



ภาวะภาษีจากการโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์



กรณีผู้ซื้อบริการค่าใช้จ่ายในการโอนฯ



กันปณาก บุณรอด*

การซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มีภาวะภาษีที่เกี่ยวข้องหลายประเภทได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ นอกจากนี้ยังมีค่าธรรมเนียมการโอน และภาษีมูลค่าเพิ่มเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยบางกรณีเช่น กรณีผู้ขาย ซึ่งเป็นผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ขายอสังหาริมทรัพย์โดยมีของแถมให้กับลูกค้านั้น อาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ก่อนจะทำการซื้อขาย ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายจึงควรจะศึกษาข้อกำหนดต่างๆ เพื่อคำนวณจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียให้ถูกต้อง

ตามประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์นั้น ผู้ขายซึ่งเป็นผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสีย ส่วนค่าธรรมเนียมการโอนนั้น ตามมาตรา 457 แห่งประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้ผู้ซื้อและผู้ขาย พึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย แต่คู่สัญญาอาจตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้

ประเด็นดังกล่าวมีปัญหาที่พบได้บ่อยๆ ในทางปฏิบัติ ทั้งที่ปรากฏเป็นชาวและไม่เป็นชาว อยู่เสมอว่า ประชาชนที่ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการบ้านจัดสรรต่างๆ ไม่ว่าจะบ้านเดี่ยว บ้านแฝด ทาวน์เฮ้าส์ อาคารชุดหรือตึกแถว ซึ่งได้มีการร้องเรียนต่อสำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภคว่า ผู้ขายซึ่งเป็นเจ้าของโครงการมักจะทำให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ ซึ่งผู้ซื้อเห็นว่าการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวในสัญญาเป็นการผลักภาระค่าใช้จ่ายทั้งหมดให้กับผู้ซื้อโดยไม่เป็นธรรมจากกรณีทำนองดังกล่าว ผู้เขียนจึงมองเห็น

“สสพวงสาส์น” ปีที่ 55 ฉบับที่ 7 กรกฎาคม 2551

* นิตกร 6 ว สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

* ผู้เขียนได้รวบรวมและสรุปข้อเขียน ข้อสังเกตบางประการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิ แนวคำพิพากษาศาลฎีกา และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร มาเรียบเรียงเป็นบทความนี้เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติในเบื้องต้นเท่านั้น บางกรณีอาจมีการเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงตามหลักเกณฑ์ที่ใช้ปัจจุบัน

ประเด็นที่เกี่ยวข้องผ่านทางเนื้อหาในบทความนี้ โดยสรุปประเด็นสำคัญๆ ที่น่าสนใจ 3 กรณี คือ

1. กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีข้อตกลงในสัญญาให้ผู้ซื้อรับภาระภาษีอากร ค่าธรรมเนียมการโอน และค่าใช้จ่ายต่างๆ จากการโอนกรรมสิทธิ์ ซึ่งการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวในสัญญาเป็นการผลักภาระค่าใช้จ่ายทั้งหมดให้กับผู้ซื้อโดยไม่เป็นธรรมหรือไม่อย่างไร

2. กรณีผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมค่าภาษีในการโอนกรรมสิทธิ์ในส่วนของความรับผิดชอบของผู้ขายซึ่งควรจะต้องชำระค่าใช้จ่ายนั้น จะต้องนำมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ขายด้วย หรือไม่

3. กรณีผู้ซื้อเป็นผู้ชำระเงินภาษี ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมแทนผู้ขายตามที่มีข้อตกลงในสัญญาซื้อขาย หรือสัญญาจะซื้อจะขายแล้ว อาจมีกรณีชำระไว้เกินหรือภายหลังมีการบอกเลิกสัญญาจะซื้อจะขายหรือสัญญาซื้อขาย กรณีนี้ ผู้ซื้อจะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนเงินค่าภาษีอากรหรือเงินค่าธรรมเนียมในส่วนของตนที่ได้ชำระแทนผู้ขายได้หรือไม่ อย่างไร

ในเบื้องต้น จะต้องทำความเข้าใจในเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ว่า ภาระ

ภาษีอากรที่เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมีอยู่ 4 ประเภท ภาษีคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งในบทความนี้ จะกล่าวเพียงเฉพาะในข้อกฎหมายที่เน้นประมวลรัษฎากรเป็นหลัก โดยศึกษาประกอบกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แนวทางคำพิพากษาศาลฎีกา รวมทั้งแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเพียงเท่าที่จำเป็นในการอ้างอิง เพื่อจะใช้เป็นแนวทางในการศึกษา และทราบถึงเหตุผลของกฎหมายว่าปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นขัดต่อกฎหมายและไม่เป็นธรรมต่อผู้บริโภคหรือไม่ อย่างไร

ก่อนอื่นต้องทำความเข้าใจในเรื่องของบทนิยามหรือบทวิเคราะห์ศัพท์ ซึ่งเป็นข้อบัญญัติให้เราเข้าใจถึงความหมายและความประสงค์ของกฎหมายว่าประสงค์ให้มีความหมายอย่างกว้างหรืออย่างจำกัดมากน้อยเพียงใด มิใช่เพียงความหมายอย่างที่สามัญชนทั่วๆ ไปจะพึงเข้าใจกันเท่านั้น ทั้งยังเป็นตัวกำหนดในการตีความหรือแปลความกฎหมายเหล่านั้น โดยเหตุที่บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีอากรและความหมายของถ้อยคำที่ใช้ในแต่ละประเภทภาษีไว้ ทั้งที่เป็นบททั่วไปใช้ได้หลายประเภทภาษี หรือเฉพาะสำหรับภาษีประเภท

หนึ่งประเภทใด

ดังนั้น จึงจำเป็นต้องเข้าใจในบทนิยามเสียก่อน เมื่อกล่าวถึงคำเหล่านั้นจะได้เข้าใจในคราวเดียวกัน ในที่นี้ผู้เขียนจะหยิบยกเฉพาะข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาอันได้แก่ประมวลรัษฎากรและประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนเนื้อความและความหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมวลกฎหมายที่ดิน จะระบุเฉพาะมาตราที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

1. กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

1.1 ประมวลรัษฎากร

1.1.1 มาตรา 39 เป็นบททั่วไปที่ใช้บังคับทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

คำว่า “ขาย” หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

จากบทนิยามดังกล่าว คำว่า “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายกว้างกว่าที่บัญญัติไว้ในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือนอกจากจะหมายถึงขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วยังหมายความรวมถึงสัญญาขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ตลอดจนทั้งการกระทำประการหนึ่งประการใด อันเป็นเหตุให้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้นตกไปเป็นของบุคคลอื่นไม่ว่ากรณีใด โดยบุคคลผู้นั้นหรือแม้แต่บุคคลอื่นกระทำขึ้นก็ตาม แม้แต่เกิดจากผลของกฎหมาย และไม่คำนึงว่ากรณีดังกล่าวนั้นจะได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ได้รับค่าตอบแทนก็ตาม¹

1.1.2 มาตรา 91/1 เป็นบทบัญญัติใช้เฉพาะภาษีธุรกิจเฉพาะ

“ขาย” หมายความรวมถึง สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่าย โอน ไม่ว่าจะมิประโยชน์ตอบแทนหรือไม่ (นอกจากนี้ให้ศึกษาพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ประกอบกันไปด้วย)

บทบัญญัติมาตรา 91/1 และมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า การ

¹ โทแมนทร์ สิบวิเศษ ภาษีอากรเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ตอนที่ 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล พ.ศ. 2543 (หน้า 4)

ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรในราชอาณาจักรไทย ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 โดยคำว่า “ขาย” ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ซื้อขาย” ตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายถึงผู้ขายโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อโดยมีค่าตอบแทน แต่คำว่า “ขาย” ในภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น นอกจากหมายถึงการซื้อขายตามมาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายรวมถึงรวมถึงการจำหน่าย จ่าย หรือโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่างๆ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียกค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย²

1.2 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(1) มาตรา 149 บัญญัติว่า “นิติกรรมหมายความว่า การใด ๆ อันทำลงโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเพื่อจะก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ”

(2) มาตรา 457 บัญญัติว่า “คำฤชาธรรมเนียมทำสัญญาซื้อขายนั้น ผู้ซื้อ ผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย”

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1687/2548 วินิจฉัยว่า คำว่า ขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรอื่นต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 244 มีความหมายกว้างกว่าคำว่า ซื้อขาย ตาม ป.พ.พ. มาตรา 453 เพราะยังหมายความรวมถึงการจำหน่าย จ่าย โอน กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามนิติกรรมสัญญาประเภทต่าง ๆ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมียกค่าตอบแทนหรือไม่ด้วย

(3) มาตรา 150 บัญญัติว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพนันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ”

(4) มาตรา 151 บัญญัติว่า “การใดเป็นการแตกต่างกับบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้ามิใช่กฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นไม่เป็นโมฆะ”

● ข้อพิจารณาเรื่องเสรีภาพในการทำสัญญา

- **เสรีภาพในการทำสัญญา** หมายถึงเสรีภาพของเอกชนในอันที่จะใช้สัญญาเป็นเครื่องกำหนดนิติสัมพันธ์ในชีวิตประจำวันของตน เสรีภาพในการทำสัญญานี้นับเป็นส่วนหนึ่งของเสรีภาพทางทรัพย์สินและเสรีภาพทั่วไปของบุคคล หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งได้ว่าเป็นอำนาจอิสระของเอกชน (private autonomy) หลักเสรีภาพในการทำสัญญาหรืออำนาจอิสระของเอกชนนี้ เป็นเครื่องรับรองเสรีภาพในการกระทำของเอกชนแต่ละคนย่อมถูกจำกัดโดยเสรีภาพของบุคคลนั่นเอง เช่น ในการกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลสองฝ่าย เช่น ในการตกลงซื้อขายหรือตกลงจ้างทำของระหว่างกัน นิติสัมพันธ์ที่

เกิดขึ้นไม่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดขึ้นตาม
อำเภอใจของคู่กรณีฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเพียงฝ่าย
เดียว แต่ต้องเกิดจากความสมัครใจของคู่กรณี
ทั้งสองฝ่าย

- **บุคคลจะมีความผูกพันตาม
กฎหมายอันจะต้องรับผิดชอบกันนั้น** ตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดไว้มี
2 ประการ กล่าวคือ เกิดจากสัญญา (Contract)
และไม่ได้เกิดจากสัญญา หรือนิติเหตุ เช่น ละเมิด
(Delict) ลากมิควรได้ (Undue Enrichment)
และการจัดการงานนอกสั่ง (Manage Without
mandate) เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก
กฎหมายสัญญาตามระบบกฎหมายไทยได้รับการ
พัฒนามาจากระบบกฎหมายโรมัน (Romanistic
หรือ Civil Law System) ซึ่งถือว่าสัญญาจะเกิด
มีขึ้นต้องประกอบด้วยเงื่อนไขหรือสาระสำคัญ
(Formation of Contract) ดังต่อไปนี้ คือ

1. การเจตนาที่อนติสัมพันธ์ระหว่าง
คู่สัญญาสองฝ่ายขึ้นไป (Intention) สัญญาต้อง
ประกอบด้วยบุคคลตั้งแต่สองฝ่ายขึ้นไป บุคคล
เพียงคนเดียวจะแสดงเจตนาก่อให้เกิดสัญญา
หาได้ไม่
2. คู่สัญญาต้องกระทำโดยสมัครใจ
(voluntary) หมายถึง การแสดงเจตนาไม่ได้เกิด
จากการถูกข่มขู่ หรือกลฉ้อฉล

3. คู่สัญญาต้องมีความสามารถในการ
การทำสัญญาอย่างสมบูรณ์ (capacity)

4. มีการแสดงเจตนาต้องตรงกัน
และเกิดจากความยินยอมพร้อมใจของคู่สัญญา
ทั้งสองฝ่าย (consensus ad idem) โดยสัญญา
จะเกิดขึ้นเมื่อคำเสนอ (offer) และคำสนอง
(acceptance) ถูกต้องตรงกันก็จะก่อให้เกิด
สัญญาขึ้น

5. วัตถุประสงค์ของสัญญาต้องชอบ
ด้วยกฎหมายและศีลธรรม และต้องสามารถ
บรรลุผลได้

ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายโรมันพื้นฐานให้
ความสำคัญกับความยินยอมของคู่สัญญาทั้งสอง
ฝ่าย (consensus) ซึ่งเกี่ยวข้องกับแสดง
เจตนาของคู่กรณีกล่าวคือ เจตนาอันซ่อนอยู่
ภายใน (subjective intent) และเจตนา
ภายนอก (objective intent) อันอยู่บนพื้นฐาน
ของทฤษฎีว่าด้วยเสรีภาพในการแสดงเจตนา
และหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา
(The Doctrine of Freedom of contract and
Autonomy of Will) บุคคลมีเสรีภาพในการ
แสดงเจตนาตามหลักเรื่องเสรีภาพในการทำ
สัญญา (Freedom of Contract) คือหลักเกณฑ์
ซึ่งแต่ละบุคคลนั้นสามารถก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์
ทางสัญญาขึ้นโดยอิสระตามเจตนาของตนตาม

ความประสงค์ของคู่สัญญา ซึ่งเป็นหลักที่ให้เสรีภาพอย่างสมบูรณ์แก่คู่สัญญาที่จะกำหนดรูปแบบ ชนิด ประเภท และเนื้อหาของสัญญา โดยการแสดงเจตนาทำสัญญาที่เกิดจากหลักเสรีภาพของบุคคลนี้มีความศักดิ์สิทธิ์ จึงทำให้สัญญาที่ทำขึ้นถูกบังคับไปตามเจตนาที่คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ แนวคิดนี้นำไปสู่การยอมรับตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา (Autonomy of Will) เป็นหลักเกณฑ์ซึ่งได้รับการยอมรับ **“บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการทำสัญญาอย่างไรก็ได้ซึ่งตนเห็นว่าเป็นประโยชน์แก่ตนมากที่สุด”** จึงทำให้เอกชนสามารถกำหนดนิติสัมพันธ์กันได้อย่างอิสระ ก่อให้เกิดสัญญาที่มีผลบังคับในระหว่างคู่กรณี โดยการแสดงเจตนาและความยินยอมของคู่กรณี เพื่อประโยชน์แห่งคู่กรณี โดยปราศจากการแทรกแซงของรัฐ トラบเท่าที่ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนตาม ป.พ.พ. 150 ดังภาษีตกกฎหมายที่กล่าวไว้ว่า “สัญญาที่ทำขึ้นโดยสมบูรณ์ย่อมมีผลบังคับ” (Pacta Sunt Servanda) ซึ่งสัญญาดังกล่าวจะถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยคู่สัญญาอีกฝ่ายไม่ยินยอมไม่ได้³

ตามบทบัญญัติมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ค่าฤชาธรรมเนียม

เป็นเงินที่ต้องจ่ายให้แก่รัฐในการที่เอกชนไปขอให้รัฐทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้ ซึ่งในเรื่องที่เกี่ยวกับการซื้อขายที่จะต้องไปเกี่ยวข้องกับรัฐคือการไปขอให้รัฐจดทะเบียนการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษให้ เพราะการทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินดังกล่าวต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ มิฉะนั้นจะตกเป็นโมฆะ ตามมาตรา 456 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴

เมื่อพิจารณาตามตัวบทมาตรา 457 นี้แล้ว จะเห็นได้ว่าค่าฤชาธรรมเนียมนั้น ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายต้องออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย กล่าวคือ มีค่าฤชาธรรมเนียมเท่าไร ก็ออกคนละครึ่ง การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ ก็เพื่อความเป็นธรรมและความเสมอภาค จะได้ไม่ต้องเถียงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายว่าผู้ใดจะต้องเป็นคนออก โดยเฉพาะผู้ซื้อมักจะอ้างว่าผู้ขายได้รับเงินค่าราคาทรัพย์สินที่ขายแล้วทำไมผู้ซื้อจะต้องออกเงินค่าฤชาธรรมเนียมอีก อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติของมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้ไม่ใช่บทบัญญัติที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน คู่สัญญาอาจกำหนดสัดส่วนการออกค่าฤชาธรรมเนียมเป็นสัดส่วนอย่างอื่นได้ เช่น ผู้ขาย

³ ศรีสุวรรณ โชตินมิตร หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3647/2549 หน้า 52-55 จากหนังสือคำพิพากษาศาลฎีกา พ.ศ. 2549 เล่มที่ 5 สำนักงานศาลยุติธรรม

⁴ ไพทิต เอกจริยกร คำอธิบายกฎหมาย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 3 หน้า 127

ออกร้อยละ 60 ส่วนผู้ซื้อออกร้อยละ 40 หรืออาจกำหนดให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ออกค่าฤชาธรรมเนียมทั้งหมดก็ได้⁵

เมื่อบทบัญญัติมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มิใช่กฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน คู่สัญญาย่อมสามารถตกลงให้ผิดแผกแตกต่างกันได้

ปัญหาที่จะต้องพิจารณาต่อไปก็คือ กฎหมายอะไรที่ถือว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน “การที่จะวินิจฉัยว่าบทบัญญัติข้อใดจะต้องด้วยลักษณะที่ว่าเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนนั้น ปัญหาข้อนี้จะวางหลักโดยเฉียบขาดหาได้ไม่กฎหมายซึ่งเกี่ยวกับมหาชนโดยทั่วไปไม่ใช่เกี่ยวแก่คู่กรณีโดยเฉพาะแล้ว นับอยู่ในพวกที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน” สำหรับในเรื่องของกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน ย่อมเป็นกฎหมายที่เห็นได้ชัดเจนว่าเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย เพราะเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับรัฐ หรือระหว่างรัฐกับราษฎรในฐานะที่รัฐมีอำนาจเหนือกว่า เป็นลักษณะที่รัฐใช้อำนาจเพื่อการปกครองหรือบริหารบ้านเมืองเป็นไปโดยเรียบร้อย ทำให้

เกิดความสงบสุข ดังนั้น แม้การทำนิติกรรมสัญญาจะเป็นไปตามหลักอิสระในทางแพ่งและหลักเสรีภาพในการทำ ถ้าได้ทำภายในกรอบที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว นิติกรรมสัญญานั้นย่อมก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายสมดังเจตนาของผู้ทำนิติกรรมทุกประการ แต่หากนิติกรรมสัญญาที่ทำแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนดก็ไม่ได้หมายความว่านิติกรรมสัญญานั้นย่อมก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายสมดังเจตนาของผู้ทำนิติกรรมทุกประการ แต่หากนิติกรรมสัญญาที่ทำแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนดก็ไม่ได้หมายความว่านิติกรรมสัญญานั้นอยู่นอกกรอบ เพราะกรอบแห่งกฎหมายในที่นี้หมายถึงเฉพาะกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยเท่านั้น⁶

2. ภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์

เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์แล้ว มีภาระภาษีประเภทใดบ้าง และใครเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสีย ขอให้พิจารณาดังนี้

1. ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้ และเสีย

⁵ โฟทชิต เอกจริยากร คำอธิบายกฎหมาย ซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 3 หน้า 128

⁶ รองศาสตราจารย์ ดร. ศนันท์ทรมณ์ (จำปี) โสทธิพันธ์ คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา หน้า 32 พิมพ์ครั้งที่ 11 พ.ศ. 2549

ภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายในขณะมีการจดทะเบียนโอน ณ สำนักงานที่ดินที่อสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อขายนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ขายจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายที่ดินมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อกรมสรรพากร ซึ่งกฎหมายเฉพาะมาตราที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บภาษีเงินได้ โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามประเภทของผู้มีเงินได้ ประกอบด้วย

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย ได้แก่

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 16 มาตรา 39 มาตรา 40 มาตรา 41 ทวิ มาตรา 48 มาตรา 49 ทวิ มาตรา 50 มาตรา 52 และ มาตรา 63

(2) กฎกระทรวงฉบับที่ 206 พ.ศ. 2540

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545 วินิจฉัยว่าคำสั่งฯ ไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปได้ แต่เป็นแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรเอง)

1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ได้แก่ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50(5)(6)

มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตริ

2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ

การขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะต่อเมื่อการขายนั้นเป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งได้แก่กรณีที่เป็นไปตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 โดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะ ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม และกรมที่ดินต้องเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะเพื่อกรมสรรพากรตามกฎหมายดังกล่าว โดยกฎหมายเฉพาะมาตราที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ประกอบด้วย

(1) ประมวลรัษฎากร ได้แก่ มาตรา 91 มาตรา 91/1 มาตรา 91/2 มาตรา 91/5 มาตรา 91/6 มาตรา 91/7 มาตรา 91/10 และ มาตรา 91/11

(2) พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

ข้อสังเกต การขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ปกติต้องใช้ราคาที่ตกลงซื้อขายกันเป็นฐานในการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ถ้าราคาต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน ก็ต้องใช้ราคาประเมินนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษี กรณีต่างกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้ราคาประเมินเป็นฐาน โดยไม่คำนึงว่าราคาที่ตกลงซื้อขายกันจะเป็นราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาประเมิน

3. อากรแสตมป์

อากรแสตมป์เป็นภาษีที่เก็บจากการทำธุรกรรมรวม 28 ลักษณะ (ดูทั้งหมดได้จากบัญชีอัตราอากรแสตมป์) ในประมวลรัษฎากร แต่สัญญาซื้อขายไม่ใช่ตราสาร 1 ใน 28 ลักษณะของบัญชีดังกล่าว สัญญาซื้อขายจึงไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ อย่างไรก็ตามเนื่องจากในลักษณะที่ 28 ของบัญชีดังกล่าว กำหนดให้ใบรับจากการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียอากรแสตมป์ ฉะนั้นผู้ขายจึงต้องเสียอากรแสตมป์สำหรับใบรับนั้น โดยต้องชำระเป็นตัวเงินต่อเจ้าหน้าที่กรมที่ดินในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนอสังหาริมทรัพย์ ส่วนจะต้องชำระจำนวนเท่าใด ย่อมแล้วแต่ว่าผู้ขายได้รับเงินจากการขายเท่าใด กล่าวคือ ตามลักษณะตราสาร 28.(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ทั่วยหมวด 6 ลักษณะ 2

แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับจำนวนตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาทต่อ 1 บาท หรือเท่ากับ ร้อยละ 0.5 ของจำนวนเงินที่ได้รับนั่นเอง

ข้อสังเกต กรณีที่ผู้ขายต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ขายย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ หากกรมที่ดินได้เรียกเก็บอากรแสตมป์ไปแล้ว ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรแสตมป์นั้นภายใน 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่เสียค่าอากรแสตมป์นั้น (มาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร) ฉะนั้นกรณีที่ผู้ขายได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่แล้ว ผู้ขายจึงไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์

ประมวลรัษฎากรเฉพาะมาตราที่เกี่ยวข้องกับอากรแสตมป์ ได้แก่ มาตรา 103 มาตรา 119 มาตรา 121 และมาตรา 123 ตรี

4. ค่าธรรมเนียม

ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายที่ดิน กำหนดให้เจ้าหน้าที่กรมที่ดินต้องเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายที่ดิน พ.ศ. 2497 ประมวลกฎหมายที่ดินเฉพาะมาตราที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

(1) ประมวลกฎหมายที่ดิน มาตรา 103

วรรคหน้า มาตรา 103 ทวิ มาตรา 104 และ มาตรา 105 เบญจ

(2) กฎกระทรวง ฉบับที่ 47 (พ.ศ. 2541)

หมายเหตุ ตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า ค่าฤชาธรรมเนียม ทำสัญญาซื้อขายนั้น ผู้ซื้อผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย

นอกจากภาระภาษีแต่ละประเภทและค่าธรรมเนียมที่กล่าวมาข้างต้น กรณีผู้ขายซึ่งเป็นผู้ประกอบการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์โดยมีของแถมให้กับลูกค้านั้น อาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เหตุที่การแถมต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะคำว่า “ขาย” นั้น มาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้คำนิยามไว้ว่า “*หมายความว่าจำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่...*” ในที่นี้ผู้เขียนมิได้กล่าวถึงในรายละเอียดของภาษีมูลค่าเพิ่ม เพียงแต่กล่าวไว้เพื่อให้เกิดความเข้าใจในภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์ว่ามีภาษีประเภทใดบ้างเท่านั้น

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นว่าเมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เกิดภาระภาษีที่เกี่ยวข้องอย่างไรบ้าง และนอกจากนิยามคำว่า “ขาย” ในแต่ละประเภทภาษีแล้ว ยังมีกรณีอื่นๆ ที่มีใช่เฉพาะเพียงแต่สัญญาซื้อขายตามกฎหมายแพ่งเท่านั้น กรณีต่างๆ ดังต่อไปนี้ก็

ถือว่าเป็นการขายในความหมายตามประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งจะขอสรุปอย่างย่อๆ เพื่อความเข้าใจเพิ่มเติม ได้แก่

1. กรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อทอดตลาด
2. กรณีแก้ไขหลักฐานทางทะเบียนในหนังสือแสดงสิทธิในที่ดินตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์
3. การจดทะเบียนขายพร้อมกับจดทะเบียนบุริมสิทธิในมูลซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ โดยแยกพิจารณา 2 ขั้นตอนคือ ขั้นตอนการจดทะเบียนการขาย และขั้นตอนการจดทะเบียนบุริมสิทธิ
4. การจดทะเบียนไถ่ถอนจากขายฝาก
5. การจดทะเบียนให้โดยเสนาหาไม่มีค่าตอบแทน
6. การจดทะเบียนประเภทถอนคืนการให้
7. การจดทะเบียนตามสัญญาประนีประนอมยอมความซึ่งศาลได้พิพากษาตามยอมแล้ว ให้คู่กรณีโอนกรรมสิทธิ์แก่กัน⁷

กรณีที่ยกตัวอย่างมานี้ **หากเข้าลักษณะเป็นการขายที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์ แล้วแต่ประเภทของภาษี** นอกจากนี้

⁷ บันทึกที่ กค 0702/3157 ลงวันที่ 11 มิถุนายน 2551

หากคู่สัญญาได้ตกลงในสัญญาโดยการแสดงเจตนาและด้วยความยินยอมของคู่กรณี ซึ่งเกิดจากหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนาและความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา เพื่อประโยชน์ของคู่กรณี โดยปราศจากการแทรกแซงทางรัฐ トラบเท่าที่ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ตามมาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนี้ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นกรณีตามสัญญาซื้อขาย สัญญาให้ สัญญาประนีประนอม ฯลฯ มีข้อตกลงในสัญญาให้ผู้ซื้อรับภาระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการโอนกรรมสิทธิ์ สัญญาที่ทำขึ้นโดยสมบูรณ์ย่อมมีผลบังคับ ซึ่งสัญญาดังกล่าวจะถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยคู่สัญญาอีกฝ่ายไม่ยินยอมไม่ได้ แต่อย่างไรก็ดี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็คือผู้มีเงินได้พึงประเมิน โดยไม่ต้องคำนึงว่าในระหว่างผู้ที่ยื่นคำขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมด้วยกัน ฝ่ายใดตกลงเป็นผู้ชำระ

3. ประเด็นปัญหาและ บทวิเคราะห์

3.1 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีข้อตกลงให้ผู้ซื้อรับภาระภาษีอากร ค่าธรรมเนียมการโอน และค่าใช้จ่ายต่างๆ จากการโอน

กรรมสิทธิ์

ปัญหานี้พบได้บ่อยในทางปฏิบัติ ซึ่งผู้บริโภคจำนวนมากได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็นโครงการบ้านจัดสรรต่างๆ ที่มีอยู่จำนวนมาก ได้ร้องเรียนต่อสำนักงานคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภคว่า ผู้ขาย ซึ่งเป็นเจ้าของโครงการมักจะกำหนดให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมการโอน ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการโอนกรรมสิทธิ์ มิฉะนั้นจะไม่โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นให้แก่ผู้ซื้อ กรณีนี้ผู้ซื้อเห็นว่าการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวในสัญญา เป็นการผลักภาระค่าใช้จ่ายให้กับผู้ซื้อโดยไม่เป็นธรรม

ในประเด็นนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องไว้แล้วในตอนต้น ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายตามประมวลรัษฎากร และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็จะได้เห็นว่ากรณีดังกล่าวเป็นการร้องเรียนเกี่ยวกับข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญา ไม่ว่าจะเป็นสัญญาซื้อขาย สัญญาจะซื้อจะขาย เหล่านี้เป็นต้น กรณีในการโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์โดยสัญญากำหนดให้ผู้ซื้อหรือผู้รับโอนกรรมสิทธิ์เป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายต่างๆ ดังนี้แล้วจะมีผลเป็นอย่างไร สามารถทำได้หรือไม่ และขัดต่อกฎหมายหรือไม่ อย่างไรนั้น การกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลสองฝ่ายในการซื้อขาย

อสังหาริมทรัพย์ ต้องเกิดจากความสมัครใจของ คู่กรณีทั้งสองฝ่าย โดยบุคคลย่อมมีเสรีภาพ ในการทำสัญญาอย่างไรก็ได้ซึ่งตนเห็นว่าเป็น ประโยชน์แก่ตนมากที่สุด จึงทำให้เอกชนสามารถ กำหนดนิติสัมพันธ์กันได้อย่างอิสระ ก่อให้เกิด สัญญาที่มีผลบังคับในระหว่างคู่กรณี โดยการ แสดงเจตนาและความยินยอมของคู่กรณี เพื่อ ประโยชน์แห่งคู่กรณี โดยปราศจากการแทรกแซงของรัฐ ครอบงำที่ไม่ขัดต่อความสงบ เรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนตาม มาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พาณิชย์ นอกจากนี้ ตามมาตรา 457 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนด หน้าที่อย่างคร่าวๆ ให้ผู้ซื้อและผู้ขายพึงเสียค่า ฤชาธรรมเนียม การซื้อขายเท่าๆ กัน คู่สัญญา จึงอาจแสดงตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ ตามหลัก อิสระในการแสดงเจตนาของคู่สัญญาและไม่ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นธรรมแต่

ประการใด เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร เป็นเรื่องของรัฐบังคับจัดเก็บภาษี อากรจากประชาชน จึงมิให้นำหลักอิสระในการ แสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่งและ พาณิชย์มาใช้บังคับ⁸

สำหรับการจัดเก็บภาษีอากร กรณีการโอน กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินที่รัฐเรียก เก็บจากราษฎร อันเป็นหน้าที่เกิดขึ้นโดยกฎหมาย และมีลักษณะเป็นหน้าที่จะแบ่งกันชำระมิได้ โดย ไม่ต้องคำนึงว่าในระหว่างผู้ที่ยื่นคำขอจดทะเบียน ลิทธิและนิติกรรมด้วยกัน ฝ่ายใดตกลงจะเป็น ผู้ชำระ กรณีเช่นนี้ เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์ใน อสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้ขาย ซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ที่ ขาย เพราะเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ส่วนการ ชำระเงินค่าภาษีนั้น คู่สัญญาจะกำหนดให้ผู้ซื้อ หรือบุคคลอื่นชำระเงินแทนผู้ขาย ก็เป็นเรื่องที่คู่ สัญญาได้ตกลงกันเอง⁹

⁸ บันทึกถาวรที่สุดที่ กค 0706(กม.04)/2546 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2550 และหนังสือที่ กค0706/2460 ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2550

⁹ บันทึกที่ กค 0802(กม.)/545 ลงวันที่ 11 มกราคม 2539

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 29/2530 วินิจฉัยว่า ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ แต่กฎหมายไม่ได้ห้ามผู้อื่นเสียภาษีเงินได้แทน ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานบังคับคดีประกาศขายโดยกำหนดเงื่อนไขและข้อสัญญาว่าผู้ซื้อต้องเป็นผู้เสียภาษีเงินได้ จึงไม่ขัดกับประมวลรัษฎากร ใช้บังคับกับผู้ซื้อได้ตามข้อสัญญานั้นได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3222/2542 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่า โจทก์และจำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 2 ทำสัญญาจะซื้อขายที่ดิน มีข้อตกลงว่าค่าโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน ค่าธรรมเนียม ค่าภาษี และค่าใช้จ่ายต่างๆ ผู้ซื้อเป็นผู้ออกเองทั้งสิ้น กรณีไม่เป็นการขัดต่อกฎหมาย ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6315/2549 วินิจฉัยว่า ป.พ.พ. มาตรา 457 ใช้บังคับแก่คู่สัญญาในการทำสัญญาซื้อขาย ซึ่งเป็นเรื่องระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเท่านั้น ส่วนค่าธรรมเนียมจดทะเบียนลิทธิและนิติกรรมที่ต้องชำระตาม ป.ที่ดินนั้น เป็นเงินที่รัฐเรียกเก็บจากราษฎรเป็นค่าตอบแทนที่รัฐให้บริการแก่ราษฎร ซึ่ง ป.ที่ดิน มาตรา 104 บัญญัติให้ผู้ขอจดทะเบียนเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียม อันเป็นหน้าที่เกิดขึ้นโดยกฎหมายและมีลักษณะเป็นหน้าที่จะแบ่งกันชำระมิได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าในระหว่างผู้ที่ยื่นคำขอจดทะเบียนลิทธิและนิติกรรมด้วยกันนั้นฝ่ายใดตกลงเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ดังนั้น โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกให้ผู้ซื้อหรือผู้ขายคนใดคนหนึ่งหรือทั้งสองคนชำระค่าธรรมเนียมที่ขาดอยู่ทั้งหมดได้

ปัญหาที่น่าพิจารณามีต่อไปว่า เมื่อผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียม ค่าภาษีในการโอนกรรมสิทธิ์ในส่วนที่เป็นความรับผิดชอบของผู้ขายซึ่งควรจะต้องชำระค่าใช้จ่ายนั้น จะต้องนำมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ขายด้วยหรือไม่ หากเป็นเงินได้ของผู้ขายแล้วจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด

ปัญหาดังกล่าวพิจารณาได้ว่า การที่ผู้ขายตกลงให้ผู้ซื้อออกค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากรอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งหมด ในส่วนที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดดังกล่าวที่ผู้ซื้อชำระแทนนั้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของราคาขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องถือเป็นประโยชน์เพิ่มของผู้ขาย ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายต้องนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่ผู้ซื้อชำระแทนนั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร โดยพิจารณาได้ดังนี้¹⁰

1. กรณีผู้ขายเป็นบุคคลธรรมดา ต้องนำค่าธรรมเนียม หรือค่าภาษีอากร หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้ซื้อชำระแทนนั้น มาคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

¹⁰ หนังสือที่ กค 0706/5160 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2550
หนังสือที่ กค 0706/5159 ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2550
หนังสือที่ กค 0706/2460 ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2550
หนังสือที่ กค 0706/2378 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2550
หนังสือที่ กค 0706/3025 ลงวันที่ 11 เมษายน 2549 และ
หนังสือที่ กค 0802(กม.)/1904 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2538

2. กรณีผู้ขายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องนำค่าธรรมเนียม หรือค่าภาษีอากร หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้ซื้อชำระแทนนั้น มาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

3. ผู้ขายต้องนำค่าธรรมเนียม หรือค่าภาษีอากร หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้ซื้อชำระแทนนั้น มารวมเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร

4. กรณีผู้ซื้อเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาษีอากร หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้ขายมีเงื่อนไขให้ผู้ซื้อชำระแทนผู้ขายในตอนที่ยื่นที่ดินมา ถือเป็นต้นทุนของที่ดิน

จากกรณีดังกล่าวจึงสรุปได้ว่า กรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ที่มีข้อตกลงในสัญญาให้ผู้ซื้อชำระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้ขายต้องรับผิดชอบ แนวคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ได้วินิจฉัยในประเด็นนี้ในทำนองเดียวกันว่า การที่คู่สัญญามีข้อตกลงว่า ค่า

ธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ผู้ซื้อเป็นผู้ออกเองทั้งสิ้นหรือบางส่วนที่ผู้ขายต้องรับผิดชอบนั้น ไม่ขัดต่อกฎหมายความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน แม้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรคือผู้ขายซึ่งเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน โดยคู่สัญญาจะกำหนดให้ผู้ซื้อหรือบุคคลอื่นชำระเงินแทนผู้ขาย ก็เป็นเรื่องที่คู่สัญญาได้ตกลงกันเองตามหลักอิสระในการแสดงเจตนา

ข้อสังเกต โดยเหตุที่ในเงื่อนไขข้อตกลงในสัญญาซื้อขาย กำหนดให้ผู้ซื้อต้องเสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรแทนเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น เงินค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม รวมทั้งค่าภาษีอากรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จึงต้องนำมารวมกับราคาที่ยขายได้ เป็นรายได้ของเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ด้วย เพราะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร **แต่มีข้อควรระวังไว้ด้วยว่า** ในส่วนค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นหน้าที่ของผู้ซื้อและผู้ขายร่วมกันรับผิดชอบตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น การที่ผู้ซื้อออกค่าธรรมเนียมดังกล่าวแทนผู้ขาย **จึงต้องนำเฉพาะส่วนที่ผู้ขายต้องรับผิดชอบมาถือเป็นเงินได้ของผู้ขาย**

สำหรับประเด็นที่ว่า เงินค่าภาษีอากรที่

ผู้ซื้อออกแทนให้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดนั้น พิจารณาได้ดังนี้

เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ ซึ่งมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้นั้น เดิมเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ที่หากมีการออกเงินค่าภาษีอากรให้แทน ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) ประเภทเดียวกันกับเงินได้ที่มีการออกภาษีแทนให้ นั้น เงินได้ประเภทอื่นนอกจากนี้ หากมีการออกภาษีแทนให้แล้ว ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับเงินได้ที่มีการออกภาษีแทนให้ นั้น แต่ในปัจจุบันต้องถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันกับเงินได้ที่มีการออกภาษีแทนให้ นั้น เพราะมาตรา 40 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527) บัญญัติว่า “เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น”¹¹

3.2 การขอคืนเงินค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากรการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

ปัญหาที่ควรพิจารณามีว่า กรณีผู้ซื้อเป็น

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร สมัยที่ 54 ปี 2544 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา

ผู้ชำระเงินภาษี ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม แทนผู้ขายตามที่มิชอบตกลงในสัญญาซื้อขายหรือสัญญาจะซื้อขายแล้ว อาจมีการชำระไว้เกินหรือภายหลังมีการบอกเลิกสัญญาจะซื้อขายหรือสัญญาซื้อขาย กรณีนี้ผู้ซื้อจะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนเงินค่าภาษีอากรหรือเงินค่าธรรมเนียมในส่วนของตนที่ได้ชำระแทนผู้ขายได้หรือไม่อย่างไร?

ในการขอคืนเงินค่าธรรมเนียม หรือเงินค่าภาษีอากรการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเบื้องต้นพิจารณาได้ดังนี้

1. การขอคืนค่าธรรมเนียม

กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ เรียกเก็บค่าธรรมเนียมไว้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด เป็นเหตุให้ต้องคืนเงินค่าธรรมเนียมในส่วนที่เรียกเก็บไว้เกินให้แก่ผู้ขอ กระทรวงการคลังได้กำหนดทางปฏิบัติไว้ตามหนังสือกระทรวงการคลังที่ กค 0526.5/ว 53 ลงวันที่ 16 เมษายน 2539 (เวียนโดยหนังสือกรมที่ดิน ด่วนมากที่ มท 0602/ว 20878 ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2539) และระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการหักรายรับจ่ายขาดและการถอนคืนเงินรายรับ พ.ศ.2545 (เวียนโดยหนังสือกรมที่ดิน ที่ มท 0702/ว 27 ลงวันที่ 20 มีนาคม 2545) ว่า จะต้องทำความตกลงกับกระทรวงการคลังก่อน และเมื่อได้รับ

อนุมัติแล้ว จึงดำเนินการคืนเงินให้แก่ผู้ขอได้ตามหนังสือสั่งการของกระทรวงการคลัง

2. การขอคืนภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม

พนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น หากมีการเรียกเก็บภาษีอากรได้เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ผู้ขอควรต้องเสีย หรือเรียกเก็บไว้ไม่ครบถ้วน เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในสังกัดกรมสรรพากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร¹²

ดังนั้น หากมีการขอคืนเงินค่าภาษีอากร ต้องไปยื่นคำร้องขอคืน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

1. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร
2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 91/11(1) แห่งประมวลรัษฎากร
3. อากรแสตมป์ ต้องยื่นคำร้องขอคืน

¹² หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/19989 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2536

ภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียอากร ตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายที่ดินเรียกเก็บภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน ให้แจ้งกรมสรรพากรหรือสรรพากรพื้นที่ในท้องที่ที่ผู้มีหน้าที่หักภาษีมีภูมิลำเนาอยู่ทราบ เพื่อติดตามจัดเก็บตามอำนาจหน้าที่ต่อไป

จากข้อพิจารณาข้างต้น ในการขอคืนเงินค่าภาษีอากรอาจมีปัญหาว่าผู้ใดจะเป็นผู้มีสิทธิเรียกร้องขอคืน กล่าวคือ ผู้จ่ายเงินได้ (ผู้ซื้อ) หรือผู้มีเงินได้ (ผู้ขาย) ที่ถูกหักภาษีไว้ ปัญหานี้เมื่อพิจารณาตามสิทธิของบุคคลที่จะพึงได้รับเงินคืนแล้ว น่าจะต้องเป็นตัวผู้มีเงินได้ที่มิหน้าที่ต้องเสียภาษี เพราะเป็นผู้ถูกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรง จึงมีสิทธิเรียกร้องขอเงินคืน สำหรับประเด็นนี้ ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ คือผู้เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ เพราะเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ส่วนการชำระภาษีนั้น คู่สัญญาจะกำหนดให้บุคคลอื่นชำระแทนผู้ขาย ก็เป็นเรื่องที่คู่สัญญาได้ตกลงกันเอง กรณีนี้เมื่อผู้ซื้อได้มีข้อตกลงในสัญญาจะซื้อจะขาย หรือสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เป็นผู้ชำระเงินค่าภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษี มิใช่กรณีไม่ต้องเสียภาษีหรือ

เสียภาษีเกินไป จึงไม่มีเหตุให้ต้องคืนเงินภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อที่ออกชำระแทนผู้ขายแต่อย่างใด¹³

อย่างไรก็ดี ในสัญญาซื้อขายนั้น มีข้อตกลงให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระอากรแสตมป์ เมื่อมีการยื่นขอคืนอากรแสตมป์ หากผู้ใดเสียอากรแสตมป์ไปแล้ว ย่อมถือว่าเสียอากรเกินไป เมื่อผู้ซื้อเป็นผู้เสียอากร ผู้ซื้อย่อมมีสิทธิขอคืน ผู้ขายไม่มีสิทธิขอคืน¹⁴ เหตุผล เนื่องจากมาตรา 107 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “...ถ้าไม่มีข้อตกลงเป็นอย่างอื่น ผู้มีหน้าที่เสียอากร...ให้เป็นไปตามบัญชีท้ายหมวดนี้” บัญชีท้ายหมวดคือบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ได้ระบุไว้ในลักษณะตราสาร 28 ใบรับช่องที่ 3 ว่า ผู้ที่ต้องเสียอากร ได้แก่ ผู้ออกใบรับ (ผู้ขาย) กรณีเช่นนี้ หากผู้ขายและผู้ซื้อได้ตกลงกันให้ผู้ซื้อเสียอากร ผู้ซื้อจึงมีหน้าที่เสียอากรตามมาตรา 107 แห่งประมวลรัษฎากร และมีสิทธิขอคืนอากรได้

สำหรับกรณีค่าธรรมเนียมนั้น ตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้ซื้อและผู้ขายพึงออกใช้เท่ากันทั้งสองฝ่าย แต่คู่สัญญาอาจตกลงกันเป็นอย่างอื่นได้ เมื่อมีข้อตกลงในสัญญาให้ผู้ซื้อเป็นฝ่ายออกชำระค่าธรรมเนียมในการซื้อขายทั้งหมด

¹³ บันทึกที่ กค 0802(กม.)/545 ลงวันที่ 11 มกราคม 2539

คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 3222/2542(ประชุมใหญ่) และฎีกาที่ 6315/2549 อ้างแล้ว

¹⁴ หนังสือที่ กค 0811(กม.)/552 ลงวันที่ 29 มิถุนายน 2540

หรือให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง ถือว่าผู้ซื้อมีหน้าที่ชำระค่าธรรมเนียมด้วย จึงยอมมีสิทธิขอคืนเงินค่าธรรมเนียมในส่วนที่ตน มีหน้าที่และได้ชำระไปไว้เกินคืนได้

ข้อสังเกต

1. **คำสั่งคืนหรือไม่คืนเงินค่าธรรมเนียม หรือเงินค่าภาษีอากร** ถือเป็นการใช้อำนาจสั่ง การตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลกระทบต่อ สิทธิของบุคคล จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง ตาม มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งคู่กรณีสามารถ อุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งได้ โดยต้องมีการยื่น คำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่เสียก่อน แต่ อย่างไรก็ดี ศาลปกครองสูงสุดได้เคยวินิจฉัยว่า การที่เจ้าหน้าที่กระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ขอคืนภาษีต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เท่านั้น¹⁵ แต่ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่

สั่งคืนภาษีอากรให้ล่าช้าเกินสมควร ผู้ขอคืนก็ สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เพื่อให้ศาล ปกครองสั่งให้เจ้าหน้าที่พิจารณาสั่งคืนภาษีตาม ระยะเวลาที่ศาลปกครองกำหนดได้ตามมาตรา 9(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและ วิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542¹⁶

2. **กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะและได้รับยกเว้นอากรแสตมป์** หากได้ชำระอากรแสตมป์ไว้แล้วมีสิทธิขอคืน ภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากร ตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่อคำพิพากษา ฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่)¹⁷ พิพากษาไว้ ได้ความว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสีย ภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากร หากได้ชำระอากรแสตมป์ไว้แล้ว มีสิทธิขอคืน ได้ ภายในอายุความทั่วไป ไม่อยู่ในบังคับมาตรา 122 และมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁵ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 377/2545

¹⁶ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 448/2545

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ได้บัญญัติว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากร หรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียว ผู้นั้นขอคืนจะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปในนั้นแก่ผู้เสียหายอากรได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้น จะต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร...” การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่า เพิ่มอากรเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่ต้อง เสียตามที่กฎหมายกำหนด “เกินไป” เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่ เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้ว กฎหมายก็ต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงใน ตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน เมื่อรายรับของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากร การขอคืนค่าอากรจากจำเลยในเรื่องระยะเวลาจึงไม่อยู่ ภายในบังคับ มาตรา 122 แห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากร ซึ่งจะต้องยื่นขอคืนนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรจาก จำเลยได้

4. บทสรุปและความเห็น

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้น ปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้บริโภคคือ กรณีผู้บริโภคซื้อที่อยู่อาศัยในโครงการพัฒนาที่อยู่อาศัยต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นโครงการบ้านจัดสรร ทาวน์เฮาส์ หรืออาคารชุด ฯลฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายหรือสัญญาจะซื้อจะขายกับเจ้าของโครงการ และได้วางเงินจองและผ่อนชำระเงินดาวน์ครบถ้วน แต่กลับไม่สามารถโอนกรรมสิทธิ์เป็นของผู้ซื้อได้ สาเหตุส่วนหนึ่งของปัญหาก็มาจากสัญญาสำเร็จรูปที่ผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรทำกับผู้ซื้อนั้น โดยผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรรเป็นฝ่ายร่างสัญญาขึ้นใช้ในทางธุรกิจการค้าปกติของตน โดยมุ่งสนับสนุนผลประโยชน์สูงสุดของผู้ประกอบการธุรกิจบ้านจัดสรร ตามหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนา โดยผนวกข้อสัญญาที่ได้เปรียบบางประการเข้าไว้ในสัญญาสำเร็จรูปทุกประเภทที่ใช้ในทางธุรกิจการค้าปกติของตน **โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมายกล่าวคือ อาศัยหลักที่ว่าบุคคลมีเสรีภาพที่จะเลือกวิธีจัดการสัญญาและวางข้อกำหนดเงื่อนไขอย่างไรก็ได้โดยอิสระและด้วยใจสมัครราบเท่าที่ไม่ขัดต่อกฎหมายอันเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และศีลธรรมอันดีของประชาชน** ซึ่งในกรณีข้อตกลงเกี่ยวกับ

การผลักภาระค่าใช้จ่ายในการทำสัญญาให้แก่ผู้ซื้อ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากรในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยหลักการตามทฤษฎีของสัญญาแล้ว มีสิทธิที่จะกระทำได้กรณีว่าทำให้คู่สัญญา (ผู้ซื้อ) มีสิทธิเพียงเลือกที่จะยอมรับหรือปฏิเสธเงื่อนไขทั้งหมดเท่านั้น ทำให้ผู้ซื้อจำต้องยอมรับสภาพ เพราะไม่มีทางเลือกอื่นใดที่ดีกว่า ปัญหานี้ ถ้าผู้ซื้อไม่ปฏิบัติตามข้อสัญญาที่ได้ตกลงไว้ในข้อที่ว่า ให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เช่นว่านี้ ผู้ขายจะอ้างเหตุนี้บอกเลิกสัญญาได้หรือไม่ เรื่องนี้ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยว่าการจะเลิกสัญญากันได้นั้นต้องอาศัยข้อสัญญาหรือกฎหมายที่มีบทบัญญัติไว้ให้เลิกสัญญาได้ จะเลิกสัญญาเอาเองโดยไม่มีข้อสัญญายินยอมกันหรือไม่มีกฎหมายบัญญัติให้เลิกสัญญาได้นั้น ไม่ได้ สัญญาจะซื้อจะขายไม่ได้กำหนดว่าโจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อจะต้องออกค่าธรรมเนียมในการโอนครั้งหนึ่ง มิฉะนั้นถือว่าโจทก์เป็นฝ่ายผิดสัญญา ทั้งตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ไม่ได้บัญญัติไว้ว่า ถ้าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ยอมออกค่าธรรมเนียมดังกล่าว ฝ่ายหนึ่งบอกเลิกสัญญาได้ จำเลยจึงบอกเลิกสัญญาโดยอาศัยเหตุดังกล่าว

ไม่ได้ โจทก์ยังมีสิทธิขอให้บังคับจำเลยชำระหนี้ตามสัญญา¹⁸

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าหากในสัญญาจะซื้อจะขายมีข้อกำหนดให้ฝ่ายผู้ซื้อเป็นผู้ออกค่าธรรมเนียม (รวมถึงค่าภาษีอากรด้วย) ด้วยแล้ว และถ้าผู้ซื้อเป็นฝ่ายผิดสัญญาเช่า ผู้ขายมีสิทธิบอกเลิกสัญญาได้ กรณีนี้ผู้ขายจึงมีสิทธิบอกเลิกสัญญาโดยอาศัยเหตุดังกล่าวได้

ดังนั้น การที่บุคคลใดจะซื้อบ้านกิติ ที่ดินกิติ หรืออาคารชุดกิติ ต้องพิจารณาให้ถี่ถ้วนก่อนในข้อสัญญาที่ได้ทำไว้ต่อกัน เพราะหากมีข้อตกลงที่ทำให้กับผู้ซื้อเป็นฝ่ายเสียเปรียบแล้ว เนื่องจากผู้ขายอาศัยช่องว่างของกฎหมาย ต่อมา หากผู้ซื้อไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในสัญญา อันเป็นเหตุให้ผู้ขายบอกเลิกสัญญาได้ และแม้จะมีกรณีพิพาทมาสู่ศาล อาจทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่าย และบางครั้งอาจแพ้คดี เพราะไม่เข้าใจสาระสำคัญของสัญญาที่กระทำต่อกันไว้

แม้กฎหมายจะรองรับและคุ้มครองสิทธิของผู้บริโภค แต่ก็เป็นการแก้ไขที่ปลายเหตุ โดยศาลจะพิจารณาโดยใช้หลักความค้ำค้ำสิทธิในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญา

ปรับใช้แก่กรณี อันแสดงให้เห็นถึงนโยบายของรัฐที่จะไม่แทรกแซงกิจการของเอกชน กล่าวคือ เมื่อคู่กรณีได้แสดงเจตนาทำนิติกรรมสัญญากัน โดยชอบด้วยกฎหมาย และโดยใจสมัครแล้ว คู่กรณีก็ต้องผูกพันให้ต้องปฏิบัติตามสัญญาที่ได้ตกลงกันไว้อย่างเคร่งครัด ถึงแม้ว่าผลของการทำนิติกรรมสัญญานั้น จะทำให้ฝ่ายหนึ่งได้เปรียบอีกฝ่ายหนึ่งอย่างมากเพียงไรก็ตาม ตราบที่ไม่ขัดต่อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้ได้ยอมรับว่าถูกต้องเป็นธรรมมาโดยตลอด เนื่องจากมีพื้นฐานของหลักความเสมอภาคและเสรีภาพแห่งบุคคลรองรับอยู่

ดังนั้น การร้องเรียนเกี่ยวกับข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์โดยกำหนดให้ผู้ซื้อเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม กรณีเกิดขึ้นจากหลักอิสระในการแสดงเจตนาของคู่สัญญาในการทำสัญญาต่อกันตามกฎหมายแพ่ง ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรมแต่ประการใด เนื่องจากค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร เป็นเงินที่รัฐบังคับเรียกเก็บจากประชาชนอันเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นโดยกฎหมาย และมี

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 3687/2525 วินิจฉัยว่า การจะเลิกสัญญากันได้นั้นต้องอาศัยข้อสัญญาหรือกฎหมายที่มีบัญญัติไว้ให้เลิกสัญญาได้ จะเลิกสัญญาเอาเองโดยไม่มีข้อสัญญายินยอมกันหรือไม่ก็มีกฎหมายบัญญัติให้เลิกสัญญาได้นั้นไม่ได้ สัญญาจะซื้อจะขายไม่ได้กำหนดว่าโจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อจะต้องออกค่าธรรมเนียมในการโอนครั้งหนึ่ง มิฉะนั้นถือว่าโจทก์เป็นฝ่ายผิดสัญญา ทั้งตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ไม่ได้บัญญัติไว้ว่า ถ้าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่ยอมออกค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้อีกฝ่ายหนึ่งบอกเลิกสัญญาได้ จำเลยจึงบอกเลิกสัญญาโดยอาศัยเหตุดังกล่าวไม่ได้ โจทก์ยังมีสิทธิขอให้บังคับจำเลยชำระหนี้ตามสัญญา¹⁸ ได้

ลักษณะเป็นหนี้ที่จะแบ่งกันชำระมิได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าในระหว่างผู้ที่ยื่นคำขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมด้วยกันฝ่ายใดตกลงเป็นผู้ชำระ แต่อย่างไรก็ดี หากพิจารณาตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยข้อเท็จจริงในเรื่องนี้แล้ว ประกอบกับแนวทางปฏิบัติที่กำหนดให้เจ้าพนักงานถือปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.61/2539^๑ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ. 2539 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542 ก็ได้กำหนดให้นำค่าธรรมเนียม เงินค่าภาษีอากร ที่ผู้ขายผลกระทบให้ผู้ซื้อออกให้แทนมาเป็นรายได้หรือรายรับของผู้ขายในการคำนวณภาษี ซึ่งสอดคล้องกันทุกประเภทภาษี โดยกรมสรรพากรได้ถือปฏิบัติตามหลักการดังกล่าวตลอดมาจนถึงปัจจุบัน ทั้งนี้ เพื่อป้องกัน **การหลบหลีกภาษีอากร**¹⁹ โดยการผลกระทบไปให้ผู้ซื้อออกค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรแทน

แม้ว่าจะไม่สามารถป้องกันและแก้ปัญหาได้ทั้งหมด ดังนั้น ปัญหานี้ การที่บุคคลที่จะเข้ามาร่วมเป็นคู่สัญญาภายหลังที่อยู่ในลักษณะจ่ายอมเข้ารับเอาข้อสัญญาที่ได้กำหนดไว้ล่วงหน้าเป็นเสมือนเงื่อนไขทั่วไปที่ต้องมีอยู่ในสัญญาที่ไม่มีโอกาสได้แก้ไขเปลี่ยนแปลง การที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งมีความได้เปรียบในการทำข้อสัญญาไว้ก่อน เป็นผู้กำไว้ซึ่งอำนาจที่เกินขนาดความเสมอภาคในการทำสัญญาที่ควรมีอยู่ได้ถูกตัดทอนไปนี้ จึงเป็นปัญหาที่ต้องวิเคราะห์หลักกฎหมายสัญญาที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะช่วยเยียวยาสภาพของการกำหนดข้อสัญญาที่ได้เปรียบแต่ไม่ถึงขั้นของสำคัญผิด ช่มชู้ หรือฉ้อฉล ที่จะทำให้ข้อสัญญานั้นเป็นโมฆะหรือโมฆียะได้นี้ ศาลจะใช้ดุลพินิจปรับใช้กฎหมายที่มีอยู่เพื่อให้ความเป็นธรรม หรือทำให้เกิดความเสมอภาคแก่คู่สัญญาหรือมีประสิทธิภาพได้เพียงพอหรือไม่ **กรณีจึงเป็นปัญหาของการตีความต่อปัญหาว่า มีหลักกฎหมายใดที่จะกำหนดขอบเขตเนื้อหาของข้อตกลงว่าคู่สัญญาจะตกลงได้เพียงใด หรือไม่ อย่างไร**



¹⁹ การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loopholes) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีด้วย

การหลบหลีกภาษีถือเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ฉะนั้น การหลบหลีกภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษี ต่างจากการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งหมายถึงการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงโดยฝ่าฝืนกฎหมาย (หนังสือการวางแผนภาษี โดย อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม หน้า 2-3)

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3157 วันที่ 11 มิถุนายน 2551

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีรับโอนอสังหาริมทรัพย์ตามสัญญา ประนีประนอมยอมความ ซึ่งศาลพิพากษาตามยอม

ข้อหารือ : 1. นาง ก. เป็นผู้ซื้อถือกรรมสิทธิ์ในโฉนดที่ดินเลขที่ ตำบล อำเภอ จังหวัด ซึ่งได้ จ้างนองที่ดินไว้กับธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธนาคารฯ) เมื่อวันที่ 6 ธันวาคม 2537 ต่อมาเมื่อวันที่ 9 พฤษภาคม 2549 นาง ข. ซึ่งเป็นบุตรของนาง ก. ได้นำ เงินไปชำระหนี้จำนองแทนเพื่อไถ่ถอนที่ดินแปลงดังกล่าวจากธนาคารฯ และได้นำชื่อของตนเข้าถือกรรมสิทธิ์ร่วมในที่ดิน จำนวน 8,000 ส่วน ในจำนวน 15,296 ส่วน เมื่อนาง ก. ทราบ จึงได้ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้เพิกถอนนิติกรรม และต่อมาคู่กรณีได้ตกลง ประนีประนอมยอมความ ซึ่งศาลได้พิพากษาตามยอมแล้ว ตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2549 โดยนาง ก. ยินยอมจ่ายเงินที่นาง ข. ชำระหนี้ จำนองแทนพร้อมกับค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปคืนให้ และในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ที่ดินในครั้งนี้ นาง ก. ยินยอมชำระค่าธรรมเนียมการโอนและภาษี และนาง ข. ได้โอน ที่ดินกลับคืนให้นาง ก. ในวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2550 นาง ก. ผู้รับโอน ได้ชำระภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา เป็นจำนวนเงิน 603,730 บาท และภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นจำนวนเงิน 182,746 บาท

2. นาง ก. ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค.10) จำนวน 2 ฉบับ เมื่อวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2550 ขอคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนข้างต้น โดยให้เหตุผลในการขอคืนว่าเป็นการประนีประนอมยอมความในศาล มิใช่การซื้อขาย หรือมีผลประโยชน์ใดๆ ทั้งสิ้น สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เห็นว่า นาง ก. มิใช่ผู้มีหน้าที่ยื่น แบบแสดงรายการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินแปลงดังกล่าว และมิใช่ผู้มี สิทธิขอคืนตามคำนิยามของข้อ (4) ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษี อากร พ.ศ. 2539 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 จึงไม่อนุญาติคืนเงินภาษีให้แก่ ผู้ขอคืน และได้มีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค.30) เลขที่ ลงวันที่ ให้นาง ก. ทราบ

3. นาง ก. ได้มีหนังสือฉบับลงวันที่ คัดค้านการไม่คืนเงินภาษีอากร โดยชี้แจงว่า นาง ก. เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีธุรกิจเฉพาะและเป็นผู้ชำระค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจากเป็นกรณีตามสัญญาประนีประนอมยอมความและการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ในที่ดิน เป็นการโอนที่ดินต่อกันตามคำพิพากษาของศาล โดยมีได้เป็นการค้าหรือ มุ่งหากำไรตามที่กฎหมายกำหนด จึงมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ พร้อมทั้งได้ยื่น คำร้องต่อศาลจังหวัด ขอให้ศาลมีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินจังหวัดและสำนักงาน สรรพากรภาค เพื่อชี้แจงและยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจ เฉพาะจำนวนดังกล่าวว่า การโอนที่ดินกรณีนี้ เป็นการปฏิบัติตามสัญญาประนีประนอม ยอมความที่ศาลมีคำสั่งให้ปฏิบัติตามคำร้องลงวันที่ ซึ่งศาลมีคำสั่งว่า “วิเคราะห์ตาม คำฟ้อง คำร้องขอพิจารณาคดีใหม่ สัญญาประนีประนอมยอมความ คำพิพากษตามยอม แล้ว เห็นว่าเป็นเรื่องที่คุณความตกลงทำยอมโดยยอมโอนที่ดินพิพาทคืนใจทักตามคำฟ้อง จึงให้ผู้ร้องถ่ายรับรองคำสั่งนี้ไปดำเนินการทางกฎหมายภาษีอากรต่อไป ส่วนที่ผู้ร้องขอ ให้จำเลยคืนเงินภาษีด้วยนั้น มิได้เป็นไปตามสัญญาประนีประนอมยอมความ มิอาจสั่ง ให้ได้ตามขอ”

แนววินิจฉัย

1. ตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้ซื้อ และผู้ขาย อาจแสดงเจตนาตกลงเป็นอย่างอื่นได้ตามหลักอิสระในการแสดงเจตนาของคุณ สัญญา แต่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นเรื่องที่รัฐบังคับจัดเก็บภาษี อากรจากประชาชน จึงมิได้นำหลักอิสระในการแสดงเจตนาตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์มาใช้บังคับด้วย สำหรับการจัดเก็บภาษีอากร กรณีการโอนกรรมสิทธิ์ใน อสังหาริมทรัพย์เป็นเงินที่รัฐเรียกเก็บจากราษฎร อันเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นโดยกฎหมาย และมี ลักษณะเป็นหนี้ที่จะแบ่งชำระกันได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่า ในระหว่างผู้ที่ยื่นคำขอจด ทะเบียนสิทธิและนิติกรรมด้วยกัน ฝ่ายใดตกลงเป็นผู้ชำระ ดังนั้น เมื่อมีการโอน กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์แล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้ขายซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์

ที่ดิน เพราะเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ส่วนการชำระเงินภาษีนั้น คู่สัญญาจะกำหนดให้ผู้ซื้อหรือบุคคลอื่นชำระเงินแทนผู้ขาย ก็เป็นเรื่องที่คู่สัญญาได้ตกลงกันเอง

2. กรณีนาง ข. โอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้นาง ก. ตามสัญญาประนีประนอมยอมความ ซึ่งศาลได้พิพากษาตามยอมแล้วตามคดีหมายเลขแดงที่ โดยมีข้อตกลงให้นาง ก. จ่ายเงินและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นาง ข. ชำระหนี้แทน และต้องเป็นผู้ออกเงินค่าธรรมเนียมและเงินค่าภาษีอากรจากการโอนกรรมสิทธิ์ ดังนี้แล้ว การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นการขาย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีกฎหมายยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินกรณีนี้ จึงถือได้ว่า นาง ข. เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(5)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นการขาย ตามมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร หากเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินคืนภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ดินนาง ข. ผู้โอนกรรมสิทธิ์ได้มาซึ่งที่ดินนั้น ย่อมอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

นอกจากนี้ หากผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายอื่น และค่าภาษีอากรในการโอนกรรมสิทธิ์ในส่วนที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องชำระ ตามข้อตกลงในสัญญาประนีประนอมยอมความ นาง ข. ผู้ขาย ต้องนำค่าธรรมเนียม ค่าภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์มารวมเป็นเงินได้พึงประเมิน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและต้องนำมารวมเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้เสียภาษีไว้เกินหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีผลให้เกิดสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือสิทธิในการขอคืนภาษีอากรจากรัฐ กฎหมายกำหนดให้บุคคลดังกล่าวมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 27 ทรี หรือมาตรา 63 หรือมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร

ของแต่ละประเภทภาษี ซึ่งบุคคลที่มีสิทธิขอคืนเงินภาษีได้ จะต้องเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินและมีจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีและได้ชำระภาษีหรือถูกหักภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือเป็นกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายและได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ดังนี้แล้ว การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินข้างต้น เข้าลักษณะเป็นการขาย ตามมาตรา 39 และมาตรา 91/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยนาง ข. เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน จึงถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ไม่ใช่กรณีบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้เสียภาษีอากรไว้เกินหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กรณีจึงไม่มีภาษีที่ต้องขอคืน

ส่วนกรณีนาง ก. ออกเงินค่าธรรมเนียมและเงินค่าภาษีอากรจากการโอนกรรมสิทธิ์ดังกล่าว แทนนาง ข. ตามข้อตกลงในสัญญาประนีประนอมยอมความ ซึ่งศาลได้พิพากษาตามยอมแล้ว กรณีเช่นนี้ ตามประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีธุรกิจเฉพาะ คือเจ้าของที่ดินซึ่งเป็นผู้ขายที่ดิน แต่เป็นสิทธิของคู่กรณีที่จะตกลงให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือบุคคลอื่นชำระค่าภาษีอากรอย่างหนึ่งอย่างใด หรือหลายอย่าง แทนผู้ขายก็ได้ กรณีนี้ นาง ก. เป็นผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและยินยอมชำระเงินภาษีแทนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี มิใช่กรณีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีเกินไป จึงไม่มีเหตุให้ต้องคืนภาษี การที่นาง ก. กล่าวอ้างและชี้แจงเรื่องการขอคืนภาษีอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมได้รับชำระไว้แล้วนั้น ไม่ว่าจะ เป็นกรณีที่นาง ก. ได้ชำระไปโดยเหตุใดก็ตาม เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว

เลขที่หนังสือ : กค 0706/2460 วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการตกลงให้ผู้ซื้อรับภาระภาษีจากการโอนกรรมสิทธิ์

ข้อหาหรือ : ผู้ร้องได้ซื้อที่ดินพร้อมอาคาร ในโครงการ ตั้งอยู่บริเวณตำบล จังหวัด จากบริษัท ส. และได้ชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อาคารพร้อมที่ดินดังกล่าว ซึ่งผู้ร้องเห็นว่า กรณีบริษัทฯ ให้ผู้ร้องชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์นั้นไม่ถูกต้อง ต่อมาจึงได้แจ้งให้บริษัทฯ ทราบ แต่บริษัทฯ ปฏิเสธ อีกทั้งแจ้งว่าเรื่องดังกล่าวเป็นไปตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคาร ซึ่งผู้ร้องกับพวกเห็นว่าไม่เป็นธรรม จึงร้องขอความเป็นธรรมต่อคณะกรรมการคุ้มครองผู้บริโภค

แนววินิจฉัย : กรณีเป็นการร้องเรียนเกี่ยวกับข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคาร โดยกำหนดให้ผู้ร้องเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ซึ่งเกิดขึ้นจากหลักอิสระในการแสดงเจตนาของคู่สัญญาในการทำสัญญาต่อกันตามมาตรา 457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรมแต่ประการใด แต่อย่างไรก็ดี สำหรับบริษัทซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ มีภาระภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้

1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องนำรายได้จากการขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวต้องคำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง และคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า ที่มีลักษณะประเภทและชนิดเช่นเดียวกันในวันที่มีการโอนมา

คำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หากราคาขายดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

3. หากผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ในส่วนที่บริษัทผู้ขายมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ตามข้อตกลงในสัญญาจะซื้อขาย บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องนำค่าธรรมเนียม ค่าภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ดังกล่าวมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องนำมารวมเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร อีกด้วย

เลขที่หนังสือ : กค 0706/5160 วันที่ 24 พฤษภาคม 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีค่าใช้จ่ายที่ผู้อื่นออกแทนให้

ข้อหารือ : บริษัทฯ ได้ขายที่ดินซึ่งใช้เป็นที่ตั้งของสถานประกอบการกิจการของบริษัทฯ ให้กับบริษัท ค. โดยได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินให้แก่ผู้ซื้อในวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2549 ในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ผู้จะซื้อตกลงจะเป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าอากร ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าใช้จ่ายอื่นในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินดังกล่าว แต่เพียงฝ่ายเดียว บริษัทฯ จึงขอทราบว่าการมีผู้ซื้อได้ออกค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ กรมที่ดิน บริษัทฯ มีสิทธินำมาเป็นรายได้ รายจ่าย หรือนำมาใช้เป็นเครดิต ภาษีในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของรอบระยะเวลาบัญชีที่ผู้ซื้อออกแทนได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : หากบริษัทฯ ผู้จะซื้อได้ตกลงออกเงินค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีธุรกิจเฉพาะ และค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้กับผู้ขาย บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายต้องนำค่าภาษีทุกประเภท รวมทั้งค่าธรรมเนียมดังกล่าว ไปรวมเป็นรายได้เพื่อคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีรายได้นั้น โดยบริษัทฯ มีสิทธินำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้จะซื้อออกแทนให้ นั้น มาถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่จะต้องปรากฏหลักฐานที่ระบุชื่อบริษัทฯ เป็นผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 และมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับผู้จะซื้อ หากปรากฏหลักฐานระบุชื่อเป็นผู้จ่ายค่าภาษีฯ และค่าธรรมเนียมมา ตามที่กล่าวอ้าง ผู้จะซื้อที่มีสิทธินำรายจ่ายเหล่านั้น มารวมเป็นรายจ่ายในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือ : กค 0706/2378 วันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2550

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีผู้ขาย
อสังหาริมทรัพย์ให้ผู้ซื้อเป็นผู้ออกภาษีแทน

ข้อหารือ : 1. นางสาว ก. ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายห้องชุดกับบริษัท ข. จำกัด ต่อมาบริษัทฯ
แจ้งให้นางสาว ก. เป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียมและภาษีในการทำนิติกรรม ณ สำนักงาน
ที่ดิน แทนบริษัทฯ นางสาว ก. เห็นว่า ตามข้อ 3 ของสัญญาจะซื้อจะขาย กำหนดให้
ผู้ขายจะต้องเป็นผู้ออกเงินค่าธรรมเนียมในการทำนิติกรรม และค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการ
จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่สำนักงานที่ดิน ผู้จะขายเป็นผู้ออกทั้งสิ้น ยกเว้นค่าธรรมเนียม
ในการจดจำนองกับสถาบันการเงินผู้จะซื้อเป็นผู้ออกทั้งสิ้น กรณีจึงไม่เป็นไปตามสัญญา
จะซื้อจะขาย นางสาว ก. จึงร้องขอความเป็นธรรม

2. นาย ค. กับพวกรวม 5 ราย ได้ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินพร้อมอาคาร กับบริษัท
ง. จำกัด ตามโครงการ และได้ชำระค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ที่ดินพร้อม
สิ่งปลูกสร้างดังกล่าว นาย ค. ได้แจ้งให้บริษัท ง. ทราบว่า การที่บริษัท ง. ให้ผู้ซื้อชำระ
ค่าธรรมเนียม ภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการโอนนั้นไม่ถูกต้อง แต่บริษัท ง. ปฏิเสธ
และแจ้งว่าเรื่องดังกล่าวเป็นไปตามข้อ 5 ของสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่กำหนดให้ผู้ซื้อ
เป็นผู้ชำระค่าธรรมเนียม ค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์
ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างในวันที่ได้รับโอนกรรมสิทธิ์ นาย ค. เห็นว่า การกำหนดเงื่อนไข
ดังกล่าวในสัญญาจะซื้อจะขายเป็นการผลักภาระค่าใช้จ่ายให้กับผู้ซื้อโดยไม่เป็นธรรม

แนววินิจฉัย : 1. ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องนำรายได้จากการขายที่ดิน
พร้อมสิ่งปลูกสร้างมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65
แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขมาตรา 65 ทวิ
และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิจากการขาย
อสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ต้องคำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาซื้อ

ขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง และคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน พึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า ที่มีลักษณะประเภทและชนิดเช่นเดียวกันในวันที่มีการโอน ทั้งนี้ จะต้องนำราคาตลาดและราคาประเมินของกรมที่ดินมาเปรียบเทียบกัน ราคาใดสูงก็ให้ใช้ราคานั้น มาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หากราคาขายดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ หากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจ เฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

3. หากผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมการโอนกรรมสิทธิ์ ภาษีอากร และค่าใช้จ่าย ในการโอนกรรมสิทธิ์ตามข้อตกลงในสัญญาจะซื้อจะขาย บริษัทผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ต้องนำค่าธรรมเนียม ค่าภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ดังกล่าวมารวมเป็น รายได้ใน การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวล รัษฎากร และต้องนำมารวมเป็นรายรับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5 แห่ง ประมวลรัษฎากร อีกด้วย

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3025 วันที่ 10 เมษายน 2549

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายอสังหาริมทรัพย์

ข้อหารือ : บริษัท ก. ประกอบธุรกิจประเภทการแปรรูปเนื้อสัตว์ และต้องการปรับโครงสร้างการประกอบธุรกิจให้มีลักษณะเป็นการผลิตอาหารแบบครบวงจรเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการประกอบกิจการ บริษัทฯ จึงได้ขายทรัพย์สินที่มีไว้ใช้ในการประกอบกิจการตลอดจนที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่บริษัท ข. จำกัด โดยการขายที่ดินดังกล่าว ได้ตกลงซื้อขายกันตามราคาที่เป็นราคาประเมินราคาอิสระได้ประเมินราคาไว้ บริษัทฯ จึงขอทราบว่

1. กรณีผู้ประเมินราคาอิสระได้ประเมินราคาที่ดินแปลงหนึ่งต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน และกรมที่ดินได้ใช้ฐานราคาประเมินของกรมที่ดินคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินดังกล่าว บริษัทฯ ต้องถือรายได้จากการขายที่ดินดังกล่าวตามราคาประเมินของกรมที่ดินในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช่หรือไม่ และต้องนำรายรับจากการขายที่ดินตามราคาประเมินของกรมที่ดินมารวมคำนวณเป็นรายรับของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่

2. กรณีผู้ซื้อเป็นฝ่ายรับผิดชอบค่าใช้จ่าย ค่าธรรมเนียมการโอน รวมทั้งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ขายต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่ และต้องนำไปเฉลี่ยภาษีซื้อเพื่อคำนวณเป็นรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. กรณีบริษัท ก. ขายที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการให้แก่บริษัท ข. แยกพิจารณาภาระภาษีได้ ดังนี้

1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัท ก. ต้องนำรายได้จากการขายที่ดินมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้ดังกล่าวหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคำนวณกำไรสุทธิจากการขายที่ดินดังกล่าว บริษัทฯ ต้อง

คำนวณราคาขายให้เป็นไปตามราคาตลาด ซึ่งเป็นราคาซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง และคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้าที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกันในวันที่มีการโอน ทั้งนี้ หากราคาขายที่ดินดังกล่าวต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่มีการโอนได้ ตามมาตรา 65 ทวิ(4) แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัท ก. ขายที่ดินที่ใช้ในการประกอบกิจการ เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 บริษัท ก. มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้ซื้อเป็นผู้จ่ายค่าธรรมเนียมการโอน รวมทั้งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีธุรกิจเฉพาะตามข้อตกลงในสัญญาซื้อขาย บริษัท ก. ต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร

3. บริษัท ก. ต้องนำรายได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าว ตลอดจนค่าธรรมเนียมการโอน ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและภาษีธุรกิจเฉพาะที่ผู้ซื้อออกแทนให้ มาคำนวณเป็นฐานภาษีของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 และข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการเฉลี่ยภาษีซื้อตามมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 มีนาคม พ.ศ. 2535

เลขที่หนังสือ : กค 0802(กม)/545 วันที่ 11 มกราคม 2539

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีขอคืนเงินภาษีอากร

ข้อหารือ : ก. ได้ซื้อที่ดิน น.ส. 3 ก. ของนาย ข. จากการขายทอดตลาดของสำนักงานบังคับคดีและวางทรัพย์ประจำจังหวัด โดย ก. ได้ชำระภาษีเงินได้จากการขายที่ดินแปลงดังกล่าว ต่อมา ก. ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีดังกล่าว โดยอ้างศาลจังหวัด ซึ่งสั่งให้เก็บค่าธรรมเนียมการโอนและภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จาก ก. (ผู้ซื้อ) แทนนาย ข. (ผู้ขาย) และยังอ้างว่า ก. เป็นนิติบุคคลตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2511 ซึ่งเป็นกฎหมายที่แยกต่างหากจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก. จึงไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่อย่างใด

แนววินิจฉัย : ตามข้อเท็จจริง ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ คือผู้เป็นเจ้าของที่ดินที่ถูกนำมาขายทอดตลาดเพราะเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ส่วนการชำระเงินภาษีนั้น คู่สัญญาจะกำหนดให้บุคคลอื่นชำระแทนผู้ขาย ก็เป็นเรื่องที่คู่สัญญาได้ตกลงกันเอง กรณีนี้ ก. ได้เข้าซื้อทอดตลาดและยินยอมชำระเงินภาษีแทนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี มิใช่กรณีไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีเกินไป จึงไม่มีเหตุให้ต้องคืนเงินภาษีดังกล่าวแต่อย่างใด