

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2252/2553

นางสาวบุญมา เจริญศิริโจทก์ โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 91/2, ป.รัชฎากร มาตรา 91/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์และ ส. ทำพิธีสมรสกันและอยู่กินกันฉันท์สามีภริยามาตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2534 ต่อมาวันที่ 6 ตุลาคม 2535 โจทก์และ ส. ซื้อที่ดินพร้อมอาคารพาณิชย์และจดจำนองไว้กับธนาคาร ระหว่างนั้นโจทก์และ ส. มีบุตรด้วยกัน 3 คน โดยทั้งหมดอาศัยอยู่ในอาคารพาณิชย์ดังกล่าวต่อมาวันที่ 4 ตุลาคม 2536 ส. ย้ายทะเบียนบ้านเข้ามาอยู่ในอาคารพาณิชย์ และวันที่ 22 เมษายน 2537 ได้จดทะเบียนสมรสกัน ต่อมาโจทก์และ ส. ได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2540 เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์และ ส. ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ และผู้ขายเป็นสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายอยู่กินด้วยกันมาตลอดโดยฝ่ายหนึ่งมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี มิใช่เป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า เดิมโจทก์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมกับนายสมชาย ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามโฉนดเลขที่ 209464 และ 209465 ต่อมาโจทก์และนายสมชายได้จดทะเบียนสมรสกัน และได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไป เจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์และนายสมชายในฐานะคณะบุคคลชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 343,200 บาท จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว โจทก์และนายสมชายจึงอุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยให้ปลดหนี้ภาษีให้แก่นายสมชาย แต่ยกอุทธรณ์ของโจทก์โดยให้เหตุผลว่า เป็นการขายโดยมีระยะเวลาถือครองที่ดินไม่ถึง 5 ปี และไม่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเกิน 1 ปี จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์เห็นว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะโจทก์ขายที่ดินโดยขาดทุนทั้งดอกเบี้ยและค่าตกแต่งต่าง ๆ มากมาย เหตุที่จำเป็นต้องขายเนื่องจากธุรกิจของโจทก์ขาดเงินทุนหมุนเวียน ไม่มีเงินส่งธนาคาร มีดอกเบี้ยทบต้นทำให้ธนาคารผู้รับจำนองฟ้องร้องบังคับจำนอง จึงจำเป็นต้องขายในราคาถูกและขาดทุน หากโจทก์มีเจตนาขายที่ดินเพื่อการค้า โจทก์คงรอให้ครบกำหนดการถือครองให้เกิน 5 ปี ซึ่งขาดระยะเวลาดังกล่าว โจทก์และนายสมชายเป็นสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายไม่ใช่คณะบุคคลหรือหุ้นส่วน จึงขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02009090-25461007-006-00013 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.2/อธ.2/8/25/47 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2547 จำเลยให้การว่า เจ้าพนักงานประเมินได้รับข้อมูลการขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์และนายสมชาย จากการโอนที่ดินพร้อมอาคารพาณิชย์สี่ชั้นสองคูหาเลขที่ 1653 และ 1655 ตามโฉนดที่ดินเลขที่ 209464 และ 209465 ตามฟ้องในราคา 5,200,000 บาท เมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2540 โดยโจทก์และนายสมชายได้ซื้อมาเมื่อวันที่ 6 ตุลาคม 2535 ซึ่งเป็นการขายภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้รับ อสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์โดยมุ่งค้าหากำไร ตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน

ประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ได้นำสำเนาใบสำคัญการสมรสระหว่างโจทก์กับนายสมชาย และสำเนาทะเบียนบ้านเลขที่ 1653 และ 1655 มามอบให้เจ้าพนักงานของจำเลย จากการตรวจสอบหลักฐานพบว่าเป็นการซื้ออสังหาริมทรัพย์ก่อนจดทะเบียนสมรส จึงถือเป็นกรรมสิทธิ์รวมต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลและได้ทำการประเมินให้โจทก์และนายสมชายในฐานะคณะบุคคลชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเงินเพิ่มจากรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยได้งดเบี้ยปรับให้ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่านายสมชายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเกิน 1 ปี จึงได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนโจทก์ยังคงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลเช่นเดิม การที่โจทก์ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาแล้วยอมเสียค่าตกแต่งเป็นการเก็งกำไรให้ทรัพย์สินที่ขายมีกำไรสูงขึ้น และกรณีของโจทก์เป็นการขายโดยคณะบุคคล จึงไม่อาจตรวจสอบได้ว่ามีผลขาดทุนตามที่โจทก์อ้าง การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกประเมินมิใช่เป็นการขายสินสมรสที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามคำสั่งของจำเลยที่ ป.82/2542 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542 ที่โจทก์จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่เป็นกรณีที่โจทก์และนายสมชายถือกรรมสิทธิ์รวมในอสังหาริมทรัพย์ที่ขาย จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคล การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินเลขที่ 02009090-25461007-006-00013 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.2/อธ.2/8/25/47 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2547 โดยให้โจทก์รับผิดชอบค่าภาษีและเงินเพิ่มรวมเป็นจำนวน 171,600 บาท ส่วนค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความให้เป็นพับ ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้เถียงกันฟังได้ว่า เมื่อวันที่ 6 ตุลาคม 2535 โจทก์และนายสมชายร่วมกันซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 209464 และ 209465 ตำบลสวนหลวง (บางจาก) อำเภอพระโขนง จังหวัดกรุงเทพมหานคร พร้อมสิ่งปลูกสร้างอาคารพาณิชย์ 2 คูหา เลขที่ 1653 และ 1655 ต่อมาวันที่ 22 เมษายน 2537 โจทก์และนายสมชายจดทะเบียนสมรสกัน และวันที่ 10 มีนาคม 2540 โจทก์และนายสมชายได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้นายสมบูรณ์และนางยุนิย์ ในราคา 5,200,000 บาท โจทก์และนายสมชายไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงได้ประเมินให้เสียภาษีโดยให้นายสมชายในฐานะผู้จัดการคณะบุคคลเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ 156,000 บาท เงินเพิ่ม 156,000 บาท และภาษีบำรุงเทศบาล 31,200 บาท รวมเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น 343,200 บาท ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 2 นายสมชายผู้จัดการคณะบุคคลได้อุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า นายสมชายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านอาคารพาณิชย์เกิน 1 ปี ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงวินิจฉัยให้ปลดภาษีสำหรับนายสมชายและวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์สำหรับโจทก์ โดยให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลต่อจำเลยตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 3 เป็นเงิน 343,200 บาท มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามที่จำเลยอุทธรณ์ว่า การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยปลดภาษีสำหรับนายสมชายจะเป็นผลให้โจทก์ได้รับประโยชน์เท่ากับส่วนที่นายสมชายได้รับการปลดภาษีก็จริงหนึ่งตามที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์อ้างว่า คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีต่างหากจากบุคคลธรรมดาที่

ประมวลรัษฎากรบัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ เมื่อคณะบุคคลมีเงินได้พึงประเมินจึงมีหน้าที่ต้องรับผิดชำระภาษีในฐานะคณะบุคคล และบุคคลในคณะบุคคลไม่ใช่ลูกหนี้ร่วม การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ปลดภาษีสำหรับนายสมชายไม่ใช่เป็นการปลดหนี้ แต่มีผลเพียงให้นายสมชายไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะต่อไปเท่านั้น แต่โจทก์ยังคงต้องรับผิดชำระภาษีธุรกิจเฉพาะในฐานะคณะบุคคลต่อจำเลยเต็มจำนวน โดยไม่มีการแบ่งแยก นั้น เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ฯลฯ (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา..." ซึ่งในขณะที่โจทก์และนายสมชายจดทะเบียนขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปนั้น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 3 ว่า "ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้ ฯลฯ... (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่..." แสดงว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น มิได้เป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรเสมอไป พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจึงได้กำหนดข้อยกเว้นไว้บางกรณี การที่โจทก์และนายสมชายได้ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามฟ้องมาแล้วขายให้แก่บุคคลอื่นไป แม้จะถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น แต่เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์และนายสมชายทำพิธีสมรสและอยู่กินฉันท์สามีภริยามาตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2534 ตามภาพถ่ายงานมงคลสมรส เอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 2 เมื่อวันที่ 6 ตุลาคม 2535 โจทก์และนายสมชายซื้อที่ดินและสิ่งปลูกสร้างอาคารพาณิชย์มาและจดจำนองไว้กับธนาคารทหารไทย จำกัด (มหาชน) ระหว่างนั้นโจทก์และนายสมชายมีบุตรด้วยกัน 3 คน โดยทั้งหมดอาศัยอยู่ในอาคารพาณิชย์ดังกล่าว ต่อมาวันที่ 4 ตุลาคม 2536 นายสมชายได้ย้ายทะเบียนบ้านเข้ามาอยู่ในอาคารพาณิชย์พิพาทตามสำเนาภาพถ่ายทะเบียนบ้าน เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 5 (แผ่นที่ 2) และเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2537 โจทก์และนายสมชายจดทะเบียนสมรสกันตามสำเนาภาพถ่ายใบสำคัญการสมรส เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 5 (แผ่นที่ 1) ต่อมาโจทก์และนายสมชายได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปเมื่อวันที่ 10 มีนาคม 2540 ดังนั้น การขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์และนายสมชายใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ และผู้ขายเป็นสามีภริยาโดยชอบด้วยกฎหมายอยู่กินด้วยกันมาตลอดโดยฝ่ายหนึ่งมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี การขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมิใช่เป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น แต่เมื่อโจทก์ไม่อุทธรณ์ในปัญหาดังกล่าว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงไม่อาจพิพากษาให้เป็นผลร้ายแก่จำเลยได้ อนึ่ง ทุนทรัพย์ที่พิพาทกันในศาลชั้นอุทธรณ์มีเพียง 171,600 บาท ซึ่งจะต้องเสียค่าขึ้นศาลเพียง 4,290 บาท จึงให้คืนค่าขึ้นศาลชั้นอุทธรณ์ส่วนที่เสียเกินมา 4,290 บาท แก่จำเลย" พิพากษายืน ให้คืนค่าขึ้นศาลในชั้นอุทธรณ์เฉพาะส่วนที่เสียเกินมาแก่จำเลย ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์ · ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช · องอาจ โจนสุพจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/2252/2553>