

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 133/2556

นายวิเชียร แซ่ตั้งโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 40, ป.พ.พ. มาตรา 499, ป.พ.พ. มาตรา 491

ย่อ / หลักกฎหมาย

สัญญาซื้อขายไม่ทำให้ผู้ขายมีสิทธิจะได้ทรัพย์สินโดยตรง ดังนั้น ผู้ขายย่อมต้องคำนึงถึงการที่จะต้องสูญเสียทรัพย์สินไปในการกำหนดราคาขายสูงตามมูลค่าทรัพย์สิน แต่ในสัญญาขายฝากมีสิทธิได้รับทรัพย์สินโดยการไถ่ถอนได้ ย่อมมีเหตุผลที่ผู้ขายฝากจะกำหนดราคาขายฝากเพื่อใช้สิทธิไถ่ถอนในราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินตามความจำเป็นที่ต้องการเงินและไม่เป็นภาระที่ต้องใช้เงินจำนวนมากในการใช้สิทธิไถ่ถอนเกินความจำเป็น ดังนั้น เมื่อมีการทำสัญญาขายฝากโดยตกลงราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงและต่อมาไม่สามารถไถ่ถอนการขายฝากได้ ก็ย่อมมีผลให้โจทก์ผู้รับซื้อฝากได้รับทรัพย์สินนั้นในมูลค่าทรัพย์สินที่สูงกว่าจำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้ผู้ขายฝากไปได้ อันเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน ป.รัชฎากร มาตรา 40 (1) ถึง (7) ดังที่บัญญัติไว้ในความตอนท้ายของมาตรา 40 (8) ประกอบกับมาตรา 39 ซึ่งเป็นคนละกรณีกับเงินได้ของผู้ขายฝากที่ได้รับเงินจากผู้ซื้อฝากตามสัญญาขายฝาก นอกจากนี้หากเป็นกรณีที่โจทก์ผู้รับซื้อฝากไว้ในราคาสูงหรือเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินจริง โจทก์ก็อาจพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคานี้ เพื่อหักเป็นค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร... ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้... (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก หรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ร้อยละ 85 และ มาตรา 8 วรรคสอง กำหนดว่า เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่งแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ... และมาตรา 65 ตริ... แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อัตราร้อยละ 85 ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 (27) มีผลเท่ากับว่าโจทก์มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายอันเป็นกำไรเพียงร้อยละ 15 ซึ่งก็สอดคล้องกับอัตราผลประโยชน์ตอบแทนจากการขายฝากตาม ป.พ.พ. มาตรา 499 วรรคสอง ที่กำหนดให้ผู้รับซื้อฝากมีสิทธิได้รับสินไถ่ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมผลประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี ดังนั้น การที่โจทก์รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาตามสัญญาถือว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในปีภาษีนั้น และให้โจทก์หักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) จึงมิได้ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่กลับทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เกิดความซ้ำซ้อน เนื่องจากราคาซื้อขายฝากซึ่งเคยนำมาคำนวณเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของผู้ขายฝากไปแล้วนั้นจะถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้รับซื้อฝาก

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เลขที่ 03016200 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2550 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก.3 (อร.1.2)/524/2550 (ที่ฎก 2551) จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 5,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันในชั้นนี้รับฟังได้ว่า โจทก์รับซื้อฝากที่ดินโฉนดเลขที่ 37433 และ 18260 ตำบลบ้านแพ้ว อำเภอบ้านแพ้ว จังหวัดสมุทรสาคร จากนายวิชัย ผู้ขายฝากมีกำหนดเวลาไถ่ถอน 1 ปี ในราคา 1,524,000 บาท ตามสำเนาสัญญาขายฝากที่ดินลงวันที่ 31 มกราคม 2544 และที่ดินโฉนดเลขที่ 22188 ตำบลไทรน้อย อำเภไทรน้อย จังหวัดนนทบุรี จากนางโฉมยงค์ ผู้ขายฝาก มีกำหนดเวลาไถ่ถอน 1 ปี ในราคา 635,000 บาท ตามสัญญาขายฝากที่ดิน ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2544 รวมมูลค่าที่ดินตามสัญญาขายฝากทั้งสองฉบับเป็นเงิน 2,159,000 บาท เมื่อครบกำหนดเวลาตามสัญญาผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอน วันที่ 30 กันยายน 2545 โจทก์ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2545 โดยแสดงรายการเงินได้เฉพาะค่าเช่า ต่อมาวันที่ 22 ตุลาคม 2550 เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2545 แก่โจทก์ โดยอ้างว่า โจทก์มิได้นำเงินได้จากการได้กรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาดจากการรับซื้อฝากที่ดินจำนวน 2 สัญญา มูลค่า 2,159,000 บาท มายื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งเงินได้ดังกล่าวพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 (27) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 85 คงเหลือเป็นเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 323,850 บาท จึงประเมินภาษีโจทก์เป็นเงิน 64,770.04 บาท เบี้ยปรับ 64,770.04 บาท และเงินเพิ่ม 53,435.28 บาท รวมเป็นเงิน 182,975 บาท และได้แจ้งการประเมินให้โจทก์นำเงินค่าภาษีอากรตามการประเมินดังกล่าวมาชำระ ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า โจทก์รับซื้อฝากที่ดินมีระยะเวลาไถ่ถอนคืนภายใน 1 ปี เมื่อครบกำหนดเวลาตามสัญญา ผู้ขายฝากที่ดินมิได้ไถ่ถอนคืน ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ประกอบกับหนังสือจำเลยที่ กค. 0711/ว. 02222 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2541 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีกรณีการขายฝากอสังหาริมทรัพย์ และการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ข้อ 4. ระบุว่า กรณีผู้ขายฝากมิได้มาไถ่ถอนการขายฝากภายในกำหนดระยะเวลา ถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินได้ตกมาเป็นของโจทก์โดยเด็ดขาดจากการขายฝาก เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรในปีที่ทรัพย์สินหลุด โดยจำนวนเงินได้พึงประเมินให้ถือเอาราคาค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นตามมาตรา 9 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เปรียบเทียบกับราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ที่มีการซื้อขายกันโดยสุจริตในบริเวณเดียวกันซึ่งมีสภาพเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวในวันที่ได้รับกรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาด โจทก์ต้องนำเงินที่ได้จากการรับซื้อฝากที่ดินดังกล่าวมาคำนวณภาษี การประเมินภาษีโจทก์เพิ่มเติมจึงเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว กรณีเบี้ยปรับเนื่องจากโจทก์มิได้นำเงินได้จากการรับซื้อฝากขายที่ดินไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี น่าจะเกิดจากความไม่เข้าใจในข้อกฎหมาย โดยเข้าใจว่าโจทก์ยังมีได้จำหน่ายโอนที่ดินดังกล่าวไปจึงยังไม่เกิดเงินได้ที่จะนำมายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และมีได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี มีเหตุอันควรผ่อนผันลด

เบี้ยปรับให้โจทก์โดยเรียกเก็บเบี้ยปรับร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย เงินเพิ่มตาม การประเมินเป็นเงินเพิ่มตามมาตรา 27 จึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดให้ได้ ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาอากรกลาง มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ เพียงประการเดียวว่า การที่โจทก์รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาตาม สัญญา ถือว่าโจทก์เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามการประเมินหรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 บัญญัติว่า อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขายซึ่ง กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้ ดังนั้น กรรมสิทธิ์ในที่ดินที่ขายฝากจึงตกเป็นของโจทก์ผู้รับซื้อฝากโดยทันที มิใช่ตกเป็นของโจทก์เมื่อผู้ ขายฝากมิได้ไถ่ถอน ทั้งผู้ขายฝากชำระภาษีในวันทำสัญญาขายฝากแล้ว หากโจทก์ต้องชำระภาษี เมื่อครบกำหนดเวลาตามสัญญาขายฝากจะเป็นการเสียภาษีโดยไม่มีเงินได้พึงประเมิน เพราะโจทก์ มิได้ขายที่ดิน การประเมินภาษีของจำเลยเป็นการเก็บภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนในนิติกรรมเดียวกัน และ หากโจทก์ขายที่ดินก็ต้องเสียภาษีในวันจดทะเบียนโอนที่ดินอีกครั้งหนึ่ง กรณีไม่อาจบังคับตาม พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 (27) ซึ่งขัดแย้งกับ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 491 ที่บัญญัติว่า "อันว่าขายฝากนั้น คือสัญญาซื้อขาย ซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงกันว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้" นั้นมี ลักษณะที่แตกต่างจากสัญญาซื้อขายเด็ดขาดตามมาตรา 453 ที่บัญญัติว่า "อันว่าซื้อขายนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียก ว่าผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย" ที่สำคัญคือกรณีการซื้อขายเด็ดขาด นั้น สัญญาซื้อขายไม่ทำให้ผู้ขายมีสิทธิจะได้ทรัพย์สินโดยตรง ดังนั้น ผู้ขายย่อมต้องคำนึงถึงการ ที่จะต้องสูญเสียทรัพย์สินไปในการกำหนดราคาขายสูงตามมูลค่าทรัพย์สิน แต่ในสัญญาขายฝากผู้ขายมี สิทธิได้รับทรัพย์สินโดยการไถ่ถอนได้ ย่อมมีเหตุผลที่ผู้ขายฝากจะกำหนดราคาขายฝากเพื่อใช้สิทธิ ไถ่ถอนในราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินตามความจำเป็นที่ต้องการเงินและไม่เป็นภาระที่ต้องใช้เงิน จำนวนมากในการใช้สิทธิไถ่ถอนเกินความจำเป็น ดังนั้น เมื่อมีการทำสัญญาขายฝากโดยตกลง ราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงและต่อมาไม่สามารถไถ่ถอนการขายฝากได้ ก็ย่อมมีผลให้โจทก์ผู้ รับซื้อฝากได้รับทรัพย์สินนั้นในมูลค่าทรัพย์สินที่สูงกว่าจำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้ผู้ขายฝากไปได้ อันเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ถึง (7) ดังที่บัญญัติไว้ ในความตอนท้ายของมาตรา 40 (8) ประกอบกับมาตรา 39 ซึ่งเป็นคนละกรณีกับเงินได้ของผู้ ขายฝากที่ได้รับเงินจากผู้ซื้อฝากตามสัญญาขายฝาก นอกจากนี้หากเป็นกรณีที่โจทก์ผู้รับซื้อฝากไว้ใน ราคาสูงหรือเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินจริง โจทก์ก็อาจพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคานี้ เพื่อหักเป็น ค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง ที่กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร... ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังต่อไปนี้... (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก หรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินโดยเด็ดขาด จากการขายฝาก ร้อยละ 85 และ มาตรา 8 วรรคสอง กำหนดว่า เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ ระบุไว้ในวรรคหนึ่งแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ... และมาตรา 65

ตรี... แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ แต่โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อัตราร้อยละ 85 ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (27) มีผลเท่ากับว่าโจทก์มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายอันเป็นกำไรเพียงร้อยละ 15 ซึ่งก็สอดคล้องกับอัตราผลประโยชน์ตอบแทนจากการขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 499 วรรคสอง ที่กำหนดให้ผู้รับซื้อฝากมีสิทธิได้รับสินไถ่ตามราคาขายฝากที่แท้จริงรวมประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี อีกด้วย ดังนั้นการที่โจทก์รับซื้อฝากที่ดินแล้วผู้ขายฝากไม่ไถ่ถอนภายในกำหนดเวลาตามสัญญาถือว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ในปีภาษีนั้น และให้โจทก์หักค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (27) จึงมิได้ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังที่โจทก์อ้างมาในอุทธรณ์แต่อย่างใด แต่กลับทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เกิดความซ้ำซ้อน เนื่องจากราคาที่ขายฝากซึ่งเคยนำมาคำนวณเรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินได้ของผู้ขายฝากไปแล้วนั้นจะถูกนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้รับซื้อฝาก การประเมินภาษีโจทก์โดยหักค่าใช้จ่ายให้ตามพระราชกฤษฎีกาของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิพาทภาษีอากรเป็นการถูกต้องแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

องค์คณะ

สมชาย สีนเกษม · สุทัศน์ ศิริมหาพฤกษ์ · ธีรพันธ์ ประพุทธรณิศสาร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/133/2556>