

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7731/2548

นางนุชรัตน์ จริยะกุลชัยพงศ์โจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎาการ ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 6

ย่อ / หลักกฎหมาย

การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตาม พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ประมวลรัชฎาการ ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 มาตรา 6 หมายถึงเฉพาะการโอนทรัพย์สินที่เป็นหลักประกันที่กระทำระหว่างลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงินเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่ารวมถึงการโอนทรัพย์สินที่เป็นหลักประกันให้แก่บุคคลภายนอกด้วย การที่โจทก์ผู้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินโอนทรัพย์สินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมาชำระหนี้สถาบันการเงิน จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งค้ำเงินภาษีอากรที่ กค 0834/กค 0007 และ กค 0834/กค 0008 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2543 ทั้งสองฉบับ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ระหว่างวันที่ 15 กรกฎาคม 2530 ถึงวันที่ 12 กรกฎาคม 2539 โจทก์ทำสัญญากู้เบิกเงินเกินบัญชีกับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) สาขาบางมด รวม 5 ครั้ง วงเงิน 18,000,000 บาท โดยจดทะเบียนจำนองที่ดินโฉนดเลขที่ 2380 เลขที่ดิน 318 ตำบลจอมทอง (บางมด) อำเภอบางขุนเทียน กรุงเทพมหานคร เป็นประกัน ประมาณปี 2540 เกิดวิกฤติทางการเงิน โจทก์ไม่สามารถผ่อนชำระหนี้แก่ธนาคารตามที่ตกลงไว้ได้ จึงตกลงทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2542 ต่อมาได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาการ ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎาการ (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 ยกเว้นภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์แก่ลูกหนี้และเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้จากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนด ทั้งนี้เฉพาะการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการ และการกระทำตราสารที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2542 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 โจทก์โอนขายที่ดินโฉนดเลขที่ 2380 ดังกล่าวให้แก่บุคคลภายนอก เมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2543 โจทก์ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 1,480,000 บาท และค่าอากรแสตมป์ 101,000 บาท แล้วยื่นคำร้องขอคืนเงินทั้งสองจำนวนดังกล่าวจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่ 14 ของจำเลย ซึ่งเจ้าพนักงานของจำเลยแจ้งจะคืนเงินค่าภาษีอากรแก่โจทก์ แต่ต่อมาได้มีหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งค้ำเงินภาษีอากร

ดังกล่าว ตามหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งค้ำเงินภาษีอากร ที่ กค 0834/กค/0007 และ กค 0834/กค/0008 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2543 มีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า การขายที่ดินของโจทก์อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 หรือไม่ เห็นว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 มาตรา 6 บัญญัติว่า "ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 และอากรแสตมป์ตามหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่รับจากการโอนทรัพย์สิน... อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน..." บทบัญญัติดังกล่าวระบุให้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงินได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่เกิดจากการโอนทรัพย์สิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เมื่อการปรับปรุงโครงสร้างหนี้เป็นธุรกรรมระหว่างลูกหนี้ของสถาบันการเงิน (ลูกหนี้) กับสถาบันการเงิน (เจ้าหนี้) การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงหมายความว่าถึงเฉพาะการโอนทรัพย์สินหลักประกันที่กระทำระหว่างลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงินเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่ารวมถึงการโอนทรัพย์สินที่เป็นหลักประกันให้แก่บุคคลภายนอกด้วย ดังจะเห็นได้จากการที่ต่อมาเมื่อมีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2543 ซึ่งมีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2543 อันเป็นวันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา มีบทบัญญัติให้เพิ่มบทมาตราในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 เป็นมาตรา 8 ทวิ ซึ่งมีความตามวรรคหนึ่งว่า "ให้ยกเว้นภาษีเงินได้... ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน..." โดยในหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีการะบุเหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับหลังนี้ว่า เพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินที่โอนอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ที่รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์มาชำระหนี้สถาบันการเงิน และยังปรากฏความตามมาตรา 8 ทวิ ที่ให้เพิ่มเติมขึ้นนี้ในวรรคสองว่า "การโอนอสังหาริมทรัพย์... ตามวรรคหนึ่ง ต้องเป็นการกระทำในระหว่างวันที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นอากร (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2543 มีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544..." แสดงให้เห็นได้ชัดว่า การที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินโอนทรัพย์สินแก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่สถาบันการเงินนั้น เดิมตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ.2542 ไม่มีเจตนารมณ์ให้ได้รับยกเว้นภาษีอากรแต่อย่างใด จนต่อมาเมื่อเห็นว่าควรได้รับยกเว้นจึงออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2543 ขึ้นเพื่อให้ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีการโอนนับแต่วันที่พระราชกฤษฎีกานี้มีผลใช้บังคับแล้วเท่านั้น การขายที่ดินหรือโอนทรัพย์สินของโจทก์ในวันที่ 1 มิถุนายน 2543 ก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับ จึงไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากร เมื่อโจทก์ชำระภาษีเงินได้และอากรไปย่อมเป็นการถูกต้อง โจทก์ไม่มีสิทธิได้รับคืนเงินดังกล่าว การที่เจ้าพนักงานของจำเลยมีหนังสือแจ้งค้ำเงินภาษีอากรที่โจทก์ชำระไปแล้วแก่โจทก์ แล้วต่อมามีหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งค้ำเงินภาษีอากรนั้น จึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา

ยกฟ้องโจทก์ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน
ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

องค์คณะ

โนรี จันทรินทร์ · ทองหล่อ โฉมงาม · จิระ โชติพงศ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/7731/2548>