

คำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ:

ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามสัญญาเช่า
กรณีผู้ให้เช่าจดทะเบียนสิทธิเก็บกินให้แก่ผู้ทรงสิทธิเก็บกิน

สิตานันท์ ศรีวรกร

วรัญญา ตรงพิสุทธิศักดิ์

คำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ: ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามสัญญาเช่า กรณีผู้ให้เช่าจดทะเบียนสิทธิเก็บกินให้แก่ผู้ทรงสิทธิเก็บกิน

สิตานันท์ ศรีวรรกร*

Sitanan Sriworakorn

วรัญญา ตรงพิสุทธิ์ศักดิ์**

Waranya Trongpisutsak

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 575/2560

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1229, 1336, 1417

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39, 40 (5), 56, 61

อย่างที่คุณผู้อ่านคงทราบกันดีอยู่แล้วว่าโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภท มักจะประกอบด้วย 6 ส่วน คือ 1. ผู้เสียภาษี 2. ฐานภาษี 3. อัตราภาษี 4. วิธีเสียภาษี 5. วิธีหาข้อยุติใน

*ผู้ช่วยผู้พิพากษา รุ่นที่ 72 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการ ศาลยุติธรรม; น.บ. มหาวิทยาลัยรามคำแหง (เกียรตินิยมอันดับ 2), น.บ.ท. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, LL.M. in International and Comparative Law, Southern Methodist University, LL.M. in International Taxation Law, University of Florida, เนติบัณฑิตมลรัฐแคลิฟอร์เนีย เนติบัณฑิตยสภาแห่งมลรัฐแคลิฟอร์เนีย. E-mail: sitanan.swk@gmail.com.

Judge Trainee Badge 72 at the Judicial Training Institute, LL.B. (Second-class honor) Ramkhamhaeng University, Barrister at Law at Thai Bar Under the Royal Patronage, LL.M. in International and Comparative Law at Southern Methodist University, LL.M. in International Taxation Law at University of Florida, Admitted to California Bar of the State Bar of California, USA.

**ผู้ช่วยผู้พิพากษา รุ่นที่ 71 สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการ ศาลยุติธรรม; น.บ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (เกียรตินิยมอันดับ 2), น.บ.ท. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, LL.M. in Public Law (with Merit), London School of Economics and Political Science. E-mail: waranyatrong@gmail.com.

Judge Trainee Badge 71 at the Judicial Training Institute, LL.B. (Second-class honor) Thammasat University, Barrister at Law at Thai Bar Under the Royal Patronage, LL.M. in Public Law (with Merit) at London School of Economics and Political Science, UK.

ปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น และ 6. การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร¹ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา “ผู้เสียภาษี” ได้แก่ 1. บุคคลธรรมดา 2. ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล 3. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และ 4. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งซึ่งไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งก็ตาม หลักเกณฑ์สำคัญประการหนึ่งของผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและหน้าที่เสียภาษี คือ จะต้องเป็น “ผู้มีเงินได้”² การเป็น “ผู้มีเงินได้” ไม่ได้เพียงส่งผลกระทบต่อหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีและหน้าที่เสียภาษีเท่านั้น หากแต่การเป็น “ผู้มีเงินได้” ยังเป็นเงื่อนไขของการพิจารณาวินิจฉัยว่าบุคคลดังกล่าวเป็น “ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี” หรือไม่อีกด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากผู้มีสิทธิขอคืนภาษีต้องเป็นผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้เกินไป เนื่องจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระ หรือเนื่องจากการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีที่ไม่มีความจำเป็นต้องเสีย ตามมาตรา 27 ทรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

โดยหลักแล้ว “เงินได้” ในความหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ซึ่งโดยหลักเงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาจริง เว้นแต่กรณีที่กฎหมายบัญญัติเป็นอย่างอื่นที่แม้จะไม่ได้รับเงินได้พึงประเมินจริง แต่กฎหมายก็ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมิน (Deemed Income) ดังนั้น กรณีที่เป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (ก) ก็ต้องเป็นเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับจริง

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนอยากให้ผู้อ่านลองพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้ซึ่งมีการตีความคำว่าผู้มีเงินได้ไว้อย่างน่าสนใจ

¹ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์กรุงสยามพับลิชชิง, 2561), หน้า 3.

²กรณีบุคคลธรรมดา มาตรา 56 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน...ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี... (1) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมิน... (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมิน... (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมิน... หรือ (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมิน...” กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล มาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมิน...” กรณีผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมิน...ถึงแก่ความตายเสียก่อน...” กรณีกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า “...ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมิน...”

ข้อเท็จจริง: คดีนี้โจทก์ทั้งสามเป็นผู้เยาว์ มีนางสาวปฐมา มารดาเป็นผู้แทนโดยชอบธรรม วันที่ 7 กรกฎาคม 2554 นาง พ. เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินโฉนดเลขที่ 1561 ตำบลบางนา อำเภอพระโขนง กรุงเทพมหานครทำสัญญาให้บริษัท บ. เช่า มีกำหนดระยะเวลาเช่า 30 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2586 ตามสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าว บริษัท บ. ตกลงชำระค่าหน้าดิน จำนวน 87,500,000 บาท โดยแบ่งชำระรวม 5 งวด งวดที่ 1 เป็นเงินมัดจำที่ผู้เช่าได้มอบชำระไว้แล้ว งวดที่ 2 ชำระภายในวันที่ 31 กรกฎาคม 2554 งวดที่ 3 ชำระภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2554 งวดที่ 4 ชำระภายในวันที่ 31 กรกฎาคม 2555 และงวดที่ 5 ชำระภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2555

ในวันเดียวกันภายหลังที่นาง พ. ทำสัญญาเช่ากับ บริษัท บ. นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินในที่ดินดังกล่าวแก่โจทก์ทั้งสาม ซึ่งมีฐานะเป็นหลานโดยเป็นบุตรของนางสาวปฐมา บุตรของนาง พ. ตามหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินและในวันทำสัญญาเช่าที่ดินดังกล่าว บริษัท บ. ตกลงจ่ายค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกิน และมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย³ ตามสัดส่วนที่ได้ตกลงกันตามข้อตกลงเพิ่มเติม หลังจากนั้นบริษัทได้จ่ายเงินค่าหน้าดินงวดที่ 2 (ในวันที่ 31 กรกฎาคม 2554) และงวดที่ 3 (ในวันที่ 31 ธันวาคม 2554) ให้แก่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกิน พร้อมหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งกรมสรรพากรแล้ว

โจทก์ทั้งสามนำเงินค่าหน้าดินที่ได้รับมาคิดเฉลี่ยเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยโจทก์ทั้งสามนำเงินค่าหน้าดินที่ได้รับมาเฉลี่ยตามจำนวนปีแห่งอายุการเช่า 30 ปีตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2528 และยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 (รายการตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับใช้ยื่นก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ)⁴ ให้แก่กรมสรรพากร

ต่อมาในวันที่ 30 มีนาคม 2555 โจทก์ทั้งสามยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 (แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป หรือ เพื่อขอคืนเงินภาษีอากรประเภทเงินได้บุคคลธรรมดา) ปีภาษี 2554 ที่บริษัท บ. หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งกรมสรรพากรแล้วตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อขอคืนเงินภาษี

³การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรีส และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

⁴“ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ” หมายถึง ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 52 ทวิ กำหนดว่ากรณีที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ถ้ามีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป จะนำภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 ไปชำระต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอพร้อมกับการยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดก็ได้

กรมสรรพากรมีหนังสือถึงโจทก์ทั้งสามแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้แก่โจทก์ทั้งสาม: โดยกรมสรรพากรเห็นว่าตามหลักฐานการจดทะเบียนสิทธิเก็บกินให้แก่โจทก์ทั้งสามนั้น สิทธิเก็บกินดังกล่าว มีผลตามกฎหมายตั้งแต่วันที่ 29 มีนาคม 2555 เงินค่าเช่าจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของนาง พ. ซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

โจทก์ทั้งสามยื่นอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร

คณะกรรมการอุทธรณ์มีหนังสือถึงโจทก์ทั้งสามแจ้งผลการวินิจฉัยอุทธรณ์: โดยกรมสรรพากรเห็นว่านาง พ. ทำสัญญาให้บริษัท บ. เช่าที่ดินในนามของตนเอง ตามสัญญาลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2554 เงินได้ที่เกิดจากการให้เช่าจึงต้องถือเป็นของผู้ให้เช่า แม้จะมีข้อตกลงเพิ่มเติมทำสัญญาให้ผู้เช่าจ่ายเงินค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามโดยตรง ก็เป็นเพียงการแบ่งเงินที่นาง พ. จะได้รับตามสัญญาเช่าดังกล่าวเท่านั้น เงินได้ค่าเช่าที่ดินได้รับในปีภาษี 2554 จึงเป็นเงินได้พึงประเมินของนาง พ. ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบริษัทจะต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายให้แก่นาง พ. เพื่อนำไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง การแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรของสำนักงานสรรพากรจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว

โจทก์ทั้งสามไม่เห็นพ้องด้วย จึงยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลาง: โจทก์ทั้งสามฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้จำเลยคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ปีภาษี 2554 ให้แก่โจทก์ทั้งสาม พร้อมดอกเบี้ยตามกฎหมายของต้นเงินที่ขอคืนของโจทก์แต่ละคน นับตั้งแต่วันที่ 30 มีนาคม 2555 เป็นต้นไป จนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ทั้งสาม

คำให้การของจำเลย: จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง: พิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์

จำเลยให้การแก้อุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร: จากคำพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรสรุปความได้ว่า การที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินแก่โจทก์ทั้งสามในวันทำสัญญาเช่าโดยผู้ให้เป็นเจ้าของที่ดินมีโฉนด ตกลงให้ผู้รับมีสิทธิเก็บกินในที่ดินดังกล่าวตลอดชีวิตของผู้รับ แต่นาง พ. และโจทก์ทั้งสามเพิ่งไปจดทะเบียนสิทธิเก็บกินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายหลังจากการทำสัญญาเช่าระหว่างนาง พ. กับบริษัท บ. ย่อมแสดงให้เห็นว่านาง พ. เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ได้ทำสัญญาให้ผู้เช่าที่ดินแก่ผู้เช่าเพื่อหวังค่าเช่าจากผู้เช่า โดยต้องการที่จะให้โจทก์ทั้งสามมีสิทธิได้ดอกผลในดินยาคือค่าเช่าที่นาง พ. ทำไว้กับผู้เช่า เพื่อประโยชน์แก่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกินบนที่ดินดังกล่าวอันเป็นวัตถุประสงค์แห่งสิทธิเก็บกิน ซึ่งโจทก์ทั้งสามได้สิทธิเก็บกินมาโดยทางนิติกรรมภายหลังจากที่

นาง พ. ทำสัญญาเช่ากับผู้เช่า ดังนั้น เงินค่าหน้าดินที่ผู้เช่าตกลงชำระให้แก่โจทก์ทั้งสามในปีภาษี 2554 จึงเป็นเงินได้ของนาง พ. หาใช้ของโจทก์ทั้งสามดังที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์ไม่ ซึ่งบริษัทจะต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่นาง พ. โจทก์ทั้งสามไม่ใช่คู่สัญญากับบริษัท บ. โจทก์ทั้งสามจึงไม่ถือเป็นผู้มีเงินได้ที่เงินค่าหน้าดินจากบริษัทดังกล่าวโดยตรง “ผู้มีเงินได้” ตามสัญญาเช่าพิพาทระหว่างนาง พ. กับบริษัท บ. คือนาง พ. ซึ่งเป็นคู่สัญญาตามสัญญาเช่า หาใช้ของโจทก์ทั้งสามซึ่งไม่ใช่คู่สัญญาตามสัญญาเช่าไม่ โจทก์ทั้งสามเป็นเพียงผู้รับเงินค่าเช่าแทนนาง พ. ผู้ให้เช่า เท่านั้น โจทก์ทั้งสามหาใช่ “ผู้ให้เช่า” ที่ดินดังกล่าวไม่ โจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษี ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ทั้งสามไม่ใช่ “ผู้ให้เช่าที่ดิน” ที่จะใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2528 มา นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามฟังไม่ขึ้นพิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

วิเคราะห์เหตุผลของคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อสังเกตผู้เขียน

คดีนี้ สังเกตได้ว่าตามข้อเท็จจริง วันที่ 7 กรกฎาคม 2554 นาง พ. ได้ทำสัญญาให้บริษัท บ. เช่าที่ดินมีโฉนดเป็นระยะเวลา 30 ปี นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2557 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2586 ซึ่งหากมีข้อเท็จจริงยุติเพียงเท่านั้น คงไม่มีประเด็นต้องพิพาทว่าใครเป็น “ผู้มีเงินได้” ตามสัญญาเช่า เพราะตามสัญญาเช่าระบุไว้ชัดเจนแล้วว่า ผู้ให้เช่าที่มีสิทธิได้รับเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินคือนาง พ. อย่างไรก็ตาม คดีนี้มีข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่าในวันเดียวกันที่นาง พ. ทำสัญญาเช่า นาง พ. ได้ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินบนที่ดินดังกล่าวแก่โจทก์ทั้งสาม ซึ่งเป็นหลาน (นาง พ. มีความสัมพันธ์เป็นยาย-หลานกับโจทก์ทั้งสาม) โดยบริษัท บ. ได้ตกลงจ่ายค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกินโดยตรงและบริษัท บ. มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายตามสัดส่วนที่ได้ตกลงกันตามข้อตกลงเพิ่มเติมทำสัญญาเช่า ทั้งนี้ นาง พ. และโจทก์ทั้งสามยังไม่ได้ไปจดทะเบียนสิทธิเก็บกินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ จนกระทั่งวันที่ 29 มีนาคม 2555 ต่อมาเมื่อบริษัท บ. ได้จ่ายค่าหน้าดินแก่โจทก์ทั้งสาม และหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งกรมสรรพากรในปี 2554 โจทก์ทั้งสามได้นำเงินค่าหน้าดินที่ได้รับมาคิดเฉลี่ยเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528⁵ และได้ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด. 93 ชำระภาษีเป็นการล่วงหน้า

ต่อมาวันที่ 30 มีนาคม 2555 โจทก์ทั้งสามยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 เพื่อขอคืนภาษีอากรประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2554 ที่บริษัท บ. หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งกรมสรรพากร แต่กรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้กับโจทก์ทั้งสาม และเมื่อโจทก์ทั้งสามอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยยื่นไม่คืนเงินภาษีอากรให้แก่โจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามจึงยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย พร้อมดอกเบี้ย

ดังนั้น จึงมีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยในว่า ในปีภาษี 2554 ใครคือ “ผู้มีเงินได้” ตามสัญญาเช่าดังกล่าว ระหว่าง นาง พ. ในฐานะเจ้าของกรรมสิทธิ์และคู่สัญญาตามสัญญาเช่า หรือ โจทก์ทั้งสาม ในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกินและผู้ได้รับชำระค่าหน้าดินและค่าเช่าตามสัญญาเช่า เนื่องจากผู้มีสิทธิขอคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีนี้ต้องเป็นผู้มีเงินได้ที่ถูกบริษัท บ. หักภาษี ณ ที่จ่าย

⁵ตามประกาศดังกล่าว กระทรวงการคลังเห็นว่าผู้ให้เช่าที่ได้รับเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือได้รับกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือน มักเป็นกรณีที่ผู้ให้เช่าจะต้องยอมให้ผู้เช่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนเป็นระยะเวลานาน เช่น 10 ปี 20 ปี หรือ 30 ปี เป็นต้น ซึ่งถ้าผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินหรือประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ก็ย่อมจะเป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามิใช่น้อย ดังนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้มีเงินได้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมาย กระทรวงการคลังจึงยอมให้ “ผู้ให้เช่า” ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีสิทธิเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้น ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการเงินได้ และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น (หมายเหตุ: ปัจจุบันมีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินที่ได้รับ เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ หรือเงินได้อื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน ลงวันที่ 8 กรกฎาคม พ.ศ.2558 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.151/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้กรณีเงินกินเปล่าหรือเงินได้อื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ.2558 ออกมาเพื่อใช้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่ปีภาษี 2557 ซึ่งต้องยื่นรายการในปี 2558 เป็นต้นไป ซึ่งมีกำหนดเรื่องการยอมให้ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉลี่ยเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์เป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่า ในสาระสำคัญสอดคล้องกับที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วนลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2528).

เมื่อพิจารณาความตอนหนึ่งของคำแก้อุทธรณ์ของจำเลยที่ว่า “...แต่เมื่อสิทธิเก็บกินยังมิได้ จดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การได้มาซึ่งสิทธิเก็บกินอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์ทั้งสาม จึงยังไม่บริบูรณ์ตามกฎหมาย โจทก์ทั้งสามยังไม่อาจถือเอาประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นได้ การที่ผู้เช่าจ่าย ค่าหน้าดินให้แก่โจทก์ทั้งสามในวันที่ 31 กรกฎาคม 2554 และวันที่ 31 ธันวาคม 2554 ถือได้แต่เพียงว่าเป็นการรับชำระหนี้ตามสัญญาเช่าเท่านั้น ค่าหน้าดินจึงเป็นเงินได้ของนาง พ. ซึ่งเป็น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา... โจทก์ทั้งสามยังไม่อาจถือเอาประโยชน์จากค่าหน้าดิน เนื่องจากสิทธิเก็บกินยังไม่มีผลบังคับตามกฎหมาย นาง พ. จึงเป็นผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 61(1) เนื่องจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุในหนังสือสำคัญ...” และความตอนหนึ่งของ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ว่า “...โจทก์ทั้งสามได้สิทธิเก็บกินมาโดยทางนิติกรรมภายหลังจากที่นาง พ. ทำสัญญาเช่ากับผู้เช่า ดังนั้น ผู้มีเงินได้ตามสัญญาเช่าพิพาทระหว่างนาง พ. กับบริษัท บ. คือนาง พ. ซึ่งเป็น คู่สัญญาเช่า หากโจทก์ทั้งสามซึ่งไม่ใช่คู่สัญญาเช่าไม่ โจทก์ทั้งสามเป็นเพียงผู้รับเงินค่าเช่าหน้าดินจากผู้ให้เช่าเท่านั้น โจทก์ทั้งสามหาใช่ผู้ให้เช่าที่ดินดังกล่าวไม่... ซึ่งบริษัท บ. จะต้องออกหนังสือรับรอง การหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่นาง พ. โจทก์ทั้งสามไม่ใช่คู่สัญญากับบริษัท บ. โจทก์ทั้งสามจึงไม่ถือเป็น ผู้มีเงินได้ที่เงินค่าหน้าดินจากบริษัท บ. ดังกล่าวโดยตรง โจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีที่ ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ทั้งสามไม่ใช่ผู้ให้เช่าที่ดินที่จะใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2528 มา นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย...” ผู้เขียนจึงขอตั้งข้อสังเกตเป็น ประเด็นคำถาม ดังนี้

1. การที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินบนที่ดินแก่โจทก์ทั้งสาม แต่ยังไม่ได้ไป จดทะเบียนสิทธิเก็บกินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ทำให้การได้มาซึ่งสิทธิเก็บกินของโจทก์ทั้งสามมี ฐานะเป็นเพียงบุคคลสิทธิ นั้น จะมีผลให้โจทก์ทั้งสามถือเอาประโยชน์จากที่ดินโดยรับเงินค่าหน้าดิน ตามสัญญาเช่าจากบริษัท บ. ในฐานะเป็นผู้ทรงสิทธิด้วยตนเอง หรือเป็นผู้รับเงินได้แทนนาง พ.

2. การที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินบนที่ดินแก่โจทก์ทั้งสาม แต่ยังไม่ได้ไป จดทะเบียนสิทธิเก็บกินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยมีข้อตกลงเพิ่มเติมท้ายสัญญาเช่าให้บริษัท บ. ชำระค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามโดยตรงนั้น จะมีผลทำให้โจทก์ทั้งสามมีฐานะเป็น “ผู้ให้เช่า” ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่มีความที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อันจะมีสิทธิใช้สิทธิ ประโยชน์การเฉลี่ยเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เป็น รายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าตาม “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้ เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2528” หรือไม่

3. การที่นาง พ. เป็น “ผู้มีชื่อ” ในหนังสือสัญญาเช่าอันเป็นหนังสือสำคัญแสดงว่านาง พ. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดิน และที่ดินมีโฉนดดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน จะมีผลทำให้นาง พ. เป็นผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร หรือไม่

ประการแรก ในส่วนที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการที่นาง พ. ไม่ได้จดทะเบียนสิทธิไถ่กินให้แก่โจทก์ทั้งสามต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทำให้สิทธิไถ่กินไม่บริบูรณ์นั้น ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม มีความเห็นว่า นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิไถ่กินบนที่ดินแก่โจทก์ทั้งสามและบริษัท บ. ตกลงจ่ายค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิไถ่กิน **ผู้มีเงินได้จากค่าเช่าที่แท้จริง จึงได้แก่โจทก์ทั้งสาม** นาง พ. มิได้รับเงินค่าเช่า การไปจดทะเบียนสิทธิไถ่กินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายหลังจากการทำสัญญาเช่าแล้ว**ไม่น่า**จะเป็นเหตุทำให้โจทก์ทั้งสามซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่แท้จริงกลายเป็นตัวแทนการรับเงินของนาง พ. เพราะสิทธิไถ่กินได้มาโดยทางนิติกรรมเท่านั้น ไม่อาจได้มาโดยทางอื่น จึงต้องอยู่ในบังคับของมาตรา 1299 วรรคหนึ่ง คือทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนกับพนักงานเจ้าหน้าที่ หากไม่จดทะเบียนก็ไม่ตกเป็นโมฆะเพียงแต่ไม่บริบูรณ์ยังคงใช้บังคับได้กับคู่กรณีในฐานะบุคคลสิทธิ และยอมไถ่กินบริษัท บ. ผู้เช่า ได้ เพราะบริษัท บ. ได้ตกลงจ่ายค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสาม เมื่อโจทก์ทั้งสามเป็นผู้มีเงินได้ที่แท้จริง การที่บริษัท บ. ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แก่โจทก์ทั้งสาม จึงไม่เป็นการออกหนังสือรับรองผิดหน่วยภาษี โจทก์ทั้งสามจึงมีสิทธิขอคืนภาษี⁶ ซึ่งหากพิจารณาตามความเห็นของศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข้างต้นแล้ว อาจสรุปได้ว่า ในปีภาษี 2554 แม้ปรากฏข้อเท็จจริงเพียงว่านาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิไถ่กินแก่โจทก์ทั้งสามโดยยังไม่ได้ไปจดทะเบียนสิทธิไถ่กินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่อันจะทำให้สิทธิไถ่กินไม่บริบูรณ์ในฐานะทรัพย์สิน สิทธิไถ่กินดังกล่าวก็ยังคงบริบูรณ์ในฐานะบุคคลสิทธิที่จะบังคับกันได้ระหว่างคู่สัญญา ซึ่ง**ผู้เขียนเห็นด้วยกับ**แนวทางการตีความดังกล่าวที่นำหลักในมาตรา 1299 วรรคหนึ่ง มาวินิจฉัยว่าสิทธิไถ่กินของโจทก์ทั้งสามเกิดขึ้นแล้วในฐานะเป็นบุคคลสิทธิ แม้จะยังไม่ได้นำไปจดทะเบียนกับพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ตาม

ต่อมาในส่วนที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า โจทก์ทั้งสามได้สิทธิไถ่กินมาโดยทางนิติกรรมภายหลังจากที่นาง พ. ทำสัญญาเช่ากับผู้เช่า ดังนั้น ผู้มีเงินได้ตามสัญญาเช่าพิพาทระหว่างนาง พ. กับบริษัท บ. คือนาง พ. ซึ่งเป็นคู่สัญญาตามสัญญาเช่า หากโจทก์ทั้งสามซึ่งไม่ใช่คู่สัญญาตามสัญญาเช่าไม่ โจทก์ทั้งสามเป็นเพียงผู้รับเงินค่าเช่าแทนนาง พ. ผู้ให้เช่า เท่านั้น **ผู้เขียนเห็นว่า** เมื่ออสังหาริมทรัพย์ได้อยู่ในบังคับแห่งสิทธิไถ่กิน ผู้ทรงสิทธิไถ่กินย่อมมีสิทธิครอบครอง ใช้ และถือเอาซึ่งประโยชน์แห่ง

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร ครั้งที่ 16 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา, 2561), หน้า 182-183.

ทรัพย์สินนั้น ทั้งนี้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1417 วรรคหนึ่ง ซึ่งโดยลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกรรมสิทธิ์กับผู้ทรงสิทธิเก็บกินมิใช่รูปแบบที่ผู้ทรงสิทธิเก็บกินเป็น ‘ตัวแทน’ หรือรับผลประโยชน์ใดๆ แทนในนามเจ้าของกรรมสิทธิ์ หากแต่เป็นไปตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาซึ่งตีความว่า ตราบไต่ที่สิทธิเก็บกินยังไม่สิ้นไป ผู้ทรงสิทธิเก็บกินแต่ผู้เดียวเท่านั้นที่มีสิทธิครอบครอง ใช้ และถือเอาประโยชน์จากทรัพย์สินนั้น โดยเจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิเช่นนั้นด้วยไม่

ยกตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15033/2555 มีใจความว่า เมื่อเจ้าของที่ดินมีโฉนดจดทะเบียนให้ ส. และ บ. เป็นผู้ทรงสิทธิเก็บกินในที่ดินตลอดชีวิต ส. และ บ. จึงเป็นผู้มีสิทธิครอบครอง ใช้ และถือเอาประโยชน์จากที่ดินนั้นตามหลักในมาตรา 1417 วรรคหนึ่ง ตราบไต่ที่สิทธิเก็บกินของ ส. และ บ. ยังไม่สิ้นไป เจ้าของกรรมสิทธิ์จึงหาสิทธิเช่นนั้นด้วยไม่ การบอกเลิกสัญญาเช่าหรือฟ้องขับไล่ผู้เช่าเป็นอำนาจจัดการทรัพย์สินของผู้ทรงสิทธิเก็บกิน เจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินย่อมไม่มีสิทธิดังกล่าว ดังนั้น สิทธิเก็บกินจึงเป็นสิทธิโดยเฉพาะของผู้ทรงสิทธิซึ่งทำให้เจ้าของกรรมสิทธิ์สูญเสียอำนาจในการใช้สิทธินั้นโดยสิ้นเชิง ทั้งนี้ ตราบไต่ที่สิทธิเก็บกินยังไม่สิ้นไป กรณีแตกต่างจากความสัมพันธ์อย่างตัวการตัวแทนที่ตัวแทนเพียงมีอำนาจทำการแทนตัวการภายในขอบอำนาจที่ได้รับมาโดยไม่มีสิทธิใดๆ เป็นของตนเองโดยเฉพาะ

เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงในคดีนี้ผู้เขียนเห็นว่า นับแต่เวลาที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินบนที่ดินพิพาทแก่โจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกินย่อมเป็นผู้มีสิทธิครอบครอง ใช้ และถือเอาประโยชน์จากที่ดินนั้นแต่เพียงผู้เดียว เท่ากับว่าโจทก์ทั้งสามมีสิทธิโดยเด็ดขาดในการรับเงินค่าหน้าดินและค่าเช่าตามสัญญาเช่าที่นาง พ. ทำกับบริษัท บ. และแม้สิทธิดังกล่าวจะยังไม่บริบูรณ์ในฐานะทรัพย์สินที่สามารถขายกับบุคคลภายนอกได้ แต่สิทธิดังกล่าวก็สมบูรณ์ในฐานะบุคคลสิทธิ ต่อให้บริษัท บ. ไม่ได้จ่ายเงินให้โจทก์ทั้งสามดังข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคดีนี้ แต่จ่ายให้นาง พ. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่า โจทก์ทั้งสามก็ยังสามารถยกสิทธิเก็บกินที่เป็นบุคคลสิทธิขึ้นอ้างยันกับนาง พ. เพื่อเรียกให้นาง พ. ส่งมอบค่าหน้าดินและค่าเช่าตามสัญญาเช่าแก่โจทก์ทั้งสามได้ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าโจทก์ทั้งสามจึงเป็น “ผู้มีเงินได้” ตามสัญญาเช่า หากใช้เป็นเพียงผู้รับเงินค่าเช่าแทนนาง พ. ตามคำให้การแก้ข้อเท็จจริงของจำเลยที่ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยไม่ และเมื่อโจทก์ทั้งสามเป็นผู้มีเงินได้ตามสัญญาเช่า โจทก์ทั้งสามจึงเป็นผู้มีสิทธิขอคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย โดยบริษัท บ.

ประการที่สอง การที่ศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่าโจทก์ทั้งสามไม่ใช่ผู้ให้เช่าที่ดินที่จะใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2528 นั้น ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อโจทก์ทั้งสามเป็นผู้ทรงสิทธิเก็บกินในอันที่จะถือเอาประโยชน์จากที่ดินแต่เพียงผู้เดียว โดยนาง พ. ไม่มี

สิทธิดังกล่าวอีกต่อไปตราบเท่าที่สิทธิเก็บกินของโจทก์ทั้งสามยังคงอยู่ ทั้งข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่า บริษัท บ. จ่ายเงินค่าหน้าดินและค่าเช่าตามสัญญาเช่า ให้แก่โจทก์ทั้งสามมาโดยตลอด ย่อมกล่าวได้ว่าโจทก์ทั้งสามเป็นบุคคลที่บริษัท บ. ผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการที่บริษัท บ. ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในที่ดิน

นอกเหนือไปจากประเด็นข้อพิพาทตามคำฟ้องและคำให้การในคดีนี้แล้ว ผู้เขียนยังเห็นว่า ข้อเท็จจริงดังกล่าวยังอาจพิจารณาจากมุมมองทางหนึ่งผ่านหลักกฎหมายเรื่องการแปลงหนี้ใหม่โดยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ ได้ กล่าวคือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 349 วรรคสาม วางหลักว่าการแปลงหนี้ใหม่โดยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ให้บังคับด้วยบทบัญญัติว่าด้วยโอนสิทธิเรียกร้อง ซึ่งมาตรา 306 วรรคหนึ่ง วางหลักเรื่องการโอนสิทธิเรียกร้องว่าการโอนหนี้ที่ต้องชำระแก่เจ้าหนี้คนหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจงนั้น ต้องทำเป็นหนังสือจึงจะสมบูรณ์ และจะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ลูกหนี้หรือบุคคลภายนอกได้ต่อเมื่อมีการบอกกล่าวการโอนเป็นหนังสือไปยังลูกหนี้ หรือลูกหนี้ให้ความยินยอมเป็นหนังสือในการโอนนั้น โดยข้อเท็จจริงในคดีนี้ปรากฏว่าเมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม 2554 หลังจากที่นาง พ. ทำสัญญาเช่ากับบริษัท บ. แล้ว นาง พ. ได้ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินในที่ดินพิพาทแก่โจทก์ทั้งสาม ผู้เขียนจึงขอตั้งข้อสังเกตเป็นประเด็นพิจารณาว่าจะเป็นไปได้หรือไม่ที่จะตีความว่าการทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินแสดงถึงเจตนาว่านาง พ. ต้องการให้โจทก์ทั้งสามได้รับประโยชน์จากค่าหน้าดินและค่าเช่าที่ดินพิพาทตามสัญญาเช่า กรณีจึงอาจถือได้ว่าหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินนี้เป็นหนังสือโอนสิทธิเรียกร้องจากนาง พ. (เจ้าหนี้เดิม) ไปยังโจทก์ทั้งสาม (เจ้าหนี้ใหม่) ส่วนข้อตกลงเพิ่มเติมท้ายสัญญาเช่าที่บริษัท บ. ตกลงชำระค่าหน้าดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสาม ย่อมถือได้ว่าเป็นกรณีที่บริษัท บ. ลูกหนี้ได้ให้ความยินยอมเป็นหนังสือในการโอนนั้น หนังสือสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าว ทำให้เกิดการแปลงหนี้ใหม่โดยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้จากนาง พ. เป็นโจทก์ทั้งสาม หากตีความได้ดังนี้ โจทก์ทั้งสามจะมีฐานะเป็น “ผู้ให้เช่า” ของสัญญาเช่าระหว่างนาง พ. ผู้ให้เช่าเดิม กับบริษัท บ. ผู้เช่า โจทก์จึงเป็นผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่มีความจำเป็นต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2528 ได้ กล่าวคือ โจทก์ทั้งสามจึงมีสิทธินำเงินค่าหน้าดินและค่าเช่าที่ได้รับมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า เป็นเวลา 30 ปี เป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น และเมื่อถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2554 ในเดือนมีนาคม 2555 โจทก์ทั้งสามย่อมมีสิทธินำเงินได้ตามส่วนที่ได้เฉลี่ยไว้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้วนำจำนวนภาษีที่ได้เสียไว้มาหักจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷ และมีสิทธิขอคืนเงินภาษีอากรประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาที่บริษัท บ. หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้ตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ประการที่สาม การที่ศาลฎีกาได้กล่าวถึงประมวลรัษฎากร มาตรา 61 โดยวินิจฉัยเห็นพ้องตามคำให้การของจำเลยว่า โจทก์ทั้งสามยังไม่อาจถือเอาประโยชน์จากค่าหน้าดิน เนื่องจากสิทธิเก็บกินยังไม่มีผลตามกฎหมาย นาง พ. จึงเป็นผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 61 (1) เนื่องจากเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญนั้น ผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 61 เป็นบทบัญญัติเรื่องการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยอาศัยหนังสือสำคัญที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคล “ผู้มีชื่อ” ในหนังสือสำคัญในกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) หนังสือสำคัญนั้นแสดงให้เห็นว่าบุคคลผู้มีชื่อนั้นเป็นเจ้าของทรัพย์สินและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือ

(2) หนังสือสำคัญนั้นแสดงให้เห็นว่าบุคคลผู้มีชื่อนั้นได้รับเงินได้พึงประเมินแม้บุคคลนั้นจะไม่ได้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน

เมื่อพิจารณาคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแล้ว จึงพออนุมานได้ว่าเหตุผลประการหนึ่งนอกเหนือจากประเด็นความไม่บริบูรณ์ของสิทธิเก็บกินนั้น ที่ศาลฎีกาเห็นว่าผู้มีเงินได้ตามสัญญาเช่ากรณีนี้คือนาง พ. ส่วนโจทก์ทั้งสามเป็นเพียงผู้รับเงินค่าเช่าแทนนาง พ. เท่านั้น ก็เนื่องมาจากนาง พ. เป็น “ผู้มีชื่อ” ในหนังสือสัญญาเช่าอันเป็นหนังสือสำคัญแสดงว่านาง พ. เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ดินพิพาท และที่ดินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินการที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินแก่โจทก์ทั้งสาม จึงอาจถือได้ว่าพฤติการณ์ดังกล่าวเป็นเพียงการที่นาง พ. โอนเงินได้พึงประเมินให้แก่โจทก์ทั้งสาม ซึ่งการโอนดังกล่าวยังไม่บริบูรณ์ หรือแม้หากบริบูรณ์แล้วนาง พ. ยังคงเป็นผู้ที่อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีได้เพราะนาง พ. เป็นผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญที่มีสิทธิหักเงินภาษีที่ต้องเสียเมื่อมีการโอนเงินได้พึงประเมินตามสัญญาเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามนำส่งกรมสรรพากร นั้น ผู้เขียนเห็นว่า การจะพิจารณาว่าบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็น “ผู้มีเงินได้” ในภาษีบุคคลธรรมดาหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) กล่าวคือบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีเงินได้ต่อเมื่อ “ได้รับ” เงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นบุคคลที่ถูกเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 61 หรือไม่ก็ตาม โดยผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตว่าอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 61 ที่จะประเมินบุคคล “ผู้มีชื่อ” หาได้ตัดอำนาจของเจ้าพนักงานที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจาก

⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, เรื่องเดิม, หน้า 399-400 และ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2561), หน้า 1-305-1-306.

“ผู้มีเงินได้ที่แท้จริง” ไม่ ในคดีนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีสิทธิประเมินเรียกเก็บภาษีจากนาง พ. บุคคลผู้มีชื่อตามสัญญาเช่า หรืออาจจะประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ ทั้งสามซึ่งเป็นผู้รับโอนเงินได้พึงประเมินและเป็นผู้มีเงินได้ที่แท้จริงก็ได้ ดังนั้น หากบริษัท บ. ไม่ได้จ่ายค่าเช่าที่ดินและค่าเช่าให้แก่โจทก์ทั้งสามโดยตรง แต่จ่ายให้นาง พ. ผู้ให้เช่าตามสัญญาเช่า จะเป็นไปได้หรือไม่ที่จะตีความว่านาง พ. รับเอาค่าเช่าที่ดินและค่าเช่าไว้ตามสัญญาเช่า**แทน**โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกิน

ข้อสังเกตเพิ่มเติม นอกจากที่กล่าวไปข้างต้นแล้ว ผู้เขียนขอตั้งข้อสังเกตประการสุดท้ายเกี่ยวกับการก่อตั้งสิทธิเก็บกินบนที่ดินพิพาทในประการที่โจทก์ทั้งสามในฐานะผู้ทรงสิทธิเก็บกินจะได้รับเงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นตามสัญญาเช่าจากนาง พ. ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ.2558 หรือที่เรียกว่า ภาษีการรับให้ ได้กำหนดเพดานจำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีที่เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทตลอดปีภาษี ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าหากคดีนี้เกิดขึ้นในปีปัจจุบัน อาจจะพอตีความได้ว่าการที่นาง พ. ทำหนังสือสัญญาให้สิทธิเก็บกินแก่โจทก์ทั้งสามนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทตามมาตรา 40 (8) ของโจทก์ทั้งสามที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณตามมาตรา 42 (27) ในส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาทที่ได้รับในปี 2554

บรรณานุกรม

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร ครั้งที่ 16. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตสภา, 2561.
- _____. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์-
กรุงสยามพับลิชชิ่ง, 2561.
- ไพจิตร โรจนวานิช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์,
2561.

