

ขอคืนเงินค่าอากรแสตมป์ ได้ในกรณีใด?

ศิริพร ปิตุริกพงษ์*

เมื่อใดที่มี

การทำสัญญาทางธุรกิจต่างๆ เช่น สัญญาเช่า สัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน สัญญาจ้างทำของ สัญญากู้ยืมเงิน เป็นต้น กฎหมายกำหนดให้เสียค่าอากรแสตมป์โดยเป็นอากรที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากการทำตราสารต่างๆ ตามลักษณะที่ได้กำหนดเอาไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายประมวลกฎหมายรัษฎากร นอกจากนี้ยังมีความสำคัญเป็นอย่างมากในตราสารที่จะใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานในทางคดี ซึ่งจะต้องมีการติดอากรแสตมป์ตามอัตราที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย ปัจจุบันกำหนดให้มีตราสารที่ต้องปิดอากรแสตมป์จำนวนทั้งสิ้น 28 ลักษณะ ตามที่ปรากฏในช่อง “ลักษณะตราสาร” ของบัญชีอากรแสตมป์ โดยต้องปิดแสตมป์

บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีนั้น¹ และโดยที่ตราสารเกือบทุกลักษณะจำเป็นต้องมีการกระทำซึ่งคำว่า “กระทำ” เมื่อใช้เกี่ยวกับตราสารหมายความว่า การลงลายมือชื่อตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²

ในทางปฏิบัติ หากบุคคลได้ทำสัญญาและกรณีสัญญาใดที่ทำขึ้นนั้น เข้าลักษณะเป็นตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ได้เกิดขึ้นและได้เสียค่าอากรแสตมป์ไปแล้ว ต่อมาเป็นกรณีที่ได้เสียไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้ที่ได้ชำระอากรจะมีสิทธิขอคืนค่าอากรได้หรือไม่ ต้องปฏิบัติอย่างไรบ้างตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดพิจารณาได้ดังนี้

“สสพจนสารัน” ปีที่ 64 ฉบับที่ 6 มิถุนายน 2560

* นิตยสารลงนามฯ สำนักกฎหมาย กสม.สสพจน

¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 104

² ประมวลรัษฎากรมาตรา 103

U บัญญัติของประมวล- รัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 122 บัญญัติว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป ไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียว หรือเรื่องเดียว ผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่าเป็นจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้น ต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร และต้องประกอบด้วยคำชี้แจงหรือเอกสาร ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่หรืออธิบดีเห็นสมควรให้ยื่นการสนับสนุนคำร้อง”

หลักเกณฑ์และเงื่อนไข

1. ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท
 2. ให้ยื่นคำร้องภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร
 3. คำร้องต้องประกอบด้วยคำชี้แจงหรือเอกสาร ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่หรืออธิบดีเห็นสมควรให้ยื่นการสนับสนุนคำร้อง
 4. อธิบดีเห็นว่าเกินไปจริง
- ผลตามกฎหมาย คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6090/2534

สาระสำคัญ

1. ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป

กรณีเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป กฎหมายกำหนดว่า ถ้าเสียเกินไปตั้งแต่ 2 บาท ขึ้นไป (น้อยกว่า 2 บาท ขอคืนไม่ได้) สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียวให้ผู้เสียเกินทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรพร้อมทั้งแนบคำชี้แจงหรือเอกสารประกอบถ้าอธิบดีเห็นสมควรก็จะคืน ถ้าไม่ดำเนินการยื่นคำร้องขอคืนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ย่อมไม่อาจนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้³

การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนด “เกินไป” เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้วกฎหมายก็จะ

ต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน⁴

ข้อพิจารณา กรณีผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรได้เสียไว้ผิดหรือซ้ำ มีสิทธิขอคืนค่าอากรที่ชำระไว้เกินได้ภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร⁵

ตัวอย่างที่ 1⁶ ธนาคารฯ ได้ชำระอากรแสตมป์ จำนวน 1,500 บาท เงินเพิ่ม 9,000 บาท รวมเป็นเงิน 10,500 บาท แต่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ธนาคารฯ ชำระอากรเพียง 500 บาท เงินเพิ่ม 3,000 บาท รวมเป็นเงิน 3,500 บาท ดังนั้น ธนาคารฯ ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระอากรแสตมป์ได้เสียอากรแสตมป์เกินไปกว่าที่ควรเสีย ธนาคารฯ จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรแสตมป์ที่ได้ชำระไปแล้วต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2⁷ ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรได้เสียไว้เกินยอมมีสิทธิขอคืนค่าอากรที่ชำระไว้เกินได้ โดยต้องยื่นคำร้อง (ค. 10) ขอคืนค่าอากรแสตมป์ในกรณีนี้ภายในระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันเสียอากร ตามนัยมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเอกสารที่ต้องยื่นพร้อมกับคำร้อง

เพื่อขอคืนค่าอากรแสตมป์นั้น หากได้ทำหนังสือรับรองว่าตราสารใบหุ้นซึ่งได้เสียอากรแสตมป์เกินไปนี้ได้มีการปิดอากรแสตมป์ไว้ครบถ้วนแล้วพร้อมทั้งส่งภาพถ่ายของตราสารใบหุ้นดังกล่าวที่บุคคลดังกล่าวนั้นมีอยู่บางส่วนด้วย ก็ให้ถือว่าเอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารที่ใช้ประกอบในการขอคืนอากรแสตมป์ในกรณีนี้ได้

2. ผู้เสียอากรแสตมป์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียต้องขอคืนอากรแสตมป์ภายในกำหนดเวลาเท่าไร

ประเด็นมีว่า ผู้เสียอากรแสตมป์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ไม่ใช่เป็นการเสียอากรแสตมป์ไว้เกิน จะต้องยื่นคำร้องขอคืนอากรต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

เดิม แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและศาลฎีกา⁸ ได้วางแนวว่า การขอคืนอากรไม่ว่าเป็นกรณีที่เสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินไปกว่าอัตราที่กำหนดถ้าจะขอคืนต้องเป็นกรณีที่ค่าอากรที่จะคืนนั้นไม่น้อยกว่า 2 บาทและการขอคืนต้องยื่นคำร้องต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่)

⁵ หนังสือที่ กค 0702 (กม.14)/144 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2557

⁶ หนังสือที่ กค 0706/1345 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2547

⁷ หนังสือที่ กค 0802/8470 ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2534

⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6090/2534

ต่อมา ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในประเด็นขอคืนอาคารแสดมภ์กรณีการเสียอาคารแสดมภ์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย⁹ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ได้บัญญัติว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอาคารหรือค่าเพิ่มอาคารเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียวผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริงก็ให้คืนค่าอาคารหรือค่าเพิ่มอาคารที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียหายอาคารได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้นจะต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือนนับแต่วันเสียอาคารหรือค่าเพิ่มอาคาร...” การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอาคารหรือค่าเพิ่มอาคารเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอาคารหรือเสียค่าเพิ่มอาคารของผู้มีหน้าที่ต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนด “เกินไป” เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอาคารไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอาคารด้วยไม่เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอาคารไปโดยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอาคารด้วยแล้วกฎหมายก็จะต้องบัญญัติข้อความดังกล่าว

ลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน เมื่อรายรับของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอาคารการขอคืนค่าอาคารจากจำเลยในเรื่องระยะเวลาจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 122 แห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรซึ่งจะต้องยื่นขอคืนนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนค่าอาคารจากจำเลยได้

ดังนั้น การเสียอาคารแสดมภ์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีสิทธิขอคืนค่าอาคารได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันเสียอาคารแสดมภ์ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากกรณีที่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษา กรมสรรพากรจึงได้มีคำวินิจฉัยเดินตามศาลฎีกาในเวลาต่อมา

ตัวอย่างที่ 1¹⁰ เมื่อผู้ขายได้ขายที่ดินไปในราคา 6,129,900 บาท และได้ชำระอาคารแสดมภ์จากราคาขายดังกล่าว ซึ่งเป็นราคาที่สูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แต่ผู้ขายนำเงินจากการขายที่ดินนี้ไปชำระหนี้ให้ธนาคารฯ จำนวน 5,000,000 บาท ผู้ขายจะได้รับยกเว้นอาคารแสดมภ์สำหรับเงินได้ที่นำไป

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่)

¹⁰ หนังสือที่ กค 0706 (กม.)/2163 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2546

ชำระหนี้แก่ธนาคารฯ เท่านั้น ดังนั้น ผู้ขายจึงมีสิทธิขอคืนอากรแสตมป์สำหรับเงินได้จากการขายที่ดินและนำไปชำระหนี้จำนวน 5,000,000 บาท ภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันที่เสียอากรแสตมป์แล้วตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างที่ 2¹¹ การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ของเจ้าพนักงานบังคับคดี กรมบังคับคดี เข้าลักษณะเป็นการโอนสิทธิหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ใ้รับสำหรับการโอนสิทธิหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ผู้ออกไปรับจึงต้องติดอากรแสตมป์ 1 บาท สำหรับจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ตามลักษณะตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ โดยเจ้าของทรัพย์ที่ถูกขายทอดตลาดต้องชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวเงินต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี ในวันที่ได้ขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์นั้น และให้เจ้าพนักงานดังกล่าวนำเงินค่าอากรแสตมป์ที่ได้รับชำระส่งสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 21) เรื่อง กำหนดวิธีการชำระอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์อากรสำหรับตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ลงวันที่ 4 มิถุนายน

พ.ศ. 2525 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 43)ฯ ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ศาลอุทธรณ์ได้มีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าวและคดีถึงที่สุดแล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่มีการโอนสิทธิหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น และไม่มีการยื่นข้อออกไปรับตามลักษณะแห่งตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ นาง ค. จึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรแสตมป์ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนาย ง. ได้ชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวเงินแทนผู้ขายสำหรับตราสารใ้รับไว้ก่อนแล้ว นาย ง. มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรแสตมป์ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันชำระค่าอากรแสตมป์ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรตามแบบ ค.10 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่

*การเสียอากรแสตมป์โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย
หมายความว่ารวมถึงกรณีที่ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์*

ตัวอย่างที่ 1¹² กรณีการโอนอสังหาริมทรัพย์ ได้มีการเสียอากรแสตมป์ไปแล้วสำหรับใ้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ จึงเป็นการเสียอากรแสตมป์โดยไม่มี

¹¹ หนังสือที่ กค 0706/7564 ลงวันที่ 11 กรกฎาคม 2547

¹² หนังสือที่ กค 0706 (กม.01)/1023 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2547

หน้าที่ต้องเสีย จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันเสียค่าอากรแสดมปีตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างที่ 2¹³ กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ใ้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปีตามลักษณะตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปีตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 13 ดังนั้น หากได้ชำระค่าอากรแสดมปีเป็นตัวแทนต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีในวันที่ได้ขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ จึงเป็นการเสียอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรภายใน 10 ปีนับแต่วันที่เสียอากร

ข้อสังเกต กรณีเสียอากรโดยไม่มีหน้าที่เสียผู้ใดได้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรโดยมิใช่เป็นผู้มีหน้าที่เสีย ผู้นั้นมีสิทธิไต่เบี่ยเอาค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรซึ่งตนได้เสียไปจากบุคคลผู้มีหน้าที่เสียได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 120 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นต่อไปมีว่า กรณีสัญญาใดที่เข้าลักษณะเป็นตราสารตามบัญชีอัตราอากรแสดมปีได้เกิดขึ้นแล้วต่อมามีการยกเลิกสัญญา ค่าอากรแสดมปีที่เสียไปแล้วผู้ที่ได้ชำระอากรจึงมีสิทธิ

ขอคืนค่าอากรได้หรือไม่ ถ้าได้ภายในกำหนดเวลาเท่าไร ประเด็นดังกล่าวมีผู้ให้ความเห็นดังนี้

แนวความเห็นที่ 1 สัญญาที่กระทำขึ้นและเข้าลักษณะเป็นตราสารตามลักษณะแห่งตราสารแห่งบัญชีอัตราอากรแสดมปีซึ่งอยู่ในบังคับต้องปิดอากรแสดมปีเพื่อเสียอากรตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อสัญญาดังกล่าวได้ทำขึ้นและมีผลบังคับตามกฎหมายแล้วแม้ภายหลังคู่สัญญาจะบอกเลิกสัญญาก็ตาม การบอกเลิกสัญญาดังกล่าวนั้นไม่เสื่อมเสียแก่สิทธิการเรียกเก็บอากรแสดมปีที่ได้เรียกเก็บไปแล้ว มิใช่เรื่องการเสียค่าอากรหรือเพิ่มอากรเกินไปตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีข้างต้นจึงไม่มีประเด็นที่ต้องพิจารณาเรื่องอายุความการขอคืนอากรแสดมปีแต่อย่างใด

แนวความเห็นที่ 2 การบอกเลิกสัญญาเป็นเหตุให้ไม่มีผลบังคับตามกฎหมายหรือไม่มีสัญญาจึงเป็นกรณีที่ไม่มีตราสารที่ต้องเสียอากรตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวถือว่าได้เสียอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันเสียอากรตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากความเห็นดังกล่าว กรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยไว้ว่า¹⁴ สัญญาจ้างใดที่เข้าลักษณะ

¹³ หนังสือที่ กค 0811/3376 ลงวันที่ 5 เมษายน 2544

¹⁴ หนังสือที่ กค 0802/18469 ลงวันที่ 20 กันยายน 2536

ตราสารที่ต้องปิดอาคารแสดงสมบัติบริบูรณ์ ตาม มาตรา 103 และมาตรา 104 แห่งประมวล รัชฎาการ การยกเลิกสัญญาจึงไม่เสื่อมเสียแก่สิทธิ การเรียกเก็บอาคารแสดงสมบัติได้เรียกเก็บไปแล้ว กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว จึงมิใช่เรื่องการ เสียค่าอาคารหรือค่าเพิ่มอาคารเกินไปตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัชฎาการ จึงไม่มีเหตุให้ต้องคืน ค่าอาคารแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 1¹⁵ การทำสัญญาที่มีผลสมบูรณ์ ตามมาตรา 367 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ สัญญาดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็น ตราสารที่ต้องปิดอาคารแสดงสมบัติบริบูรณ์ ตาม มาตรา 103 และมาตรา 104 แห่งประมวล รัชฎาการ การยกเลิกสัญญาดังกล่าวภายหลัง ไม่ทำให้กรมสรรพากรเสียสิทธิในการเรียกเก็บ อาคารแสดงสมบัติตามประมวลรัชฎาการสำหรับสัญญาดัง กล่าวแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 2¹⁶ เมื่อห้างฯ ได้ลงลายมือชื่อ ในสัญญาเพียงฝ่ายเดียว สัญญาดังกล่าวจึงมิใช่ การกระทำตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอาคาร แสดงสมบัติ ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัชฎาการ เมื่อห้างฯ ได้เสียอาคารไปแล้ว โดยไม่มีหน้าที่ ต้องเสีย ห้างฯ จึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอาคาร

ได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันเสียอาคาร ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตัวอย่างที่ 3¹⁷ บริษัทฯ ได้ทำสัญญารับจ้าง ก่อสร้างอาคารเรียนกับส่วนราชการก่อนที่ผู้มี อำนาจจะอนุมัติการจ้าง ซึ่งส่วนราชการผู้ว่าจ้าง ไม่อาจลงลายมือชื่อในสัญญาได้ เพราะไม่ได้รับ อนุมัติจากกระทรวงต้นสังกัด แต่บริษัทฯ ได้ชำระ อาคารเป็นตัวแทนสำหรับสัญญาดังกล่าวไว้ก่อนแล้ว ดังนั้น สัญญาจ้างทำของดังกล่าวจึงมิใช่การ กระทำตราสารที่อยู่ในบังคับต้องเสียอาคารแสดงสมบัติ ตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัชฎาการ เมื่อ บริษัทฯ ได้ชำระอาคารเป็นตัวแทนสำหรับสัญญาดัง กล่าวไว้ก่อนแล้ว โดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระ บริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนค่าอาคารได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันชำระอาคารตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างที่ 4¹⁸ (1) ที่ดินจำนวน 15 ไร่ ผู้ขายได้กรรมสิทธิ์ในปี พ.ศ. 2504 และขายไป ในวันที่ 7 ธันวาคม 2538 ถือเป็นการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำเมื่อเกินเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ได้อมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น จึงไม่อยู่ใน บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่มีหน้าที่ ต้องเสียอาคารแสดงสมบัติตามลักษณะแห่งตราสารที่

¹⁵ หนังสือที่ กค 0702 (กม.09)/797 ลงวันที่ 3 เมษายน 2552 และบันทึกที่ กค 0706/(กม.08)/3443 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2550

¹⁶ หนังสือที่ กค 0811/ก.62 ลงวันที่ 4 กันยายน 2543

¹⁷ หนังสือที่ กค 0811/10579 ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2542 และหนังสือที่ กค 0811 (กม.05)/319 ลงวันที่ 1 มีนาคม 2543

¹⁸ หนังสือที่ กค 0706/1920 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2549

28. (ข) ไบรรับ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ โดยต้องเสียอากรแสตมป์ 1 บาทต่อไบรรับที่มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาทขึ้นไป ทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาท ดังนั้น อากรแสตมป์ที่ได้เสียไว้แล้วตามมูลค่าของที่ดินจำนวน 15 ไร่ดังกล่าว จึงเป็นการเสียอากรที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสีย เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ราคาประเมินทุนทรัพย์ได้ลดลง (เดิมกำหนดไว้หน่วยที่ 2 กำหนดครั้งใหม่เป็นหน่วยที่ 3) ผู้เสียอากรแสตมป์มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนอากรแสตมป์ที่เสียเกินไปตามส่วนมูลค่าที่ลดลงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร ตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีที่ผู้ขายได้ยื่นคำร้องขอคืนอากรแสตมป์ส่วนที่เกินไปเมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 2538 ถือได้ว่า ได้ยื่นคำร้องขอคืนดังกล่าวภายในกำหนดเวลา 6 เดือนนับแต่วันเสียอากรแล้ว จึงมีสิทธิได้รับคืนอากรแสตมป์ที่ได้เสียเกินไปได้ ส่วนการยื่นคำร้องในครั้งต่อมาซึ่งได้ระบุประเด็นการขอคืนอากรในครั้งก่อน แม้การยื่นในครั้งต่อมาจะเกินกำหนดเวลา 6 เดือนแล้วก็ไม่ทำให้การยื่นคำร้องขอคืนในครั้งก่อนเสียสิทธิไปแต่อย่างใดและให้ถือว่ากรยื่นคำร้องในครั้งต่อมาเป็นส่วนหนึ่งของการยื่นคำร้องครั้งก่อน

(2) ที่ดินจำนวน 20 ไร่ 88 ตารางวา ผู้ขายได้กรรมสิทธิ์มาจากการยกให้จากพี่ชายเมื่อ

วันที่ 22 กรกฎาคม 2534 และได้ขายไปในวันที่ 7 ธันวาคม 2538 ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น (เป็นเวลา 4 ปี 5 เดือน) มีหน้าที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ไบรรับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ตามลักษณะแห่งตราสารที่ 28. (ข) ไบรรับ แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เพราะเข้าลักษณะเป็นไบรรับสำหรับเงินที่ผู้รับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น อากรแสตมป์ที่เสียไว้แล้วตามมูลค่าของที่ดินจำนวน 20 ไร่ 88 ตารางวาดังกล่าว (ซึ่งได้เสียอากรแสตมป์ ตามราคาประเมินทุนทรัพย์หน่วยที่ 3) ที่ผู้ขายได้เสียไปแล้วเป็นการเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้เสียอากรมีสิทธิขอคืนได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ได้ชำระตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ตัวอย่างที่ 5¹⁹ คณะบุคคล (ผู้ซื้อ) ได้ตกลงซื้อที่ดินจำนวน 500 ตารางวา จากผู้ขายโดยตกลงโอนกรรมสิทธิ์เมื่อวันที่ 12 พฤศจิกายน 2536 ณ สำนักงานที่ดิน ต่อมาผู้ขายได้ยื่นฟ้อง

¹⁹ หนังสือที่ กค 0706/9481 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2548

ต่อศาลขอให้เพิกถอนการทำนิติกรรมซึ่งศาลฎีกา ได้มีคำพิพากษาที่ 1203/2541 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2541 ให้เพิกถอนการจดทะเบียนการโอนที่ดิน พิพาทดังกล่าว อย่างไรก็ตามในการทำนิติกรรมโอน กรรมสิทธิ์ที่ดิน เมื่อวันที่ 12 พฤศจิกายน 2536 ระหว่างคณะบุคคล (ผู้ซื้อ) และผู้ชาย ถือว่า นิติกรรมสมบูรณ์แล้วในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรม ผู้ชายจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้และ อากรแสตมป์ แต่คู่สัญญาจะกำหนดให้ผู้ซื้อชำระ ภาษีแทนผู้ชายก็ได้ เมื่อไม่ปรากฏว่ามีข้อตกลงให้ ฝ่ายผู้ซื้อเป็นผู้ชำระภาษีแทนผู้ชาย จึงเป็นเหตุให้ คณะบุคคล (ผู้ซื้อ) ซึ่งมีไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เงินได้และอากรแสตมป์ไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษี เงินได้รวมทั้งอากรแสตมป์ตามที่ร้องขอแต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 6²⁰ ศาลอุทธรณ์ได้มีคำสั่งให้ เพิกถอนการขายทอดตลาดดังกล่าว และคดีถึง ที่สุดแล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่มีการโอนสิทธิหรือ ก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น และไม่มีกรณีต้องออกไปรับ ตามลักษณะแห่ง ตราสาร 28. (ข) แห่งบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ผู้ชายจึงไม่มีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรแสตมป์ ตาม มาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ซื้อได้ ชำระค่าอากรแสตมป์เป็นตัวแทนผู้ชายสำหรับ ตราสารไปรับไว้ก่อนแล้ว ผู้ซื้อที่มีสิทธิยื่นคำร้อง ขอคืนค่าอากรแสตมป์ได้ภายใน 10 ปีนับแต่ วันชำระค่าอากรแสตมป์ ตามมาตรา 193/30 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยยื่น คำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ตามแบบ ค.10 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่

สรุป

การขอคืนค่าอากรแสตมป์นั้นอาจแบ่งได้ เป็น 2 กรณีคือ กรณีผู้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร เกินไปนั้นต้องเสียเป็นเงินเกินกว่า 2 บาทขึ้นไป จึงสามารถขอคืนได้ โดยให้ทำคำร้องเป็นหนังสือ ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 6 เดือนนับแต่ วันที่เสียอากรพร้อมแนบคำชี้แจงและเอกสาร ประกอบ อีกกรณีคือ ผู้เสียอากรแสตมป์โดยไม่มี หน้าที่ต้องเสีย ให้มีสิทธิขอคืนภายในกำหนด 10 ปีนับแต่วันที่เสียอากรแสตมป์

²⁰ หนังสือที่ กค 0706/7564 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2547