

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7131/2553

นายอดิศักดิ์ ศรีสุข โจอักษ์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 702, ป.รัชฎากร มาตรา 91/1, ป.รัชฎากร มาตรา 91/2, ป.รัชฎากร มาตรา 91/7, พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3

ย่อ / หลักกฎหมาย

โจทก์ซื้อที่ดินมาเมื่อวันที่ 5 ตุลาคม 2536 ต่อมาโจทก์ลงทุนปลูกสร้างอาคารลงในที่ดินของโจทก์เอง เมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2541 แล้วขายไปเมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2541 จึงเป็นกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี จึงต้องถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง ตาม พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มาตรา 3 (6) วรรคท้าย ดังนั้นเมื่อโจทก์ได้อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างมาภายหลังจากที่ได้ที่ดินมาแล้ว และการโอนที่ดินดังกล่าวทำใน 5 ปี นับแต่ได้มา โดยโจทก์ซื้อ 10 ล้านบาท ขาย 30 ล้านบาท แสดงว่าที่ดินโจทก์อยู่ในทำเลที่เจริญแล้ว แม้โจทก์จะขายที่ดินส่วนอื่นตามสภาพที่ซื้อมา ก็ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (6) แห่ง พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) รายรับที่คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.รัชฎากร มาตรา 91/1 (1) มิได้พิจารณาจากยอดเงินรายรับจริงอย่างเดียว ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่พึงได้รับก็ถือเป็นรายรับด้วย การที่บริษัท ร. รับภาระจำนองไป 37,280,000 บาท ซึ่งเป็นภาระจำนองประกันหนี้เบิกเงินเกินบัญชีที่โจทก์ในฐานะลูกหนี้จากก่อนนี้เต็มวงเงินตามสัญญาจำนองได้ โจทก์ย่อมได้รับประโยชน์จากจำนวนเงินที่ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและได้ปลดตัวเองจากภาระจำนอง ภาระจำนองจึงถือเป็นรายรับที่โจทก์พึงได้รับจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย ที่จำเลยประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจึงชอบแล้ว

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ. 73.1) เลขที่ 1 - 02009320 - 25470322 - 006 - 00217 ลงวันที่ 22 มีนาคม 2547 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ สก.1/ธธ.4/7/51/47 ลงวันที่ 30 กันยายน 2547 จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยในประการแรกว่า โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามฟ้องหรือไม่ เห็นว่า มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีดังต่อไปนี้... (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ โดยพระราชกฤษฎีกา ขณะโจทก์ขายที่ดินพิพาทพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.

2534 ยังมีผลใช้บังคับอยู่ ซึ่งมาตรา 3 บัญญัติว่า ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้... (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่... (ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง ข้อเท็จจริงได้ความว่า โจทก์เป็นกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัท เวสท์คอน จำกัด บริษัทสตรองแมท จำกัด และบริษัทเรกิวลัส จำกัด ซึ่งประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง หลังจากโจทก์ซื้อที่ดินพิพาทโฉนดเลขที่ 1090 ตำบลลำไทร อำเภอลำลูกกา จังหวัดปทุมธานี เนื้อที่ 11 ไร่ 2 งาน 66 ตารางวา ในราคา 10,000,000 บาท เมื่อวันที่ 5 ตุลาคม 2536 และโจทก์ได้ก่อสร้างบ้านในที่ดินดังกล่าวให้คนงานพักอาศัยและดูแลทรัพย์สินของโจทก์ ที่ดินที่ขายนั้นโจทก์ไม่ได้ใช้ในเกษตรกรรม โจทก์อ้างว่า โจทก์ขายที่ดินทั้งแปลงตามสภาพที่ดินที่ซื้อมา ไม่ได้มีการแบ่งแยกที่ดินหรือปรับปรุงพัฒนาที่ดิน จึงไม่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางค้าหรือหากำไรนั้น เห็นว่า โจทก์ซื้อที่ดินมาในราคา 10,000,000 บาท ถือครองที่ดินเพียง 5 ปีเศษ แล้วขายไปเป็นเงิน 30,000,000 บาท แสดงว่าที่ดินของโจทก์อยู่ในทำเลที่เจริญแล้ว แม้จะได้ความว่าโจทก์ขายที่ดินตามสภาพที่ซื้อมาก็เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าและหากำไร ข้อที่โจทก์อุทธรณ์ว่าการขายที่ดินของโจทก์ดังกล่าวมิได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น หรือกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลังตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาไม่อาจใช้บังคับแก่กรณีของโจทก์นั้น เห็นว่า การที่โจทก์ลงทุนปลูกสร้างอาคารลงในพื้นที่ดินของโจทก์เอง เมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2541 แล้วขายไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2541 ก็ต้องถือว่าโจทก์ได้อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างมาภายหลังจากที่ได้ที่ดินมาแล้ว เมื่อโจทก์ขายที่ดินและอาคารไปภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่ได้อาคารมา กรณีย่อมมีเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินได้ และต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยในประการต่อไปว่า โจทก์มีรายรับที่ใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนเท่าใด โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยอ้างคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยนำยอดรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์รวมกับภาระจ่านองที่ดินกับทรัพย์สินด้วย เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเท่านั้นไม่ถือเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับ ภาระหนี้ตามสัญญาจำนองของโจทก์ขณะจดทะเบียนโอนภาระจำนองให้แก่บริษัทเรกิวลัส จำกัด มีอยู่ไม่ถึง 37,280,000 บาท ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาว่าโจทก์มีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จำนวน 67,280,000 บาท จึงไม่ถูกต้องนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ตามมาตรา 91/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า รายรับ หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการรายรับที่เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จึงมิได้พิจารณาจากยอดเงินรายรับจริง

แต่เพียงอย่างเดียว ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่โจทก์พึงได้รับก็ถือเป็นรายรับของโจทก์ด้วย การที่บริษัทเรกิวลัส จำกัด รับภาระจำนองไปด้วยจำนวน 37,280,000 บาท ซึ่งเป็นภาระจำนองประกันหนี้เบิกเงินเกินบัญชีที่โจทก์ในฐานะลูกหนี้จำนองก่อนนี้เต็มวงเงินตามสัญญาจำนองได้ โจทก์ย่อมได้รับประโยชน์จากจำนวนเงินที่ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและได้ปลดตัวเองจากภาระจำนอง ภาระจำนองดังกล่าวจึงถือเป็นรายรับที่โจทก์พึงได้รับจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวด้วย ที่จำเลยประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายจึงเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 10,000 บาท แทนจำเลย

องค์คณะ

พันระสา บัวทอง · องอาจ โรจนสุพจน์ · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/7131/2553>