

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8581/2551

นางสาวจันทร์ วิภาตพงษ์โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 1364, ป.รฎ. มาตรา 91/1

ย่อ / หลักกฎหมาย

ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1364 การแบ่งทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์รวมพึงกระทำโดยการตกลงแบ่งทรัพย์สินกันเองระหว่างเจ้าของรวม หรือตกลงขายทรัพย์สินนั้นแล้วเอาเงินที่ขายได้แบ่งกัน เจ้าของรวมจึงมีสิทธิที่จะตกลงแบ่งทรัพย์สินกันโดยวิธีใดวิธีหนึ่งใน 2 วิธีดังกล่าว เมื่อที่ดินที่โจทก์ และ ก. ต่างฝ่ายต่างจดทะเบียนโอนให้ซึ่งกันและกันนั้นเดิมเป็นกรรมสิทธิ์รวมของทั้งสองฝ่าย แต่ได้เปลี่ยนสภาพการถือกรรมสิทธิ์รวมมาเป็นกรรมสิทธิ์ของแต่ละฝ่ายตามส่วนของตน อันเข้าลักษณะเป็นการแบ่งทรัพย์สินกันเองระหว่างเจ้าของรวมตาม ป.พ.พ. มาตรา 1364 แม้เนื้อที่ที่เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมแต่ละคนได้รับแตกต่างกัน แต่ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้รับประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินเพิ่มขึ้น จากส่วนที่โจทก์ได้รับส่วนแบ่งมากกว่า ก. กรณีมิใช่การโอนที่เป็นการขายตาม ป.รฎ. มาตรา 91/1 (4) แม้การจดทะเบียนโอนที่ดินดังกล่าวจะจำเป็นต้องทำเป็นสัญญาซื้อขายตามระบบจดทะเบียนก็ตาม ก็ไม่อาจถือเป็นการซื้อขาย เพราะตามเจตนาและข้อเท็จจริงมิใช่การตกลงซื้อขายโจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100276 ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอให้คงเบี้ยปรับตามการประเมินดังกล่าวและตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100283 ลงวันที่ 31 มกราคม 2545 เสียทั้งสิ้น และขอให้คำนวณภาษีส่วนท้องถิ่นเสียใหม่ จำเลยให้การว่า โจทก์ได้ขายที่ดินเฉพาะส่วนตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) รวม 33 แปลง ซึ่งโจทก์ได้มาเมื่อปี 2533 ให้แก่นางกรทิพย์ นอกจากนี้โจทก์ในฐานะคณะบุคคลโดยร่วมกับนางกรทิพย์ขายที่ดินตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) จำนวน 22 แปลงให้แก่นางดาวรุ่ง กับยังร่วมกันจดทะเบียนยินยอมให้นางดาวรุ่งเข้าร่วมถือกรรมสิทธิ์รวมในที่ดินตาม น.ส.3 ก. อีก 1 แปลง โดยมีค่าตอบแทนด้วย ซึ่งการขายที่ดินและยินยอมให้บุคคลอื่นเป็นเจ้าของรวมกันดังกล่าว ถือได้ว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากรและตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มาตรา 3 (6) จึงอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่โจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะและแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบแล้ว การที่โจทก์อ้างว่าต้องทำตามคำสั่งของเจ้าพนักงานที่ดินและไม่มีเวลาตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ นั้น ไม่มีเหตุผลเพียงพอที่จะรับฟังเช่นนั้นได้ เพราะโจทก์ซื้อที่ดินมาในลักษณะเป็นแปลงย่อย ๆ จำนวนมากโดยไม่ปรากฏว่าได้ใช้หรือได้ทำประโยชน์ในที่ดินนั้น และขายไปภายในระยะเวลา 5 ปี โดยขายคราวละจำนวนมากอันเป็นการผิดปกติวิสัยที่บุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีอาชีพในทางค้าที่ดินจะ

ฟังกระทำยอมต้องถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้แก้ไขการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100276 ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 และเลขที่ 02008390/6/100283 ลงวันที่ 31 มกราคม 2545 โดยให้ลดเบี้ยปรับลงครึ่งเดียวเหลือ 50 ของเบี้ยปรับ และให้แก้ไขจำนวนภาษีส่วนท้องถิ่นเสียใหม่ให้ถูกต้อง ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความแทนจำเลย 1,500 บาท ส่วนค่าฤชาธรรมเนียมอื่นนอกจากนี้ให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงตามที่คู่ความไม่ได้แย้งกันในชั้นอุทธรณ์ฟังยุติได้ว่า เมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2533 โจทก์และนางกรทิพย์ ร่วมกันซื้อที่ดินจากนายวิชัย จำนวน 64 แปลง ซึ่งมีเนื้อที่ติดต่อกันเป็นผืนใหญ่ผืนเดียวกัน โดยตามทะเบียนระบุชื่อโจทก์และนางกรทิพย์เป็นเจ้าของรวมกันทุกแปลง ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยตรวจสอบพบว่า เมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2535 มีการทำนิติกรรมเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนของที่ดินทั้ง 64 แปลง ที่มีชื่อโจทก์และนางกรทิพย์ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกัน โดยโจทก์ทำนิติกรรมขายที่ดินส่วนของโจทก์ตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) เลขที่ 1418 ถึง 1445 และเลขที่ 1453 ถึง 1457 จำนวน 33 แปลง ให้แก่นางกรทิพย์ และนางกรทิพย์ทำนิติกรรมขายที่ดินส่วนของตนตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์เลขที่ 1119 และเลขที่ 1397 ถึง 1402 จำนวน 7 แปลง ให้แก่โจทก์ นอกจากนี้โจทก์และนางกรทิพย์ร่วมกันทำนิติกรรมขายที่ดินตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) เลขที่ 1403 ถึง 1417 และเลขที่ 1446 ถึง 1452 จำนวน 22 แปลง ให้แก่นางดารุ่ง โดยโจทก์กับนางกรทิพย์ร่วมกันจดทะเบียนยินยอมให้นางดารุ่งมีชื่อเป็นเจ้าของร่วมกับโจทก์และนางกรทิพย์ในที่ดินตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) เลขที่ 597 ซึ่งเป็นที่ดินส่วนที่เป็นถนน และโจทก์ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการทำนิติกรรมดังกล่าวทั้งหมด จำเลยจึงประเมินให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะตามฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ยอมรับที่จะเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่โจทก์และนางกรทิพย์ร่วมกันขายที่ดินให้แก่นางดารุ่ง แต่โจทก์โต้แย้งเฉพาะเรื่องเบี้ยปรับว่าโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยง และขอให้ประเมินภาษีส่วนท้องถิ่นให้แก่โจทก์ใหม่ ส่วนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่อ้างว่าโจทก์ขายที่ดินส่วนของโจทก์ให้นางกรทิพย์นั้น โจทก์เห็นว่าจำเลยไม่มีสิทธิเรียกให้โจทก์ชำระเพราะไม่เป็นการขาย แต่เป็นการแบ่งกรรมสิทธิ์ของเจ้าของรวม โจทก์จึงไม่ต้องชำระ ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อแรกของโจทก์มีว่า โจทก์ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนที่ดินจำนวน 33 แปลง ให้แก่นางกรทิพย์หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่าการโอนที่ดินจำนวน 33 แปลง ให้แก่นางกรทิพย์เป็นการแบ่งทรัพย์สินระหว่างเจ้าของรวมโดยต่างฝ่ายต่างไม่ได้รับค่าตอบแทนหรือประโยชน์แต่อย่างใด มิใช่การขายตามความหมายในมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เห็นว่า ตามมาตรา 1364 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การแบ่งทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์รวมกันนั้นฟังกระทำโดยการตกลงแบ่งทรัพย์สินกันเองระหว่างเจ้าของรวม หรือตกลงขายทรัพย์สินนั้นแล้วเอาเงินที่ขายได้แบ่งกัน ดังนั้น เจ้าของรวมจึงมีสิทธิที่จะตกลงแบ่งทรัพย์สินกันโดยวิธีใดวิธีหนึ่งใน 2 วิธี ดังกล่าว ตามข้อเท็จจริงคดีนี้ปรากฏว่า โจทก์และนางกรทิพย์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมในที่ดินผืนใหญ่ติดต่อกันซึ่งแบ่งแยกทางทะเบียนออกเป็นหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (น.ส.3 ก.) 64 ฉบับ การที่โจทก์ต้องดำเนินการจดทะเบียนโอนที่ดินตาม น.ส.3 ก. จำนวน 33 แปลง ให้แก่นางกรทิพย์ และ

นางกรทิพย์ดำเนินการจดทะเบียนโอนที่ดินตาม น.ส.3 ก. จำนวน 7 แปลง ให้แก่โจทก์ โดยที่ดินที่ต่างฝ่ายต่างจดทะเบียนโอนให้ซึ่งกันและกันนั้นเดิมเป็นกรรมสิทธิ์รวมของทั้งสองฝ่าย แต่ได้เปลี่ยนสภาพการถือกรรมสิทธิ์รวมมาเป็นกรรมสิทธิ์ของแต่ละฝ่ายตามส่วนของตน อันเข้าลักษณะเป็นการแบ่งทรัพย์สินโดยวิธีตกลงแบ่งทรัพย์สินกันเองระหว่างเจ้าของรวมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1364 แม้เนื้อที่ที่เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมแต่ละคนได้รับแตกต่างกัน แต่ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าโจทก์ได้ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินเพิ่มขึ้น จากส่วนที่โจทก์ได้รับส่วนแบ่งมากกว่านางกรทิพย์กรณีมิใช่การโอนที่เป็นการขายตามความหมายในมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร แม้การจดทะเบียนโอนดังกล่าวจะจำเป็นต้องทำเป็นสัญญาซื้อขายตามระบบจดทะเบียนก็ตาม ก็ไม่อาจถือเป็นการซื้อขาย เพราะตามเจตนาและข้อเท็จจริงมิใช่การตกลงซื้อขาย แต่เป็นเพียงการตกลงแบ่งกรรมสิทธิ์รวมระหว่างเจ้าของรวมเท่านั้น เมื่อการโอนที่ดินจำนวน 33 แปลง ของโจทก์ให้แก่นางกรทิพย์ไม่ถือเป็นการขายตามความหมายในมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะกรณีของโจทก์เช่นนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100276 ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 จึงไม่ขัดด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ข้อต่อไปของโจทก์และจำเลยมีว่า กรณีมีเหตุงดหรือลดเบี้ยปรับหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า ที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายให้แก่โจทก์นั้นไม่ชอบ โจทก์ควรได้รับการงดเบี้ยปรับ เพราะโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบตามสมควร ทั้งนางกรทิพย์ก็ได้รับการงดเบี้ยปรับ ส่วนจำเลยอุทธรณ์ว่า ที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายให้แก่โจทก์นั้นไม่ชอบ เพราะโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรและมีได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ เห็นว่า เมื่อการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีโจทก์โอนที่ดินจำนวน 33 แปลง ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100276 ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 ไม่ขัดด้วยกฎหมาย จึงไม่มีเบี้ยปรับที่โจทก์จะต้องเสียสำหรับการประเมินดังกล่าว ปัญหาการงดหรือลดเบี้ยปรับสำหรับการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะในกรณีดังกล่าวจึงตกไป ส่วนการงดหรือลดเบี้ยปรับสำหรับการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีโจทก์ร่วมกับนางกรทิพย์ขายที่ดินให้แก่นางดาวรุ่ง ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100283 ลงวันที่ 31 มกราคม 2545 นั้น เห็นว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะใช้บังคับก่อนมีการขายที่ดินดังกล่าวไม่ถึง 2 เดือน โจทก์อาจไม่รู้หรือไม่เข้าใจระบบการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งในระหว่างนั้นมิได้มีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สำนักงานที่ดินในขณะที่จะทะเบียนสิทธิและนิติกรรมขายอสังหาริมทรัพย์ แต่กำหนดให้เสีย ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน วันที่ 15 ของเดือนถัดไป จึงไม่อาจถือว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น กรณีมีเหตุที่จะลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับให้ร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนั้นจึงเหมาะสมแล้ว ส่วนการที่นางกรทิพย์ได้รับการงดเบี้ยปรับแต่โจทก์ได้รับการลดเบี้ยปรับเท่านั้น จะถือว่าไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ไม่ได้ เพราะกรณีนางกรทิพย์นั้น เมื่อนางกรทิพย์รู้ว่าต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะก็อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะปัญหาเบี้ยปรับเท่านั้น แต่โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งปัญหาการเสียภาษีและเบี้ยปรับด้วย นางกรทิพย์จึงควรได้รับความปรานีมากกว่าโจทก์อุทธรณ์ข้อนี้ทั้งของโจทก์และจำเลยฟังไม่ขึ้น" พิพากษาแก้เป็นว่า ให้

เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 02008390/6/100276 ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 จำนวนภาษี 602,580 บาท และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ สก. 2/อธ. 6/8/5/46 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2545 นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม · ทองหล่อ โฉมงาม · ธาณิศ เกศวพิทักษ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/8581/2551>