

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1687/2548

บริษัทเกรียงสินวัฒนา จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ร.ฎ.กร มาตรา 91/1, ป.พ.พ. มาตรา 453, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 91/2, ป.ร.ฎ.กร มาตรา 89

ย่อ / หลักกฎหมาย

บทบัญญัติ ป.ร.ฎ.กร มาตรา 91/1 และมาตรา 91/2 หมายความว่า การประกอบกิจการการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรในราชอาณาจักรไทยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 244 โดยคำว่า ขาย ใน ภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีความหมายกว้างกว่าคำว่า ซื้อขาย ตาม ป.พ.พ. มาตรา 453 ซึ่งหมายถึง ผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อโดยมีค่าตอบแทน แต่คำว่า ขาย ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น นอกจากหมายถึงการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่ง ป.พ.พ.แล้วยังหมายความรวมถึงการจำหน่าย จ่าย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่างๆ ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีค่าตอบแทน หรือไม่ด้วย โจทก์กับ พ. ได้ทำสัญญาต่างตอบแทนเพื่อลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ในที่ดินของ พ. โดยก่อนทำการก่อสร้าง พ. ได้โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่โจทก์จำนวน 38 ส่วนใน 75 ส่วน ต่อมาโจทก์กับ พ. ตกลงยกเลิกสัญญาการร่วมลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ดังกล่าว โจทก์จึง โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินจำนวน 38 ส่วนใน 75 ส่วนคืนให้แก่ พ. การที่โจทก์โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน ดังกล่าวคืนให้แก่ พ. โดยไม่มีค่าตอบแทนก็ถือเป็นการขายตาม ป.ร.ฎ.กร มาตรา 91/1 (4) แล้ว และที่ดินที่โจทก์ขายให้แก่ พ. นั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะประกอบ กิจการก่อสร้างอาคารพาณิชย์ จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการ ซึ่งถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตาม ป.ร.ฎ.กร มาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 244 มาตรา 3 (5) โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์เพื่อประกอบการค้าวัตถุที่ใช้ ในการก่อสร้าง เครื่องมือเครื่องใช้ในการก่อสร้าง เครื่องจักรกลต่างๆ จำเลยเป็นนิติบุคคลประเภท กรมสังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย เมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2534 โจทก์ได้ทำสัญญาต่างตอบแทนกับนางพริ้มเพรา สุวรรณลาภ กล่าวคือ โจทก์เป็นผู้ลงทุน ก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 4 ชั้น 4 คูหา ในที่ดินโฉนดเลขที่ 117599 จำนวน 75 ตารางวา ณ ตำบลบางจาก อำเภอพระโขนง กรุงเทพมหานคร ซึ่งเป็นของนางพริ้มเพรา โดยก่อนที่จะลงมือ ทำการก่อสร้างนางพริ้มเพราจะต้องจดทะเบียนให้โจทก์เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมในที่ดินแปลง ดังกล่าวก่อน และเมื่อทำการก่อสร้างเสร็จจึงจะโอนที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง จำนวน 2 คูหา ให้แก่โจทก์ ต่อมาเมื่อวันที่ 20 พฤษภาคม 2534 นางพริ้มเพราได้จดทะเบียนให้โจทก์เป็นผู้ถือ กรรมสิทธิ์รวมในที่ดินแปลงดังกล่าวตามสัญญา จำนวน 38 ส่วน ใน 75 ส่วน โดยนางพริ้มเพราเป็น ผู้ชำระค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นทั้งหมด หลังจากนั้นนางพริ้มเพราได้ไปติดต่อธนาคารศรีนคร จำกัด เพื่อขอกู้เงินโดยนำที่ดินแปลงดังกล่าวจำนองกับธนาคาร เมื่อธนาคารอนุมัติ นางพริ้มเพราจึงแจ้ง ต่อโจทก์เพื่อขอยกเลิกสัญญาต่างตอบแทนและขอให้โจทก์โอนที่ดินแปลงดังกล่าวคืนให้แก่นาง

พริ้มเพรา ต่อมาวันที่ 12 พฤษภาคม 2535 โจทก์ได้ทำการโอนที่ดินแปลงดังกล่าวคืนให้แก่นางพริ้มเพรา แต่เจ้าหน้าที่กลับลงบันทึกในโฉนดที่ดินว่าเป็นการขายเฉพาะส่วน ในการโอนครั้งนี้ นางพริ้มเพราเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นทั้งหมดแต่เพียงผู้เดียว โจทก์จึงไม่ติดใจว่าเจ้าหน้าที่จะบันทึกในโฉนดเป็นอย่างไร ต่อมาเมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม 2544 สรรพากรพื้นที่ 7 มีหนังสือเชิญโจทก์พบและโจทก์ได้ไปพบตามวันเวลาดังกล่าว โจทก์แจ้งต่อนางวิมลพรรณ ธารสุวรรณ เจ้าพนักงานของจำเลยว่าโจทก์ไม่ได้ทำการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อค้าหรือหากำไรแต่อย่างใด และนางวิมลพรรณเห็นด้วยกับโจทก์ แต่เมื่อทำการประเมินกลับประเมินว่าเป็นการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อค้าหรือหากำไร ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะเลขที่ 2007070/6/100185 ลงวันที่ 7 ธันวาคม 2544 โดยให้โจทก์ไปชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงิน 28,125 บาท เบี้ยปรับ 56,250 บาท เงินเพิ่ม 28,125 บาท ภาษีส่วนท้องถิ่น 11,250 บาท รวมภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้นเป็นเงิน 123,750 บาท โจทก์เห็นว่าการประเมินของจำเลยไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการถูกต้องและชอบแล้วแต่ให้ลดเบี้ยปรับคงเรียกเก็บ 39,375 บาท ภาษีส่วนท้องถิ่น 3,937.50 บาท รวมลดให้เป็นเงินทั้งสิ้น 43,312.50 บาท และเรียกเก็บเงินภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงิน 28,125 บาท เบี้ยปรับ 16,875 บาท เงินเพิ่ม 28,125 บาท และภาษีส่วนท้องถิ่น 7,312.50 บาท รวมเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงินทั้งสิ้น 80,437.50 บาท โจทก์เห็นว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และของลดหรือลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ภาษีส่วนท้องถิ่น จำเลยให้การว่า ที่ดินโฉนดเลขที่ 117599 ตำบลบางจาก อำเภอพระโขนง กรุงเทพมหานคร เดิมเป็นการของนางพริ้มเพรา สุวรรณลาภ ต่อมาเมื่อวันที่ 20 พฤษภาคม 2534 นางพริ้มเพราได้จดทะเบียนให้โจทก์ถือกรรมสิทธิ์รวมในที่ดินแปลงดังกล่าวจำนวน 38 ส่วนใน 75 ส่วน เพื่อเป็นประกันความเสียหายของโจทก์ในการลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 4 ชั้น จำนวน 4 คูหา บนที่ดินแปลงดังกล่าวตามสัญญาต่างตอบแทน และหากโจทก์ทำการก่อสร้างอาคารแล้วเสร็จนางพริ้มเพราจะแบ่งอาคารพาณิชย์ จำนวน 2 คูหา เพื่อเป็นการตอบแทนในการลงทุนของโจทก์และเพื่อใช้เป็นสถานที่ประกอบการค้าของโจทก์ แต่ต่อมาโจทก์และนางพริ้มเพราตกลงเงื่อนไขผลตอบแทนกันไม่ได้ โจทก์จึงโอนกรรมสิทธิ์เฉพาะส่วนของโจทก์คืนให้แก่นางพริ้มเพราเมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2534 โดยนางพริ้มเพราเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมในการโอนทั้งหมด แต่ไม่มีการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ การโอนกรรมสิทธิ์ดังกล่าวเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการ ผู้ขายมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ตามมาตรา 91/10 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าผู้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้รับผลประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ สำหรับกรณีของโจทก์ เจ้าพนักงานของจำเลยพิจารณาแล้วเห็นว่าการที่โจทก์โอนกรรมสิทธิ์เฉพาะส่วนของโจทก์คืนให้แก่นางพริ้มเพราเมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2535 นั้น ถือเป็นการขายตามมาตรา 91/1 (4) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าโจทก์จะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการโอนกรรมสิทธิ์ก็ตาม และเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการ อันเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) ประกอบมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขาย

อสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 เนื่องจากตามสัญญาต่างตอบแทนระหว่างโจทก์กับนางพริ้มเพราจะบุให้โจทก์เป็นผู้ลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ 4 ชั้น จำนวน 4 คูหาเรียบร้อยแล้ว นางพริ้มเพราจะแบ่งอาคารพาณิชย์จำนวน 2 คูหาให้แก่โจทก์เพื่อเป็นสถานประกอบการของโจทก์เป็นการตอบแทน อันเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่มุ่งประโยชน์ในทางการค้าจึงเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางคำหรือหากำไร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าวไว้แล้วข้างต้น แต่โจทก์ก็ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะแต่อย่างใด โจทก์จึงต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินดังกล่าวที่ดินกำหนดตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 6 (2) กรณีราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินให้คำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะตามราคาประเมินทุนทรัพย์ ดังนั้น เจ้าพนักงานของจำเลยจึงถือราคาประเมินของกรมที่ดินเป็นราคาขายที่นำไปคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ จำนวน 937,500 บาท คิดเป็นค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ จำนวน 28,125 บาท การที่โจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะโจทก์จึงต้องชำระเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งในเดือนภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (2) ประกอบมาตรา 91/21 (6) แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นว่า โจทก์มิได้มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีและโจทก์ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนเป็นอย่างไรจึงพิจารณาลดเบี้ยปรับลงคงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ส่วนเงินเพิ่มไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายให้งดหรือลดได้ นอกจากนี้โจทก์ยังต้องชำระภาษีส่วนท้องถิ่นในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มนั้น ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้วขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ข้อแรกว่า การที่โจทก์โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินของโจทก์คืนให้แก่นางพริ้มเพรา สุวรรณลาภ นั้น เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางคำหรือหากำไร อันจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) บัญญัติว่า "ขายหมายความรวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยนให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่ายจ่ายโอน ไม่ว่าจะมียาค่าตอบแทนหรือไม่" มาตรา 91/2 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้... (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา"

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 บัญญัติว่า มาตรา 3 "ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้... (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ใช้ในการประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในการเกษตรกรรม" บทบัญญัติดังกล่าวหมายความว่า การประกอบกิจการการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรในราชอาณาจักรไทยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 244 โดยคำว่า ขาย ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีความหมายกว้างกว่าคำว่า

ซื้อขาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 ซึ่งหมายถึงผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อโดยมีค่าตอบแทน แต่คำว่า ขายในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นนอกจากหมายถึงการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วยังหมายถึงการจำหน่าย จ่าย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่างๆ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีการค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย คดีนี้ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า เมื่อวันที่ 15 พฤษภาคม 2534 โจทก์กับนางพริ้มเพราได้ทำสัญญาต่างตอบแทนเพื่อลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ในที่ดินของนางพริ้มเพรา เมื่อวันที่ 20 พฤษภาคม 2534 ก่อนทำการก่อสร้างนางพริ้มเพราได้โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินโฉนดเลขที่ 117599 ตำบลบางจาก อำเภอพระโขนง กรุงเทพมหานคร ให้แก่โจทก์จำนวน 38 ส่วนใน 75 ส่วน ต่อมาโจทก์กับนางพริ้มเพราตกลงยกเลิกสัญญาการร่วมลงทุนก่อสร้างอาคารพาณิชย์ดังกล่าวโจทก์จึงโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินโฉนดเลขที่ 117599 จำนวน 38 ส่วนใน 75 ส่วน คืนให้แก่นางพริ้มเพรา เห็นว่า การที่โจทก์โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวคืนให้แก่นางพริ้มเพราโดยไม่มีค่าตอบแทนก็ถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 (4) แล้ว และที่ดินที่โจทก์ขายคืนแก่นางพริ้มเพรานั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะประกอบกิจการก่อสร้างอาคารพาณิชย์จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการ ซึ่งถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 244 มาตรา 3 (5) โจทก์จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบแล้ว ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 มาตรา 4 (5) มาปรับใช้กับคดีนี้นั้น เห็นว่า มูลคดีนี้เกิดในปี 2535 ซึ่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 ยังไม่มีผลใช้บังคับ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติมาตรา 4 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 มาปรับใช้กับคดีนี้ได้ สำหรับอุทธรณ์ของโจทก์ข้อสองที่อุทธรณ์ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงไม่อาจคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากโจทก์นั้น เมื่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นชอบแล้ว จำเลยจึงคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามฟ้องจากโจทก์ได้ อุทธรณ์ของโจทก์ทุกข้อฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

องค์คณะ

รุ่งโรจน์ รื่นเรืองวงศ์ · ทองหล่อ โฉมงาม · เปรมใจ กิตติคุณไพโรจน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/1687/2548>