

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7535/2554

นายสุทธิ ภู่อี่ยมโจทก์ กรมสรรพากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.รัชฎากร มาตรา 39, ป.รัชฎากร มาตรา 40, ป.รัชฎากร มาตรา 42

ย่อ / หลักกฎหมาย

ทางราชการจ่ายเงินค่าพาหนะเหมาจ่ายเป็นรายเดือนเท่ากันทุกเดือนแก่เฉพาะข้าราชการระดับสูงที่มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่ง ถือเป็นเงินที่โจทก์ได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นจากการทำงาน นอกเหนือไปจากเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งซึ่งคิดคำนวณเป็นเงินได้ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 39 และ 40 (1) ทั้งไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตาม มาตรา 42 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ฯ ทั้งนี้เพราะการได้รับเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายฯ กับการได้รับรถประจำตำแหน่งแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ อันเป็นเหตุให้เกิดผลทางกฎหมายในอันที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เพราะเงินค่าตอบแทนเหมาจ่าย ฯ เป็นประโยชน์ที่ตกเป็นกรรมสิทธิ์แก่โจทก์โดยตรง ไม่มีข้อบังคับหรือจำกัดการใช้จ่ายเงินนี้ของโจทก์แต่อย่างใดเลย โจทก์อาจนำไปซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์ลักษณะใดประเภทใด ราคาเท่าใดโดยปราศจากข้อจำกัดและอาจเหลือเงินเป็นประโยชน์แก่ตน เมื่อพ้นตำแหน่งก็ยังมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในรถยนต์ที่ซื้อหรือเช่าซื้อเป็นประโยชน์เฉพาะตน แต่การได้รับรถประจำตำแหน่ง ผู้รับเพียงได้ใช้รถของทางราชการซึ่งต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยรถราชการ พ.ศ.2523 ข้อ 13 ที่กำหนดว่ารถประจำตำแหน่งให้ใช้ในการปฏิบัติราชการในตำแหน่งหน้าที่ หรือที่ได้รับมอบหมายโดยชอบหรืองานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานในตำแหน่งหน้าที่หรือฐานะที่ดำรงตำแหน่งนั้น รวมตลอดถึงการใช้เพื่อเดินทางไปกลับระหว่างที่พักและสำนักงาน และเพื่อการอื่นที่จำเป็นและเหมาะสมแก่การดำรงตำแหน่งหน้าที่ในหมู่ราชการและสังคม คืออยู่ในข้อบังคับให้ใช้เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเป็นสำคัญ เปรียบได้กับกรณีข้าราชการใช้เครื่องใช้สำนักงาน ไฟฟ้า เครื่องปรับอากาศของทางราชการในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเพื่อให้ได้ผลงานตามวัตถุประสงค์ตามระเบียบราชการ ผู้ได้รับรถประจำตำแหน่งต้องเป็นข้าราชการที่มีความรับผิดชอบสูงระดับรองอธิบดี อธิบดีและปลัดกระทรวง ถือเป็นทรัพยากรบุคคลที่สำคัญยิ่งที่ทางราชการควรอำนวยความสะดวกให้เพื่อสามารถทุ่มเทเวลาทำงานให้ได้ประโยชน์สูงสุดแก่ทางราชการ และไม่มีเหตุอันสมควรต้องคิดแยกประโยชน์แก่ทางราชการและตัวบุคคลในกรณีนี้ ซึ่งในความเป็นจริงก็ไม่อาจแยกออกได้เพื่อคำนวณเป็นเงินได้ เพื่อให้ข้าราชการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด และเมื่อพ้นตำแหน่งข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งก็ไม่มีสิทธิในรถประจำตำแหน่งอีกเลย การที่หลักเกณฑ์การคำนวณค่าตอบแทนเหมาจ่าย ฯ ตามหนังสือของกระทรวงการคลังได้รวมถึงค่าซ่อมบำรุงรักษา ค่าน้ำมันหล่อลื่น ค่าเบี้ยประกันและค่าพนักงานขับรถนั้น เป็นแต่เพียงวิธีการคิดถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งจะต้องจ่ายหากต้องซื้อรถยนต์เป็นของตนเองแทนรถประจำตำแหน่งให้เหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งที่จะได้เงินดังกล่าวแทนเท่านั้น และหากโจทก์ซื้อรถยนต์กับต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าว ก็เป็นกรณีที่โจทก์กับผู้ที่ได้รับเงินค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จากโจทก์ต่างมีเงินได้และต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของแต่ละคนอันเป็นปกติในระบบจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายจึงหาเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนไม่

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้จำเลยคืนเงินค่าภาษีที่ชำระไว้เกินจำนวน 49,000 บาท แก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 3,000 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย" ส่วนมาตรา 40 บัญญัติถึงประเภทต่าง ๆ ของเงินได้พึงประเมินไว้ว่า "(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน" และข้อเท็จจริงได้ความว่า กรณีที่ทางราชการจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งสำหรับข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งในจำนวนเงินแน่นอนเป็นรายเดือนเท่ากันทุกเดือนนั้น เป็นการจ่ายเงินนี้ให้แก่เฉพาะข้าราชการระดับสูงที่มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่ง ซึ่งย่อมถือเป็นการจ่ายเงินให้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ทั้งนี้โดยไม่มีข้อบังคับหรือจำกัดการใช้จ่ายเงินดังกล่าวแก่ข้าราชการผู้นั้นแต่อย่างใดเลย จึงเป็นประโยชน์แก่ผู้รับในอันที่จะใช้จ่ายเงินนี้ได้อย่างอิสระ และต้องตามลักษณะแห่งเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และ 40 (1) ดังกล่าวทุกประการ ทั้งเงินได้พึงประเมินนี้ก็ไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2509 แต่อย่างใด ส่วนที่โจทก์เห็นว่าเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งที่โจทก์ได้รับนั้นมีที่มาจากกรณีที่เดิมทางราชการต้องจัดหารถประจำตำแหน่งให้แก่โจทก์เพราะโจทก์ดำรงตำแหน่งที่มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่ง ซึ่งเป็นกรณีที่โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับประโยชน์ที่โจทก์ได้รับจากการได้ใช้รถประจำตำแหน่ง แต่ต่อมาทางราชการเปลี่ยนมาใช้วิธีการจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งให้ด้วย จึงควรเป็นไปในทำนองเดียวกันกับการได้รับรถประจำตำแหน่งที่ผู้ได้รับและใช้รถประจำตำแหน่ง ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงจะเป็นการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันระหว่างข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งที่ทางราชการจัดหารถประจำตำแหน่งให้ และข้าราชการที่ทางราชการจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งนั้น เห็นว่า เมื่อทางราชการเปลี่ยนวิธีการการจัดหารถประจำตำแหน่งให้มาเป็นการจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายดังกล่าวแทน และสิ่งที่เปลี่ยนแปลงไปนั้นเป็นการจ่ายเงินเหมาจ่ายแก่โจทก์อันเป็นประโยชน์ที่เป็นเงินซึ่งตกเป็นกรรมสิทธิ์แก่โจทก์โดยตรง โดยไม่มีข้อบังคับหรือข้อจำกัดการใช้จ่ายเงินนี้ของโจทก์แต่อย่างใด จึงเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นทำนองเดียวกับเงินเดือนของโจทก์ และแตกต่างจากกรณีที่ทางราชการจัดหารถประจำตำแหน่งให้ข้าราชการใช้ซึ่งเป็นเพียงการให้ได้ใช้ทรัพย์สินของราชการเท่านั้น ทั้งนี้โดยการใช้รถประจำตำแหน่งที่เป็นรถของทางราชการก็ต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยรถราชการ พ.ศ. 2523 ข้อ 13 แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยรถ

ราชการ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2535 ข้อ 8 ที่กำหนดว่า รถประจำตำแหน่งให้ใช้ในการปฏิบัติราชการในตำแหน่งหน้าที่ หรือที่ได้รับมอบหมายโดยชอบ หรืองานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานในตำแหน่งหน้าที่หรือฐานะที่ดำรงตำแหน่งนั้น รวมตลอดถึงการใช้เพื่อเดินทางไป - กลับระหว่างที่พักและสำนักงาน และเพื่อการอื่นที่จำเป็นและเหมาะสมแก่การดำรงตำแหน่งหน้าที่ในหมู่ราชการและสังคม แสดงว่า การใช้รถประจำตำแหน่งที่ทางราชการจัดหาให้ตกอยู่ในข้อบังคับที่ต้องใช้เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเป็นสำคัญ เปรียบได้ดังเช่นกรณีที่ใช้ราชการใช้เครื่องใช้สำนักงาน โทรศัพท์ ไฟฟ้า แสงสว่าง หรือเครื่องปรับอากาศของทางราชการในการปฏิบัติหน้าที่ราชการให้ได้ผลงานตามวัตถุประสงค์ของทางราชการ นอกจากนี้ข้าราชการระดับสูงระดับรองอธิบดี อธิบดีหรือปลัดกระทรวงผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งตามระเบียบของทางราชการเช่นเดียวกับตำแหน่งของโจทก์ก็เห็นได้ว่าเป็นข้าราชการที่มีภาระหน้าที่ทางราชการและความรับผิดชอบสูงมาก ถือได้ว่าเป็นทรัพยากรบุคคลอันสำคัญยิ่งต่อกิจการงานราชการ มีเหตุผลอันสมควรที่ทางราชการควรอำนวยความสะดวกเพื่อให้ข้าราชการในตำแหน่งอันสำคัญยิ่งนี้สามารถใช้เวลาทุ่มเททำงานในหน้าที่สำคัญให้ได้ประสิทธิภาพสูงสุด เพื่อประโยชน์สูงสุดแก่ทางราชการเช่นกัน ดังนี้ถึงแม้ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยรถราชการ ข้อ 13 ดังกล่าวจะกำหนดให้มีการใช้รถประจำตำแหน่งเพื่อการเดินทางไปกลับระหว่างที่พักและสำนักงาน ซึ่งอาจมีการจัดพนักงานขับรถให้ด้วย รวมทั้งให้ใช้เพื่อการอื่นที่จำเป็นและเหมาะสมแก่การดำรงตำแหน่งหน้าที่ในหมู่ข้าราชการและสังคมด้วย อันอาจให้โจทก์คาดคิดว่าเป็นเสมือนการได้ประโยชน์แก่ข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งบ้างก็ตาม แต่ตามระเบียบเดียวกันนี้ ข้อ 16 กำหนดให้ข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาและควบคุมรับผิดชอบรถประจำตำแหน่งด้วย ทั้งเมื่อคำนึงถึงเหตุผลอันควรที่ทางราชการจะอำนวยความสะดวกแก่ทรัพยากรบุคคลอันสำคัญยิ่งเพื่อประโยชน์แก่ทางราชการดังกล่าวแล้ว ก็ต้องถือว่ากรณีดังกล่าวเป็นการใช้ทรัพย์สินของทางราชการเพื่อผลประโยชน์แก่ทางราชการสำหรับข้าราชการระดับสูงเช่นนี้ด้วยเช่นกัน และไม่มีเหตุอันสมควรต้องพยายามคิดแยกประโยชน์ของราชการและตัวบุคคลในกรณีเช่นนี้ ซึ่งในความเป็นจริงก็ไม่อาจแยกออกได้เพื่อคำนวณเป็นเงินแล้วให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 39 ดังกล่าวเพื่อให้ข้าราชการผู้นั้นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งนั้นไว้ในหน้าที่ราชการจนพ้นจากตำแหน่งไปแล้ว ก็ไม่มีสิทธิใด ๆ ในรถประจำตำแหน่งคันนั้นอีกเลย ขณะที่ข้าราชการผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งรวมทั้งโจทก์ซึ่งได้รับเป็นเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจัดการรถประจำตำแหน่ง หากนำเงินที่ได้นั้นไปใช้ซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์ใช้นั้น นอกจากจะเลือกซื้อรถยนต์ลักษณะหรือประเภทใด ราคาเท่าใดได้โดยปราศจากข้อจำกัดและอาจเหลือเงินเป็นประโยชน์แก่ตนแล้ว เมื่อพ้นจากตำแหน่งก็ยังมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในรถยนต์ที่ซื้อหรือเช่าซื้อนั้นสืบต่อไป แสดงว่าเงินที่โจทก์นำไปใช้จ่ายในการซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์แล้วนั้น ก็ตกกลับมาเป็นประโยชน์ส่วนตนแก่โจทก์โดยเฉพาะอีกด้วย ดังนั้นการได้รับเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจัดการรถประจำตำแหน่งของโจทก์ก็กับการที่ข้าราชการได้รับรถประจำตำแหน่งที่ทางราชการจัดหาให้จึงมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ อันเป็นเหตุให้เกิดผลทางกฎหมายในอันที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่เห็นว่าเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแก่การจัดการรถประจำตำแหน่งที่โจทก์ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินชอบด้วยเหตุผลต้องด้วยกฎหมายดังวินิจฉัยมาแล้วและมีได้เป็น

การปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อีกว่า หลักเกณฑ์การคำนวณค่าตอบแทนเหมาะสม
แทนการจัดหารถประจำตำแหน่งรวมถึงค่าซ่อมบำรุงรักษา ค่าน้ำมันหล่อลื่น ค่าเบี้ยประกันภัย และ
ค่าพนักงานขับรถ ซึ่งผู้ได้รับเงินค่าใช้จ่ายดังกล่าวจากโจทก์ต้องเป็นผู้เสียภาษีเงินได้ การที่
เจ้าพนักงานประเมินถือว่าเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งเป็น
เงินได้พึงประเมินและนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่โจทก์จึงเป็นการจัด
เก็บภาษีซ้ำซ้อนนั้น เห็นว่า ตามรายละเอียดในหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นกรณีที่เมื่อกระทรวงการคลัง
จะนำวิธีการจ่ายเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งมาใช้ จึงพิจารณาถึง
ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งจะต้องจ่ายหากต้องซื้อรถยนต์เป็นของตนเอง
แทนรถประจำตำแหน่ง เพื่อคิดคำนวณจำนวนเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแทนการจัดหารถประจำ
ตำแหน่งให้เหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งที่จะได้เงินดังกล่าวแทน เท่านั้น
และหากโจทก์ซื้อรถยนต์กับต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าว ก็เป็นกรณีที่โจทก์และผู้ได้รับเงินค่าใช้จ่าย
จากโจทก์ต่างมีเงินได้และต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของแต่ละคนอันเป็นปกติในระบบการ
จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมาย จากเหตุผลดังที่วินิจฉัยมาแล้วจึงเห็นว่า การ
ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ที่ถือว่าเงินค่าตอบแทนเหมาะสมแทนการจัดหารถประจำตำแหน่งที่โจทก์ได้รับเป็น
เงินได้พึงประเมินที่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงชอบแล้ว ส่วนที่โจทก์กล่าว
ไว้ในอุทธรณ์อีกข้อหนึ่งเป็นทำนองว่า ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยถึงกรณีค่าพาหนะ
ที่ได้รับยกเว้นต้องเป็นการจ่ายไปทั้งหมดในการเป็นค่าพาหนะตามจริงนั้นเกินเลยไปจากการ
อุทธรณ์การประเมินของโจทก์ จึงไม่ชอบ ก็ไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยเพราะไม่เป็นเหตุผลที่ทำให้ผลคดี
เปลี่ยนแปลงไป ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้อง
ด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ธัชพันธ์ ประพุทธนิติสาร · สุทัศน์ ศิริมหาพฤกษ์ · ไมตรี ศรีอรุณ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/7535/2554>