

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 676/2545

นาย สุเทพ จินตนาโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 2, ป.รัชฎากร พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 3, ป.รัชฎากร พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 5, ป.รัชฎากร พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 6, ป.รัชฎากร พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.รัชฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 8

ย่อ / หลักกฎหมาย

การยกเว้นภาษีตามประมวลรัชฎากร ให้แก่ลูกหนี้และสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากรฯ นั้น หมายถึง การโอนทรัพย์สินของลูกหนี้ให้แก่สถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าต่ำกว่ายอดหนี้เท่านั้น แต่การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างโจทก์กับธนาคาร ท. มีแต่ข้อตกลงที่ธนาคารเจ้าหนี้ตกลงปลดหนี้ดอกเบี้ยและต้นเงินค้างชำระส่วนที่เหลือให้แก่ลูกหนี้ โดยมิได้มีการตกลงให้โจทก์โอนห้องชุดที่จำนองหรือทรัพย์สินอื่นใดให้แก่ธนาคาร ดังนั้น เมื่อธนาคารปลดหนี้ให้แก่โจทก์ตามสัญญาโจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับจำนวนเงินที่ค้างชำระและธนาคารปลดหนี้ให้ตามมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว แต่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอากรแสดมภ์ และภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการโอนขายห้องชุดที่จำนองให้แก่ ก. ตามมาตรา 6 แต่อย่างใด เนื่องจากมิใช่เป็นการโอนให้แก่สถาบันการเงิน ทั้งไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นตามมาตรา 8 เพราะความในมาตรา 8 หมายถึง การยกเว้นภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสดมภ์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนทรัพย์สินให้แก่เจ้าหนี้อื่นของลูกหนี้ซึ่งมิใช่สถาบันการเงินซึ่งได้เจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ แต่ ก. มิใช่เจ้าหนี้ของโจทก์ ฉะนั้นการที่โจทก์โอนขายห้องชุดที่จดทะเบียนจำนองกับธนาคาร ท. ให้แก่ ก. จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสดมภ์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ส่วนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 373)ฯซึ่งให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสดมภ์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำความตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว นั้น ก็มีผลใช้บังคับสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2543 เป็นต้นไป จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 ซึ่งเป็นเวลาภายหลังจากที่โจทก์โอนไปแล้ว โจทก์จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวเช่นกัน

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ได้กู้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคารไทยพาณิชย์จำกัด (มหาชน) สาขา
พลับพลาไชย ในวงเงิน 4,900,000 บาท และได้นำห้องชุดเลขที่ 488/304 ชั้นที่ 2 อาคารชุดบีบี
ทาวเวอร์ มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ต่อมาโจทก์ผิดนัดและธนาคารไทยพาณิชย์
จำกัด(มหาชน) บอกกล่าวบังคับจำนองโจทก์กับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด(มหาชน) ได้ตกลง
ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เมื่อวันที่ 14 ตุลาคม 2542 ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้
โจทก์จะต้องชำระเงินให้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) เป็นเงินเพียง 5,280,657.21 บาท
จากหนี้ทั้งหมด 5,941,059.81 บาท และต้องชำระภายในวันที่ 29 ตุลาคม 2542 ดังนั้น เพื่อให้
การชำระหนี้เป็นไปตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้และโจทก์สามารถนำเงินมาชำระธนาคาร
ไทยพาณิชย์จำกัด (มหาชน) ได้ทันตามกำหนดเวลาธนาคารจึงตกลงให้โจทก์โอนขายหลักทรัพย์ที่
จำนองคือ ห้องชุดเลขที่ 488/304 ดังกล่าวให้แก่นางกิ่งแก้ว พรสวัสดิ์ ในราคา 5,280,657.21 บาท
เพื่อนำเงินที่ได้จากการขายห้องชุดดังกล่าวชำระหนี้ให้แก่ธนาคารตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้าง
หนี้ ดังนั้น ในวันที่ 15 ตุลาคม 2542 โจทก์จึงได้โอนขายห้องชุดเลขที่ 488/304 ให้แก่นางกิ่งแก้ว
พรสวัสดิ์ ในราคา 5,280,657.21 บาท ตามยอดหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้และในการ
โอนขายห้องชุดดังกล่าวธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) สาขาพลับพลาไชย ได้ออก
หนังสือรับรองการปรับปรุงโครงสร้างหนี้เพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตาม
ประมวลรัษฎากรและค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เจ้าพนักงานที่ดินกรุงเทพมหานคร
ได้เรียกเก็บค่าภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ไว้ ซึ่งโจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยและได้โต้แย้งคัดค้านด้วยวาจา
ต่อเจ้าพนักงานที่ดินแต่เจ้าพนักงานก็ยืนยันว่าตามมติคณะรัฐมนตรีจะลดได้แต่ค่าธรรมเนียมโอน
ที่ดินเท่านั้น ส่วนค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและค่าภาษีธุรกิจเฉพาะรวมรายได้ส่วนท้องถิ่นนั้น
เจ้าพนักงานที่ดินลดให้ไม่ได้ โจทก์จึงจำเป็นต้องชำระค่าภาษีอากรต่าง ๆ ให้แก่เจ้าพนักงานที่ดิน
ซึ่งกระทำการเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากรไปก่อน ต่อมาในวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2543 โจทก์ได้ยื่น
คำร้องขอคืนเงินภาษีอากร จำเลยได้แจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้แก่โจทก์ โดยอ้างว่าตามหลักเกณฑ์
การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดให้ได้รับยกเว้น
รัษฎากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร
(ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 จะต้องเป็นการโอนทรัพย์สินระหว่างลูกหนี้กับสถาบันการเงินเท่านั้น การ
โอนทรัพย์สินระหว่างโจทก์กับนางกิ่งแก้ว พรสวัสดิ์ เป็นการโอนระหว่างลูกหนี้กับบุคคลภายนอก
จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ โจทก์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านหนังสือแจ้งไม่คืนเงิน
ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต่อมาสำนักงานสรรพากรภาค 1 แจ้งให้ทราบว่าจะไม่
รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา เนื่องจากคำอุทธรณ์ที่คณะกรรมการพิจารณาจะรับไว้พิจารณาวินิจฉัย
นั้น ต้องเป็นกรณีที่ถูเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินหรือ
คำสั่งให้ชำระภาษีอากร แต่ตามอุทธรณ์ของโจทก์เป็นการอุทธรณ์หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร
ซึ่งหนังสือแจ้งดังกล่าวไม่ถือเป็นหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรแต่อย่างใด
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาได้โจทก์เห็นว่าจากการเรียกเก็บ
ค่าภาษีอากรของสำนักงานที่ดินกรุงเทพมหานครไม่ถูกต้องตามกฎหมาย กล่าวคือ
พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ.
2541 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่
360) พ.ศ. 2542 โจทก์ก็ย่อมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามหมวด 4 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 และอากรแสตมป์ตามหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่ง

ประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินการขายสินค้าหรือการให้บริการและการกระทำตราสารที่ได้กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2541 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และ เฉพาะการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการและการกระทำตราสารที่ได้กระทำ ระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2542 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 ตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับ ดังกล่าวไม่มีส่วนใดวรรคใด ระบุว่า การโอนทรัพย์สินต้องเป็นการโอนทรัพย์สินระหว่างลูกหนี้กับ สถาบันการเงินเท่านั้นจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีอากรแต่ตามพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับระบุไว้ ชัดเจนแล้วให้ยกเว้นภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของ สถาบันการเงินสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้าง หนี้ของสถาบันการเงิน ดังนั้น การที่จำเลยเรียกเก็บภาษีอากรจากโจทก์สำหรับการโอนขายห้องชุด ชำระหนี้สถาบันการเงินเป็นเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 16,698 บาท ภาษีธุรกิจเฉพาะ 158,420 บาท และภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่น 15,841 บาท ย่อมไม่อาจกระทำได้ตามกฎหมาย โจทก์จำต้องขอ เงินจำนวนดังกล่าวคืน แต่โจทก์มีอาจจะขอคืนจากจำเลยโดยตรงได้ ขอให้บังคับจำเลยคืนเงิน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวน 16,698 บาท คืนเงินภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 158,420 บาท และ คืนเงินภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นจำนวน 15,841 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 190,959 บาทให้แก่โจทก์ จำเลยให้การว่า การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทย กำหนดให้ได้รับยกเว้นรัษฎากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 จะต้องเป็นการโอนทรัพย์สิน ระหว่างลูกหนี้กับสถาบันการเงินเท่านั้น การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นข้อตกลงระหว่าง คู่สัญญาคือลูกหนี้กับสถาบันการเงิน ดังนั้น การที่จะได้รับยกเว้นรัษฎากรตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 และ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 ก็จะต้องเป็นการดำเนินการใด ๆ ระหว่างลูกหนี้กับสถาบันการเงินเท่านั้น พระราชกฤษฎีกา ทั้งสองฉบับมิได้ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินที่โอนอสังหาริมทรัพย์ที่ นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินได้ที่ได้รับจาก การโอนอสังหาริมทรัพย์มาชำระหนี้สถาบันการเงินดังกล่าวนั้น ต่อมารัฐบาลจึงได้ออก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 373) พ.ศ. 2543 โดยพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 กำหนดให้เงินได้ของลูกหนี้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมิใช่ เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินและสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ดังกล่าวโดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับ สถาบันการเงินหรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ในกรณีของโจทก์ได้ทำการโอนอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวใช้บังคับ โจทก์จึงมิได้รับยกเว้นรัษฎากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย

การยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 การที่เจ้าพนักงานของจำเลยแจ้งไม่คืนเงินภาษีให้แก่โจทก์ จึงเป็นการพิจารณาที่ขัดด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวน 16,698 บาท ภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวน 158,420 บาท ภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นจำนวน 15,841 บาท ให้โจทก์จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์เป็นหนี้เบิกเงินเกินบัญชีกับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นสถาบันการเงินและได้นำห้องชุดเลขที่ 488/304 มาจดทะเบียนจำนองไว้เป็นประกัน เมื่อโจทก์ผิดนัดชำระหนี้จึงถูกบอกกล่าวบังคับจำนอง โจทก์กับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ได้ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดเมื่อวันที่ 14 ตุลาคม 2542 โดยโจทก์ตกลงชำระเงินต้นค้างชำระบางส่วนจำนวน 5,280,657.21 บาท ให้แก่ธนาคาร ซึ่งเป็นเจ้าหนี้ครั้งเดียวทั้งจำนวนให้เสร็จสิ้นครบถ้วนภายในวันที่ 29 ตุลาคม 2542 หากโจทก์ไม่ผิดนัดธนาคารจะปลดหนี้เงินต้นที่ค้างชำระส่วนที่เหลือและดอกเบี้ยค้างชำระจำนวน 31,739.90 บาทให้แก่โจทก์ ต่อมาวันที่ 15 ตุลาคม 2542 โจทก์ขายห้องชุดที่จำนองให้นางกิ่งแก้ว พรสวัสดิ์ ในราคาเท่ากับยอดหนี้ที่ตกลงชำระให้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้และนำเงินที่ขายได้ทั้งหมดมาชำระหนี้ให้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ห้องชุดดังกล่าวให้แก่นางกิ่งแก้วเจ้าพนักงานที่ดินซึ่งมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายแทนจำเลย เรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นรวมเป็นเงิน 190,959 บาท จากโจทก์ โจทก์ชำระครบถ้วนแล้วแต่เห็นว่าโจทก์ได้รับยกเว้นภาษีอากรที่ถูกเรียกเก็บจากการขายห้องชุดดังกล่าว จึงยื่นคำร้องขอภาษีอากรจำนวน 190,959 บาท คืนจากจำเลย จำเลยมีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้แก่โจทก์โดยให้เหตุผลว่า การขายห้องชุดดังกล่าวไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยว่า โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นสำหรับเงินได้ที่ได้รับการขายห้องชุดดังกล่าวหรือไม่ เห็นว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 ซึ่งตราขึ้นเมื่อวันที่ 8 ธันวาคม 2542 มาตรา 2 และมาตรา 3(1) ได้บัญญัติให้พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีผลย้อนหลังไปใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2542 เป็นต้นไป และให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 325) พ.ศ. 2541 ดังนั้น เมื่อโจทก์จดทะเบียนโอนขายห้องชุดที่จำนองกับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ให้แก่นางกิ่งแก้วเมื่อวันที่ 15 ตุลาคม 2542 โจทก์จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะ และภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นจากการขายห้องชุดดังกล่าวหรือไม่ จึงต้องเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 มาตรา 6 ซึ่งบัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 และอากรแสตมป์ตามหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงินสำหรับเงินที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินการขายสินค้าหรือการให้บริการและสำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดทั้งนี้

เฉพาะการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการและการกระทำตราสารที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 ตุลาคม 2542 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 การตีความพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจึงต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดตามเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 25 ถึงแผ่นที่ 32 ประกอบด้วยปรากฏว่าการปรับปรุงโครงสร้างหนี้สำหรับหนี้ที่มีปัญหาตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดนั้น สถาบันการเงินจะมีส่วนสูญเสียเนื่องจากการลดต้นเงินหรือดอกเบี้ยค้างรับที่บันทึกเป็นรายได้แล้วให้ลูกหนี้ หรือมีผลขาดทุนจากการรับโอนทรัพย์สินที่มีมูลค่าราคายุติธรรมต่ำกว่ายอดหนี้ที่ตัดจำหน่ายไป หรือมีส่วนสูญเสียจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ด้วยเหตุผลอื่น ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินข้อ 2.2 และธนาคารแห่งประเทศไทยได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ในกรณีที่สถาบันการเงินรับชำระหนี้โดยการรับโอนสินทรัพย์ตราสารการเงินหรือรับทุนของลูกหนี้ที่เกิดจากการแปลงหนี้เป็นทุนไว้ในข้อ 5.1(2) ว่าให้สถาบันการเงินตัดจำหน่ายยอดลูกหนี้ให้หมดไปและบันทึกบัญชีสินทรัพย์ที่ได้รับโอนมาด้วยราคายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น... เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยกำหนดดังกล่าวแล้ว จะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรให้แก่ลูกหนี้และสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว นั้นหมายความว่า การโอนทรัพย์สินของลูกหนี้ให้แก่สถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าต่ำกว่ายอดหนี้เท่านั้นแต่การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างโจทก์กับธนาคารไทยพาณิชย์จำกัด (มหาชน) ตามสัญญาเอกสารหมายเลข 1 แผ่นที่ 17 ถึงแผ่นที่ 21 มีแต่ข้อตกลงที่ธนาคารเจ้าหนี้ตกลงปลดหนี้ดอกเบี้ยค้างชำระและต้นเงินค้างชำระส่วนที่เหลือให้แก่ลูกหนี้ หากลูกหนี้ชำระเงินต้นที่ค้างชำระจำนวน 5,280,657.21 บาท ให้แก่ธนาคารภายในกำหนดเวลาได้มีการตกลงให้โจทก์โอนห้องชุดที่จำนองหรือทรัพย์สินอื่นใดให้แก่ธนาคาร ดังนั้น เมื่อธนาคารปลดหนี้ให้แก่โจทก์ตามสัญญาโจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ค้างชำระและธนาคารปลดหนี้ให้ตามมาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว แต่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรแสตมป์และภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการโอนขายห้องชุดที่จำนองให้แก่นางกิ่งแก้วตามมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวแต่อย่างใด เนื่องจากมิใช่เป็นการโอนให้แก่สถาบันการเงิน ทั้งไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวเพราะความในมาตรา 8 หมายถึงการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินให้แก่เจ้าหนี้อื่นของลูกหนี้ซึ่งมิใช่สถาบันการเงินซึ่งได้เจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้แต่นางกิ่งแก้วมิใช่เจ้าหนี้ของโจทก์ ดังนั้น การที่โจทก์โอนขายห้องชุดที่จดทะเบียนจำนองกับธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) ให้แก่นางกิ่งแก้ว จึงไม่ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ตามมาตรา 6 และมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 360) พ.ศ. 2542 ส่วนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 373) พ.ศ. 2543 ซึ่งให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงิน

ได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวนั้น ก็มีผลบังคับใช้สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ตั้งแต่วันที่ 1 พฤศจิกายน 2543 เป็นต้นไป จนถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2544 ซึ่งเป็นเวลาภายหลังจากที่โจทก์โอนไปแล้ว โจทก์จึงไม่ได้สิทธิยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวด้วยเช่นกัน ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นรวม 190,959 บาท ให้แก่โจทก์นั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น"พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

องค์คณะ

ธีรศักดิ์ เตียวัฒนานนท์ · สมศักดิ์ วงศ์ยืน · ศุภชัย ภู่งาม

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/676/2545>