

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 492-498/2547

นาย สุภศักดิ์ ธนกาญจนบุรณ์ กับพวก โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 19, ป.ระฎาการ มาตรา 23, ป.ระฎาการ มาตรา 40, ป.ระฎาการ มาตรา 56, ป.ระฎาการ มาตรา 56 ทวิ, ป.ระฎาการ มาตรา 78, เดิม มาตรา 91/8

ย่อ / หลักกฎหมาย

การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เนื่องมาจากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามมาตรา 56 และ 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 19, 23, 87, 88/4, 91/21 และ 123 ให้โจทก์ไปพบเจ้าพนักงานประเมินเพื่อทำการไต่สวน เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ตามมาตรา 23 ซึ่งไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก โจทก์มิใช่ตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์แต่เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ 5 ไร่ รวม 230 แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะ เมื่อมีเงินได้และรายรับตามมาตรา 56, 78(เดิม) และ 91/8 แห่งประมวลรัษฎากรเงินได้ในปีภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมีได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินกันในปีภาษีนั้น ดังนั้น การที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการเสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไป

คำพิพากษา

คดีทั้งเจ็ดสำนวนนี้ศาลชั้นต้นสั่งให้รวมพิจารณาเป็นคดีเดียวกัน โจทก์ทั้งเจ็ดสำนวนฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร เลขที่ 51/2538 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2538 ตรวจสอบไต่สวนการเสียภาษีอากรของโจทก์ต่อมามีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 12) เลขที่ 04140130/1/100049 เลขที่ 04140130/1/100051 และเลขที่ 04140130/1/100053 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2533 (ครึ่งปี) ปีภาษี 2534 (ครึ่งปี) และปีภาษี 2535 (ครึ่งปี) มีหนังสือแจ้งภาษีการค้า (ภ.ค.80) เลขที่ 04140130/4/100003 ถึงเลขที่ 04140130/4/100005 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 ประเมินภาษีการค้าเดือนเมษายนถึงธันวาคม 2532 มกราคมถึงธันวาคม 2533 และมกราคมถึงธันวาคม 2534 และมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) เลขที่ 04140130/6/100001 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 ประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะเดือนมกราคมถึงสิงหาคม 2535 โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ อย/0025/2543 เลขที่ อย/0027/2543 เลขที่ อย/0029/2543 และเลขที่ อย/0031/2543 ถึงเลขที่ อย/0034/2543 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2543 ตามลำดับโจทก์เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมายกล่าวคือ โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปีภาษี 2528 ถึง 2539 ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนภาษีอากรโจทก์ภายใน 2 ปี นับตั้งแต่วันที่ได้นายการเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และนำเงินในบัญชีเงินฝากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สาขาจตุจักร ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์นั้นไม่ถูกต้อง เพราะมิใช่เงินได้พึงประเมินจากการขายที่ดินตามที่โจทก์ถูกแจ้งการประเมิน แต่เป็นเงินของโจทก์กับภริยาโจทก์บางส่วน และเป็นเงินของสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทยเป็นค่าใช้จ่ายในการทำสวนเกษตรกรรม เป็นคาร์ดน้ำต้นไม้ ค่าปุ๋ย ค่าฉีดยาฆ่าแมลง ค่าปลูกไม้ผลยืนต้น ค่าสูบน้ำเข้าสวน ค่าปลูกเพิงที่ปัก ค่าชุดร่อนน้ำ ค่าท่อ ค่าวางท่อและค่าถมดินเป็นต้น โดยเป็นค่าใช้จ่ายปี 2532 จำนวน 2,000,000 บาทปี 2533 จำนวน 2,000,000 บาท ปี 2534 จำนวน 1,200,000 บาท และปี 2535 จำนวน 220,000 บาท โจทก์มีได้จัดสรรที่ดินจำหน่าย โจทก์เป็นประธานชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย เป็นตัวแทนการจัดซื้อที่ดิน จัดทำสาธารณูปโภคและแบ่งแยกที่ดิน โดยเมื่อปี 2526สมาชิกชมรมร่วมกันใช้ชื่อโจทก์ซื้อที่ดินและรวมโฉนด ต่อมาแบ่งแยกให้เจ้าของแต่ละรายเพื่อทำการเกษตรเจตนาในการดำเนินการดังกล่าวมิใช่การจัดสรรที่ดินขาย ต่อมามีปัญหาเรื่องสำรางสาธารณะและปัญหาอื่น ๆ ไม่สามารถแบ่งแยกที่ดินให้แก่สมาชิกได้ มีสมาชิกบางรายขอเงินคืน โดยทำหลักฐานในลักษณะสลักหลังสัญญาหรือใช้ใบถอนเงินจากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ให้ผู้ซื้อที่ดินรับเงินคืนจากธนาคารด้วยตนเอง โจทก์แบ่งที่ดินให้สมาชิก มิใช่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทยมอบอำนาจให้โจทก์เป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับการรังวัดที่ดิน การรวมโฉนด และการแบ่งแยกที่ดิน ที่ดินที่มีการจดทะเบียนโอนทุกแปลง โจทก์ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะและถูกหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายแล้ว ยอดรายรับจากบัญชีเงินฝากของโจทก์มิใช่รายรับทั้งหมดของโจทก์ หากโจทก์ต้องเสียภาษีตามการประเมินเรียกเก็บของเจ้าพนักงานประเมินย่อมเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน โจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีอากร ไปให้การและส่งมอบเอกสารที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งด้วยดีตลอดมา ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2533(ครึ่งปี) ปีภาษี 2534 (ครึ่งปี) และปีภาษี 2535 (ครึ่งปี) ภาษีการค้าเดือนภาษีเมษายนถึงธันวาคม 2532 มกราคมถึงธันวาคม 2533 และมกราคมถึงธันวาคม 2534 กับภาษีธุรกิจเฉพาะเดือนภาษีมกราคมถึงสิงหาคม 2535 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 12) เลขที่ 04140130/1/100049 เลขที่ 04140130/1/100051 และเลขที่ 04140130/1/100053 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 หนังสือแจ้งภาษีการค้า (ภ.ค. 80) เลขที่ 04140130/4/100003 ถึงเลขที่ 04140130/4/100005 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภธ. 73.1) เลขที่ 04140130/6/100001 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 คำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ อย/0025/2543 เลขที่ อย/0027/2543 เลขที่ อย/0029/2543 และเลขที่ อย/0031/2543ถึงเลขที่ อย/0034/2543 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2543 จดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ จำเลยทั้งเจ็ดสำนวนให้การว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ข้อมูลจากสำนักงานที่ดินจังหวัดพระนครศรีอยุธยา สาขาเสนา และจากการตรวจสอบภาษีอากรว่าเมื่อประมาณปี 2528 โจทก์จัดสรรที่ดินซึ่งตั้งอยู่ที่ตำบลแก้วฟ้า อำเภอบางซ้าย จังหวัดพระนครศรีอยุธยา รวม 135 โฉนด เนื้อที่ 2,123 ไร่ 2 งาน 62 ตารางวา ออกจำหน่าย มีการปรับปรุงที่ดินแล้วแบ่งเป็นแปลงย่อย แปลงละ 5 ไร่ ให้ผู้ซื้อปลูกบ้านอยู่อาศัยและทำ

สวนเกษตรโดยยังไม่ได้แบ่งแยกโฉนดให้แก่ผู้ซื้อ ต่อมาวันที่ 9 พฤษภาคม 2533 โจทก์ยื่นคำร้องขอรวมโฉนดและแบ่งแยกออกเป็นโฉนดย่อยจำนวน 230 โฉนด แต่มีปัญหาเรื่องบุกรุกที่สาธารณประโยชน์ จึงไม่สามารถแบ่งแยกที่ดินได้ โจทก์ถูกพนักงานอัยการฟ้องคดีอาญาข้อหาบุกรุก ศาลอุทธรณ์พิพากษาลงโทษโจทก์คดีถึงที่สุดแล้วผู้ซื้อที่ดินบางรายให้การว่าได้ทำหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์ โดยทำสัญญาระบุราคาที่ดินตารางวาละ 12.50 บาท ค่าบริการที่ผู้จะขายจัดให้มีถนนใหญ่ ไฟฟ้า คลองส่งน้ำ คันป้องกันน้ำท่วมอีกตารางวาละ 87.50 บาท รวมตารางวาละ 100 บาท โดยจ่ายเงินจำนวนหนึ่งในวันทำสัญญา ส่วนที่เหลือผ่อนชำระเป็นรายเดือนรวม 60 เดือน เจ้าพนักงานประเมินได้รับอนุมัติขยายเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรโจทก์สำหรับปีภาษี 2528 ถึง 2535 จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 19, 23, 87 ตี, 88/4, 91/21 และ 123 แห่งประมวลรัษฎากรออกหมายเรียกเลขที่ 51/2538 ลงวันที่ 25 พฤษภาคม 2538 เพื่อตรวจสอบภาษีอากรโจทก์สำหรับปีภาษีดังกล่าว พบว่าโจทก์มีเงินฝากเข้าบัญชีธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สาขาจตุจักร เป็นรายได้จากการผ่อนชำระราคาที่ดิน เจ้าพนักงานประเมินจึงรวบรวมยอดเงินฝากเข้าบัญชีแต่ละปี รายละเอียดดังนี้ ปี 2528 จำนวนเงินฝาก (บาท) 12,349,140.92 ปี 2529 จำนวนเงินฝาก (บาท) 2,140,675 ปี 2532 จำนวนเงินฝาก (บาท) 5,821,575.50 ปี 2533 จำนวนเงินฝาก (บาท) 12,865,777 ปี 2534 จำนวนเงินฝาก (บาท) 3,001,185.95 ปี 2535 จำนวนเงินฝาก (บาท) 220,320 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าไม่ใช่กรรมไ้มผลแห่งประเทศไทยซื้อที่ดินมาแบ่งระหว่างสมาชิก แต่โจทก์เป็นผู้จัดสรรที่ดินขายเองและมีลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรจึงต้องเสียภาษีการค้า ภาษีธุรกิจเฉพาะ และเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำเงินได้พึงประเมินจากยอดเงินฝากเข้าบัญชีดังกล่าวปี 2533, 2534 และ 2535 รวมกับเงินได้พึงประเมินที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) ปีนั้น ๆ ว่ามีเงินได้จากการเพาะพันธุ์ไม้ผลขาย รวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2533 (ครึ่งปี) ปีภาษี 2534 (ครึ่งปี) และปีภาษี 2535 (ครึ่งปี) ตามลำดับ โดยหักค่าใช้จ่ายให้เป็นการเหมา หักค่าลดหย่อนแล้วคำนวณภาษีเมื่อปรับปรุงคำนวณภาษีใหม่แล้วถือว่าโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี เรียกเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษีตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณภาษีการค้าโดยถือว่าการประกอบกิจการของโจทก์เข้าลักษณะขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประเภทการค้า 11 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยนำรายรับตั้งแต่เดือนเมษายนถึงธันวาคม 2532 มกราคมถึงธันวาคม 2533 มกราคมถึงธันวาคม 2534 คำนวณภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 3.5 ของรายรับ โจทก์มิได้จดทะเบียนการค้าและมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการค้า จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 87 (1), 87 ทวิ(1), 88, 88 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เรียกเบี้ยปรับ 2 เท่า ของภาษี และเรียกเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และ 89 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะโดยถือว่าโจทก์ประกอบกิจการจัดสรรที่ดินเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตั้งแต่ปี 2535 ตามมาตรา 91/7 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มิได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะและมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 91/15(1), 91/16(1), 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร เรียกเก็บเบี้ยปรับ 2 เท่า ของภาษี และเงินเพิ่มตามมาตรา 91/21(6) ประกอบมาตรา 89(1), 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีดังกล่าวไปยังโจทก์ การประเมินของ

เจ้าพนักงานประเมินชอบแล้ว ข้ออ้างโจทก์ที่ว่ามียารายจ่ายปีภาษี 2532 ถึง 2535 นั้น เป็นเพียงการกล่าวอ้างลอย ๆ โจทก์ไม่เคยอ้างเรื่องนี้ในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่มีสิทธินำประเด็นดังกล่าวมาฟ้องศาลการประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ใช้เกณฑ์เงินสด โดยนำยอดเงินที่ปรากฏในบัญชีเงินฝากแต่ละปีถือเป็นเงินได้พึงประเมินและรายรับของโจทก์ ไม่เป็นการเข้าซ้อนกับการเสียภาษีของโจทก์ขณะมีการจดทะเบียนโอนที่ดินในเวลาต่อมา โจทก์ไม่ส่งมอบบัญชีและเอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชีให้เจ้าพนักงานตรวจสอบ เจ้าพนักงานหาหลักฐานเกี่ยวกับรายได้ของโจทก์เอง โจทก์ไม่ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนจึงไม่มีเหตุอันควรผ่อนผันที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2533 (ครึ่งปี) ปีภาษี 2534 (ครึ่งปี) และปีภาษี 2535 (ครึ่งปี) ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลขที่ 04140130/1/100049 เลขที่ 04140130/1/100051 และเลขที่ 04140130/1/100053 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2541 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เลขที่ อย/0025/2543 เลขที่ อย/0027/2543 เลขที่ อย/0029/2543 ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน 2543 โดยให้นำเงินได้พึงประเมินเงินฝากเข้าบัญชีออมทรัพย์ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สาขาจตุจักร ของโจทก์ตามเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 249 ถึง 338 ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงมิถุนายน 2533 มกราคมถึงมิถุนายน 2534 และมกราคมถึงมิถุนายน 2535 ตามลำดับ นำไปคำนวณภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร โดยหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรให้กึ่งหนึ่ง นอกจากนั้นให้ยกเสีย และให้ยกฟ้องโจทก์สำนวนคดีหมายเลขดำที่ 63 ถึง 66/2544 ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้สำหรับสำนวนที่ 3 และที่ 7 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "พิเคราะห์แล้วปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกมีว่า เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยชอบหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ปัญหาข้อนี้ว่า อธิบดีกรมสรรพากรมิได้อนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาการที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์เกิน 2 ปี นับแต่วันโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเงินกำหนดเวลาตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโจทก์ เห็นว่า การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามฟ้องเป็นการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2533 (ครึ่งปี) ปีภาษี 2534 (ครึ่งปี) และปีภาษี 2535 (ครึ่งปี) ซึ่งโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ ตามหมายเรียกเอกสารหมายเลข 2 แผ่นที่ 450 ระบุว่าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามมาตรา 56 และ 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรปีภาษี 2528 ถึง 2535 ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา 19, 23, 87 ตริ, 88/4, 91/21 และ 123 ให้โจทก์ไปพบเจ้าพนักงานประเมินเพื่อทำการไต่สวน จึงเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียกการออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ของเจ้าพนักงานประเมินจึงกระทำโดยชอบ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่าโจทก์เป็นตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์อันเป็นมูลเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะตามฟ้องหรือไม่ที่โจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นตัวแทนของสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทยซึ่งซื้อที่ดินมาทำสวนผลไม้ แต่ได้ทำหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกันไว้เพื่อป้องกัน

โจทก์ฉ้อโกงโจทก์ในฐานะตัวแทนรับเงินจากบุคคลดังกล่าวเป็นค่าที่ดินและค่าปรับปรุงที่ดินนั้น เห็นว่าหากโจทก์เป็นตัวแทนดังที่นำสืบจริง เมื่อจะทำหลักฐานกันไว้เป็นหนังสือก็น่าจะทำ หนังสือสัญญาตัวแทน ไม่มีเหตุจะทำเป็นหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเช่นนั้นตาม หนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเอกสารหมายเลข 401 ถึง 497 มีรายละเอียดของที่ดิน แปลงที่จะซื้อรวมทั้งราคาที่ดิน ค่าบริการและการผ่อนชำระราคาเป็นรายเดือนรวม 60 เดือน การที่ บุคคลดังกล่าวผ่อนชำระราคาที่ดินแก่โจทก์เช่นนี้ ไม่ใช่ลักษณะของการตั้งตัวแทนไปซื้อที่ดินซึ่ง ตัวการย่อมจะต้องชำระราคาที่ดินแก่เจ้าของเดิมมิใช่มาผ่อนชำระแก่โจทก์ แม้โจทก์จะมี หนังสือมอบอำนาจเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 68 ถึง 178 กับหนังสือสัญญาขายที่ดินตามเอกสาร หมายเลข จ.3 แผ่นที่ 70 ถึง 74 และแผ่นที่ 77 ถึง 82 ซึ่งระบุว่าสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย มอบอำนาจให้โจทก์ไปซื้อที่ดินกับรายงานการประชุมคณะกรรมการชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย เอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 ถึง 54 ซึ่งระบุว่าให้โจทก์เป็นผู้จัดหาซื้อที่ดินมาเป็นพยาน เอกสาร ดังกล่าวขัดแย้งกับหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่โจทก์ทำขึ้นเองและเป็นผลร้ายแก่โจทก์ที่ โจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นตัวแทนดังกล่าวจึงเลื่อนลอยและมีพิรุธจำเลยมีนางสาวเดือนใจคงตระกูล เป็นพยานเบิกความว่า โจทก์โฆษณาขายที่ดินทางวิทยุ พยานข้อ 1 แปลงตามหนังสือสัญญาจะ ซื้อจะขายที่ดินเอกสารหมายเลข ล.1 แผ่นที่ 88 และ 89 หลังจากทำสัญญาจะซื้อจะขายหลายปี โจทก์ ส่งหนังสือมอบอำนาจมาให้พยานลงชื่อแต่พยานไม่ได้ลงชื่อ กับมีนางสาวมธุรส สมันตรัฐ เบิกความ สนับสนุนว่า นายมานิช สมันตรัฐ บิดาพยานได้ซื้อที่ดินที่โจทก์จัดสรรขายด้วยเช่นกัน ที่โจทก์ อุทธรณ์ว่า พยานจำเลยมีสาเหตุโกรธเคืองโจทก์ทำนองว่ากลั่นแกล้งเบิกความให้เป็นผลร้ายแก่ โจทก์นั้น เห็นว่าพยานจำเลยดังกล่าวเบิกความสอดคล้องกับหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ โจทก์เป็นผู้ทำขึ้นเอง คำเบิกความไม่มีพิรุธ เชื่อว่าเบิกความตามความจริง พยานหลักฐานของ จำเลยมีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์มิใช่ตัวแทนของผู้ที่ ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์แต่เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ 5 ไร่ รวม 230 แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมิน ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้า หรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ได้จดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ผู้ซื้อในปี 2540 และ 2541 ทั้งได้มีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว การประเมินให้โจทก์เสียภาษีดังกล่าวอีกเป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่าโจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมี เงินได้และรายรับตามมาตรา 56, 78(เดิม) และ 91/8 แห่งประมวลรัษฎากรเงินได้ในปีภาษีใดก็ต้อง เสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมิได้มีการ จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์กันในปีภาษีนั้นก็ตาม ดังนั้นการที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการ เสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไปแต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหา ที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่าโจทก์ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือไม่ โจทก์ อุทธรณ์ปัญหาข้อนี้ว่า โจทก์กระทำการในฐานะตัวแทน ไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เห็นว่า คดีฟังได้ตามที่วินิจฉัยมาแล้วว่า โจทก์มิได้กระทำในฐานะตัวแทน แต่เป็นผู้จัดสรรที่ดินขาย เงินที่โจทก์รับไว้เป็นเงินได้พึงประเมิน

เมื่อโจทก์มีได้ยื่นแบบแสดงรายการจึงต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย อุทธรณ์ของโจทก์
ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์สำนวนละ 600 บาท แทนจำเลย

องค์คณะ

ทองหล่อ โฉมงาม · วิชัย ชื่นชมพูนุท · ธีรศักดิ์ เตียวพัฒนานนท์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/492-498/2547>