

สารบัญ



เรื่องจากปก 14



บทความ : การสร้างความเข้าใจในการกรอกข้อมูลเกี่ยวกับรายงานรายประเทศ (CbCr)

43



ฎีกาภาษี : การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร (ตอนที่ 12)

57



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี : การวางแผนและควบคุมส่วนของเจ้าของ

73



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีอากร

81

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร
ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น
สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น

มงคล ขนาดนิต	วารวิ เขาวนคุณากร
อาภรณ์ บวรเจริญไกล	สุลตี สุตะวิริยะวัฒน์
ภิญญา กำเนิดหล่ม	สุรยุทธ กอบกิจพานิชผล
เสาวคนธ์ มีแสง	

บรรณาธิการอำนวยการ สุรยุทธ กอบกิจพานิชผล

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์ นิสลา ธนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา ศศิธร เจียรนัยธนกิจ

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาลิงห์ วราทิพย์ จินดาโน้ม

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทร์นา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญกูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน แขวงพญาไท เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400 โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559 www.sanpakornsarn.com E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด 299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโร่งเหนือ อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์นสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



● กับบท บุณยศ*

● การผูกพันระหว่างเจ้าหนี้และลูกหนี้ คือการชำระหนี้อย่างถูกต้องตามมูลหนี้ที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นมูลหนี้สัญญาหรือมูลหนี้ละเมิดหรือมูลหนี้ตามกฎหมาย แต่หากการชำระหนี้ไม่เป็นไปตามขั้นตอนหรือกระบวนการที่ถูกต้อง จนกระทั่งเกิดความรับผิดไม่ว่าจะเกิดจากที่มาของเงินที่ได้รับจากการชำระหนี้ หรือเกิดจากการไม่ชำระหนี้ เช่น ดอกเบี้ย ค่าสินไหมทดแทน ความรับผิด ดังตัวอย่างที่ยกมานี้จะส่งผลต่อการภาษีหรือไม่อย่างไร

บทความนี้นำเสนอประเด็นของการชำระหนี้กับผลทางภาษีโดยนำหลักเกณฑ์ตามกฎหมายแพ่งมาใช้กับประมวลรัษฎากร โดยมีกรอบการนำเสนอเป็นสองส่วนได้แก่

สาระสำคัญตามกฎหมายแพ่งและการนำไปปรับใช้กับประมวลรัษฎากรในส่วนของหลักทั่วไปและภาษีประเภทต่างๆ

● “สรรพากรสำเนา” ปีที่ 69 ฉบับที่ 4 เมษายน 2565

* ปีติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



1. สาระสำคัญตามกฎหมายแพ่ง

คำว่า หนี้ หมายความว่าอย่างไร จำเป็นต้องรู้ความหมายในเบื้องต้น เพื่อประโยชน์ในการศึกษาว่าหนี้ลักษณะอย่างไร เนื่องจากในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นมีอยู่หลายเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายลักษณะหนี้ ดังนั้น เมื่อพบว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายมาตราใดที่จัดได้ว่าเป็นเรื่องหนี้หรือกฎหมายลักษณะหนี้ก็จะสามารถนำบทบัญญัติของกฎหมายลักษณะหนี้ไปใช้บังคับแก่เรื่องนั้นได้อย่างถูกต้อง

หากพิจารณาถึงฝ่ายลูกหนี้ หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบ ถ้าพิจารณาถึงฝ่ายเจ้าหนี้ ก็เป็นเรื่องสิทธิที่จะบังคับเอาจากผู้มี หน้าที่ ส่วนคำว่า “สิทธิเรียกร้อง” หมายถึงหนี้ แต่กล่าวเฉพาะทางด้านเจ้าหนี้ผู้มีสิทธิเรียกร้อง และที่เรียกว่าสิทธิเรียกร้องก็เพราะว่าการบังคับชำระหนี้ต้องใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 213 วรรคหนึ่ง ทั้งในมาตรา 303 ใช้คำว่า “โอนสิทธิเรียกร้อง” ไม่ใช่คำว่า

“โอนหนี้” เพราะต้องการเจาะจงว่าเป็นการโอนสิทธิของความเป็นเจ้าหนี้ ไม่ใช่เป็นการโอนความเป็นลูกหนี้ด้วย² กล่าวอีกนัยหนึ่ง สิทธิเรียกร้อง หมายความว่า การที่บุคคลฝ่ายหนึ่งมีสิทธิที่จะฟ้องร้องบุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเพื่อผลในกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งข้อที่จะเรียกร้องเอาได้นี้ถ้าเป็นเรื่องนี้ก็อยู่ในความหมายของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194 และมาตรา 213

องค์ประกอบสำคัญแห่งหนี้ แบ่งออกเป็น

1. เจ้าหนี้ เป็นผู้มีสิทธิ
2. ลูกหนี้ มีหน้าที่ความรับผิดชอบ
3. วัตถุแห่งหนี้ คือ **การชำระหนี้**³ (คำว่า

วัตถุแห่งหนี้ หมายถึง ตัววัตถุแห่งหนี้ที่ก่อให้เกิดความผูกพันระหว่างผู้เป็นเจ้าหนี้กับลูกหนี้)

การที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระหนี้จำเป็นต้องมีมูลแห่งหนี้ ถ้าไม่มีมูลแห่งหนี้เจ้าหนี้ก็ไม่มีทางได้รับชำระหนี้ จึงไม่ต้องพิจารณาต่อในเรื่องวิธีการในการชำระหนี้ ดังนั้น จึงต้องระมัดระวังว่าเรื่องนั้นเป็นหนี้หรือไม่ มีมูลแห่งหนี้หรือไม่ แล้วจึงจะพิจารณาตัวบทต่อไป เพราะฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่า “กฎหมายหนี้เกิดขึ้นมาเพื่อให้

¹ รวบรวมมาจาก ศาสตราจารย์พิเศษไพโรจน์ วายุภาพ คำบรรยายเนติบัณฑิตสมัยที่ 1/73 กฎหมายหนี้ (ภาคปกติ) และ ศาสตราจารย์ ดร.ดาราดพร ธีระวัฒน์ คำบรรยายเนติบัณฑิตสมัยที่ 1/73 กฎหมายลักษณะหนี้ (ภาคคำ)

² หากจะใช้คำที่กว้างกว่านั้นต้องใช้คำว่า “โอนหนี้” คำว่า “สิทธิเรียกร้อง” พบอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/9 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “สิทธิเรียกร้องใดๆ ถ้ามิได้ใช้บังคับภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องนั้นเป็นอันขาดอายุความ” ซึ่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/9 อยู่ในบรรพ 1 ไม่ได้อยู่ในบรรพ 2 เพราะฉะนั้นอาจเป็นหนี้หรือไม่ใช่ก็ได้

³ เรื่องการชำระหนี้ วัตถุแห่งหนี้มี 3 ประการ คือ กระทำการ งดเว้นกระทำการ ส่งมอบทรัพย์สิน



เจ้าหน้าที่ได้รับชำระหนี้ที่มีมูล” ซึ่งมูลแห่งหนี้ มีหลายประเภท (เวลาจะบังคับต้องพิจารณา มูลหนี้นั้นๆ ด้วย) ดังต่อไปนี้ 1. สัญญา 2. ละเมิด 3. จัดการงานนอกสั่ง 4. ลาก มิควรได้ 5. กฎหมาย (หมายถึง กฎหมายที่ ก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ในลักษณะที่เป็นหนี้ เช่น หนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือหนี้ ตามพระราชบัญญัติต่างๆ)

การชำระหนี้จึงต้องพิจารณาถึง ผู้ชำระหนี้ ผู้รับชำระหนี้ และวิธีการชำระหนี้ เพื่อชำระ หนี้ได้ถูกต้องตามวัตถุประสงค์แห่งมูลหนี้

ผู้ชำระหนี้ ได้แก่

1. ลูกหนี้ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ เจ้าหนี้ จึงมีสิทธิร้องขอต่อศาลเพื่อบังคับให้ลูกหนี้ชำระ หนี้ได้ ฉะนั้น เราจึงต้องดูก่อนว่าในมูลหนี้นั้นๆ ไม่ว่าจะ เป็นมูลหนี้สัญญาหรือมูลหนี้ละเมิดใคร เป็นลูกหนี้ในหนี้ดังกล่าว

2. ผู้มีส่วนได้เสีย การมีหนี้อยู่หรือไม่ มี หนี้อยู่หากมีผลกระทบต่อบุคคลใด บุคคลนั้น เรียกว่าเป็นผู้มีส่วนได้เสีย เช่น ผู้ที่รับโอน ทรัพย์จำนวน ก็เป็นผู้ที่มีส่วนได้เสียในหนี้

3. บุคคลภายนอก บุคคลภายนอกไม่ใช่ ทั้งลูกหนี้และผู้มีส่วนได้เสีย แต่บุคคลภายนอก

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 315

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 315

⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 319

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 316

สามารถชำระหนี้แทนลูกหนี้ได้ อย่างไรก็ตาม บุคคลภายนอกจะชำระหนี้ไม่ได้ แม้ว่ากฎหมาย จะอนุญาตให้บุคคลภายนอกกระทำได้อีกก็ตาม ถ้าหากมีเหตุ ดังต่อไปนี้

1) สภาพแห่งหนี้ไม่เปิดช่องให้ชำระได้

2) การชำระหนี้ขัดกับเจตนาแห่งคู่กรณี

ผู้รับชำระหนี้ ได้แก่

1. เจ้าหนี้⁴ คือ บุคคลที่มีสิทธิได้รับ ชำระหนี้ในมูลหนี้ใดมูลหนี้หนึ่งตามที่มีความ ผูกพันกันอยู่ในมูลหนี้

1) เจ้าหนี้

2) บุคคลผู้มีอำนาจรับชำระหนี้แทน เจ้าหนี้⁵ ได้แก่ ผู้ได้รับมอบอำนาจจากเจ้าหนี้ ตัวแทนตามสัญญา และ ผู้มีอำนาจกระทำการ แทนตามกฎหมาย

3) การชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ของเจ้าหนี้ ที่ได้ยื่นคำขอให้สั่งอายัดการชำระหนี้⁶

2. บุคคลอื่นที่รับชำระหนี้ทำให้หนี้ระงับ ลงได้

1) ผู้ครองตามปรากฏแห่งสิทธิใน มูลหนี้⁷ คำว่า “ผู้ครอง” คือ ผู้ครอบครองทรัพย์ แต่ไม่ใช่ผู้มีสิทธิครอบครองตามความหมาย ในเรื่องของกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง



บุคคลใดจะเป็นผู้ครองหรือไม่ ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริง⁸ ซึ่งมีข้อสังเกตว่า การชำระหนี้ต่อผู้ครองที่ทำให้หนี้ระงับไปนั้น ผู้ชำระหนี้ต้องชำระหนี้โดยสุจริตด้วย

2) ผู้ถือใบเสร็จ⁹ ใบเสร็จของผู้ถือใบเสร็จจะต้องเป็นใบเสร็จที่ออกให้แก่ผู้ชำระหนี้ ใบเสร็จนี้จะต้องเป็นใบเสร็จที่แท้จริง

วิธีการชำระหนี้ การชำระหนี้เป็นความระงับแห่งหนี้ ไม่ว่าจะป็นสัญญาหรือหนี้ละเมิด ไม่ว่าจะเกิดจากมูลหนี้ใดก็ตาม ผลที่เป็นวัตถุประสงค์ของมูลหนี้ดังกล่าว คือ การชำระหนี้ตามมูลหนี้ที่เกิดขึ้น หากเป็นมูลหนี้ตามสัญญา คือชำระหนี้ตามสัญญา หากหนี้ละเมิดเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องชำระค่าสินไหมทดแทน ซึ่งเป็นการชำระหนี้ตามมูลหนี้ปกติสำหรับมูลหนี้ทุกราย เมื่อเกิดขึ้นแล้วจะต้องมีการชำระหนี้เพื่อให้หนี้ที่ระงับลงเมื่อหนี้ระงับ¹⁰

ผลของความระงับหนี้ ก็คือ จะใช้อำนาจแห่งมูลหนี้ เช่น จะใช้อำนาจแห่งมูลหนี้เพื่อยึดหน่วงทรัพย์ หรือฟ้องคดี หรือบังคับคดีไม่ได้ เพราะหนี้ระงับไปแล้ว

สำหรับความระงับแห่งหนี้ ซึ่งโดยปกติแล้วหลักความระงับแห่งหนี้โดยปกติ หนี้ทุกรายจะระงับต่อเมื่อมีการชำระหนี้ ส่วนความระงับแห่งหนี้ที่มีลักษณะเฉพาะอันได้แก่ การปลดหนี้ การหักกลบลบหนี้ การแปลงหนี้ใหม่ และหนี้เคลื่อนกลืนกันนั้นจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ กระบวนการที่จะทำให้เกิดความระงับแห่งหนี้เป็นพิเศษนั้นจึงมีหลักเกณฑ์เฉพาะว่าความระงับแห่งหนี้จะต้องมีหลักอะไรที่เกิดขึ้นใหม่ ซึ่งไม่ได้เป็นไปตามมูลหนี้ที่เกิดขึ้น เป็นเรื่องพิเศษ เป็นเรื่องเฉพาะที่จะทำให้หนี้ระงับไปได้ เพราะฉะนั้นในกรณีพิเศษเหล่านี้จึงต้องมีหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดขึ้นมาโดยเฉพาะว่าเหตุใดหนี้จึงระงับ

ข้อสังเกต¹¹ จากสภาพสถานการณ์ปัจจุบันซึ่งเกิดวิกฤตการณ์โควิด หรือเหตุการณ์ภัยพิบัติต่างๆ ทางรัฐบาลหรือธนาคารแห่งประเทศไทย ได้มีนโยบายให้ฝ่ายเจ้าหนี้ให้ความร่วมมือในการพักชำระหนี้ กรณีการพักชำระหนี้เป็นอย่างไร ไม่มีบัญญัตินิยามไว้ในตัวบทกฎหมาย การพักชำระหนี้ที่นั้นจะเกี่ยวข้องกับกำหนดระยะเวลา

⁸ การชำระหนี้แก่ผู้ครองตามปรากฏแห่งสิทธิในมูลหนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 316 นั้น ผู้ครองคนนี้ไม่ใช่เจ้าหนี้ แต่ด้วยพฤติการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลนี้เป็นผู้มีสิทธิรับชำระหนี้แม้ตามความเป็นจริงไม่มีสิทธิ แต่ถ้าหากลูกหนี้ได้ชำระหนี้โดยสุจริตให้แก่ผู้ครองไป หนี้ก็จะระงับ

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 318

¹⁰ ความระงับหนี้ แบ่งออกเป็น 5 ประการได้แก่ 1. การชำระหนี้ 2. ปลดหนี้ 3. หักกลบลบหนี้ 4. แปลงหนี้ใหม่ และ 5. หนี้เคลื่อนกลืนกัน

¹¹ ศาสตราจารย์ ดร.ดาราวพร ธีระวัฒน์ คำบรรยายเนติบัณฑิตสมัยที่ 1/73 กฎหมายลักษณะหนี้ (ภาคคำ)



เวลาชำระหนี้ด้วย เพราะกรณีที่เกิดสถานการณ์ เช่นนี้หากไม่มีการพักชำระหนี้ อาจก่อให้เกิดการผิดนัดชำระหนี้ ซึ่งจะส่งผลถึงเรื่องอายุความ เพราะทำให้กำหนดระยะเวลาชำระหนี้ในช่วงพักชำระหนี้หยุดลงไม่มีการนับเวลาต่อไป ช่วงระยะเวลาหนึ่ง แต่เมื่อพ้นจากช่วงระยะเวลาแล้วก็จะสามารถนับระยะเวลาต่อไปได้ เพราะฉะนั้นในการพักชำระหนี้จึงสำคัญกับกำหนดระยะเวลาชำระหนี้ ว่าช่วงใดช่วงหนึ่ง อาจมีการตกลงกันระหว่างเจ้าหนี้และลูกหนี้ ว่าช่วงเวลานี้อาจจะเป็นระยะเวลา 3 เดือน 6 เดือน หรือ 1 ปี ด้วยเหตุผลกระทบจากวิกฤตการณ์โควิด จึงเป็นช่วงระยะเวลาให้สิทธิพักชำระหนี้ได้ ซึ่งอาจจะพักชำระหนี้ทั้งต้นเงินและดอกเบี่ยด้วย

2. การนำไปปรับใช้กับประมวลกฎหมาย

ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น เมื่อมีหนี้เกิดขึ้นย่อมต้องมีการชำระหนี้ ซึ่งหลักของการชำระหนี้เป็นหลักแห่งความระงับหนี้ เมื่อมีเงินได้ที่ได้รับการชำระหนี้ หรือความรับผิดชอบอันเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ เช่น ดอกเบี่ย ค่าสินไหมทดแทน ต้องเสียภาษีหรือไม่ อย่างไร

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6219/2549

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1826/2511 คำขอรับชำระหนี้ของกรมสรรพากรซึ่งระบุว่าขอรับชำระหนี้ค่าภาษีอากร ถือได้ว่าขอรับชำระหนี้ในฐานะเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิ เพราะค่าภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 253 (3) อยู่แล้ว

ก่อนอื่นขอกล่าวถึงเรื่องลำดับการหักชำระหนี้ภาษีอากรและบุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรในเบื้องต้นให้เข้าใจเสียก่อนว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้อำนาจรัฐเพื่อบังคับเอาแก่ประชาชนผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรนั้น หน่วยงานที่จัดเก็บต้องปฏิบัติให้ถูกต้องภายในกรอบแห่งกฎหมายที่บัญญัติไว้ตลอดจนกฎระเบียบต่างๆ ที่กำหนดขึ้นเพื่อการนี้รวมทั้งในเรื่องลำดับการหักชำระหนี้ภาษีอากรนั้น เมื่อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้และกรณีนี้ย่อมมีผลกระทบต่อสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีอากรอันเป็นความรับผิดชอบต่อรัฐตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนที่มีบทลงโทษทั้งในทางแพ่งและทางอาญา ลำดับการหักชำระหนี้ภาษีอากรนี้จึงเป็นปัญหาข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน¹²

กรมสรรพากรมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้บุริมสิทธิสามัญเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ตาม ป.พ.พ. มาตรา 251 ประกอบมาตรา 253 (3)

ค่าภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิสามัญตาม ป.พ.พ. มาตรา 253 (3)¹³ ซึ่งกฎหมายให้สิทธิ



พิเศษแก่เจ้าหนี้ในอันที่จะได้รับชำระหนี้ก่อน เจ้าหนี้อื่นที่ไม่มีบุริมสิทธิ ซึ่งตามมาตรา 256 บัญญัติว่าบุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรนั้นใช้สำหรับเอาบรรดาค่าภาษีอากรในที่ดินทรัพย์สินหรือค่าภาษีอากรอย่างอื่นที่ลูกหนี้ยังค้างชำระ อยู่ในปัจจุบัน และก่อนนั้นขึ้นไปอีกปีหนึ่งนั้น ต้องเข้าใจว่าเป็นปีที่ยื่นคำร้องและปีนั้นมีการค้างชำระค่าภาษีอากรอยู่ด้วย ถ้าปีถัดขึ้นไปอีกปีหนึ่งยังมีการค้างชำระอยู่อีกรัฐบาลก็มีบุริมสิทธิเพียง 2 ปีดังกล่าวเท่านั้น¹⁴

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5311/2544

ธ. และ ย. ยื่นคำร้องต่อศาลขอรับชำระหนี้จำนวนที่มีอยู่เหนือทรัพย์สินจำนวนของผู้ร้องสดจำนวน 13,950,000 บาทแต่เงินสุทธิตี่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินจำนวนมีเพียง 7,601,977 บาท การที่ ธ. และ ย. แผลงต่อศาลว่า เมื่อได้รับชำระหนี้จากการขายทอดตลาดในคดีนี้แล้ว ก็ไม่ติดใจที่จะเรียกหนี้สินจากผู้ร้องสดอีกต่อไป ย่อมหมายถึง ตกลงรับชำระหนี้เพียงเงินจำนวนสุทธิทั้งหมดที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าวเท่านั้น ส่วนการที่ ธ. และ ย. จะมอบเงินให้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีแก่โจทก์เป็นเงิน 1,101,977 บาท นั้นก็เป็นเงินของ ธ. และ ย. ที่เจ้าพนักงานบังคับคดี

คิดหักไว้เพื่อจ่ายให้แก่โจทก์ตามที่ ธ. และ ย. ได้ตกลงกับโจทก์นั่นเอง มิใช่เงินที่เหลือจากการขายทอดตลาดหรือเหลือจากการชำระหนี้จำนวนให้แก่ ธ. และ ย. ซึ่งจะต้องนำมาเฉลี่ยให้แก่โจทก์และกรมสรรพากรผู้ร้อง ซึ่งเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 253 (3) เมื่อ ธ. และ ย. ได้รับเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินจำนวนไปหมดแล้ว ย่อมไม่เหลือทรัพย์สินของผู้ร้องจะเข้ามามีส่วนเฉลี่ยได้อีก

ข้อสังเกต¹⁵ ป.พ.พ. มาตรา 284 เจ้าหนี้บุริมสิทธิสามัญที่มีได้ลงทะเบียนเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์มีสิทธิยกขึ้นต่อผู้เจ้าหนี้ใดๆ ที่ไม่มีหลักประกันพิเศษได้เท่านั้น ในทางกลับกันเจ้าหนี้บุริมสิทธิสามัญที่ไม่มีสิทธิจะยกขึ้นต่อผู้เจ้าหนี้ผู้รับจำนวนซึ่งเป็นเจ้าหนี้ที่มีหลักประกันพิเศษและตามมาตรา 287 บุริมสิทธิที่อาจใช้ได้ก่อนสิทธิจำนวนนั้น จะต้องเป็นบุริมสิทธิที่ได้จดทะเบียนแล้วตาม ป.พ.พ. มาตรา 285 และ 286 เท่านั้น ฉะนั้น เจ้าหนี้บุริมสิทธิสามัญเกี่ยวกับหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 253 (3) จึงจะมาขอรับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้ผู้รับจำนวนมิได้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5980/2531

เมื่อจำเลยตกลงยอมใช้ค่าเสียหายแก่โจทก์ตาม

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 692/2506

¹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1480/2509



ที่ได้รับประกันภัยไว้แล้ว แต่ต่อมาจำเลยจะได้รับการแจ้งจากกรมสรรพากรมิให้ชำระเงินแก่โจทก์ เนื่องจากโจทก์ยังมีหนี้ค้างชำระค่าภาษีอากรอยู่ก็ตาม แต่คำสั่งของกรมสรรพากรดังกล่าวมิใช่เป็นคำสั่งศาลที่แจ้งให้จำเลยงดชำระหนี้แก่โจทก์ ทั้งนี้ค่าภาษีอากรเป็นบุริมสิทธิสามัญมิใช่บุริมสิทธิพิเศษเหนือทรัพย์สินที่เอาประกัน อันกรมสรรพากรจะเรียกร้องเอากับจำเลย ผู้ประกันได้กรณีเช่นนี้จำเลยจึงไม่อาจขอให้ศาลเรียกรวมสรรพากรเข้ามาเป็นจำเลยร่วมหรือปฏิเสธจำนวนหนี้ที่จำเลยยอมรับผิดนั้นได้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 924/2522

บุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในปีปัจจุบันตาม ป.พ.พ. มาตรา 256 หมายถึงปีที่ผู้ร้องได้ยื่นคำร้องต่อศาลขอให้เอาเงินของจำเลยมาชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่ผู้ร้อง เมื่อผู้ร้องยื่นคำร้องวันที่ 11 ตุลาคม 2519 ผู้ร้องยอมมีบุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในปี พ.ศ. 2519 และก่อนนั้นขึ้นไปอีกปีหนึ่งคือ ปี พ.ศ. 2518 แต่ตามคำร้องของผู้ร้องได้ยื่นขอให้จำเลยชำระค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลค้างชำระสำหรับปี พ.ศ. 2517 หนี้ภาษีเงินได้ดังกล่าวจึงเป็นหนี้ที่พ้นกำหนดมีบุริมสิทธิแล้ว ผู้ร้องจึงมีสิทธิเข้าเฉลี่ยหนี้ของจำเลยได้เฉพาะ

ในฐานะเป็นเจ้าของหนี้สามัญ

บุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรที่ใช้สำหรับเอาบรรดาค่าภาษีอากรที่ลูกหนี้ยังค้างชำระอยู่ในปีปัจจุบัน และก่อนนั้นขึ้นไปอีกปีหนึ่งนั้น คำว่า “ปีปัจจุบัน” ดังกล่าว หมายความว่าปีที่ผู้มีบุริมสิทธิได้ยื่นคำร้องต่อศาลให้เอาเงินของลูกหนี้มาชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่ผู้มีบุริมสิทธิ¹⁶ โดยที่หนี้บุริมสิทธินั้นกฎหมายให้สิทธิพิเศษแก่เจ้าหนี้ในอันที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่นที่ไม่มีบุริมสิทธิ แต่หาได้หมายความว่า เมื่อผู้ร้องไม่มีบุริมสิทธิแล้วสิทธิของผู้ร้องในอันที่จะเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรสูญสิ้นไปไม่ ผู้ร้องก็คงเป็นเจ้าของหนี้อยู่ แต่ไม่มีบุริมสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่นเท่านั้น¹⁷

การนำหลักของการชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไปปรับใช้กับประมวลรัษฎากรมีหลากหลายกรณี ได้แก่ หลักทั่วไป ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีธุรกิจเฉพาะ

2.1 หลักทั่วไป

เช่น กรณีผู้ค้างภาษีอากรผิดนัดการชำระหนี้ค่าภาษีอากร

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 150/2504

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 150/2504 ฎีกาที่ 692/2506



คำว่า การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึง การใช้อำนาจของเจ้าพนักงาน ประเมินตามประมวลรัษฎากรที่จะสั่งหรือบังคับ หรือกระทำการใดๆ โดยอาศัยอำนาจตาม ประมวลรัษฎากร ให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ชำระ ภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้อง ปฏิบัติตามคำสั่ง เพื่อให้ชำระภาษีหรือชำระภาษีให้ถูกต้อง

हींอันเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ประมวล- รัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจกรมสรรพากร ที่จะเรียกเก็บ ยึด และสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้ที่ค้างชำระภาษีอากรได้โดยไม่ต้องนำ คดีฟ้องร้องต่อศาล ฉะนั้นกรมสรรพากรผู้ร้อง แม้จะเป็นบุคคลภายนอกก็อาจจะใช้สิทธิขอให้ บังคับเหนือทรัพย์สินของจำเลยได้ตามกฎหมาย จำเลยไม่มีทรัพย์สินอื่นที่ผู้ร้องจะเอาชำระได้ ผู้ร้องจึงมีสิทธิที่จะขอเฉลี่ยได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 290¹⁸ (ปัจจุบันคือ มาตรา 326)

มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 หมายถึง จำนวนภาษีอากรที่ ผู้ต้องเสียหรือนำส่งมิได้ชำระให้ครบถ้วนตาม แบบแสดงรายการที่ยื่นหรือตามหนังสือแจ้ง ภาษีอากร และเบี้ยปรับเงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษี ตามมาตรา 27 ทวิ มาตรา 89/2 และมาตรา 115 ตามลำดับ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการ

เร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งกำหนดว่าในการ ดำเนินการเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้ กระทำโดยการยึดหรืออายัดและขายทอด ตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากร

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตาม มาตรา 12 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมี อำนาจบังคับให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระหนี้ภาษี อากรที่ค้างชำระได้เองโดยไม่ต้องขอให้ศาลมี คำสั่งบังคับให้แต่อย่างใด กระบวนการจัดเก็บ ภาษีอากรของกรมสรรพากรมิได้ยุติแค่การ ชำระภาษีเท่านั้น แต่กระบวนการจัดเก็บภาษี อากรยังครอบคลุมไปถึงกรณีการเร่งรัดจัดเก็บ หนี้ภาษีอากรค้างด้วย

๓ แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1¹⁹ นาย พ. ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว แต่ เมื่อได้มีประกาศกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2534 ให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับผู้ค้างภาษี ซึ่งนาย พ. ก็ได้ยื่นคำร้องขอใช้สิทธิตาม ประกาศกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2534 ด้วย โดยขอลงทุนการอุทธรณ์และขอผ่อนชำระเป็น จำนวน 12 งวด ต่อมานาย พ. ผิดนัดชำระหนี้

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1120/2526

¹⁹ หนังสือที่ กค 0811 (กม.03)/6915 ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2545



ไม่ตรงตามกำหนดเวลาและไม่สามารถนำหลักทรัพย์มาค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีได้ จึงไม่ได้รับสิทธิตามประกาศกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2534 ดังนั้น เมื่อนาย พ.ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว และได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ไว้แต่ได้ขอลงการอุทธรณ์ การประเมินกรณีดังกล่าวมิใช่เป็นการประเมินผิดหรือเป็นการประเมินซ้ำ กรณีจึงไม่อาจยกเลิกการประเมินตามที่ร้องขอได้

เรื่องที่ 2⁰ กรณีผู้ค้างภาษีอากรนำทรัพย์สินของตนหรือของบุคคลอื่นมาจดจำนองเป็นประกันการชำระหนี้ภาษีอากรกับกรมสรรพากรนั้น เมื่อผู้ค้างภาษีอากรผิदनัดชำระหนี้กรมสรรพากรควรพิจารณาดำเนินการในแต่ละกรณีดังนี้

1. กรณีผู้ค้างภาษีอากรนำทรัพย์สินอันเป็นกรรมสิทธิ์ของตนหรือทรัพย์สินของบุคคลภายนอกมาจดจำนองเป็นประกันการชำระหนี้ภาษีอากรกับกรมสรรพากรตามระเบียบฯ ต่อมาหากผู้ค้างภาษีอากรผิदनัดการชำระหนี้กรมสรรพากรไม่จำต้องฟ้องบังคับจำนองเสมอไป หากทรัพย์สินที่จำนองนั้นไม่พอที่จะชำระหนี้

กรมสรรพากรสามารถฟ้องคดีบังคับชำระหนี้ อย่างเจ้าหนี้สามัญเพื่อยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดได้ และหากได้เงินไม่พอชำระหนี้ยังสามารถดำเนินการยึดทรัพย์สินอื่นของผู้ค้างภาษีอากรนำมาชำระหนี้ได้อีก

2. กรมสรรพากรมีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร ทั้งนี้ ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะติดจำนองหรือไม่ก็ตาม

3. กรณีผู้ค้างภาษีอากรนำทรัพย์สินอันเป็นกรรมสิทธิ์ของบุคคลภายนอกมาจดจำนองเป็นประกันการชำระหนี้ภาษีอากรกับกรมสรรพากรตามระเบียบฯ ต่อมาผู้ค้างภาษีอากรผิदनัดการชำระหนี้ กรมสรรพากรจะต้องฟ้องบังคับจำนองเอากับทรัพย์สินจำนองเท่านั้น จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึดทรัพย์สินจำนองขายทอดตลาดไม่ได้ เนื่องจากทรัพย์สินดังกล่าวไม่ใช่ของผู้ค้างภาษีอากร

เรื่องที่ 3¹ กรณีนาย ส. ค้างชำระภาษีอากรตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร บ.ช.35 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2541 จำนวน

²⁰ หนังสือที่ กค 0811/5214 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2545

²¹ หนังสือที่ กค 0702 (กม.05)/1044 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2552



เงิน 4,800 บาท ซึ่งหนี้ภาษีอากรรายนาย ส. ได้สิ้นสุดระยะเวลาในการใช้สิทธิเรียกร้อง ตามกฎหมายแล้วในวันที่ 31 มีนาคม 2551 แต่นาย ส. ได้รับสภาพความรับผิดในหนี้ ภาษีอากรค้างดังกล่าว โดยทำเป็นหนังสือในวันที่ 23 กรกฎาคม 2551 ซึ่งมีผลให้สิทธิเรียกร้องที่เกิดขึ้นจากการที่นาย ส. รับสภาพความรับผิดโดยมีหลักฐานเป็นหนังสือดังกล่าว มีกำหนดอายุความสองปีนับแต่วันที่ได้รับความรับผิดตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/35 กรมสรรพากรจึงมีอำนาจที่จะดำเนินการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และดำเนินการทางศาลกับนาย ส. ภายในกำหนดอายุความสองปี²²

เรื่องที่ 4²³ จำเลยที่ 2 เคยเป็นกรรมการผู้จัดการจำเลยที่ 1 จึงต้องรู้ว่าจำเลยที่ 1 มีหนี้ค่าภาษีที่ต้องชำระแก่โจทก์ ต่อมาจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 มีหน้าที่ชำระสะสางกิจการของจำเลยที่ 1 ให้เสร็จสิ้นไปกับการจัดการใช้หนี้เงินและแจกจ่ายทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 รวมทั้งถ้าเจ้าหนี้คนใดมิได้ทวงถามให้ใช้หนี้ต้องมีหน้าที่วางเงินเท่าจำนวนหนี้ นั้น ดังนั้น จำเลยที่ 2 จึงต้องชำระหนี้

ภาษีอากรค้างของจำเลยที่ 1 ให้แก่โจทก์ก่อนหรือวางเงินเท่ากับจำนวนหนี้ค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์ตามกฎหมายก่อนที่จะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แต่จำเลยที่ 2 มิได้ชำระหนี้ ภาษีอากรดังกล่าวให้แก่โจทก์และได้แบ่งคืนทรัพย์สินไป ถือว่าจำเลยที่ 2 ละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 และเป็นการจงใจปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนกฎหมาย อันเป็นละเมิดต่อโจทก์ จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดในความเสียหายจากการที่ทำให้โจทก์ไม่ได้ชำระหนี้ภาษีอากรที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระ แต่ความรับผิดของจำเลยที่ 2 ในฐานะผู้ชำระบัญชีจำเลยที่ 1 ซึ่งกระทำละเมิดต่อโจทก์ คงรับผิดไม่เกินกว่าเงินสดคงเหลือที่จำเลยที่ 1 มีอยู่ในวันจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี จำเลยที่ 1 มีหนี้ภาษีธุรกิจเฉพาะค้างชำระแก่โจทก์เป็นเงินภาษี 1,493,353.17 บาท เบี้ยปรับ 746,676.59 บาท พร้อมเงินเพิ่มคำนวณถึงวันฟ้องและภาษีส่วนท้องถิ่นเพิ่มเติมรวมจำนวนทั้งสิ้น 3,351,084.21 บาท แต่ในวันจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีปรากฏว่า จำเลยที่ 1 มีเงินสดคงเหลือมากกว่าจำนวนหนี้ที่ค้างชำระแก่โจทก์ จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดแก่โจทก์ในหนี้ค่าภาษีอากรที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระ

²² เทียบได้กับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4862/2543

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3719/2564



จำนวน 3,351,084.21 บาท แม้จำเลยที่ 1 จะจดทะเบียนเลิกบริษัทเมื่อวันที่ 16 พฤศจิกายน 2555 และจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีเมื่อวันที่ 4 ธันวาคม 2555 แต่ก็ปรากฏว่าจำเลยที่ 2 เคยไปพบเจ้าพนักงานและยินยอมให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบ แสดงให้เห็นว่าจำเลยที่ 2 รู้อยู่แล้วว่า จำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าภาษีและเบี้ยปรับเงินเพิ่มแก่โจทก์ ต่อมาเจ้าพนักงานส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะให้จำเลยที่ 1 ทราบแล้ว โดยชอบเมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 2556 จำเลยที่ 2 ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 จึงต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรและเบี้ยปรับเงินเพิ่มคำนวณถึงวันฟ้องที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระโจทก์จำนวน 3,351,084.21 บาท ซึ่งไม่เกินวงเงินที่เป็นทรัพย์สินคงเหลือ ณ วันที่ที่สุดแห่งการชำระบัญชี พร้อมดอกเบี้ยจากต้นเงินดังกล่าวในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนถึงวันที่ 10 เมษายน 2564 และในอัตราร้อยละ 5 ต่อปี นับแต่วันที่ 11 เมษายน 2564 เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ หรืออัตราดอกเบี้ยที่ปรับเปลี่ยนโดยพระราชกฤษฎีกาบวกด้วยอัตราเพิ่มร้อยละ 2 ต่อปี แต่ต้องไม่เกินอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ตามที่โจทก์ขอ

เรื่องที่ 5²⁴ ผู้ร้องสอดอาศัยอำนาจตาม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ยึดที่ดินพิพาทเพื่อขายทอดตลาดนำเงินชำระหนี้ค่าภาษีอากร ค้างก่อนที่ผู้ร้องจะยื่นคำร้องขอให้มีการฟ้องผู้ร้องได้กรรมสิทธิ์ในที่ดินพิพาทโดยการครอบครองปรปักษ์ สิทธิของผู้ร้องสอดดังกล่าวถือเป็นสิทธิอื่นๆ ซึ่งบุคคลภายนอกอาจร้องขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินนั้นได้ตามกฎหมายการที่ผู้ร้องนำคำสั่งศาลที่ให้ที่ดินพิพาทตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ร้องตาม ป.พ.พ. มาตรา 1382 ไปขอเปลี่ยนแปลงทะเบียนเป็นชื่อของผู้ร้องถือเป็นการดำเนินการในชั้นบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งหากเจ้าพนักงานที่ดินดำเนินการให้ยอมจะเกิดความเสียหายแก่ผู้ร้องสอด ผู้ร้องสอดจึงเป็นผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งและถูกโต้แย้งสิทธิ ชอบที่จะร้องขอเข้ามาในชั้นบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งได้ ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 57 (1)

ข้อพิพาท

คำว่า “ผู้ร้องสอด” คือ บุคคลภายนอกซึ่งมิใช่คู่ความอาจเข้ามาเป็นคู่ความได้ด้วยการร้องสอด ศึกษาได้จาก ป.วิ.พ. มาตรา 57 และมาตรา 58

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2823/2564



เรื่องที่ 6²⁵ ผู้ร้องยื่นคำร้องว่าจำเลย ค้างชำระภาษีอากรแก่ผู้ร้องเป็นเงิน 3,936,443 บาท (ยังไม่รวมเงินเพิ่มตามกฎหมาย) ผู้ร้องมี ประกาศให้ยึดที่ดินโฉนดเลขที่ 1, 2, 3, 4 และ 5 ซึ่งมีชื่อจำเลยเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์เพื่อบังคับ ชำระภาษีอากรค้างก่อนที่โจทก์จะฟ้องจำเลย เป็นคดีนี้ โจทก์และจำเลยยื่นคำคัดค้านโดย มิได้ปฏิเสธหนี้ภาษีอากรที่จำเลยค้างชำระ ทั้ง ปรากฏตามเอกสารท้ายคำร้องฟังได้ว่าจำเลย ค้างชำระภาษีอากรดังกล่าวแก่ผู้ร้องจริง ผู้ร้อง จึงมีอำนาจสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของจำเลยผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรได้โดย มิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 อันเป็นกฎหมาย พิเศษที่ให้อำนาจผู้ร้องในการบังคับเอาแก่ ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรโดยไม่ต้อง นำคดีมาฟ้องร้องต่อศาลดังเช่นเจ้าหนี้รายอื่นๆ เมื่อความปรากฏต่อศาลชั้นต้นในภายหลังว่า ผู้ร้องยึดที่ดินตามที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาให้ จำเลยโอนกรรมสิทธิ์กลับคืนมาเป็นชื่อโจทก์ ไว้ก่อนแล้ว จึงเป็นกรณีที่จำเลยไม่สามารถโอน กรรมสิทธิ์ที่ดินเป็นชื่อโจทก์ตามคำพิพากษา ศาลชั้นต้น และไม่อาจถือเอาคำพิพากษาแทน การแสดงเจตนาของจำเลยอันเป็นการกระทบ

ต่อสิทธิของผู้ร้องตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ กรณีเช่นนี้ศาลชั้นต้นชอบที่จะมีคำสั่งให้จำเลย ชดใช้ราคาที่ดินแทนการโอนกรรมสิทธิ์ เพื่อให้ การบังคับคดีตามคำพิพากษาดำเนินไปได้ โดยครบถ้วนและถูกต้อง การที่ศาลชั้นต้นมี คำสั่งให้โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินทั้งสามแปลงแก่ โจทก์โดยปราศจากภาระติดพัน เนื่องจากที่ดิน เป็นของโจทก์ซึ่งมิใช่ลูกหนี้ผู้ร้องจึงไม่ชอบ แม้ ผู้ร้องขอเข้ามาในคดีโดยอ้างสิทธิว่าเป็นการ ร้องสอดตาม ป.วิ.พ. มาตรา 57 (1) แต่เนื้อหา ตามคำร้องเป็นเรื่องที่ผู้ร้องกล่าวอ้างว่าโจทก์ จะบังคับคดีให้มีการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินที่ผู้ร้อง ยึดไว้ก่อนแล้วไม่ได้ ต้องบังคับให้จำเลยชดใช้ ราคาที่ดินแทน เป็นการขอให้ศาลทำคำวินิจฉัย ชั่วขาดในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวกับการบังคับคดี ตามคำพิพากษาหรือคำสั่งตามมาตรา 302 วรรคหนึ่ง (เดิม) หากใช้เป็นคำร้องสอดตาม มาตรา 57 (1) ไม่ ผู้ร้องจึงมีอำนาจยื่นคำร้อง และคำร้องของผู้ร้องชอบด้วยกฎหมาย ศาลฎีกา มีอำนาจพิพากษาไปตามรูปเรื่องที่ถูกต้องได้

เรื่องที่ 7²⁶ มูลหนี้ตามคำฟ้องที่โจทก์ นำมาฟ้องคดีนี้เป็นมูลหนี้ค่าเบี้ยปรับในหนี้ภาษี อากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากร ไม่มีบทบัญญัติ

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8212/2561

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6095/2560



ให้โจทก์คิดดอกเบี้ยจากเบี้ยปรับดังกล่าวได้ แม้ว่าการฟ้องคดีของโจทก์จะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของโจทก์ร่วมในนามตนเองตาม ป.พ.พ. มาตรา 233 แต่การใช้สิทธิเรียกร้องของโจทก์ก็ห้ามมิให้โจทก์ได้รับชำระหนี้มากกว่าจำนวนที่ค้างชำระ ตามมาตรา 235 วรรคสอง ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยจากเบี้ยปรับ

เรื่องที่ 8²⁷ ก่อนที่ศาลมีคำสั่งถึงที่สุดให้เพิกถอนการขายทอดตลาด โจทก์มีหน้าที่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย และจำเลยรับเงินภาษีที่มีการนำส่งดังกล่าวโดยมีสิทธิตามกฎหมาย การที่ศาลมีคำสั่งถึงที่สุดให้เพิกถอนการขายทอดตลาดเป็นเหตุที่เกิดขึ้นภายหลังและมีใช้เหตุที่จะโทษจำเลยได้ จำเลยจึงยังไม่มีควมรับผิดชอบใดๆ ที่จะต้องคืนเงินภาษีและดอกเบี้ยแก่โจทก์ แต่เมื่อต่อมามีการเพิกถอนการขายทอดตลาด และโจทก์ได้ยื่นคำร้องเมื่อวันที่ 29 มกราคม 2552 ทวงถามให้จำเลยคืนเงินดังกล่าว กรณีเป็นหนี้เงินจำเลยจึงตกเป็นผู้ผิดนัดไม่ชำระหนี้และต้อง

รับผิดชอบดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี²⁸ นับแต่วันที่ 29 มกราคม 2552 เป็นต้นไปตาม ป.พ.พ. มาตรา 204 วรรคหนึ่ง และมาตรา 224 วรรคหนึ่ง มิใช่ นับแต่วันที่โจทก์ชำระเงิน

เรื่องที่ 9²⁹ กรณีหนี้จำนองมีจำนวนน้อยกว่าหนี้ประธาน หากเอาทรัพย์สินจำนองหลุดและทรัพย์สินนั้นมีราคาต่ำกว่าจำนวนเงินที่ค้างชำระ หรือถ้าเอาทรัพย์สินจำนองออกขายทอดตลาดใช้หนี้ ได้เงินจำนวนสุทธิน้อยกว่าจำนวนเงินที่ค้างชำระ เงินยังขาดอยู่เท่าใด ลูกหนี้ไม่ต้องรับผิดชอบในเงินที่ขาดนั้น แต่ในส่วนที่เกินกว่าวงเงินจำนอง ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบหนี้ประธานต่อเจ้าหนี้จนครบจำนวนต่อไป ตามหนังสือสัญญาจำนองที่ดินระหว่างจำเลยที่ 5 กับโจทก์ จำเลยที่ 5 ตกลงจำนองที่ดินแก่โจทก์เพื่อเป็นประกันการผ่อนชำระหนี้ค่าภาษีอากร 593,750 บาท จากหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้ประธาน 1,255,291.40 บาท โดยไม่มีข้อตกลงยกเว้นตาม ป.พ.พ. มาตรา 733 ถ้านำที่ดินของจำเลยที่ 5 ขายทอดตลาดแล้วได้เงินจำนวนสุทธิน้อยกว่า 593,750 บาท

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1304/2559

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกานี้ เป็นการวินิจฉัยตามกฎหมายเดิม ก่อนที่จะมีการแก้ไขบทบัญญัติตามมาตรา 224 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พ.ศ. 2564 ให้ใช้แก่การคิดดอกเบี้ยผิดนัดที่ถึงกำหนดเวลาชำระตั้งแต่วันที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ แต่ไม่กระทบกระเทือนถึงการคิดดอกเบี้ยผิดนัดในระหว่างช่วงเวลาก่อนที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15363/2557



เงินยังขาดจากจำนวน 593,750 บาท อยู่เท่าใด จำเลยที่ 1 ถึงที่ 5 ไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนของจำนวนเงินตามสัญญาจ้างของที่ยังขาดอยู่ แต่หากนำที่ดินของจำเลยที่ 5 ดังกล่าวออกขายทอดตลาดแล้วได้เงินจำนวนสุทธิมากกว่า 593,750 บาท เงินส่วนที่เกินจากจำนวน 593,750 บาท โจทก์ต้องคืนให้แก่จำเลยที่ 5 เนื่องจากเกินวงเงินจ้างของที่จำเลยที่ 5 มีเจตนาทำสัญญาจ้างที่ดินเพื่อเป็นประกันหนี้ค่าภาษีอากรของจำเลยที่ 1 สำหรับจำนวนหนี้ค่าภาษีอากรที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระแก่โจทก์ในส่วนที่เกินจำนวน 593,750 บาท ตามที่กำหนดไว้ในหนังสือสัญญาจ้างที่ดินซึ่งเป็นหนี้ประณานั้น จำเลยที่ 1 ยังต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ในหนี้ค่าภาษีอากรค้างส่วนที่เกินจากวงเงินจ้างจนครบถ้วนต่อไป ดังนั้น จำเลยที่ 2 ในฐานะหุ้นส่วนผู้จัดการและจำเลยที่ 3 ถึงที่ 5 ในฐานะผู้ค้ำประกัน จึงต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรค้างของจำเลยที่ 1 เพราะเป็นความรับผิดชอบต่างหากจากสัญญาจ้างในหนี้ค่าภาษีอากรที่เกินจากวงเงินจ้างจนครบถ้วนต่อไปด้วย

เรื่องที่ 10³⁰ จำเลยที่ 1 รู้อยู่แล้วว่ามีหนี้ค่าภาษีอากรค้างชำระแก่โจทก์ แม้จำเลยที่ 1

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1951/2553

³¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3535/2550

ผ่อนชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์ทุกเดือน และในระหว่างผ่อนชำระโจทก์จะไม่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 ก็ตาม แต่การที่จำเลยที่ 1 จดทะเบียนให้ที่ดินแก่จำเลยที่ 2 จำเลยที่ 1 ย่อมรู้อยู่ว่าจะเป็นทางให้โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าหนี้เสียเปรียบไม่อาจบังคับชำระหนี้ได้ เพราะจำเลยที่ 1 ไม่มีทรัพย์สินอื่นที่โจทก์จะบังคับเอาชำระหนี้ได้ การที่โจทก์ยังไม่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 ในระหว่างที่ผ่อนชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์นั้น ไม่เป็นเหตุให้จำเลยที่ 1 สามารถทำนิติกรรมใดอันจะเป็นทางให้โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าหนี้เสียเปรียบการที่จำเลยที่ 1 จดทะเบียนให้ที่ดินแก่จำเลยที่ 2 จึงเป็นการฉ้อฉล

เรื่องที่ 11³¹ สัญญาจ้างที่ดินระหว่างกรมสรรพากรโจทก์กับจำเลยที่ 2 เป็นประกันการผ่อนชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างของจำเลยที่ 1 ไม่มีข้อตกลงว่า ถ้าเอาทรัพย์สินซึ่งจ้างออกขายทอดตลาดให้หนี้ได้เงินจำนวนสุทธิน้อยกว่าจำนวนเงินที่ค้างชำระกัน เงินยังขาดจำนวนอยู่เท่าใดจำเลยที่ 1 ต้องรับผิดชอบในเงินนั้น อันเป็นการยกเว้นบทบัญญัติ ป.พ.พ. มาตรา 733 กรณีจึงต้องอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติ



ของมาตราดังกล่าว คือ หากบังคับจำนอง
ได้เงินไม่พอชำระหนี้จำเลยที่ 1 ไม่ต้องรับผิดชอบ
ในส่วนที่ขาด ทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ มาตรา 733 มิได้มีข้อจำกัดการใช้
บังคับเฉพาะกรณีที่ถูกหนี้จำนองทรัพย์สินของ
ตนเองเท่านั้น

2.2 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เช่น

การจ่ายดอกเบี้ยจากการผิมนัดชำระหนี้
ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก)
แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษี
 ณ ที่จ่าย แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกฎหมายไม่ได้
กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย เช่น ดอกเบี้ยจาก
การผิมนัดชำระหนี้ค่าเช่าซื้อ ผิมนัดชำระ
ค่าสินค้า ผิมนัดชำระค่าบริการ และมีการให้
ดอกเบี้ยระหว่างผิมนัด อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้จ่าย
ดอกเบี้ยเป็นธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการ
ธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วย
การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์
และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ และบริษัทบริหาร
สินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหาร
สินทรัพย์ จ่ายดอกเบี้ยผิมนัดชำระหนี้ให้แก่
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีนี้ผู้จ่าย

ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ใน
อัตราร้อยละ 1.0³²

ข้อพิจารณา³³

เงินได้ที่เบ็ดเสร็จรวมทั้งเงินได้ที่มิ
ลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยตามมาตรา
40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง
เงินได้ที่มีลักษณะเป็นหนี้อุปกรณของหนี้ประธาน
โดยคำนวณจากหนี้ประธานในอัตราและตาม
ระยะเวลาที่กำหนดโดยนิติกรรมสัญญาหรือ
บทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งฝ่ายที่เป็นลูกหนี้
หรือตกเป็นลูกหนี้เป็นผู้จ่ายหรือชำระเพิ่มขึ้น
จากหนี้ประธานตามข้อตกลงของนิติกรรม
สัญญาหรือบทบัญญัติของกฎหมาย ให้แก่
ฝ่ายที่เป็นเจ้าหนี้

๖ แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1³⁴ การจ่ายดอกเบี้ยเงินเบิก
เกินบัญชีดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามสัญญาเงินกู้
ดอกเบี้ยตัวสัญญาใช้เงิน ดอกเบี้ยจากการ
ผิมนัดชำระหนี้ค่านั่งสือค่าประกันของ
ธนาคาร และดอกเบี้ยจ่ายจากการผิมนัดชำระ
หนี้คำนวณถึงวันที่มีคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการให้แก่
ธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทตามกฎหมายว่า

³² ข้อ 4 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร
มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

³³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 736/2550

³⁴ หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/2206 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2546



ด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 อย่างไรก็ดี หากปรากฏว่า เป็นการจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมและดอกเบี้ยตัวเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น บริษัทฯ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

เรื่องที่ 2³⁵ บริษัทในประเทศสิงคโปร์ ให้บริษัทฯ ผ่อนชำระค่าหุ้นเป็นเวลา 12 ปี โดยไม่มีดอกเบี้ย เมื่อบริษัทฯ ไม่ได้จ่ายดอกเบี้ยให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์ บริษัทฯ จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากบริษัทในประเทศสิงคโปร์ คิดดอกเบี้ยกรณีบริษัทฯ ผิดนัดชำระหนี้ค่าหุ้นที่ตกลงผ่อนชำระ ถือได้ว่าบริษัทในประเทศสิงคโปร์ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินค่าดอกเบี้ยดังกล่าว บริษัทฯ มีหน้าที่หัก

ภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3³⁶ บริษัทฯ จะต้องชำระดอกเบี้ยอันเกิดจากการชำระราคาสินค้าเกินกำหนดเวลา ซึ่งมีการผ่อนปรนให้ชำระราคาสินค้าที่ชำระเกินกำหนดเวลาโดยคิดดอกเบี้ยให้แก่บริษัทเจ้าหนี้ ดอกเบี้ยดังกล่าวเข้าลักษณะเงินได้ทำนองเดียวกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ ค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม ตามมาตรา 40 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายดอกเบี้ยให้กับบริษัท น. จำกัด บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

2.3 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น

เรื่องที่ 1³⁷ กรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้เช่าซื้อรถจักรยานยนต์กับลูกค้า แต่ต่อมาลูกค้าได้นำรถจักรยานยนต์ไปจำหน่าย ซึ่งเป็นการกระทำที่ขัดต่อข้อตกลงในสัญญาให้เช่าซื้อและเข้าลักษณะฐานความผิดฉ้อโกงหรือ

³⁵ หนังสือที่ กค 0702/8489 ลงวันที่ 9 ตุลาคม 2552

³⁶ หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/1963 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2546

³⁷ หนังสือที่ กค 0702/709 ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2565



ยกยอกทรัพย์ตามประมวลกฎหมายอาญา เป็นเหตุให้บริษัทฯ ไม่ใช้สิทธิรับชำระหนี้จากลูกค้า หลังจากการทราบถึงเหตุดังกล่าว ซึ่งการผิดนัดชำระหนี้เนื่องจากการผิดสัญญา นั้นเป็นมูลเหตุให้บริษัทฯ สามารถดำเนินการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ผ่านการฟ้องร้องต่อศาลเป็นคดีแพ่งเกี่ยวเนื่องกับคดีอาญาได้ หนี้ที่เกิดขึ้นจากการกระทำความผิดอาญาซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการผิดสัญญาเข้าข้อจึงเข้าลักษณะเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการของบริษัทฯ กรณีเช่นนี้ หากบริษัทฯ ได้นำหนี้ดังกล่าวไปรวมเป็นเงินได้ในการค้าขายกำไรสุทธิแล้ว หนี้ดังกล่าวย่อมเข้าลักษณะเป็นหนี้สูญที่จะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามข้อ 3 แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)³⁸

เรื่องที่ 2³⁸ การคำนวณรายได้ และรายจ่ายเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตาม

มาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ทำสัญญากู้ยืมเงินจากส่วนราชการ ครบกำหนดชำระเมื่อวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2554 แต่บริษัทฯ ไม่สามารถชำระคืนเงินกู้ได้ทั้งหมด จึงต้องเสียค่าปรับตามสัญญาให้ส่วนราชการ ในอัตราร้อยละ 15 ต่อปี นับแต่วันผิดนัดชำระหนี้ ซึ่งบริษัทฯ ได้นำค่าปรับไปรวมคำนวณเป็นรายจ่ายในการยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่ปี 2554 ปี 2556 แล้ว ต่อมาส่วนราชการ และบริษัทฯ ได้ทำสัญญาชำระคืนเงินยืม สัญญาเลขที่ 1 เมื่อวันที่ 9 เมษายน 2557 และในข้อ 1.2 ของสัญญาดังกล่าว ส่วนราชการ ได้ผ่อนผันให้บริษัทฯ ผ่อนชำระค่าเบี่ยปรับผิดนัดชำระหนี้เงินต้นคงค้างจำนวน 458,475,351.85 บาท โดยแบ่งชำระเป็น 5 งวด ภายในวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ชำระงวดแรกภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2565 และงวดสุดท้ายภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2569 ค่าเบี่ยปรับผิดนัดชำระหนี้ดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายที่มีความแน่นอน ซึ่งบริษัทฯ จะต้องจ่ายให้ส่วนราชการ ตามสัญญาเลขที่ 2 นับแต่วันที่ผิดนัดชำระหนี้ เพียงแต่เงินค่าเบี่ยปรับดังกล่าวได้รับการผ่อนผันชะลอการจ่ายจากส่วนราชการ ไว้ก่อน ดังนั้น บริษัทฯ จะต้องรับรู้เป็นรายจ่ายของ

³⁸ หนังสือที่ กค 0702/5296 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2558



รอบระยะเวลาบัญชีที่มีการผิदनชำระหนี้ดังกล่าว โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3³⁹ บริษัทฯ ได้รับเบี้ยปรับ (ดอกเบี้ย) เนื่องจากการผิदनชำระหนี้บริษัทฯ ต้องบันทึกเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายได้เกิดขึ้นโดยใช้หลักเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับดังกล่าว จึงมิใช่รายได้จากการผลิตซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ดังนั้น หากบริษัทฯ ได้บันทึกเบี้ยปรับเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เมื่อผู้บริหารแผนฟื้นฟูทำการปรับเบี้ยปรับเป็นทุน (หุ้น) บริษัทฯ จึงไม่ต้องนำมูลค่าหุ้นที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก และบริษัทฯ จะชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นหุ้นไม่ได้

เรื่องที่ 4⁴⁰ กรณีที่บริษัทฯ ชำระหนี้แทนลูกหนี้ที่ตกเป็นบุคคลล้มละลาย แต่ไม่อาจขอรับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ได้

เพราะมูลหนี้เกิดขึ้นภายหลังวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้เด็ดขาด ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ชำระหนี้ในฐานะผู้ค้ำประกันให้กับธนาคาร การชำระหนี้ดังกล่าวจึงถือเป็นผลเสียหายอันมิอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาค้ำประกันใดๆ ซึ่งบริษัทฯ มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร

2.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2.4.1) การชำระหนี้บางส่วนจะต้องคำนึงถึงจำนวนหนี้ด้วยว่ามีจำนวนเท่าไร หากชำระไม่ครบก็เป็นการชำระหนี้บางส่วน จึงมีปัญหาค่าที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า ในมูลหนี้ดังกล่าวมีข้อตกลงแยกหนี้ออกเป็นส่วนๆ หรือไม่ เช่น สัญญาเช่าซื้อ หรือการซื้อขายผ่อนส่งที่มีการแยกการชำระหนี้เป็นส่วนๆ เพราะฉะนั้นจึงสามารถแยกการชำระหนี้บางส่วนได้ โดยสัญญาเช่าซื้อสามารถชำระหนี้บางส่วนได้โดยลักษณะของสัญญา แต่การซื้อขายผ่อนส่งนั้นสามารถชำระเป็นส่วนๆ ได้ เพราะโดยข้อตกลงให้แบ่งผ่อนชำระซึ่งไม่เหมือนกับการเช่าซื้อ

³⁹ หนังสือที่ กค 0811/10833 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2544

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0706/7718 ลงวันที่ 17 สิงหาคม 2547



ข้อสังเกต เมื่อมีการแบ่งส่วนแล้ว หากลูกหนี้ได้ชำระหนี้ในงวดนั้นเต็มจำนวนแล้ว เจ้าหนี้จะปฏิเสธไม่รับชำระหนี้เพราะถือว่าเป็นการชำระหนี้บางส่วนไม่ได้ เพราะลูกหนี้ได้ชำระหนี้เต็มจำนวนสำหรับงวดนั้นๆ แล้ว แต่ถ้าลูกหนี้ชำระหนี้ในส่วนที่แบ่งชำระไม่ครบ เช่น ในงวดหนึ่ง ลูกหนี้จะต้องผ่อนชำระเป็นจำนวน 20,000 บาท แต่ลูกหนี้ชำระเพียง 15,000 บาท หากเจ้าหนี้ยอมรับชำระ หนี้ก็จะระงับไปเพียง 15,000 บาทเท่านั้น

ในส่วนของการนำไปปรับใช้กับประมวลระบฎฎากร เช่น ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลระบฎฎากร ซึ่งเป็นเรื่องความรับผิดชอบการขายสินค้าตามสัญญาให้เขาซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ซึ่งหมายถึงสัญญาเขาซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อนนั่นเอง ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่า ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้นๆ ด้วย

(ก) ได้รับชำระราคาสินค้า หรือ

(ข) ได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้โดยให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณี⁴¹

๖ แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1⁴² บริษัทฯ ได้ทำสัญญาให้เขาซื้อรถยนต์กับลูกค้าต่อมาลูกค้าผิดนัดไม่ชำระค่าเช่าซื้อตามงวดในสัญญา บริษัทฯ บอกเลิกสัญญาเช่าซื้อไปยังลูกค้าแล้ว แต่ลูกค้ายังไม่นำรถยนต์ส่งคืนบริษัทฯ ในกรณีดังกล่าว

(1) ถ้าบริษัทฯ แจ้งเลิกสัญญาเป็นหนังสือต่อผู้เช่าซื้อแล้ว นับแต่เดือนภาษีที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญาถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เขาซื้อ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลระบฎฎากร อีกต่อไป บริษัทฯ จึงไม่ต้องออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามงวดที่ถึงกำหนดชำระแต่ละงวด หลังจากการบอกเลิกสัญญาแล้ว

(2) เมื่อได้มีการบอกเลิกสัญญาเช่าซื้อเป็นหนังสือต่อผู้เช่าซื้อแล้วสัญญาเช่าซื้อเป็นอันสิ้นสุดลง การที่ลูกค้าผู้เช่าซื้อจะขอต่อสัญญาฉบับเดิมที่สิ้นสุดลงไปแล้วโดยยินยอม

⁴¹ โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 36/2536 เรื่อง การขายสินค้าตามสัญญาให้เขาซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลระบฎฎากร ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536 ประกอบด้วย

⁴² หนังสือที่ กค 0811/พ.13391 ลงวันที่ 11 กันยายน 2541



ชำระราคาเดิม ไม่อาจจะทำได้ นอกจากทำสัญญาเช่าซื้อขึ้นมาใหม่ และติดอากรแสตมป์ใหม่เท่านั้น

เรื่องที่ 2⁴³ กรณีการขายสินค้าโดยวิธีการให้เช่าซื้อนั้น ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ให้เช่าซื้อเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดแต่ละงวด เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้คือ ได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีเกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการชำระราคาสินค้า หรือออกใบกำกับภาษี ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้นๆ แล้วแต่กรณีตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 86 วรรคแรก ดังนั้น บริษัทฯ จึงต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ถึงกำหนดชำระราคาตามงวด ไม่ว่าผู้เช่าซื้อจะมาชำระราคาในวันที่ถึงกำหนดชำระหรือภายหลังจากวันที่ถึงกำหนดชำระราคาหรือไม่มาชำระราคาเลยก็ตาม ในกรณีที่

ผู้เช่าซื้อมิได้ชำระราคาตามงวด บริษัทฯ จะยังไม่ส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้เช่าซื้อก็ได้ ตามข้อ 2 (3) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 36/2536ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536

หากบริษัทฯ ประสงค์จะไม่ออกใบกำกับภาษีและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด บริษัทฯ มีสิทธิ์แจ้งเลิกสัญญาเป็นหนังสือต่อผู้เช่าซื้อและนับแต่เดือนภาษีที่ส่งหนังสือแจ้งเลิกสัญญาถือว่าไม่มีการขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อ ตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร อีกต่อไป ตามข้อ 2 (6) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 36/2536ฯ ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2536⁴⁴ กรณีตามข้อเท็จจริง นับแต่วันที่บริษัทฯ บอกลเลิกสัญญาแล้ว ต่อมาศาลพิพากษาตามสัญญาประนีประนอมยอมความถือว่าข้อตกลงระหว่างโจทก์ (ผู้ให้เช่าซื้อ) และจำเลย (ผู้เช่าซื้อ) เป็นสัญญาซื้อขายที่เกิดขึ้นใหม่ โดยมีข้อตกลงตามสัญญาเป็นสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบตามมาตรา 78 (2) ดังนั้น การชำระราคาในวันทำสัญญาจำนวนหนึ่งและการผ่อนชำระเป็นงวดตามข้อตกลงดังกล่าว

⁴³ หนังสือที่ กค 0811 (กม)/2008 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2541

⁴⁴ หนังสือที่ กค 0802/พ.848 ลงวันที่ 17 มกราคม 2537



ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเกิดขึ้นนับแต่มีการชำระราคาหรือเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดแต่ละงวด

เรื่องที่ 3⁴⁵ นาย ก. ได้ทำสัญญาเช่าซื้อรถยนต์กับผู้ให้เช่าซื้อ มีกำหนดระยะเวลาในการผ่อนชำระค่าเช่าซื้อรถยนต์ตามสัญญา 48 เดือน แต่เมื่อผ่อนชำระค่าเช่าซื้อรถยนต์จนถึงงวดที่ 36 แล้ว นาย ก. มีความประสงค์จะชำระเงินต้นคงค้างทั้งหมด เป็นเหตุให้จำนวนเงินที่ต้องชำระตามสัญญา (รวมจำนวนทั้งสิ้น 130,000 บาท) ลดลงจากที่ตกลงกันไว้ในสัญญานั้น กรณีดังกล่าว จึงเป็นการให้ส่วนลดที่ผู้ให้เช่าซื้อได้ลดให้ในภายหลังจากการขายสินค้า ไม่เข้าลักษณะเป็นส่วนลดที่ได้ลดให้ในขณะที่ขายสินค้า ผู้ให้เช่าซื้อจึงต้องนำมูลค่าส่วนลดดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79 และมาตรา 79 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 4⁴⁶ กรณีเกิดสถานการณ์อุทกภัยน้ำท่วมเกือบทุกภาคของประเทศ และมีประชาชนได้รับความเดือดร้อนจำนวนมาก

เมื่อคู่สัญญาเช่าซื้อได้ตกลงเปลี่ยนแปลงกำหนดชำระของงวดเช่าซื้อที่ยังมิได้ถึงกำหนดชำระไปแล้ว ผู้ให้เช่าซื้อมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่องวดเช่าซื้อที่มีการแก้ไขใหม่ถึงกำหนดชำระตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 5⁴⁷ ความรับผิดชอบในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการทำสัญญาเช่าซื้อโจทก์ซึ่งเป็นผู้ให้เช่าซื้อมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากจำเลยที่ 1 ผู้เช่าซื้อเมื่อถึงกำหนดชำระค่าเช่าซื้อแต่ละงวดเพื่อนำส่งกรมสรรพากรทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 78 (2) และมาตรา 82/4 ซึ่งหมายความว่าจำเลยที่ 1 จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเมื่อชำระค่าเช่าซื้อแต่ละงวดภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ออกชำระแทนจำเลยที่ 1 ไปแล้ว เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าเช่าซื้อซึ่งเป็นงวดที่จำเลยที่ 1 ผิดนัดมิได้ชำระค่าเช่าซื้อ เมื่อต่อมาโจทก์ทวงถามและบอกเลิกสัญญาเป็นเหตุให้สัญญาเช่าซื้อเลิกกันแล้วโจทก์และจำเลยที่ 1 จำต้องให้อีกฝ่ายหนึ่งได้กลับคืนสู่ฐานะดังที่เป็นอยู่เดิมตาม ป.พ.พ. มาตรา 391 วรรคหนึ่ง โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิ

⁴⁵ หนังสือที่ กค 0702/พ./9827 ลงวันที่ 29 ตุลาคม 2558

⁴⁶ หนังสือที่ กค 0702/พ./1120 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2555

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4619/2561



เรียกให้จำเลยที่ 1 ชำระค่าเช่าซื้อที่ค้างชำระ อยู่ก่อนเลิกสัญญาได้อีก คงเรียกได้แต่ค่าใช้ ทรัพย์หรือค่าขาดประโยชน์รวมทั้งค่าเสียหาย ซึ่งไม่ก่อให้เกิดความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น แม้โจทก์ออกเงินชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนจำเลยที่ 1 ไปก่อน ก็ไม่มีสิทธิเรียกร่อง เอาจากจำเลยที่ 1 ได้

(2.4.2) ดอกเบี้ยจากลูกค้ำกรณีผิดนัดชำระหนี้ค่าสินค้าหรือค่าบริการ

ดอกเบี้ยระหว่างการผิดนัด⁴⁸ เรียกว่า ดอกเบี้ยผิดนัด แบ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ออกเป็น 2 ประเภท คือ 1. มาตรา 224 ดอกเบี้ยผิดนัดกรณีหนี้เงิน และ 2. มาตรา 225 ดอกเบี้ยของหนี้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อราคาทรัพย์ที่เสียหายในระหว่างการผิดนัด

คำว่า “ลูกหนี้ผิดนัด” ก็คือ การที่ลูกหนี้ชำระหนี้ล่าช้า ซึ่งเป็นเรื่องที่ไม่ถูกต้องตามความประสงค์แห่งมูลหนี้ ดังนั้น เมื่อลูกหนี้มาชำระหนี้ในภายหลัง เจ้าหนี้จึงมีสิทธิเรียกดอกเบี้ยเพื่อทดแทนความเสียหายตามมาตรา 215 ได้ เพราะถือว่าลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้

ต้องตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้ เนื่องจากเจ้าหนี้ต้องการให้ลูกหนี้ชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา

มีประเด็นว่า ดอกเบี้ยจากลูกค้ำกรณีผิดนัดชำระหนี้ค่าสินค้าหรือค่าบริการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เมื่อพิจารณาตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 3 ประเภท ด้วยกัน คือ 1) การขายสินค้าในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ 2) การให้บริการในราชอาณาจักรโดยผู้ประกอบการ และ 3) การนำเข้าโดยผู้นำเข้า

ตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร วินิจฉัยไว้ว่า ดอกเบี้ยจากลูกค้ำกรณีผิดนัดชำระหนี้ค่าสินค้าหรือค่าบริการ ไม่ถือเป็นรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

➤ แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1⁴⁹ ลูกค้ำของบริษัท ค้างชำระราคาค่าสินค้าเป็นเวลาประมาณ 2 ปี บริษัทฯ

⁴⁸ การจะถือว่าลูกหนี้ตกเป็นผู้ผิดนัดชำระหนี้ต้องบังคับตามบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 204 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4221/2564)

⁴⁹ หนังสือที่ กค 0811 (กม.03)/พ./439 ลงวันที่ 12 เมษายน 2544



จึงคิดดอกเบี้ยจากลูกค้ากรณีผิดนัดชำระหนี้ ค่าสินค้า ดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ได้รับจากการผิดนัดชำระหนี้ค่าสินค้า ไม่ถือเป็นรายได้จากการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เรื่องที่ 2⁵⁰ ดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ต้องชำระให้แก่ผู้รับเหมาเนื่องจากการที่บริษัทฯ ผิดนัดไม่ชำระเงินให้ผู้รับเหมาไม่ถือเป็นรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ตามมาตรา 77/1 (8) และ 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

เรื่องที่ 3⁵¹ กรณีที่บริษัทฯ ขายสินค้า โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินภายใน 20 วัน หากไม่ชำระภายในกำหนดเวลา ลูกค้าต้องเสียเงินเพิ่ม โดยถือเป็นดอกเบี้ยจากการผิดนัดชำระหนี้ค่าซื้อสินค้านั้นเงินดังกล่าวไม่ถือเป็นค่าขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (10) แห่ง

ประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

เรื่องที่ 4⁵² กรณีที่บริษัทฯ ขายสินค้า โดยมีเงื่อนไขการชำระเงินภายใน 20 วัน เมื่อลูกค้าไม่ชำระราคาสินค้าในกำหนดเวลา บริษัทฯ จะเรียกเก็บเงินเพิ่มจากการที่ลูกค้าไม่ชำระเงินภายในกำหนดเวลา โดยถือเป็นดอกเบี้ยจากการผิดนัดชำระหนี้ค่าซื้อสินค้านั้นเงินดังกล่าวไม่ถือเป็นค่าขายสินค้าหรือการให้บริการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (10) จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77/2 (1)

เรื่องที่ 5⁵³ กรณีการขายสินค้าเงินเชื่อ ซึ่งผู้ขายกำหนดระยะเวลาการชำระเงินตามความเหมาะสม และจะคิดดอกเบี้ยในกรณีที่ลูกค้าไม่ชำระเงิน หรือชำระเงินเลยกำหนดเวลา ดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ได้รับนั้นไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ได้รับจึงไม่ต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁵⁰ หนังสือที่ กค 0811/พ.17063 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2541

⁵¹ หนังสือที่ กค 0802/พ.13462 วันที่ 3 สิงหาคม 2537

⁵² หนังสือที่ กค 0802 (ก)/พ.1239 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2535 และที่ กค 0802 (กม)/พ.1405 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2537

⁵³ หนังสือที่ กค 0802 (ก)/พ.9493 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2535 และที่ กค 0802 (กม)/พ.1846 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2536



2.4 กาษัตริย์กิจเฉพาะ: เช่น

เรื่องที่ 1⁵⁴ กรณีค่าชดเชยความเสียหายที่เกิดจากการผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญา

1. เงินค่าชดเชยความเสียหายจากการผิดนัดชำระหนี้ กรณีธนาคารฯ เรียกเก็บจากลูกค้าที่ทำสัญญากับธนาคารฯ ว่าจะชำระหนี้ให้ธนาคารฯ เมื่อลูกค้าไม่ชำระหรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสัญญาถือเป็นการให้สินเชื่อแก่ลูกค้า โดยธนาคารฯ มีหลักเกณฑ์การคำนวณค่าชดเชยความเสียหาย หรือเบี้ยปรับจากการผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญาตามระเบียบปฏิบัติฯ สรุปได้ดังนี้

1.1 กรณีลูกค้าชำระหนี้ปกติไม่ผิดเงื่อนไขสัญญา ธนาคารฯ จะคิดอัตรากำไรตามที่ได้ตกลงกันไว้ (Profit Rate) ดังนั้นหากลูกค้าผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญาให้ดำเนินการกับลูกค้าในกรณีผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญาตามวิธีปฏิบัติโดยปกติ

1.2 แต่หากลูกค้าผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญาเพราะมีเหตุสุดวิสัยโดยได้แจ้งให้ธนาคารฯ ทราบ (ค้างชำระหนี้ไม่เกิน 2 งวด) ให้สาขาหน่วยงานอำนวยความสะดวกหรือหน่วยงานที่ได้รับมอบหมายพิจารณาถึงเหตุสุดวิสัย และความจำเป็นของลูกค้า ซึ่ง

ธนาคารฯ สามารถตรวจสอบได้และพิจารณาแล้วเห็นว่า ลูกค้ายังมีความตั้งใจในการชำระหนี้ ให้เจ้าหน้าที่ที่ดูแลลูกค้ารายนั้นเขียนรายงาน (Investigate Report) ถึงความจำเป็นของลูกค้าเป็นรายๆ ไป โดยนำเสนอผู้มีอำนาจอนุมัติสินเชื่อตามข้อบังคับธนาคารโดยขอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติ ลดหรือยกเว้นอัตราค่าชดเชยความเสียหาย หรืออัตราเบี้ยปรับจากการผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญา (ขอลดจากอัตราเดิมที่ธนาคารฯ ได้ประกาศไว้)

1.3 กรณีตามข้อ 1.2 เมื่อลูกหนี้ค้างชำระหนี้ตั้งแต่ 3 งวดขึ้นไป โดยยังไม่สามารถชำระหนี้ให้ธนาคารฯ ได้ ให้สาขาหรือหน่วยงานอำนวยความสะดวก จัดส่งหนี้ของลูกค้ารายนั้นไปให้หน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อดำเนินการต่อไป

2. สูตรการคำนวณ

$$= PA * F * n$$

PA หมายถึง ค่างวดที่ผิดนัดชำระหนี้

F หมายถึง อัตราค่าชดเชยความเสียหาย หรือ เบี้ยปรับจากการผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไขสัญญา

n หมายถึง ระยะเวลา (จำนวนวันที่ค้าง)

⁵⁴ หนังสือที่ กค 0702/6601 ลงวันที่ 15 กรกฎาคม 2558



ดังนั้น ค่าชดเชยความเสียหาย หรือ เบี้ยปรับ จากการผิดนัดชำระหนี้หรือผิดเงื่อนไข สัญญาตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เข้าลักษณะ เป็นรายรับจากการประกอบกิจการโดยปกติ เยี่ยงธนาคารพาณิชย์ ตามมาตรา 91/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ

เรื่องที่ 2⁵⁵ ดอกเบี้ยที่บริษัทฯ ได้รับจาก การผิดนัดชำระหนี้ ไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับที่ ได้จากการประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตาม มาตรา 91/2 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต⁵⁶ การประกอบกิจการโดยปกติ เยี่ยงธนาคารพาณิชย์ที่จะเข้าข่ายต้องเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะจะต้องมีลักษณะทำนองเดียวกับ ธนาคารและจะต้องประกอบกิจการดังกล่าว โดยปกติด้วย คำว่า “โดยปกติ” ย่อมมีความหมายอยู่ในตัวว่าได้ประกอบกิจการ ดังกล่าวเช่นที่เคยปฏิบัติมา

เรื่องที่ 3⁵⁷ กรณีเงินประกันที่ผู้ซื้อหรือ ผู้ขายต้องวางไว้กับนายหน้าซื้อขายล่วงหน้า

หรือสำนักหักบัญชีแล้วแต่กรณี เนื่องจาก การวางเงินประกันมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการ ไม่ปฏิบัติตามสัญญาของผู้ซื้อหรือผู้ขาย และ เป็นการคุ้มครองในเบื้องต้นแก่คู่สัญญาทั้งสอง ฝ่ายจากการผิดนัดชำระหนี้ที่อาจเกิดขึ้นได้ทั้ง จากฝ่ายผู้ซื้อและผู้ขาย และเมื่อข้อตกลงซื้อ ขายล่วงหน้าสิ้นสุดภาระผูกพันนายหน้าซื้อขาย ล่วงหน้าต้องคืนเงินประกันให้กับผู้ซื้อหรือผู้ขาย ที่ได้วางเงินประกันนั้นไว้ ดังนั้น เงินประกันที่ เรียกเก็บจากการซื้อขายข้อตกลงล่วงหน้าใน ตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ไม่ถือเป็นรายได้ของนายหน้าซื้อขายล่วงหน้า ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคล เงินประกันดังกล่าวมิใช่เงินที่นายหน้า ซื้อขายล่วงหน้าหรือสำนักหักบัญชีได้รับหรือ พึ่งได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ จึงไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐาน ภาษีในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่ถือเป็น รายรับในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด

เรื่องที่ 4⁵⁸ บริษัทฯ ได้โอนขายตัวแลก เงินตามราคาหน้าตัวแลกเงินหรือราคาตาม บัญชีของตัวแลกเงิน ซึ่งมีเงินต้นบวกดอกเบีย

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0706/พ./6225 วันที่ 26 มิถุนายน 2550

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552

⁵⁷ หนังสือที่ กค 0706/5847 วันที่ 18 มิถุนายน 2547

⁵⁸ หนังสือที่ กค 0706/8850 วันที่ 25 ตุลาคม 2549



ค้ำชำระ ณ วันโอนขายตัวแลกเงิน บริษัทฯ จะต้องนำดอกเบี้ยและดอกเบี้ยจากการผิदनชำระหนี้ตามสัญญาขายตัวแลกเงิน มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 65 และมาตรา 91/2 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 5⁵⁹ กรณีการตกลงชำระหนี้เงินต้นและดอกเบี้ย เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการชำระหนี้ตามสัญญากู้ยืม และมีการทำสัญญาประนอมหนี้เกิดขึ้น และมีการชำระเงินงวดแรกให้ตามสัญญาประนอมหนี้ เนื่องจากการชำระหนี้เกิดจากมูลหนี้ตามสัญญากู้ยืมเงินเดิมที่อยู่บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และเป็นมูลหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว บริษัทจึงต้องนำเงินจำนวนที่ได้รับมาเฉลี่ยตามสัดส่วนระหว่างเงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเงินเดิม ส่วนของดอกเบี้ยที่เฉลี่ยได้นำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 มาตรา 91/5 และมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 6⁶⁰ กรณีข้อตกลงการชำระหนี้เงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญาการประนอมหนี้ระหว่างบริษัทฯ กับบริษัท อ. นั้น หากไม่ขัด

กับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน ย่อมสามารถกระทำได้ แต่ในส่วนของบริษัทฯ จะมีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ ให้บริษัท อ. กู้ยืมเงิน โดยมีหลักฐานการกู้ยืมเงินเป็นตัวสัญญาใช้เงิน 4 ฉบับนั้น เข้าลักษณะการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ บริษัทฯ ต้องนำดอกเบี้ยที่ได้รับจากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าวมาคำนวณเป็นฐานเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยหากบริษัทฯ ใช้เกณฑ์เงินสดในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ ดอกเบี้ยที่ได้รับจริงในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ตามมาตรา 91/2 มาตรา 91/5 และมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัท อ. ผิदनไม่ชำระหนี้ตามตัวสัญญาใช้เงินให้ครบถ้วนตามกำหนด บริษัทฯ ผู้ให้กู้จึงยังไม่มีควมรับผิดชอบในการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับหนี้ส่วนที่ยังไม่ได้รับชำระหนี้

2. กรณีต่อมาเมื่อพ้นกำหนดการชำระหนี้ตามสัญญากู้ยืมเงินเดิม แต่มีการทำสัญญาประนอมหนี้ขึ้น บริษัท อ. ได้ชำระคืนเงินในงวดแรกจำนวน 226,500,000 บาท ให้แก่

⁵⁹ หนังสือที่ กค 0702/1241 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552

⁶⁰ หนังสือที่ กค 0702/1241 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552



บริษัทฯ ในวันที่ทำสัญญาประนอมหนี้เมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2548 เนื่องจากการชำระหนี้ดังกล่าวเกิดจากมูลหนี้ตามสัญญากู้ยืมเงินเดิมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และเป็นมูลหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว บริษัทฯ ต้องนำเงินจำนวนที่ได้รับดังกล่าวมาเฉลี่ยตามสัดส่วนระหว่างเงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเงินเดิม แล้วนำส่วนของดอกเบี้ยที่เฉลี่ยได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 91/2 มาตรา 91/5 และมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อ

บริษัท อ. ชำระคืนเงินให้แก่บริษัทฯ ในงวดที่สอง จำนวน 73,011,606.16 บาท ในวันที่ 13 กันยายน 2549 บริษัทฯ ต้องปฏิบัติเช่นเดียวกับงวดแรก เนื่องจากการชำระหนี้ดังกล่าวเกิดจากมูลหนี้ตามสัญญากู้ยืมเงินเดิมที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และเป็นมูลหนี้ที่ถึงกำหนดชำระแล้ว บริษัทฯ ต้องนำเงินจำนวนที่ได้รับดังกล่าวมาเฉลี่ยตามสัดส่วนระหว่างเงินต้นและดอกเบี้ยตามสัญญากู้ยืมเงินเดิม แล้วนำส่วนของดอกเบี้ยที่เฉลี่ยได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

