

แนวทางการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลามิคอร์ได้ : ศึกษากรณีการคืนภาษีอากร

นางสาวพรชนก ศิริสร้างสุข

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2561

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Asset Recovery under the Principle of Unjust Enrichment: Study on Tax Recovery

Miss Pornchanok Sirisrangsuk

An Individual Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Financial and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2018

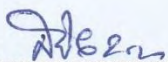
Copyright of Chulalongkorn University


หัวข้อเอกัตศึกษา: แนวทางการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลามิควรได้ : ศึกษารณิการคืนภาษีอากร
 โดย นางสาวพรชนก ศิริสร้างสุข
 สาขาวิชา นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
 อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์

บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายและหากได้ชำระค่าภาษีอากรไปแล้ว ต่อมาพบว่าตนนั้นได้ชำระภาษีเกินไปกว่าที่ตนจะต้องเสีย หรือเมื่อชำระภาษีไปแล้วภายหลังพบว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กฎหมายก็กำหนดให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งการที่รัฐจะดำเนินการเก็บภาษีได้นั้นจะต้องมีบทบัญญัติกำหนดไว้ชัดเจนให้มีอำนาจกระทำดังที่กล่าวข้างต้น เมื่อไม่มีบทบัญญัติให้รัฐนำเงินที่ผู้เสียภาษีชำระไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้ ดังนั้นรัฐจึงต้องคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้นยังไม่ครอบคลุมและไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้ในทุกๆกรณี ทำให้ต้องมีการตีความกฎหมายซึ่งโดยหลักแล้วการตีความกฎหมายนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด และหากตัวบทกฎหมายนั้นไม่ชัดเจน สามารถตีความได้หลายนัย ก็จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ก็มีบางกรณีที่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคดีหลายคดีนั้นมีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกันแต่มีการตีความและนำหลักกฎหมายมาปรับใช้แตกต่างกัน เช่น นำหลักกฎหมายว่าด้วยลามิควรได้มาปรับใช้ การปรับใช้อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 และนำหลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้ ทำให้เกิดความสับสนในการปรับใช้กฎหมายว่าการตีความกฎหมายอย่างไรจึงจะเหมาะสมที่สุดและเป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะบทบัญญัติในเรื่องการคืนภาษีอากร

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าหากเกิดกรณีที่รัฐคืนภาษีอากรให้กับเอกชนไปโดยผิดพลาดแล้วจะต้องมีหลักเกณฑ์อย่างไร จึงทำให้ต้องมีการตีความและปรับปรุงกฎหมายโดยนำหลักกฎหมายว่าด้วยลามิควรได้มาปรับใช้เพื่อแก้ปัญหาในกรณีดังกล่าว


 อาจารย์ที่ปรึกษาเอกัตศึกษา
 (นายสนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์)


 นิสิต
 (นางสาวพรชนก ศิริสร้างสุข)

Thesis: Asset recovery under the principle of Unjust Enrichment : Study on tax refund

Researcher Miss Pornchanok Sirisrangsuk

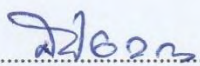
Field of study Finance and Tax Law

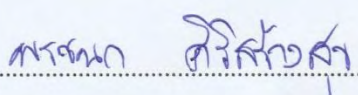
Advisor Lect. Sontisart Jatvarapong

A person is obligated to pay taxes according to the law. However, if he found that he had paid more taxes than he had to pay, not obligated to pay taxes, the law regulates taxes return to taxpayers. In which the government can proceed to collect tax, there must be a provision stipulated to have the power to do so as mentioned above. When there is no provision for the government to use the money that the taxpayer has paid in excess or is not obligated to pay taxes. Therefore, the government must return the taxes to the taxpayer.

However, tax law is not comprehensive and cannot be applied in all cases. As a result, there are so many legal opinions that be interpreted in many ways. Furthermore, the law must be strictly interpreted. If the law is ambiguous and can be interpreted in many ways, it must only be interpreted in a way that is beneficial to taxpayers. However, there are some cases where the facts appearing in many cases have similar facts but have different interpretations and applications of the law, such as Unjust Enrichment Law, apply section 193/31 of the Civil and Commercial Code, apply the law of ownership to recover money.

According to the Revenue Code, there is no provision that if the government incorrectly returns taxes to the taxpayers, what criteria must be established. Therefore, the Revenue Code has to be interpreted and revised by applying Unjust Enrichment to solve the problem in such cases.

.....  Advisor's Signature
(Lect. Sontisart Jatvarapong)

.....  Student's Signature
(Miss Pornchanok Sirisrangsuk)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษาระดับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยคามอนุเคราะห์และความเมตตาอย่างสูงจากท่าน อาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์ อาจารย์ที่ปรึกษาที่ให้โอกาสผู้เขียนโดยให้เกียรติรับเป็นที่ปรึกษาของผู้เขียน อีกทั้งยังกรุณาสละเวลา ให้คำแนะนำ ให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทางในการศึกษา ตลอดจนติดตาม ตรวจสอบความถูกต้องและความเรียบร้อยของรายงานเอกัตศึกษาระดับนี้ให้สำเร็จลุล่วงตามเวลาที่กำหนด ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูง มา ณ ที่นี้

ขอขอบพระคุณ อาจารย์ธิดาพร ศิริธำพร ที่คอยแนะนำให้คำปรึกษาเพิ่มเติมอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับเอกัตศึกษาระดับนี้ จนทำให้เอกัตศึกษาระดับนี้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรกฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยทุกท่านที่คอยให้คำปรึกษาปัญหาต่างๆ และอำนวยความสะดวก ทั้งเรื่องการเรียนรู้ ขั้นตอน กำหนดในเวลาการศึกษา

ขอขอบคุณเพื่อนนักศึกษาสาขากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย รุ่นที่ 10 ทุกท่านที่ได้ให้ความช่วยเหลือ มีมิตรภาพที่ดี และร่วมแลกเปลี่ยนความรู้และประสบการณ์ อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งตลอดระยะเวลาที่ผ่านมา

ขอกราบขอบพระคุณครอบครัว ทั้งคุณพ่อ คุณแม่และน้องสาว ที่คอยให้การสนับสนุนทุกอย่างและเป็นกำลังใจที่ดีเสมอมา จนทำให้สามารถสำเร็จการศึกษาได้อย่างที่ตั้งใจ

สุดท้ายนี้ ผู้ศึกษาหวังเป็นอย่างยิ่งว่าผู้ที่ได้อ่านเอกัตศึกษาระดับนี้จะได้รับประโยชน์ และสามารถนำไปประยุกต์ใช้ในการพัฒนาปรับปรุงประมวลรัษฎากรและมาตรการทางภาษีอากรได้อย่างเหมาะสม หากเอกัตศึกษาระดับนี้มีความผิดพลาดประการใด ผู้ศึกษาต้องขออภัยมา ณ ที่นี้ด้วย

นางสาวพรชนก ศิริสร้างสุข

สารบัญ

| | |
|--|----|
| บทคัดย่อภาษาไทย..... | ค |
| บทคัดย่อภาษาอังกฤษ..... | ง |
| กิตติกรรมประกาศ..... | จ |
| บทที่ 1 บทนำ | 1 |
| 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา..... | 1 |
| 1.2 สมมติฐานของการศึกษา..... | 3 |
| 1.3 วัตถุประสงค์ในการศึกษา..... | 3 |
| 1.4 ขอบเขตของการศึกษา..... | 4 |
| 1.5 วิธีการศึกษา | 4 |
| 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ..... | 4 |
| บทที่ 2 หลักการทางภาษีอากรและกฎหมายเกี่ยวข้องกับการคืนภาษีอากรในประเทศไทย | 5 |
| 2.1 ความเป็นมาของหลักการคืนภาษีอากร..... | 5 |
| 2.2 หลักเกณฑ์การคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร | 6 |
| 2.2.1 การคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล | 6 |
| 2.2.3 การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม..... | 18 |
| 2.2.4 การคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ | 23 |
| 2.3.5 การคืนอากรแสตมป์..... | 27 |
| 2.3 หลักเกณฑ์การคืนภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร | 30 |
| 2.4 หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต | 31 |
| 2.5 แนวทางการใช้กฎหมายเพื่อคืนภาษีอากร..... | 34 |
| 2.5.1 การคืนภาษีอากรตามหลักلامิควรได้ | 34 |
| 2.5.2 การคืนภาษีอากรตามหลักสิทธิติดตามเอาคืน | 52 |
| 2.5.3 การคืนภาษีอากรตามหลักกฎหมายอื่น..... | 61 |

| | |
|---|-----|
| บทที่ 3 หลักการทางภาษีอากรและกฎหมายเกี่ยวข้องกับการคืนภาษีอากรในต่างประเทศ | 63 |
| 3.1 หลักการคืนภาษีอากรของประเทศเยอรมนี..... | 63 |
| 3.1.1 การคืนภาษีอากรของประเทศเยอรมนี..... | 63 |
| 3.1.2 หลักทั่วไปของลาภมิควรได้ของประเทศเยอรมนี..... | 65 |
| 3.1.3 การนำหลักลาภมิควรได้มาใช้ในการคืนภาษีอากร | 72 |
| 3.2 หลักการคืนภาษีอากรของประเทศอังกฤษ..... | 72 |
| 3.2.1 การคืนภาษีอากรของประเทศอังกฤษ..... | 72 |
| 3.2.2 หลักทั่วไปของลาภมิควรได้ในประเทศอังกฤษ | 76 |
| 3.2.3 การนำหลักลาภมิควรได้มาปรับใช้กับการคืนภาษีอากร | 80 |
| บทที่ 4 แนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การคืนภาษีอากรตามกฎหมายไทย โดยอาศัยหลักลาภมิควร ได้..... | 82 |
| 4.1 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักสิทธิติดตามเอาคืนและหลักกฎหมายอื่นมาใช้ในการคืน ภาษีอากร..... | 82 |
| 4.1.1 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้กับการคืนภาษีอากร.. | 82 |
| 4.1.2 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักกฎหมายอื่นมาใช้บังคับ | 86 |
| 4.1.3 ความไม่เหมาะสมของการนำบทบัญญัติในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายลาภ มิควรได้แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ | 92 |
| 4.2 ความเหมาะสมของการนำหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้มาใช้ในการคืนภาษีอากร..... | 94 |
| บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ | 99 |
| 5.1 บทสรุป..... | 99 |
| 5.2 ข้อเสนอแนะ | 102 |
| รายการอ้างอิง | 104 |
| ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา..... | 108 |

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อมีการเสียภาษีตามกฎหมายแล้ว หากเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่าตนได้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเป็นกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ย่อมมีสิทธิขอคืนซึ่งหลักการดังกล่าวนี้มีที่มาจากหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องหนี้ซึ่งเปรียบเสมือนว่าเป็นการชำระหนี้ที่เกินมูลหนี้หรือชำระหนี้โดยไม่มีหนี้หรือพันธกรณีต่อกัน ซึ่งถือว่าเป็นลามกมิควรได้นั่นเอง

กฎหมายบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิมายื่นขอคืนภาษีได้ โดยภาษีแต่ละประเภทจะมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันออกไป สำหรับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนั้นจะใช้บังคับกับกรณีการขอคืนภาษีอากรที่นำส่งกรมสรรพากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายกรณีทั่วไป ตามมาตรา 69 ทวิและมาตรา 69 ตรี ซึ่งเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย¹ โดยมาตรา 69 ตรีนั้นเป็นกรณีการหักภาษีกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งผู้ที่มีสิทธิขอคืนนั้นนอกจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้วยังรวมถึงบุคคลภายนอกผู้จ่ายเงินค่าภาษีแทนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีด้วยตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1588/2522

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นพบว่าผู้มีสิทธิขอคืนนั้นจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น มิอาจตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย

นอกจากนี้ในส่วนของอากรแสตมป์นั้นจากการศึกษาพบว่าประมวลรัษฎากรได้บัญญัติในเรื่องการขอคืนอากรแสตมป์โดยกำหนดให้ผู้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาทนั้นสามารถมาขอคืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปนั้นได้

จากการศึกษาพบว่าในกรณีที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ได้ไม่จำเป็นเรื่องอำนาจฟ้องหรือการกำหนดระยะเวลาอายุความของภาษีแต่ละประเภทข้างต้น จะมีการนำหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้โดยจะแตกต่างกันไปตามสภาพแห่งคำฟ้องและข้ออ้างที่

¹ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ประมวลรัษฎากร (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2561), หน้า 74.

อาศัยเป็นหลักแห่งคำฟ้องนั้น แต่มีบางกรณีที่มีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกันแต่มีการนำหลักกฎหมายมาปรับใช้แตกต่างกัน เช่น นำหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้มาปรับใช้ การปรับใช้อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 และนำหลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้ ทำให้เกิดความสับสนในการปรับใช้กฎหมาย ยกตัวอย่างเช่นในเรื่องอำนาจฟ้องมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557 พิพากษาว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 91/7 และมาตรา 91/11 เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่กรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น มิอาจตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย เมื่อโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่กฎหมายกำหนดให้ลดอัตราลงและกรมสรรพากรจ่าย เงินค่าภาษีในส่วนที่โจทก์จ่ายไปดังกล่าว การฟ้องขอคืนค่าภาษีจากจ่ายในคดีนี้จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร และมีได้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องให้จ่ายคืนเงินภาษีได้²

เมื่อวิเคราะห์หลักกฎหมายที่ศาลนำมาใช้ในคำพิพากษาศาลฎีกานี้แล้วพบว่า ศาลน่าจะนำหลักกฎหมายเรื่องสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้ เนื่องจากไม่มีข้อความที่บอกว่าการที่กรมสรรพากรยึดถือเงินค่าภาษีอากรไว้นั้นเป็นการยึดถือไว้โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ซึ่งเป็นองค์ประกอบของหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้นั้นเอง และเมื่อวิเคราะห์หลักกฎหมายเรื่องสิทธิติดตามเอาคืนแล้วพบว่าหลักกฎหมายดังกล่าวจะใช้ได้กับทรัพย์สินเฉพาะสิ่งเท่านั้นไม่รวมถึงเงินตรา ทั้งนี้ยังมีความเห็นของท่านศาสตราจารย์จิติ ติงศกัทธิ์ ในเรื่องการขอคืนภาษีในส่วนที่เจ้าหน้าที่เรียกเก็บเกินกว่าที่ผู้เสียภาษีควรจะต้องเสีย ซึ่งได้ให้หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 ไว้ว่า “เห็นจะต้องแก้ปัญหาว่าทรัพย์สินใดได้มาโดยมีมูลจะอ้างกฎหมายได้ ไม่เป็นลาภมิควรได้ ทรัพย์สินใดที่ได้มาโดยถูกโจทก์เรียกเก็บตาม ประมวลรัษฎากรก็ไม่ใช้ลาภมิควรได้ ถึงแม้จะเรียกเก็บนอกเหนือจากที่เรียกได้ตามกฎหมาย จะมีอะไรอีกที่เป็นลาภมิควรได้ ละเมิดก็อายุความ 1 ปี หรือ 10 ปี เหมือนลาภมิควรได้” ซึ่งตามหมายเหตุนี้คงมีความหมายว่า ในการเรียกเก็บภาษีส่วนที่เกินมาจากที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บได้นั้น น่าจะต้องถือว่าเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างตาม

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557

กฎหมายจึงเป็นลาภมิควรได้³ ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีดังกล่าวควรจะนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควร
ได้มาปรับใช้

สำหรับปัญหาเรื่องอายุความนั้น มีกรณีที่หน่วยงานของรัฐได้คืนเงินค่าภาษีอากรให้แก่ผู้เสีย
ภาษีโดยผิดพลาดซึ่งเดิมเคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5670/2546 ตัดสินว่าการที่ผู้เสียภาษีได้รับเงิน
ค่าภาษีคืนไปแม้ในชั้นแรกจะมีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิที่จะ
ได้รับเงินก็ถือว่าไม่มีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้เช่นกัน จึงเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้าง
กฎหมายได้และเป็นทางให้กรมสรรพสามิตโจทก์เสียเปรียบ เป็นลาภมิควรได้ อย่างไรก็ตามต่อมามีคำ
พิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551 ซึ่งคู่ความในคดีนี้เป็นคู่ความเดียวกันกับคดีก่อนและมีข้อเท็จจริงที่
คล้ายคลึงกันแต่ศาลฎีกาพิพากษาว่ากรณีในคดีนี้ไม่ใช่เรื่องลาภมิควรได้ ไม่ได้อยู่ภายในอายุความเรื่อง
ลาภมิควรได้ แต่เป็นกรณีที่รัฐเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา
193/31 จึงมีอายุความ 10 ปี จึงมีประเด็นที่น่าสนใจว่าจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่รัฐคืนให้แก่ผู้เสีย
ภาษีโดยผิดพลาดนั้นถือเป็นลาภมิควรได้หรือไม่ เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าให้
นำกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ทำให้เกิดปัญหาในการ
ตีความ ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงควรมีการศึกษาวิเคราะห์แนวทางในการใช้กฎหมายของผู้บังคับใช้
กฎหมายและหลักกฎหมายเพื่อหาแนวทางการใช้กฎหมายที่เหมาะสมเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาและ
บังคับใช้กฎหมายต่อไป

1.2 สมมติฐานของการศึกษา

บทบัญญัติในการคืนภาษีอากรยังมีความไม่ชัดเจนในการใช้กฎหมายซึ่งควรปรับปรุงกฎหมายโดย
บัญญัติเป็นการเฉพาะให้ใช้หลักลาภมิควรได้ในกรณีดังกล่าว

1.3 วัตถุประสงค์ในการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ และวิธีการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการในการขอคืนภาษีอากร โดยเฉพาะในเรื่องอายุความของการ
ขอคืนภาษีในกรณีที่ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสีย
ภาษีและในกรณีที่รัฐเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ได้จ่ายคืนให้กับเอกชน

³ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2
มาตรา 395 – 452 (กรุงเทพฯ: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 66.

4. เพื่อศึกษาแนวทางการตีความในเรื่องอายุความของการขอคืนภาษีอากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1. หลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย
2. หลักเกณฑ์วิธีการ และกำหนดเวลา หรืออายุความในการขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร
3. หลักเกณฑ์การตีความกฎหมายในกรณีการขอคืนภาษีอากร

1.5 วิธีการศึกษา

การศึกษานี้ใช้วิธีการศึกษาค้นคว้าและวิจัยทางเอกสาร โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากหนังสือ คำอธิบายกฎหมาย คำพิพากษาของศาลฎีกา คำสั่งและแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากร บทความทางวิชาการต่างๆที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และหนังสือต่างๆที่เกี่ยวข้อง จากนั้นนำข้อมูลที่ได้มาทำการศึกษาเรียบเรียง วิเคราะห์หลักเกณฑ์อย่างเป็นระบบ พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ และหาข้อสรุปของการศึกษาต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงหลักการขอคืนภาษีอากรในประเทศไทย
2. ทำให้ทราบถึงปัญหาการตีความเรื่องอายุความหรือกำหนดเวลาในการขอคืนภาษี
3. ทำให้ทราบถึงแนวทางที่เหมาะสมในการตีความกฎหมายในการขอคืนภาษีกรณีที่ไม่สามารถปรับใช้ประมวลรัษฎากรได้อย่างเหมาะสมในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และไม่กระทบปัญหารายได้ของรัฐและปัญหาการตรวจคืนภาษี

บทที่ 2

หลักการทางภาษีอากรและกฎหมายเกี่ยวข้องกับการคืนภาษีอากรในประเทศไทย

2.1 ความเป็นมาของหลักการคืนภาษีอากร

ภาษีอากรคือการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล ซึ่งมีลักษณะสำคัญ 2 ประการ¹ คือ ประการแรก เป็นการบังคับเก็บ ประการที่สอง ไม่มีการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง

ประการแรกเป็นการบังคับเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย คือ การจัดเก็บภาษีอากรทำให้ประชาชนเสียรายได้และฐานะทางเศรษฐกิจส่งผลให้ประชาชนส่วนใหญ่ไม่อยากเสียรายได้ที่ตนหามาได้หรือทรัพย์สินที่ตนมีอยู่จึงจำเป็นต้องออกเป็นกฎหมายบังคับให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีตามกฎหมาย

ประการที่สองไม่มีการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง คือ การที่รัฐได้รับภาษีจากประชาชน รัฐไม่มีข้อผูกพันหรือมีสัญญาใดๆ ที่จะให้ผลประโยชน์ตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละคน

การจัดเก็บภาษีอากรนั้นนอกจากจะมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้ให้กับรัฐเพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์อื่นๆ ที่สำคัญ ไม่ว่าจะเป็นเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในลักษณะที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน รัฐจึงต้องดำเนินการภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง กล่าวคือจะต้องมีกฎหมายที่เป็นแหล่งที่มาและกฎหมายที่เป็นข้อจำกัดของอำนาจกระทำของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครอง² ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้อำนาจรัฐที่จะกระทำการนั้นได้และมีข้อจำกัดการใช้อำนาจของรัฐให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากรโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ซึ่งเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนั่นเอง³

¹ อรรถ ธรรมมโน, *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งฯ, 2548), หน้า 71 - 72.

² สุริยา ปานแป้น และ อนุวัฒน์ บุญนันท์, *คู่มือสอบกฎหมายปกครอง*, พิมพ์ครั้งที่ 12. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2562), หน้า 28-29.

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 2. (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2544), หน้า 100.

อย่างไรก็ตามเมื่อประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายและได้ชำระค่าภาษีอากรไปแล้ว แต่ก็มีบางกรณีและผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเกินไปกว่าที่ตนจะต้องเสีย หรือเมื่อชำระภาษีไปแล้วภายหลังพบว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กฎหมายจึงกำหนดให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและเนื่องจากกฎหมายมหาชนนั้นมีความแตกต่างจากกฎหมายเอกชนในเรื่องของหลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ ซึ่งเอกชนสามารถกระทำใดๆก็ได้ตราบเท่าที่ไม่มีกฎหมายห้าม แต่สำหรับกฎหมายมหาชนนั้น รัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครองจะสามารถกระทำการใดๆได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น⁴ ดังนั้นการที่รัฐจะดำเนินการเก็บภาษีจะต้องมีบทบัญญัติกำหนดไว้ชัดเจนให้มีอำนาจกระทำดังที่กล่าวข้างต้น เมื่อไม่มีบทบัญญัติให้รัฐนำเงินที่ผู้เสียภาษีชำระไว้เกิน หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้ ดังนั้นรัฐจึงต้องคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี

หลักการคืนภาษีอากรนั้นกฎหมายกำหนดให้เฉพาะกรณีที่เสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรจะต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียเท่านั้นจึงจะสามารถมีสิทธิมาขอคืนภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร และตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตได้ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้มีที่มาจากหลักกฎหมายแพ่ง กล่าวคือเป็นการชำระหนี้ที่เกินมูลหนี้หรือชำระหนี้โดยไม่มีหน้าที่ที่จะต้องชำระตามหลักทามิกควรได้แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2.2 หลักเกณฑ์การคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร

นอกจากกฎหมายจะกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการประเมินภาษีอากรจากผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว ยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรในกรณีที่มีการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย หรือกรณีเสียภาษีโดยที่ไม่ต้องมีหน้าที่ต้องเสีย มีสิทธิในการขอคืนภาษีจากหน่วยงานต่างๆของรัฐเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ทั้ง 2 ฝ่ายโดยมีการแบ่งการขอคืนภาษีประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

2.2.1 การคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.2.1.1 การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรี

แต่เดิมนั้นมิได้มีการกำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรไว้จึงได้อำนาจบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ มีระยะเวลา 10 ปี ต่อมาได้มีการบัญญัติเรื่องระยะเวลาการขอคืนไว้ในประมวลรัษฎากร เมื่อ พ.ศ. 2534 โดยกำหนดให้ขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตรี⁵

⁴ สุริยา ปานแป้น และ อนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, หน้า 30.

⁵ จตุรพักตร์ ลับเหลี่ยม, "ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 199.

โดยการคืนภาษีเงินได้นั้นเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้ “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการ ภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ

(2) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้ หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

คำร้องขอคืนตามมาตรา 27 ตรี ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด”

โดยบทบัญญัติมาตรา 27 ตรีนี้เป็นบทบัญญัติในหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ดังนั้นอายุความมาตรา 27 ตรีจึงใช้บังคับแก่การขอคืนภาษีอากรที่นำส่งกรมสรรพากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี รวมถึงภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายกรณีทั่วไป⁶

โดยการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรีนั้น ใช้บังคับกับกรณีดังต่อไปนี้

(1) การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีอื่นใด ที่ไม่ใช่การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้เสียหรือนำส่งไว้เกินไป เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระ หรือนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้เกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียหรือนำส่ง หรือเนื่องจากการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

(2) การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีอื่นใด ที่ไม่ใช่การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เช่น

⁶ ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, ประมวลรัษฎากร, หน้า 74.

(ก) การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ⁷ ซึ่งกำหนดให้ รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เมื่อจ่ายเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้ที่จ่าย ทั้งนี้ภายใต้บังคับของมาตรา 70 คือ หากการจ่ายเงินได้นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ซึ่งจ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินจะต้องหักภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 70 จะหัก ภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิไม่ได้ และถ้าหากไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 ก็ ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเลย⁸ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดได้รับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 จากรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลและถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของ ยอดเงินได้ที่ได้รับ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหากปรากฏว่าภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนั้น เมื่อได้นำมา เป็นเครดิตหักภาษีที่จะต้องเสียสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีในปีที่ถูกหักภาษีไว้แล้ว ถ้ามีจำนวนเกิน กว่าภาษีที่ต้องเสียสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักภาษีไว้นั้น ผล ดำเนินกิจการปรากฏว่าขาดทุนไม่ต้องเสียภาษีเช่นนี้ เงินที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียก็ดี หรือภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายแล้ว แต่เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไม่ต้องเสียภาษีเนื่องจากขาดทุนก็ดี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นย่อมมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินนั้นได้ การยื่นคำ ร้องขอคืนเงินภาษีดังกล่าวให้ยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยยื่นคำร้อง ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มี สิทธิขอคืนมีภูมิลำเนา หรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด⁹

(ข) การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 69 ตริ¹⁰ ซึ่งกำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การ บริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษี เงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม รอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 58 และมาตรา 59 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์ (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์, 2561), หน้า 2-308.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-311.

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตริ บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และให้นำความในมาตรา 52 วรรคสอง และวรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม

40(8) เฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายได้แก่ บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลซึ่งจ่ายเงินค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรืออาจกล่าวได้ว่า ไม่ว่าผู้ใดจะเป็นผู้จ่ายเงินค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์ย่อมมีหน้าที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งทั้งสิ้น โดยผู้จ่ายเงินค่าซื้ออสังหาริมทรัพย์จะต้องหักภาษีจากเงินที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของราคาขายของอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยผู้หักจะต้องนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบเขียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนและห้ามมิให้พนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมทำให้หรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้อง ในกรณีที่ไม่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้ชำระเงินส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงิน ในกรณีผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น ให้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในฎีกาเบิกเงิน

ภาษีที่หักและนำส่งดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายจะนำไปหักในปีถัดไปหรือนำไปหักคนละรอบระยะเวลาบัญชีไม่ได้

เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหากปรากฏว่า ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย มีจำนวนเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ดี หรือดำเนินกิจการขาดทุนไม่ต้องเสียภาษีก็ดี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นย่อมมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนดเงินภาษีที่จะได้รับคืนดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้คิดดอกเบี้ยให้แก่ ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนด้วย¹¹

(ค) มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร¹² การคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

ภาษีที่หักไว้และนำส่งตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ดังนี้”

¹¹ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไฮ, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 2-313-314.

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 บัญญัติว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)(3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราร้อยละ 1 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

สำหรับผู้ที่มิมีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือ การรับทำงานให้ 40(3) คือ ค่าสิทธิ 40(4) คือ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร 40(5) ค่าเช่า และ 40(6) ค่าวิชาชีพอิสระที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย โดยผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งอำเภอนั้น ได้แก่ ผู้ใดก็ตามไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในรูปใดๆ รวมทั้งคณะบุคคลด้วย ถ้าเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ย่อมมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีและนำส่งอำเภอพร้อมทั้งยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด กล่าวคือ ภ.ง.ด.54

สำหรับคำว่า “มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” หมายความว่า มิได้เข้ามาตั้งสถานประกอบการในประเทศไทย หรือมิได้มีสาขา หรือลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.54 ต่ออำเภอท้องที่ซึ่งปัจจุบันคือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา พร้อมทั้งชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

อย่างไรก็ตามหากผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากรมิได้หักและนำเงินส่งหรือได้หักและนำส่งแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณีและต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนด้วย ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว

นอกจากนี้ยังมีข้อที่น่าสังเกตว่าการหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการหักภาษีจากเงินที่จ่าย ดังนั้นถ้าไม่มีการจ่ายเงินก็ไม่มีกรณีที่จะต้องหักภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากใช้เกณฑ์เงินสด การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 นี้เป็นการหักเสร็จเด็ดขาด โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ถูกหักภาษีก็ไม่มี

บุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมทั้งยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม

หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการใดๆอีก หากเป็นกรณีที่บริษัทต่างประเทศผู้มีเงินได้จากเงินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งเป็นบริษัทจัดตั้งขึ้นในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้ว ก็อาจจะได้รับยกเว้นหรือลดภาษีและผู้จ่ายอาจจะไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 นี้ และในกรณีที่ผู้จ่ายเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้มีการตกลงกันให้ผู้จ่ายเงินออกภาษีแทนหรือรับชำระภาษีแทนบริษัทหรือนิติบุคคลต่างประเทศนั้น ผู้จ่ายเงินต้องนำภาษีที่ออกให้ทุกทอดมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่จะต้องหักภาษีตามมาตรานี้อีกด้วย นอกจากนี้การจ่ายเงินไปต่างประเทศนั้นผู้จ่ายเงินอาจมีภาระในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย¹³

นอกจากนี้ยังรวมถึงกรณีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระ หรือนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้เกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียหรือนำส่ง หรือเนื่องจากการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีที่ไม่มียกเว้นที่ต้องเสียอีกด้วย เช่น

กรณีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ¹⁴ ซึ่งการเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ดังกล่าว ใช้วิธีหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่าย และจะต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 10 โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย เป็นต้น¹⁵

¹³ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 2-315- 2-324.

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)”

¹⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 2-356-2-357.

(3) การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีอื่นใด ที่ไม่ได้มีการบัญญัติให้ขอคืนได้ตามมาตรา 84 ถึง มาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีที่ไม่มียี่ห้อที่ต้องเสีย

(4) การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีอื่นใด ที่ไม่ได้มีการบัญญัติให้ขอคืนได้ตามมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะเนื่องจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีที่ไม่มียี่ห้อที่ต้องเสีย

การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรินี้ถือเป็นบทบัญญัติที่เป็นกฎหมายทั่วไป (General Law/Jus Generale) ของบทบัญญัติที่ว่าด้วย “ภาษีอากรประเมิน” ทั้งหมด ตามมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶ อันได้แก่ ภาษีเงินได้ตามหมวด 3 ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 และภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 ซึ่งตามมาตรา 15 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการนำบทบัญญัติในหมวด 2 ไปใช้บังคับกับบทบัญญัติในหมวด 3 หมวด 4 และหมวด 5 ไว้ดังนี้

“มาตรา 15 เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในหมวดต่าง ๆ แห่งลักษณะนี้ ให้ใช้บทบัญญัติในหมวดนี้บังคับแก่การภาษีอากรประเมินทุกประเภท”

ในที่นี้หมายความว่าให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรไปใช้บังคับกับการขอคืนภาษีเงินได้ตามหมวด 3 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 และภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด 5 เฉพาะที่มีได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับการขอคืนไว้เป็นอย่างอื่น และหากตามหมวด 3 หมวด 4 และหมวด 5 ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการขอคืนไว้เป็นประการใด ก็ให้ใช้บังคับตามหมวด 3 หมวด 4 และหมวด 5 ที่เป็นกฎหมายพิเศษนั้น ตามหลัก “กฎหมายพิเศษ ย่อมใช้บังคับก่อนหรือยกเว้นกฎหมายทั่วไป”¹⁷

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 14 บัญญัติว่า “ภาษีอากรประเมิน คือที่มีระบุไว้ในหมวดนั้น ๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน”

¹⁷ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], 13 กุมภาพันธ์ 2563. แหล่งที่มา: <https://www.taxguruthai.com/topic/103/การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา-27-ตรี-และมาตรา-63-แห่งประมวลรัษฎากร->

2.2.1.2 การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 63

ในกรณีที่มีการหักภาษีไว้เกินนั้นจะต้องพิจารณาตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸ กล่าวคือ เงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี มีสิทธิได้รับเงินจำนวนนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือกรณีบุคคลใดที่ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้¹⁹

การร้องขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้เกินที่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน กำหนดเวลาตามมาตรา 63 จะเป็นกรณีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และมาตรา 3 เทรสแห่งประมวลรัษฎากร²⁰

(1) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50²¹

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 63 บัญญัติว่า “บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

บุคคลใดที่ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว บุคคลนั้นมี สิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืน ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้”

¹⁹ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 3-117.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-118.

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คุณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ถ้าการหารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายตามความในวรรคก่อนไม่ลงตัว เหลือเศษเท่าใดให้เพิ่มเงินเท่าจำนวนที่เหลือเศษนั้นรวมเข้ากับเงินภาษีที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้น เพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) ซึ่งเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน ซึ่งได้คำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน และได้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(5) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) นอกจากที่ระบุไว้ในวรรคสาม ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(2) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้ เว้นแต่

สำหรับมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน อย่างไรก็ตามมีข้อยกเว้นว่ากฎหมายกำหนดให้บุคคลหมายความรวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น รัฐบาล องค์การของรัฐบาลต่างๆที่มีสภาพเป็นนิติบุคคล รวมทั้งนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ เช่น นิติบุคคลอาคารชุด สหกรณ์ เป็นต้น มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายด้วย ถ้าหากว่าได้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลธรรมดาตามประเภทเงินได้ที่มิถูกกฎหมายกำหนดให้หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ซึ่งภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย กฎหมายให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีที่ถูกหักภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี ตาม

(ก) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) และ (4) นอกจากที่ระบุไว้ใน (ข)(ค)(ง) และ (จ) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับ ซึ่งมีได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ข) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48(3) (ก) และ(ค) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(ค) ในกรณีเงินได้พึงประเมินที่ระบุในมาตรา 48(3) (ข) ให้ถือว่าผู้ออกตัวเงิน ออกเอกสารแสดงสิทธิในหนี้ หรือนิติบุคคลผู้โอนตัวเงินหรือตราสารดังกล่าว ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามส่วนนี้เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน และให้เรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ ในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้ และให้ถือว่าภาษีที่เรียกเก็บนั้นเป็นภาษีที่หักไว้

(ง) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ก) ที่มีได้ระบุใน (ข) และ (ค) แห่งมาตรานี้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้มิใช่เป็นนิติบุคคล และจ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา

(จ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) (ข) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้

(ฉ) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) และ (ฉ) ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15.0 ของเงินได้

(4) นอกจากกรณีตาม (5) ในกรณีผู้จ่ายเงินตามมาตรานี้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)(6) (7) หรือ (8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการเกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่ง ๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาทก็ตาม ให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่เฉพาะเงินได้ในการประกวดหรือแข่งขัน ให้คำนวณหักตามอัตรากำหนดได้

(5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(ก) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา ให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(ข) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48(4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(6) ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้ โดยให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) เว้นแต่กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ให้ผู้โอนหักภาษีไว้ร้อยละ 5 ของเงินได้เฉพาะในส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ตรีส บัญญัติว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่ง ให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามลักษณะ 2 หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 55 มาตรา 58 มาตรา 59 มาตรา 60 และมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา 60 กล่าวคือถ้าผู้เสียหายถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายน้อยกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริง ก็ต้องเสียเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่จะต้องเสีย ถ้าถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริง ก็มีสิทธิขอคืนเงินภาษีส่วนที่ได้ถูกหักไว้เกินนั้นได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งได้ถูกหักภาษีไว้เกิน หากไม่ใช้สิทธิดังกล่าวภายในกำหนดเวลา 3 ปีย่อมหมดสิทธิที่จะเรียกร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินนั้น ตามมาตรา 63 ซึ่งตามปกติแล้วผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 , ภ.ง.ด. 91 เพื่อจะได้ใช้สิทธิเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี หากไม่ยื่นรายการ ก็ไม่มีวิธีการที่จะใช้สิทธิดังกล่าวได้นั่นเอง²²

(2) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรส²³

เป็นกรณีที่มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้ที่ไม่อยู่ในข่ายต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักไว้โดยเฉพาะ เช่น การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 50 หรือ การหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีผู้มีเงินได้เป็นนิติบุคคล ตามมาตรา 69 ทวิ เป็นต้น ซึ่งผู้มีเงินได้อาจถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรส ซึ่งกำหนดโดยกฎกระทรวงประกอบกับคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดประเภทเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เทรสนี้เป็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เทรส แห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวงซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เทรสแห่งประมวลรัษฎากร²⁴

โดยการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 63 นี้ ถือเป็นบทบัญญัติที่เป็นกฎหมายพิเศษ (Special Law/Jus Speciale) ของบทบัญญัติว่าด้วยการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีผลใช้บังคับก่อนหรือยกเว้นกรณีการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร²⁵ กล่าวคือถ้าเป็นกรณีที่เข้าหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของมาตรา 63 แล้วจะต้องปรับใช้มาตรา 63 ก่อนนั่นเอง

²² ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 1-217-1-218.

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เทรส บัญญัติว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่ง ให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามลักษณะ 2 หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในการนี้ให้นำมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54 มาตรา 55 มาตรา 58 มาตรา 59 มาตรา 60 และมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

²⁴ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 3-002.

²⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร [ออนไลน์]

2.2.1.3 ความหมายของการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

จากการศึกษาพบว่าตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้บัญญัติคำนิยามของคำว่า “การเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย” ไว้ ดังนั้นจึงต้องศึกษาหลักเกณฑ์จากคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรประกอบ

สาเหตุของการเกิดกรณีการชำระค่าภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย คือ การชำระภาษีโดยการประเมินโดยตนเอง การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานและการประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย²⁶ ดังนั้นเมื่อผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรได้เสียภาษีไปแล้วโดยวิธีการต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะเป็นการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง การเสียภาษีโดยวิธีหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย หรือวิธีการถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน ยกตัวอย่างเช่น เมื่อมีการคำนวณโดยนำเงินได้พึงประเมินทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายและหัลดหย่อนตามกฎหมายแล้วปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องชำระ แต่เมื่อหักกับภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายแล้ว ปรากฏว่ามีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วชำระไว้เกิน ผู้เสียภาษียังสามารถยื่นขอคืนได้ในฐานะผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 เป็นต้น²⁷

2.2.1.4 ความหมายของการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

หมายถึงการที่เสียภาษีไปโดยไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ หรือบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นนั้นกำหนดให้เป็นกรณีที่ไม่ถือว่าเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี หรือเป็นกรณีที่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีอากร

2.2.1.5 บุคคลผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรีและมาตรา 63 คือ ต้องเป็นบุคคลผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้และบุคคลนั้นได้เสียภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ได้ให้ความหมายของ “ผู้ขอคืน” ไว้ดังนี้²⁸

“ผู้ขอคืน” หมายความว่า

²⁶ ไพศาล เมฆารัตน์, "การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550), หน้า 27.

²⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6027 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547

²⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ข้อ 4.

1. ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
2. ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากได้รับการเครดิตภาษี
3. ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ
4. ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ
5. ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย”

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้นแล้วผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนี้นั้ยังรวมถึงบุคคลภายนอกผู้จ่ายเงินค่าภาษีแทนผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรด้วย โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1588/2522

ค่าภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างผู้มีเงินได้จะต้องชำระให้แก่เจ้าเลยนั้นเป็นหนี้อันเกิดขึ้นตามบทบัญญัติของกฎหมาย การที่โจทก์ผู้เป็นนายจ้างจ่ายเงินค่าภาษีเงินได้แทนลูกจ้างไปนั้นถือได้ว่าเป็นการชำระหนี้โดยบุคคลภายนอกดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 314 เงินที่โจทก์ชำระหนี้แทนลูกจ้างไปนั้นเป็นเงินของโจทก์ดั่งนั้น ถ้าโจทก์ชำระเกินจำนวนที่ลูกจ้างเป็นหนี้อยู่โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าของเงินย่อมมีสิทธิฟ้องเรียกคืนส่วนที่ชำระเกินไปนั้นได้

ประมวลรัษฎากรมาตรา 63 ที่บัญญัติว่า บุคคลผู้ใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป นั้นใช้บังคับสำหรับบุคคลซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายในวันที่จะใช้สิทธิเรียกเงินของตนที่ถูกหักภาษีเกิน ไปคืนแม้โจทก์จะไม่ใช่บุคคลซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย แต่โจทก์เป็นผู้จ่ายเงินของโจทก์ชำระค่าภาษีแทนลูกจ้าง เมื่อลูกจ้างของโจทก์ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้และถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย มีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืนโดยต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกเป็นผู้ชำระภาษีนั้นแทนโจทก์ชอบที่จะใช้สิทธิเท่าที่ลูกจ้างมีอยู่ คือต้องยื่นคำร้องขอรับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 63 เช่นเดียวกันส่วนเรื่องอายุความลาภมิควรได้นั้นจำเลยไม่ได้หยิบยกขึ้นต่อสู้ไว้ในคำให้การ การที่ศาลอุทธรณ์ไม่วินิจฉัยในประเด็นดังกล่าวจึงเป็นการชอบแล้ว

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นนั้นเป็นกรณีที่โจทก์ผู้เป็นนายจ้างนำเงินของตนจ่ายเงินค่าภาษีแทนลูกจ้างซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ จึงแตกต่างกับกรณีที่นายจ้างหรือผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่ตามกฎหมายต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายซึ่งได้หักเงินได้ของลูกจ้างและนำส่งกรมสรรพากร เนื่องจากว่านายจ้างหรือผู้จ่ายเงินนั้นเป็นเพียงผู้จ่ายเงินได้เท่านั้น ไม่มีข้อผูกพันกับเงินได้ที่หักและนำส่ง เพราะบุคคลที่ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรงคือผู้ที่ถูกหักภาษี กล่าวคือ ลูกจ้างผู้มีเงินได้นั้นเอง หากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้นำเงินของตนส่งไว้เกิน ส่งผิด หรือส่งช้า นายจ้างจึงจะมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินเองได้²⁹ ซึ่งเคยมีคำพิพากษาของศาลฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5442-5468/2548

จำเลยเป็นผู้มีเงินได้จากการได้รับเงินบำเหน็จที่โจทก์ให้จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 50 กำหนดให้โจทก์ผู้เป็นนายจ้างต้องหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งกรมสรรพากร หากโจทก์หักและนำส่งภาษีเงินได้ไปเกินกว่าที่จำเลยผู้มีเงินได้ต้องชำระ จำเลยผู้มีเงินได้ก็มีสิทธิไปขอเงินส่วนที่จ่ายเกินไปคืนจากกรมสรรพากรได้ โจทก์ไม่มีสิทธิไปขอคืน จำเลยจึงต้องคืนเงินบำเหน็จส่วนที่รับไปเกินสิทธิให้แก่โจทก์เต็มจำนวนโดยไม่อาจนำจำนวนเงินภาษีเงินได้ที่โจทก์หักไว้ ณ ที่จ่ายมาหักออกได้

2.2.3 การคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร³⁰ โดยวางหลักว่าถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมียกเลิกได้รับคืนภาษีหรือนำเครดิตภาษีไปชำระมูลค่าเพิ่มได้แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี

สำหรับการนำเครดิตภาษีไปขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องพิจารณาตามบทบัญญัติมาตรา 84 ถึง มาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

²⁹ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 3-118.

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 บัญญัติว่า ภายใต้งบบังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมียกเลิกได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีให้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี

มาตรา 84 แห่งประมวลรัษฎากร³¹ กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถเลือกได้ว่าจะนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ หรือจะใช้สิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้โดยมีหลักเกณฑ์ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการนำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 242) พ.ศ. 2534³² ซึ่งกำหนดให้ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ใช้สิทธิในการเครดิตภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ดังนั้นหากผู้ประกอบการต้องการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่นคำร้องตามแบบ ค. 10 ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 84/1 และมาตรา 84/2

สำหรับมาตรา 84/1³³ นั้นเป็นอายุความในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมีอายุความในการขอคืนภาษี 2 ประเภทด้วยกัน คือ

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่มิภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84 บัญญัติว่า เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี จากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้อง ครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม

³² พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 242 มาตรา 3 บัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่นั้นไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตภาษีไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีก ก็ให้มีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไปได้

³³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/1 บัญญัติว่า การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการให้กระทำได้ ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่มิภาษีต้องคืน แต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้ขอคืนตามมาตรา 84 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้น

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี คำร้องขอคืนภาษีให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ และถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกันก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 83 วรรคสี่ และในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีมิใช่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนา

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ชำระภาษี

จะเห็นได้ว่าการนับอายุความนั้นแตกต่างกันดังนั้นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจะต้องเข้าใจหลักเกณฑ์ของมาตรา 84/1 เพื่อที่จะสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายในกำหนดอายุความที่กฎหมายกำหนด

สำหรับมาตรา 84/2³⁴ นั้นเป็นอายุความการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีการนำเข้า และมีอายุความในการขอคืนภาษี 2 ประเภทด้วยกัน คือ

(1) ในกรณีผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลการขอคืนภาษีให้กระทำภายในหกเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

(2) ในกรณีผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับ ขอคืนอากรขาเข้า

ดังนั้นในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม หากเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 84/1 หรือ 84/2 แล้วผู้เสียภาษีจะต้องมาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในอายุความที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าวซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะแล้วและจะไม่สามารถนำบทบัญญัติอื่นมาปรับใช้ได้

สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นไม่ใช่กรณีตามมาตรา 84/1 และมาตรา 84/2 ดังนั้นจะต้องนำมาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทกฎหมายทั่วไป (General Law) มาปรับใช้ และด้วยเหตุที่ว่ามาตรา 27 ตรีนั้นสามารถนำมาปรับใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีอากรประเมินได้ตามมาตรา 15 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นผู้เสียภาษี

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 84/2 บัญญัติว่า การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าในกรณีดังต่อไปนี้ ให้กระทำได้ตามเงื่อนไขดังนี้

(1) ในกรณีผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลการขอคืนภาษีให้กระทำภายในหกเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

(2) ในกรณีผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับ ขอคืนอากรขาเข้า

คำร้องขอคืนภาษีตามมาตรา นี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ตามที่กำหนดในมาตรา 84/1 วรรคสาม และในกรณีผู้ขอคืนภาษีมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ด่านศุลกากรขาเข้า

จะต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร³⁵

หรือในกรณีที่มีการขอคืนเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการยื่นแบบ ภ.พ.30 เพิ่มเติมขึ้น ไม่ใช่การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 84/1 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นอายุความการขอคืนเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจึงต้องใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนภายในกำหนดอายุความตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร³⁶

นอกจากนี้เคยมีกรณีและผู้เสียภาษีได้นำบทบัญญัติเรื่องอายุความในการขอคืนอากรแสตมป์มาปรับใช้ในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่บทบัญญัติเรื่องอายุความในการขอคืนอากรแสตมป์นั้นเป็นบทกฎหมายเฉพาะสำหรับกรณีที่เป็นอากรแสตมป์เท่านั้นและเนื่องด้วยมาตรา 27 ตรีเป็นบทบัญญัติที่สามารถใช้ได้เฉพาะกับกรณีที่เป็นภาษีอากรประเมินซึ่งเป็นไปตามมาตรา 15 แห่งประมวลรัษฎากร และตามหมวด 6 อากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากรนั้นก็ไม่ได้บัญญัติว่าอากรแสตมป์นั้นเป็นภาษีอากรประเมินแต่อย่างใด ดังนั้นจึงไม่สามารถนำบทบัญญัติเรื่องอายุความในการขอคืนอากรแสตมป์มาปรับใช้กับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ต้องปรับใช้มาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากรนั่นเอง³⁷

นอกจากนี้การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นกฎหมายกำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนได้รับดอกเบี้ยได้ตามมาตรา 84/3 โดยมีหลักเกณฑ์ตามมาตรา 4 ทศแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการคิดดอกเบี้ยนั้นจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์เช่นเดียวกันกับการได้รับคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์กฎกระทรวงฉบับที่ 161 พ.ศ. 2526 ซึ่งแก้ไขโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 191 พ.ศ. 2535 ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกา 3587/2550 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ต่อมาโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามสิทธิของโจทก์ ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมนี้กฎหมายมิได้กำหนดกรอบเวลาไว้ เมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมดังกล่าวภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 84/1 (1) จึงถือว่าโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 161 พ.ศ. 2526 ว่าด้วยการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรแล้ว โจทก์มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขอคืน

³⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706/พ./513 ลงวันที่ 20 มกราคม 2548

³⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0811(กม.06)/พ./185 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2545

³⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.02)/พ.458 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2543

สำหรับกรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขให้ผู้เดินทางออกนอกราชอาณาจักรที่ซื้อสินค้าจากผู้ประกอบการจดทะเบียนเพื่อนำออกนอกราชอาณาจักรขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บไว้แล้วได้” โดยหลักเกณฑ์เป็นไปตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 90) และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 91) ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ในการขอคืนไม่ว่าจะเป็นคุณสมบัติของผู้เดินทางที่มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะสินค้าที่สามารถขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และขั้นตอนในการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84/1 และมาตรา 84/2

สำหรับผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 84/1 และมาตรา 84/2 นั้นมีทั้งหมด 4 ประเภทดังนี้³⁸

1. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี
2. ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน ผิด หรือซ้ำ
3. ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีซึ่งได้นำส่งภาษีไว้เกิน ผิด หรือ ซ้ำ
4. ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้

สำหรับแบบคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมี 2 แบบ ดังนี้³⁹

1. แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ ภ.พ.30) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีมีเครดิตภาษีสำหรับกรณีที่ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายในแต่ละเดือนภาษี ถ้าประสงค์จะขอคืนภาษีให้ลงลายมือชื่อในช่อง “การขอคืนภาษี” ใบแบบ ภ.พ.30 ที่ได้ยื่นเป็นปกติในแต่ละเดือนภาษี หรือในกรณียื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม เพราะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเหตุให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องขอคืน

2. แบบคำร้องขอคืน (แบบ ค.10) ใช้เป็นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษีและมีเครดิตภาษีที่เหลือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป เนื่องจากมิได้ลงลายมือชื่อในช่อง “การขอคืนภาษี” ถือว่าประสงค์จะขอยกเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป แต่มิได้นำเครดิตดังกล่าวไปใช้ จะยก

³⁸ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 4-481.

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4-482.

เครดิตภาษีดังกล่าวข้ามไปชำระภาษีในเดือนภาษีอื่นไม่ได้ แต่ให้ขอคืนเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องตามแบบอธิบดีกำหนด (แบบ ค.10) และระบุเดือนภาษีที่มีได้นำไปเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในคำร้องด้วย หรือในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี โดยแสดงภาษีขายไว้เกินหรือแสดงภาษีซื้อไว้ขาด โดยยอดขายหรือยอดซื้อถูกต้องให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนขอคืนเป็นเงินสด โดยยื่นคำร้องตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10)

2.2.4 การคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับผู้ที่มิสิทธิขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 91/7 วรรคหนึ่ง โดยกำหนดให้บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะโดยกิจการที่จะต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นได้บัญญัติไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีทั้งหมด 8 ประเภท ดังนี้⁴⁰

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 บัญญัติว่า ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเกี่ยวธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อาศัยโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ในกรณีที่บุคคลอยู่นอกราชอาณาจักรประกอบกิจการโดยผ่านสถานประกอบการหรือตัวแทนของตนที่อยู่ในราชอาณาจักรให้ถือว่าประกอบกิจการ ในราชอาณาจักรตามมาตรา 91/2

ในกรณีที่มีปัญหาว่ากิจการใดเป็นกิจการตาม (5) หรือไม่ อธิบดีจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับตามมาตรา 91/2 นี้ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรในราชกิจจานุเบกษา

(5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

(8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

โดยการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี (ค.10) ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่งหรือ ณ สถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่แห่งนั้น⁴¹ โดยบทบัญญัติมาตรานี้ถือว่าเป็นบทกฎหมายเฉพาะ กล่าวคือเมื่อเป็นกรณีที่ต้องด้วยหลักเกณฑ์ตามมาตรานี้จะต้องปรับใช้บทบัญญัติมาตรา 91/11 ก่อน ซึ่งจะมีอายุความในการขอคืนภาษีอากรคือภายใน 3 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

ซึ่งเมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 91/11 แล้วนั้นจะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้บัญญัติถึงกรณีที่มีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ด้วย ดังนั้นเมื่อเกิดกรณีที่ผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จะต้องกลับไปใช้อายุความในการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งวันที่เริ่มนับอายุความนั้นจะแตกต่างกัน โดยบทบัญญัติมาตรา 91/11 นั้นอายุความ 3 ปีจะเริ่มนับตั้งแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี แต่บทบัญญัติมาตรา 27 ตรีนั้นอายุความ 3 ปีจะเริ่มนับตั้งแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี⁴² โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/11 บัญญัติว่า การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้กระทำได้ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี ภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี

(2) คำร้องขอคืนภาษีให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่งหรือ ณ สถานที่อื่นตามมาตรา 91/10 วรรคสี่ ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ ที่แห่งนั้น

⁴² หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.01)/1023 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547

ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/7 และมาตรา 91/11 เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่กรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น มีอาจตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย โจทก์ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดี ท. ลูกหนี้ตามคำพิพากษาจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ตามข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีระบุให้ผู้ซื้อต้องเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอน และค่าภาษีต่าง ๆ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร และในหนังสือขอให้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อระบุให้เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บค่าธรรมเนียมและค่าภาษีต่าง ๆ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจากผู้ซื้อ โดยโจทก์และจำเลยต่างนำสืบรับกันว่า โจทก์เป็นผู้ชำระเงินค่าภาษีตามข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดี เมื่อในช่วงเวลาที่โจทก์จดทะเบียนรับโอนที่ดินทั้ง 21 แปลง อยู่ภายใต้บังคับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ.2552 ให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามความใน ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/6 (3) ลงเหลืออัตราร้อยละ 0.11 ซึ่งเป็นอัตราที่รวมภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่เป็นรายได้ของท้องถิ่น ท. จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่กฎหมายกำหนดให้ลดอัตราลงและจำเลยย่อมไม่มีสิทธิยึดเงินค่าภาษีในส่วนที่โจทก์จ่ายไปดังกล่าว การฟ้องขอคืนค่าภาษีจากจำเลยในคดีนี้จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร และมีได้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องให้จำเลยคืนเงินภาษีได้

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อาโดยวิธีใดก็ตาม เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรา 91/2 (6) โดยมีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 342 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ถือว่าเป็นทางการค้า หรือหากำไร เมื่อพิจารณาจาก มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 342 จึงสรุปได้ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะถือเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรนั้นจะต้องมีการจดทะเบียนสิทธินิติกรรม หากไม่มีการจดทะเบียนสิทธินิติกรรมก็จะไม่เข้าลักษณะเป็นทางการค้าหรือหากำไรตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาจึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะรวมถึงไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴³

นอกจากนี้กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหา

⁴³ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ 0702/4895 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2552 และหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0702/6161 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2552

ถ้าไรตามมาตรา 91/2 (6) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 94/2543 ลงวันที่ 14 มกราคม 2543 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 99/2543 ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2543 โดยกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังนี้ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

1. การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

2. การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

3. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

4. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม ข้อ 1 ข้อ 2 หรือ ข้อ 3 ดังกล่าวข้างต้น เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่นหรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

5. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคล ตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ถูกส่วนราชการองค์การของรัฐบาล หรือรัฐวิสาหกิจซึ่งมิใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเวนคืนที่ดิน หรืออสังหาริมทรัพย์บนที่ดินพร้อมที่ดิน ซึ่งมีสิทธิที่จะได้รับเงินทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ขอรับเงินค่าทดแทนดังกล่าว การขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ในประกอบการโดยการถูกเวนคืนดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 295) พ.ศ. 2539

6. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อที่กล่าวมาข้างต้น ที่ได้กระทำภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กล่าวในข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542 ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2542

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ขายทอดตลาดโดยเจ้าพนักงานบังคับคดี จะเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจ

เฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางคำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 จึงเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์โดยการขายทอดตลาดโดยเจ้าพนักงานนั้นเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะคือเจ้าของที่ดินที่ถูกขายทอดตลาด ตามมาตรา 91/7

เนื่องจากกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ และไม่ได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ แต่ถ้าผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตกลงออกภาษีธุรกิจเฉพาะให้ผู้ประกอบการก็เรียกเก็บและออกใบเสร็จรับเงินให้ได้ แต่ภาษีนั่นก็ต้องถือเป็นเงินได้ในภาษีเงินได้ของผู้ประกอบการด้วย⁴⁴

ดังนั้นผู้ซื้อและผู้ขายสามารถตกลงกันได้ว่าจะให้ผู้ซื้อเป็นผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ รวมถึงค่าภาษีอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วย ดังเช่นการซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดจากเจ้าพนักงานบังคับคดีที่กำหนดให้ผู้เข้าซื้อทรัพย์สินจะต้องทำสัญญาตามแบบพิมพ์ของกรมบังคับคดีโดยกำหนดให้ “ผู้ซื้อได้จะต้องเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอนค่าภาษีต่างๆจากการขายอสังหาริมทรัพย์และค่าอากรตามประมวลรัษฎากร” จึงเป็นที่มาของปัญหาตามคำพิพากษาข้างต้น ทำให้ไม่สามารถปรับใช้บทบัญญัติมาตรา 91/11 ได้นั่นเอง

2.3.5 การคืนอากรแสตมป์

การจัดเก็บอากรแสตมป์นั้นกฎหมายบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 2 หมวด 6 อากรแสตมป์ มาตรา 103 ถึงมาตรา 129 และมีบัญชีอากรแสตมป์ซึ่งระบุประเภทของตราสารที่ต้องเสียภาษี อัตราร้อยและผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายแม่บทในการจัดเก็บอากรแสตมป์ และมีความเชื่อมโยงกับลักษณะของภาษีอากรอื่นๆ และบทบัญญัติในส่วนของอากรแสตมป์นั้นก็มีหลักการคืนอากรแสตมป์เช่นเดียวกับภาษีประเภทอื่นๆ ซึ่งหากได้มีการชำระอากรแสตมป์ไปเกินกว่าที่ควรจะต้องเสียแล้วผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์และได้เสียไปแล้วนั้นก็สามารถมาขอคืนค่าอากรแสตมป์ได้

⁴⁴ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561), หน้า 765.

2.3.5.1 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์และผู้ชื้อค่าอากรแสตมป์

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์นั้นจะถูกกำหนดไว้ในบัญชีอากรแสตมป์ท้ายประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 107 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁵ แต่มีบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้อื่นนอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชื้อค่าอากรแสตมป์ได้โดยจะต้องเป็นทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ในตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์นั้น

2.3.5.2 ผู้มีหน้าที่ขอคืนอากรแสตมป์

สำหรับกรณีการขอคืนอากรแสตมป์นั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

มาตรา 122 บัญญัติว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาทสำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียวผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้นต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร และต้องประกอบด้วยคำชี้แจงหรือเอกสาร ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่หรืออธิบดีเห็นสมควรให้ยื่นสนับสนุนคำร้อง”

เมื่อวิเคราะห์มาตราดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้เฉพาะกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์และได้เสียไปแล้วเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาทสำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียว มีสิทธิมาขอคืนค่าอากรแสตมป์ได้ภายในกำหนดระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรโดยทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่และเมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริง ก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้ และต้องประกอบด้วยคำชี้แจงหรือเอกสารซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่หรืออธิบดีเห็นสมควรให้ยื่นสนับสนุนคำร้อง ตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁶

สำหรับกรณีของผู้ที่ได้เสียอากรแสตมป์ไปโดยที่ผู้นั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์นั้นมีหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรซึ่งเคยวินิจฉัยให้กรณีการขอคืนอากรแสตมป์โดยผู้ที่ไม่ใช่หน้าที่ต้องเสียนั้นจะต้องมาขอคืนภายในกำหนดระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้ปิดอากรแสตมป์ ตามมาตรา 122⁴⁷ แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าการที่กฎหมายใช้คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากร

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 107 บัญญัติว่า “เว้นแต่ที่บัญญัติในมาตรา 111 ถ้าไม่มีข้อตกลงเป็นอย่างอื่น ผู้มีหน้าที่เสียอากรและผู้มีหน้าที่ชื้อค่าให้เป็นไปตามบัญชีท้ายหมวดนี้

ถ้าผู้มีหน้าที่ชื้อค่าเขียนหนังสือไม่เป็น จะให้ผู้อื่นเขียนวันเดือนปีแทนก็ได้

ถ้าผู้มีหน้าที่ชื้อค่าไม่ยอมชื้อค่า หรือไม่มิตัวอยู่ที่ทำการชื้อค่าได้ ให้ผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ชื้อค่าแทนได้”

⁴⁶ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 6-046.

⁴⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/8470 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2534

หรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนด “เกินไป” เท่านั้น ไม่ได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วย เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอากรไปโดยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้วกฎหมายก็จะต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน⁴⁸ ดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 27 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีความว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด...” ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของมาตรา 122 นั้นจะใช้บังคับได้เฉพาะในกรณีของผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรเกินไปตามกฎหมายเพียง 2 กรณีเท่านั้น

หลังจากที่มีคำพิพากษาศาลฎีกาแล้วทางกรมสรรพากรจึงเปลี่ยนแนวการวินิจฉัยโดยให้กรณีการเสียอากรแสดมภ์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันเสียค่าอากรแสดมภ์ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴⁹ ดังนั้นกรณีของผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียอากรแสดมภ์มาขอคืนอากรแสดมภ์นั้น มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนอากรแสดมภ์ได้ภายในกำหนดระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่ได้เสียอากรแสดมภ์ไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30

2.3.5.3 การขอคืนค่าอากรแสดมภ์

ต่อมาเมื่อมีผู้มาร้องขอคืนแล้วคณะกรรมการจังหวัดจะต้องแนะนำให้ผู้ร้องทำหนังสือขอคืนยื่นต่อคณะกรรมการจังหวัดโดยให้ส่งตราสารที่ได้ปิดแสดมภ์นั้นมาด้วย แต่ถ้าเป็นตราสารที่เจ้าพนักงานรัฐบาลหรือเทศบาลต้องยึดถือไว้จึงไม่สามารถจะส่งมาได้ ก็ต้องส่งสำเนาของตราสารนั้น ซึ่งมีคำรับรองของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องว่าเป็นสำเนาทราสารที่ถูกต้องและได้ปิดอากรแสดมภ์ไว้เป็นราคาเงินตามที่อ้างอิง และสอบสวนข้อเท็จจริงว่า การปิดอากรแสดมภ์ลงบนตราสารนั้นได้ปฏิบัติเนื่องแต่คำสั่งของเจ้าพนักงานผู้ใดผู้หนึ่งดังกล่าว หรืออย่างไร ถ้าเห็นเป็นกรณีที่ควรคืนเงินค่าอากรแสดมภ์ ก็ให้รายงานไปยังกระทรวงการคลัง⁵⁰

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540

⁴⁹ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.01)/1023 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547

⁵⁰ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไฮย, และ สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์, หน้า 6-047.

นอกจากนี้การได้รับเงินอากรคืนจะได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ถ้าเป็นอากรที่ชำระเกินตั้งแต่วันที่ 16 กันยายน 2515 และร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ถ้าชำระเกินตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นไป ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร⁵¹

2.3 หลักเกณฑ์การคืนภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร

การคืนเงินอากรนั้นหมายถึงการคืนเงินค่าอากรศุลกากรที่ผู้นำของเข้าหรือส่งออกได้เสียไว้ใน การปฏิบัติพิธีการศุลกากรนำของออกจากอารักขาศุลกากรหรือส่งออกต่างประเทศ แต่มีเหตุที่ทำให้เกิดสิทธิในการที่จะเรียกร้องเอาคืน⁵² กฎหมายจึงบัญญัติให้ผู้เสียอากรสามารถใช้สิทธิขอคืนได้โดยนินเอง

สำหรับการคืนภาษีศุลกากรนั้นถูกบัญญัติไว้ในหมวด 1 ส่วนที่ 3 การคืนอากรแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขอคืนภาษีไว้ในมาตรา 25 ถึงมาตรา 31 โดยมีหลักการที่คล้ายคลึงกันกับการขอคืนภาษีประเภทอื่นๆ โดยเฉพาะในกรณีและผู้เสียภาษีได้ชำระอากรไว้เกินจำนวนที่ตนต้องเสียหรือในกรณีที่เสียผิดหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ได้เรียกเก็บไว้เกินจากจำนวนที่ต้องเสียจริงซึ่งมีหลักเช่นเดียวกับหลักเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 25 ในกรณีที่ปรากฏว่ามีการเสียอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย ให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) ให้อธิบดีมีอำนาจคืนอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณอากรผิดโดยไม่ต้องมีคำร้องขอคืนอากร แต่มีให้ส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับแต่วันที่ได้นำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร หรือ

(2) ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนอากรภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่นำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

⁵¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-046.

⁵² วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ E-Customs. (กรุงเทพฯ: อินฟอร์มีเดีย บุ๊คส์, 2554), หน้า 54.

สำหรับมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นเป็นกรณีใช้บังคับกับกรณีที่มีการเสียอากรไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียซึ่งคล้ายคลึงกับการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียตามประมวลรัษฎากรนั่นเอง

นอกจากนี้ยังมีมาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษีศุลกากรตามมาตราอื่นๆในหมวดเดียวกันนี้ซึ่งทำให้ผู้มีเสียภาษีนั้นสามารถมาขอคืนภาษีได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 26 ถึงมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

2.4 หลักเกณฑ์การคืนภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต

หลักเกณฑ์ในการคืนภาษีสรรพสามิตนั้นคล้ายคลึงกับการขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากรซึ่งมีที่มาจากหลักทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่ว่าค่าภาษีในส่วนของเสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือที่ได้เสียเกินกว่าที่ควรจะต้องเสียนั้นถือว่าไม่มีมูลหนี้ที่หน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีจะอ้างได้ตามกฎหมายซึ่งเป็นกรณีเดียวกันกับบทบัญญัติเรื่องลาภมิควรได้แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 113 บัญญัติว่า “ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

จากมาตรา 113 นั้นจะเห็นได้ว่าใช้บังคับกับ 2 กรณี คือ กรณีการเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และ กรณีการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย

กรณีการเสียภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นมีหลักเหมือนกับประมวลรัษฎากร กล่าวคือเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายแต่ได้เสียภาษีไป และเช่นเดียวกับการกรณีของการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย กล่าวคือเป็นกรณีที่บุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายและได้ยื่นขอชำระภาษีไว้แล้วแต่ปรากฏว่ามีข้อผิดพลาดไม่ว่าจะเป็นการ

คำนวณผิดพลาดหรือมูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นสูงเกินไป ทำให้จำนวนภาษีที่ชำระไว้สูงเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ผู้เสียภาษีจึงมีสิทธิมาขอคืนค่าภาษี โดยผู้เสียภาษีทำคำร้องและยื่นเพื่อขอรับเงินคืนต่ออธิบดีภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ยื่นภาษีหรือในกรณีที่และจะต้องยื่นเอกสาร หลักฐาน ตลอดจนชี้แจงข้อเท็จจริงเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาคืนภาษี เมื่ออธิบดีเห็นสมควรว่าผู้ร้องมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืน ก็จะต้องคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ อย่างไรก็ตามหากอธิบดีเห็นว่า การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย สมควรได้รับเงินคืนโดยไม่ต้องมีคำร้องขอคืนภาษี เช่น ปรากฏข้อเท็จจริงโดยชัดเจนตามแบบรายการภาษีว่ามีการเสียภาษีเกินกว่าอัตราที่กำหนดในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ดังนั้นอธิบดีจะสั่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลา 3 นับแต่วันชำระภาษีเช่นเดียวกัน⁵³

มาตรา 114 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 86 แล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ”

สำหรับมาตรา 114 นั้นเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประเมินภาษีปลงผู้ถูกประเมินก็ได้เสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว แต่ปรากฏว่าการเสียภาษีตามการประเมินนั้นแท้จริงแล้วผู้ถูกประเมินไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือจำนวนเงินที่ประเมินเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้นให้คืนเงินดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้การเสียภาษีดังกล่าวมีเหตุมาจากการประเมินโดยใช้อำนาจตามกฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นการเสียภาษีตามมาตรการของกฎหมาย พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จึงกำหนดให้คืนภาษีโดยไม่ต้องมีคำขอและไม่จำกัดระยะเวลาในการคืนเงิน โดยมีเพียงการเร่งรัดให้คืนเงินดังกล่าวโดยเร็ว กล่าวคือภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ⁵⁴

มาตรา 115 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนภาษี ให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่วินิจฉัยอุทธรณ์”

⁵³ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 [ออนไลน์], 15 มีนาคม 2563 แหล่งที่มา

<https://www.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/dwnt/mjk4/~edisp/uatucm298930.pdf>, หน้า 130.

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน.

การคืนเงินตามมาตรานี้เป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามกฎหมายประเมินภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยผู้ถูกประเมินไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินจึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้คืนภาษีและคำวินิจฉัยนั้นได้ถึงที่สุดโดยไม่มีการฟ้องคดีต่อศาล กรณีนี้ย่อมถือเป็นที่สุดโดยไม่ต้องมีการพิจารณาในเรื่องจำนวนเงินที่จะต้องคืน จึงได้กำหนดให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁵⁵

นอกจากนี้การคืนภาษีตามมาตรา 114 และมาตรา 115 นั้นกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสีสิทธิได้รับดอกเบี้ย ตามมาตรา 116

มาตรา 116 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา ๘๖ แล้ว ปรากฏว่าต้องมีการคืนเงินภาษีตามมาตรา ๑๑๔ หรือมาตรา ๑๑๕ แล้วแต่กรณี ให้ผู้ได้รับคืนเงินภาษีสีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีโดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดอกเบี้ยตามวรรคหนึ่ง มิให้เกินกว่าจำนวนเงินที่ได้รับคืนและให้จ่ายจากเงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามพระราชบัญญัตินี้”

จากที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียมี 2 กรณีคือ กรณีผู้เสียภาษีเป็นผู้ยื่นแบบรายการและเสียภาษีด้วยตนเอง และการเสียภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามกฎหมายในการประเมินภาษี หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ยื่นแบบรายการและเสียภาษีด้วยตนเองกฎหมายกำหนดให้คืนเฉพาะเงินที่เสียเกินโดยไม่ได้ดอกเบี้ย แต่หากเป็นกรณีการเสียภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามกฎหมายในการประเมินภาษีหรือกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้คืนเงินภาษีถึงที่สุด ให้ผู้ได้รับคืนเงินภาษีสีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีแต่ดอกเบี้ยที่ให้นั้นจะไม่คิดทบต้น

นอกจากการคืนเงินภาษีตามมาตรา 113 ถึงมาตรา 115 แล้วยังมีการยกเว้นภาษี การลดหย่อนและการลดอัตราภาษีซึ่งเป็นมาตรการสิทธิประโยชน์ทางภาษี ถึงแม้ว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันไปในแต่ละมาตรา แต่โดยหลักแล้วกรณีการคืนภาษีนั้นก็มีที่มาจากหลักเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั่นเอง

⁵⁵ เรื่องเดียวกัน.

2.5 แนวทางการใช้กฎหมายเพื่อคืนภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า มีแนวทางการปรับใช้กฎหมายหลายแนวทางด้วยกันในการคืนภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการใช้บทบัญญัติในเรื่องการขอคืนที่มีอยู่แล้วในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติสรรพสามิตในกรณีที่เอกชนเป็นผู้ขอคืน แต่มีบางกรณีที่ไม่สามารถปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ ยกตัวอย่างเช่นเป็นกรณีการตีความในเรื่องผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรว่าเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรหรือไม่ หรือในเรื่องอายุความว่าจะนำบทบัญญัติใดมาใช้บังคับ เช่นอายุความตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พระราชบัญญัติสรรพสามิตหรืออายุความในเรื่องกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น หรือในกรณีที่รัฐเรียกคืนภาษีจากเอกชนซึ่งมีคำพิพากษาที่วินิจฉัยแตกต่างกันว่าการฟ้องคืนภาษีจากเอกชนนั้นควรจะเป็นการฟ้องคืนตามหลักกฎหมายได้หรือเป็นสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรซึ่งในทั้งสองเรื่องดังกล่าวมีอายุความที่แตกต่างกันและส่งผลกระทบต่อคดีเป็นอย่างมาก

2.5.1 การคืนภาษีอากรตามหลักกฎหมายได้

ตามกฎหมายได้นั้นเป็นหนี้ในทางแพ่งประเภทหนึ่งซึ่งเกิดจากกฎหมายกำหนด ซึ่งเรียกว่า “นิติเหตุ” และเป็นหนี้ที่สามารถบังคับได้ตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์แห่งหนี้คือ เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องให้ลูกหนี้ส่งคืนทรัพย์สินสิ่งใดที่ได้รับมาคืนเนื่องจากว่าการที่ลูกหนี้ได้รับทรัพย์สินนั้นไปโดยไม่เป็นธรรมและทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ ซึ่งการที่เจ้าหนี้เสียเปรียบนั้นอาจเกิดได้หลายกรณีไม่ว่าจะเกิดจากการชำระหนี้โดยสำคัญผิดในข้อเท็จจริงหรือสำคัญผิดในตัวบุคคล หรือนิติกรรมที่ได้ทำไว้นั้นตกเป็นโมฆะโดยผลของกฎหมายหรือเหตุสุดวิสัย ซึ่งถ้าหากว่ามีคู่สัญญาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้ชำระหนี้ไปก่อนแล้วก็จะทำให้คู่สัญญาฝ่ายนั้นเสียเปรียบเนื่องจากเป็นมูลหนี้ที่ไม่สามารถบังคับกันได้ ดังนั้นคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งจึงไม่มีสิทธิได้รับการชำระหนี้ดังกล่าว เมื่อเป็นมูลหนี้ที่ไม่สามารถบังคับกันได้แล้วก็จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับคู่สัญญาที่ได้ชำระหนี้ไปก่อน ดังนั้นกฎหมายจึงกำหนดมูลหนี้ตามกฎหมายขึ้นเพื่อเป็นทางแก้ให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียเปรียบ กรณีนี้จึงเป็นการอุดช่องว่างทางกฎหมายแห่งลักษณะหนี้ กล่าวคือการนำหลักกฎหมายได้ไปใช้จะต้องมีข้อเท็จจริงว่าไม่มีมูลหนี้ทางแพ่งที่จะบังคับกันเพื่อความยุติธรรมได้อีกแล้ว ดังนั้นหากคู่กรณียังสามารถบังคับได้โดยอาศัยมูลหนี้อื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเอกเทศสัญญา สัญญา หรือละเมิดก็ต้องบังคับตามมูลหนี้ดังกล่าว ซึ่งหลักกฎหมายเรื่อง

ลามมิควรได้นั้นจะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อไม่มีความผูกพันกันตามมูลหนี้อื่นๆอีก ดังนั้นจึงมีหลักว่าลามมิควรได้นี้เป็นมูลหนี้สำรอง (subsidiary) จะใช้ก็ต่อเมื่อไม่มีทางบังคับกันได้โดยมูลหนี้อื่นนั่นเอง⁵⁶

ทั้งนี้การเรียกคืนทรัพย์สินโดยหลักกฎหมายลามมิควรได้นั้นสามารถเรียกคืนทรัพย์สินได้โดยที่ไม่จำกัดเฉพาะการคืนทรัพย์สินที่ได้มาเท่านั้น แต่รวมไปถึงจะต้องคืนสิ่งที่ได้รับมาใหม่หรือที่เหลืออยู่ เช่น ดอกผลของทรัพย์สินที่ได้รับไว้นั้นเลย และในบางกรณีผู้ได้รับลามมิควรได้จะต้องคืนทรัพย์สินเพียงบางส่วนหรือเพียงสภาพที่เป็นอยู่ โดยจะต้องพิจารณาว่าผู้ได้รับลามมิควรได้นั้นได้กระทำโดยสุจริตหรือไม่⁵⁷ และยังรวมไปถึงกรณีและผู้เรียกทรัพย์สินคืนจะต้องรับผิดชอบค่าบำรุงและซ่อมแซมทรัพย์สินนั้นประการใดบ้าง และโดยเฉพาะอย่างยิ่งการเรียกคืนทรัพย์สินในฐานะลามมิควรได้จะต้องเรียกภายในกำหนดอายุความตามมาตรา 419 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵⁸

ดังนั้นการที่จะสามารถบอกได้ว่าการที่บุคคลหนึ่งได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใดเพราะการที่บุคคลอีกคนหนึ่งกระทำเพื่อชำระหนี้ก็ดี หรือได้มาโดยประการอื่นก็ดีเป็นการได้มาโดยลามมิควรได้นั้นจำเป็นต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของลามมิควรได้เสียก่อน

2.5.1.1 หลักทั่วไปของกฎหมายว่าด้วยลามมิควรได้

มาตรา 406 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “บุคคลใดได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใดเพราะการที่บุคคลอีกคนหนึ่งกระทำเพื่อชำระหนี้ก็ดี หรือได้มาด้วยประการอื่นก็ดี โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และเป็นทางให้บุคคลอีกคนหนึ่งนั้นเสียเปรียบไซ้ ท่านว่าบุคคลนั้นจำต้องคืนทรัพย์สินให้แก่เขา อนึ่ง การรับสภาพหนี้สินว่ามีอยู่หรือหาไม่นั้น ท่านก็ให้ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้ด้วย

บทบัญญัติอันนี้ท่านให้ใช้บังคับตลอดถึงกรณีที่ได้ทรัพย์สินมา เพราะเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งมิได้มีได้เป็นขึ้น หรือเป็นเหตุที่ได้สิ้นสุดไปเสียก่อนแล้วนั้นด้วย”

โดยบทบัญญัติมาตรา 406 นั้นเป็นบทบัญญัติที่กำหนดนิยามและหลักเกณฑ์ในเรื่องลามมิควรได้ โดยแบ่งสาระสำคัญได้ดังนี้

⁵⁶ สุขุม ศุภินิตย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลามมิควรได้. (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555), หน้า 86.

⁵⁷ ประสิทธิ์ ไชวีโลกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่ง ลามมิควรได้ (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2557), หน้า 52.

⁵⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419 บัญญัติว่า ในเรื่องลามมิควรได้นั้น ท่านห้ามมิให้ฟ้องคดีเมื่อพ้นกำหนดปีหนึ่งนับแต่เวลาที่ฝ่ายผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรือเมื่อพ้นสิบปีนับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น

ก. เป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินใด

คำว่า “บุคคลใด” ตามมาตรา 406 นั้น คือบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล รวมถึงกรณีที่บุคคลหลายคนเป็นผู้ได้มาร่วมกันก็จะถือว่าบุคคลดังกล่าวนั้นเป็นลูกหนี้ร่วมกันที่จะต้องคืนทรัพย์สินแก่บุคคลผู้เสียเปรียบซึ่งเป็นเจ้าหนี้⁵⁹

คำว่า “ได้มา” นั้น คือการได้ลาภออกเงยเพิ่มพูนกองทรัพย์สิน (positive) ของผู้ได้รับทรัพย์สินนั้นไว้เป็นทำนองเดียวกับการได้รับโอนกรรมสิทธิ์ ถ้าเป็นเพียงการได้สิทธิครอบครอง เช่น การฝากทรัพย์สิน การเช่า การยืมก็ไม่เป็นการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ จึงไม่เป็นกรณีที่จะบังคับตามลักษณะลามิกอร์ได้⁶⁰ แต่เป็นกรณีที่จะต้องใช้วิธีการคืนทรัพย์สินตามบทบัญญัติมาตรา 1376 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁶¹ ซึ่งกำหนดให้นำวิธีคืนลามิกอร์ได้มาปรับใช้ในการคืนทรัพย์สินแก่ผู้มีสิทธิเอาการครอบครองคืนและไม่ลบล้างการใช้สิทธิติดตามเอาคืนตามมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีกด้วย หรือถ้าเป็นกรณีไปแย้งทรัพย์สินใดของผู้อื่นก็เป็นการกระทำโดยละเมิด อย่างไรก็ตามการได้รับลาภอาจพิจารณาในทางตรงกันข้าม (negative) คือการทำให้บุคคลนั้นไม่ต้องใช้จ่ายเพิ่มขึ้นหรือเป็นการทำให้ลดน้อยถอยลงซึ่งหนี้สิน⁶² ทั้งนี้กรณีการได้มาที่มักเกิดขึ้นเสมอคือ การส่งมอบทรัพย์สินเพื่อชำระหนี้ โดยมาตรา 406 ได้ใช้คำว่า “กระทำเพื่อชำระหนี้” ไว้โดยเฉพาะเนื่องจากการส่งมอบอันเป็นเหตุให้บุคคลอีกผู้หนึ่งได้มาซึ่งทรัพย์สินใดนั้น ตามหลักกฎหมายถือว่าเป็นการชำระหนี้อย่างหนึ่งนั่นเอง ถึงแม้ว่าจะไม่มีมูลหนี้ที่ต้องชำระให้แก่กันก็ตาม นอกจากนี้ตามมาตรา 406 วรรคแรกตอนท้ายได้บัญญัติว่า “อนึ่ง การรับสภาพหนี้สินว่ามีอยู่หรือหาไม่นั้น ท่านก็ให้ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้ด้วย” ซึ่งความตอนนี้เป็นความตอนแรกที่ว่า “การที่บุคคลอีกคนหนึ่งกระทำเพื่อชำระหนี้ก็ดี” ซึ่งหมายความว่าหนี้หรือไม่มีหนี้ต่อกัน แต่ถ้ามีการรับสภาพหนี้เกิดขึ้น กฎหมายก็ให้ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้ กล่าวคือ ถ้ามีมูลหนี้ต่อกันแล้วชำระหนี้ไป

⁵⁹ ไพจิตร ปุญญพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลามิกอร์ได้ (กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2554), หน้า 72.

⁶⁰ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลามิกอร์ได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 22.

⁶¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1376 บัญญัติว่า ถ้าจะต้องส่งทรัพย์สินคืนแก่บุคคลผู้มีสิทธิเอาคืนไซ้ ท่านให้นำบทบัญญัติมาตรานี้ว่าด้วยลามิกอร์ได้มาใช้บังคับโดยอนุโลม

⁶² ชาติชาย อัครวิบูลย์, คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่งและลามิกอร์ได้ (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2522), หน้า 80.

หรือไปรับสภาพหนี้ ก็เป็นการชำระหนี้ รับสภาพหนี้ตามกฎหมาย ถือไม่ได้ว่าปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ จึงไม่ใช่เรื่องลาภมิควรได้นั้นเอง⁶³

นอกจากนี้ “การได้มา” ยังหมายความรวมถึง “การไม่ต้องเสียอะไรไป” ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้ว “ควรต้องเสีย”⁶⁴ กล่าวคือการได้มานั้นไม่เพียงแต่เป็นกรณีที่ได้มาเพราะบุคคลกระทำเพื่อชำระหนี้เท่านั้น แต่รวมถึงการกระทำเพื่อให้หลุดพ้นจากหนี้โดยไม่มีเหตุตามกฎหมายด้วย ยกตัวอย่างโดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยหลักนี้ไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1608/2529

คดีเดิมศาลพิพากษาคดีถึงที่สุดว่าโจทก์ไม่มีอำนาจชำระหนี้จำนองเป็นหน้าที่ของจำเลยจะนำเงินไปชำระแก่ผู้รับจำนอง คำพิพากษาย่อมผูกพันคู่ความ การที่โจทก์ชำระหนี้จำนองโดยตนมิได้เป็นหนี้และมีได้มีเจตนากระทำแทนจำเลยจึงไม่ทำให้โจทก์ได้รับช่วงสิทธิจากผู้รับจำนองแต่ทำให้ที่พิพาทของจำเลยปลอดจากภาระจำนองเป็นประโยชน์แก่จำเลยไม่ต้องชำระหนี้จำนองอีก กรณีเป็นเรื่องที่จำเลยได้ที่พิพาทโดยปลอดภาระจำนองโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้และเป็นทางให้โจทก์เสียเปรียบจำเลยจึงต้องคืนเงินที่โจทก์ได้เสียไปในการไถ่ถอนจำนองแก่โจทก์ฐานลาภมิควรได้พร้อมดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีนับแต่วันครบกำหนดตามหนังสือทวงถาม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4460/2533

การที่โจทก์ชำระหนี้ให้ธนาคารเพราะโจทก์ถูกธนาคารบังคับในฐานะที่โจทก์เป็นผู้จัดการรับจำนองที่ดินที่มีราคาต่ำกว่าจำนวนเงินที่จำเลยกู้เบิกเงินเกินบัญชี โจทก์ยอมมิใช่บุคคลผู้มีความผูกพันร่วมกับจำเลย ไม่มีส่วนได้เสียด้วยในการใช้หนี้จำนอง การที่โจทก์เข้าใช้หนี้จำนองจึงไม่ทำให้โจทก์ได้รับช่วงสิทธิของธนาคารเจ้าหนี้ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 229 (3) ประกอบด้วยมาตรา 226 แต่การชำระหนี้ของโจทก์ดังกล่าวทำให้ที่พิพาทของจำเลยปลอดจากภาระจำนองเป็นประโยชน์แก่จำเลยไม่ต้องชำระหนี้จำนองให้แก่ธนาคารอีก กรณีเป็นเรื่องจำเลยได้ที่พิพาทไปโดยปลอดจากภาระจำนองโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้และเป็นทางให้โจทก์เสียเปรียบจำเลยจึงต้องคืนเงินที่โจทก์ได้เสียไปในการไถ่ถอนจำนองแก่โจทก์ฐานลาภมิควรได้ ตามมาตรา 406 และโจทก์ขอที่จะได้รับดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีตามมาตรา 224

⁶³ ไพจิตร ปุณณพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 70-71.

⁶⁴ สุขุม ศุภนิตย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 97.

สำหรับคำว่า “ทรัพย์สินสิ่งใด” นั้นไม่ได้หมายความเฉพาะวัตถุที่มีรูปร่างเท่านั้นแต่น่าจะหมายความรวมถึงทรัพย์สินซึ่งเป็นวัตถุที่ไม่มีรูปร่างด้วย อีกทั้งประโยชน์ที่ไม่ใช่ตัวทรัพย์สิน กล่าวคือ เป็นประโยชน์ที่มีค่ามีราคาและรวมถึงสิทธิที่อาจคำนวณเป็นราคาเงินได้ เช่น แรงงาน พลังงาน สิทธิต่างๆ เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เป็นต้น แต่ทรัพย์สินสิ่งใดนั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินที่มีเจ้าของเท่านั้น เนื่องจากถ้าเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีเจ้าของก็จะเป็นหนี้ลาภมิควรได้ซึ่งจะต้องคืนทรัพย์สินนั้นให้แก่บุคคลที่เป็นเจ้าหนันั้นเอง

สำหรับหลักในการคืนทรัพย์สินนั้น โดยปกติแล้วผู้รับทรัพย์สินไม่ต้องรับผิดชอบเกินกว่าประโยชน์ที่ตนได้รับจากผู้ส่งมอบทรัพย์สินให้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เรียกทรัพย์สินคืนจะไม่มีสิทธิเรียกทรัพย์สินคืนเกินกว่าจำนวนที่ตนเสียประโยชน์ไป เว้นแต่ในกรณีมีดอกผลและต้องคืนดอกผลที่ได้มาโดยสุจริต⁶⁵

ข. โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้

ผู้รับทรัพย์สินสิ่งใดไว้จะต้องเป็นกรณีที่ปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ (without legal ground) กล่าวคือ ไม่มีกฎหมายให้สิทธิที่จะได้ทรัพย์สินนั้นไว้ ไม่ว่าจะเป็นการได้มาโดยผู้อื่นได้กระทำการชำระหนี้ ทั้งที่ความจริงแล้วไม่มีหนี้ต่อกันก็ดี หรือจะได้มาโดยเหตุอื่นก็ดี รวมถึงการรับสภาพหนี้ด้วย ซึ่งมูลดังกล่าวนั้นอาจเป็นมูลตามกฎหมายหรือโดยอาศัยนิติกรรมสัญญาก็ได้ ดังนั้นหากเป็นกรณีที่มีมูลตามกฎหมายซึ่งเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย นิติกรรมสัญญาหรือละเมิดแล้วก็จะไม่เป็นลาภมิควรได้ ถึงแม้ว่าจะเป็นการรับชำระหนี้ตามคำพิพากษาของศาลซึ่งมีผลบังคับตามกฎหมายก็ตาม⁶⁶ อย่างไรก็ตามในกรณีที่ได้รับทรัพย์สินสิ่งใดมาโดยมีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมากลายเป็นไม่มีมูลหรือโดยนิติกรรมซึ่งมีวัตถุประสงค์ไม่อาจบรรลุผลได้ ก็ถือว่าไม่มีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้เช่นเดียวกัน⁶⁷

สำหรับหลักเกณฑ์ในเรื่องมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้น มีคำพิพากษาบางฉบับที่วินิจฉัยว่าการที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บภาษีอากร มิใช่เรื่องลาภมิควรได้ ซึ่งเป็นกรณีที่การเสียภาษีตามที่พนักงานได้ประเมินเรียกเก็บภาษีการค้า หากไม่ถูกต้อง โจทก์ก็ต้องอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรก่อน มิฉะนั้นจะฟ้องเรียกคืนไม่ได้ในกรณีนี้ มิใช่เรื่องลาภมิควรได้ เพราะพนักงานมีอำนาจประเมินเรียกเก็บได้ตาม

⁶⁵ ประสิทธิ์ โฉวีไกรกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้, หน้า 53-54.

⁶⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2484/2516

⁶⁷ ไพจิตร ปุญญพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 74.

กฎหมาย⁶⁸ แม้อุทธรณ์แล้ว หากปรากฏว่า การประเมินสูงเกินกว่าที่ต้องเสียก็ไม่ใช่เรื่องลาภมิควรได้ ไม่อยู่ในอายุความตามมาตรา 419⁶⁹ ซึ่งการที่เจ้าพนักงานใช้สิทธิประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร นั้นเป็นการเรียกโดยมีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้ตามกฎหมาย แต่ท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์ได้ให้หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 41/2518 ว่า เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจประเมินภาษีก็จริง ถ้าประเมินไม่ถูก การที่เจ้าหน้าที่ประเมินผิดไป ส่วนที่เกินนี้จำเลยไม่มีอำนาจเก็บตามกฎหมาย ในส่วนนี้ก็เป็นลาภมิควรได้ เช่น การชำระหนี้เกินกว่าที่เป็นหนี้ เป็นต้น แม้จำเลยจะมีสิทธิประเมินแต่ก็ไม่มีกฎหมายให้อำนาจประเมินเรียกเก็บได้เกินกว่าที่จะต้องชำระตามกฎหมาย ส่วนที่จะเรียกคืนได้ อย่างไรนั้น เมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์ การประเมินก่อนฟ้องก็เป็นกฎหมายอีกเรื่องหนึ่งซึ่งบังคับได้ แต่ไม่ทำให้สภาพของลาภมิควรได้เปลี่ยนแปลง⁷⁰ และได้ให้หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 1889/2524 ไว้ว่า “เห็นจะต้องแก้ปัญหาว่าทรัพย์สินใดได้มาโดยมีมูลจะอ้างกฎหมายได้ ไม่เป็นลาภมิควรได้ ทรัพย์สินใดที่ได้มาโดยถูกโจทก์เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรก็ไม่ใช่ลาภมิควรได้ ถึงแม้จะเรียกเก็บนอกเหนือจากที่เรียกได้ตามกฎหมาย จะมีอะไรอีกที่เป็นลาภมิควรได้ ละเมิดก็อายุความ 1 ปี หรือ 10 ปี เหมือนลาภมิควรได้” ซึ่งตามหมายเหตุนี้คงมีความหมายว่า ในการเรียกเก็บภาษีส่วนที่เกินมาจากที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บได้นั้น น่าจะต้องถือว่าเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างตามกฎหมายจึงเป็นลาภมิควรได้⁷¹ โดยผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นของท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์

สำหรับกรณีที่บทบัญญัติมาตรา 406 วรรคสอง ได้กล่าวถึงเหตุที่มีได้มิได้เป็นขึ้นซึ่งกำหนดให้ใช้มาตรานี้บังคับกับเหตุดังกล่าวด้วย ซึ่งได้แก่ กิจกรรมที่เป็นโมฆะเฉพาะกรณีที่เป็นนิติกรรมสัญญาเท่านั้น เมื่อตกเป็นโมฆะแล้วจะไม่สามารถให้สัตยาบันได้ และนิติกรรมนั้นย่อมเสียเปล่าตามผลของกฎหมาย ทรัพย์ที่ได้รับไว้นั้นก็ถือว่าได้รับไว้โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ดังนั้นเพื่อที่จะเรียกทรัพย์กลับคืนมานั้นจะต้องใช้มูลหนี้ลาภมิควรได้นั้นเอง แต่จะไม่รวมถึงกรณีที่เป็นโมฆียกรรมที่ถูกบอกล้างแล้วด้วย⁷²

⁶⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1536/2520

⁶⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 214/2521

⁷⁰ ประสิทธิ์ ไขว้โลกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้, หน้า 72.

⁷¹ จิติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 66.

⁷² ไพจิตร ปุญญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 81.

กรณีเหตุที่ได้สิ้นสุดไปแล้วนั้น หมายถึงเหตุที่สิ้นสุดไปก่อนได้ทรัพย์สินนั้นมา ถ้าในเวลาได้ทรัพย์สินมานั้นสิทธิที่จะได้มามีอยู่บริบูรณ์แล้ว แต่ต่อมามีเหตุการณ์อื่นเกิดขึ้นเปลี่ยนแปลงผลโยกกฎหมายไปอย่างไรก็ไม่มีเหตุต้องคืน ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจรวมถึงการได้ทรัพย์สินมาโดยนิติกรรมที่มีเงื่อนไขบังคับหลังเมื่อเงื่อนไขนั้นเกิดผลให้นิติกรรมสิ้นสุดลง คู่กรณีอาจตกลงกันได้ให้การสิ้นสุดของเงื่อนไขนั้นมีผลย้อนหลังไปถึงเวลาแรกทำนิติกรรมก็ได้⁷³

ค. เป็นทางให้บุคคลอีกคนอื่นเสียเปรียบ

นอกจากจะได้ทรัพย์สินสิ่งใดนั้นมาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แล้วนั้นจะต้องได้มาโดยเป็นทางให้บุคคลอีกคนอื่นเสียเปรียบ กรณีนี้หมายความว่า การได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใดที่เป็นลาภงอกนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กัน หนึ่งที่จะต้องคืนทรัพย์สินจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อเหตุอันเดียวกันนั้นเป็นผลให้บุคคลผู้ส่งทรัพย์สินให้มานั้นเสียเปรียบนั่นเอง ซึ่งอาจจะเป็นผลโดยตรงของความสูญเสียหรือความเสียเปรียบที่อีกฝ่ายหนึ่งได้รับหรือไม่ก็ได้⁷⁴ ซึ่งถ้าไม่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวแล้วก็จะไม่สามารถฟ้องคดีในมูลหนี้ลาภมิควรได้

ง. ไม่มีทางแก้ตามกฎหมายอื่น

หลักเกณฑ์นี้หมายความว่า จะต้องไม่มีทางอื่นที่จะสามารถเรียกทรัพย์สินคืนได้ ถ้าการได้ทรัพย์สินมานั้นมีมูลหนี้เป็นอย่างอื่นที่จะเรียกร้องกันได้ เช่น ผิดสัญญาหรือละเมิด หรือมีสิทธิติดตามเอาคืนซึ่งทรัพย์สินในกรรมสิทธิ์ของผู้ที่โอนทรัพย์สินเฉพาะสิ่งไปโดยกิจการที่เป็นโมฆะก็เป็นเรื่องที่ต้องเรียกร้องหนี้ตามมูลหนี้หรือสิทธิตามกฎหมายอื่นนั้น เนื่องจากดังที่กล่าวมาแล้วว่าสิทธิเรียกร้องในลักษณะลาภมิควรได้นั้นเป็นสิทธิเรียกร้องสำรอง (subsidiary) นั่นเอง

แต่ไม่รวมถึงกรณีที่มูลหนี้ตามกฎหมายอย่างอื่นนั้นกลายเป็นไม่มีทางที่จะบังคับกันได้ซึ่งไม่ใช่เรื่องไม่มีทางแก้ตามกฎหมายอย่างอื่นซึ่งต้องไม่มีมาตั้งแต่แรก เช่น มูลหนี้ที่ขาดอายุความ

2.5.1.2 ข้อยกเว้นของสิทธิได้รับคืนทรัพย์สินตามลักษณะลาภมิควรได้

สำหรับข้อยกเว้นของสิทธิได้รับคืนทรัพย์สินตามลักษณะลาภมิควรได้นั้น กฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 406 ถึง มาตรา 411 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งโดยทั่วไปนั้นกฎหมายลักษณะ

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85-86.

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 88.

ลามมิควรได้มีหลักอยู่ว่าในการฟ้องลามมิควรได้นั้น ความเสียเปรียบที่โจทก์ได้รับนั้นจะต้องโทษเอาแก่โจทก์ไม่ได้หรือโจทก์จะต้องไม่มีส่วนผิดอยู่ด้วย⁷⁵ ซึ่งแต่ละมาตรามีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันดังนี้

ก. การกระทำการตามอำเภอใจเพื่อชำระหนี้

มาตรา 407 บัญญัติว่า “บุคคลใดได้กระทำการอันใดตามอำเภอใจเหมือนหนึ่งว่าเพื่อชำระหนี้โดยรู้ว่าคุณนั้นไม่มีความผูกพันที่จะต้องชำระ ท่านว่าบุคคลผู้นั้นหาไม่มีสิทธิจะได้รับคืนทรัพย์ไม่” เป็นกรณีบุคคลผู้ชำระหนี้รู้อยู่แล้วว่าไม่มีหนี้ แต่ก็ยังขึ้นชำระหนี้ไปโดยใจสมัคร แม้จะเป็นการให้โดยเสน่หาโดยตรง ก็พอถือได้ว่ามีความมุ่งหมายอย่างเดียวกัน จึงไม่มีมูลที่จะควรให้เรียกทรัพย์ที่ได้ชำระไปโดยใจสมัครคืนได้⁷⁶ โดยจะต้องเป็นการชำระหนี้โดยสมัครใจ ไม่ใช่เพื่อกระทำการชำระหนี้ไปโดยผิดหลงหรือสำคัญผิดหรือจำใจกระทำลงไป ซึ่งหากเป็นการชำระหนี้โดยไม่สมัครใจแล้วแม้จะรู้ว่าคุณนั้นไม่มีความผูกพันต้องชำระหนี้ก็ตามก็ยังคงเรียกคืนทรัพย์นั้นตามมูลหนี้ลามมิควรได้ตามหลักมาตรา 406

ข. การชำระหนี้ก่อนถึงกำหนดเงื่อนไข การชำระหนี้ที่ขาดอายุความและการชำระหนี้ตามหน้าที่ทางศีลธรรมหรือตามควรแก่อัธยาศัยในสมาคม

มาตรา 408 บัญญัติว่า “บุคคลดังจะกล่าวต่อไปนี้ไม่มีสิทธิจะได้รับคืนทรัพย์ คือ

- (1) บุคคลผู้ชำระหนี้อันมีเงื่อนไขบังคับมาก่อนถึงกำหนดเวลานั้น
- (2) บุคคลผู้ชำระหนี้ซึ่งขาดอายุความแล้ว
- (3) บุคคลผู้ชำระหนี้ตามหน้าที่ศีลธรรม หรือตามควรแก่อัธยาศัยในสมาคม”

(1) การชำระหนี้ก่อนถึงกำหนดเงื่อนไขนั้น แม้เจ้าหนี้จะยังไม่สิทธิทวงถามหรือเรียกร้องให้ชำระหนี้ดังที่มาตรา 191 บัญญัติไว้ แต่ลูกหนี้ก็อาจสละประโยชน์แห่งเงื่อนไขโดยยอมชำระหนี้ก่อนถึงกำหนดได้ตามมาตรา 192 ฉะนั้น ถ้าลูกหนี้ชำระหนี้ไปก่อนถึงเวลากำหนดก็ไม่มีเหตุที่จะให้เรียกทรัพย์คืนแล้วกลับชำระหนี้กันใหม่เมื่อถึงเวลา เพราะเงื่อนไขนั้นย่อมจะถึงกำหนดเข้าวันหนึ่ง

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 91.

⁷⁶ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสิ่ง ลามมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 35.

โดยแน่นอน ต่างกับเงื่อนไขซึ่งอาจไม่มีไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้ นอกจากนี้การที่ลูกหนี้ชำระหนี้ก่อนถึงเวลา กำหนดถึงแม้ว่าจะชำระไปโดยสำคัญผิดว่าถึงกำหนดแล้วก็ไม่สามารถเรียกคืนได้⁷⁷

(2) การชำระหนี้ที่ขาดอายุความนั้น มาตรา 193/38 บัญญัติไว้ชัดเจนว่า ถ้ามีการชำระหนี้ ใดๆไปตามสิทธิเรียกร้องอันขาดอายุความแล้วไม่ว่าจะมากน้อยเพียงใด ท่านว่าจะเรียกคืนไม่ได้ แม้ว่าการชำระหนี้นั้นจะได้ทำไปเพราะไม่รู้กำหนดอายุความก็เรียกคืนไม่ได้ เพราะหนี้ที่ขาดอายุความ นั้น กฎหมายให้สิทธิลูกหนี้ปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องเท่านั้น แต่หนี้ที่มีอยู่ก็ไม่ได้ระงับไป แต่อย่างไร

(3) การชำระหนี้ตามหน้าที่ศีลธรรมหรือตามควรแก่อัธยาศัยในสมาคม

การชำระหนี้ในกรณีนี้ถ้าวิเคราะห์ตามบทบัญญัติมาตรา 408 แล้วจะเห็นได้ว่าเป็นการแยก ออกได้เป็น 2 กรณี คือ การชำระหนี้ตามหน้าที่ศีลธรรม และ การชำระหนี้ตามควรแก่อัธยาศัยใน สมาคม

กรณีการชำระหนี้ตามหน้าที่ศีลธรรมนั้นถือว่าเป็นหนี้ธรรมดา (l' obligation naturelle) ซึ่ง หมายถึงการให้โดยหน้าที่ธรรมจรรยา กล่าวคือ เป็นกรณีที่บุคคลรู้สึกว่าจะถูกผูกพันโดยอำนาจภายใน ทางจิตใจที่จะต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง โดยแตกต่างกับหนี้ในแพ่ง (l' obligation civile) ซึ่งถูกผูกพันตามอำนาจภายนอกโดยกฎหมายบังคับ ยกตัวอย่างเช่น การ อุปการะเลี้ยงดูระหว่างญาติในกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเลี้ยงดูตามกฎหมาย หรือ การที่บิดามารดาให้ ทรัพย์สินแก่คู่สมรส เป็นต้น นอกจากนี้ยังอาจรวมถึงกรณีที่ผู้ชำระหนี้รู้สึกว่าตนต้องผูกพันทางจิตใจ เช่น การชดใช้ความเสียหายที่ตนทำต่อผู้อื่น แม้ว่าตนไม่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายก็ตามอีกด้วย⁷⁸

กรณีการชำระหนี้ตามควรแก่อัธยาศัยในสมาคมนี้ คำว่า “สมาคม” หมายถึง สังคม กล่าวคือเป็นการคบค้าสมาคมกันระหว่างบุคคลต่างๆอันเป็นความจำเป็นของมนุษย์ ซึ่งอาจมีการให้ ทรัพย์สินให้แก่กันและกันเพื่อกระชับความสัมพันธ์ซึ่งเป็นประโยชน์ที่จะได้ช่วยเหลือเกื้อกูลในด้านธุรกิจ และการดำเนินชีวิตระหว่างบุคคลนั้นๆ ซึ่งหากกฎหมายบัญญัติให้สามารถเรียกคืนกันได้แล้วก็อาจจะ ทำให้เกิดความแตกแยกแคลงในกัน ซึ่งไม่เป็นผลดีแก่ธุรกิจและการดำเนินชีวิต ดังนั้นกฎหมายจึง

⁷⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 39.

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40-41.

บัญญัติห้ามไม่ให้มีการเรียกคืนกันได้นั้นเอง ยกตัวอย่างเช่น การให้ของขวัญวันเกิดหรือของขวัญปีใหม่ การเลี้ยงอาหารระหว่างญาติมิตรเพื่อนฝูง เป็นต้น⁷⁹

ค. การชำระหนี้โดยสำคัญผิดเป็นเหตุให้เจ้าหนี้ผู้สุจริตได้รับความเสียหาย

มาตรา 409 บัญญัติว่า “เมื่อบุคคลผู้หนึ่งผู้ใดซึ่งมิได้เป็นลูกหนี้ได้ชำระหนี้ไปโดยสำคัญผิดเป็นเหตุให้เจ้าหนี้ผู้ทำการโดยสุจริตได้ทำลาย หรือลบล้างเสียซึ่งเอกสารอันเป็นพยานหลักฐานแห่งหนี้ก็ดี ยกเลิกหลักประกันเสียก็ดี สิ้นสิทธิไปเพราะขาดอายุความก็ดี ท่านว่าเจ้าหนี้ไม่จำเป็นต้องคืนทรัพย์สิน

บทบัญญัติที่กล่าวมาในวรรคก่อนนี้ไม่ขัดขวางต่อการที่บุคคลผู้ได้ชำระหนี้จะใช้สิทธิไล่เบี้ยเอาแก่ลูกหนี้และผู้ค้ำประกัน ถ้าจะพึงมี”

เป็นกรณีที่มีการชำระหนี้ได้กระทำโดยบุคคลซึ่งไม่ใช่ลูกหนี้ แต่สำคัญผิดคิดว่าตนเป็นลูกหนี้ซึ่งโดยทั่วไปแล้วกรณีนี้เป็นกรณชำระหนี้โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ตามมาตรา 406 แต่มาตรา 409 นั้นถือว่าเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 406 ทำให้ไม่ต้องคืนลามิควรได้และเป็นลามิควรได้ให้แก่เจ้าหนี้ โดยเจ้าหนี้จะต้องรับชำระหนี้โดยสุจริต กล่าวคือ ได้รับชำระหนี้โดยไม่รู้ถึงความไม่มีสิทธิหรือความบกพร่องแห่งสิทธิในทรัพย์สินของตน และที่สำคัญการชำระหนี้จะต้องเป็นเหตุให้เจ้าหนี้ผู้ทำการสุจริตได้ทำลายหรือลบล้างซึ่งเอกสารอันเป็นพยานหลักฐานแห่งหนี้ ยกเลิกหลักประกันหรือทำให้หนี้สิ้นสิทธิการฟ้องร้องไปโดยอายุความ

เมื่อเจ้าหนี้ไม่ต้องคืนทรัพย์สินแล้ว ตามบทบัญญัติมาตรา 406 วรรคสองนั้นกำหนดให้บุคคลผู้ได้ชำระหนี้จะใช้สิทธิไล่เบี้ยเอาแก่ลูกหนี้ที่แท้จริงและผู้ค้ำประกันก็ได้ถ้ามี ซึ่งกรณีนี้จะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติในวรรคแรกเสียก่อนมิฉะนั้นก็ไม่สามารถบังคับเอาแก่ลูกหนี้และผู้ค้ำประกันได้นั้นเอง⁸⁰

ง. การชำระหนี้โดยมุ่งต่อผลและรู้ว่าการที่จะเกิดผลเป็นพ้นวิสัยหรือเข้าข้อขัดขวางเสีย

มาตรา 410 บัญญัติว่า “บุคคลผู้ใดได้ทำการชำระหนี้โดยมุ่งต่อผลอย่างหนึ่ง แต่มิได้เกิดผลขึ้นเช่นนั้น ถ้าและบุคคลนั้นได้รู้มาแต่แรกว่าการที่จะเกิดผลนั้นเป็นพ้นวิสัยก็ดี หรือได้เข้าข้อขัดขวางเสียมิให้เกิดผลเช่นนั้นโดยอาการอันฝ่าฝืนความสุจริตก็ดี ท่านว่าบุคคลผู้นั้นไม่มีสิทธิจะคืนทรัพย์สิน”

⁷⁹ ไพจิตร ปุณณพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลามิควรได้, หน้า 127-128.

⁸⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 130-133.

บทบัญญัติมาตรานี้เป็นข้อยกเว้นของมาตรา 410 วรรคสอง สำหรับกรณีที่ได้ทรัพย์สินมาเพราะเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งมิได้มิได้เป็นขึ้นซึ่งจะต้องคืนทรัพย์สินตามมาตรา 410 วรรคแรก โดยไม่ต้องคืนทรัพย์สินในกรณีที่ผู้ทำการชำระหนี้รู้มาก่อนชำระหนี้ว่าความมุ่งหมายในอันจะพึงได้รับจากการชำระหนี้ นั้นเป็นพันวิสัย หรือเข้าขัดขวางมิให้เกิดผลดังกล่าวโดยไม่สุจริตจึงเรียกทรัพย์สินคืนไม่ได้ ซึ่งผลที่มุ่งถึงในการชำระหนี้หมายถึงวัตถุประสงค์แห่งหนี้รวมถึงวัตถุประสงค์อื่นแห่งนิติกรรมซึ่งคู่กรณีรู้กันอยู่ขณะทำนิติกรรมนั้น คือการชำระหนี้ของแต่ละฝ่ายจะต้องชำระตอบแทนกัน โดยรวมตลอดถึงสิ่งที่คู่กรณีประสงค์จะได้รับจากนิติกรรมนั้นด้วย ซึ่งการชำระหนี้ไปต่างๆที่รู้ถือว่าผลที่มุ่งจะได้รับเป็นการพันวิสัยจึงถือว่าเป็นการชำระหนี้โดยสมัครใจในสถานการณ์นั้น ส่วนการกระทำที่ไม่สุจริตซึ่งขัดขวางมิให้วัตถุประสงค์สำเร็จลงนั้น ก็ไม่สามารถนำมาอ้างเพื่อเรียกทรัพย์สินคืนได้⁸¹

จ. การชำระหนี้อันเป็นการฝ่าฝืนข้อห้ามตามกฎหมายหรือศีลธรรมอันดี

มาตรา 411 บัญญัติว่า “บุคคลใดได้กระทำการเพื่อชำระหนี้เป็นการอันฝ่าฝืนข้อห้ามตามกฎหมายหรือศีลธรรมอันดี ท่านว่าบุคคลนั้นหาอาจจะเรียกร้องคืนทรัพย์สินได้ไม่”

คำว่า “กระทำการเพื่อชำระหนี้เป็นการอันฝ่าฝืนข้อห้ามตามกฎหมายหรือศีลธรรมอันดี” หมายความว่า เป็นการชำระหนี้ตามนิติกรรมสัญญาที่มีวัตถุประสงค์อันเป็นการฝ่าฝืนข้อห้ามตามกฎหมายหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เมื่อสัญญานั้นเป็นโมฆะตามมาตรา 150 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ไม่สามารถเรียกร้องสิ่งใดคืนกันได้ โดยไม่รวมถึงกรณีที่นิติกรรมหรือกิจการที่เป็นโมฆะนั้นไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น กรณีที่เป็นนิติกรรมอำพราง การสำคัญผิดตามมาตรา 155 หรือ 156 เป็นต้น⁸²

2.5.1.3 หลักเกณฑ์ต่างๆในการคืนลาภมิควรได้

หลักเกณฑ์การคืนลาภมิควรได้นั้นกฎหมายบัญญัติไว้ในมาตรา 412 ถึง 418 ซึ่งจะมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันออกไป

เมื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินสิ่งใดนั้นปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้และทำให้อีกฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบก็จะทำให้เกิดมูลหนี้ลาภมิควรได้ ดังนั้นหลักทั่วไปที่กำหนดจำนวนหนี้จึงมีว่า หนี้ที่จะต้องคืนลาภมิควรได้แก่กันจะต้องไม่เกินจำนวนที่เป็นประโยชน์แก่ลูกหนี้ และจะต้องไม่เกินจำนวนที่

⁸¹ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 43-44.

⁸² เรื่องเดียวกัน, หน้า 45.

เจ้าหนี้เสียเปรียบหรือขาดประโยชน์ ซึ่งเจ้าหนี้จะไม่สามารถเรียกให้ชำระหนี้โดยฐานลามิควรได้เกินกว่ากำหนดทั้งสองประการดังที่กล่าวมาแล้วได้ ทั้งนี้การคืนทรัพย์สินนั้นตามปกติก็ต้องคืนตามสภาพที่ได้รับไว้ แต่ถ้าลูกหนี้ผู้รับทรัพย์สินนั้นได้รับไปโดยสุจริต ก็จะต้องรับผิดชอบในความเสียหายหรือสูญหายของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากไม่ทราบว่ามีหนี้ตามมาตรา 323 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁸³ ที่จะต้องระวังรักษาทรัพย์สินให้คงสภาพเดิมมันเอง ดังนั้นหนี้ที่จะต้องคืนลามิควรได้นั้นจึงต่างกันไปแล้วแต่ว่าการรับทรัพย์สินมานั้นเป็นไปโดยสุจริตหรือไม่ ซึ่งถ้ารับทรัพย์สินมาโดยรู้อยู่แล้วว่าปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้หรือรู้อยู่แล้วว่าตนไม่มีสิทธิที่จะรับทรัพย์สินนั้นแต่ก็ยังรับไว้ก็ถือว่าได้รับทรัพย์สินนั้นมาโดยสุจริตนั่นเอง นอกจากนี้ยังรวมถึงกรณีที่ไม่รู้ว่าไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้นเกิดจากความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงอีกด้วย⁸⁴

สำหรับหน้าที่ของผู้คืนทรัพย์สินนั้นสามารถแบ่งได้เป็น 4 กรณี ได้แก่ การคืนทรัพย์สินที่ได้รับไว้เป็นเงิน ตามมาตรา 412 การคืนทรัพย์สินที่ได้รับไว้เป็นอย่างอื่นนอกจากเงิน ตามมาตรา 413 การคืนทรัพย์สินตกเป็นพันวิสัย ตามมาตรา 414 และการคืนดอกผลอันเกิดแต่ทรัพย์สินที่รับไว้ตามมาตรา 415

1. การคืนทรัพย์สินที่ได้รับไว้เป็นเงิน

มาตรา 412 บัญญัติว่า “ถ้าทรัพย์สินซึ่งได้รับไว้เป็นลามิควรได้นั้นเป็นเงินจำนวนหนึ่ง ท่านว่าต้องคืนเต็มจำนวนนั้น เว้นแต่เมื่อบุคคลได้รับไว้โดยสุจริต จึงต้องคืนลามิควรได้เพียงส่วนที่ยังมีอยู่ในขณะเมื่อเรียกคืน”

เงินนั้นเป็นเครื่องมือหรือสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน (medium of exchange) ซึ่งอาจใช้เงินตราอันอื่นปริมาณเท่ากันแทนกันได้ และสามารถจำหน่ายจ่ายโอนเปลี่ยนมือกันไปได้อย่างง่ายจึงทำให้พันวิสัยที่จะคืนกันได้เช่นเดียวกับทรัพย์สินอื่น ดังนั้นกฎหมายจึงได้บัญญัติให้คืนเต็มจำนวนไว้เป็นหลักแต่ไม่จำเป็นต้องส่งคืนเป็นธนบัตรหรือเหรียญเงินอันเดียวกับที่รับไว้ เพียงแต่จะต้องคืนเต็มจำนวนเท่าที่ได้รับไว้เท่านั้น เว้นแต่ว่าจะได้รับเงินนั้นไว้โดยสุจริตก็มีหน้าที่คืนเพียงส่วนที่ยังมีอยู่ขณะเมื่อ

⁸³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 323 บัญญัติว่า ถ้าวัตถุแห่งหนี้เป็นอันให้ส่งมอบทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง ท่านว่าบุคคลผู้ชำระหนี้จะต้องส่งมอบทรัพย์สินตามสภาพที่เป็นอยู่ในเวลาที่ส่งมอบ

ลูกหนี้จำต้องรักษาทรัพย์สินไว้ด้วยความระมัดระวังเช่นอย่างวิญญูชนจะพึงสงวนทรัพย์สินของตนเอง จนกว่าจะได้ส่งมอบทรัพย์สินนั้น

⁸⁴ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสิ่ง ลามิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 48.

เรียกคืน⁸⁵ ซึ่งคำว่า “ขณะเมื่อเรียกคืน” นั้นหมายถึงเมื่อยื่นฟ้องต่อศาลซึ่งศาลจะถือเอาเป็นวันส่งหมายเรียกแก่จำเลยนั่นเอง⁸⁶

การคืนเงินตามมาตรา 224 ต้องเสียดอกเบี้ยตั้งแต่วันผิดนัดตามมาตรา 224 โดยศาลจะกำหนดให้เสียดอกเบี้ยร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีตั้งแต่วันฟ้องตามที่โจทก์มีคำขอ ซึ่งวันผิดนัดอาจเป็นวันก่อนวันฟ้องก็ได้ ก่อนวันผิดนัดจะคิดดอกเบี้ยกันไม่ได้ เพราะมิใช่มูลสัญญาหรือละเมิด และไม่มีกฎหมายให้เรียกดอกเบี้ยได้ก่อนนั้น ไม่ว่าจะป็นกรณีรับไว้โดยสุจริตหรือไม่สุจริต ซึ่งการให้เรียกดอกเบี้ยกันได้นี้เป็นไปตามหลักทั่วไปในลักษณะหนี้ไม่เกี่ยวกับหลักทั่วไปในมูลลาภมิควรได้⁸⁷

ในกรณีที่เป็นการรับเงินไว้เป็นลาภมิควรได้โดยสุจริตนั้น การที่จะพิจารณาว่าเงินยังเหลืออยู่ที่ผู้รับเท่าใดนั้นไม่เป็นปัญหาเนื่องจากผู้รับจะต้องคืนเต็มจำนวนตามมาตรา 412 อยู่แล้ว แต่ในกรณีที่เป็นการรับเงินดังกล่าวไว้โดยสุจริตนั้นอาจเกิดปัญหาว่าเงินที่ได้รับไว้แล้วยังเหลืออยู่ที่ผู้รับเท่าใด เพราะผู้รับไว้อาจเอาไปปะปนกับเงินของตนที่มีอยู่แล้ว ปัญหาดังกล่าวสุจิตรา ใจเอื้อ เห็นว่าจะต้องพิจารณาว่าผู้ได้ลาภมิควรได้นั้นได้ใช้จ่ายเงินที่ตนได้รับมาไปในกรณีปกติ หรือในกรณีพิเศษ ถ้าได้ใช้จ่ายเงินไปตามปกติจึงต้องคืนเงินที่ตนได้รับมาเป็นลาภมิควรได้นั้นไป เพราะถึงอย่างไรแล้วแม้ผู้ได้ลาภมิควรได้นั้นมาผู้ได้ลาภก็ต้องใช้จ่ายเงินของตนตามปกติอยู่แล้ว โดยถือว่าเงินที่ได้รับมานั้นเป็นลาภมิควรได้มิได้ลดน้อยลงไป ส่วนถ้าผู้ได้ลาภได้ใช้จ่ายเงินไปในกรณีพิเศษ ผู้ได้ลาภไม่ต้องคืน เพราะถือว่าเงินที่ได้รับมาเป็นลาภมิควรได้ลดลงเท่ากับจำนวนที่ได้ใช้จ่ายไป เนื่องจากถ้าผู้ได้ลาภไม่ได้เงินก็จะไม่มีการใช้จ่ายเงินนั้นเกิดขึ้น ดังนั้นเมื่อจะต้องคืนลาภมิควรได้จึงคืนเพียงส่วนที่ยังคงเหลืออยู่เท่านั้น⁸⁸

2. การคืนทรัพย์สินที่รับไว้เป็นอย่างอื่นนอกจากเงิน

มาตรา 413 บัญญัติว่า “เมื่อทรัพย์สินอันจะต้องคืนนั้นเป็นอย่างอื่นนอกจากจำนวนเงิน และบุคคลได้รับไว้โดยสุจริต ท่านว่าบุคคลเช่นนั้นจำต้องคืนทรัพย์สินเพียงตามสภาพที่เป็นอยู่ และมีต้อง

⁸⁵ ไพจิตร บุญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 154-156.

⁸⁶ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียงมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 49.

⁸⁷ ไพจิตร บุญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้, หน้า 157.

⁸⁸ สุจิตรา ใจเอื้อ, “การคืนลาภมิควรได้”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาตรีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), หน้า 319.

รับผิดชอบในการที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือบุบสลาย แต่ถ้าได้อะไรมาเป็นค่าสินไหมทดแทนเพื่อการสูญหายหรือบุบสลายเช่นนั้นก็ต้องให้ไปด้วย

ถ้าบุคคลได้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริต ท่านว่าจะต้องรับผิดชอบในการสูญหายหรือบุบสลายนั้นเต็มภูมิ แม้กระทั่งการสูญหายหรือบุบสลายจะเกิดเพราะเหตุสุดวิสัย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าถึงอย่างไรทรัพย์สินนั้นก็คงต้องสูญหายหรือบุบสลายอยู่นั่นเอง”

กรณีนี้ทรัพย์สินนั้นจะต้องไม่ใช่เงิน อาจจะเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น เช่น สัถหามทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ก็ได้ หากบุคคลรับไว้โดยสุจริตก็ย่อมไม่มีหน้าที่ต้องใช้ความระมัดระวังดูแลรักษาทรัพย์ตามมาตรา 323 วรรคสองซึ่งไม่มีความผูกพันที่จะต้องระวังรักษาทรัพย์ให้คงสภาพเดิมแต่อย่างใด ดังนั้นการคืนลามิกควรได้นั้นจึงต้องคืนตามสภาพที่เป็นอยู่ในขณะที่มีการเรียกคืน โดยบุคคลผู้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริตนั้นไม่ต้องรับผิดชอบในการที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือบุบสลาย ไม่ว่าจะเกิดจากความผิดของตนหรือเหตุสุดวิสัยก็ตาม อย่างไรก็ตามในกรณีที่บุคคลอื่นต้องรับผิดชอบในการทำให้ทรัพย์สินนั้นสูญหายหรือบุบสลาย อย่างเช่นการทำละเมิดทำให้ทรัพย์สินนั้นเสียหาย ถ้าผู้รับทรัพย์สินได้รับเงินค่าสินไหมทดแทน หรือในกรณีที่มีการทำประกันภัยทรัพย์สินนั้นไว้และได้รับเงินจากผู้รับประกันภัยเป็นค่าสินไหมทดแทน ดังนั้นผู้ที่มีสิทธิจะได้ทรัพย์สินคืนก็จะได้สิทธิในการเรียกค่าสินไหมทดแทนเป็นการช่วงสิทธิ ถ้าหากได้มีการชำระค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายดังกล่าวให้ผู้ที่จะต้องคืนทรัพย์สินไปแล้ว ผู้ที่จะได้รับทรัพย์สินคืนก็สามารถเรียกเอาค่าสินไหมทดแทนนั้นจากผู้ที่จะต้องคืนทรัพย์สินโดยการใช้อำนาจกฎหมายช่วงทรัพย์ เพราะค่าสินไหมทดแทนที่จะได้มาย่อมแทนทรัพย์สินเดิมที่สูญหายหรือบุบสลายทั้งการช่วงสิทธิช่วงทรัพย์ก็เป็นไปตาม มาตรา 226 และ 228⁸⁹

แต่ถ้ารับทรัพย์สินไว้โดยไม่สุจริต ก็จะต้องรับในการสูญหายหรือบุบสลายถึงแม้ว่าจะเกิดเพราะเหตุสุดวิสัยก็ตาม เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าถึงอย่างไรทรัพย์สินนั้นก็คงต้องสูญหายหรือบุบสลายอยู่นั่นเอง ตามมาตรา 413 วรรคสอง

3. การคืนทรัพย์ตกเป็นพันวิสัย

มาตรา 414 บัญญัติว่า “ถ้าการคืนทรัพย์ตกเป็นพันวิสัยเพราะสภาพแห่งทรัพย์สินที่ได้รับไว้ นั่นเองก็ดี หรือเพราะเหตุอย่างอื่นก็ดี และบุคคลได้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริต ท่านว่าบุคคลเช่นนั้นจำต้องคืนลามิกควรได้เพียงส่วนที่ยังมีอยู่ในขณะเมื่อเรียกคืน

⁸⁹ ไพจิตร บุญพันธุ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลามิกควรได้, หน้า 160-161.

ถ้าบุคคลได้รับทรัพย์สินนั้นไว้โดยสุจริต ท่านว่าต้องใช้ราคาทรัพย์สินนั้นเต็มจำนวน”

เป็นกรณีที่ทรัพย์สินนั้นสูญหายไปแต่ไม่รวมถึงการบุบสลายซึ่งผู้รับไว้ยังต้องคืนทรัพย์สินอยู่ ซึ่งการคืนทรัพย์สินอาจตกเป็นพันวิสัยเพราะสภาพแห่งทรัพย์สิน (nature of property) ที่ได้รับไว้นั่นเอง เช่น เนื้อสัตว์ พืชผล เป็นต้น ซึ่งสามารถเนาเสียได้โดยธรรมชาติการคืนทรัพย์สินจึงตกเป็นพันวิสัย

โดยการคืนลามิควรได้ตามมาตรานี้ บุคคลผู้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริตไม่ต้องรับผิดชอบในเหตุที่การคืนตกเป็นพันวิสัย ถ้ามีอะไรเหลืออยู่ก็ต้องคืนให้ไป แต่ถ้าไม่มีเหลือก็ไม่ต้องคืน อย่างไรก็ตามถ้าได้อะไรมาแทนตลอดจนสิทธิที่จะได้รับค่าสินไหมทดแทนจากบุคคลภายนอกก็ย่อมบังคับกันได้ตามบทบัญญัติในเรื่องช่วงทรัพย์สินดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่ถ้าหากได้รับทรัพย์สินนั้นไว้โดยไม่สุจริต บุคคลผู้รับลาภก็ต้องรับผิดชอบใช้ราคาเต็มจำนวน การคืนจะตกเป็นพันวิสัยทั้งหมดหรือบางส่วนด้วยเหตุประการใดก็ตาม ก็ต้องคืนให้เขาเต็มจำนวนโดยจะต้องไปหาทรัพย์สินอื่นที่ประเภทและชนิดเดียวกันเท่าจำนวนที่ยังขาดอยู่หรือทั้งหมดมาใช้⁹⁰

4. ดอกผลอันเกิดแต่ทรัพย์สินที่รับไว้

มาตรา 415 บัญญัติว่า “บุคคลผู้ได้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริตย่อมจะได้ดอกผลอันเกิดแต่ทรัพย์สินนั้นตลอดเวลาที่ยังคงสุจริตอยู่

ถ้าผู้ที่ได้รับไว้จะต้องคืนทรัพย์สินนั้นเมื่อใด ให้ถือว่าผู้นั้นตกอยู่ในฐานะสุจริตจำเดิมแต่เวลาที่เรียกคืนนั้น”

โดยหลักแล้วดอกผลของทรัพย์สินนั้นย่อมตกแก่เจ้าของทรัพย์สินซึ่งเป็นไปตามมาตรา 1336 ถ้ามีการคืนลามิควรได้ ผู้ที่จะต้องคืนลามิควรได้ย่อมจะต้องคืนดอกผลในทรัพย์สินดังกล่าวด้วย แต่ผู้ได้รับทรัพย์สินไว้โดยสุจริตย่อมอยู่ในฐานะที่จะได้ดอกผลโดยอำนาจของกฎหมายตามมาตรา 415 โดยดอกผลนั้นจะต้องเป็นดอกผลที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ได้รับทรัพย์สินนั้น ไม่ใช่ที่เกิดขึ้นก่อน โดยดอกผลนั้นได้แก่ดอกผลธรรมดา เช่น ผลไม้ ลูกของสัตว์ เป็นต้น และดอกผลนิตินัย เช่น ดอกเบี้ย ค่าเช่า เป็นต้น สำหรับความที่บัญญัติว่า “ดอกผลอันเกิดแต่ทรัพย์สินนี้ตลอดเวลาที่ยังคงสุจริตอยู่” นั้น หมายความว่าดอกผลที่เกิดขึ้นนั้นต้องเกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ยังคงสุจริตอยู่ ดอกผลจึงจะตกเป็นลามิควรได้แก่บุคคลผู้ได้รับไว้โดยสุจริต ถ้าเป็นดอกผลที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ไม่สุจริตแล้วไม่ว่าจะเป็นการรับทรัพย์สินไว้โดยไม่สุจริตตั้งแต่แรกหรือกลายเป็นไม่สุจริตในภายหลัง ก็ไม่มีสิทธิได้ดอกผลนั้น แต่

⁹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 164-167.

สำหรับดอกผลที่เกิดขึ้นระหว่างที่ยังสุจริตนั้นก็คงได้รับไปตามสิทธิตามมาตรา 415 วรรคแรก เช่น กรณีเอาอสังหาริมทรัพย์ออกให้เช่า จะไม่มีสิทธิได้รับค่าเช่าส่วนที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาที่ตนกลายเป็นผู้ไม่สุจริตในภายหลัง แต่จะมีสิทธิได้ค่าเช่าเฉพาะส่วนที่เกิดขึ้นระหว่างเวลาก่อนนั้นที่ตนยังสุจริตอยู่ เป็นต้น⁹¹

ในส่วนของหน้าที่ของผู้รับคืนทรัพย์นั้น สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี ได้แก่ การชดใช้ค่าใช้จ่ายอันควรเพื่อรักษาบำรุงหรือซ่อมแซมทรัพย์สิน ตามมาตรา 416 การชดใช้ค่าใช้จ่ายอย่างอื่นกรณีรับไว้โดยสุจริต ตามมาตรา 417 และการตัดแปลงหรือต่อเติมกรณีรับไว้โดยทุจริต ตามมาตรา 418

1. การชดใช้ค่าใช้จ่ายอันควรเพื่อรักษาบำรุงหรือซ่อมแซม

มาตรา 416 บัญญัติว่า “ค่าใช้จ่ายทั้งหลายอันควรแก่การเพื่อรักษาบำรุงหรือซ่อมแซมทรัพย์สินนั้น ท่านว่าต้องชดใช้แก่บุคคลผู้คืนทรัพย์สินนั้นเต็มจำนวน

แต่บุคคลเช่นว่านี้จะเรียกร้องให้ชดใช้ค่าใช้จ่ายตามธรรมดาเพื่อบำรุง ซ่อมแซมทรัพย์สินนั้นหรือค่าภาระติดพันที่ต้องเสียไปในระหว่างที่ตนคงเก็บดอกผลอยู่นั้นหาได้ไม่”

ค่าใช้จ่ายเพื่อบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินตามมาตรา 416 วรรคแรก หมายถึงค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาทรัพย์สินโดยทั่วไป เช่น ค่าเลี้ยงดูสัตว์ เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายดังกล่าวทำให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพเดิม ไม่ใช่ตัดแปลงต่อเติม จะเป็นการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมโดยปกติหรือเป็นการซ่อมแซมอย่างใหญ่ก็ได้ แต่จะต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่สมควรแก่การบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมไม่ใช่ค่าใช้จ่ายไปโดยไม่มีเหตุที่ควรจะต้องใช้

สำหรับกรณีตามวรรคสองนั้นหมายถึงเฉพาะค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการบำรุงรักษาหรือซ่อมแซมทรัพย์สินตามปกติธรรมดา (ordinary expenses) เท่านั้น ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายอันจำเป็นและไม่รวมถึงค่าซ่อมแซมตามวรรคแรก แต่ถ้าผู้รับทรัพย์ไว้โดยสุจริตได้ดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นอยู่ตาม มาตรา 415 วรรคแรก ก็ต้องถือว่าดอกผลนั้นเป็นการตอบแทนค่าใช้จ่ายเพื่อบำรุงรักษาและซ่อมแซมตามปกติอยู่ในตัวและเหมาะสมแล้วจึงไม่ต้องชดใช้เพิ่มเติมให้แก่กันอีกโดยให้ถือว่าเป็นพัวกันไป ทั้งนี้

⁹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 168-170.

ดอกผลนั้นก็ย่อมเป็นประโยชน์แก่ผู้ต้องคืนทรัพย์สินในระหว่างที่เก็บดอกผลนั้นอยู่แล้ว นอกจากนี้ ค่าใช้จ่ายตามวรรคสองนั้นยังให้รวมถึงค่าภาระติดพันแห่งทรัพย์สิน เช่น ค่าภาษี เป็นต้น⁹²

2. การชดใช้ค่าใช้จ่ายอย่างอื่นกรณีรับไว้โดยสุจริต

มาตรา 417 บัญญัติว่า “ในส่วนค่าใช้จ่ายอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวมาในวรรคต้นแห่งมาตราก่อนนั้น บุคคลผู้คืนทรัพย์สินจะเรียกให้ชดใช้ได้แต่เฉพาะที่เสียไปในระหว่างที่ตนทำการโดยสุจริต และเมื่อทรัพย์สินนั้นได้มีราคาเพิ่มสูงขึ้นเพราะค่าใช้จ่ายนั้นในเวลาที่คืน และจะเรียกได้ก็แต่เพียงเท่าราคาที่เพิ่มขึ้นเท่านั้น

อนึ่ง บทบัญญัติแห่งมาตรา 415 วรรค 2 นั้น ท่านให้นำมาใช้บังคับด้วย แล้วแต่กรณี”

ตามมาตรานี้หมายถึงค่าใช้จ่ายอย่างอื่นนอกจากค่าใช้จ่ายตามมาตรา 416 ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการตัดแปลงหรือต่อเติมทรัพย์สินที่รับไว้เป็นลาภมิควรได้ ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงทรัพย์สินที่เป็นลาภจนทำให้มีราคาสูงขึ้น เบี้ยประกันที่จ่ายให้ผู้รับประกันภัยในกรณีที่มีการนำทรัพย์สินที่เป็นลาภนั้นเป็นประกันภัย เป็นต้น โดยค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันจำเป็นแก่การสงวนรักษาบำรุงหรือซ่อมแซมทรัพย์สินที่รับไว้เป็นลาภอันอาจเรียกให้ชดใช้ตามมาตรา 416 วรรคแรก ดังนั้นกฎหมายจึงบัญญัติให้ผู้คืนทรัพย์สินเรียกให้ชดใช้ได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เสียไปในระหว่างที่ตนทำการโดยสุจริต

สำหรับจำนวนที่สามารถเรียกให้ชดใช้ได้นั้นจะต้องไม่เกินจำนวนราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นเพราะค่าใช้จ่ายนั้นในเวลาที่คืนและจะต้องไม่เกินค่าใช้จ่ายที่ได้เสียไปจริง อย่างไรก็ตามถ้าค่าใช้จ่ายที่เสียไปนั้นไม่ทำให้ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในเวลาคืน ก็ไม่สามารถเรียกให้ชดใช้ค่าใช้จ่ายได้เนื่องจากไม่เข้ากรณีตามมาตรา 417 วรรคแรก ดังนั้นหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือทรัพย์สินนั้นจะต้องมีราคาสูงขึ้นจึงจะสามารถเรียกค่าใช้จ่ายตามมาตรา 417 นี้ได้นั้นเอง⁹³

3. การตัดแปลงหรือต่อเติมกรณีรับไว้โดยทุจริต

มาตรา 418 บัญญัติว่า “ถ้าบุคคลรับทรัพย์สินอันมิควรได้ไว้โดยทุจริต และได้ทำการตัดแปลงหรือต่อเติมขึ้นในทรัพย์สินนั้น ท่านว่าบุคคลเช่นนั้นต้องจัดทำทรัพย์สินนั้นให้คืนคงสภาพเดิมด้วยค่าใช้จ่ายของตนเองแล้วจึงส่งคืน เว้นแต่เจ้าของทรัพย์สินจะเลือกให้ส่งคืนตามสภาพที่เป็นอยู่ ในกรณี

⁹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 173-176.

⁹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 177-180.

เช่นนี้เจ้าของจะใช้ราคาค่าทำตัดแปลงหรือต่อเติม หรือใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นราคาทรัพย์สินเท่าที่เพิ่มขึ้นนั้นก็ได้ แล้วแต่จะเลือก

ถ้าในเวลาที่จะต้องคืนทรัพย์สินนั้นเป็นพันวิสัยจะทำให้ทรัพย์สินคืนคงสภาพเดิมได้ หรือถ้าทำไปทรัพย์สินนั้นจะบอบสลายไฉ้ ท่านว่าบุคคลผู้ได้รับไว้จะต้องส่งคืนทรัพย์สินตามสภาพที่เป็นอยู่ และไม่มีสิทธิเรียกค่าสินไหมทดแทนเพื่อราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นเพราะการตัดแปลงหรือต่อเติมนั้นได้”

กรณีตามมาตรานี้จะต้องเป็นกรณีที่ได้รับทรัพย์สินอันเป็นลาภมิควรได้ไว้โดยทุจริตและได้ทำการตัดแปลงหรือต่อเติมขึ้นในทรัพย์สินนั้น ที่สำคัญต้องเป็นกรณีที่มีผู้ส่งมอบทรัพย์สินโดยสำคัญผิด ไม่ใช่กรณีทีไปต่อเติมทรัพย์สินของผู้อื่นทั้งๆที่ตนรู้ว่าเป็นของผู้อื่นถ้าเป็นกรณีนี้จะไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 418 แต่จะเป็นการทำละเมิดตนเอง โดยหลักทั่วไปของมาตรานี้คือผู้ที่รับทรัพย์สินนั้นรู้อยู่แล้วว่าตนไม่มีสิทธิได้รับและจะต้องคืนทรัพย์สินให้เขาไปอยู่ดี แต่ถ้าได้ตัดแปลงหรือต่อเติมทรัพย์สินก็ย่อมเป็นการกระทำโดยไม่มีสิทธิซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อเจ้าของทรัพย์สิน ถึงแม้ว่าการรับทรัพย์สินนั้นไว้โดยทุจริตจะไม่ใช้การทำละเมิดก็ตามแต่เมื่อได้มีการตัดแปลงต่อเติมทรัพย์สินที่ตนรับมาโดยทุจริตนั้นก็ย่อมเป็นการทำละเมิด ดังนี้ผู้รับทรัพย์สินจึงมีหน้าที่จะต้องทำให้ทรัพย์สินนั้นกลับสู่สภาพเดิมก่อนการกระทำนั้น โดยมาตรา 418 ได้บัญญัติความว่า “ท่านว่าบุคคลเช่นนั้นต้องจัดทำทรัพย์สินนั้นให้คืนคงสภาพเดิมด้วยค่าใช้จ่ายของตนเองแล้วจึงส่งคืน” นั่นเอง อย่างไรก็ตามถ้าการตัดแปลงต่อเติมนั้นเป็นที่พอใจต่อเจ้าของทรัพย์สินหรือเจ้าของทรัพย์สินยินดีที่จะรับทรัพย์สินในสภาพที่มีการต่อเติมไว้ก็เป็นสิทธิของเจ้าของทรัพย์สินที่จะรับมอบทรัพย์สินในสภาพที่เป็นอยู่แล้วก็ได้ โดยกรณีนี้เจ้าของทรัพย์สินไม่มีสิทธิถือเอาประโยชน์อันได้จากการตัดแปลงต่อเติมทรัพย์สินโดยไม่ต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายหรือใช้เงินแก่ผู้คืนทรัพย์สิน โดยมาตรา 418 ได้บัญญัติไว้ว่า “เว้นแต่เจ้าของทรัพย์สินจะเลือกให้ส่งคืนตามสภาพที่เป็นอยู่ ในกรณีเช่นนี้เจ้าของจะใช้ราคาค่าทำตัดแปลงหรือต่อเติม หรือใช้เงินจำนวนหนึ่งเป็นราคาทรัพย์สินเท่าที่เพิ่มขึ้นนั้นก็ได้ แล้วแต่จะเลือก” หมายความว่าเจ้าของทรัพย์สินจะต้องชดใช้ค่าต่อเติมตัดแปลงนั้นให้แก่ผู้คืนลาภ มิควรได้นั้นด้วย อย่างไรก็ตามการตัดแปลงต่อเติมที่จะเข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา นี้ การกระทำนั้นจะต้องทำให้ราคาของทรัพย์สินนั้นเพิ่มขึ้นด้วย

แต่ในกรณีที่เป็นการพันวิสัยที่จะทำให้ทรัพย์สินนั้นกลับสู่สภาพเดิมได้หรือแม้ว่าจะทำได้ ทรัพย์สินนั้นก็บอบสลาย ผู้คืนทรัพย์สินและผู้รับคืนทรัพย์สินก็ไม่มีทางเลือกนอกจากจะต้องส่งคืนทรัพย์สิน

นั้นไปตามสภาพที่เป็นอยู่ โดยไม่สามารถเรียกค่าทดแทนได้ถึงแม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีราคาเพิ่มสูงขึ้นก็ตาม⁹⁴

2.5.1.4 อายุความตามมูลหนี้ลามิควรได้

มาตรา 419 บัญญัติว่า “ในเรื่องลามิควรได้นั้น ท่านห้ามมิให้ฟ้องคดีเมื่อพ้นกำหนดปีหนึ่ง นับแต่เวลาที่ฝ่ายผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรือเมื่อพ้นสิบปีนับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น”

สำหรับอายุความฟ้องร้องเรียกคืนลามิควรได้นั้นเมื่อวิเคราะห์ตามมาตรา 419 แล้วจะเห็นได้ว่าแบ่งสองช่วงอายุความด้วยกันขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืนได้เมื่อใด คือ มีกำหนด 1 ปีนับแต่เวลาที่ผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน แต่จะต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น⁹⁵ ซึ่งอายุความตามมาตรา 419 นั้นเป็นอายุความในมูลหนี้ลามิควรได้จึงไม่สามารถนำไปปรับใช้กับมูลหนี้อื่นใด ในทางกลับกันในข้อวินิจฉัยว่ากรณีนั้นไม่ใช่ลามิควรได้ก็จะไม่สามารถนำอายุความลามิควรได้มาปรับใช้ได้เช่นเดียวกัน

กำหนดอายุความระยะแรกคือ 1 ปีนับแต่เวลาที่ผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน โดยถือเวลาที่รู้เป็นเกณฑ์ในการนับอายุความ ซึ่งจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของแต่ละคดีที่มีการนำสืบพยานในศาล

กำหนดอายุความระยะที่สองคือ 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธิเรียกคืนหรือเวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น มิได้ถือเอาเวลาที่ผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืนอย่างกำหนดระยะเวลาแรก ถึงแม้ว่าผู้เสียหายจะไม่ว่าตนมีสิทธิเรียกคืนก็ต้องฟ้องภายในกำหนดระยะเวลา 10 ปี นับแต่เวลาที่สิทธิเรียกคืนซึ่งเป็นเวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น โดยจะอ้างว่าไม่รู้ว่ามีสิทธิเรียกคืนไม่ได้ ทั้งนี้หากเป็นกรณีที่ต้องด้วยอายุความ 1 ปีในระยะแรกแล้ว ก็ไม่มีกรณีที่บังคับกันตามกำหนดอายุความ 10 ปี ระยะที่สองกันอีก⁹⁶

2.5.2 การคืนภาษีอากรตามหลักสิทธิติดตามเอาคืน

การที่จะพิจารณาเรื่องของกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนได้นั้นจะต้องมีการพิจารณาในเรื่องความหมายของกรรมสิทธิ์เสียก่อน รวมถึงหลักเกณฑ์ในเรื่องของกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนเพื่อที่จะสามารถนำมาปรับใช้ได้อย่างถูกต้อง

⁹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 181-188.

⁹⁵ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลามิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 65.

⁹⁶ ไพจิตร ปุญญพันธ์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลามิควรได้, หน้า 189-194.

2.5.2.1 หลักทั่วไปของกรรมสิทธิ์

บทบัญญัติมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ว่า “ภายในบังคับแห่งกฎหมาย เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย” จะเห็นได้ว่ามาตรา 1336 ไม่ได้ให้คำนิยามคำว่า “กรรมสิทธิ์” ไว้ เพียงแต่มีเนื้อหาเกี่ยวกับการใช้กรรมสิทธิ์เท่านั้น กล่าวคือ การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในฐานะผู้ทรงกรรมสิทธิ์นั้นจะสามารถใช้กรรมสิทธิ์ของตนได้ใน 5 ประการ ได้แก่ สิทธิใช้สอย สิทธิจำหน่าย สิทธิได้ดอกผล สิทธิติดตามเอาคืน และสิทธิขัดขวาง สิทธิทั้ง 5 ประการเป็นสิทธิที่สืบเนื่องมาจากการมีกรรมสิทธิ์⁹⁷ ซึ่งท่านรองศาสตราจารย์อานนท์ มาเฝ้าได้ให้ความหมายของกรรมสิทธิ์ไว้ดังนี้ “กรรมสิทธิ์ หมายถึง ทรัพย์สินซึ่งแสดงถึงการเป็นเจ้าของ” จากความหมายดังกล่าวสาระสำคัญในเนื้อหาของความหมายคำว่า “กรรมสิทธิ์” จึงมีอยู่ 2 ประการ คือ การเป็นทรัพย์สิน และการมีลักษณะซึ่งแสดงถึงความเป็นเจ้าของนั่นเอง⁹⁸ แต่ถึงแม้ว่ากรรมสิทธิ์จะเป็นทรัพย์สินที่เด็ดขาดมีอำนาจมากที่สุดก็ตามก็ยังคงต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายซึ่งเป็นข้อจำกัดที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 5 และมาตรา 421 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁹⁹ โดยมีหลักว่าการใช้สิทธิของตนจะต้องไม่ทำให้เสียหายแก่ผู้อื่น (sic utere tuo ut alienum non laedes) นั่นเอง¹⁰⁰

2.5.2.2 สิทธิในกรรมสิทธิ์

จากที่กล่าวมาข้างต้นตามบทบัญญัติมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ได้บัญญัติสิทธิต่างๆที่ผู้มกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของตนสามารถใช้สิทธินั้นได้ซึ่งมีสิทธิทั้งหมด 5 ประการดังนี้

(1) สิทธิในการใช้สอย

⁹⁷ อานนท์ มาเฝ้า, กรรมสิทธิ์ (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562), หน้า 65.

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 68.

⁹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 5 บัญญัติว่า “ในการใช้สิทธิแห่งตนก็ดี ในการชำระหนี้ก็ดี บุคคลทุกคนต้องกระทำโดยสุจริต”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 421 บัญญัติว่า “การใช้สิทธิซึ่งมีแต่จะให้เกิดเสียหายแก่บุคคลอื่นนั้น ท่านว่าเป็นการอันมิชอบด้วยกฎหมาย”

¹⁰⁰ เสนีย์ ปราโมช, อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน (กรุงเทพฯ: พลสยามพริ้นตัง, 2551), หน้า 282.

สิทธิในการใช้สอย หมายถึง เจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะทำประโยชน์ให้เกิดขึ้นจากตัวทรัพย์สินซึ่งเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของตน โดยไม่เป็นการทำลายภาวะของทรัพย์สิน¹⁰¹ เช่น การใช้ที่ดินของตนเพื่ออยู่อาศัยหรือเพื่อการพาณิชย์อื่นๆ การขับขี่รถยนต์ของตน เป็นต้น โดยสิทธิในการใช้สอยทรัพย์สินย่อมเป็นสิทธิที่เปิดโอกาสให้มีการก่อให้เกิดประโยชน์จากตัวทรัพย์สินของบุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ทั้งนี้เจ้าของกรรมสิทธิ์นั้นจะใช้สอยหรือไม่ใช้สอยทรัพย์สินของตนก็ได้ หรือจะใช้สอยเมื่อใดก็ได้ขึ้นอยู่กับความประสงค์ของเจ้าของกรรมสิทธิ์นั่นเอง โดยสิทธิในการใช้สอยเป็นสิทธิที่ไม่มีอายุความ แม้เจ้าของกรรมสิทธิ์จะไม่ได้ใช้สอยทรัพย์สินของตน ไม่ว่าจะระยะเวลาจะผ่านไปกี่สิบปีก็ตาม ก็ไม่ทำให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ผู้ไม่ใช้สอยทรัพย์สินนั้นสิ้นกรรมสิทธิ์ที่ตนมีไป¹⁰²

(2) สิทธิในการจำหน่าย

สิทธิในการจำหน่าย หมายถึง เจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะทำให้ทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์หรือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของตนหลุดพ้นหรือสูญสิ้นไปจากตนซึ่งเป็นผู้ทรงสิทธิในทรัพย์สินนั้น ซึ่งทำให้ผู้ทรงกรรมสิทธิ์สูญเสียตัวทรัพย์สินหรือสูญเสียกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินที่ตนเคยมีโดยสมบูรณ์ การจำหน่ายจึงเป็นสิทธิที่เจ้าของทรัพย์สินมีอำนาจตัดสินใจทำลายหรือทำให้เกิดความเสื่อมในกรรมสิทธิ์ที่เขาเป็นเจ้าของด้วยอำนาจของเขาเอง ทั้งนี้สิทธิในการจำหน่ายเป็นสิทธิโดยเฉพาะตัวของผู้นั้น กรรมสิทธิ์ ผู้อื่นที่ไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินย่อมไม่มีสิทธิที่จะอ้างสิทธิในการจำหน่ายทรัพย์สินตามมาตรา 1336 ได้ โดยสิทธิในการจำหน่ายนั้นมีอยู่ 2 ลักษณะด้วยกัน คือ ลักษณะที่เป็นการโอนกับลักษณะที่เป็นการทำลาย ซึ่งโดยหลักแล้วผู้ที่มีสิทธิในการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินดังกล่าว ดังนั้นผู้ที่ไม่มีความสิทธิที่จะจำหน่ายทรัพย์สินนั้นหากได้ทำการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปก็จะถือเป็นการจำหน่ายที่ไม่ชอบด้วยมาตรา 1336 ผลคือ จะไม่ถือว่าการจำหน่ายโดยไม่มีสิทธินั้นมีผลผูกมัดเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทางกฎหมายและทำให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่สิทธิที่จะติดตามเอาคืนทรัพย์สินดังกล่าว รวมทั้งเรียกร้องให้ชดใช้ความเสียหายจากการจำหน่ายโดยไม่ชอบในทางหนี้ได้อีกด้วย เว้นแต่ว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นจะได้ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงจนเป็นเหตุที่เปิดช่องให้บุคคลอื่นแอบอ้างทำการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปยังบุคคลภายนอก และบุคคลภายนอกผู้ได้รับทรัพย์สินนั้นมาโดยสุจริต ทำให้มีผลผูกพันเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทางกฎหมายทำให้เจ้าของกรรมสิทธิ์นั้นไม่มีสิทธิที่จะติดตามเอาทรัพย์สินคืนได้¹⁰³

¹⁰¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 284.

¹⁰² อานนท์ มาเฝ้า, *กรรมสิทธิ์*, หน้า 554.

¹⁰³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 555-563.

(3) สิทธิในการได้ดอกลผล

สิทธิในการได้ดอกลผล หมายถึง เจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะได้ดอกลผลที่เกิดจากทรัพย์สินอันเป็นวัตถุมีรูปร่างซึ่งเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของบุคคลนั้นไม่ว่าจะเป็นดอกลผลธรรมดาหรือดอกลผลนิตินัยตามบทบัญญัติมาตรา 148¹⁰⁴ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนในกรณีของดอกลเบี้ยนั้นเป็นประโยชน์ที่ออกเงยจากสิทธิเรียกร้องทางหนี้จึงไม่ใช่เรื่องดอกลผลตามมาตรา 148 ดังนั้นดอกลเบี้ยจึงไม่สามารถนำมาใช้กับสิทธิในการได้ดอกลผลตามมาตรา 1336 ได้¹⁰⁵

(4) สิทธิในการติดตามเอาคืน

สิทธิติดตามเอาคืน หมายถึง สิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลที่ไม่มีสิทธิจะยึดถือ ดังนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะตามหาทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของเขาและนำทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของเขากลับคืนสู่ตัวเอง¹⁰⁶ โดยที่เจ้าของกรรมสิทธิ์จะใช้สิทธิดังกล่าวได้เฉพาะกับบุคคลที่ไม่มีสิทธิจะยึดถือทรัพย์สินนั้นได้เท่านั้น ซึ่งบุคคลดังกล่าวหมายถึงบุคคลที่ไม่มีสิทธิอันชอบธรรมที่จะหวงกั้นทรัพย์สินนั้นไว้ได้ แต่หากเป็นกรณีที่ไม่ใช่การยึดถือไว้โดยไม่มีสิทธิ เจ้าของทรัพย์สินย่อมไม่สามารถใช้สิทธิติดตามเอาคืนทรัพย์สินของตนได้¹⁰⁷ โดยสิทธิในการติดตามเอาคืนนั้นมีหลักการดังต่อไปนี้

(ก) เจ้าของกรรมสิทธิ์จะต้องบ่งชี้ทรัพย์สินซึ่งเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของตนได้ (specification of thing) หมายความว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์นั้นจะต้องพิสูจน์ให้เห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ถูกเรียกคืนนั้นเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของตนอยู่ก่อนแล้วนั่นเอง¹⁰⁸ นอกจากนี้ทรัพย์สินที่เจ้าของกรรมสิทธิ์จะสามารถใช้สิทธิติดตามเอาคืนได้นั้นจะต้องเป็น “ทรัพย์สินเฉพาะสิ่งเท่านั้น” ตามความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาเรื่องเสรีจที่ 641/2553 และตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2650/2550

¹⁰⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 148 บัญญัติว่า “ดอกลผลของทรัพย์สิน ได้แก่ ดอกลผลธรรมดาและดอกลผลนิตินัย

ดอกลผลธรรมดา หมายความว่า สิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติของทรัพย์สิน ซึ่งได้มาจากตัวทรัพย์สิน โดยการมีหรือใช้ทรัพย์สินนั้นตามปกตินิยม และสามารถถือเอาได้เมื่อขาดจากทรัพย์สินนั้น

ดอกลผลนิตินัย หมายความว่า ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นครั้งคราวแก่เจ้าของทรัพย์สินจากผู้อื่นเพื่อการที่ได้ใช้ทรัพย์สินนั้น และสามารถคำนวณและถือเอาได้เป็นรายวันหรือตามระยะเวลาที่กำหนดไว้”

¹⁰⁵ อานนท์ มาเฝ้า, *กรรมสิทธิ์*, หน้า 563-565.

¹⁰⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 565.

¹⁰⁷ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4 ว่าด้วยทรัพย์สิน* (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2555), หน้า 127.

¹⁰⁸ อานนท์ มาเฝ้า, *กรรมสิทธิ์*, หน้า 566.

บันทึกคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสรีจที่ 641/2553 เรื่อง การเพิกถอนคำสั่งเรียกให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทน และอายุความสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทน กรณีหน่วยงานของรัฐที่ได้รับความเสียหายมีคำสั่งแตกต่างจากความเห็นของกระทรวงการคลัง ซึ่งมีความสำคัญดังนี้

“...ประเด็นที่สอง สำนักงานตำรวจแห่งชาติจะเรียกร้องเงินคืนจากพันตำรวจโท จักรธา และพันตำรวจโท สุรศักดิ์ฯ ในกรณีการกระทำละเมิดเกิดขึ้นผ่านมาเป็นเวลามากกว่า 12 ปี ทำให้ขาดอายุความทางละเมิดแล้วนั้น จะใช้สิทธิเรียกร้องทรัพย์สินคืนตามมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือเรียกทรัพย์สินคืนไปพร้อมกับดำเนินคดีอาญาซึ่งมีอายุความ 15 ปีได้หรือไม่ นั้น เห็นว่า กรณีตามข้อหาเรื่องนี้ไม่ใช่การใช้สิทธิติดตามเอาคืนซึ่งทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง แต่เป็นการเรียกร้องเงินคืนจากเจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิด ดังนั้น สำนักงานตำรวจแห่งชาติจึงไม่อาจฟ้องเป็นคดีแพ่งเพื่อติดตามเอาทรัพย์สินโดยไม่มีกำหนดอายุความตามมาตรา 1336 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2560/2550

โจทก์ฟ้องว่าจำเลยผิดสัญญาเช่าซื้อโจทก์ได้บอกเลิกสัญญาและเรียกให้จำเลยส่งมอบรถยนต์คืนแต่จำเลยไม่ส่งมอบคืน ถือว่าจำเลยโต้แย้งสิทธิของโจทก์แล้ว โจทก์ยอมมีอำนาจฟ้องจำเลยต่อศาลที่มีเขตอำนาจเพื่อติดตามทรัพย์สินของโจทก์คืนได้ แม้ตาม พ.ร.บ.ล้มละลาย พ.ศ.2483 มาตรา 22 และ 24 เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียว มีอำนาจจัดการและจำหน่ายทรัพย์สินของลูกหนี้ฟ้องร้องหรือต่อสู้คดีใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของลูกหนี้ และห้ามมิให้ลูกหนี้กระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือกิจการของตนตั้งแต่ศาลชั้นต้นวินิจฉัย แต่มาตรา 26 ก็บัญญัติว่าตราบใดที่ศาลยังมิได้ส่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้เด็ดขาด เจ้าหนี้จะฟ้องคดีแพ่งอันเกี่ยวกับหนี้ซึ่งอาจขอรับชำระได้ตามพระราชบัญญัตินี้ได้ เมื่อโจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยส่งมอบรถยนต์ที่เช่าซื้อคืนโดยมิได้เรียกร้องค่าเสียหายอื่นจากจำเลย เป็นการขอให้บังคับจำเลยชำระหนี้ส่งมอบทรัพย์สินเฉพาะสิ่งและเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินของโจทก์คืนเป็นหนี้ที่มีอาจขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลายได้ โจทก์ยอมมีอำนาจฟ้องจำเลยเป็นคดีแพ่งได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 55 ประกอบ พ.ร.บ.ล้มละลาย พ.ศ.2483 มาตรา 26

(ข) ทรัพย์สินที่ถูกติดตามเอาคืนจำเป็นต้องเป็นทรัพย์สินที่ยังคงอยู่ (still in existence) ในการยึดถือของผู้ถูกเรียกคืน¹⁰⁹ กล่าวคือ เจ้าของทรัพย์สินจะต้องใช้สิทธิติดตามเอาคืนกับผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินนั้นไว้อยู่ในปัจจุบันเท่านั้น และการยึดถืออยู่นั้นต้องเป็นการยึดถือโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นถ้าผู้ถูกเรียก

¹⁰⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 568.

คืนไม่ได้ยึดถือทรัพย์สินดังกล่าวไว้แล้ว ไม่ว่าจะเป็กรณีที่ทรัพย์สินนั้นหายไป ถูกโอนไปยังบุคคลอื่นหรือถูกทำลายไปแล้วก็ตาม เจ้าของทรัพย์สินก็จะอ้างการเรียกคืนตามมาตรา 1336 แก่ผู้ถูกเรียกคืนนั้นไม่ได้ โดยทรัพย์สินนั้นอาจเป็นได้ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ เพราะไม่เขาไม่มีทรัพย์สินอยู่ในการครอบครองเสียแล้ว ซึ่งเคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาเคยวางหลักเรื่องนี้ไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 506/2522

จำเลยซื้อปุ๋ยของโจทก์ที่ถูกยกออกไปและขายต่อไปแล้ว จำเลยซื้อโดยสุจริต ไม่ต้องรับผิดชอบโจทก์ โจทก์มีสิทธิติดตามเอาปุ๋ยคืนจากผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินของโจทก์ไว้เท่านั้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5739/2541

การฟ้องใช้สิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตน จากบุคคลที่ไม่มีสิทธิจะยึดถือ ไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1336 นั้น ต้องได้ความว่าทรัพย์สินนั้นยังอยู่ในความครอบครองของจำเลย เมื่อทรัพย์สินพิพาทที่จำเลยทั้งสองได้รับมอบมาเพื่อใช้ในการถ่ายถอดสตราการต่าง ๆ ได้สูญหายไปโดย ไม่ปรากฏว่าจำเลยทั้งสองร่วมกันเอาทรัพย์สินพิพาทไปเป็นของตน หรือของบุคคลอื่นโดยมิชอบ แสดงว่าทรัพย์สินพิพาทไม่ได้อยู่ในความครอบครองของจำเลยทั้งสอง โจทก์จึงไม่มีสิทธิติดตามเอาทรัพย์สินคืนจากจำเลยทั้งสองได้ ทั้งการที่โจทก์ขอให้จำเลยทั้งสองชดใช้ราคานั้นก็ปรากฏว่าโจทก์มิได้ฟ้องว่าจำเลยทั้งสองกระทำละเมิดต่อโจทก์ จำเลยทั้งสองจึงไม่ต้องรับผิดชอบ

ทั้งนี้การใช้สิทธิติดตามเอาคืนนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์จะใช้สิทธิได้โดยการฟ้องร้องเอาคืนกันศาลเท่านั้น เนื่องจากการใช้สิทธิติดตามเอาคืนนั้นเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องและเจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่จำเป็นจะต้องบอกกล่าวทวงคืนทรัพย์สินจากผู้ที่ยึดถือทรัพย์สินนั้นไว้ก่อนฟ้อง โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาวางหลักไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2515/2549

การที่โจทก์ฟ้องว่าโจทก์อนุญาตให้จำเลยปลูกบ้านอยู่ในที่ดินพิพาทของโจทก์เพราะจำเลยเป็นบุตรเขยของโจทก์ ต่อมาจำเลยหย่าขาดกับบุตรของโจทก์ โจทก์จึงไม่ประสงค์ให้จำเลยอยู่ในที่ดินพิพาทอีกต่อไป เป็นการฟ้องเพื่อใช้สิทธิติดตามเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิ จะยึดถือไว้ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ซึ่งไม่มีบทกฎหมายใดบังคับให้เจ้าของกรรมสิทธิ์ต้องบอกกล่าวผู้ไม่มีสิทธิดังกล่าวก่อนฟ้องคดีแต่อย่างใด โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขับไล่จำเลยได้โดยไม่ต้องบอกกล่าว

(ค) ไม่สามารถเปลี่ยนเป็นการเรียกอย่างอื่นแทนการเรียกทรัพย์สิน

การใช้สิทธิติดตามเอาคืนนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์จะสามารถใช้สิทธิได้เหนือทรัพย์สินของตนเท่านั้น ดังนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์จะไม่สามารถเรียกร้องจำนวนเงินเป็นมูลค่าทรัพย์สิน ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนอย่างอื่นได้ เนื่องจากเป็นเรื่องของสิทธิเรียกร้องต่อความรับผิดชอบของตัวบุคคลไม่ใช่เรื่องทรัพย์สินสิทธิ ดังนั้นจึงไม่สามารถปรับใช้มาตรา 1336 เพื่อเรียกจำนวนเงินเป็นมูลค่าทรัพย์สิน ค่าเสียหาย หรือค่าสินไหมทดแทนอย่างอื่นแทนการเรียกทรัพย์สินคืนตัวทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ได้¹¹⁰ แต่เจ้าของกรรมสิทธิ์สามารถใช้สิทธิดังกล่าวได้โดยใช้หลักกฎหมายลามาภิควรได้หรือละเมิดแทน แต่มีปัญหาว่าโดยหลักแล้วหลักกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนไม่สามารถใช้เรียกอย่างอื่นแทนการเรียกทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์นั้นคืนได้ แต่มีคำพิพากษาของศาลฎีกาบางฉบับที่วินิจฉัยคดีโดยนำหลักกฎหมายตามมาตรา 1336 มาปรับใช้ ยกตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1108/2553

โจทก์ว่าจำให้จำเลยรับขนสินค้าไปส่งมอบให้วิทยาลัยการอาชีพ ท. จำเลยรับมอบสินค้าจากโจทก์แล้วแต่มีได้นำสินค้าไปส่งมอบให้ตามสัญญา โจทก์ต้องจัดส่งสินค้าอย่างเดียวกันให้แก่วิทยาลัยการอาชีพ ท. อีกครั้ง และนำคดีมาฟ้องขอให้จำเลยรับผิดชอบต่อโจทก์ แม้ตามฟ้องโจทก์จะเรียกเอาค่าเสียหายแต่ค่าเสียหายที่โจทก์เรียกก็เท่ากับราคาสินค้าของโจทก์ที่ได้มอบให้จำเลยไป จึงเป็นเรื่องที่โจทก์ในฐานะเจ้าของทรัพย์สินใช้สิทธิติดตามเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากจำเลยตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ซึ่งไม่มีกำหนดอายุความฟ้องร้องอีกทั้งจำเลยก็ให้การต่อสู้ว่าได้นำสินค้าของโจทก์ไปส่งมอบให้แก่ผู้รับแล้ว มิได้ต่อสู้ว่าสินค้าของโจทก์สูญหายระหว่างการขนส่ง จึงไม่อาจนำอายุความในเรื่องความรับผิดชอบของผู้ขนส่งในกรณีที่ของสูญหายหรือบุบสลายหรือส่งซ้เข้ามาตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 624 มาใช้บังคับแก่คดีนี้ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6941/2560

โจทก์บรรยายฟ้องว่า จำเลยทั้งเจ็ดร่วมกันขุดเอาหน้าดินของโจทก์ซึ่งมีสภาพเป็นดินลูกรังไปเพื่อใช้ในการถมก่อสร้างคันกั้นน้ำชื่อโครงการกระแสน้ำในเขตโครงการชลประทาน และมีคำขอให้จำเลยทั้งเจ็ดร่วมกันคืนดินหากคืนไม่ได้ให้ชดเชยราคา ค่าฟ้องของโจทก์จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ในฐานะเจ้าของกรรมสิทธิ์ในตัวทรัพย์สินที่จะเรียกร้อง

¹¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 573.

จากผู้เอาทรัพย์สินไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและติดตามเอาทรัพย์สิน และหากคืนไม่ได้ผู้ที่เอาทรัพย์สินนั้นไปก็ต้องชดใช้ราคา จึงเป็นการใช้สิทธิตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ในฐานะเจ้าของกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนทรัพย์สินจากผู้ยึดถือโดยไม่มีสิทธิยึดถือ มีใช้ฟ้องเรียกค่าเสียหายอันเกิดแต่มูลละเมิดซึ่งมีอายุความ 1 ปี ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 448 ฟ้องโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ

(ง) การไม่มีอายุความใช้สิทธิติดตามเอาคืน

เนื่องจากการใช้สิทธิติดตามเอาคืนนั้นเป็นเรื่องทรัพย์สินที่ไม่สิ้นไปเพราะการไม่ใช้ กล่าวคือ บุคคลเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินใดบุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินนั้นอยู่เสมอ แม้ไม่ได้ใช้สอยทรัพย์สินหรือไม่ มีทรัพย์สินนั้นอยู่ให้ใช้สอย ดังนั้นแม้ทรัพย์สินจะไม่ได้ใช้ในการครอบครองของเจ้าของหรือไปตกอยู่ในการยึดถือของผู้อื่น เจ้าของก็ยังเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น เมื่อมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นจึงย่อมมีสิทธิติดตามเอาคืนทรัพย์สินกลับสู่ตนได้ตามมาตรา 1336 ไม่ว่าเวลาจะผ่านไปเท่าใดก็ตามตราบเท่าที่ยังมีกรรมสิทธิ์อยู่ ดังนั้นการใช้สิทธิติดตามเอาคืนจึง “ไม่มีอายุความ” ที่จะเป็นเหตุให้เจ้าของสิ้นสิทธิติดตามเอาคืนเมื่อพ้นกำหนดเวลาใดเวลาหนึ่ง¹¹¹ เว้นแต่ผู้ครอบครองทรัพย์สินจะได้กรรมสิทธิ์ไปโดยการครอบครองปรปักษ์

โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางหลักไว้ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1760/2548

จำเลยได้ขูดดินของโจทก์ไปขายให้แก่บุคคลอื่น ซึ่งจำเลยไม่มีสิทธิที่จะขูดดินอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์ เมื่อจำเลยขูดเอาดินของโจทก์ไป โจทก์ย่อมฟ้องบังคับให้จำเลยนำดินที่ขูดไปนั้นคืนมาหรือขอให้จำเลยใช้ราคาดินดังกล่าวแก่โจทก์ได้เป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิที่จะยึดถือไว้ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 มีใช้ฟ้องเรียกค่าเสียหายอันเกิดแต่มูลละเมิดซึ่งมีอายุความ 1 ปี ตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 448 ฟ้องโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ ทั้งการฟ้องคดีเพื่อใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินนั้น โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าของมีสิทธิติดตามได้เสมอ เว้นแต่กรณีจะต้องด้วย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1382 และ 1383 โจทก์จึงจะหมดสิทธิติดตามเอาคืน

¹¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 578.

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าการใช้สิทธิติดตามเอาคืนนั้นเป็นเรื่องของทรัพย์สิน แต่มีคำพิพากษาศาลฎีกาบางฉบับที่นำหลักตามมาตรา 1336 มาปรับใช้กับการเรียกเงินคืน ซึ่งโดยหลักแล้วจะต้องเป็นที่ประจักษ์ชัดว่าทรัพย์สินอันเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์นั้นอยู่ในการยึดถือของผู้ไม่มีสิทธิการเรียกร้องให้ส่งเงินคืนเป็น “จำนวน” เท่าที่ผู้ไม่มีสิทธิได้รับไปนั้น ซึ่งจะเห็นได้ว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์ผู้เรียกร้องดังกล่าวมิได้เรียกเอา “ตัวเงิน” ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนกลับคืนมา และแน่นอนว่าเป็นเรื่องยากที่เจ้าของกรรมสิทธิ์จะพิสูจน์ว่า อนุบัตรหมายเลขใดหรือเหรียญกษาปณ์หรือเหรียญใดที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนนั้นยังอยู่ในการยึดถือของผู้ที่ได้ไปโดยไม่มีสิทธิ ดังนั้น กรณีนี้จึงไม่ใช่การเรียกเอา “ตัวเงิน” ที่เป็น “วัตถุแห่งกรรมสิทธิ์” ของตนคืนอันจะต้องด้วยหลักการตามมาตรา 1336 แต่การเรียกในลักษณะดังกล่าวนี้ คือ เรียกร้องต่อบุคคลผู้เอาไป ให้ตัวบุคคลผู้เอาไปนั้นต้องรับผิดชอบใช้เป็น “จำนวนเงิน” โดยจ่ายจากกองทุนสินของผู้เอาไปนั่นเอง ด้วยเหตุนี้การเรียกในลักษณะดังกล่าวจึงเป็นการเรียกในลักษณะบุคคลสิทธิ ซึ่งเมื่อเป็นเรื่องของบุคคลสิทธิจึงมีอายุความ ดังนั้น การที่ปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นจากการปรับใช้มาตรา 1336 ทั้งที่ไม่ใช่เรื่องกรรมสิทธิ์แต่เป็นเรื่องของบุคคลสิทธิ จึงทำให้เรื่องที่ได้โดยหลักแล้วมีอายุความกลายเป็นเรื่องที่ไม่มียุอายุความ¹¹²

(5) สิทธิในการขัดขวาง

สิทธิในการขัดขวาง หมายถึง เจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะสกัดกั้นผู้อื่นที่สอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นอาจกล่าวได้ว่า เป็นสิทธิของเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่จะป้องกันทรัพย์สินของตนจากการเข้าแทรกแซงหรือยุ่งเกี่ยวโดยบุคคลอื่นผู้ไม่มีสิทธิ โดยสิทธิในการขัดขวางนี้เป็นสิทธิในเชิง “ป้องกัน”¹¹³ ทรัพย์สิน กล่าวคือป้องกันมิให้บุคคลอื่นเข้ามายุ่งเกี่ยวหรือเอาตัวทรัพย์สินนั้นไป ทั้งนี้ถ้าเป็นกรณีที่ทรัพย์สินนั้นถูกบุคคลอื่นเข้าสอดเข้าเกี่ยวข้องโดยมิชอบด้วยกฎหมายแล้ว จึงเท่ากับว่า ทรัพย์สินนั้นได้อยู่ในอำนาจของบุคคลอื่นแล้ว จึงเป็นกรณีที่พ้นจากการที่เจ้าของกรรมสิทธิ์จะใช้สิทธิในการขัดขวางแล้ว ดังนั้นการที่เจ้าของกรรมสิทธิ์จะกระทำการใดๆเพื่อกลับเข้าสู่ทรัพย์สินจึงเรียกว่าเป็นเรื่องการขัดขวางไม่ได้ แต่เป็นเรื่องสิทธิติดตามเอาคืนนั่นเอง และการใช้สิทธิขัดขวางนี้จะใช้ได้เฉพาะกับบุคคลผู้ที่จะสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 1336 ดังนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์ไม่มีสิทธิที่จะขัดขวางการสอดเข้าเกี่ยวข้องโดยชอบด้วยกฎหมายได้นั่นเอง กล่าวคือ เป็นการเข้าแทรกแซงหรือยุ่งเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ที่สามารถทำได้ตามกฎหมายหรือ

¹¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 581.

¹¹³ เสนีย์ ปราโมช, อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์สิน, หน้า 292.

กฎหมายอนุญาต เช่น การยึดทรัพย์เพื่อบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นต้น¹¹⁴

2.5.3 การคืนภาษีอากรตามหลักกฎหมายอื่น

2.5.3.1 การใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

นอกจากหลักกฎหมายลาภมิควรได้และหลักกฎหมายสิทธิติดตามเอาคืนแล้วจากการศึกษาพบว่าในกรณีที่รัฐเป็นฝ่ายเรียกเงินค่าภาษีคืนจากเอกชนนั้นมีการปรับใช้บทบัญญัติมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในการกำหนดระยะเวลาอายุความในการฟ้องเรียกเงินค่าภาษีอากรคืน โดยท่านรองศาสตราจารย์เพิ่มบุญ แก้วเขียวมีความเห็นว่า “การเสียภาษีอากรที่ถูกต้องนั้นเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนตามรัฐธรรมนูญ ด้วยเหตุนี้ถ้ารัฐคืนเงินภาษีมาให้โดยผิดพลาด ไม่ว่าจะจากการคำนวณหรือการตีความกฎหมายก็ตาม รัฐย่อมมีสิทธิติดตามเอาคืนมาได้โดยผู้เสียภาษีที่ได้รับคืนมานั้นไม่ถือเป็นลาภมิควรได้เพราะภาษีเป็นเงินของรัฐและผู้เสียภาษีเป็นหนี้แผ่นดิน”¹¹⁵ จึงปรับใช้มาตรา 193/31 นั้นเอง

มาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้เป็นอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้”

มาตรานี้แสดงถึงอายุความสำหรับหนี้สินที่รัฐเป็นเจ้าของ ซึ่งถ้าเป็นเงินภาษีอากรจะมีอายุความ 10 ปี ซึ่งเงินภาษีอากรมีหลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์ เป็นต้น แต่ถ้าเป็นหนี้สินอย่างอื่นนอกจากเงินภาษีอากรแล้วก็ให้ใช้กำหนดอายุความเหมือนอย่างบุคคลอื่น ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในลักษณะ 6 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้คดีที่ไม่เข้ากำหนดอายุความที่บัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ก็ให้ใช้กำหนดอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/30 เมื่อวิเคราะห์มาตรานี้แล้วจะเห็นได้ว่ากฎหมายได้กำหนดไว้ว่า “...ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้เป็นอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้” ถ้าตีความตามตัวอักษรแล้วก็อาจแปลได้ว่าคดีทั้งหลายที่ไม่เข้ามาตรา 193/31 ถึงมาตรา 193/36 ในลักษณะ 6 อายุความนี้แล้ว ต้องใช้อายุความ 10 ปีตามมาตรา 193/30 หหมด แม้จะเป็นเรื่องที่มีบทกำหนดอายุความไว้ในที่อื่น ๆ ก็ดี เพราะมาตรา 193/31 เป็นบทกฎหมายทั่วไปและกล่าวถึง “หนี้อย่าง

¹¹⁴ อานนท์ มาเภา, *กรรมสิทธิ์*, หน้า 587-589.

¹¹⁵ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “นำคิด...คิดต่อ” จากคำพิพากษาศาลฎีกาด้านภาษี ประเด็น : จำนวนเงินภาษีอากรที่สรรพากรคืนผิดพลาดถือเป็น “ลาภมิควรได้” หรือไม่?, *เอกสารภาษีอากร* 36, 421 (2559): หน้า 52-54.

อื่น”โดยทั่วไป ทั้งกำหนดให้ใช้เพียงบทบัญญัติในลักษณะนี้เท่านั้น ดังนั้นเรื่องที่ไม่เข้าลักษณะนี้ กล่าวคือมาตรา 193/31 ถึงมาตรา 193/36 จึงเป็นเรื่องที่มีได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ตามมาตรา 193/30

นอกจากนี้สังเกตว่ามาตรา 193/31 นั้นได้กล่าวถึงเฉพาะสิทธิเรียกร้องของรัฐเพื่อเอา “ค่าภาษีอากร” กับ “หนี้ยกอื่น” ซึ่งแปลว่ามาตรานี้เป็นบทกำหนดอายุความเฉพาะแต่ในเรื่องหนี้ และไม่รวมถึงเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ใช่หนี้ เช่น ในเรื่องทรัพย์สินอันเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดิน ซึ่งมาตรา 1306 บัญญัติไว้ว่า ห้ามมิให้ยกอายุความขึ้นต่อสู้กับแผ่นดิน เป็นต้น¹¹⁶

¹¹⁶ พระยาเทพวิฑูร (บุญช่วย วณิกกุล), ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา บรรพ 1 หลักทั่วไป นิติกรรม ระยะเวลา อายุ ความ (กรุงเทพฯ: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ตึงศภัทย์, 2556), หน้า 163-164.

บทที่ 3

หลักการทางภาษีอากรและกฎหมายเกี่ยวข้องกับการคืนภาษีอากรในต่างประเทศ

ในการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 ลักษณะ 3 และ 4 ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้ของประเทศไทยนั้น คณะกรรมการจัดทำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามข้อมูลหลักฐานของกรมร่างกฎหมาย ได้อ้างอิงกฎหมายต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ประกอบร่างกฎหมายทั้งสองลักษณะดังกล่าวจากหลายประเทศ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน ประมวลกฎหมายแพ่งญี่ปุ่น ประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส เป็นต้น ซึ่งตามหลักฐานของกรมร่างกฎหมายกฎหมายแพ่งของเยอรมันและญี่ปุ่นมีบทบาทสูงสุดตามมาด้วยกฎหมายลักษณะหนี้ของฝรั่งเศส และอีกหลายประเทศโดยมีบทบาทต่อการร่างกฎหมายลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้ ซึ่งมีความสอดคล้องกับกฎหมายไทยซึ่งยอมรับระบบซีวิลลอว์ (Civil Law)¹ นอกจากนี้ตามกฎหมายระบบคอมมอนลอว์ (Common Law) ก็มีหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้เช่นเดียวกัน ดังนั้นผู้เขียนจึงเลือกที่จะศึกษาเปรียบเทียบการบังคับใช้กฎหมายของประเทศไทยกับประเทศเยอรมันและประเทศอังกฤษ

3.1 หลักการคืนภาษีอากรของประเทศเยอรมนี

3.1.1 การคืนภาษีอากรของประเทศเยอรมนี

ประเทศเยอรมนีมีรูปแบบของรัฐเป็นรัฐรวม มีการจัดเก็บภาษีแยกเป็น 3 ลำดับชั้น คือ ระดับสหพันธ์ ระดับมลรัฐ และระดับท้องถิ่น ซึ่งมาตรา 105 วรรคแรกแห่งรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีได้บัญญัติให้อำนาจในการตรากฎหมายที่เกี่ยวกับศุลกากรและการคลังเป็นของสหพันธ์โดยเฉพาะ ส่วนกฎหมายภาษีอากรอื่นนั้น มาตรา 105 วรรคสอง กำหนดให้เป็นอำนาจร่วมกันระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ โดยมลรัฐจะมีอำนาจบัญญัติได้เฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่ยังไม่มีกฎหมายระดับสหพันธ์บัญญัติไว้ และในทางปฏิบัตินั้นกฎหมายภาษีอากรทุกชนิดถูกตราขึ้นโดยกฎหมายระดับสหพันธ์ อย่างไรก็ตามมาตรา 105 วรรค 2a ยังคงกำหนดให้เป็นอำนาจของมลรัฐโดยเฉพาะในการตรา

¹ ประสิทธิ์ โฉมวิไลกุล, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้, หน้า 5.

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตท้องถิ่น และกำหนดอัตราภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยภาษีอากรของประเทศเยอรมนีนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภทใหญ่ๆ คือ²

1. ภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็น 4 ประเภทคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าและภาษีการรวมชาติ (Solidarity Surcharge)
2. ภาษีการบริโภค แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต
3. ภาษีการโอน แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ ภาษีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ภาษีมรดกและภาษีการให้
4. ภาษีทรัพย์สิน

ประเทศเยอรมนีนั้นมีหลักในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆโดยบัญญัติเป็นกฎหมาย โดยกฎหมายที่สำคัญได้แก่ กฎหมายรัฐธรรมนูญ ประมวลกฎหมายเยอรมนีและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร³

1. รัฐธรรมนูญ (Grundgesetz)

ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนีนั้นมีการกำหนดหลักการพื้นฐานสำหรับกฎหมายภาษีอากรไว้ ดังนี้

1.1 หลักการเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสามารถในการหารายได้ เป็นหลักการที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักความเสมอภาค ตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 अनुมาตรา 1

1.2 หลักสังคมนิยม ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 20 และ 28 มีความหมายว่าในการตรากฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น รัฐจะต้องคำนึงถึงผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้น้อยด้วย และการเก็บภาษีอากรจะต้องมุ่งหมายให้เกิดความเท่าเทียมกันในทางสังคมอีกด้วย

1.3 หลักความชอบด้วยกฎหมายของการเก็บภาษีอากร การเก็บภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อมีการกำหนดองค์ประกอบที่ทำให้เกิดหน้าที่สำหรับผู้เสียภาษีอากรไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญมาตรา 2 अनुมาตรา 1 และมาตรา 20 अनुมาตรา 3

² สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (TURAC), บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 187- 189.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 194.

1.4 หลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากร เป็นหลักที่ได้รับการพัฒนามาจากหลักตามรัฐธรรมนูญของประเทศเยอรมนี มาตรา 3 อนุมาตรา 1 ว่าด้วยความเสมอภาคเช่นกัน และหลักความเสมอต้นเสมอปลายของการเก็บภาษีอากรยังได้รับการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี มาตรา 85 โดยกำหนดเป็นหลักการว่า หากข้อเท็จจริงเป็นอย่างเดียวกันก็จะต้องมีการเก็บภาษีอากรเหมือนกัน

นอกจากนี้ยังมีการกำหนดหลักนิติรัฐ หลักสุจริต และหลักการคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์และสิทธิขั้นพื้นฐาน รวมทั้งขั้นตอนการคุ้มครองสิทธิด้วยการร้องทุกข์ตามรัฐธรรมนูญอีกด้วย

2. ประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี สำหรับการจัดเก็บภาษีของประเทศเยอรมนีนั้นได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี ที่เรียกว่า “Abgabenordnung (AO)” โดยตราขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1919 และมีการปรับปรุงเพิ่มเติมเรื่อยมาจนถึงครั้งล่าสุดเมื่อปี ค.ศ. 2007 โดยประมวลรัษฎากรนั้นมีการกำหนดขั้นตอนและกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักเกณฑ์ต่างๆที่เกี่ยวกับภาษีอากร

3. ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung) เป็นกฎหมายที่กำหนดขั้นตอนของการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่เกี่ยวกับภาษีอากรของประเทศเยอรมนี

สำหรับการขอคืนภาษีอากรของประเทศเยอรมนีนั้นได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการขอคืนที่แตกต่างกันออกไปตามภาษีแต่ละประเภท โดยประเทศเยอรมนีนั้นมีมาตรการลดหย่อนภาษี และยกเว้นภาษีเช่นเดียวกันกับประเทศไทย ดังนั้นเมื่อมีการยื่นชำระภาษีประจำปี (Einkommensteuererklärung) ไปแล้ว หากพบว่าเมื่อได้คำนวณภาษีและหักค่าลดหย่อนหรือยกเว้นไปแล้วมีการชำระไว้เกินกว่าที่ผู้เสียภาษีควรจะต้องเสียก็สามารถมาขอคืนภาษีได้ ยกตัวอย่างเช่น เงินได้ที่รับมาจากการประกันสุขภาพหรืออุบัติเหตุจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี หรือการหักค่าลดหย่อนบุตรคนที่ 1 และ 2 เป็นต้น โดยจะบัญญัติหลักเกณฑ์ต่างๆไว้ใน Income Tax Act หรือที่เรียกว่า Einkommensteuergesetz นั้นเอง⁴

3.1.2 หลักทั่วไปของลามิควร์ได้ของประเทศเยอรมนี

หลักคำสอนของกฎหมายเยอรมันนั้นถือว่าการโอนกรรมสิทธิ์เป็นนิติกรรมทางทรัพย์สินอย่างหนึ่ง และเป็นเรื่องที่ต้องแยกออกจากรูปแบบทางหนึ่งส่งผลให้เกิดการแยกกฎหมายลักษณะทรัพย์สิน

⁴ "Annual German Tax Return (Einkommensteuererklärung)," [Online], 24 March 2020. Available from: <https://www.iamexpat.de/expat-info/taxation-germany/annual-german-tax-return>

ออกจากกฎหมายลักษณะหนี้อย่างชัดเจนและทำให้ความคิดเรื่องสิทธิเรียกร้องทางหนี้ (บุคคลสิทธิ) กับสิทธิเด็ดขาดเหนือทรัพย์สิน (ทรัพย์สินสิทธิ) แตกต่างกันอย่างเห็นได้ชัดซึ่งแนวคิดดังกล่าวนี้เป็นแนวคิดของ Savigny นักกฎหมายชาวเยอรมัน⁵ โดยกฎหมายของเยอรมันนั้นมีข้อกำหนด คือ นอกจากการส่งมอบหรือการกระทำที่มีผลเทียบเท่าการส่งมอบแล้ว ยังจะต้องมีการตกลงระหว่างผู้โอนกับผู้รับโอนเป็นพิเศษด้วยว่าคู่กรณีทั้งสองฝ่ายจะตกลงให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซื้อขายกันนั้นโอนจากผู้ขายไปยังผู้ซื้อด้วย ซึ่งการตกลงดังกล่าวนี้เรียกว่า “สัญญาทางทรัพย์สิน (dinglicher Vertrag)” หรือ “การตกลงทางทรัพย์สิน (dingliche Einigung)” โดยมีหลักว่าในสัญญาซื้อขายตามกฎหมายเยอรมันนั้นผู้ขายเพียงแค่ผูกพันตนที่จะโอนทรัพย์สินที่ตกลงซื้อขายกันให้แก่ผู้ซื้อ ส่วนในสัญญาทางทรัพย์สินนั้นผู้ขายตกลงโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อคือผู้ขายปฏิบัติตามภาระหนี้ตามความผูกพันที่ทำไว้ โดยผู้ขายตกลงกับผู้ซื้อเพื่อให้ผู้ซื้อได้กรรมสิทธิ์เหนือทรัพย์สินนั้นต่อไป จะเห็นได้ว่าความมีผลของสัญญาซื้อขายกับความมีผลของสัญญาทางทรัพย์สินนั้นแยกเป็นอิสระจากกัน ซึ่งตามหลักกฎหมายเยอรมันเรียกหลักนี้ว่า “สัญญาลอยทางทรัพย์สิน (abstrakter dinglicher Vertrag)” นั่นเอง โดยมีหลักว่า เมื่อผู้ซื้อได้ทำสัญญา “ทางทรัพย์สิน” กับผู้ขายคือตกลงโอนกรรมสิทธิ์ และได้รับมอบทรัพย์สินที่ซื้อกันนั้นจากผู้ขายแล้ว ผู้ซื้อย่อมได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น ถึงแม้ว่าสัญญาซื้อขายนั้นจะตกเป็นโมฆะมาแต่แรกหรือสิ้นผลไปเพราะถูกบอกล้างไปภายหลัง หรือสัญญาซื้อขายนั้นไม่มีผลเพราะเหตุหนึ่งเหตุใดก็ตาม ด้วยเหตุนี้จึงเรียกว่าข้อตกลงทางทรัพย์สินนั้นเป็นข้อตกลงที่ “ลอย (abstrakt)” อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้ซื้อได้ไปซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น แต่การได้มานั้นเป็นการได้มาโดยสัญญาที่ไม่มีผล ถือว่าเป็นการได้มาโดยปราศจากเหตุอันชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นผู้ที่ได้ทรัพย์สินนั้นไปจึงไม่ควรจะมีสิทธิที่จะยึดถือทรัพย์สินนั้นไว้และต้องมีหน้าที่คืนทรัพย์สินนั้นแก่ผู้ขายในฐานะที่การได้กรรมสิทธิ์มานั้นเป็น “ลาภมิควรได้” ตามมาตรา 812 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน⁶

สำหรับหลักของกฎหมายลาภมิควรได้ (ungerechtfertigte Bereicherung) นั้นได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน หรือที่เรียกว่า Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) ซึ่งบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1900 โดยบัญญัติไว้ในบรรพ 2 กฎหมายว่าด้วยหนี้ (Recht der Schuldverhältnisse) ลักษณะ 8 ซึ่งมีทั้งหมด 11 มาตราด้วยกันเริ่มตั้งแต่มาตรา 812 ถึง มาตรา

⁵ กิตติศักดิ์ ปรกติ, หลักการโอนกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์และหลักการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์โดยสุจริต เปรียบเทียบหลักกฎหมายเยอรมัน อังกฤษ และไทย [ออนไลน์], 24 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา http://www.law.tu.ac.th/wp-content/uploads/2014/02/00Acq_Ownershipbkk.pdf

⁶ กิตติศักดิ์ ปรกติ, หลักกฎหมายว่าด้วยสัญญาลอยทางทรัพย์สิน [ออนไลน์], 24 มีนาคม 2563. แหล่งที่มา <http://lawwebservice.com/lawsearch/ArchanKittisak10.pdf>

822 โดยกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้นั้นมีความเป็นเอกเทศแยกต่างหากออกจากกฎหมายว่าด้วยเรื่องสัญญาซึ่งแตกต่างจากของประเทศอังกฤษที่นำหลักเรื่องสัญญาโดยปริยายหรือที่เรียกว่าหลักคล้ายสัญญา (Quasi - Contract) มาปรับใช้กับเรื่องลาภมิควรได้ นอกจากนี้การที่บัญญัติเรื่องลาภมิควรได้ไว้ในบรรพ 2 กฎหมายว่าด้วยหนี้ ก็เนื่องจากแนวคิดที่ว่าลาภมิควรได้นั้นเป็นบ่อเกิดแห่งหนี้หนึ่ง และเป็นบุคคลสิทธิไม่ใช่ทรัพย์สิน กล่าวคือเป็นการเรียกร้องต่อบุคคลไม่ใช่การเรียกร้องต่อทรัพย์สินเฉพาะสิ่ง⁷

สำหรับบทบัญญัติเรื่องลาภมิควรได้นั้นถูกบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (BGB) ในส่วนของ Unjustified Benefits ตั้งแต่มาตรา 812 ถึงมาตรา 822 ซึ่งท่านศาสตราจารย์พิเศษ ประสิทธิ์ โสวิไลกุลได้กรุณาแปลความตัวบทเรื่องลาภมิควรได้ทั้งหมดเป็นภาษาไทย โดยมีรายละเอียดดังนี้

ตามมาตรา 812 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน⁸ วางหลักว่า “บุคคลใดได้มาซึ่งทรัพย์สินใดเพราะบุคคลอื่นทำการชำระหนี้ หรือได้มาโดยประการอื่น ด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่น อันปราศจากมูลซึ่งจะอ้างกฎหมาย บุคคลนั้นจะต้องคืนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น บุคคลนั้นจะต้องคืนทรัพย์สินแม้ว่ามีมูลที่จะอ้างได้ตามกฎหมายแต่เริ่มแรก หากต่อมามีมูลที่อ้างได้ตามกฎหมายมีไม่แล้ว หรือผลอันเกิดจากเจตนาเพื่อการชำระหนี้มาแต่ต้นและนิติกรรมนั้นไม่เกิดผลบังคับ

ถ้าได้ทำสัญญาอันเป็นการรับสภาพหนี้ว่ามีอยู่หรือหาไม่นั้น ให้สันนิษฐานว่าเป็นการชำระหนี้”

เมื่อวิเคราะห์มาตราดังกล่าวแล้วสามารถสรุปเงื่อนไขการใช้สิทธิเรียกร้องว่าด้วยลาภมิควรได้ 3 ประการ ดังนี้

⁷ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction* (Oxford: Oxford University Press, 2009), p.6-7.

⁸ § 812.

A person who, through an act performed by another, or in any other manner, acquires something at the expense of the latter without legal ground, is bound to return it to him. He is so bound even if a legal ground originally existing disappears subsequently, or a result originally intended to be produced by an act of performance done by virtue of a juristic act is not produced

Recognition of the existence or non – existence of a debt, if made under a contract, is also deemed to be an act of performance.

1. มีการได้มาซึ่งทรัพย์สินใด 2. ด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่น 3. เป็นการได้มาโดยปราศจากมูล
ซึ่งจะอ้างกฎหมายได้

3.1.2.1 การได้มาซึ่งทรัพย์สินใด

จากบทบัญญัติข้างต้นสามารถสรุปได้ว่าการได้มาซึ่งทรัพย์สินใดนั้นมี 2 กรณีด้วยกัน คือการ
ได้ทรัพย์สินใดมาเพราะบุคคลอื่นทำการชำระหนี้ (Leistung) และการได้มาโดยประการอื่น⁹

3.1.2.1.1 การได้ทรัพย์สินใดมาโดยบุคคลอื่นทำการชำระหนี้

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่ากฎหมายเยอรมันนั้นมีหลักกฎหมายเรื่อง “สัญญาลยทางทรัพย์สิน”
ดังนั้นการได้ทรัพย์สินใดมาโดยบุคคลอื่นทำการชำระหนี้ (Leistungskonditionen) จึงสามารถ
เกิดขึ้นได้จากกรณีที่คู่สัญญาตกลงทำสัญญาซื้อขายซึ่งเป็นสัญญาทางหนี้และทำสัญญาทางทรัพย์สินต่อ
กัน คือการตกลงโอนกรรมสิทธิ์ ต่อมาปรากฏว่าสัญญาทางหนี้ กล่าวคือ สัญญาซื้อขายนั้นตกเป็น
โมฆะ แต่เนื่องจากสัญญาทางทรัพย์สินนั้นยังคงมีผลสมบูรณ์ทำให้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นได้โอนไปยังผู้ซื้อ
เมื่อสัญญาทางหนี้เป็นโมฆะก็ทำให้การได้รับทรัพย์สินนั้นมาโดยการชำระหนี้เป็นการได้มาโดย
ปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จึงเป็นลาภมิควรได้ตามมาตรา 812¹⁰

3.1.2.1.2 การได้ทรัพย์สินใดมาโดยประการอื่นด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่น

การได้ทรัพย์สินใดมาโดยประการอื่นนั้น หมายถึง การได้ทรัพย์สินมาโดยประการอื่นซึ่งไม่ใช่การ
ชำระหนี้ ซึ่ง Ernst von Caemmerer นักกฎหมายชาวเยอรมันได้แบ่งออกเป็น 3 ประเภทด้วยกัน
ดังนี้¹¹

1. การได้ทรัพย์สินมาโดยการล่วงล้ำสิทธิของบุคคลอื่นโดยไม่มีอำนาจ (Eingriffskonditionen)
เช่น การใช้ทรัพย์สิน หรือสิทธิของบุคคลอื่นโดยไม่มีสิทธิ ถึงแม้ว่าทรัพย์สินนั้นจะไม่ได้มีการใช้งานก็ตาม
โดยกฎหมายเยอรมันนั้นมุ่งคุ้มครองสิทธิเด็ดขาดที่เจ้าของสิทธินั้นมีสิทธิเหนือบุคคลอื่นและมีสิทธิที่จะ
หวงห้ามและขัดขวางได้ตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็สิทธิในทรัพย์สินที่สามารถจับต้องได้ สิทธิใน

⁹ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction*,
p. 21.

¹⁰ Brice Dickson, "Unjust Enrichment Claims: A Comparative Overview " *The Cambridge Law Journal* 51, 1 (1995),
p.120

¹¹ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction*,
p.87.

ทรัพย์สินทางปัญญา และสิทธิส่วนบุคคลซึ่งหลักนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้จำเลยคืนทรัพย์สินที่ได้เพิ่มขึ้น เนื่องจากการใช้ทรัพย์สินหรือสิทธิของโจทก์นั่นเอง¹²

2. การได้ทรัพย์สินมาโดยบุคคลใดทำให้ทรัพย์สินของบุคคลอีกคนหนึ่งเพิ่มพูนขึ้นโดยไม่มีมูลหนี้ต่อกัน (Unauthorized expenditure) ซึ่งตามกฎหมายนั้นให้หลักเกณฑ์ในการเรียกคืนทรัพย์สินไว้ 3 หลักเกณฑ์ด้วยกัน เช่น การเรียกคืนตามหลักเกณฑ์ในเรื่องกรรมสิทธิ์และสิทธิครอบครอง ในกรณีที่โจทก์ได้ใช้จ่ายเงินไปกับทรัพย์สินของจำเลยในขณะที่โจทก์ได้ครอบครองทรัพย์สินนั้นโดยไม่มีสิทธิตามกฎหมาย การเรียกคืนตามหลักเกณฑ์เรื่องการจัดการงานนอกสั่ง (negotiorum gestio) ซึ่งโจทก์ได้สมัครใจกระทำการจัดการทรัพย์สินของจำเลยเพื่อประโยชน์ของจำเลยและการเรียกคืนตามหลักเกณฑ์ที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ทั้งสองที่กล่าวมาแล้วข้างต้นและไม่เข้าหลักเกณฑ์การได้ทรัพย์สินมาโดยการชำระหนี้ (Leistungskondition) ซึ่งเรียกว่า Verwendungskondition ซึ่งเกิดขึ้นได้น้อยมาก¹³

3. การได้มาโดยบุคคลภายนอกชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้แทนลูกหนี้

กฎหมายของเยอรมันนั้นกำหนดให้บุคคลภายนอกสามารถชำระหนี้แทนลูกหนี้ได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากลูกหนี้ ตามมาตรา 267 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน และบุคคลผู้ชำระหนี้นั้นก็มิมีสิทธิที่จะไล่เบี้ยเอาจากลูกหนี้ได้แต่ไม่สามารถเรียกคืนจากเจ้าหนี้ได้ เพราะถือว่าเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ลูกหนี้ก็ไม่ได้หลุดพ้นจากความรับผิดและยังคงต้องรับผิดในหนี้นั้นอยู่โดยหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหนี้ได้โอนไปยังบุคคลภายนอกซึ่งได้ชำระหนี้ดังกล่าว ซึ่งได้แก่กรณีของผู้ค้าประกันซึ่งได้ชำระหนี้แทนลูกหนี้ ผู้รับประกันภัยที่ได้ชำระค่าเสียหายแทนผู้ทำละเมิด เป็นต้น ในหลายกรณีบุคคลผู้ชำระหนี้แทนนั้นมักจะทำสัญญากับเจ้าหนี้โดยกำหนดให้ตนสามารถใช้สิทธิไล่เบี้ยเอาจากลูกหนี้ได้และถ้าเป็นกรณีการทำสัญญานั้นจะต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 670 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน แต่ในบางครั้งกรณีที่ชำระหนี้แทนลูกหนี้ นั้นอาจจะเป็นกรณีการจัดการงานนอกสั่ง (negotiorum gestio) ก็ได้ เช่น การชำระค่าเบี้ยประกันแทนญาติหรือเพื่อนของตน เป็นต้น ดังนั้นถ้าถือเป็นการจัดการงานนอกสั่งแล้วก็จะต้องไปใช้หลักเกณฑ์การจัดการงานนอกสั่งแทนนั่นเอง¹⁴

¹² Brice Dickson, "Unjust Enrichment Claims: A Comparative Overview " *The Cambridge Law Journal*. P.121.

¹³ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction*, p, 107.

¹⁴ *Ibid.*, p.116-118.

สำหรับการเรียกคืนทรัพย์สินโดยใช้สิทธิไล่เบี่ยนั้นตามกฎหมายเยอรมันเรียกว่า Rückgriffskondiktion ซึ่งมี 2 กรณีด้วยกัน คือ

กรณีแรกเป็นกรณีที่โจทก์สำคัญคิดว่าตนมีหนี้ที่ต้องชำระหนี้ให้แก่บุคคลที่สาม ทั้งที่จริงแล้วเป็นหนี้ที่จำเลยมีต่อบุคคลที่สามจนเป็นเหตุให้หนี้ระหว่างจำเลยและบุคคลที่สามระงับลง ซึ่งกรณีนี้ไม่ถือว่าจำเลยได้รับลาภมิควรได้โดยการชำระหนี้โดยบุคคลอื่นจึงไม่สามารถเรียกคืนโดยใช้หลักลาภมิควรได้ที่ได้มาโดยการชำระหนี้ (Leistungskondiktion) ได้ ยกตัวอย่างเช่น โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทแห่งหนึ่งและได้ชำระค่าภาษีแทนบริษัทโดยโจทก์สำคัญคิดว่าตนจะต้องร่วมรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีดังกล่าวด้วย กรณีนี้โจทก์ไม่สามารถเรียกค่าภาษีคืนจากรัฐได้เนื่องจากการชำระหนี้ค่าภาษีนั่นถือว่ามีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และไม่สามารถเรียกค่าภาษีคืนจากบริษัทโดยใช้หลักลาภมิควรได้ที่ได้มาโดยการชำระหนี้ (Leistungskondiktion) ได้ เนื่องจากโจทก์มีเจตนาและวัตถุประสงค์ในการชำระหนี้ค่าภาษีให้แก่รัฐไม่ใช่บริษัท กรณีนี้จึงถือว่าเป็นการได้ทรัพย์สินมาโดยประการอื่นด้วยค่าใช้จ่ายของโจทก์ซึ่งโจทก์สามารถเรียกเงินค่าภาษีคืนจากบริษัทได้โดยใช้หลักสิทธิไล่เบี่ย (Rückgriffskondiktion)¹⁵

กรณีที่สองเป็นกรณีที่โจทก์ชำระหนี้แทนลูกหนี้ต่อบุคคลที่สามผู้เป็นเจ้าของหนี้โดยรู้อยู่แล้วว่าแท้จริงแล้วไม่มีหนี้ต่อกันแต่การที่รู้อยู่แล้วว่าไม่มีหนี้ นั่นถือเป็นข้อยกเว้นในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้ตามมาตรา 814 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน โจทก์จึงไม่สามารถเรียกคืนทรัพย์สินจากจำเลยได้ อย่างไรก็ตามศาลก็อนุญาตให้โจทก์สามารถเรียกคืนทรัพย์สินจากจำเลยได้โดยถือว่าจำเลยได้รับทรัพย์สินมาโดยประการอื่น¹⁶

จะเห็นได้ว่าการเรียกคืนลาภมิควรได้โดยใช้หลักสิทธิไล่เบี่ย (Rückgriffskondiktion) นั้นการได้มาซึ่งลาภนั้นเป็นกรณีเดียวกันกับการเรียกคืนลาภมิควรได้ที่เป็นการได้ทรัพย์สินมาโดยการชำระหนี้ (Leistungskondiktion) แต่เนื่องจากการเรียกคืนทรัพย์สินในกรณีดังกล่าวนี้มีข้อจำกัดทำให้มีการวางหลักเกณฑ์การได้รับทรัพย์สินมาโดยประการอื่นอย่างการใช้สิทธิไล่เบี่ย (Rückgriffskondiktion) เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว¹⁷

¹⁵ Ibid., p.118-119.

¹⁶ BGH 22.10.1975, WM 1975,1235.

¹⁷ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction*, p.118-121.

3.1.2.2 ด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่น

โดยหลักแล้วกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้นั้นจะคำนึงถึงประโยชน์ที่จำเลยได้รับอันเนื่องมาจากค่าใช้จ่ายของโจทก์ แต่กฎหมายของเยอรมันนั้นมองว่า การชำระหนี้ (Leistungskonditionen) ไม่จำเป็นต้องมีหลักเกณฑ์ว่าประโยชน์ที่จำเลยได้รับเพิ่มพูนขึ้นมานั้นจะต้องได้มาด้วยค่าใช้จ่ายของโจทก์ ซึ่งการชำระหนี้ (Leistungskonditionen) นั้นเพียงแต่มีการกระทำการชำระหนี้ที่เป็นโมฆะและเป็นกรณีที่จำเลยได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นโดยการชำระหนี้นั้นก็เพียงพอแล้ว¹⁸ อย่างไรก็ตามการได้มาด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่นนั้นจะใช้ในกรณีของการได้รับทรัพย์สินมาโดยประการอื่น

3.1.2.3 โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้

องค์ประกอบที่สำคัญของการเรียกคืนลาภมิควรได้ที่จะทำให้สามารถเรียกคืนทรัพย์สินได้ต้องเป็นกรณีที่จำเลยได้ลาภมาด้วยค่าใช้จ่ายของโจทก์และจะต้องเป็นการที่จำเลยได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ซึ่งการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้นเป็นข้อพิจารณาที่สำคัญมากที่จะสามารถบอกได้ว่าทรัพย์สินที่จำเลยได้มานั้นเป็นลาภมิควรได้หรือไม่ ในทางตรงกันข้ามหากเป็นกรณีที่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แล้วก็ไม่ถือว่าเป็นลาภมิควรได้ทำให้โจทก์ไม่มีสิทธิที่จะเรียกคืนได้

การที่บุคคลใดได้รับทรัพย์สินใดมาด้วยค่าใช้จ่ายของบุคคลอื่นโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จะต้องคืนทรัพย์สินนั้นให้แก่บุคคลที่ต้องเสียค่าใช้จ่ายไป ทั้งนี้การที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในตอนแรกแต่ในภายหลังกลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้หรือโดยนิติกรรมซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่ไม่อาจบรรลุผลได้ก็จะถือว่าไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ทำให้ผู้ได้ลาภมานั้นต้องคืนให้แก่ผู้ที่ยเสียค่าใช้จ่ายไปในการนั้น¹⁹

อย่างไรก็ตามในกรณีที่สัญญาอันไม่สมบูรณ์เนื่องจากทำผิดแบบซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะถือว่าการใดๆที่ได้ทำลงไปนั้นจะสามารถเรียกคืนได้ แต่หากคู่สัญญาได้ชำระหนี้ตามสัญญาดังกล่าวไปแล้วก็จะถือว่าสัญญาที่ไม่สมบูรณ์นั้นกลายเป็นสัญญาที่สมบูรณ์และบังคับใช้ได้ตามกฎหมายกลายเป็นการได้มาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ เช่น สัญญาค้ำประกันที่กฎหมายกำหนดให้ต้องทำเป็นหนังสือ แต่หากผู้ค้ำประกันได้ชำระหนี้ไปแล้วก็จะทำให้สัญญานั้นมีผลสมบูรณ์ถึงแม้ว่าจะไม่ได้ทำเป็นหนังสือก็ตาม ตามมาตรา 766 แห่งประมวลกฎหมายเยอรมัน หรือสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายกำหนดว่าจะต้องทำตามแบบและประทับตราโดยเจ้าหน้าที่ กรณีที่ไม่ได้ทำตามขั้นตอนดังกล่าว หาก

¹⁸ Ibid., p.30-31.

¹⁹ Ernest J. Schuster, *The Principle of German Civil Law* (Oxford: Clarendon Press, 1907), p.351.

อสังหาริมทรัพย์นั้นได้โอนกรรมสิทธิ์ไปโดยการจดทะเบียนโอนที่ดินแล้วก็จะถือว่ามีผลสมบูรณ์ เช่นเดียวกันตามมาตรา 311b แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน หรือสัญญาบางประเภทที่ตามกฎหมายไม่ถือว่ามีหนี้ต่อกันแต่ได้มีการชำระหนี้ไปแล้วก็จะถือว่ามีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ เช่น สัญญาที่เกี่ยวกับการพนัน เป็นต้น²⁰

3.1.3 การนำหลักกลาภมิควรได้มาใช้ในการคืนภาษีอากร

สำหรับการนำหลักกลาภมิควรได้มาปรับใช้กับคดีภาษีอากรนั้น ตามประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) ได้มีการบัญญัติหลักดังกล่าวไว้อย่างชัดเจนตามมาตรา 37²¹ โดยกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้และเอกชนซึ่งเป็นลูกหนี้ในทางภาษีอากร ว่าหากมีการเรียกร้องสิทธิต่างๆตามมาตรา 37(1) กล่าวคือ การขอคืนภาษี การคืนเงินที่ได้รับการลดหย่อน ความรับผิดในการคืนภาษี เป็นต้น หากพบว่ากรณีที่รัฐได้คืนเงินภาษีไปนั้นเป็นการคืนไปโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ผู้ที่ได้รับเงินไปจะต้องนำเงินดังกล่าวมาคืนให้แก่รัฐ และให้รวมถึงกรณีที่คืนเงินไปโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในตอนแรกได้แต่มูลเหตุดังกล่าวถูกยกเลิกในภายหลังด้วย

3.2 หลักการคืนภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

3.2.1 การคืนภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษนั้นมีการจัดเก็บภาษีหลายประเภทเช่นเดียวกับของประเทศเยอรมนี ซึ่งภาษีแต่ละประเภทยุ่่นั้นมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีแตกต่างกันออกไป รวมถึงหลักเกณฑ์ในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี เช่น การลดหย่อน การยกเว้นภาษีอากร เป็นต้น โดยการจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษนั้นมีหลากหลายประเภท ยกตัวอย่างเช่น

3.2.1.1 ภาษีเงินได้ (Income tax)

²⁰ Gerhard Dannemann, *The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction*, p. 37-40.

²¹ Section 37 Claims arising from the tax debtor-creditor relationship

(1) Claims arising from the tax debtor-creditor relationship shall be the tax claim, the tax rebate claim, the liability claim, the claim to an ancillary tax payment, the refund claim pursuant to subsection (2) below and the tax refund claims set out in individual tax laws.

(2) Where a tax, a tax rebate, a liability amount or an ancillary tax payment was paid or repaid in the absence of legal grounds, the person on whose account the payment was made shall be entitled to a refund from the recipient of the amount paid or repaid. This shall also apply where the legal grounds for the payment or repayment are subsequently abolished. In the case of cession, pledging or seizure, the claim may also be asserted against the person ceding, the pledger or the execution debtor.

ฐานภาษีของภาษีเงินได้นั้นก็คือรายได้ไม่ว่าจะเป็นรายได้จากการจ้างแรงงาน การรับทำงานให้ หรือการทำธุรกิจต่างๆของบุคคลธรรมดา เป็นต้น ซึ่งภาษีเงินได้นั้นก็มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเช่นการลดหย่อนให้ไม่ว่าจะเป็นการลดหย่อนภาษีกรณีเป็นผู้สูงอายุ ที่เกิดก่อนวันที่ 6 เมษายน 1938 (a higher age-related allowance : ARA) หรือการลดหย่อนภาษีสำหรับคู่สมรส (a married couple's allowance : MCA) เป็นต้น²²

3.2.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT)

เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ โดยอัตราภาษีของสินค้าและบริการแต่ละประเภทนั้นไม่เท่ากัน โดยสินค้าบางประเภทอาจมีอัตราสูงถึง 17.5% และมีอัตราที่ต่ำลงมาจนถึง 0% โดยภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นก็มีสิทธิประโยชน์ทางภาษีเช่นเดียวกับภาษีประเภทอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดให้สินค้าและบริการบางประเภทมีอัตรา 0% เช่น อาหาร การบริการขนส่งภายในประเทศ เสื้อผ้าเด็ก หมวกจักรยาน เป็นต้น สินค้าและบริการบางประเภทได้รับการลดอัตราภาษี เช่น ของใช้สำหรับผู้หญิง สินค้าประเภทพลังงานที่ใช้ภายในประเทศ สินค้าประเภทคุมกำเนิด เป็นต้น สินค้าและบริการบางประเภทที่ได้รับการยกเว้นภาษี เช่น การบริการทางการศึกษา บริการทางการเงินและประกันภัย บริการไปรษณีย์ เป็นต้น

3.2.1.3 ภาษีทางอ้อมประเภทอื่นๆ

สำหรับภาษีทางอ้อมประเภทอื่นๆนอกจากภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ประเทศอังกฤษยังมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมประเภทอื่นๆอีกด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต (Excise duties) สำหรับภาษีสรรพสามิตนั้นจะจัดเก็บจากสินค้า 3 ประเภทใหญ่ๆ ซึ่งได้แก่ สุรา ยาสูบ และน้ำมันที่ใช้สำหรับการขนส่งทางบก โดยจะจัดเก็บในอัตราคงที่ (flat rate) ภาษีรถยนต์ ภาษีสำหรับบุคคลที่เดินทางโดยเครื่องบิน (air passenger duty : APD) เป็นต้น

3.2.1.4 ภาษีจากส่วนแบ่งกำไร (Capital gain tax : CGT)

สำหรับภาษีประเภทนี้จะจัดเก็บจากส่วนแบ่งกำไรได้จากการขายทรัพย์สินโดยบุคคลธรรมดา และทรัสต์ (trustee) ซึ่งเป็นผู้รับโอนสิทธิในทรัพย์สินจากผู้ก่อตั้งทรัสต์ แต่สำหรับนิติบุคคลนั้นจะอยู่ในหมวดภาษีนิติบุคคล (corporation tax)

²² Tom Waters Thomas Pope, "A Survey of the UK Tax System,"(2016), p. 7.

3.2.1.5 ภาษีการรับมรดก (Inheritance tax : IHT)

สำหรับภาษีการรับมรดกนั้นจะจัดเก็บจากมูลค่าของทรัพย์สินของเจ้ามรดกที่โอนไปยังทายาทเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ซึ่งกฎหมายกำหนดว่าถ้าทรัพย์สินดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่า 325,000 ปอนด์ ก็จะไม่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีแต่หากเกินก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยมีอัตราภาษี 40% ซึ่งจะเก็บก็ต่อเมื่อทายาทได้รับมรดกนั่นเอง

ดังนั้นเมื่อบุคคลใดได้ชำระภาษีไปแล้วและต่อมาพบว่าเมื่อคำนวณภาษีแล้วตนได้เสียภาษีไปเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย กฎหมายก็กำหนดให้บุคคลนั้นสามารถมาขอคืนภาษีได้ โดยทั่วไปแล้ว นายจ้างจะแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับลูกจ้างให้กับกรมสรรพากรว่าลูกจ้างคนดังกล่าวได้รับเงินเดือนหรือประโยชน์อย่างอื่นในปีภาษีนั้นจำนวนเท่าใด และกรมสรรพากรจะแจ้งไปยังบุคคลดังกล่าวว่ามีภาษีที่ชำระไว้เกินหรือไม่ ถ้าหากมีภาษีที่ชำระไว้เกินแล้วบุคคลนั้นก็ต้องมาดำเนินการขอคืนภาษีหรือหากชำระขาดไปบุคคลนั้นก็ต้องมาชำระให้ครบนั่นเอง

ในส่วนของการคืนภาษีอากรนั้นจะถูกกำหนดไว้ใน Taxes Management Act 1970 มาตรา 30²³ ซึ่งจะกล่าวถึงกรณีการคืนภาษีที่จ่ายเกินและกรณีอื่นๆ ซึ่งมาตรา 30(1) นั้นกำหนดให้การคืนภาษีเงินได้ (income tax) และภาษีส่วนแบ่งของกำไร (capital gain tax) นั้นหากมีการคืนให้กับบุคคลใดไปโดยที่บุคคลนั้นไม่ควรได้รับการคืนภาษีดังกล่าวแล้วก็จะถือว่าเงินค่าภาษีจำนวนนั้นจะต้องได้รับการประเมินใหม่และให้ถือว่ายังไม่ได้มีการชำระค่าภาษีอากรเท่ากับจำนวนที่คืนไปนั่นเอง แต่มาตรา 30(1) นั้นไม่ให้ใช้กับการคืนภาษีตามมาตรา 29²⁴ ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับกรณีที่ไม่ได้

²³ Section 30 Recovery of overpayment of tax, etc.

(1) Where an amount of income tax or capital gains tax has been repaid to any person which ought not to have been repaid to him, that amount of tax may be assessed and recovered as if it were unpaid tax.

(1A) Subsection (1) above shall not apply where the amount of tax which has been repaid is assessable under section 29 of this Act.

(1B) Subsections (2) to (8) of section 29 of this Act shall apply in relation to an assessment under subsection (1) above as they apply in relation to an assessment under subsection (1) of that section; and subsection (4) of that section as so applied shall have effect as if the reference to the loss of tax were a reference to the repayment of the amount of tax which ought not to have been repaid.....

²⁴ Section 29 Assessment where loss of tax discovered.

(1) If an officer of the Board or the Board discover, as regards any person (the taxpayer) and a year of assessment—

(a) that any income which ought to have been assessed to income tax, or chargeable gains which ought to have been assessed to capital gains tax, have not been assessed, or

ประเมินภาษีซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือ รายได้ที่จะจะต้องถูกประเมินภาษีนั้นไม่ได้มีการประเมินและจัดเก็บรายได้ดังกล่าว หรือการประเมินนั้นไม่สามารถใช้ได้ หรือเป็นกรณีของรัฐคืนภาษีให้มากเกินไป หากเจ้าหน้าที่เห็นสมควรก็ให้ประเมินและจัดเก็บภาษีนั้นใหม่ เว้นแต่ว่าการที่ไม่ได้มีการประเมินภาษีดังกล่าวเกิดจากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีผิดพลาดไปและข้อเท็จจริงในแบบแสดงรายการนั้นเป็นไปตามแนวปฏิบัติในขณะนั้น หากเข้าหลักเกณฑ์นี้แล้วจำนวนภาษีดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมารวมประเมินในปีภาษีที่ค่าภาษีนั้นเกิดขึ้น และไม่ถือว่าเป็นภาษีที่ค้างชำระตามมาตรา 30

ในกรณีของมาตรา 29 นั้น หากเจ้าหน้าที่เห็นว่าควรจะต้องมีการประเมินและจัดเก็บภาษีนั้นแล้วก็จะต้องนำมาตรา 30 มาใช้บังคับ กล่าวคือ ถ้าการคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีนั้นเป็นเหตุให้รัฐเสียรายได้ และเป็นผลมาจากการยื่นแบบแสดงรายการที่ผิดพลาดซึ่งความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากความประมาทเลินเล่อของผู้เสียภาษีเอง ดังนั้นจำนวนค่าภาษีนั้นก็ต้องถูกประเมินและจัดเก็บภาษีและจะถือว่าเป็นภาษีที่ค้างชำระตามมาตรา 30

(b) that an assessment to tax is or has become insufficient, or

(c) that any relief which has been given is or has become excessive,

the officer or, as the case may be, the Board may, subject to subsections (2) and (3) below, make an assessment in the amount, or the further amount, which ought in his or their opinion to be charged in order to make good to the Crown the loss of tax.

(2) Where—

(a) the taxpayer has made and delivered a return under section 8 or 8A of this Act in respect of the relevant year of assessment, and

(b) the situation mentioned in subsection (1) above is attributable to an error or mistake in the return as to the basis on which his liability ought to have been computed,

the taxpayer shall not be assessed under that subsection in respect of the year of assessment there mentioned if the return was in fact made on the basis or in accordance with the practice generally prevailing at the time when it was made.

(3) Where the taxpayer has made and delivered a return under section 8 or 8A of this Act in respect of the relevant year of assessment, he shall not be assessed under subsection (1) above

(a) in respect of the [F2year of assessment] mentioned in that subsection; and

(b)... in the same capacity as that in which he made and delivered the return,

unless one of the two conditions mentioned below is fulfilled.

(4) The first condition is that the situation mentioned in subsection (1) above was brought about carelessly or deliberately by the taxpayer or a person acting on his behalf.

3.2.2 หลักทั่วไปของลาภมิควรได้ในประเทศอังกฤษ

สำหรับหลักกฎหมายลาภมิควรได้ของประเทศอังกฤษนั้นได้วางหลักเกณฑ์เรื่องกฎหมายลาภมิควรได้ไว้ดังนี้

1. จำเลยจะต้องร่ำรวยขึ้น

กรณีนี้กฎหมายใช้คำว่า “benefit” หรือ “enrichment” ซึ่งหมายความว่าจำเลยได้รับประโยชน์ที่มีมูลค่าสามารถตีราคาได้ โดยการได้มานี้สามารถตีความได้ค่อนข้างกว้างเนื่องจากกฎหมายให้อิสระบุคคลในการที่จะเลือก (freedom of choice) ว่าสิ่งใดนั้นมีมูลค่า (value) ถึงแม้ว่าประโยชน์ที่จำเลยได้รับมานั้นจะเป็นประโยชน์ที่สามารถจับต้องได้ เช่น การชำระหนี้ บุคคลนั้นก็ยังสามารถต่อสู้ได้ว่าการชำระหนี้ที่ไม่มีมูลค่าที่โจทก์จะถือว่าเป็นประโยชน์ที่จำเลยได้รับไป ซึ่งหลักการนี้ได้มีคำพิพากษาไว้ในคดี *Cressman v. Coys of Kensington (Sales) Ltd.* โดยศาลวินิจฉัยว่า หลักกฎหมายทั่วไปนั้นวางหลักว่าประโยชน์ที่จำเลยได้รับจะถือว่ามีมูลค่าก็ต่อเมื่อเป็นประโยชน์ที่เกิดกับตัวจำเลยเองเท่านั้น ซึ่งเรียกว่า “subjective devaluation” และ ผู้พิพากษา Lord Nicholls ในคดีของ *Sempra Metals Ltd v IRC* ก็ได้วินิจฉัยว่าสิ่งที่สำคัญที่สุดในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้นั้นก็คือ จะต้องเป็นประโยชน์ที่เกิดขึ้นและมีมูลค่าโดยเฉพาะเจาะจงกับจำเลยคนนั้นเท่านั้น จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงสามารถสรุปได้ว่าคำว่าประโยชน์นั้นไม่จำเป็นจะต้องมีมูลค่าในทางตลาดกับบุคคลอื่นๆเสมอไป ดังนั้นจึงอาจเกิดกรณีที่ประโยชน์ที่จำเลยได้รับไปนั้นไม่มีมูลค่าที่จะถือว่าจำเลยร่ำรวยขึ้นได้ ซึ่งหลักนี้เรียกว่า “subjective devaluation”²⁵

1.1 ประโยชน์ (objective benefit)

1.1.1 ประโยชน์ในแง่ลบและแง่บวก (Positive and Negative Benefits)

ประโยชน์นั้นสามารถเป็นได้ทั้งประโยชน์ในแง่ลบและในแง่บวก ซึ่งประโยชน์ในแง่บวกนั้นคือกรณีที่จำเลยได้รับประโยชน์เป็นทรัพย์สินที่สามารถตีราคาเป็นเงินได้ เช่น การได้รับเงิน การได้รับทรัพย์สินอย่างเช่นอสังหาริมทรัพย์หรือสินค้าอื่นๆ การที่อสังหาริมทรัพย์หรือสินค้าอื่นนั้นมีมูลค่าเพิ่มขึ้นเนื่องจากเกิดการพัฒนาทรัพย์สินดังกล่าว หรือ สิทธิเรียกร้องในหนี้สิน เป็นต้น

²⁵ Andrew Burrows, *The Law of Restitution* (Great Clarendon Street: Oxford, 2012), p.44-45.

ส่วนประโยชน์ในแง่ลบนั้นคือประโยชน์ที่ได้รับมาโดยไม่สมัครใจซึ่งกรณีนี้นักกฎหมายอังกฤษบางท่านนั้นเห็นว่าเป็นการเสียสละที่ไม่เป็นธรรม (unjust sacrifice) คือกรณีที่จำเลยได้รับประโยชน์ซึ่งตนเองไม่ต้องออกค่าใช้จ่ายเองซึ่งเกิดขึ้นจากการกระทำของโจทก์ เช่น การได้รับบริการ การใช้ที่ดิน ทรัพย์สินหรือเงินของบุคคลอื่น การถูกปลดหนี้โดยบุคคลที่สาม เป็นต้น ซึ่งถึงแม้ว่ากรณีดังกล่าวจะไม่ถือว่าเป็นการได้รับประโยชน์ก็ตามแต่ก็ยังคงถือว่ามีมูลค่าที่สามารถตีราคาได้ กล่าวคือ การที่บุคคลใดประหยัดเงินไปได้ 100 ปอนด์ก็เท่ากับว่าบุคคลนั้นได้รับเงินไป 100 ปอนด์นั่นเอง²⁶

1.1.2 บัญชีธนาคาร (bank account)

ในทางปฏิบัติมองว่าสิทธิในการชำระหนี้ของบุคคลใดๆ นั้นเป็นสิ่งสำคัญอย่างหนึ่งในหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้ เนื่องจากว่าเงินนั้นอาจอยู่ในรูปของกระแสเงินสดในบัญชีธนาคารก็ได้ เพราะว่าเงินนั้นเป็นประโยชน์ที่บุคคลสามารถเข้าใจได้เป็นการทั่วไป ซึ่งเงินดังกล่าวอาจจะมีการชำระให้กับจำเลยผ่านบัญชีธนาคารก็ได้ โดยบัญชีธนาคารนั้นเป็นนิติกรรมอย่างหนึ่งที่ทำให้ขึ้นและมีผลผูกพันธนาคารกับลูกค้าของธนาคารนั้นๆ หรืออาจเป็นนิติกรรมในรูปแบบของเจ้าหนี้กับลูกหนี้ก็ได้ นอกจากนี้หากลูกค้าติดหนี้ธนาคารอยู่ก็จะถือว่ามูลค่าของบัญชีธนาคารของลูกค้านั้นๆ ถูกลดไปตามจำนวนหนี้ที่ลูกค้าคนดังกล่าวเป็นหนี้กับธนาคาร ในทางกลับกันหากธนาคารให้เครดิตกับลูกค้าคนดังกล่าว ก็จะถือว่าลูกค้าคนนั้นได้รับประโยชน์เพิ่มตามจำนวนเครดิตที่ธนาคารให้กับลูกค้าคนนั้นๆ²⁷

1.1.3 การบริการ (service)

สำหรับการบริการนั้นก็ถือว่าเป็นประโยชน์อย่างหนึ่งเนื่องจากการบริการนั้นบุคคลใดๆ ก็สามารถรับการบริการดังกล่าวได้ดังนั้นกฎหมายจึงถือว่าการได้รับบริการก็คือการได้รับประโยชน์อย่างหนึ่ง ซึ่งโดยหลักแล้วไม่มีใครที่จะจ่ายค่าบริการนั้นๆ หากตนไม่ได้รับการบริการดังกล่าว เช่น การบริการตัดผม การบริการทิ้งขยะ การแสดงคอนเสิร์ต การแต่งและเขียนหนังสือ การรับสร้างบ้าน เป็นต้น²⁸

2. การที่จำเลยร่ำรวยนั้นเป็นผลมาจากค่าใช้จ่ายของโจทก์

²⁶ Ibid., p.45.

²⁷ Ibid., p.45-46.

²⁸ Ibid., p.46.

โดยหลักแล้วการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้นั้นจะต้องเป็นกรณีที่จำเลยได้รับประโยชน์เพิ่มหรือร่ำรวยขึ้นนั้นเป็นผลโดยตรงที่ทำให้โจทก์ต้องเสียค่าใช้จ่ายไป กล่าวคือ โจทก์ได้ชำระเงินให้แก่จำเลยไปโดยสำคัญผิด 100 ปอนด์ ก็เท่ากับว่าจำเลยได้รับประโยชน์เพิ่มหรือร่ำรวยขึ้น 100 ปอนด์ ก็เท่ากับที่โจทก์ได้เสียค่าใช้จ่ายไปนั่นเอง ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่โจทก์ได้เสียไปจะต้องตรงกับประโยชน์เพิ่มที่จำเลยได้รับมา แต่ก็มีคำถามว่าโจทก์จะสามารถเรียกคืนทรัพย์สินจากจำเลยได้มากกว่าที่ตนต้องเสียค่าใช้จ่ายไปได้หรือไม่

จากคำถามข้างต้นนั้นสามารถยืนยันได้แล้วว่าโจทก์สามารถเรียกคืนทรัพย์สินจากจำเลยได้มากกว่าที่ตนต้องเสียค่าใช้จ่ายไปได้ ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีของการได้รับประโยชน์เพิ่มที่ไม่ใช่ตัวเงิน อย่างเช่นการบริการ เมื่อมีการให้บริการเกิดขึ้นแล้ว ศาลสามารถกำหนดมูลค่าที่เหมาะสมสำหรับการบริการนั้นได้เอง (quantum meruit) และจะถือว่าจำเลยได้รับประโยชน์เพิ่มเท่ากับมูลค่าที่ศาลกำหนดไว้ถึงแม้ว่ามูลค่าของการบริการนั้นจะมากกว่าค่าใช้จ่ายจริงๆที่โจทก์ได้เสียไปได้ก็ตาม ดังนั้นจากกรณีดังกล่าวจึงสามารถสรุปได้ว่าค่าใช้จ่ายที่โจทก์ได้เสียไปนั้นไม่จำเป็นต้องเท่ากับมูลค่าของประโยชน์เพิ่มที่จำเลยได้รับก็ได้²⁹ และที่สำคัญการที่จะถือว่าจำเลยได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นด้วยค่าใช้จ่ายของโจทก์นั้นจะต้องเป็นการได้ประโยชน์เพิ่มขึ้นที่เป็นผลโดยตรงซึ่งมาจากทรัพย์สินหรือแรงงานของโจทก์

3. การได้รับประโยชน์นั้นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้

สำหรับกรณีที่ถือว่าไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้นสามารถเกิดขึ้นได้หลายรูปแบบแตกต่างกัน ยกตัวอย่างเช่น

3.1 การสำคัญผิด (mistake)

กรณีนี้จะถูกจัดให้อยู่ในหมวดของการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้ที่เกิดขึ้นจากสัญญา ซึ่งอาจเป็นได้ทั้งกรณีที่มีการชำระเงินไปหรือมีการได้รับประโยชน์ตอบแทนอื่น (benefit in kind) ไปโดยสำคัญผิดก็ได้ สำหรับกรณีการชำระเงินไปโดยสำคัญผิดนั้นคือ กรณีที่บุคคลผู้ที่ชำระเงินไปนั้นสำคัญผิดว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระเงินตามกฎหมายให้แก่บุคคลผู้ที่ได้รับเงินนั้น ซึ่งถ้าหากเป็นกรณีการชำระเงินนั้นจะพิสูจน์ได้ง่ายกว่ากรณีที่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนอื่น เนื่องจากการได้รับประโยชน์ตอบแทนอื่นนั้นอาจเป็นได้หลายกรณีเช่น โจทก์ไปทำให้สิ่งของ เช่น รถยนต์หรือเครื่องจักร

²⁹ Ibid., p.64.

หรือที่ดินของจำเลยนั้นดีขึ้นหรือได้รับการแก้ไขซ่อมแซม ได้รับการพัฒนาปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้น เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไปให้แก่จำเลยโดยสำคัญผิดอีกด้วย³⁰ โดยการสำคัญผิดนั้นสามารถเกิดได้ 2 กรณีคือ การสำคัญผิดในข้อเท็จจริง (mistake of fact) ซึ่งเป็นความสำคัญผิดเกี่ยวกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหรือเป็นอยู่หรือเป็นการไม่ทราบข้อเท็จจริงหรือหลงผิดเข้าใจในข้อเท็จจริงที่ผิดไปจากความเป็นจริง³¹ และการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย (mistake of law) ซึ่งเป็น การเข้าใจผิดว่าไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ หรือไม่ทราบว่ากฎหมายกำหนดไว้อย่างไร หรือเป็นการเข้าใจผิดในข้อกฎหมาย³²

3.2 การถูกบังคับข่มขู่ (duress)

เป็นกรณีที่โจทก์ถูกกดดันให้มอบประโยชน์เพิ่มให้แก่จำเลยเนื่องจากถูกจำเลยหรือบุคคลที่สามข่มขู่ ซึ่งอาจเป็นการข่มขู่ว่าจะทำอันตรายต่อร่างกายโจทก์หรือบุคคลอื่นซึ่งเกี่ยวข้อง กับโจทก์ก็ได้ หรืออาจถูกข่มขู่ว่าจะสร้างความเสียหายแก่ทรัพย์สินของโจทก์ก็ได้ เว้นแต่เป็นการข่มขู่จะใช้สิทธิตามกฎหมายหรือสิทธิตามปกตินิยม กรณีนี้จะไม่ถือว่าเป็นการข่มขู่ที่จะสามารถมาใช้สิทธิเรียกทรัพย์สินโดยหลักลาภมิควรได้³³

3.3 การกระทำการของรัฐที่เกินขอบอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย (ultra vires)

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการที่รัฐใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในลักษณะที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนนั้นจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้รัฐทำได้ ดังนั้นจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติให้รัฐสามารถเรียกเก็บเงินจากประชาชนเพื่อที่จะปกป้องคุ้มครองสิทธิของประชาชนในกรณีที่มีการใช้อำนาจเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด และต้องมีกฎหมายที่ให้รัฐสามารถใช้จ่ายเงินได้เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของรัฐหากเกิดกรณีที่มีการใช้อำนาจรัฐเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดเช่นกัน

สำหรับกรณีที่รัฐกระทำการเรียกเก็บเงินจากเอกชนหรือรัฐใช้จ่ายเงินโดยการกระทำการดังกล่าวเกินขอบอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย (ultra vires) ที่กำหนดให้รัฐสามารถทำได้นั้นเป็น หลักเกณฑ์ที่เกิดขึ้นโดยคำพิพากษาของศาลในคดี Woolwich Equitable Building Society v IRC ซึ่งวินิจฉัยว่า เงินที่เอกชนได้จ่ายให้กับรัฐไม่ว่าจะเป็นในรูปของภาษีหรืออากรอื่น ๆ นั้นหากปรากฏว่า

³⁰ Ibid., p.202-243.

³¹ ชัญญานิษฐ์ เชี่ยวชาญศิลป์, "ความสำคัญผิดในข้อกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 47.

³² Ibid.

³³ Andrew Burrows, *The Law of Restitution*, p.255.

การเรียกเงินดังกล่าวนั้นเป็นการกระทำที่เกินขอบอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายแล้ว เอกชนก็สามารถเรียกคืนเงินได้โดยใช้หลักกฎหมายลาภมิควรได้ ซึ่งต่อมาคำพิพากษานี้ก็ได้กลายเป็นหลักกฎหมายที่สำคัญมากข้อหนึ่งสำหรับกฎหมายลาภมิควรได้ ซึ่งมีการเรียกหลักกฎหมายนี้ว่า “Woolwich Principle”³⁴

ส่วนกรณีที่รัฐได้ใช้จ่ายเงินไปโดยเกินขอบอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายนั้นได้มีคำพิพากษาของศาลในคดี Auckland Harbour Board v R ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าคณะองคมนตรีได้ระงับการจ่ายเงินของกระทรวงการรถไฟ (Ministry of Railways) เป็นเงินจำนวน 7,500 ปอนด์ เนื่องจากการจ่ายที่ใช้อำนาจเกินขอบอำนาจตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นจำนวนเงินดังกล่าวจึงสามารถเรียกคืนทรัพย์ได้โดยหลักลาภมิควรได้ โดย Viscount Haldane นักกฎหมายชาวอังกฤษได้กล่าวว่ากรณีที่รัฐได้จ่ายเงินไปโดยไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจไว้นั้นเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายและเป็นการกระทำการเกินของอำนาจที่กฎหมายกำหนด และสามารถเรียกคืนได้โดยใช้หลักกฎหมายลาภมิควรได้และน่าจะรวมถึงกรณีที่รัฐได้จ่ายเงินไปโดยความผิดพลาดเช่นกัน³⁵

3.2.3 การนำหลักลาภมิควรได้มาปรับใช้กับการคืนภาษีอากร

สำหรับการนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้กับการคืนภาษีอากรนั้น ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่ามีคำพิพากษาในคดี Woolwich Equitable Building Society v IRC ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าโจทก์ถูกเรียกเก็บเงินค่าภาษีอากรเป็นจำนวนเงินทั้งหมด 57,000,000 ปอนด์ ซึ่งโจทก์ได้คัดค้านว่าการเรียกเก็บเงินดังกล่าวเป็นการกระทำที่เกินขอบอำนาจของกรมสรรพากรอังกฤษ ทำให้การเรียกเก็บเงินดังกล่าวไม่สามารถบังคับใช้ได้ตามกฎหมาย โจทก์จึงมาขอคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าว ซึ่งผู้พิพากษาศาลสูง ได้วินิจฉัยว่าการเรียกเก็บเงินจำนวนดังกล่าวนั้นเป็นการกระทำที่เกินขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนด และวินิจฉัยให้โจทก์ได้รับเงินจำนวนดังกล่าวคืน แต่กรมสรรพากรอังกฤษปฏิเสธที่จะจ่ายค่าดอกเบี้ยของเงินจำนวนดังกล่าว ซึ่งเป็นเงินจำนวน 6,730,000 ปอนด์ซึ่งตามกฎหมายแล้วดอกเบี้ยนั้นจะขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาลว่าโจทก์ควรจะได้รับหรือไม่

คำพิพากษาดังกล่าวนั้นถือเป็นคำพิพากษาที่สำคัญเรื่องหนึ่งที่วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ในระบบกฎหมาย Common Law ให้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้นเนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 30 ของกฎหมาย Taxes Management Act 1970 ที่ใช้บังคับอยู่นั้นไม่สามารถนำมาปรับใช้

³⁴ Ibid., p.498-499.

³⁵ Ibid., p.517-518.

กับกรณีที่มีการชำระภาษีเกินไปกว่าที่ควรจะเสียนั้นเกิดขึ้นจากการกระทำเกินขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดของรัฐได้ทั้งที่กรณีแบบนี้เกิดขึ้นอยู่บ่อยๆนั่นเอง³⁶

³⁶ Ibid., p.501-502.

บทที่ 4
แนวทางการปรับปรุงหลักเกณฑ์การคืนภาษีอากรตามกฎหมายไทย
โดยอาศัยหลักสามัญคดี

4.1 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักสิทธิติดตามเอาคืนและหลักกฎหมายอื่นมาใช้กับการคืนภาษีอากร

4.1.1 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้กับการคืนภาษีอากร
สำหรับการขอคืนภาษีอากรโดยเอกชนนั้นจะแตกต่างกับกรณีการเรียกคืนภาษีอากรของรัฐจากเอกชน เนื่องจากตามกฎหมายมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากรประเภทต่างๆไว้ครอบคลุมเกือบทั้งหมดแล้ว ไม่ว่าจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร เป็นต้น แต่ก็ยังมีบางกรณีที่กฎหมายนั้นไม่สามารถตีความหรือขยายความได้หมดทุกกรณีจึงเป็นปัญหาในการปรับใช้กฎหมาย

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าหลักสิทธิติดตามเอาคืนนั้นโดยทฤษฎีแล้วจะต้องปรับใช้กับการติดตามเอาคืนทรัพย์สินที่เป็นทรัพย์สินเฉพาะสิ่งเท่านั้นตามหลักที่ว่าเจ้าของกรรมสิทธิ์จะต้องบ่งชี้ทรัพย์สินซึ่งเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของตนได้ (specification of thing) ทำให้การนำมาปรับใช้กับการติดตามเอาคืนเงินตรา นั้นไม่เหมาะสม

จากการศึกษาพบว่าคำพิพากษาศาลฎีกาหลายฉบับที่นำสิทธิติดตามเอาคืนมาใช้กับเงินตราด้วยรวมถึงคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีภาษีอากร เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557 ระหว่างห้างหุ้นส่วนจำกัด เจียรไนดีเวลลอปเม้นท์ โจทก์ และ กรมสรรพากร จำเลย โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนจำกัด จำเลยเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายโดยเป็นหน่วยงานของรัฐมีหน้าที่จัดเก็บและคืนภาษีอากร เมื่อระหว่างเดือนมกราคม 2552 ถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2552 เจ้าพนักงานบังคับคดีสำนักงานบังคับคดีจังหวัดนครปฐม ประกาศขายทอดตลาดที่ดินของจำเลยในคดีแพ่งหมายเลขแดงที่ 3014/2542 ของศาลจังหวัดนครปฐม โจทก์เป็นผู้ซื้อที่ดินรวมทั้งหมด 21 แปลง ในราคา 1,800,000 บาท และโจทก์ได้ชำระค่าที่ดินให้แก่เจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว ต่อมาวันที่ 20 เมษายน 2552 และวันที่ 15 พฤษภาคม 2553 โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดิน 7 แปลง และ 14 แปลงมาเป็นของโจทก์โดยเจ้าพนักงานที่ดินกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ในการจดทะเบียน 1,241,238 บาท และ

1,971,000 บาท โจทก์เป็นผู้จ่ายเงินค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ 37,238 บาท และ 59,130 บาทและรายได้ ส่วนท้องถิ่น 3,723 บาท และ 5,913 บาทตามลำดับแต่เจ้าหน้าที่การเงินและบัญชีได้พิมพ์ว่าได้รับเงิน จาก นายทวีศักดิ์ แต่พาดพิงเจริญ

ระหว่างที่โจทก์จดทะเบียนโอนที่ดินมาเป็นของโจทก์นั้น มีการบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาออก ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ. 2552 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2552 ซึ่งมีผลใช้บังคับย้อนไปตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2552 ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ เหลือร้อยละ 0.1 กับการโอนทุกประเภทที่อยู่ในความหมายของคำว่า “ขาย” โดยพระราช กฤษฎีกาฉบับนี้ใช้สำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ที่กระทำตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2552 ถึงวันที่ 28 มีนาคม 2553 และยังมีภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นที่คิดอัตราร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องชำระ เมื่อรวมภาษีธุรกิจเฉพาะกับภาษีรายได้ส่วนท้องถิ่นแล้วจึง ลดหย่อนภาษีเหลืออัตราร้อยละ 0.11 ดังนั้นการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ของโจทก์จึงเข้าข่ายได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีอากร จำเลยมีหน้าที่ต้องคืนเงินภาษีธุรกิจเฉพาะและรายได้ส่วนท้องถิ่นส่วนที่ ได้รับลดหย่อนเป็นเงิน 102,470.53 บาท โจทก์จึงติดต่อขอรับเงินค่าภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีรายได้ ส่วนท้องถิ่นคืนจากจำเลย แต่จำเลยไม่คืนให้โดยอ้างว่าภาษีอากร กล่าวคือภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าว นั้นเรียกเก็บจากผู้ขายที่ดิน ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจึงต้องเป็นผู้ขายที่ดินดังกล่าวเท่านั้น เมื่อโจทก์เป็นผู้ ซื้อจึงไม่มีสิทธิมาขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะจำนวนดังกล่าว ซึ่งศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 91/7 บัญญัติให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะและมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การขอคืน ภาษีธุรกิจเฉพาะให้กระทำตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ (1) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี ภายในสามปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้ใช้ บังคับแก่กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น มิอาจตีความขยายรวมไปถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บภาษีแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไปด้วย กรณีนี้สำนักงานบังคับคดี จังหวัดนครปฐมเป็นผู้ดำเนินการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เพื่อบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ของศาลเพื่อชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่ของนายทวีศักดิ์ นายทวีศักดิ์จึงเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ตามข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีระบุให้ผู้ซื้อต้องเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอน และค่าภาษีต่างๆจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 91/7 และในหนังสือขอให้จดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อระบุให้เจ้าพนักงานที่ดินเรียกเก็บค่าธรรมเนียมและค่าภาษี

ต่างจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจากผู้ซื้อ เมื่อช่วงเวลาที่โจทก์จดทะเบียนรับโอนที่ดินทั้ง 21 แปลง อยู่ภายใต้บังคับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ. 2542 ให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 91/6 (3) ลงเหลืออัตราร้อยละ 0.11 ซึ่งเป็นอัตราที่รวมภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่เป็นรายได้ของท้องถิ่น ดังนั้นนายทวิศักดิ์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในส่วนที่กฎหมายกำหนดให้ลดอัตราลงและจำเลยย่อมไม่มีสิทธิยึดเงินค่าภาษีในส่วนที่โจทก์จ่ายไปดังกล่าว การฟ้องคดีขอคืนค่าภาษีจากจำเลยในคดีนี้จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร ดังที่จำเลยอุทธรณ์และมีได้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียดังที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมา โจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวคืนและมีอำนาจฟ้องให้จำเลยคืนเงินภาษีได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยคืนเงินภาษีแก่โจทก์นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น”

ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8482/2557 สำหรับข้อเท็จจริงดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ของภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วพบว่ามาตรา 91/7 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นคือบุคคลที่ประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจากข้อเท็จจริงนั้นเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ขายทอดตลาดโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีซึ่งเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) ดังนั้นจึงเป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะคือนายทวิศักดิ์ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินที่ถูกขายทอดตลาด ตามมาตรา 91/7 แต่ในข้อเท็จจริงนั้นโจทก์เป็นผู้จ่ายเงินค่าภาษีธุรกิจเฉพาะไปแทนนายทวิศักดิ์ ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินที่ถูกขายทอดตลาด เนื่องมาจากข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีและหนังสือขอให้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้ซื้อกำหนดให้โจทก์ต้องเป็นผู้ชำระค่าภาษีอากรดังกล่าว ข้อเท็จจริงในส่วนนี้เมื่อวิเคราะห์แล้วเห็นว่าข้อสัญญานั้นเป็นการตกลงให้ผู้ซื้อเป็นผู้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแทนผู้ขาย แต่ตามหลักของกฎหมายภาษีนี้นักยังคงถือว่าเงินค่าภาษีอากรที่โจทก์ได้จ่ายไปแทนนั้นเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วย

อย่างไรก็ตามเมื่อศาลวินิจฉัยว่า “จำเลยไม่มีสิทธิยึดเงินจำนวนดังกล่าวไว้” กรณีนี้ศาลฎีกา น่าจะนำหลักกฎหมายเรื่องกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนมาปรับใช้แก่กรณีนี้ ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่าตามหลักทฤษฎีแล้วหลักกฎหมายเรื่องกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืนนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องบังคับทรัพย์ซึ่งเป็นวัตถุแห่งกรรมสิทธิ์ของตนได้และจะต้องเป็นทรัพย์เฉพาะสิ่งเท่านั้นและเจ้าของกรรมสิทธิ์จะสามารถใช้สิทธิเหนือทรัพย์ของตนเท่านั้น ดังนั้นเจ้าของกรรมสิทธิ์จะไม่สามารถเรียกร้องจำนวนเงินเป็นมูลค่าทรัพย์สินซึ่งเป็นเรื่องของสิทธิเรียกร้องต่อความรับผิดชอบของตัวบุคคลไม่ใช่เรื่องทรัพย์สินที่ได้ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ดังนั้นกรณีนี้จึงไม่สามารถปรับใช้มาตรา 1336 เพื่อเรียกจำนวนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวได้ จึงเกิดปัญหาว่าหากโจทก์ซึ่งเป็นผู้เสียค่าภาษีธุรกิจเฉพาะแทนไปนั้นไม่สามารถขอคืนค่าภาษีอากรดังกล่าวได้แล้วน่าจะไม่เป็นธรรมกับโจทก์ หากจะให้โจทก์ไปขอให้นายทวิศักดิ์มอบอำนาจให้กับโจทก์มาขอคืนในนามของนายทวิศักดิ์ก็จะเป็นการยุ่งยาก อีกทั้งดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่าเงินค่าภาษีที่โจทก์ออกให้แทนนั้นก็ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของนายทวิศักดิ์ หากนายทวิศักดิ์ได้ชำระภาษีเงินได้ไปแล้วก็ต้องไปทำการขอคืนภาษีเงินได้อีกครั้งหนึ่ง เนื่องจากเมื่อขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วจำนวนเงินดังกล่าวก็ลดลงไปด้วยนั่นเอง จึงเป็นที่มาของคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้

ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าปัญหาตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้อยู่ที่ข้อสัญญาท้ายประกาศเจ้าพนักงานบังคับคดีและหนังสือขอให้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์อสังหาริมทรัพย์ที่กำหนดให้ “ผู้ซื้อได้จะต้องเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอนค่าภาษีต่างๆจากการขายอสังหาริมทรัพย์และค่าอากรตามประมวลรัษฎากร” ทำให้ไม่สามารถปรับใช้บทบัญญัติมาตรา 91/11 ได้นั่นเอง แต่จากข้อเท็จจริงนั้นโจทก์ได้ชำระภาษีเกินไปกว่าที่ควรจะต้องเสียเนื่องจากได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นของท่านศาสตราจารย์จิติ ดิงศรัทย์ ในเรื่องการขอคืนภาษีในส่วนที่เจ้าหน้าที่เรียกเก็บเกินกว่าที่ผู้เสียภาษีควรจะต้องเสีย ซึ่งได้ให้หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 ไว้ว่า “เห็นจะต้องแก้ปัญหว่าทรัพย์สินใดได้มาโดยมีมูลจะอ้างกฎหมายได้ ไม่เป็นลาภมิควรได้ ทรัพย์สินใดที่ได้มาโดยถูกโจทก์เรียกเก็บตาม ประมวลรัษฎากรก็ไม่ใช่ลาภมิควรได้ ถึงแม้จะเรียกเก็บนอกเหนือจากที่เรียกได้ตามกฎหมาย จะมีอะไรอีกที่เป็นลาภมิควรได้ ละเมิดก็อายุความ 1 ปี หรือ 10 ปี เหมือนลาภมิควรได้” ซึ่งตามหมายเหตุนี้คงมีความหมายว่า ในการเรียกเก็บภาษีส่วนที่เกินมาจากที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บได้นั้น น่าจะต้องถือว่าเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะ

อ้างตามกฎหมายจึงเป็นลาภมิควรได้¹ ดังนั้นสำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ควรจะนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้มากกว่าการใช้หลักกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืน

4.1.2 ความไม่เหมาะสมของการนำหลักกฎหมายอื่นมาใช้บังคับ

เนื่องจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์สำหรับกรณีที่รัฐเรียกคืนค่าภาษีอากรที่รัฐได้คืนให้กับผู้เสียภาษีที่มาขอคืนไปแต่ในภายหลังพบว่าผู้นั้นไม่มีสิทธิมาขอคืนค่าภาษีอากรดังกล่าว ทำให้มีการตีความกรณีดังกล่าวออกเป็น 2 แนวคิดด้วยกันว่า การที่รัฐได้คืนภาษีอากรไปให้แก่บุคคลผู้ไม่มีสิทธิมาขอคืนนั้นถือว่าเป็นการจ่ายเงินให้แก่บุคคลดังกล่าวไปโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จึงนำหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้และอายุความของเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้แก่กรณีนั้น และคำวินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาอีกแนวหนึ่งเห็นว่าการที่รัฐได้คืนภาษีอากรให้แก่ผู้ที่ไม่ใช่ผู้เสียภาษีนั้นถือว่าจำนวนภาษีที่บุคคลนั้นได้รับคืนไปเข้าข่ายเป็นภาษีอากรค้าง²ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร³ หรือตีความว่าเป็นภาษีที่ยังไม่ได้ชำระตามพระราชบัญญัติสรรพสามิตจึงอยู่ในหลักเกณฑ์อายุความตามมาตรา 193/31⁴ ซึ่งมีกำหนดอายุความ

¹ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452, หน้า 66.

² คำสั่งคณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร สาขาสังคม การบริการราชการแผ่นดินและการบังคับใช้กฎหมาย ที่ สค 8/2557 ซึ่งมีความสำคัญดังนี้ “...ภาษีอากรที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดแก่บุคคลทั้งสี่และบุคคลดังกล่าวยังไม่ชำระเงินหรือส่งคืนเงินที่เกิดขึ้นเป็นภาษีอากรค้างที่กรมสรรพากรมีอำนาจตามประมวลรัษฎากรในการเรียกภาษีอากรที่คืนไป ยังผู้เสียภาษีอากรกลับคืนมาได้ กรมสรรพากรควรใช้อำนาจตามกฎหมายดังกล่าว...”

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 บัญญัติว่า สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้เป็นอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้

ถึง 10 ปี จึงเกิดปัญหาว่าแท้จริงแล้วกรณีดังกล่าวนั้นควรมีกำหนดอายุความ 1 ปี ตามหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้หรืออายุความ 10 ปีตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องอายุความของสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรของรัฐ

สำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าการคืนภาษีอากรที่ผิดพลาดของรัฐนั้นเข้าข่ายเป็นภาษีที่ชำระไม่ครบถ้วน ซึ่งเป็นภาษีอากรค้างและมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 นั้นได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551 ระหว่าง กรมสรรพสามิต โจทก์ และ บริษัทเอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) จำเลย โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย โดยเป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง จำเลยเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทมหาชนจำกัด ประกอบอุตสาหกรรมผลิตและขายหรือจำหน่ายน้ำมันปิโตรเลียมทุกชนิด การที่จำเลยผลิตน้ำมันปิโตรเลียมและน้ำมันในราชอาณาจักรจึงเป็นการผลิตสินค้าขึ้นในราชอาณาจักร จำเลยจึงเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการชำระภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 10 (1) (ก) และมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายกำหนดระยะเวลาชำระภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 และต้องชำระภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีกร้อยละ 10 ของภาษีสรรพสามิตดังกล่าวตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2527 ทั้งนี้จำนวนภาษีซึ่งจำเลยได้ชำระไว้ดังกล่าวหากต่อมาจำเลยนำน้ำมันที่ได้ชำระภาษีแล้วเติมให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว จำเลยมีสิทธิขอคืนภาษีสรรพสามิตของปริมาณน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมให้แก่เรือดังกล่าวและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยตามมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 จำเลยได้ยื่นขอคืนค่าภาษีสรรพสามิตซึ่งจำเลยได้ชำระไว้ โดยอ้างและแสดงหลักฐานว่า จำเลยได้เติมน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันโดยแสดงชนิดและปริมาณของน้ำมันให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว โจทก์ได้ตรวจสอบพยานหลักฐานที่จำเลยนำมาแสดงแล้วเชื่อตามที่จำเลยกล่าวอ้าง จึงได้คืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยให้แก่จำเลยตามจำนวนที่จำเลยกล่าวอ้างดังกล่าว ต่อมาโจทก์ได้รับแจ้งจากกรมศุลกากรว่าเอกสารและพยานหลักฐานที่จำเลยนำมาแสดงเพื่อขอคืนค่าภาษีและได้รับคืนภาษีไปแล้วนั้น แท้ที่จริงมิได้มีการเติมน้ำมันตามชนิดและปริมาณให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ดังกล่าวแต่อย่างใด จำเลย

จึงไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย และมีหน้าที่ต้องคืนเงินค่าภาษีดังกล่าวให้แก่โจทก์ โดยปริมาณน้ำมันชนิดต่างๆที่มีการตรวจพบว่าไม่ได้เติมให้แก่เรือตามที่จำเลยอ้างทั้ง 23 ครั้ง คิดเป็นค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยที่จำเลยได้รับคืนไปและมีหน้าที่ต้องคืนให้โจทก์เป็นจำนวนทั้งสิ้น 6,111,956.10 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของจำนวนเงินค่าภาษีดังกล่าวนับแต่วันที่ได้รับคืนค่าภาษีจนกว่าจะคืนค่าภาษีเสร็จ ดอกเบี้ยคำนวณถึงวันฟ้องเป็นเงิน 4,023,604.24 บาท รวมกับต้นเงินค่าภาษีแล้วเป็นเงินทั้งสิ้น 10,135,560.34 บาท โจทก์ทวงถามแล้ว แต่จำเลยเพิกเฉย ขอให้บังคับจำเลยคืนเงินค่าภาษีพร้อมดอกเบี้ยรวมจำนวน 10,135,560.34 บาท แก่โจทก์ และให้ชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีของต้นเงิน 6,111,956.10 บาท นับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ

จำเลยให้การว่า คำฟ้องของโจทก์เคลือบคลุม ทำให้จำเลยไม่เข้าใจและไม่อาจให้การต่อสู้คดีได้ชัดเจน เนื่องจากโจทก์มิได้กล่าวให้แจ้งชัดว่า เพราะเหตุใดจึงมิได้มีการเติมน้ำมัน ทั้ง ๆ ที่โจทก์ยอมรับว่าในการขอคืนภาษีจำเลยได้เสนอหลักฐานต่าง ๆ และโจทก์ได้คืนภาษีให้จำเลยไปแล้ว นอกจากนี้โจทก์มิได้กล่าวให้แจ้งชัดว่า จำเลยมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของมาตรา 102 (4) อย่างไรบ้าง คดีของโจทก์ขาดอายุความ 1 ปี ไม่ว่าจะป็นอายุความเรื่องลาภมิควรได้หรือเรื่องละเมิด โดยคำฟ้องของโจทก์ไม่ใช่คำฟ้องเกี่ยวกับการติดตามเอาคืนทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 เพราะโจทก์กับจำเลยไม่ใช่ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง ลูกจ้าง หรือผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชาต่อกัน จำเลยได้รับคืนภาษีจากโจทก์โดยสุจริตและถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจากปรากฏตามหลักฐานว่ามีการนำน้ำมันเติมให้แก่เรือโดยเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรเป็นผู้ตรวจสอบรับรองและออกใบอนุญาต จำเลยจึงไม่มีหน้าที่ต้องคืนค่าภาษีและชดใช้ดอกเบี้ยแก่โจทก์ หากจำเลยต้องคืนเงินตามคำฟ้องให้โจทก์ก็ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายใดให้อำนาจโจทก์เรียกดอกเบี้ยจากจำเลย และดอกเบี้ยที่โจทก์กล่าวในคำฟ้องมิได้ระบุว่าจะคิดคำนวณตั้งแต่วันที่ใด ทั้งดอกเบี้ยส่วนที่โจทก์คำนวณเกิน 5 ปี ก็ขาดอายุความขอให้ยกฟ้อง

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยข้อต่อไปว่า คดีของโจทก์ขาดอายุความหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ฟ้องคดีนี้เกินกว่า 1 ปี ไม่ว่าจะเป็นการฟ้องเรื่องละเมิดหรือลาภมิควรได้ก็ขาดอายุความแล้ว เห็นว่า ตามคำฟ้องโจทก์มิได้กล่าวอ้างว่าจำเลยทำละเมิดต่อโจทก์ ทั้งการที่จำเลยได้รับคืนเงินค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยไปจากโจทก์ก็เนื่องจากจำเลยอ้างว่าได้นำน้ำมันที่ชำระค่าภาษีอากรแล้วเติมให้แก่

เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ และพนักงานศุลกากรได้ปล่อยเรือดังกล่าวให้ไปต่างประเทศ แล้ว จำเลยจึงใช้สิทธิขอรับภาษีที่ชำระแล้วดังกล่าวคืนตามมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งเป็นกรณีที่จำเลยได้รับคืนเงินค่าภาษีไปโดยมีมูลเหตุอันจะอ้างกฎหมายได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้มีใช้เรื่องลามิกอร์ได้ แต่เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษีที่จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมาย ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีกำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยอายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งได้แก่ วันที่จำเลยได้รับหักคืนภาษีไป ข้อเท็จจริงได้ความตามหนังสืออนุมัติให้คืนเงินภาษีว่า ในการขอคืนเงินภาษีสำหรับน้ำมันที่จำเลยอ้างว่าได้เติมให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ทั้ง 23 เที่ยว เรือ โจทก์ได้อนุมัติให้คืนเงินภาษีดังกล่าวและจำเลยนำไปหักคืนภาษีแล้วในช่วงเวลาตั้งแต่วันที่ 24 กันยายน 2535 เรื่อยมาจนถึงวันที่ 1 กันยายน 2538 อันเป็นครั้งสุดท้าย โจทก์ฟ้องคดีนี้วันที่ 18 กันยายน 2545 เมื่อนับระยะเวลาจากวันที่จำเลยได้รับหักคืนภาษีแต่ละเที่ยวเรือจนถึงวันที่ฟ้องยังไม่เกิน 10 ปี คดีของโจทก์จึงไม่ขาดอายุความ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยข้อสุดท้ายว่า จำเลยต้องรับผิดชอบชำระเงินค่าภาษีที่ได้รับคืนไปและดอกเบี้ยให้โจทก์หรือไม่ เพียงใด เมื่อได้วินิจฉัยไว้แล้วว่าเป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษี ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 137 บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน เมื่อจำเลยรับคืนเงินภาษีที่ชำระไว้แล้วจึงเป็นการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ครบถ้วน จำเลยจึงต้องเสียเงินเพิ่มตามกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระเงินเพิ่มดังกล่าว แต่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยที่โจทก์ขอ จึงชอบด้วยกฎหมาย”

ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551 ผู้เขียนไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษานี้ เนื่องจาก การที่ศาลวินิจฉัยว่า “เป็นกรณีที่จำเลยได้รับคืนเงินค่าภาษีไปโดยมีมูลเหตุอันจะอ้างกฎหมายได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้มีใช้เรื่องลามิกอร์ได้ แต่เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษีที่จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมาย ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีกำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยอายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งได้แก่วันที่จำเลยได้รับหักคืนภาษีไป” นั้นตามข้อเท็จจริงแล้วในตอนแรกการที่จำเลยได้รับเงินค่า

ภาษีอากรไว้นั้นเป็นผลมาจากการที่โจทก์เข้าใจว่าจำเลยมีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากร เนื่องจากพยานหลักฐานที่โจทก์นำมาแสดงเพื่อใช้ประกอบการดำเนินการคืนภาษีอากรนั้น โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไป จากข้อเท็จจริงในส่วนนี้จึงเป็นกรณีที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏว่าแท้ที่จริงแล้วจำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรดังกล่าว กรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ในตอนแรกจำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวมาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมากลายเป็นการได้เงินค่าภาษีอากรมาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในภายหลัง ซึ่งตามหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้นั้นถือว่าในกรณีที่ในตอนแรกได้รับทรัพย์สินโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แต่ต่อมากลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในภายหลังนั้นกฎหมายถือว่าการได้รับทรัพย์สินในตอนแรกก็เป็นการได้รับทรัพย์สินโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ทั้งหมด อีกทั้งหลักกฎหมายลาภมิควรได้ของประเทศเยอรมนีซึ่งเป็นที่มาและต้นแบบของหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ของประเทศไทย ก็วางหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้เช่นกัน ผู้เขียนจึงเห็นว่ากรณีนี้ควรจะเป็นการฟ้องเรียกเงินค่าภาษีอากรคืนโดยใช้หลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มากกว่าที่จะเป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษีที่จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมายซึ่งมีอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สำหรับประเด็นเรื่องดอกเบี้ยนั้นเนื่องจากตามหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้นั้นกำหนดให้การคืนทรัพย์สินที่ได้รับไว้เป็นเงินตามมาตรา 412 กำหนดให้การคืนเงินจะต้องเสียดอกเบี้ยนับแต่วันผิดนัดตามมาตรา 224 ซึ่งศาลจะกำหนดให้เสียดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปี ซึ่งวันผิดนัดอาจเป็นวันก่อนวันฟ้องก็ได้ โดยการเรียกดอกเบี้ยนี้เป็นไปตามหลักทั่วไปในลักษณะหนี้ไม่เกี่ยวกับหลักทั่วไปในมูลลาภมิควรได้ แต่ในคดีนี้การที่ศาลวินิจฉัยว่า “เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 137 บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน เมื่อจำเลยรับคืนเงินภาษีที่ชำระไว้แล้วจึงเป็นการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ครบถ้วน จำเลยจึงต้องเสียเงินเพิ่มตามกฎหมาย” จะเห็นได้ว่าจำนวนอัตราดอกเบี้ยนั้นแตกต่างกันมากซึ่งอัตราดอกเบี้ยตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นเมื่อคิดเป็นรายปีแล้วมีอัตราที่สูงมากเมื่อเทียบกับกรณีที่เป็นดอกเบี้ยผิดนัดตามมาตรา 224

นอกจากนี้การคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้ มาตรา 412 นั้นคำนึงถึงความสุจริตของผู้ที่ได้รับทรัพย์สินไปอีกด้วย กล่าวคือหากเป็นกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีได้รับเงินคืนไปโดยสุจริตแล้วกฎหมายกำหนดให้ต้องคืนเงินเพียงจำนวนเท่าที่เหลืออยู่ในขณะเรียกคืนนั้น จากศึกษากฎหมายต่างประเทศ

นั่นพบว่าประเทศอังกฤษมีหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้เช่นกัน แต่ไม่ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ของนิยามคำว่า “ไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมาย” ไว้อย่างชัดแจ้งเท่ากับของประเทศเยอรมนี และจากการศึกษาพบว่าคดีที่น่าหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ไปปรับใช้นั้นเป็นคดีที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติมาตรา 30 ไปปรับใช้ได้ จึงต้องมีการอาศัยคำพิพากษาของศาลในการวางหลักเกณฑ์เรื่องการนำหลักกฎหมายลาภมิควรได้มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน แต่ประเทศอังกฤษนั้นก็ได้มีการบัญญัติกฎหมายในกรณีรัฐคืนเงินค่าภาษีอากรให้เอกชนไว้อย่างชัดเจน ใน Taxes Management Act 1970 มาตรา 30 ซึ่งกล่าวถึงกรณีการคืนภาษีที่จ่ายเกินและกรณีอื่นๆ ซึ่งมาตรา 30(1) นั้นกำหนดให้การคืนภาษีเงินได้ (income tax) และภาษีส่วนแบ่งของกำไร (capital gain tax) นั้นหากมีการคืนให้กับบุคคลใดไปโดยที่บุคคลนั้นไม่ควรได้รับการคืนภาษีดังกล่าวแล้วก็จะถือว่าเงินค่าภาษีจำนวนนั้นจะต้องได้รับการประเมินใหม่และให้ถือว่ายังไม่ได้มีการชำระค่าภาษีอากรเท่ากับจำนวนที่คืนไปนั่นเอง แต่มาตรา 30(1) นั้นไม่ให้ใช้กับการคืนภาษีตามมาตรา 29⁵ ซึ่งเป็นบทบัญญัติ

⁵ Section 29 Assessment where loss of tax discovered.

(1) If an officer of the Board or the Board discover, as regards any person (the taxpayer) and a year of assessment—

(a) that any income which ought to have been assessed to income tax, or chargeable gains which ought to have been assessed to capital gains tax, have not been assessed, or

(b) that an assessment to tax is or has become insufficient, or

(c) that any relief which has been given is or has become excessive,

the officer or, as the case may be, the Board may, subject to subsections (2) and (3) below, make an assessment in the amount, or the further amount, which ought in his or their opinion to be charged in order to make good to the Crown the loss of tax.

(2) Where—

(a) the taxpayer has made and delivered a return under section 8 or 8A of this Act in respect of the relevant year of assessment, and

(b) the situation mentioned in subsection (1) above is attributable to an error or mistake in the return as to the basis on which his liability ought to have been computed,

the taxpayer shall not be assessed under that subsection in respect of the year of assessment there mentioned if the return was in fact made on the basis or in accordance with the practice generally prevailing at the time when it was made.

(3) Where the taxpayer has made and delivered a return under section 8 or 8A of this Act in respect of the relevant year of assessment, he shall not be assessed under subsection (1) above

(a) in respect of the [F2year of assessment] mentioned in that subsection; and

(b)... in the same capacity as that in which he made and delivered the return,

unless one of the two conditions mentioned below is fulfilled.

(4) The first condition is that the situation mentioned in subsection (1) above was brought about carelessly or deliberately by the taxpayer or a person acting on his behalf.

เกี่ยวกับกรณีที่ไม่ได้ประเมินภาษีซึ่งทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือ รายได้ ที่ควรจะต้องถูกประเมินภาษีนั้นไม่ได้มีการประเมินและจัดเก็บรายได้ดังกล่าว หรือการประเมินนั้นไม่สามารถใช้ได้ หรือเป็นกรณีที่รัฐคืนภาษีให้มากเกินไป หากเจ้าหน้าที่เห็นสมควรก็ให้ประเมินและจัดเก็บภาษีนั้น เว้นแต่ว่าการที่ไม่ได้มีการประเมินภาษีดังกล่าวเกิดจากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีผิดพลาดไปและข้อเท็จจริงในแบบแสดงรายการนั้นเป็นไปตามแนวปฏิบัติในขณะนั้น หากเข้าหลักเกณฑ์นี้แล้วจำนวนภาษีดังกล่าวก็ไม่ต้องนำมารวมประเมินในปีภาษีที่ค่าภาษีนั้นเกิดขึ้น และไม่ถือว่าเป็นภาษีที่ค้างชำระตามมาตรา 30

ในกรณีของมาตรา 29 นั้นหากเจ้าหน้าที่เห็นว่าควรจะต้องมีการประเมินและจัดเก็บภาษีนั้นแล้วก็ต้องนำมาตรา 30 มาใช้บังคับ กล่าวคือ ถ้าการคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีนั้นเป็นเหตุให้รัฐเสียรายได้ ซึ่งเป็นผลมาจากการยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดซึ่งความผิดพลาดดังกล่าวเกิดจากความประมาทเลินเล่อของผู้เสียภาษีเองจำนวนค่าภาษีนั้นก็ต้องถูกประเมินและจัดเก็บภาษีและจะถือว่าเป็นภาษีที่ค้างชำระตามมาตรา 30 จะเห็นได้ว่าตามบทบัญญัติมาตรา 29 และ 30 นั้นให้ถือว่าจำนวนที่คืนไปเป็นภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ ซึ่งตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 101/2551 นั้นก็วินิจฉัยเช่นเดียวกัน แต่บทบัญญัติของกฎหมายของประเทศอังกฤษก็มีข้อยกเว้นซึ่งคำนึงถึงความสุจริตของผู้ที่มาขอคืนภาษีอีกด้วย

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นผู้เขียนจึงเห็นว่า การนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้นั้นเหมาะสมกว่าการตีความว่าการเรียกคืนภาษีที่รัฐคืนไปโดยผิดพลาดนั้นเป็นภาษีที่ค้างชำระซึ่งสร้างภาระให้กับเอกชนมากเกินไปสมควร เนื่องจากโดยหลักแล้วการตีความกฎหมายนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด และหากตัวบทกฎหมายนั้นไม่ชัดเจน สามารถตีความได้หลายนัย ก็จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี⁶

4.1.3 ความไม่เหมาะสมของการนำบทบัญญัติในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายลาภมิควรได้แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ

มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁷ ได้บัญญัติให้มีการนำหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้กับการเรียกคืนทรัพย์สินที่เกิดจากการเพิกถอน

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 27.

⁷ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติว่า “การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงิน หรือให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์ที่อาจแบ่งแยกได้ ให้คำนึงถึงความเชื่อโดยสุจริตของผู้รับประโยชน์ในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองนั้นกับประโยชน์สาธารณะประกอบกัน

คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่อาจแบ่งแยกได้ จึงมีปัญหาว่าจะสามารถนำมาปรับใช้กับการที่รัฐเรียกคืนภาษีอากรจากเอกชนได้หรือไม่

จากการศึกษาพบว่า การปรับใช้มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มักจะปรับใช้กับกรณีพิพาทที่เกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองที่เป็นการให้เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันกับเงินหรือทรัพย์สินโดยตรง เช่น คำสั่งจ่ายเงินทดแทนการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ คำสั่งอนุมัติให้ได้รับทุนการศึกษา⁸ คำสั่งอนุมัติให้เบิกเงินค่าเช่าบ้าน คำสั่งให้อุปกรณ์ที่จำเป็นสำหรับการทำป่าไม้ หรือคำสั่งให้เมล็ดพันธุ์พืชแก่เกษตรกร เป็นต้น และยังไม่พบว่ามีกรณีนำมาปรับใช้กับการเรียกคืนภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม การปรับใช้มาตรา 51 เพื่อฟ้องเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายได้นั้นยังมีปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลที่พิจารณาคดีว่าคดีดังกล่าวขึ้นอยู่กับอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลใด ระหว่างศาลปกครองและศาลยุติธรรม ซึ่งความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 777/2548 ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่องเสร็จที่ 2/2551, 877/2556 และ 1385/2556 เห็นว่าการฟ้องเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายได้นั้นควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม แต่ศาลปกครองสูงสุดกลับเห็นว่าคดีดังกล่าวขึ้นอยู่กับเขตอำนาจของศาลปกครองตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 548/2550, 461/2553 และ 228/2555⁹

ดังนั้นจากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นนั้นผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรนำบทบัญญัติมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาปรับใช้กับการเรียกคืนภาษีอากร

ความเชื่อโดยสุจริตตามวรรคหนึ่งจะได้รับความคุ้มครองต่อเมื่อผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ใช้ประโยชน์อันเกิดจากคำสั่งทางปกครองหรือได้ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินไปแล้วโดยไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้หรือการเปลี่ยนแปลงจะทำให้ผู้นั้นต้องเสียหายเกินควรแก่กรณี

ในกรณีดังต่อไปนี้ ผู้รับคำสั่งทางปกครองจะอ้างความเชื่อโดยสุจริตไม่ได้

(1) ผู้นั้นได้แสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง หรือข่มขู่ หรือชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์อื่นใดที่มีชอบด้วยกฎหมาย

(2) ผู้นั้นได้ให้ข้อความซึ่งไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนในสาระสำคัญ

⁸ ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่องเสร็จที่ 685/2551

⁹ สุริยา เพิ่มบุญ, “การเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายว่าด้วยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), หน้า 98-99.

4.2 ความเหมาะสมของการนำหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้มาใช้ในการคืนภาษีอากร

สำหรับคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าการคืนภาษีอากรที่ผิดพลาดของรัฐนั้นควรนำหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้ได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5670/2546 ระหว่างกรมสรรพสามิต โจทก์ และ บริษัทเอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) จำเลย โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายโดยเป็นกรมในรัฐบาลสังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง จำเลยจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัท จำกัด จำเลยเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผลิตและขายหรือจำหน่ายซึ่งน้ำมันปิโตรเลียมและผลิตผลจากน้ำมันปิโตรเลียมใดๆทุกชนิดและน้ำมัน การผลิตซึ่งน้ำมันปิโตรเลียมและน้ำมันของจำเลยซึ่งกระทำในราชอาณาจักรจึงเป็นการผลิตสินค้าขึ้นในราชอาณาจักร จำเลยจึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีสรรพสามิตต่อกรมสรรพสามิต ภายใน 10 วัน นับแต่วันที่น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ผลิตออกจากโรงงานอุตสาหกรรมและต้องชำระภาษีสรรพสามิตดังกล่าว เพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ จำนวนภาษีซึ่งจำเลยในฐานะผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ชำระไว้ดังกล่าวข้างต้น หากต่อมาจำเลยซึ่งเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำน้ำมันที่ได้ชำระค่าภาษีดังกล่าวแล้วเติมให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว จำเลยซึ่งเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิตามกฎหมายที่จะขอคืนค่าภาษีสรรพสามิตของปริมาณน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่เติมให้แก่เรือดังกล่าวและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยด้วย ต่อมาจำเลยได้ยื่นคำขอคืนค่าภาษีสรรพสามิตตามมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นค่าภาษีที่จำเลยได้ชำระไว้ดังกล่าวโดยอ้างและแสดงหลักฐานว่าจำเลยได้เติมน้ำมันโดยแสดงชนิดและปริมาณของน้ำมันให้แก่เรือซึ่งมีชื่อที่มีขนาดกว่า 500 ตันกรอสส์ ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว อันเป็นการใช้สิทธิขอคืนภาษีตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น เจ้าพนักงานของโจทก์ได้ตรวจสอบตามพยานหลักฐานที่จำเลยนำมาแสดงแล้วเชื่อดังที่จำเลยกล่าวอ้างจริง จึงมีผลให้จำเลยมีสิทธิได้รับภาษีคืนตามเงื่อนไขของมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เจ้าพนักงานของโจทก์จึงได้คืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย ตามจำนวนที่จำเลยกล่าวอ้างดังกล่าวให้แก่จำเลย และจำเลยได้รับคืนแล้ว ต่อมาเจ้าพนักงานของโจทก์ได้รับแจ้งจากกรมศุลกากรว่าตามเอกสารและพยานหลักฐานที่จำเลยนำมาแสดงเพื่อขอคืนค่าภาษีและได้รับคืนค่าภาษีไปแล้วดังกล่าวข้างต้นนั้น แท้ที่จริงแล้วมิได้มีการเติมน้ำมันตามชนิดและปริมาณให้แก่เรือซึ่งมี

ซื้อที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ จำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยที่จำเลยได้รับคืนไปดังกล่าว จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องนำมาคืนให้แก่โจทก์ทั้งสิ้น ที่จำเลยอ้างว่าน้ำมันขึ้นเรือแต่ตรวจพบว่าไม่ได้นำขึ้นเรือรวมทั้งสิ้น 85 ครั้ง ค่าภาษีสรรพสามิตและค่าภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยที่จำเลยได้รับคืนไปและมีหน้าที่ต้องนำมาคืนโจทก์เป็นจำนวนทั้งสิ้น 19,654,220.18 บาท เจ้าพนักงานของโจทก์ได้แจ้งให้จำเลยนำค่าภาษีดังกล่าวคืนให้แก่โจทก์ จำเลยได้รับแจ้งแล้วแต่จำเลยหาได้นำค่าภาษีจำนวนดังกล่าวคืนแก่โจทก์ไม่ จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องส่งคืนค่าภาษีที่จำเลยได้รับคืนไปดังกล่าวพร้อมด้วยดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของจำนวนค่าภาษีที่จำเลยได้รับคืนไป ทั้งนี้คำนวณดอกเบี้ยถึงวันที่ 30 มีนาคม 2542 เป็นจำนวนเงิน 7,310,321,38 บาท ขอให้บังคับจำเลยคืนค่าภาษีพร้อมดอกเบี้ยเป็นเงิน 26,964,541.56 บาท แก่โจทก์ พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของเงินต้นจำนวน 19,654,220.18 บาทนับแต่วันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ตามคำฟ้องโจทก์มิได้บรรยายฟ้องยืนยันว่าการที่จำเลยขอรับคืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยไปจากโจทก์ เป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อต่อโจทก์โดยผิดกฎหมาย หรือจำเลยได้ใช้สิทธิซึ่งมีแต่จะให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น การที่โจทก์บรรยายฟ้องว่า จำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนภาษีก็เป็นผลมาจากการที่โจทก์ตรวจสอบพบว่าไม่มีการเติมน้ำมันแก่เรือตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 102 (4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กรณีตามฟ้องของโจทก์จึงไม่ใช่เรื่องจำเลยกระทำละเมิดต่อโจทก์ ไม่อาจนำอายุความเรื่องละเมิดมาบังคับแก่คดีได้ คงมีปัญหาว່ว่าเป็นเรื่องลาภมิควรได้หรือไม่ เห็นว่า ที่จำเลยได้รับคืนค่าภาษีไปจากโจทก์นั้น แม้เป็นกรณีที่จำเลยใช้สิทธิจากการที่จำเลยซึ่งเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตและขายหรือจำหน่ายน้ำมันที่จำเลยชำระภาษีแล้วเติมให้แก่เรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ และพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้วตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 102 (4) แต่ก็ได้รับความจากบรรยายฟ้องโจทก์อยู่ ว่า เมื่อจำเลยได้รับคืนเงินค่าภาษีดังกล่าวไปแล้ว ต่อมาเจ้าพนักงานของโจทก์ได้รับแจ้งจากกรมศุลกากรว่าตามเอกสารและพยานหลักฐานที่จำเลยนำมาแสดงเพื่อขอคืนค่าภาษีและได้รับคืนค่าภาษีไปแล้วนั้น แท้ที่จริงแล้วมิได้มีการเติมน้ำมันตามชนิดและปริมาณให้แก่เรือซึ่งมีชื่อที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ ดังที่จำเลยกล่าวอ้าง จำเลยจึงไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยจากโจทก์ การที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีคืนไปแม้ในขั้นแรกจะมีมูลอันที่จะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏว่าจำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับเงินก็ถือว่าไม่มี

มูลที่จะอ้างกฎหมายได้เช่นกัน การที่จำเลยได้รับเงินภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยจากโจทก์จึงเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และเป็นทางให้โจทก์เสียเปรียบ เงินค่าภาษีดังกล่าวจึงเป็นลาภมิควรได้ จำเลยจึงต้องคืนเงินแก่โจทก์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406 แต่โจทก์ต้องฟ้องคดีใช้สิทธิเรียกคืนตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419 ปรากฏว่าโจทก์มีหนังสือทวงถามให้จำเลยคืนค่าภาษีที่จำเลยขอรับคืนไปดังกล่าวแก่โจทก์เมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม 2539 ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่าโจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืนค่าภาษีจากจำเลยตั้งแต่วันดังกล่าว โจทก์ฟ้องคดีนี้เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2542 พันกำหนด 1 ปี นับแต่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน คดีโจทก์จึงขาดอายุความ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419 เมื่อคดีโจทก์ขาดอายุความเสียแล้ว ศาลฎีกาจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยปัญหาตามอุทธรณ์ของจำเลยในประการอื่นอีก พิพากษาให้ยกฟ้องโจทก์ด้วย ค่าฤชาธรรมเนียมสำหรับฟ้องโจทก์และฟ้องแย้งทั้งสองศาลให้เป็นพับ นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลฎีกากลาง”

ผู้เขียนเห็นด้วยกับคำพิพากษาดังกล่าวเนื่องจาก หัวใจสำคัญของคำพิพากษาในคดีนี้คือ การที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรไว้ซึ่งเป็นผลมาจากความผิดพลาดในการตรวจสอบข้อเท็จจริงของโจทก์นั้นจะถือว่าเป็นการได้รับทรัพย์สินมาโดยลาภมิควรได้หรือไม่ ซึ่งตามหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้นั้น การที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรไว้นั้นเป็นผลมาจากการที่โจทก์เข้าใจว่าจำเลยมีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรเนื่องจากพยานหลักฐานที่โจทก์นำมาแสดงเพื่อใช้ประกอบการดำเนินการคืนภาษีอากรนั้น โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไป จากข้อเท็จจริงในส่วนนี้จึงเป็นกรณีที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏว่าแท้จริงแล้วจำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรดังกล่าว กรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ในตอนแรกจำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวมาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมากลายเป็นการได้เงินค่าภาษีอากรมาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในภายหลัง จึงถือว่าการได้รับเงินค่าภาษีอากรมาในตอนแรกนั้นเป็นการได้มาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2

อย่างไรก็ตามกรณีที่ในตอนแรกการได้รับทรัพย์สินนั้นมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แต่ในภายหลังกลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้น มีนักกฎหมายได้แสดงความเห็นไว้ 2 แบบด้วยกัน โดยความเห็นแบบแรกมองว่าหากการได้มานั้นมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แล้ว ถึงแม้ว่าต่อมาการได้รับทรัพย์สินนั้นกลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในภายหลังก็ตาม ก็จะต้องถือว่าเป็นการได้มาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ไม่ใช่กรณีของการได้รับทรัพย์สินมาโดยลาภมิควรได้ และความเห็นแบบที่สองเห็นว่าถึงแม้ว่าในชั้นแรกจะได้รับทรัพย์สินมาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ก็ตาม แต่หากภายหลัง

กลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ก็จะถือว่าการได้รับทรัพย์สินในตอนแรกนั้นเป็นการได้มาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ทั้งหมด จึงเป็นการได้มาโดยลาภมิควรได้ ผู้เขียนจึงได้ศึกษาหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ของประเทศเยอรมนีซึ่งเป็นที่มาและต้นแบบของหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ของประเทศไทย และพบว่าหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ของประเทศเยอรมนีนั้นกำหนดให้กรณีที่ได้รับทรัพย์สินโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แต่ต่อมากลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้นั้นเป็นกรณีที่ไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ตั้งแต่ต้นและเป็นการได้รับทรัพย์สินโดยลาภมิควรได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับความเห็นในแบบที่สองนั่นเอง

นอกจากนี้เมื่อศึกษาถึงประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) แล้วก็พบว่ามีกรณีบัญญัติกฎหมายสำหรับกรณีดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน ตามมาตรา 37 กล่าวคือหากรัฐคืนภาษีไปโดยในขั้นแรกมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้แต่ในภายหลังนั้นกลับกลายเป็นการคืนภาษีไปโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้และกำหนดให้บุคคลที่ได้รับคืนเงินค่าภาษีไปนั้นต้องนำเงินดังกล่าวมาคืนให้แก่รัฐ ซึ่งเป็นการเรียกคืนตามหลักกฎหมายลาภมิควรได้ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3 นั่นเอง

ดังนั้นเมื่อตามประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกฎหมายในกรณีนี้ไว้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรบัญญัติกฎหมายโดยอ้างอิงจากมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนีโดยบัญญัติให้เมื่อเกิดกรณีที่รัฐได้คืนภาษีอากรไปแล้วต่อมาพบว่าบุคคลนั้นไม่มีสิทธิมาขอคืนภาษีอากรให้นำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้

และเมื่อนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้แล้วก็ต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้ โดยเฉพาะเมื่อค่าภาษีอากรนั้นเป็นเงินดังนั้นจึงควรบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ในการเรียกคืนทรัพย์สินที่เป็นเงินไว้ด้วย เนื่องจากตามหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้นั้นคำนึงถึงความสุจริตในการรับทรัพย์สินที่เป็นลาภนอกใจไว้ โดยวางหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 412 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้ในกรณีที่บุคคลได้รับทรัพย์สินที่เป็นเงินไว้โดยสุจริตแล้วก็มีหน้าที่คืนเพียงเงินส่วนที่เหลือที่ยังมีอยู่ในขณะที่เรียกคืน ซึ่งในขณะเรียกคืนนั้นหมายถึงวันที่ส่งหมายเรียกให้แก่จำเลย เนื่องจากเมื่อได้รับเงินดังกล่าวแล้วผู้รับไว้จะนำเงินนั้นไปปะปนกับเงินของตนที่มีอยู่แล้วดังนั้นการเรียกคืนเงินเต็มจำนวนในกรณีที่ผู้รับเงินนั้นไว้รับไว้โดยสุจริตนั้นอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ได้รับเงินนั้นเนื่องจากผู้ที่ได้รับเงินนั้นไม่ได้มีเจตนาทุจริตในการที่จะไปขอคืนเงินค่าภาษีอากร หากกำหนดให้ต้องคืนเงินเต็มจำนวนแล้วก็จะไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ได้รับเงินนั้นไว้หากผู้นั้นได้นำเงินที่ได้คืนมาได้ใช้จ่ายเงินนั้นไปในกรณีพิเศษซึ่งไม่ใช้การใช้จ่ายเงินตามปกติของบุคคลนั้น ส่วนในกรณีที่ผู้รับเงินนั้นมาขอคืนภาษีโดยมีเจตนาทุจริตก็จะต้องคืนเงินจำนวนดังกล่าวเต็มจำนวน

เช่นเดียวกันกับหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 2

นอกจากนี้ในเรื่องอายุความนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรใช้อายุความ 1 ปีเช่นเดียวกันกับหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันกับการเรียกเงินคืนในกรณีที่บุคคลได้รับเงินไปโดยสุจริตและนำไปปะปนกับเงินของตนที่มีอยู่แล้ว ซึ่งหากให้มีอายุความถึง 10 ปีแล้วเงินจำนวนนั้นอาจลดน้อยลงไปมากหรืออาจหมดไปแล้ว ดังนั้นหากผู้มาขอคืนภาษีนั้นได้ทำการไปสุจริตแล้วก็จะไม่เป็นธรรมกับบุคคลดังกล่าวนั่นเอง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ภาษีอากรนั้นเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐเพื่อที่รัฐจะนำเงินจากรายได้ภาษีอากรนั้นมาใช้จ่ายเพื่อพัฒนาปรับปรุงประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในลักษณะที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้นจึงต้องมีกฎหมายที่เป็นแหล่งที่มาและกฎหมายที่เป็นข้อจำกัดของอำนาจกระทำการของรัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครอง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้อำนาจรัฐที่จะกระทำการนั้นได้และมีข้อจำกัดการใช้อำนาจของรัฐให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากรโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ซึ่งเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนั่นเอง

โดยหลักแล้วเมื่อบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายและได้ชำระค่าภาษีอากรไปแล้ว หากพบว่าตนนั้นได้ชำระภาษีเกินไปกว่าที่ตนจะต้องเสีย หรือเมื่อชำระภาษีไปแล้วภายหลังพบว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กฎหมายก็กำหนดให้ให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งการที่รัฐจะดำเนินการเก็บภาษีได้นั้นจะต้องมีบทบัญญัติกำหนดไว้ชัดแจ้งให้มีอำนาจกระทำได้ดังที่กล่าวข้างต้น เมื่อไม่มีบทบัญญัติให้รัฐนำเงินที่ผู้เสียภาษีชำระไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้ ดังนั้นรัฐจึงต้องคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรนั้นยังไม่ครอบคลุมและไม่สามารถนำมาปรับใช้ได้ในทุกๆกรณี ทำให้ต้องมีการตีความกฎหมายซึ่งโดยหลักแล้วการตีความกฎหมายนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด และหากตัวบทกฎหมายนั้นไม่ชัดเจน สามารถตีความได้หลายนัย ก็จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี แต่ก็มีบางกรณีที่ข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคดีหลายคดีนั้นมีข้อเท็จจริงคล้ายคลึงกันแต่มีการตีความและนำหลักกฎหมายมาปรับใช้แตกต่างกัน เช่น นำหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้มาปรับใช้ การปรับใช้อายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 และนำหลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิติดตามเอาคืนมาปรับใช้ ทำให้เกิดความสับสนในการปรับใช้กฎหมายว่าการตีความกฎหมายอย่างไรจึงจะเหมาะสมที่สุดและเป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะบทบัญญัติในเรื่องการคืนภาษีอากร

เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนว่าหากเกิดกรณีที่รัฐคืนภาษีอากรให้กับเอกชนไปโดยผิดพลาดแล้วจะต้องมีหลักเกณฑ์อย่างไร จึงทำให้ต้องมีการตีความกฎหมายเพื่อนำมาปรับใช้กับกรณีดังกล่าว แต่จากการศึกษาพบว่ามีกรณีตีความการปรับใช้กฎหมายในกรณีดังกล่าวไว้ 2 แนวด้วยกันว่าการที่รัฐได้คืนภาษีอากรไปให้แก่บุคคลผู้ไม่มีสิทธิมาขอคืนนั้นถือว่าเป็นการจ่ายเงินให้แก่บุคคลดังกล่าวไปโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จึงนำหลักกฎหมายว่าด้วยเรื่องลาภมิควรได้และอายุความของเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้แก่กรณีนั้น และคำวินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาอีกแนวหนึ่งเห็นว่าการที่รัฐได้คืนภาษีอากรให้แก่ผู้ที่ไม่มีสิทธิมาขอคืนนั้นถือว่าเป็นจำนวนภาษีที่บุคคลนั้นได้รับคืนไปเข้าข่ายเป็นภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรหรือตีความว่าเป็นภาษีที่ยังไม่ได้ชำระตามพระราชบัญญัติสรรพสามิตจึงอยู่ในหลักเกณฑ์อายุความตามมาตรา 193/31 ซึ่งมีกำหนดอายุความถึง 10 ปี จึงเกิดปัญหาว่าแท้จริงแล้วกรณีดังกล่าวนี้ควรมีกำหนดอายุความ 1 ปี ตามหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้หรืออายุความ 10 ปีตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยเรื่องอายุความของสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรของรัฐ

สำหรับคำพิพากษาของศาลฎีกาในการตีความกรณีที่รัฐคืนภาษีให้แก่เอกชนไปโดยผิดพลาดนั้นเดิมมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5670/2546 ระหว่างกรมสรรพสามิต โจทก์ และ บริษัทเอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) จำเลย ซึ่งมีใจความสำคัญที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรไว้นั้นเป็นผลมาจากการที่โจทก์เข้าใจว่าจำเลยมีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรเนื่องจากพยานหลักฐานที่โจทก์นำมาแสดงเพื่อใช้ประกอบการดำเนินการคืนภาษีอากรนั้น โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไป จากข้อเท็จจริงในส่วนนี้จึงเป็นกรณีที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏว่าแท้จริงแล้วจำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรดังกล่าว กรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ในตอนแรกจำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวมาโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมากลายเป็นการได้เงินค่าภาษีอากรมาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ในภายหลัง จึงถือว่าการได้รับเงินค่าภาษีอากรมาในตอนแรกนั้นเป็นการได้มาโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้จึงต้องนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้

อย่างไรก็ตามต่อมาได้มีการกลับคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นโดยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 897/2551 ระหว่าง กรมสรรพสามิต โจทก์ และ บริษัทเอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) จำเลย การที่ศาลวินิจฉัยว่าจากข้อเท็จจริงแล้วการที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีอากรไว้นั้นเป็นผลมาจากการที่โจทก์เข้าใจว่าจำเลยมีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนภาษีอากรเนื่องจากพยานหลักฐานที่โจทก์นำมาแสดงเพื่อใช้ประกอบการดำเนินการคืนภาษีอากรนั้น โจทก์จึงคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไป เป็น

กรณีที่ทำเลยได้รับคืนเงินค่าภาษีไปโดยมีมูลเหตุอันจะอ้างกฎหมายได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้มีใช้เรื่องลามิควอร์ได้ แต่เป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องเรียกให้จำเลยชำระค่าภาษีที่จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมาย ซึ่งสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรมีกำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยอายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 ซึ่งได้แก่วันที่จำเลยได้รับหักคืนภาษีไป จะเห็นได้ว่าข้อเท็จจริงทั้ง 2 คดีนั้นคล้ายคลึงกันมากแต่ศาลฎีกาตีความและใช้กฎหมายแตกต่างกันจึงเกิดปัญหาว่าการตีความและการใช้กฎหมายตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับใดเหมาะสมที่สุด

จากการศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศแล้วพบว่าประเทศเยอรมนีนั้นวางหลักกฎหมายเรื่องลามิควอร์ได้ โดยเฉพาะหลักของคำว่า “ไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมาย” ซึ่งเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของกฎหมายเรื่องลามิควอร์ไว้อย่างชัดเจน ว่าจะให้รวมถึงกรณีที่ขณะที่ได้รับทรัพย์สินนั้นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ แต่ในภายหลังนั้นเหตุดังกล่าวได้กลับกลายเป็นไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้กับการเรียกคืนภาษีอากรโดยรัฐได้ นอกจากนี้ประมวลรัฐฎการของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) นั้นก็ได้มีการบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับกับกรณีที่รัฐคืนภาษีให้แก่เอกชนไปโดยผิดพลาดโดยนำหลักกฎหมายเรื่องลามิควอร์ได้มาใช้อย่างชัดเจน ตามมาตรา 37 โดยกล่าวถึงความสัมพันธ์ระหว่างรัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้และเอกชนซึ่งเป็นลูกหนี้ในทางภาษีอากร ว่าหากมีการเรียกร้องสิทธิต่างๆตามมาตรา 37(1) กล่าวคือ การขอคืนภาษี การคืนเงินที่ได้รับการลดหย่อน ความรับผิดชอบในการคืนภาษี เป็นต้น หากพบว่ากรณีที่รัฐได้คืนเงินภาษีไปนั้นเป็นการคืนไปโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ผู้ที่ได้รับเงินไปจะต้องนำเงินดังกล่าวมาคืน และให้รวมถึงกรณีที่คืนเงินไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายในตอนแรกได้แต่มูลเหตุดังกล่าวถูกยกเลิกในภายหลังด้วย

สำหรับประเทศอังกฤษนั้นจากการศึกษาพบว่าการวางหลักกฎหมายเรื่องลามิควอร์ได้นั้นยังไม่ชัดเจนไม่เท่ากับของประเทศเยอรมนีเนื่องจากประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบคอมมอนลอว์ (Common Law) จึงต้องอาศัยคำพิพากษาในการตีความหลักเกณฑ์ในเรื่องของกฎหมายลามิควอร์ได้ จากการศึกษามีการนำหลักกฎหมายเรื่องลามิควอร์ได้มาปรับใช้กับการคืนภาษีอากรในคดีระหว่าง Woolwich Equitable Building Society v IRC ซึ่งคำพิพากษาคดีนี้เป็น การวางหลักเกณฑ์ที่สำคัญเรื่องหนึ่งในการนำหลักกฎหมายเรื่องลามิควอร์ได้มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากร นอกจากนี้ยังพบว่าในส่วนของการคืนภาษีอากรนั้นจะถูกกำหนดไว้ใน Taxes Management Act 1970 มาตรา 30 โดยกล่าวถึงกรณีการคืนภาษีที่จ่ายเกินและกรณีอื่นๆ ซึ่งมีความสำคัญว่าหากรัฐคืนภาษีอากรให้กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิมาขอคืนภาษีแล้วก็ให้ถือว่าเป็นภาษีที่ยัง

ไม่ได้ชำระเท่ากับจำนวนเงินที่คืนไป แต่ก็ยังคำนึงถึงความสุจริตของผู้มาขอคืนภาษีอากร โดยหากบุคคลนั้นมาขอคืนภาษีโดยสุจริตแล้วหากมีการคืนภาษีซึ่งเกิดจากความผิดพลาดของรัฐก็ไม่นับถือว่าจำนวนเงินดังกล่าวเป็นภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในปีภาษีนั้น

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการตีความและการปรับปรุงแก้ไข ดังนี้

ในประเด็นที่ว่ากฎหมายภาษีอากรไม่ได้บัญญัติกฎหมายสำหรับกรณีที่รัฐได้คืนภาษีอากรไปโดยผิดพลาดเนื่องจากเข้าใจว่าบุคคลที่มาขอคืนภาษีอากรนั้นมีสิทธิได้รับคืนเงินค่าภาษีอากรตามกฎหมาย แต่แท้ที่จริงแล้วบุคคลดังกล่าวไม่สามารถมาใช้สิทธิขอคืนภาษีอากรได้นั้น ควรมีการปรับปรุงโดยการเพิ่มเติมบทบัญญัติให้นำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้กับกรณีดังกล่าวในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต เป็นการเฉพาะเพื่อให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีโดยอ้างอิงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรของประเทศเยอรมนี (Abgabenordnung) ซึ่งอาจบัญญัติว่า “ การขอคืนภาษี การคืนเงินที่ได้รับการลดหย่อน ความรับผิดในการคืนภาษี เป็นต้น หากพบว่ากรณีที่รัฐได้คืนเงินภาษีไปนั้นเป็นการคืนไปโดยไม่มีมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ ผู้ที่ได้รับเงินไปจะต้องนำเงินดังกล่าวมาคืน และให้รวมถึงกรณีที่คืนเงินไปโดยมีมูลอันจะอ้างกฎหมายในตอนแรกได้แต่มีเหตุดังกล่าวถูกยกเลิกในภายหลังด้วย”

ในประเด็นเรื่องหลักเกณฑ์การเรียกคืนทรัพย์สินนั้นเห็นว่าเมื่อนำหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้มาปรับใช้แล้วก็ต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในการเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักลาภมิควรได้เช่นกันและควรคำนึงถึงความสุจริตของผู้ขอคืนภาษีอากร เนื่องจากค่าภาษีอากรนั้นเป็นเงินดั่งนั้นโดยให้มีหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงกันกับมาตรา 412 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกำหนดให้ในกรณีที่บุคคลใดรับทรัพย์สินที่เป็นเงินไว้โดยสุจริตแล้วก็มีหน้าที่คืนเพียงเงินส่วนที่เหลือที่ยังมีอยู่ในขณะที่เรียกคืน ซึ่งในขณะที่เรียกคืนนั้นหมายถึงวันที่ส่งหมายเรียกให้แก่จำเลย เนื่องจากเมื่อได้รับเงินดังกล่าวแล้วผู้รับไว้อาจนำเงินนั้นไปปะปนกับเงินของตนที่มีอยู่แล้วดังนั้นการเรียกคืนเงินเต็มจำนวนในกรณีที่ผู้รับเงินนั้นไว้รับไว้โดยสุจริตนั้นอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ได้รับเงินนั้นเนื่องจากผู้ที่ได้รับเงินนั้นไม่ได้มีเจตนาทุจริตในการที่จะไปขอคืนเงินค่าภาษีอากร หากกำหนดให้ต้องคืนเงินเต็มจำนวนแล้วก็จะไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ได้รับเงินนั้นไว้หากผู้รับเงินนั้นได้นำเงินที่ได้คืนมาใช้จ่ายเงินนั้นไปในกรณีพิเศษซึ่งไม่ใช้การใช้จ่ายเงินตามปกติของบุคคลนั้น ส่วนในกรณีที่ผู้รับเงินนั้นมาขอคืนภาษีโดยมีเจตนาทุจริตก็จะต้องคืนเงิน

จำนวนดังกล่าวเต็มจำนวนเช่นเดียวกันกับหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในประเด็นเรื่องอายุความนั้นผู้เขียนเห็นว่าควรใช้อายุความ 1 ปีเช่นเดียวกันกับหลักกฎหมายเรื่องลาภมิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันกับการเรียกเงินคืนในกรณีที่บุคคลได้รับเงินไปโดยสุจริตและนำไปปะปนกับเงินของตนที่มีอยู่แล้ว ซึ่งหากให้มีอายุความถึง 10 ปีแล้วเงินจำนวนนั้นอาจลดน้อยลงไปมากหรืออาจหมดไปแล้ว ดังนั้นหากผู้มาขอคืนภาษีนั้นได้ทำการไปสุจริตแล้วก็จะไม่เป็นธรรมกับบุคคลดังกล่าวนั่นเอง

รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

จิตติ ติงศภัทย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา ว่าด้วย จัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรรได้ ละเมิด บรรพ 2 มาตรา 395 – 452. กรุงเทพมหานคร: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

ชาติชาย อัครวิบูลย์. คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่งและลากมิควรรได้. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2522.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2561.

ประสิทธิ์ โขวิไลกุล. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจัดการงานนอกสั่ง ลากมิควรรได้. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2557.

พระยาเทพวิฑูร (บุญช่วย วณิกกุล). ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องมาตรา บรรพ 1 หลักทั่วไป นิติกรรม ระยะเวลา อายุความ. กรุงเทพมหานคร: กองทุนศาสตราจารย์จิตติ ติงศภัทย์, 2556.

ไพจิตร บุญญพันธุ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลากมิควรรได้. กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณการ, 2554.

ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ. ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2561.

วิชัย มากวัฒน์สุข. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ E-Customs, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: อินฟอร์มีเดีย บั๊คส์, 2554.

วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4 ว่าด้วยทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2555.

ศุภลักษณ์ พิณีจิววตล. คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2544.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (TURAC). บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

สุรียา ปานแป้น, และ อนุวัฒน์ บุญนันท์. คู่มือสอบกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562.

สุขุม ศุภนิตย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะจัดการงานนอกสั่งและลาภมิควรได้. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

เสนีย์ ปราโมช. อธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์. กรุงเทพมหานคร: พลสยามพริ้นติ้ง, 2551.

อรัญ ธรรมมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งฯ, 2548.

อานนท์ มาเม้า. กรรมสิทธิ์. กรุงเทพมหานคร: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2562.

หนังสือภาษาอังกฤษ

Burrows, A. The Law of Restitution. Great Clarendon Street: Oxford, 2012.

Ernest J. Schuster. The Principle of German Civil Law. Oxford: Clarendon Press, 1907.

Gerhard Dannemann. The German Law of Unjustified Enrichment and Restitution : A Comparative Introduction. Oxford: Oxford University Press, 2009.

บทความ

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. นาคิด...คิดต่อ" จากคำพิพากษาศาลฎีกาด้านภาษี ประเด็น : จำนวนเงินภาษีอากรที่สรรพากรคืนผิดพลาดถือเป็น "ลาภมิควรได้" หรือไม่?. เอกสารภาษีอากร 36 (ตุลาคม 2559).

Dickson, B. Unjust Enrichment Claims: A Comparative Overview The Cambridge Law Journal 51, 1 (1995): 100 - 126.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กิตติศักดิ์ ปรกติ. หลักกฎหมายว่าด้วยสัญญาซื้อขายทางทรัพย์สิน [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://lawwebservice.com/lawsearch/ArchanKittisak10.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 24 มีนาคม 2563]

———. หลักการโอนกรรมสิทธิ์ในสังหาริมทรัพย์และหลักการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์โดยสุจริตเปรียบเทียบหลักกฎหมาย เยอรมัน อังกฤษ และไทย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://www.law.tu.ac.th/wp-content/uploads/2014/02/00Acq_Ownershipbkk.pdf [สืบค้นเมื่อวันที่ 24 มีนาคม 2563]

กรมสรรพสามิต. คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/dwnt/mjk4/~edisp/uatucm298930.pdf> [สืบค้นเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2020]

Annual German Tax Return (Einkommensteuererklärung) [Online]. Available from: <https://www.iamexpat.de/expat-info/taxation-germany/annual-german-tax-return> [24 March 2020]

Thomas Pope. A Survey of the Uk Tax System [Online]. Available from: <https://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf> [24 March 2020]

วิทยานิพนธ์

จตุรพักตร์ ลับเหลี่ยม. ระยะเวลาและอายุความภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

ชญานิชรัฐ เชี่ยวชาญศิลป์. ความสำคัญผิดในข้อกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560.

ธัญลักษณ์ นิลศิริ. ปัญหาทางกฎหมายของการใช้หลักกรรมสิทธิ์ติดตามเอาคืน : ศึกษากรณีคินเงิน, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558.

ไพศาล เมฆารัตน์. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2550.

สุจิตรา ใจเอื้อ. การคืนลาภมิควรได้. วิทยานิพนธ์ปริญญาโท ศึกษาศาสตร์บัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

สุริยา เพิ่มบุญ. การเรียกคืนทรัพย์สินตามหลักกฎหมายว่าด้วยลาภมิควรได้ในระบบกฎหมายมหาชน, วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา

นางสาวพรชนก ศิริสร้างสุข เกิดเมื่อวันที่ 29 มิถุนายน 2535 ที่จังหวัดชลบุรี สำเร็จการศึกษาชั้นปริญญาตรีศาสตรบัณฑิต จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพาในปี พ.ศ. 2558 และได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญาตรีศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปี พ.ศ. 2561