

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7952/2551

นายพรชัย กิจดำรงชัย กับพวกโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 91/5, ป.พ.พ. มาตรา 193/31, ป.รัชฎากร มาตรา 91/10, ป.พ.พ. มาตรา 193/12

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.รัชฎากร มาตรา 91/5 (6) กำหนดให้ฐานภาษีสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรคือรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น และมาตรา 91/1 (1) บัญญัติว่า "รายรับหมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใดๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ" นอกจากนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 91/16 (6) ที่จะกำหนดราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนทรัพย์สินในกรณีที่โอนทรัพย์สินมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และตามมาตรา 91/1 (3) บัญญัติว่า "ราคาตลาด หมายความว่า ราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง" แม้โจทก์ทั้งสองทำสัญญาซื้อขายที่ดินระบุว่าจะได้รับเงินเพียง 7,000,000 บาท แต่เมื่อราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม ป.ที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนเป็นจำนวนเงิน 12,629,200 บาท และโจทก์ทั้งสองลงชื่อในบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากรยอมให้เจ้าพนักงานที่ดินหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ โดยรับรองรายการว่าทุนทรัพย์ที่ถือเป็นเงินได้สำหรับคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์เป็นเงิน 12,629,200 บาท ประกอบกับโจทก์ไม่ได้นำสืบว่าที่ดินแปลงอื่นในบริเวณใกล้เคียงมีราคาต่ำกว่าราคาประเมินดังกล่าว จึงพึงได้ว่าราคาขายที่ดินแปลงพิพาทตามสัญญา 7,000,000 บาท นั้นต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาประเมินดังกล่าวเป็นฐานภาษีประเมินให้โจทก์ทั้งสองเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงชอบแล้ว

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะเลขที่ 2010270/6/106841 (ที่ถูก 100841) ลงวันที่ 27 กันยายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สก.2/อธ.1/3/3/2547 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ให้ลดหรืองดเงินเพิ่มและภาษีส่วนท้องถิ่นตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เสียทั้งหมด จำเลยให้การว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบพบว่า เมื่อวันที่ 4 กันยายน 2535 โจทก์ทั้งสองขายที่ดินโฉนดเลขที่ 36809 พร้อมสิ่งปลูกสร้างในราคา 7,000,000 บาท ซึ่งมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินจำนวน 12,629,200 บาท เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร โจทก์ทั้งสองจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 แต่โจทก์ทั้งสองไม่ได้นำรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือเชิญพบโจทก์ทั้งสอง แต่โจทก์ทั้งสองมิได้ไปพบ เจ้าพนักงานประเมินจึงอาศัยอำนาจตามกฎหมายประเมินรายรับของโจทก์ทั้งสอง โดยเปรียบเทียบราคาขายตามสัญญากับราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลที่ดิน แล้วถือเอาราคาที่สูงกว่าเป็นราคาประเมินสำหรับใช้คำนวณภาษี ซึ่งเมื่อคำนวณแล้วรายรับของโจทก์ในเดือนกันยายน 2535 เป็นเงิน 12,629,200 บาท คิดเป็นภาษีธุรกิจเฉพาะ 378,876 บาท เบี้ยปรับสองเท่าของภาษีที่ต้องเสียกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดตามมาตรา 89 (2) แห่งประมวลรัษฎากรรวมเป็นเงิน 757,752 บาท และต้องรับผิดในเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ตามมาตรา 91/2 (5) และ 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณถึงวันที่ 15 ตุลาคม 2545 เป็นเงิน 378,876 บาท และต้องชำระภาษีส่วนท้องถิ่นอีกร้อยละ 10 คิดเป็นภาษีส่วนท้องถิ่น 151,550.40 บาท รวมเป็นเงิน 1,667,054 บาท เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินดังกล่าวให้โจทก์ทั้งสองทราบโดยชอบแล้ว ต่อมาโจทก์ทั้งสองอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ลดเบี้ยปรับที่เรียกเก็บตามการประเมิน และลดภาษีส่วนท้องถิ่นลงเหลือเรียกเก็บ 833,527.20 บาท ส่วนเงินเพิ่มไม่มีกฎหมายให้อำนาจงดหรือลดได้ โจทก์ทั้งสองซื้อที่ดินพิพาทเมื่อปี 2534 และขายไปในวันที่ 4 กันยายน 2535 ในราคา 7,000,000 บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนคือ 12,629,200 บาท โจทก์ทั้งสองถือครองที่ดินก่อนขายเพียง 1 ปี เป็นการขายที่ดินเป็นทางค้าหรือหากำไร ประกอบกับโจทก์ทั้งสองก็ยอมรับต่อเจ้าพนักงานตรวจสอบภาษีว่า ตั้งแต่ซื้อที่ดินแปลงพิพาทมาโจทก์ทั้งสองไม่ได้ใช้ทำการเกษตร จึงไม่เข้าข้อยกเว้นตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะไม่มีกฎหมายบังคับว่าเจ้าพนักงานจะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบไปยังผู้ขายที่ดิน โจทก์ทั้งสองมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเดือนกันยายน 2535 ภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2535 ตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร แต่โจทก์ทั้งสองมิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ จำเลยจึงมีสิทธิเรียกร้องเอาหนี้ภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นภายในอายุความ 10 ปีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยอายุความเริ่มนับแต่ขณะที่จำเลยอาจบังคับสิทธิเรียกร้องหนี้ภาษีอากรดังกล่าวได้เป็นต้นไปคือตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2535 และวันสุดท้ายที่จำเลยใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ดังกล่าวได้คือวันที่ 15 ตุลาคม 2545 เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินและแจ้งการประเมินให้โจทก์ทั้งสองทราบเมื่อวันที่ 28 กันยายน 2545 อยู่ในอายุความ 10 ปี จึงยังไม่ขาดอายุความเงินเพิ่มไม่มีบทบัญญัติกฎหมายให้อำนาจงดหรือลดได้สำหรับภาษีส่วนท้องถิ่นกฎหมายกำหนดให้โจทก์ทั้งสองมีหน้าที่ชำระร้อยละ 10 ดังนั้น จึงงดหรือลดไม่ได้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยเหตุผลและกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ทั้งสองใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความให้ 4,000 บาท โจทก์ทั้งสองอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสอบแล้ววินิจฉัยว่า "...ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสองประการแรกว่า เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะแก่โจทก์ทั้งสองภายในอายุความตามกฎหมายหรือไม่ เห็นว่าโจทก์ทั้งสองขายที่ดินตามฟ้องไปเมื่อวันที่ 4 กันยายน 2535 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/10

วรรคสาม (ที่ใช้ในขณะนั้น) กำหนดหน้าที่โจทก์ทั้งสองต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะภายในวันที่ 15 ตุลาคม 2535 และตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง" แม้โจทก์ทั้งสองจะมีสิทธิชำระภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินดังกล่าวได้ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2535 ถึงวันที่ 15 ตุลาคม 2535 แต่ก่อนครบกำหนดดังกล่าวไม่อาจถือว่าโจทก์ทั้งสองมีหนี้ภาษีอากรค้างและจำเลยยังไม่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องต่อโจทก์ทั้งสองได้ ในเรื่องอายุความนั้นให้เริ่มนับตั้งแต่ขณะที่จำเลยอาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 จึงต้องเริ่มนับอายุความสำหรับคดีนี้ ถัดจากวันที่ 15 ตุลาคม 2535 เป็นต้นไป เมื่อนับถึงวันที่ 28 กันยายน 2545 ซึ่งเป็นวันที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะไปยังโจทก์ทั้งสองอันมีผลเป็นอย่อย่างเดียวกับการฟ้องคดียังไม่เกิน 10 ปี เจ้าพนักงานประเมินจึงแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับพิพาทแก่โจทก์ทั้งสองภายในอายุความตามกฎหมายแล้ว ปัญหาว่าการขายที่ดินแปลงพิพาทของโจทก์ทั้งสองเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ เห็นว่าโจทก์ทั้งสองมีอาชีพทำโรงสีและค้าขาย โจทก์ทั้งสองร่วมกันซื้อที่ดินดังกล่าวมาโดยไม่เคยเข้าไปทำการเกษตร ที่โจทก์ทั้งสองอ้างว่าหลังจากซื้อที่ดินมาแล้วประสบปัญหาการเงินรุนแรง ต้องเป็นหนี้การค้าเจ้าหนี้และสถาบันการเงินจึงจำเป็นต้องขายที่ดินแปลงพิพาทไปนั้น ก็มีเพียงโจทก์ทั้งสองอ้างตนเองเบิกความลอย ๆ ไม่มีพยานหลักฐานอื่นสนับสนุนคำเบิกความ จึงไม่มีน้ำหนักในการรับฟัง ส่วนจำเลยมีนางบุญยาพร นักวิชาการสรรพากร 4 ซึ่งทำหน้าที่เตรียมแบบแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับพิพาทเป็นพยานเบิกความว่า โจทก์ทั้งสองขายที่ดินโดยมุ่งในทางค้าหรือหากำไร เพราะโจทก์ทั้งสองซื้อที่ดินดังกล่าวมาแล้วขายไปโดยไม่ได้นำเข้าทำการเกษตร และมีระยะเวลาถือครองเพียง 1 ปี ประกอบกับโจทก์ทั้งสองเคยถูกประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินทำนองเดียวกับคดีนี้อีกหลายแปลงพยานหลักฐานของจำเลยมีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ทั้งสอง ข้อเท็จจริงฟังไม่ได้ว่าเป็นการขายที่ดินที่โจทก์ทั้งสองใช้ในเกษตรกรรม เมื่อการขายที่ดินแปลงพิพาทของโจทก์ทั้งสองและเป็นการขายที่กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ที่ดินนั้นมาจึงถือว่าเป็นการขายที่เป็นการค้าหรือหากำไร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มาตรา 3 (6) ปัญหาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นเงิน 12,629,200 บาท เป็นฐานภาษีประเมินให้โจทก์ทั้งสองเสียภาษีธุรกิจเฉพาะชอบหรือไม่ เห็นว่า มาตรา 91/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ฐานภาษีสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรคือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นและมาตรา 91/1 (1) บัญญัติว่า "รายรับหมายความว่าเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทนหรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ" นอกจากนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตาม มาตรา 91/16 (6) ที่จะกำหนดราคาทรัพย์สินตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนทรัพย์สินในกรณีที่โอนทรัพย์สินมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และตามมาตรา 91/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ราคาตลาด หมายความว่าราคาที่ซื้อขายกันหรือที่คิดค่าบริการกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง" คดีนี้แม้โจทก์ทั้งสอง

ทำสัญญาซื้อขายที่ดินระบุว่าได้รับเงินเพียง 7,000,000 บาท แต่เมื่อราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นเป็นจำนวนเงิน 12,629,200 บาท และโจทก์ทั้งสองลงชื่อในบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากรยอมให้เจ้าพนักงานที่ดินหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ โดยรับรองรายการว่าทุนทรัพย์ที่ถือเป็นเงินได้สำหรับคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์เป็นเงิน 12,629,200 บาท ประกอบกับโจทก์ทั้งสองไม่ได้นำสืบว่าที่ดินแปลงอื่นในบริเวณใกล้เคียงมีราคาต่ำกว่าราคาประเมินดังกล่าว พยานหลักฐานของจำเลยจึงมีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ทั้งสองฟังได้ว่าราคาขายที่ดินแปลงพิพาทตามสัญญา 7,000,000 บาท นั้น ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเป็นเงิน 12,629,200 บาท เป็นฐานภาษีประเมินให้โจทก์ทั้งสองเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงชอบแล้ว อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ทั้งสองฟังไม่ขึ้น ปัญหาว่าศาลจะงดหรือลดเงินเพิ่มได้หรือไม่ และมีเหตุสมควรงดหรือลดเงินเพิ่มให้โจทก์ทั้งสองหรือไม่ เพียงใด เห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้งดเบี้ยปรับจำนวน 757,752 บาท และลดภาษีส่วนท้องถิ่นจำนวน 75,775.20 บาท รวมเป็นเงิน 833,527.20 บาท ให้โจทก์ทั้งสองแล้ว ตามพฤติการณ์ถือว่าเป็นคุณแก่โจทก์ทั้งสองมากแล้ว ไม่มีเหตุสมควรลดเงินเพิ่มตามที่โจทก์ทั้งสองอุทธรณ์ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยในประเด็นนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ทั้งสองฟังไม่ขึ้นเช่นกัน" พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

วีระศักดิ์ เสรีเสวตรรัตน์ · อีระวัฒน์ ภัทรานวัช · ชัช ชลวร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/7952/2551>