

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

เรื่อง สถานะและการมีผลใช้บังคับของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)
เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐)
พ.ศ. ๒๕๖๐

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๐๒/๙๖๗๒ ลงวันที่ ๑๙ ธันวาคม ๒๕๖๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ตามที่ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ขึ้นใช้บังคับเพื่อเป็นการส่งเสริมให้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้มากขึ้น มาตรา ๔ แห่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ให้แก่บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นหุ้นสามัญของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ เฉพาะการโอนทรัพย์สินและการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ ๑๐ สิงหาคม ๒๕๕๙ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๖๐ และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด อธิบดีกรมสรรพากรจึงได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๒๐ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยข้อ ๒ ของประกาศฉบับนี้ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามราคาตลาดจากบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้น เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๖๓๐) พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๕ มิถุนายน พ.ศ. ๒๕๖๐ โดยมีสาระสำคัญเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๔)ฯ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง จากเดิมที่กำหนดให้ใช้ราคาตลาดมาเป็นการโอนด้วยราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น หรือราคาต้นทุนการซื้อที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างที่บุคคลผู้โอนได้ซื้อตามหลักฐานสัญญาซื้อขายที่ได้ทำเป็นหนังสือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ แล้วแต่อย่างใดจะสูงกว่า ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ

ได้กำหนดให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๖๐ เป็นต้นไป และได้เผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรในวันเดียวกัน แต่ได้มีการลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ ๖ กรกฎาคม ๒๕๖๐

ภายหลังจากที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ มีผลใช้บังคับแล้ว แต่ยังมีได้มีการนำลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา ได้มีบุคคลธรรมดาซึ่งมีความประสงค์จะประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทได้ทำการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่ใช้ประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทเมื่อวันที่ ๗ มิถุนายน ๒๕๖๐ เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัท และได้ถือหุ้นในบริษัทที่รับโอนทรัพย์สินเป็นจำนวนเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินที่โอน โดยในการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินดังกล่าวได้ใช้ราคาตลาดตามข้อ ๒ ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ จึงทำให้เกิดปัญหาว่าในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรจะต้องนำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับใดมาใช้บังคับแก่กรณีนี้ กรมสรรพากรจึงขอหารือว่า

๑. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ ซึ่งมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปต่อเอกชนที่เกี่ยวข้อง ถือว่ามีสภาพเป็น “กฎ” ตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่

๒. หากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ มีสภาพเป็น “กฎ” ซึ่งถือว่าเป็นข้อมูลข่าวสารของราชการตามมาตรา ๗ (๔) และมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ แล้ว การโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินที่ใช้ประกอบกิจการของบุคคลให้แก่บริษัทซึ่งได้กระทำเมื่อวันที่ ๗ มิถุนายน ๒๕๖๐ จะต้องใช้ราคาเพื่อการโอนที่ดินและที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับใด

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นในแต่ละประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง เห็นว่า มาตรา ๕^๑ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้บัญญัติบทนิยามคำว่า “กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ จากบทนิยามดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงลักษณะที่สำคัญของ “กฎ” ได้ว่าเป็นกฎเกณฑ์ที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะหรือเจาะจง ซึ่งการมีผลบังคับเป็นการทั่วไปของกฎนั้น ไม่ได้หมายความว่าต้องมีผลบังคับแก่ประชาชนทุกคน อาจมีผลบังคับเฉพาะกลุ่มบุคคลก็ได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลที่อยู่ในบังคับนั้นจะมีจำนวนเท่าใด เพียงแต่ไม่ใช่มิมีผลบังคับเจาะจงตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่งเท่านั้น ทั้งนี้ ตามแนวความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๓) ในเรื่องเสร็จที่ ๕๑๔/๒๕๖๐^๒

^๑มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การนำประกาศและระเบียบของการท่าเรือแห่งประเทศไทยไปประกาศในราชกิจจานุเบกษามาตรา ๗ (๔) แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๑๔/๑ ลงวันที่ ๒๗ เมษายน ๒๕๖๐ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

เมื่อพิจารณาเนื้อหาของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ แล้ว เห็นได้ว่า ประกาศดังกล่าวเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีและอากรประเภทต่าง ๆ ให้แก่บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้แก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เพื่อใช้เป็นทุนจดทะเบียนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกาศดังกล่าวมีลักษณะเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยมีได้มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ จึงมีสถานะเป็น “กฎ” ตามบทนิยามในมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

ประเด็นที่สอง เห็นว่า แม้ว่าประมวลรัษฎากรมิได้มีบทบัญญัติที่กำหนดให้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรต้องนำไปประกาศในราชกิจจานุเบกษา ก่อนจึงจะมีผลใช้บังคับ แต่เมื่อได้ให้ความเห็นไว้ในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๕)ฯ มีสถานะเป็นกฎตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ กรมสรรพากรจึงต้องนำประกาศดังกล่าวส่งลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา เพื่อให้บุคคลทั่วไปได้มีโอกาสรับรู้ข้อมูลข่าวสารของราชการนั้นตามมาตรา ๗^๓ (๔) แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการ พ.ศ. ๒๕๔๐ ซึ่งหากยังมีได้ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาก็จะนำมาใช้บังคับในทางที่ไม่เป็นคุณแก่ผู้ใดไม่ได้ เว้นแต่ผู้นั้นจะได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารนั้นตามความเป็นจริงมาก่อนแล้วเป็นเวลาพอสมควร ทั้งนี้ ตามมาตรา ๘^๔ แห่งพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของราชการฯ

(นางสาวจารุวรรณ เฮงตระกูล)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๖๒

^๓มาตรา ๗ หน่วยงานของรัฐต้องส่งข้อมูลข่าวสารของราชการอย่างน้อยดังต่อไปนี้ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา

- (๑) โครงสร้างและการจัดองค์กรในการดำเนินงาน
- (๒) สรุปอำนาจหน้าที่ที่สำคัญและวิธีการดำเนินงาน
- (๓) สถานที่ติดต่อเพื่อขอรับข้อมูลข่าวสารหรือคำแนะนำในการติดต่อกับหน่วยงานของรัฐ
- (๔) กฎ มติคณะรัฐมนตรี ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือเวียน ระเบียบ แบบแผน นโยบาย หรือการตีความ ทั้งนี้ เฉพาะที่จัดให้มีขึ้นโดยมีสภาพอย่างกฎ เพื่อให้มีผลเป็นการทั่วไปต่อเอกชนที่เกี่ยวข้อง

(๕) ข้อมูลข่าวสารอื่นตามที่คณะกรรมการกำหนด

ข้อมูลข่าวสารใดที่ได้มีการจัดพิมพ์เพื่อให้แพร่หลายตามจำนวนพอสมควรแล้ว ถ้ามีการลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาโดยอ้างอิงถึงสิ่งพิมพ์นั้นก็ให้ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามบทบัญญัติวรรคหนึ่งแล้ว

ให้หน่วยงานของรัฐรวบรวมและจัดให้มีข้อมูลข่าวสารตามวรรคหนึ่งไว้เผยแพร่เพื่อขายหรือจำหน่ายแจก ณ ที่ทำการของหน่วยงานของรัฐแห่งนั้นตามที่เห็นสมควร

^๔มาตรา ๘ ข้อมูลข่าวสารที่ต้องลงพิมพ์ตามมาตรา ๗ (๔) ถ้ายังไม่ได้ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา จะนำมาใช้บังคับในทางที่ไม่เป็นคุณแก่ผู้ใดไม่ได้ เว้นแต่ผู้นั้นจะได้รู้ถึงข้อมูลข่าวสารนั้นตามความเป็นจริงมาก่อนแล้วเป็นเวลาพอสมควร