

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7131/2553

นายอดิศักดิ์ ศรีสุขโข โจทก์ 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 ต่อมาโจทก์ลงทุนปลูกสร้างอาคารลงในที่ดินของโจทก์เองเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2541 แล้วขายไปเมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2541 จึงเป็นกรณีที่ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี จึงต้องถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลังตาม 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 แม้โจทก์จะขายที่ดินส่วนอื่นตามสภาพที่ซื้อมาก็ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (6) แห่ง พ.ร.ฎ.ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 รายรับที่คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตาม ป.รัชฎากร มาตรา 91/1 (1) มิได้พิจารณาจากยอดเงินรายรับจริงอย่างเดียว ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับก็ถือเป็นรายรับด้วย การที่บริษัท ร. รับภาระจำนองไป 37,280,000 บาท ซึ่งเป็นภาระจำนองประกันหนี้เบิกเงินเกินบัญชีที่โจทก์ในฐานะลูกหนี้จากก่อนหนี้เต็มวงเงินตามสัญญาจำนองได้ โจทก์ย่อมได้รับประโยชน์จากจำนวนเงินที่ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและได้ปลดตัวเองจากภาระจำนอง การปลดจากภาระจำนองจึงถือเป็นรายรับที่โจทก์พึงได้รับจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างด้วย ที่จำเลยประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะโดยนำราคาขายมาคำนวณกับวงเงินจำนองแล้วประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจากรายรับ 67,280,000 บาท ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจึงชอบแล้ว

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 จำเลยให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้เถียงกันพิงยุติได้ว่า โจทก์เป็นกรรมการบริษัทเวสต์คอน จำกัด บริษัท สตรองแมท จำกัด และบริษัทเรกิวลัส จำกัด ซึ่งมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง เมื่อวันที่ 5 ตุลาคม 2536 โจทก์ซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 1090 ตำบลลำไทร อำเภอลำลูกกา จังหวัด ปทุมธานี เนื้อที่ 11 ไร่ 2 งาน 66 ตารางวา จากนายจิรศักดิ์ ในราคา 10,000,000 บาท เมื่อวันที่ 12

ตุลาคม 2536 โจทก์นำที่ดินดังกล่าวจดทะเบียนจำนองแก่ธนาคารกสิกรไทย จำกัด (มหาชน) สาขา บางกระบือ เพื่อประกันหนี้เงินกู้และหรือกู้เบิกเงินเกินบัญชีและหรือหนี้ประเภทอื่น ๆ ของบริษัท เวสต์คอน จำกัด เป็นเงิน 30,080,000 บาท และวันที่ 29 พฤษภาคม 2540 โจทก์นำที่ดินดังกล่าว จดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้เงินกู้และหรือกู้เบิกเงินเกินบัญชีและหรือหนี้ประเภทอื่น ๆ ของ บริษัทสตรองเมท จำกัด เป็นเงิน 7,200,000 บาท รวมวงเงินจำนองทั้งสิ้น 37,280,000 บาท เมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2541 โจทก์ปลูกสร้างบ้านไม้ชั้นเดียวเลขที่ 32/2 ตำบลลำไทร อำเภอลำลูกกา จังหวัดปทุมธานี ขนาดพื้นที่ 104 ตารางเมตร ลงบนที่ดินโฉนดดังกล่าว และวันที่ 30 ธันวาคม 2541 โจทก์ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวแก่บริษัทเรกิวลัส จำกัด ในราคา 30,000,000 บาท โดยบริษัทเรกิวลัส จำกัด รับภาระหนี้ตามสัญญาจำนองในวงเงิน 37,280,000 บาท แทนโจทก์ด้วย ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจ เฉพาะ เงินเพิ่ม และภาษีส่วนท้องถิ่น 4,318,366.80 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ มีปัญหาต้องวินิจฉัย ตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการแรกว่า โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ตามฟ้องหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 เป็นแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เป็นข้อสันนิษฐานเบื้องต้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ใช้ในการจัด เก็บภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น โจทก์ขายที่ดินทั้งแปลง โดยไม่มีการแบ่งแยกหรือปรับปรุงพัฒนาที่ดินแต่อย่างใด เป็นการขายที่ดินตามสภาพที่ซื้อมา มี เพียงการปลูกบ้าน 1 หลัง เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ที่โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ ไม่เข้าลักษณะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นธุรกิจในทางค้าหรือหากำไร ทั้งโจทก์ถือครองที่ดิน ดังกล่าวเกินกว่า 5 ปี จึงขายที่ดินนั้นไป หากโจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็ต้องเสียเฉพาะจาก ราคาสิ่งปลูกสร้างเท่านั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีดังต่อไปนี้... (6) การขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกา ขณะที่ โจทก์ขายที่ดินพิพาท พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ยังมีผลใช้บังคับอยู่ ซึ่งมาตรา 3 บัญญัติว่า "ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่ง ประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้... (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ แต่ ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำการภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่... (ค) การ ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร และได้อาศัยเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่ง อสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี ให้ถือตามระยะเวลาการไดมาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง" ข้อเท็จจริง ได้ความว่า โจทก์เป็นกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัทเวสต์คอน จำกัด บริษัทสตรองเมท จำกัด และ บริษัทเรกิวลัส จำกัด ซึ่งประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง หลังจากโจทก์ซื้อที่ดินพิพาทโฉนดเลขที่ 1090 ตำบลลำไทร อำเภอลำลูกกา จังหวัดปทุมธานี เนื้อที่ 11 ไร่ 2 งาน 66 ตารางวา ในราคา

10,000,000 บาท และโจทก์ได้ก่อสร้างบ้านในที่ดินดังกล่าวให้คนงานพักอาศัยและดูแลทรัพย์สินของโจทก์ ที่ดินที่ขายนั้นโจทก์ไม่ได้ใช้ในเกษตรกรรม ที่โจทก์อ้างว่าโจทก์ขายที่ดินทั้งแปลงตามสภาพที่ดินที่ซื้อไม่ได้มีการแบ่งแยกที่ดินหรือปรับปรุงพัฒนาที่ดิน จึงไม่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางค้าหรือหากำไรนั้น เห็นว่า โจทก์ซื้อที่ดินมาในราคา 10,000,000 บาท ถือครองที่ดินเพียง 5 ปีเศษ แล้วขายไปเป็นเงิน 30,000,000 บาท แสดงว่าที่ดินของโจทก์อยู่ในทำเลที่เจริญแล้ว แม้จะได้ความว่า โจทก์ขายที่ดินตามสภาพที่ซื้อมาก็เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าและหากำไร ข้อที่โจทก์อุทธรณ์ว่าการขายที่ดินของโจทก์ดังกล่าวมิได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น หรือกรณีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลา 5 ปี ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลังตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกา ไม่อาจใช้บังคับแก่กรณีของโจทก์นั้น เห็นว่า การที่โจทก์ลงทุนปลูกสร้างอาคารลงในที่ดินของโจทก์เองเมื่อวันที่ 3 ตุลาคม 2541 แล้วขายไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2541 ก็ต้องถือว่าโจทก์ได้อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างมาภายหลังจากที่ได้ที่ดินมาแล้ว เมื่อโจทก์ขายที่ดินและอาคารไปภายในระยะเวลา 5 ปี นับแต่ได้อาคารมา กรณีย่อมมีเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินได้ และต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ในประการต่อไปว่า โจทก์มีรายรับที่ใช้เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนเท่าใด โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยอ้างคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ประเมินให้โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยนำยอดรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์รวมกับภาระจำนองที่ดินกับทรัพย์สินด้วย เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเท่านั้น ไม่ถือเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับ ภาระหนี้ตามสัญญาจำนองของโจทก์ขณะจดทะเบียนโอนภาระจำนองให้แก่บริษัทเรกิวลัส จำกัด มีอยู่ไม่ถึง 37,280,000 บาท ดังนั้น ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาว่าโจทก์มีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จำนวน 67,280,000 บาท จึงไม่ถูกต้องนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าตามมาตรา 91/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า รายรับ หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ รายรับที่เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จึงมิได้พิจารณาจากยอดเงินรายรับจริงแต่เพียงอย่างเดียว ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่โจทก์พึงได้รับก็ถือเป็นรายรับของโจทก์ด้วย การที่บริษัทเรกิวลัส จำกัด รับภาระจำนองไปด้วยจำนวน 37,280,000 บาท ซึ่งเป็นภาระจำนองประกันหนี้เบิกเงินเกินบัญชีที่โจทก์ในฐานะลูกหนี้จำนองหนี้เต็มวงเงินตามสัญญาจำนองได้ โจทก์ย่อมได้รับประโยชน์จากจำนวนเงินที่ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างและได้ปลดตัวเองจากภาระจำนอง ภาระจำนองดังกล่าวจึงถือเป็นรายรับที่โจทก์พึงได้รับจากการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวด้วย ที่จำเลยประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงเป็นการประเมินที่ชอบด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 10,000 บาท แทนจำเลย

องค์คณะ

พันวษา บัวทอง · องอาจ โรจนสุพจน์ · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

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

