

# คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 492-498/2547

นายสุศักดิ์ ธนกาญจนบุรณโฆทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 23, ป.รัชฎากร มาตรา 40, ป.รัชฎากร มาตรา 56, ป.รัชฎากร มาตรา 78, ป.รัชฎากร มาตรา 91/2, ป.รัชฎากร มาตรา 91/8

## ย่อ / หลักกฎหมาย

การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามฟ้องเป็นการประเมินภาษีเงินได้ซึ่งโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ จึงเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้สวนโจทก์ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก การออกหมายเรียกได้สวนโจทก์ของเจ้าพนักงานประเมินจึงกระทำโดยชอบ โจทก์มิใช่ตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์ แต่โจทก์เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ 5 ไร่ รวม 230 แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ โจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี ภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีเงินได้และรายรับตามมาตรา 56 , 78 (เดิม) และ 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ในปีภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมีได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์กันในปีภาษีนั้นก็ตาม ดังนั้น การที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการเสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไปแต่อย่างใด คดีทั้งเจ็ดสำนวนนี้ศาลชั้นต้นสั่งให้รวมพิจารณาเป็นคดีเดียวกัน โจทก์ทั้งเจ็ดสำนวนฟ้องว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตั้งแต่ปี ๒๕๒๘ ถึง ๒๕๓๙ ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้สวนภาษีอากรโจทก์ภายใน

## คำพิพากษา

๒ ปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการ เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และนำเงินในบัญชีเงินฝากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สาขาตุจักร ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์นั้นไม่ถูกต้อง เพราะมิใช่เงินได้พึงประเมินจากการขายที่ดินตามที่โจทก์ถูกแจ้งการประเมิน แต่เป็นเงินของโจทก์กับภริยาโจทก์บางส่วน และเป็นเงินของสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย โจทก์มิได้จัดสรรที่ดินจำหน่าย โจทก์เป็นประธานชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย เป็นตัวแทนการจัดซื้อที่ดิน จัดทำสาธารณูปโภคและแบ่งแยกที่ดิน โดยเมื่อปี ๒๕๒๖ สมาชิกชมรมร่วมกันใช้ชื่อโจทก์ซื้อที่ดินและรวมโฉนด ต่อมาแบ่งแยกให้เจ้าของแต่ละรายเพื่อทำการเกษตร เจตนาในการดำเนินการดังกล่าวมิใช่การจัดสรรที่ดินขาย โจทก์แบ่งที่ดินให้สมาชิก มิใช่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร โจทก์ได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะและถูกหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายแล้ว ยอดรายรับจากบัญชีเงินฝากของโจทก์มิใช่รายรับ

ทั้งหมดของโจทก์ หากโจทก์ต้องเสียภาษีตามการประเมินเรียกเก็บของเจ้าพนักงานประเมินย่อมเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี ๒๕๓๓ (ครึ่งปี) ปีภาษี ๒๕๓๔ (ครึ่งปี) และปีภาษี ๒๕๓๕ (ครึ่งปี) ภาษีการค้าเดือนภาษีเมษายนถึง ธันวาคม ๒๕๓๒ มกราคมถึงธันวาคม ๒๕๓๓ และมกราคมถึงธันวาคม ๒๕๓๔ กับภาษีธุรกิจเฉพาะ เดือนภาษีมกราคมถึงสิงหาคม ๒๕๓๕ จำเลยทั้งเจ็ดสำนวนให้การว่า เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า โจทก์เป็นผู้จัดสรรที่ดินขายเอง และมีลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร จึงต้องเสียภาษีการค้า ภาษีธุรกิจเฉพาะ และเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยนำเงินได้พึงประเมินจากยอดเงินฝาก เข้าบัญชีดังกล่าวปี ๒๕๓๓ , ๒๕๓๔ และ ๒๕๓๕ รวมกับเงินได้พึงประเมินที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. ๙๐) ปีนั้น ๆ ว่ามีเงินได้จากการเพาะพันธุ์ไม้ผลขาย รวม คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี ๒๕๓๓ (ครึ่งปี) ปีภาษี ๒๕๓๔ (ครึ่งปี) และปีภาษี ๒๕๓๕ (ครึ่งปี) ตามลำดับ ถือว่าโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี เรียก เบี้ยปรับ ๒ เท่า ของจำนวนภาษีตามมาตรา ๒๖ แห่งประมวลรัษฎากร และคิดเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณภาษีการค้าโดยถือว่าการประกอบกิจการของโจทก์เข้าลักษณะ ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประเภทการค้า ๑๑ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยนำรายรับตั้งแต่เดือนเมษายนถึงธันวาคม ๒๕๓๒ มกราคมถึงธันวาคม ๒๕๓๓ มกราคมถึง ธันวาคม ๒๕๓๔ คำนวณภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๓.๕ ของรายรับ โจทก์มิได้จดทะเบียนการค้า และมีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีการค้า จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา ๘๗ (๑) , ๘๗ ทวิ (๑) , ๘๘ , ๘๘ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร เรียกเบี้ยปรับ ๒ เท่า ของภาษี และเรียกเงินเพิ่มตามมาตรา ๘๘ และ ๘๙ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะโดยถือว่าโจทก์ประกอบกิจการ จัดสรรที่ดินเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งต้องเสียภาษี ธุรกิจเฉพาะตั้งแต่ปี ๒๕๓๕ ตามมาตรา ๙๑/๗ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มิได้จดทะเบียนภาษี ธุรกิจเฉพาะและมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา ๙๑/๑๕ (๑) , ๙๑/๑๖ (๑) , ๙๑/๒๑ แห่งประมวลรัษฎากร เรียกเก็บเบี้ยปรับ ๒ เท่า ของภาษี และเงินเพิ่ม ตามมาตรา ๙๑/๒๑ (๖) ประกอบมาตรา ๘๙ (๑) , ๘๙/๑ แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงาน ประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีดังกล่าวไปยังโจทก์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ชอบแล้ว การประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ใช้เกณฑ์เงินสด โดยนำยอดเงินที่ปรากฏใน บัญชีเงินฝากแต่ละปีถือเป็นเงินได้พึงประเมินและรายรับของโจทก์ ไม่เป็นการซ้ำซ้อนกับการ เสียภาษีของโจทก์ขณะมีการจดทะเบียนโอนที่ดินในเวลาต่อมา ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลาง พิจารณาแล้ว พิพากษาให้แก้ไขการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี ๒๕๓๓ (ครึ่งปี) ปีภาษี ๒๕๓๔ (ครึ่งปี) และปีภาษี ๒๕๓๕ (ครึ่งปี) โดยให้นำเงินได้พึงประเมินเงินฝากเข้าบัญชีออมทรัพย์ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร สาขาตุจจักร ของโจทก์ ตั้งแต่เดือนมกราคมถึง มิถุนายน ๒๕๓๓ มกราคมถึงมิถุนายน ๒๕๓๔ และมกราคมถึงมิถุนายน ๒๕๓๕ ตามลำดับ นำไป คำนวณภาษีตามมาตรา ๔๘ แห่งประมวลรัษฎากร โดยหักค่าลดหย่อนตามมาตรา ๔๗ แห่ง ประมวลรัษฎากร ให้กึ่งหนึ่ง นอกจากนั้นให้ยกเสีย ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อ ศาลฎีกา โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ใน ข้อเท็จจริงได้สำหรับสำนวนที่ ๓ และที่ ๗ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า พิเคราะห์แล้ว ปัญหาที่ต้องวินิจฉัย ตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกมีว่า เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกได้สวนโจทก์เกี่ยวกับ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยชอบหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ปัญหาข้อนี้ว่า อธิบดีกรมสรรพากรมิได้อนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์เกิน ๒ ปี นับแต่วันโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลาตามมาตรา ๑๙ แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโจทก์ เห็นว่า การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามฟ้องเป็นการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี ๒๕๓๓ (ครึ่งปี) ปีภาษี ๒๕๓๔ (ครึ่งปี) และปีภาษี ๒๕๓๕ (ครึ่งปี) ซึ่งโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ ตามหมายเรียกเอกสารหมาย ล. ๒ ระบุว่าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามมาตรา ๕๖ และ ๕๖ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ปีภาษี ๒๕๒๘ ถึง ๒๕๓๕ ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ , ๒๓ , ๘๗ ตริ , ๘๘/๔ , ๙๑/๒๑ และ ๑๒๓ ให้โจทก์ไปพบเจ้าพนักงานประเมินเพื่อทำการไต่สวน จึงเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ตามมาตรา ๒๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก การออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ของเจ้าพนักงานประเมินจึงกระทำโดยชอบ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อต่อไปมีว่า โจทก์เป็นตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์อันเป็นมูลเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะตามฟ้องหรือไม่ ที่โจทก์นำสืบว่า โจทก์เป็นตัวแทนของสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทยซึ่งซื้อที่ดินมาทำสวนผลไม้ แต่ได้ทำหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกันไว้เพื่อป้องกันโจทก์ฉ้อโกง โจทก์ในฐานะตัวแทนรับเงินจากบุคคลดังกล่าวเป็นค่าที่ดินและค่าปรับปรุงที่ดินนั้น เห็นว่า หากโจทก์เป็นตัวแทนดังที่นำสืบจริง เมื่อจะทำหลักฐานกันไว้เป็นหนังสือก็น่าจะทำหนังสือสัญญาตัวแทน ไม่มีเหตุจะทำเป็นหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินเช่นนั้น ตามหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินมีรายละเอียดของที่ดินแปลงที่จะซื้อรวมทั้งราคาที่ดิน ค่าบริการและการผ่อนชำระราคาเป็นรายเดือนรวม ๖๐ เดือน การที่บุคคลดังกล่าวผ่อนชำระราคาที่ดินแก่โจทก์เช่นนี้ ไม่ใช่ลักษณะของการตั้งตัวแทนไปซื้อที่ดินซึ่งตัวการยอมจะต้องชำระราคาที่ดินแก่เจ้าของเดิมมิใช่มาผ่อนชำระแก่โจทก์ แม้โจทก์จะมีหนังสือมอบอำนาจกับหนังสือสัญญาขายที่ดิน ซึ่งระบุว่าสมาชิกชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทยมอบอำนาจให้โจทก์ไปซื้อที่ดิน กับรายงานการประชุมคณะกรรมการชมรมไม้ผลแห่งประเทศไทย ซึ่งระบุว่าให้โจทก์เป็นผู้จัดหาซื้อที่ดินมาเป็นพยาน เอกสารดังกล่าวขัดแย้งกับหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่โจทก์ทำขึ้นเองและเป็นผลร้ายแก่โจทก์ ที่โจทก์นำสืบว่าโจทก์เป็นตัวแทนดังกล่าวจึงเลื่อนลอยและมีพิรุธ จำเลยมี ต. เป็นพยานเบิกความว่า โจทก์โฆษณาขายที่ดินทางวิทยุ พยานซื้อไว้ ๑ แปลง หลังจากทำสัญญาจะซื้อจะขายหลายปี โจทก์ส่งหนังสือมอบอำนาจมาให้พยานลงชื่อแต่พยานไม่ได้ลงชื่อ กับมี ม. เบิกความสนับสนุนว่า บิดาพยานได้ซื้อที่ดินที่โจทก์จัดสรรขายด้วยเช่นกัน ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า พยานจำเลยมีสาเหตุโกรธเคืองโจทก์ ทำนองว่ากลั่นแกล้งเบิกความให้เป็นผลร้ายแก่โจทก์นั้น เห็นว่า พยานจำเลยดังกล่าวเบิกความสอดคล้องกับหนังสือสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่โจทก์เป็นผู้ทำขึ้นเอง คำเบิกความไม่มีพิรุธเชื่อว่าเบิกความตามความจริง พยานหลักฐานของจำเลยมีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์มิใช่ตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์ แต่เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ ๕ ไร่ รวม ๒๓๐ แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และ

เป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า โจทก์ได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ผู้ซื้อในปี ๒๕๔๐ และ ๒๕๔๑ ทั้งได้มีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว การประเมินให้โจทก์เสียภาษีดังกล่าวอีกเป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า โจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีเงินได้และรายรับตามมาตรา ๕๖ , ๗๘ (เดิม) และ ๘๑/๘ แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ในปีภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมิได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์กันในปี ภาษีนั้นก็ตาม ดังนั้น การที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการเสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไปแต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์สำนวนละ ๖๐๐ บาท แทนจำเลย.

### องค์คณะ

ทองหล่อ โฉมงาม · วิชัย ชื่นชมพูนุท · อิศศักดิ์ เตียววัฒนานนท์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/492-498/2547>