาขอ

²⁶ หนังสือที่ กค 0811/4970 ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2543 และหนังสือที่ กค 0811/2824 ลงวันที่ 10 เมษายน 2543



ไถ่ถอนสิทธิการจำนองคืนจากผู้รับซื้อฝากภายหลัง กำหนดเวลาไถ่ตามสัญญาหรือภายหลังกำหนด เวลาที่กฎหมายกำหนด เข้าลักษณะเป็นการ ขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายฝากซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าสินไถ่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และผู้รับซื้อฝากซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 48 (4) ประกอบกับ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543²⁷

เรื่องที่ 12²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) บัญญัติว่า “ชาย หมายความว่ารวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่าย โอนไม่ว่าจะมี ประโยชน์ตอบแทนหรือไม่” การที่โจทก์โอน ที่ดินให้แก่นางสาว ส. ตามสัญญาประนีประนอม ยอมความและคำพิพากษาตามยอมของศาล จังหวัดดังกล่าว มีการจดทะเบียนนิติกรรม เป็นการซื้อขาย ต้องด้วยคำนิยามคำว่า “ชาย” ดังกล่าว โจทก์เบิกความประกอบบันทึกถ้อยคำ พยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าว่า โจทก์ซื้อฝากที่ดิน ดังกล่าวในราคา 3,500,000 บาท มีกำหนด 1 ปี โดยได้ตรวจสอบแล้วว่าที่ดินมีอยู่จริง ราคาประมาณ 9,000,000 บาท ดังนั้น หาก ผู้ขายฝากไม่มาไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนภายในกำหนด

โจทก์ยอมได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวซึ่งมี ราคาสูง และในกรณีที่มีการไถ่ทรัพย์สินคืน โจทก์ยังคงได้ผลประโยชน์อันเป็นสินไถ่ ประกอบ กับการที่โจทก์ต้องโอนที่ดินดังกล่าวให้แก่ นางสาว ส. เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหา- ริมทรัพย์นั้น โดยไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะไม่ต้อง เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงเข้าลักษณะเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรอยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 การทำนิติกรรม การ ขายที่ดินของโจทก์ดังกล่าวอยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ แม้การขายที่ดินดังกล่าวของ โจทก์ให้แก่นางสาว ส. สืบเนื่องจากนางสาว ส. ฟ้องโจทก์เป็นจำเลยที่ 2 ในคดีแพ่งหมายเลข แดงที่ มีการทำสัญญาประนีประนอมยอมความ และศาลพิพากษาตามยอม โจทก์ต้องปฏิบัติตาม คำพิพากษาตามยอมดังกล่าว และโจทก์รับซื้อ ฝากที่ดินจากนาย ร. ในราคา 3,500,000 บาท แต่ได้รับเงินจากนางสาว ส. เพียง 3,000,000 บาท โจทก์ได้เงินน้อยกว่าการรับซื้อฝากที่ดินไว้ ก็ไม่เป็นเหตุที่โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่อย่างใด เพราะฐานภาษีธุรกิจเฉพาะเรียก เก็บจากรายรับ มิได้เรียกเก็บจากกำไร

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5868/2552



2. ฝากขาย

ฝากขาย คือ การกระจายสินค้าจากผู้ประกอบการให้ไปถึงมือลูกค้าหรือผู้บริโภคในรูปแบบหนึ่ง โดยนำสินค้าไปฝากไว้กับตัวแทน (ผู้รับฝากขาย) ซึ่งตัวแทนยังไม่ต้องชำระค่าสินค้าให้เจ้าของสินค้าในทันที จะชำระต่อเมื่อขายสินค้านั้นได้ตามแต่ละตกลงกัน ธุรกิจการนำสินค้าไปฝากขายกับผู้อื่น มักจะพบในการประกอบกิจการของห้างสรรพสินค้าที่รับฝากสินค้าจากเจ้าของสินค้ามาขาย โดยห้างฯ จะได้ค่าบำเหน็จคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้า²⁸

2.1 ภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องกับการฝากขาย

ภาษีเงินได้ กรณีเจ้าของสินค้าที่ฝากขายสินค้าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นไปตามข้อ 3.3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528²⁸ ซึ่งกำหนดว่า “การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขายซึ่งผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ทำหน้าที่ขายสินค้า ตัวแทนผู้ฝากสินค้า (Consignor) ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องนำรายได้จากการขายสินค้านั้นรวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการฝากขายสินค้า

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการฝากขาย สินค้าตามวรรคหนึ่ง ได้ทำสัญญาการตั้งตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) เพื่อขายเป็นหนังสือ โดยตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จตามที่กำหนดไว้ในสัญญา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะคำนวณรายได้เมื่อตัวแทนผู้รับฝากสินค้า (Consignee) ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก็ได้”

ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากภาวะภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว เจ้าของสินค้ายังต้องคำนึงถึงภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่ไม่แตกต่างกันตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดความหมายของการ “ขาย” สินค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่าให้หมายความรวมถึง “ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย” ดังนั้น กรณีเจ้าของสินค้าได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขายสินค้า (ตัวแทน) เพื่อจะได้นำสินค้านั้นไปขาย จึงถือได้ว่าเจ้าของสินค้าได้ขายสินค้าแล้ว (ไม่ต้องรอให้ผู้รับฝากขายสินค้าขายสินค้าได้แต่อย่างใด) ซึ่งโดยปกติเมื่อเป็นการขายสินค้าแล้วความรับผิดชอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าดังกล่าวย่อมเกิดขึ้นทันทีเมื่อเจ้าของสินค้าส่งมอบสินค้าให้ผู้รับฝากขายสินค้า (ตัวแทน) อย่างไร

²⁸ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2561 หน้า 4-028



ก็ตาม ในกรณีที่เจ้าของสินค้าประสงค์จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีฝากขายสินค้าไว้กับผู้รับฝากขาย (ตัวแทน) เมื่อผู้รับฝากขาย (ตัวแทน) ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าผู้ซื้อสินค้านั้น ก็กระทำได้โดยต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)^{๒๙} ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2554 โดยต้องทำสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าเป็นหนังสือ และเจ้าของสินค้าผู้ฝากขายต้องแจ้งสัญญาการตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วัน นับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน และเจ้าของสินค้าและผู้รับฝากขาย (ตัวแทน) ต้องเก็บรักษาสัญญาไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันสิ้นสุดสัญญา ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร หากไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามประกาศฯ ฉบับดังกล่าวนี้ เจ้าของสินค้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทันทีเมื่อส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้รับฝากขาย (ตัวแทน)

ข้อสังเกต นอกจากนี้ให้ดูเรื่องหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการออกใบกำกับภาษีโดยตัวแทนในนามของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86 วรรคสี่ และมาตรา 86/2 แห่งประมวลรัษฎากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 5)^{๓๐} ลงวันที่ 25 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ประกอบด้วย

ในที่นี้จะไม่กล่าวถึงในรายละเอียดในประกาศฉบับดังกล่าว

2.2 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า^{๒๙}

ข้อ 1 ต้องเป็นสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าโดยตัวแทนได้รับค่าตอบแทนหรือบำเหน็จจากตัวการตามที่ได้กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน

ข้อ 2 สัญญาตามข้อ 1 ต้องจัดทำเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือทุกประเภทก็ได้

ข้อ 3 ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 4 ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาการตั้งตัวแทนไว้ ณ สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี นับแต่วันสิ้นสุดสัญญา

ข้อ 5 ตัวการต้องแจ้งสัญญาการตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วัน นับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่

^{๒๙} ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)^{๓๐} ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2554



สาขาในเขตท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็น
สำนักงานใหญ่ของตัวการตั้งอยู่

ข้อ 6 ตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้า
และวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจาก
รายงานสินค้าและวัตถุดิบของตน ตามมาตรา
87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 1³⁰ บริษัทฯ ประกอบกิจการ
รับฝากขายสินค้าใช้แล้วทั่วไป ได้จดทะเบียน
ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ในการ
ดำเนินกิจการรับฝากขายบริษัทฯ จะรับฝากขาย
เฉพาะบุคคลธรรมดาทั่วไปเท่านั้น และจะไม่รับ
ฝากขายในกรณีผู้ฝากขายเป็นผู้ประกอบการ
จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้าที่บริษัทฯ
รับฝากขายเป็นสินค้าประเภทของใช้แล้ว เช่น
เครื่องใช้ไฟฟ้า เฟอร์นิเจอร์ กล้องถ่ายรูป ฯลฯ
โดยไม่มีการรับฝากขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น
บ้าน ที่ดิน หรือรถยนต์ ขณะฝากขายกรรมสิทธิ์
ในสินค้ายังคงเป็นของผู้ฝากขาย ผู้ฝากขายมี
สิทธิจะรับคืนเมื่อใดก็ได้ ในการฝากขายไม่คิด
ค่าใช้จ่ายในการฝากขายแต่อย่างใด เมื่อขาย
สินค้าได้ บริษัทฯ จะได้รับค่าบริการจากการขาย
12% ของราคาที่ยขาย กรณีผู้ฝากขายส่งมอบ
สินค้าให้แก่บริษัทฯ ผู้รับฝากขายตามข้อเท็จจริง
เข้าลักษณะเป็นการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อ
ขายตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ฝากขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร ความ
รับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อมี
การส่งมอบสินค้า ตามมาตรา 78 (1) แห่ง
ประมวลรัษฎากร และเมื่อผู้รับฝากขายสินค้า
ดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อ ถือว่าผู้รับฝากขายสินค้าของ
ผู้รับฝากเอง ผู้รับฝากต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
เมื่อมีการส่งมอบสินค้าตามมาตรา 78 (1)
แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าบริการที่ได้รับตามมาตรา
77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร และกรณี
ผู้ฝากขายนำสินค้าไปฝากขาย และสินค้า
ดังกล่าวมีมูลค่าไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี
ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1
แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ฝากขายจึงไม่มีหน้าที่
ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับกรณีการตั้งตัวแทนที่ไม่เป็นไป
ตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีกรม-
สรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8)ฯ
ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2554 เมื่อตัวการ
ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทน ถือเป็นการขายสินค้า
ตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร
ตัวการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อความรับผิด
ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น (ส่งมอบสินค้า
ให้ตัวแทน) และเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่

³⁰ หนังสือที่ กค 0802/พ.336 วันที่ 9 มกราคม 2539



ลูกค้า ก็ถือว่าขายสินค้า ตัวแทนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น³¹ (ส่งมอบสินค้าให้)

ข้อสังเกต หากตัวแทนของบริษัทฯ เป็นตัวแทนตามสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ตัวแทนดังกล่าวต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องคำนวณเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้าตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินค่าตอบแทนที่บริษัทฯ จ่ายให้ตัวแทนหรือผู้จำหน่ายนั้น หากจ่ายให้ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากจ่ายให้ผู้รับซึ่งเป็นนิติบุคคล บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้แต่อย่างใด³²

ตัวอย่างที่ 2³³ นาย ส. ประกอบกิจการ

เป็นตัวแทนขายสินค้าให้แก่บริษัทฯ โดยได้รับค่าตอบแทนจากตัวการ แต่นาย ส. ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ขณะประกอบกิจการเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2541 และผลการตรวจสอบ ไม่ปรากฏว่าบริษัทฯ ได้มีการแจ้งการทำสัญญาตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วันนับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของบริษัทฯ ตั้งอยู่และนาย ส. ไม่ได้เก็บรายงานสินค้าและวัตถุดิบของบริษัทฯ กรณีจึงไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 ข้อ 5 และข้อ 6 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของสัญญาตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 จึงต้องถือว่าการขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้าของตัวเอง ตัวแทนต้องนำมูลค่าสินค้าไปเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

³¹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนโสภา โทงประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2561 หน้า 4-334

³² หนังสือที่ กค 0802/891 ลงวันที่ 17 มกราคม 2539

³³ หนังสือที่ กค 0811/พ.7021 วันที่ 23 พฤศจิกายน 2543



ตัวอย่างที่ 3³⁴ บริษัทฯ ได้ฝากขายรถยนต์ใช้แล้ว จำนวน 1 คัน กับบริษัท ว. จำกัด โดยมีได้มีหนังสือฝากขายแต่อย่างใด เพียงโดยสัญญาว่าจะมีค่านายหน้าคันละ 10,000 บาท นั้น เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายค่านายหน้าไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้

➔ แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ น่าสนใจ

เรื่องที่ 1³⁵ กรณีบริษัทฯ ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่ผู้รับฝากสินค้าซึ่งเป็นคู่ค้า ในต่างประเทศตามสัญญาฝากขายสินค้า ถือได้ว่ากรณีที่ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทยและให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้นตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ มีสิทธินำต้นทุนสินค้าดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หากผู้รับฝากสินค้าขายสินค้าไม่ได้ และมีการส่งสินค้าดังกล่าวกลับคืนให้แก่บริษัทฯ ในประเทศไทยภายในหนึ่งปีนับแต่วัน

ที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศนั้น กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นการขายสินค้าในประเทศ ทั้งนี้ ตามมาตรา 70 ตรี วรรคสอง (4) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ สามารถปรับปรุงยอดขายตามแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งออกนั้น และนำสินค้าที่ส่งกลับคืนดังกล่าวมาคำนวณราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 2³⁶ บริษัทฯ ได้ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ โดยส่งไปเก็บไว้ในคลังสินค้าของบริษัท ท. ตามสัญญาฝากขายสินค้านี้ดังกล่าว ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้น เป็นการขายในประเทศไทย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น ตามมาตรา 70 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และในการคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นจากการส่งออกดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้

³⁴ หนังสือที่ กค 0811/4130 วันที่ 2 พฤษภาคม 2544

³⁵ หนังสือที่ กค 0702/5047 วันที่ 27 มิถุนายน 2561

³⁶ หนังสือที่ กค 0702/3341 วันที่ 17 มิถุนายน 2551



ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3³⁷ ผู้ผลิตสินค้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นำสินค้าไปฝากขาย ณ ห้างสรรพสินค้า หรือร้านสะดวกซื้อ เมื่อผู้ผลิตสินค้าส่งมอบสินค้าให้แก่ห้างสรรพสินค้า หรือร้านสะดวกซื้อ เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ผลิตสินค้า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และผู้ผลิตสินค้ามีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ผู้ผลิตสินค้าจะทำสัญญาแต่งตั้งให้ห้างสรรพสินค้า หรือร้านสะดวกซื้อเป็นตัวแทนตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของ

สัญญาการตั้งตัวแทนเพื่อขายตามประเภทของสินค้า ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ผลิตสินค้า จึงเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 4³⁸ การประกอบกิจการจำหน่ายหนังสือของบริษัท โดยรับหนังสือจากสำนักพิมพ์ และทำสัญญาฝากขายกับร้านหนังสือต่างๆ และบริษัท ได้ขายหนังสือให้แก่ผู้ซื้อ บริษัท ได้กำไรจากการขายร้อยละ 40 ไม่ถือเป็นบริการ แต่ถือเป็นกำไรจากการขายหนังสือ ดังนั้น ถือว่าสำนักพิมพ์ได้ขายหนังสือให้บริษัท เป็นการขายหนังสือ จึงได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 5³⁹ กรณีที่ห้างค้าปลีกมีรายได้จากการที่ Supplier นำสินค้ามาฝากขาย (Consignment) ห้างค้าปลีกมีหน้าที่ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของห้างค้าปลีกให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์โดยให้นำรายได้ที่เกิด

³⁷ หนังสือที่ กค 0702/7981 วันที่ 27 ตุลาคม 2557

³⁸ บันทึกที่ กค 0702/พ./3491 ลงวันที่ 24 เมษายน 2556

³⁹ บันทึกที่ กค 0702 (กม.09)/1532 วันที่ 9 สิงหาคม 2554



ขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้
รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวม
คำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น
แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลา
บัญชีนั้น ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร
ประกอบกับ ข้อ 3.3 แห่งคำสั่งกรมสรรพากร
ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการ
คำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 26 กันยายน
พ.ศ. 2528

หากการขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทน
เพื่อขายเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ
เงื่อนไข ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 8) ลงวันที่ 27
ธันวาคม พ.ศ. 2534 เมื่อ Supplier ส่งมอบ
สินค้าที่ฝากขายให้กับห้างค้าปลีก ถือเป็นการ
ขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แห่ง
ประมวลรัษฎากร แต่ความรับผิดในการเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มของ Supplier เกิดขึ้นเมื่อ
ห้างค้าปลีก (ตัวแทน) ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ

ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁰

เรื่องที่ 6⁴¹ บริษัทฯ นำรถยนต์ไปเก็บไว้
ณ อู่ต่อรถยนต์เพื่อฝากขาย เข้าลักษณะ
เป็นการส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย ซึ่งถือ
เป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ข)
แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่ต้อง
เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่ง
ประมวลรัษฎากร เมื่อความรับผิดในการเสีย
ภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 78 (1) แห่ง
ประมวลรัษฎากร และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้อง
จัดทำใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการ
เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 86 แห่ง
ประมวลรัษฎากร เว้นแต่บริษัทฯ ทำสัญญา
แต่งตั้งให้อู่ต่อรถยนต์เป็นตัวแทนเพื่อขาย
สินค้าตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่
อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตามประกาศ
อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม
(ฉบับที่ 8)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534
ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของ
บริษัทฯ เกิดขึ้นเมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้า
ให้แก่ผู้ซื้อ ตามมาตรา 78 (3) แห่งประมวล
รัษฎากร



⁴⁰ บันทึกที่ กค 0811(กม.06)/พ./149 ลงวันที่ 29 มกราคม 2545 และบันทึกที่ กค 0706/2151 ลงวันที่ ๔ มีนาคม ๒๕๔๖

⁴¹ บันทึกที่ กค 0811(กม.06)/พ./149 วันที่ 29 มกราคม 2545