



วิบูลย์ เข็มเบ: ศิริวิทยาภา *

การขอคืนภาษี

เป็นกระบวนการหนึ่งของจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ แม้ว่าจะเป็นขั้นตอนภายหลังการเสียภาษีก็ตาม ถือเป็นส่วนที่มีสาระสำคัญที่กฎหมายต้องกำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรให้มีขั้นตอนการดำเนินการขอคืนภาษีให้ชัดเจนสอดคล้องกับหลักการเสียอากร และการขอคืนภาษีเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่เนื่องจากมีกรณีที่ประกาศขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่ได้รับอนุญาตให้ผู้ซื้อทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญาดังกล่าว ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดจึงเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการซื้อที่ดินแทนเจ้าของที่ดิน แต่ต่อมาศาลมีคำสั่งให้เพิก

ถอนการขายทอดตลาดดังกล่าวและคดีถึงที่สุดแล้ว มีผลเท่ากับไม่มีการขายทอดตลาดเกิดขึ้น ซึ่งทำให้ไม่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ดังนั้นเมื่อบุคคลที่เป็นผู้ชำระภาษีอากรจะมีสิทธิขอคืนภาษีอากรที่ได้เสียไปได้หรือไม่ จึงทำให้มีประเด็นที่น่าสนใจว่า

ประเด็นที่ 1 การที่ศาลมีคำสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่มีบุคคลประมูลซื้อได้และได้จดทะเบียนรับโอนและชำระภาษีเงินได้แล้ว มีผลเท่ากับไม่มีการขายทอดตลาดเกิดขึ้น และไม่มีการจดทะเบียนรับโอน บุคคลดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษี และมีสิทธิขอคืนภาษีอากรจากการขายทอดตลาดดังกล่าว ใช่หรือไม่

ประเด็นที่ 2 การขอคืนภาษีอากร บุคคลผู้มีสิทธิขอคืนได้ตามมาตรา 27 ตรี (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนเป็นคดีในศาลให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุด ดังนั้น

“สสพวรรณาสนัน” ปีที่ 59 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2555

* บัณฑิตร่นานการพิเศษ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

จึงสามารถขอคืนภาษีได้ภายใน 3 ปี นับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุด และหากไม่เข้าลักษณะที่จะขอคืนภาษีได้ ตามมาตรา 27 ตรี (2) แห่งประมวลรัษฎากร ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีได้ภายในอายุความทั่วไป คือ 10 ปี นับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เนื่องจากเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ใช่หรือไม่

ประเด็นดังกล่าว¹ กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยสรุปความได้ว่า กรณีประกาศขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดีระบุให้ผู้ซื้อทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญาดังกล่าว ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดจึงเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการซื้อที่ดินแทนเจ้าของที่ดิน และเจ้าพนักงานที่ดินฯ ได้เรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากธนาคารฯ แต่ใบเสร็จรับเงินของกรมที่ดินระบุว่า ได้รับเงินค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนาย ป. กับธนาคารฯ ต่อมาศาลมีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าวและคดีถึงที่สุดแล้ว มีผลเท่ากับไม่มีการขายทอดตลาดเกิดขึ้น ซึ่งทำให้

ไม่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ดังนั้น เมื่อธนาคารฯ เป็นผู้ชำระภาษีอากร ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีอากรที่ได้เสียไปแล้ว เพราะเข้าลักษณะเป็นผู้เสียประโยชน์จากการชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียโดยต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค.10 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ผู้ขอคืนภาษีอากรมีภูมิลำเนาในพื้นที่นั้นภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5338/2551**

วินิจฉัยสรุปความได้ว่า เงินได้จากการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) และผู้ซื้อทรัพย์สินซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(5)(ข) และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ขณะที่มีการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคสอง เมื่อผู้ซื้อทรัพย์สินได้ชำระราคาเต็มจำนวนตามราคาขายทอดตลาดโดยยังมีได้หักภาษี ณ ที่จ่าย เท่ากับผู้ซื้อทรัพย์สินได้มอบเงินส่วนที่เป็นภาษีเงินได้ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีไปด้วย ผู้ซื้อทรัพย์สินจึงมีสิทธิขอรับเงินส่วนที่เป็นภาษีเงินได้คืนจากเจ้าพนักงานบังคับคดีเพื่อนำส่งตามที่บัญญัติ

¹ หนังสือที่ กค 0702/8087 ลงวันที่ 28 กันยายน 2552

ไว้ในกฎหมายต่อไป ที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดต้องถูกนำไปชำระหนี้ ไม่มีเงินเหลือคืนให้จำเลย จำเลยจึงมีใช้ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีนั้นเห็นว่า เมื่อทรัพย์ที่ขายทอดตลาดมีชื่อจำเลยเป็นเจ้าของ จำเลยก็ย่อมได้ชื่อว่าเป็นผู้มีเงินได้จากการขายทรัพย์ดังกล่าว แม้เงินดังกล่าวจะต้องถูกนำไปชำระหนี้ก็เป็นผลให้จำเลยหลุดพ้นจากหนี้อันเป็นประโยชน์แก่จำเลย จึงถือได้ว่าจำเลยเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีโดยการให้ผู้ซื้อทรัพย์หัก ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อไป และที่โจทก์อุทธรณ์ต่อไปอีกว่า หลังจากเจ้าพนักงานบังคับคดีได้จำหน่ายทรัพย์สินเสร็จและได้หักค่าฤชาธรรมเนียมในการบังคับคดีไว้แล้ว เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องทำบัญชีส่วนเฉลี่ยแสดงจำนวนเงินที่จ่ายให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาหรือเจ้าหนี้บุริมสิทธิแต่ละคนจากเงินรายได้จำนวนสุทธิที่พอแก่การที่จะจ่ายให้ตามสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้เหล่านั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดให้จ่ายเงินแก่ผู้ซื้อทรัพย์ เห็นว่า ในเรื่องการคืนเงินค่าภาษีนี้มีคำสั่งกรมบังคับคดีที่ 169/2546 กำหนดให้ผู้ซื้อทรัพย์มีสิทธิขอรับคืนภาษีเงินได้ซึ่งต้องจ่ายไปในการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์โดยจะต้องไปยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีภายใน 15 วัน นับแต่วันรับหนังสือโอนกรรมสิทธิ์ไปดำเนินการ

ซึ่งในการขายทอดตลาดรายนี้เจ้าพนักงานบังคับคดีได้โฆษณาคำสั่งดังกล่าวข้างต้นลงในประกาศขายทอดตลาดด้วย ปรากฏตามหนังสือรายงานข้อเท็จจริงของเจ้าพนักงานบังคับคดีลงวันที่ 28 มิถุนายน 2547 จึงถือว่าเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ดำเนินการถูกต้องตามเงื่อนไขในประกาศขายทอดตลาด ดังนั้น ที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้จัดทำบัญชีโดยให้คืนภาษีแก่ผู้ซื้อทรัพย์ปรากฏตามบัญชีแสดงรายการรับ - จ่ายเงิน ครั้งที่ 1 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2546 เพื่อให้ผู้ซื้อทรัพย์นำส่งแก่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บต่อไปนั้นย่อมเป็นการชอบแล้ว

เพื่อให้เกิดความเข้าใจมากขึ้นผู้เขียนขอสรุปเนื้อหาในส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายแพ่งในเรื่องขายทอดตลาดพอเป็นสังเขปดังนี้

การขายทอดตลาด ได้แก่ การที่ผู้ขายนำทรัพย์ออกเสนอขายโดยให้ผู้ซื้อสู้ราคากัน การขายทอดตลาดเป็นการขายโดยเปิดเผย คือคนขายไม่ได้ติดต่อกับคนซื้อเป็นรายตัวอย่างในสัญญาธรรมดา แต่ได้เปิดการขายโดยให้คนซื้อหลายๆ คน แข่งขันประมูลให้ราคา ถ้าใครให้ราคาสูงก็ขายให้ผู้นั้น

การขายทอดตลาดอาจเกิดขึ้นได้ด้วยกัน

2 วิธี คือ

1. มีการขายทอดตลาดตามคำสั่งศาล

หรือคำพิพากษาของศาลหลังจากที่มีการดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาล เช่น ศาลสั่งยึดทรัพย์เพื่อนำมาชำระหนี้ เจ้าหนี้จำนองขอให้ศาลบังคับจำนองโดยยึดทรัพย์ขายทอดตลาดเพื่อนำมาชำระหนี้แก่ผู้รับจำนอง

2. มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่มีคำสั่งศาล เช่น บรรดาโรงรับจำนำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินที่หลุดจำนำ หรือมีการยึดทรัพย์ขายทอดตลาดตามประมวลรัษฎากรหรือเจ้าของทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเองซึ่งไม่มีกฎหมายห้าม

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาด

1. ผู้ขายทรัพย์สิน (Seller) ซึ่งเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่ทรัพย์สินของตนถูกขายทอดตลาด ปัญหาที่น่าพิจารณามีว่า บุคคลอื่นที่ไม่เป็นเจ้าของทรัพย์สินแต่เป็นผู้ให้มีการนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดหรือเป็นผู้นำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดจะถือว่าเป็นผู้ขายด้วยหรือไม่ เช่น ผู้ขายทรัพย์สินตามสัญญาซื้อขาย เนื่องจากผู้ซื้อผิดนัดชำระราคา เมื่อผู้ขายได้ใช้สิทธิยึดหน่วงทรัพย์สินแล้ว อาจจะใช้ทางแก้ต่อไปนี้แทนทางแก้สามัญในการไม่ชำระหนี้ได้ คือ มีจดหมายบอกกล่าวไปยังผู้ซื้อให้ใช้ราคากันทั้งค่าจับจ่าย

เกี่ยวกับการภายในเวลาอันควรซึ่งต้องกำหนดลงไว้ในคำบอกกล่าวนั้นด้วย ถ้าผู้ซื้อละเลยเสียไม่ทำตามคำบอกกล่าว ผู้ขายอาจนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดได้ ตามมาตรา 470 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. ผู้ทอดตลาด (Auctioneer) ซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นเองหรืออาจจะไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินนั้น เช่น ในกรณีที่มีการบังคับยึดทรัพย์ขายทอดตลาดก็คือ เจ้าพนักงานผู้บังคับคดี แต่ถ้าเป็นการขายทอดตลาดที่ไม่ใช่ตามคำสั่งศาล ก็อาจจะเป็นใครก็ได้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ขายให้ดำเนินการดังกล่าวแทน โดยอาจจะเป็นบริษัทที่มีอาชีพในการทำการค้าดังกล่าว

3. ผู้สู้ราคา (Bidder) คือ บุคคลที่จะเสนอราคาซื้อและถ้าเป็นผู้ที่เสนอราคาสูงสุดแล้วโดยปกติก็จะได้ซื้อทรัพย์สินนั้นไป ซึ่งก็จะกลายเป็นผู้ซื้อไปนั่นเอง

การบริบูรณ์ของการขายทอดตลาด

การขายทอดตลาดจะบริบูรณ์เมื่อใดนั้นจากบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 509 กล่าวได้ว่า การขายทอดตลาดจะบริบูรณ์เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้หรือแสดงความตกลงด้วย

กิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด

1) หากผู้ทอดตลาดยังไม่กระทำการดังกล่าวการขายทอดตลาดก็ยังไม่บริบูรณ์

2) หากมีการเคาะไม้แล้วการขายทอดตลาดก็บริบูรณ์แล้วโดยไม่ต้องให้ศาลอนุญาตอีก แม้เป็นการขายทอดตลาดตามคำสั่งศาล

3) เมื่อการขายทอดตลาดบริบูรณ์แล้วก็จะให้มีการงดขายหรือขายใหม่ไม่ได้ ถ้าไม่มีเหตุอันควร

4) ที่ว่าการขายทอดตลาดจะ “บริบูรณ์” มีความหมายเพียงว่าการขายทอดตลาดแก่ผู้ซื้อราคาใดที่เสนอราคาสูงสุดนั้นได้สำเร็จลงแล้ว และผู้ขายต้องผูกพันตามสัญญาขายทอดตลาดนั้น การเคาะไม้หรือกิริยาอื่นอย่างใดดังที่กล่าวมาแล้วเป็นคำสนองตอบคำเสนอของผู้ซื้อราคาที่ให้ราคาสูงสุดนั่นเอง และถือว่าสัญญาซื้อขายโดยการขายทอดตลาดได้เกิดขึ้น หากผู้ทอดตลาดยังไม่ได้ทำการดังกล่าว หรือไม่ทำเลย การขายทอดตลาดยังไม่บริบูรณ์ แม้จะมีผู้เสนอราคาสูงสุดก็ตาม ผู้ซื้อราคาสูงสุดก็ยังไม่ได้ทรัพย์สินนั้น

5) ในกรณีที่ยังไม่มีการเคาะไม้ และมีการหยุดชั่วคราว หรือเหตุอื่นใด หากจะมีการดำเนินการเคาะไม้หรือขายให้แก่ผู้ใด ก็จะต้องเปิดโอกาสให้ผู้ซื้อราคาได้ซื้อราคาด้วย มิฉะนั้นการขาย

ทอดตลาดจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย

6) หากหลังจากที่มีการหยุดการขายทอดตลาดแล้ว ต่อมาจะมีการเคาะไม้ขายให้แก่ผู้ใดโดยเปิดโอกาสให้ผู้อื่นเข้าซื้อราคาได้ ก็เป็นการขายที่ชอบ

7) แม้ราคาขายทอดตลาดจะต่ำกว่าราคาประเมิน แต่เมื่อไม่ปรากฏพฤติการณ์ที่สื่อให้เห็นว่าเป็นการสมรู้กันกดราคา หรือกระทำโดยไม่สุจริต การขายทอดตลาดจึงชอบแล้ว

8) นอกจากนี้หากผู้ทอดตลาดกำหนดเงื่อนไขในการขายทอดตลาด เช่น จะนับหนึ่งถึงสามก่อนเคาะไม้ หากผู้ทอดตลาดเคาะไม้โดยไม่นับหนึ่งถึงสามก่อน การขายทอดตลาดก็ไม่สมบูรณ์ตามกฎหมาย

9) ตราบใดที่ผู้ทอดตลาดยังมีได้ทำประการใดประการหนึ่งดังกล่าวข้างต้น ผู้ซื้อราคาก็สามารถถอนคำซื้อราคาของตนได้ ไม่ว่าจะเปลี่ยนใจเพราะอะไรก็ตาม เนื่องจากสัญญา ยังไม่เกิด

ก การเพิกถอนการขายทอดตลาด

แต่การที่ผู้ทอดตลาดทำการเคาะไม้ หรือแสดงความตกลงด้วยกิริยาอื่นใดตามประเพณีในการทอดตลาดแล้วก็ตาม การขายทอดตลาดก็

อาจถูกเพิกถอนได้ในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ผู้ขายทอดตลาดเข้าสู่ราคา หรือใช้ให้
ผู้หนึ่งผู้ใดเข้าสู่ราคาในการขายทอดตลาด ซึ่งตน
เป็นผู้ดำเนินการเอง
2. ผู้ขายเข้าสู่ราคาเอง หรือใช้ให้ผู้หนึ่ง
ผู้ใดเข้าสู่ราคาโดยไม่ได้แถลงในคำโฆษณาออก
การขายทอดตลาดนั้นว่าผู้ขายถือสิทธิที่จะเข้า
สู่ราคาด้วย
3. เมื่อลูกหนี้เห็นว่าราคาสูงสุดที่มีผู้ประมูล
ราคาได้ต่ำไปมาก หรือมีการสมรู้กันกดราคา
4. เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ดำเนินการขาย
ทอดตลาดโดยไม่สุจริต หรือมิได้ปฏิบัติตาม
บทบัญญัติและข้อบังคับที่กำหนดไว้ด้วยวิธีการ
ขายทอดตลาด

**แต่ถ้าไม่ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าว ศาล
ก็ไม่เพิกถอนการขายทอดตลาด**

เมื่อได้ศึกษาส่วนที่เกี่ยวกับกฎหมายแพ่ง
ในเรื่องขายทอดตลาดแล้วขอให้ศึกษาการนำไป
ปรับใช้กับประมวลรัฐฎากรดังนี้

● **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**

เรื่องที่ 1² ประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ มาตรา 511 ห้ามมิให้ผู้ทอดตลาด
เข้าสู่ราคา หรือใช้ให้ผู้หนึ่งผู้ใดเข้าสู่ราคาในการ
ทอดตลาด ซึ่งตนเป็นผู้ดำเนินการเอง และตาม
ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาด

ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 4
ผู้ทอดตลาด หมายความว่า บุคคลหนึ่งบุคคลใด
คณะกรรมการ หรือบุคคลอื่นที่คณะกรรมการ
แต่งตั้ง ส่วนคณะกรรมการ หมายความว่า คณะ
กรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของ
ผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งแต่งตั้งโดยผู้มีอำนาจสั่งขาย
ทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวล
รัฐฎากร ตามข้อเท็จจริง นาย ว. ได้รับแต่งตั้งให้
เป็นเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร
ตามคำสั่งกรมสรรพากร เรื่อง แต่งตั้งคณะ
กรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของ
ผู้ค้างภาษีอากร แต่คำสั่งกรมสรรพากร เรื่อง
แต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาด
ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร นาย ว. ไม่ได้รับ
แต่งตั้งให้เป็นคณะกรรมการจัดการขายทอด
ตลาดทรัพย์สิน หรือเป็นบุคคลที่คณะกรรมการ
แต่งตั้งให้เป็นผู้ทอดตลาดแต่อย่างใด การยึด
ทรัพย์สินกับการขายทอดตลาดเป็นคนละขั้นตอน
แยกต่างหากจากกัน ดังนั้น เจ้าพนักงานผู้ทำการ
ยึดทรัพย์สินกับคณะกรรมการขายทอดตลาด
ทรัพย์สิน จึงเป็นคนละส่วนไม่เกี่ยวข้องกัน ส่วน
ผู้ทอดตลาดตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3062/2538
หมายถึง ผู้มีหน้าที่โดยตรงในการดำเนินการขาย
ทอดตลาด ในที่นี้ คือ ผู้ซึ่งดำรงตำแหน่ง
สรรพากรพื้นที่ หรือปฏิบัติราชการแทน หรือ

² หนังสือที่ กค 0702(กม.01)/54 ลงวันที่ 12 มกราคม 2552

รักษาราชการแทนสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจเสนอผู้มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือผู้ทอดตลาด หรือผู้มีหน้าที่โดยตรงในการอำนวยความสะดวกขายทอดตลาด จึงไม่ใช่ผู้ทอดตลาด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 511 ประกอบกับข้อ 4 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 จึงไม่ใช่บุคคลต้องห้ามเข้าสู่ราคาซื้อที่ดินในการขายทอดตลาดแต่อย่างใด

ตามข้อเท็จจริงข้างต้น นาย ว. มีฐานะเป็นผู้ทอดตลาด ซึ่งมีลักษณะต้องห้ามมิให้เข้าสู่ราคาซื้อที่ดินในการขายทอดตลาด ตามมาตรา 511 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ นั้น หากนาย ว. มิได้เป็นผู้ทอดตลาดหรือผู้หนึ่งผู้ใดที่ผู้ทอดตลาดได้ใช้ให้เข้าสู่ราคาในการขายทอดตลาด ตามมาตรา 511 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ย่อมไม่เข้าลักษณะเป็นผู้ต้องห้ามมิให้เข้าสู่ราคา อย่างไรก็ตาม การขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องเป็นไปด้วยความบริสุทธิ์ยุติธรรมและได้ราคาที่เหมาะสม ในขณะที่ขาย

เรื่องที่ 2³ กรณีประกาศขายทอดตลาด

ของเจ้าพนักงานบังคับระบุให้ผู้ซื้อทรัพย์สินเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญาดังกล่าว ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดจึงเป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการซื้อที่ดินแทนเจ้าของที่ดิน และเจ้าพนักงานที่ดินฯ ได้เรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ซื้อ แต่ใบเสร็จรับเงินของกรมที่ดินระบุว่า ได้รับเงินค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนาย ว. กับนาย ณ. ต่อมาเมื่อศาลได้มีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดที่ดินโฉนดเลขที่ดังกล่าว มีผลเท่ากับไม่มีการขายทอดตลาดเกิดขึ้น ทำให้ไม่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ผู้ซื้อจึงมีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีอากรที่ได้เสียไปแล้วเพราะเข้าลักษณะเป็นผู้เสียประโยชน์จากการชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค. 10 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ผู้ซื้อมีภูมิลำเนาในพื้นที่นั้นภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 3⁴ กรณีได้เข้าร่วมประมูลซื้อที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างจากการขายทอดตลาดของกรมบังคับคดีเมื่อวันที่ 14 ตุลาคม 2549 โดย

³ หนังสือที่ กค 0702/351 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552

⁴ หนังสือที่ กค 0702/331 ลงวันที่ 3 มีนาคม 2551

ประมูลได้ในราคา 2,350,000 บาท และได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในวันที่ 16 ตุลาคม 2549 พร้อมทั้งได้ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายไว้ที่กรมที่ดินแล้วเป็นจำนวน 70,020 บาท (อากรแสตมป์ได้รับยกเว้น ไม่ได้เรียกเก็บ) ต่อมา นาง อ. (จำเลยและเจ้าของที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง) ได้ยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว โดยโต้แย้งว่าเป็นการขายทอดตลาดในราคาต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งศาลจังหวัดได้มีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าวและคดีถึงที่สุดแล้ว จึงขอทราบว่าการดังกล่าวจะมีสิทธิขอคืนเงินภาษีอากรที่ได้ชำระไว้แล้วได้หรือไม่

กรณีที่ได้ซื้อทรัพย์สิน (ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง) จากการขายทอดตลาดของกรมบังคับคดี และได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์พร้อมชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ต่อมา ศาลมีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าวและคดีถึงที่สุดแล้ว กรณีจึงมีผลเท่ากับไม่มีการขายทอดตลาดเกิดขึ้น ซึ่งทำให้ไม่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ ดังนั้น หากเป็นผู้ชำระภาษีอากร จึงย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีอากรดังกล่าวได้ โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค.10 ณ สำนักงานสรรพากร

⁵ หนังสือที่ กค 0702(กม.08)/90 ลงวันที่ 13 มกราคม 2553

พื้นที่ที่ผู้ขอคืนภาษีอากรมีภูมิลำเนาในพื้นที่นั้นภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

● ภาษีธุรกิจเฉพาะ

เรื่องที่ 1⁵ กรณีที่ผู้ซื้อที่ดินจากการขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดี ซึ่งต้องชำระภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.0 ให้แก่สำนักงานที่ดินและได้ยื่นคำร้อง ค.10 เพื่อขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะที่ได้ชำระไว้สำหรับส่วนต่างที่เกิดขึ้น เนื่องจากมีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีอากร (ฉบับที่ 488) พ.ศ. 2552 ให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/6(3) แห่งประมวลรัษฎากร ให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.1 สำหรับรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/5(6) แห่งประมวลรัษฎากร จึงขอทราบว่าการผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาด (ผู้ซื้อทรัพย์สิน) มีสิทธิขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับส่วนต่างดังกล่าวได้หรือไม่

การขายอสังหาริมทรัพย์โดยวิธีการขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อเท็จจริงข้างต้น หากเข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร อยู่ใน

บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ดังนั้น เจ้าของที่ดินที่ถูกขายทอดตลาดจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และหากการประกาศขายทอดตลาดของเจ้าพนักงานบังคับคดีได้มีข้อสัญญาระบุให้ผู้ซื้อทรัพย์สิน เป็นผู้เสียค่าธรรมเนียมในการโอนและค่าภาษีอากรจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นกรณีที่ผู้ซื้อทรัพย์สิน ตกลงกับเจ้าพนักงานบังคับคดีตามข้อสัญญา ผู้ซื้อทรัพย์สิน จึงต้องเสียค่าธรรมเนียมและค่าภาษีอากรจากการซื้อที่ดินแทนเจ้าของที่ดินผู้ซื้อทรัพย์สิน จึงไม่มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะ

● อากรแสดมปี

เรื่องที่ 1⁶ ศาลจังหวัด ก. ได้แจ้งให้ศาลจังหวัด ข. บังคับคดีแทน เจ้าพนักงานบังคับคดี ศาลจังหวัด ข. ได้ทำการยึดทรัพย์สินของนาง ค. ซึ่งเป็นนายประกัน คือ ที่ดิน น.ส.3 ก จำนวน 1 แปลง และได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดให้แก่ นาย ง. ผู้เสนอราคาสูงสุดเป็นเงิน 550,000 บาท เมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2538 ผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนแล้ว

ศาลจังหวัด ข. ได้หักค่าอากรแสดมปีร้อยละ 0.50 จากราคาทรัพย์สินเป็นเงิน 2,750 บาท

และนำเงินค่าอากรที่ได้รับชำระนำส่งสำนักงานสรรพากรอำเภอเมือง เมื่อวันที่ 2 มิถุนายน 2538 โดยยื่นแบบเสียอากรเป็นตัวเงิน (แบบ อ.ส.4) ตามลักษณะแห่งตราสาร 28(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปี ระบุผู้เสียอากรแสดมปีเป็นตัวเงิน คือ ศาลจังหวัด ข. ใบสลักหลังตราสาร (แบบ อ.ส.5) ระบุชื่อผู้เสียอากร คือ ศาลจังหวัด ข. ใบเสร็จรับเงินระบุผู้ชำระภาษีอากร คือ ศาลจังหวัด ข. และศาลจังหวัด ข. ได้มีหนังสือลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2538 แจ้งให้เจ้าพนักงานที่ดินทราบสรุปสาระสำคัญว่า ให้ทำนิติกรรมจดทะเบียนโอนทรัพย์สินคือที่ดินของนายประกันแปลงดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อทรัพย์สินได้ ซึ่งศาลจังหวัด ข. ได้หักค่าอากรแสดมปีร้อยละ 0.50 จากราคาทรัพย์สินเป็นเงิน 2,750 บาท ไว้แล้ว และจะได้นำส่งสำนักงานสรรพากรอำเภอต่อไป เจ้าพนักงานบังคับคดีได้จัดทำบัญชีแสดงรายการรับและจ่ายเงินเสนอศาลจังหวัด ข. ให้ทราบเมื่อวันที่ 24 พฤษภาคม 2538 สรุปสาระสำคัญว่า ในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เมื่อวันที่ 2 พฤษภาคม 2538 มีการหักค่าอากรแสดมปีนำส่งสำนักงานสรรพากรอำเภอ เป็นเงิน 2,750 บาท

ต่อมาศาลอุทธรณ์ ได้มีคำพิพากษาพิพากษาให้เพิกถอนการขายทอดตลาด ผู้ซื้อตกลงขอรับเงินค่าซื้อทรัพย์สินพร้อมค่าธรรมเนียม

⁶ หนังสือที่ กค 0706/7564 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2547

และค่าอากรแสตมป์ที่ศาลจังหวัด ข. ได้หักไว้ แต่ศาลจังหวัด ข. ได้หักค่าอากรแสตมป์นำส่ง สำนักงานสรรพากรอำเภอเมือง ข. แล้ว จำนวน 2,750 บาท ศาลจังหวัด ข. จึงมีความประสงค์ ขอรับเงินจำนวนดังกล่าวคืน เพื่อจะได้รวมเงิน คืนแก่ผู้ซื้อต่อไป และคดีถึงที่สุดแล้ว

การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ของ เจ้าพนักงานบังคับคดี กรมบังคับคดี เข้าลักษณะ เป็นการโอนสิทธิหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับ อสังหาริมทรัพย์ ไบรับสำหรับการโอนสิทธิหรือ ก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ผู้ออก ไบรับจึงต้องติดอากรแสตมป์ 1 บาท สำหรับ จำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ตามลักษณะตราสาร 28.(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ โดยเจ้าของ ทรัพย์ที่ถูกขายทอดตลาดต้องชำระค่าอากร แสตมป์เป็นตัวแทนต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี ในวันที่ได้ขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์นั้น และ ให้เจ้าพนักงานดังกล่าวนำเงินค่าอากรแสตมป์ที่ ได้รับชำระส่งสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากร แสตมป์ (ฉบับที่ 21) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระ อากรเป็นตัวแทนการปิดแสตมป์อากรสำหรับ ตราสาร 28.(ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2525 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม

โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับอากร- แสตมป์ (ฉบับที่ 43)ฯ ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ศาลอุทธรณ์ได้มี คำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าว และคดีถึงที่สุดแล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่มีการโอน สิทธิหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เกิดขึ้น และไม่มีกรณีต้องออกไบรับตามลักษณะ แห่งตราสาร 28.(ข) แห่งบัญชีอัตราอากร แสตมป์ นาง ค. จึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระค่าอากร แสตมป์ ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนาย ง. ได้ชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวแทน แทนผู้ขายสำหรับตราสารไบรับไว้ก่อนแล้ว นาย ง. มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรแสตมป์ได้ ภายใน 10 ปี นับแต่วันชำระค่าอากรแสตมป์ ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ โดยยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ตามแบบ ค.10 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่

เรื่องที่ 2' บริษัท ก. ได้ยื่นคำร้องขอคืน เงินค่าอากรแสตมป์ กรณีสำนักงานบังคับคดี จังหวัดได้หักเงินที่ได้จากการขายทอดตลาด ทรัพย์สินของบริษัทฯ ซึ่งเป็นลูกหนี้ตามคำ- พิพากษาของศาลแพ่ง (ขายทอดตลาดที่ดินพร้อม ลิงปลูกสร้าง) เพื่อนำส่งให้แก่สำนักงานสรรพากร พื้นที่ เนื่องจากบริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสีย

⁷ หนังสือที่ กค 0706/11504 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2550

อาการแสดมปี ตามลักษณะแห่งตราสาร 28.(ข) แห่งบัญชีอัตราอาการแสดมปี โดยใบเสร็จรับเงินออกในนามสำนักงานบังคับคดีจังหวัด ซึ่งควรออกในนามบริษัท โรงพยาบาล ก. ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน สำนักงานบังคับคดีฯ เป็นเพียงผู้ชำระภาษีแทนเท่านั้น การขอคืนเงินค่าอาการแสดมปีครั้งนี้ บริษัทฯ ไม่สามารถนำต้นฉบับใบเสร็จรับเงินค่าอาการแสดมปี มายื่นประกอบคำร้องขอคืนเงินค่าอาการแสดมปีตามที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรแจ้งได้ เนื่องจากสำนักงานบังคับคดีฯ ไม่ยอมคืนต้นฉบับใบเสร็จรับเงินให้ โดยอ้างว่าเป็นเอกสารของสำนักงานบังคับคดีฯ แต่อุญาตให้ถ่ายสำเนาโดยให้เจ้าหน้าที่รับรองสำเนาบริษัทฯ จึงขอทราบว่าจะกรณีนี้จะใช้สำเนาใบเสร็จรับเงินซึ่งเจ้าหน้าที่รับรองแล้วยื่นประกอบคำร้องขอคืนเงินค่าอาการแสดมปีได้หรือไม่

กรณีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดี เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตามอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร และการขายทอดตลาดดังกล่าว เป็นการดำเนินการขายทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา (บริษัทฯ

ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สิน) ตามกระบวนการทางกฎหมาย ถือได้ว่า ผู้ขายได้แก่เจ้าของทรัพย์สิน ดังนั้น ผู้ขายจึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องออกไปรับตามมาตรา 105 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากใบรับสำหรับจำนวนเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอาการแสดมปีตามลักษณะแห่งตราสาร 28 ใบรับแห่งบัญชีอัตราอาการแสดมปีบริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องชำระค่าอาการแสดมปีบริษัทฯ จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินค่าอาการแสดมปีได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันชำระค่าอาการแสดมปี ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เนื่องจากใบเสร็จรับเงินซึ่งเป็นหลักฐานที่ใช้ในการขอคืนเงินค่าอาการแสดมปี ซึ่งเป็นเอกสารราชการระบุชื่อสำนักงานบังคับคดีจังหวัดเป็นผู้ชำระภาษีและอาการแสดมปีและต้นฉบับอยู่ที่สำนักงานบังคับคดีฯ จึงเป็นกรณีที่ต้นฉบับเอกสารนั้นอยู่ในความอารักขาหรือความควบคุมของทางราชการเมื่อสำนักงานบังคับคดีฯ อนุญาตให้ถ่ายสำเนาและให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจรับรองเอกสารบริษัทฯ มีสิทธิใช้สำเนาเอกสารดังกล่าว ไปยื่นประกอบคำร้องขอคืนเงินค่าอาการแสดมปีได้

