

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4751/2559

สำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระฎาการ มาตรา 27 ตรี, พ.ร.บ.จัตระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ. 2479
มาตรา 8, ป.ระฎาการ มาตรา 52, ป.พ.พ. มาตรา 419

ย่อ / หลักกฎหมาย

ป.ระฎาการ มาตรา 27 ตรี บัญญัติว่า "เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากร และภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ (1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ..." บทบัญญัติดังกล่าวเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรซึ่งจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามความในตอนท้ายของมาตรา 27 ตรี วรรคหนึ่ง แต่หากยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้มีสิทธิขอคืนก็ยังยื่นคำร้องขอคืนได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการนั้นตามมาตรา 27 ตรี (1) การนับระยะเวลาขอคืนภาษีอากรจึงต้องเริ่มต้นจากการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีก่อน เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการจะมีภาษีที่ได้ชำระแล้วหรือมีการคำนวณเครดิตภาษีจากจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่ง อันมีผลทำให้เกิดจำนวนภาษีที่ได้ชำระแล้วและมีสิทธิจะขอคืนได้ ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการก็จะมีเวลาเริ่มต้นที่จะใช้สำหรับนับระยะเวลาในการขอคืนภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ โจทก์มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 ทั้งตาม พ.ร.บ.จัตระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ.2479 มาตรา 8 วรรคสอง บัญญัติว่า "ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ย่อมได้รับความยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดิน" เป็นผลให้เงินค่าทดแทนการเวนคืนที่ดินของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติดังกล่าว โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี จึงไม่มีกำหนดเวลายื่นรายการภาษีของโจทก์ที่จะนำมาใช้เป็นหลักในการเริ่มต้นระยะเวลาการขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตรี การที่จำเลยที่ 2 หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 โดยอาศัย ป.ระฎาการ มาตรา 52 และจำเลยทั้งสองไม่คืนเงินภาษีแก่โจทก์โดยอ้างว่าโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเกินกำหนดตามมาตรา 27 ตรี จึงเป็นกรณีที่จำเลยที่ 1 ได้เงินภาษีไปโดยมีมูล อันจะอ้างกฎหมายได้ในขณะรับเงินนั้น การที่โจทก์ฟ้องเรียกภาษีคืนจึงมิใช่ฟ้องเรียกคืนในฐานะลามิควรได้ อันจะอยู่ในบังคับอายุความ 1 ปี นับแต่เวลาที่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรืออายุความ 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น ตาม ป.พ.พ. มาตรา 419 คดีโจทก์ไม่ขาดอายุความ

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยทั้งสองร่วมกันคืนเงินค่าทดแทนจากการเวนคืนที่ดินที่จำเลยที่ 2 หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 จำนวน 240,504 บาท ให้แก่โจทก์ พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ 7 กันยายน 2536 จนกว่าจะชำระเสร็จ จำเลยทั้งสองให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ต่อ

ศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่จำเลยที่ 2 หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 เกินกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ เห็นว่า มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่ (1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ..." บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรซึ่งจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามความในตอนท้ายของมาตรา 27 ตรี วรรคหนึ่ง แต่หากยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้มีสิทธิขอคืนก็ยังยื่นคำร้องขอคืนได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นรายการนั้นตามมาตรา 27 ตรี (1) การนับระยะเวลาขอคืนภาษีอากรจึงต้องเริ่มต้นจากการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีก่อน ซึ่งก็สืบเนื่องมาจากการยื่นแบบแสดงรายการจะมีภาษีที่ได้ชำระแล้วหรือมีการคำนวณเครดิตภาษีจากจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่ง อันมีผลทำให้เกิดจำนวนภาษีที่ได้ชำระแล้วและมีสิทธิจะขอคืนได้ ดังนั้น ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการก็จะมีเวลาเริ่มต้นที่จะใช้สำหรับนับระยะเวลาในการขอคืนภาษีตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ โจทก์มิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งตามพระราชบัญญัติจัดระเบียบทรัพย์สินฝ่ายพระมหากษัตริย์ พ.ศ.2479 มาตรา 8 วรรคสอง ก็บัญญัติว่า ทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ย่อมได้รับความยกเว้นจากการเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับทรัพย์สินของแผ่นดิน เป็นผลให้เงินค่าทดแทนการเวนคืนที่ดินของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี จึงไม่มีกำหนดเวลายื่นรายการภาษีของโจทก์ที่จะนำมาใช้เป็นหลักในการเริ่มต้นระยะเวลาการขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตรี ส่วนที่จำเลยอ้างว่า มาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบข้อ 2 ของประกาศกระทรวงคลัง เรื่องขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีเงินได้ การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม และการยื่นรายการ ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 กำหนดให้นำส่งภาษีและยื่นรายการเสียภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินเมื่อจำเลยที่ 2 หักภาษีเงินได้ของโจทก์เมื่อวันที่ 7 กันยายน 2536 กำหนดเวลายื่นรายการภาษีที่โจทก์ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี คือ ภายในวันที่ 7 ตุลาคม 2539 ตามแผ่นที่ 13 และ 14 นั้น เห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตรา 52 และประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว เป็นกรณีกำหนดเวลานำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และยื่นรายการสำหรับจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หากให้กำหนดเวลายื่นรายการสำหรับผู้เสียภาษีเช่นโจทก์ในกรณีนี้ไม่ กรณีจึงถือไม่ได้ว่า โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่จำเลยที่ 2 หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 เกินกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามคำแก้อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองว่า ฟ้องโจทก์ขาดอายุความหรือไม่ เห็นว่า การที่จำเลยที่ 2 หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งจำเลยที่ 1 โดยอาศัยมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร และจำเลยทั้งสองให้การโต้แย้งไม่คืนเงินภาษีแก่โจทก์โดยอ้างข้อกฎหมายว่าโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนตามแบบ ค.10 เกินกำหนดระยะเวลาการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่จำเลยที่ 1

ได้เงินภาษีไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในขณะรับเงินนั้น การที่โจทก์ฟ้องเรียกภาษีคืนจึงมิใช่ ฟ้องเรียกคืนในฐานะลาภมิควรได้ อันจะอยู่ในบังคับอายุความ 1 ปี นับแต่เวลาที่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิ เรียกคืน หรืออายุความ 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419 คดีโจทก์ไม่ขาดอายุความ และจำเลยทั้งสองจะอ้างว่า จำเลยที่ 1 ส่งเงินเป็น รายได้แผ่นดินแล้วเงินภาษีมิได้อยู่ที่จำเลยทั้งสอง โจทก์จึงไม่มีสิทธิเรียกคืนหาได้ไม่ แต่ อย่างไรก็ตาม เมื่อจำเลยที่ 2 หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจำเลยที่ 1 ตามมาตรา 52 แห่ง ประมวลรัษฎากร และโจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีนั้นต่อจำเลยที่ 1 แล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับเงิน ค่าภาษีอากรคืนจากจำเลยที่ 1 โดยตรง โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องบังคับให้จำเลยที่ 2 ต้องร่วมรับผิดชอบ กับ จำเลยที่ 1 ในการคืนภาษีที่หักและนำส่งแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า จำเลยที่ 1 ไม่ต้อง คืนเงินให้แก่โจทก์สำหรับค่าภาษีที่โจทก์ถูกหัก ณ ที่จ่าย นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่ เห็นฟ้องด้วย ในส่วนดอกเบี้ยนั้น เห็นว่า ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ได้รับ คืนเงินภาษีอากรมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงิน ภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ย แก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากร ข้อ 1 ระบุว่า ดอกเบี้ยที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ให้คิด ดังต่อไปนี้ (1) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบ ระยะเวลาสามเดือน นับแต่... (ข) วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ดังนี้ แม้ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จะมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน แต่เมื่อโจทก์ขอให้ จำเลยที่ 1 รับผิดชอบดอกเบี้ยเพียงอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จึงกำหนดให้เท่าที่โจทก์ขอ แต่ไม่เกินกว่า จำนวนเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน ตามมาตรา 4 ทศ วรรคสอง และทั้งเมื่อโจทก์ซึ่งไม่ต้องยื่นแบบ แสดงรายการได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรในวันที่ 1 มิถุนายน 2553 จึงครบระยะเวลาสาม เดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรในวันที่ 1 กันยายน 2553 โจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับ คิดดอกเบี้ยนับแต่วันที่ 2 กันยายน 2553 จนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่งคืนเงินค่าภาษีอากรแก่ โจทก์ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นฟ้อง ด้วย พิพากษาแก้เป็นว่า ให้จำเลยที่ 1 คืนเงินภาษีจำนวน 240,504 บาท ให้แก่โจทก์พร้อมดอกเบี้ย อัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับแต่วันที่ 2 กันยายน 2553 เป็นต้นไปจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่ง คืนเงินค่าภาษีอากรแก่โจทก์ แต่ดอกเบี้ยต้องไม่เกินกว่าจำนวนเงินค่าภาษีที่โจทก์ได้รับคืน นอกจากนี้แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็น พับ

องค์คณะ

นิพนธ์ ช่วยสกุล · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · อติเทพ ถิระวัฒน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/4751/2559>