

บันทึก

เรื่อง หรือเกี่ยวกับภาษีการค้าและอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรกรณีการให้เช่าแผงลอย

หนังสือของสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ ๗๗๗๙/๒๕๐๖ ลงวันที่ ๙ กรกฎาคม ๒๕๐๖ ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายเพื่อจะได้ใช้เป็นหลักการปฏิบัติจัดเก็บภาษีการค้ากับอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรแก่การให้เช่าแผงลอย ซึ่งกรมสรรพากรได้ขอให้กระทรวงการคลังดำเนินการหารือมา มีเรื่องราวอยู่ในหนังสือของกรมสรรพากรถึงกระทรวงการคลัง ที่ ๙๔๗๗/๒๕๐๖ ลงวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๐๖ ซึ่งสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้ส่งสำเนามาให้พิจารณาด้วย นั้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๔) ได้พิจารณาและได้ฟังคำชี้แจงเพิ่มเติมของผู้แทนกรมสรรพากรแล้ว กรมสรรพากรชี้แจงว่าแผงลอยนั้นมีลักษณะข้อเท็จจริงต่าง ๆ กัน พอแยกได้ดังนี้

(๑) บางแห่งก็ปลูกสร้างให้มีสภาพราวรื้อถอนได้ยากมีทั้งหลังคาและหน้าต่างปิดเปิดได้

(๒) บางแห่งก็เพียงแต่ตั้งเสาและทำหลังคาโดยเสาที่ตั้งนั้นลึกลงบนพื้นซีเมนต์เพียงหนึ่งหรือสองมิลลิเมตร เพียงใช้เหล็กสกดตอกที่โคนเสา เสาที่เหลือจากซีเมนต์โดยง่ายไม่ทำให้ซีเมนต์เสียหายแต่อย่างใด

(๓) บางแห่งก็เพียงแต่ใช้ไม้ตีเป็นร้านขนาด ๒ + ๓ เมตร ตั้งเรียงรายกันไป โดยมีหลังคาบัง ไม่มีบัง ยกหาเคลื่อนที่ไปมาได้ และ

(๔) บางแห่งก็สร้างขึ้นด้วยไม้ยาว ๒ + ๑๐ เมตรปลูกติดกับพื้นดินโดยไม่มีหลังคา แล้วแบ่งให้เช่าเป็นช่อง ๆ กว้างหรือแคบแล้วแต่กรณี

ดังนี้แผงลอยจึงเป็นสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ก็ได้

เกี่ยวกับภาษีการค้า บัญชีอัตราภาษีการค้าของประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในประเภทการค้า ๕. ว่า ให้เก็บภาษีการค้าจากการให้เช่าทรัพย์สินที่มีใช้สังหาริมทรัพย์ โดยผู้ให้เช่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ ๒.๕ ของรายรับ ฉะนั้น แผงลอยที่มีลักษณะและข้อเท็จจริงชัดเจนว่าเป็นอสังหาริมทรัพย์การให้เช่าแผงลอยชนิดนี้ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่าไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการค้า นั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าเป็นความเห็นที่ถูกต้องแล้ว

ส่วนกรณีที่มีลักษณะและข้อเท็จจริงของแผงลอยปรากฏว่าเป็นสังหาริมทรัพย์ ตั้งอยู่บนที่ดินซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่าเมื่อได้พิจารณาให้ซึ่งลงไปถึงเจตนาแท้จริงของผู้เช่าแล้ว จะเห็นได้ว่าผู้เช่ามีเจตนาเช่าที่ตรงที่ตั้งแผงลอยนั้นด้วย หากจะแยกแผงลอยไปตั้งที่อื่น ผู้เช่าก็คงไม่

ประสงค์จะเช่าแผงลอยเป็นแน่ หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เช่ามีเจตนาเช่าทั้งแผงลอยซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์และเช่าที่ดินอันเป็นที่ตั้งของแผงลอยซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ด้วย เมื่อเป็นเช่นนั้น กรมสรรพากรจึงขอหาหรือว่า จะแยกได้หรือไม่ว่าเฉพาะส่วนการเช่าแผงลอยที่เป็นสังหาริมทรัพย์เท่านั้นที่ต้องเสียภาษีการค้า แต่เฉพาะส่วนการเช่าที่ดินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ไม่ต้องเสียภาษีการค้า

คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า แผงลอยนั้นย่อมตั้งอยู่บนที่ดิน เมื่อใช้แผงลอยก็ต้องใช้ที่ดินอันเป็นที่ตั้งของแผงลอยไปในตัวด้วย การจะแยกออกเป็นการเช่าแผงลอยส่วนหนึ่ง การเช่าที่ดินอีกส่วนหนึ่งนั้น กระทำได้ถ้าข้อความในสัญญาเช่าหรือหลักฐานอื่นแสดงได้อย่างแจ่มชัดว่าให้มีการแยกเช่าเป็นเช่นนั้น แต่ถ้าไม่มีข้อความในสัญญาเช่าแสดงอย่างแจ่มชัดให้แยกไว้ และก็ไม่หลักฐานอื่นแสดงให้เห็นอย่างแจ่มแจ้งว่าได้มีการแยกไว้ กรมสรรพากรจะตีความเอาเองว่าผู้เช่าแผงลอยมีเจตนาแยกเช่าที่ดินอันเป็นที่ตั้งของแผงลอย เพราะแผงลอยนั้นตั้งอยู่บนที่ดินเพียงเหตุผลเดียวนั้นเท่านั้น ยังไม่หนักแน่นเพียงพอตามกฎหมาย คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่ากรมสรรพากรควรพิจารณาข้อความในสัญญาเช่าเป็นสำคัญ

เกี่ยวกับอากรแสตมป์ กรมสรรพากรว่าเนื่องจากได้มีบัญญัติไว้ใน ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ให้ผู้ให้เช่าเสียค่าอากรแสตมป์สำหรับตราสารสัญญาเช่าที่ดิน โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพในอัตรา ๑๐ สตางค์ต่อทุกจำนวนเงิน ๑๐๐ บาทหรือเศษของ ๑๐๐ บาท แห่งค่าเช่าหรือเงินกินเปล่าหรือทั้งสองอย่างรวมกันตลอดอายุการเช่า จึงมีปัญหว่าแผงลอยที่สร้างขึ้นโดยมีลักษณะเป็นสังหาริมทรัพย์โดยชัดแจ้งในตัวเองก็ดี หรือโดยการเผชิญสืบของศาลชี้ขาดว่าเป็นสังหาริมทรัพย์เพราะรื้อถอนได้ง่ายเนื่องจากตั้งเสาหลักลงบนพื้นซีเมนต์เพียงหนึ่งหรือสองมิลลิเมตรก็ดี แผงลอยตามที่กล่าวมานี้จะเข้าลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งสัญญาเช่าแผงลอยจะต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ดังกล่าวหรือไม่ และกรมสรรพากรเห็นว่าแผงลอยแม้จะเป็นสังหาริมทรัพย์ แต่ก็เข้าลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้นด้วย เพราะตาม ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์มิได้ระบุไว้แต่เฉพาะทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างเดียว แต่ระบุทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ เช่น แพ ไร่ ด้วย แต่อย่างไรก็ดี ตามความรู้สึกทั่วไปก็มีเหตุผลที่ทำให้เป็นไปว่าสิ่งปลูกสร้างนั้นน่าจะหมายถึงสิ่งที่เป็นอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ซึ่งถ้าหากเห็นตามนัยหลังนี้แล้ว สัญญาเช่าแผงลอยที่เป็นสังหาริมทรัพย์ก็ไม่เป็นตราสารที่ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตาม ๑. แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์แต่อย่างใด กรมสรรพากรจึงขอหาหรือปัญหานี้ อีกปัญหาหนึ่ง

คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า แผงลอยที่ทำการปลูกสร้างขึ้นไม่ว่าแผงลอยนั้นจะอยู่ในประเภทสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ แผงลอยก็เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอยู่ในบังคับที่ต้องเสียอากรแสตมป์สำหรับตราสารสัญญาเช่า

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย

(นายหยุต แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มกราคม ๒๕๐๗