

บันทึก

เรื่อง การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือที่ ๑๐๒๙๘/๒๕๙๖ ลงวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๙๖ ส่งเรื่องการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็น

กรณีปรากฏว่ามีปัญหาขัดแย้งในข้อกฎหมายเกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๕๓๕ ระหว่างเทศบาลกับองค์การของรัฐ คือ การรถไฟแห่งประเทศไทยและการท่าเรือแห่งประเทศไทยดังนี้ คือ

เทศบาลบางแห่งได้ประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินแก่ทรัพย์สินขององค์การของรัฐดังกล่าว เฉพาะส่วนซึ่งได้นำไปใช้หาผลประโยชน์นอกเหนือจากกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เช่น โรงโมหินของการรถไฟฯ ที่โมหินขายให้เอกชนด้วย อาคารร้านค้าของการรถไฟฯ ที่ให้เช่าเพื่อทำการค้า เป็นต้น แต่การรถไฟฯ และการท่าเรือฯ ไม่ยอมเสียภาษีโดยอ้างว่าองค์การทั้งสองได้รับยกเว้นจากการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามความในมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๕๓๕ และพระราชบัญญัติการท่าเรือแห่งประเทศไทยและการรถไฟแห่งประเทศไทย มาตรา ๑๕ ยังบัญญัติให้การท่าเรือและการรถไฟแห่งประเทศไทยได้รับสิทธิและหน้าที่ต่างๆ บรรดาที่กฎหมายให้ไว้แก่สำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ ในกรมการขนส่งและกรมรถไฟในกระทรวงคมนาคมด้วย

กระทรวงมหาดไทยได้พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า ทรัพย์สินที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามความในมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๕๓๕ นั้น ต้องเป็น “ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ” ส่วนทรัพย์สินขององค์การของรัฐที่นำไปใช้เพื่อหาประโยชน์ทางอื่นจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเทียบได้กับพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ.๒๕๔๖ มาตรา ๑๕๐ ซึ่งบัญญัติยกเว้นการเสียภาษีเงินบำรุงท้องที่แก่ทรัพย์สินของรัฐไว้ดังนี้

มาตรา ๑๕๐ ที่ดินดังต่อไปนี้ ให้ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่

(๑)

(๒) สาธารณสมบัติของแผ่นดิน และที่ดินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

ฉะนั้น ปัญหาจึงอยู่ที่การตีความคำว่า “ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ” ตามความในมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๕๓๕ ซึ่งกระทรวงมหาดไทยเห็นว่าจะต้องพิจารณาคำว่า “ใช้” และคำว่า “รัฐบาลหรือสาธารณะ”

โดยเคร่งครัด กล่าวคือ

คำว่า “ใช้” ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะนั้น ไม่น่าจะหมายถึงการบริการอันจัดขึ้นโดยเอกเทศ เช่น การรถไฟดำเนินการกิจการเกี่ยวกับการค้าโดยจัดตั้งโรงแรมและแบ่งทรัพย์สินให้ผู้อื่นเข้าไปดำเนินการ เช่น ให้พ่อค้าผูกขาดโกดังสินค้าไปดำเนินการเอง การทำเรือฯ ก็มีสถานที่สำหรับให้พ่อค้าเข้าไปเช่าทำการค้าและเช่าโกดังเก็บสินค้าด้วย และยังมีกิจการอื่น ๆ ทำนองนี้อีก กิจการเหล่านี้ไม่ใช่รัฐบาลใช้โดยลำพัง แต่เป็นการรับใช้เอกชนเป็นส่วนสำคัญมากกว่า นอกจากนั้น ตามนัยกฎหมายจัดตั้งองค์การดังกล่าวเจ้าหน้าที่ขององค์การไม่ถือว่าเป็นลูกจ้างหรือคนงานของรัฐบาลตามนัยพระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือนด้วย

ประการที่สอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งองค์การทั้งสองได้ระบุภาษีที่ได้รับยกเว้นไว้อย่างชัดเจน คือ ให้ยกเว้นเฉพาะภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ภาษีอากรอย่างอื่นที่ไม่ได้ระบุไว้จึงย่อมไม่ควรได้รับการยกเว้น เช่น การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่เทศบาล อันไม่รวมอยู่ในประมวลรัษฎากร (ดูพระราชบัญญัติการทำเรือฯ มาตรา ๑๗ พระราชบัญญัติการรถไฟฯ มาตรา ๑๙) อนึ่ง ถ้าถือว่าการดำเนินการขององค์การต่าง ๆ ดังกล่าวไม่ว่าในกิจการอย่างใดก็ไม่ต้องเสียภาษีอากร เพราะทรัพย์สินขององค์การเป็นของรัฐแล้ว ก็ย่อมไม่มีความจำเป็นที่จะต้องกำหนดให้ได้รับการยกเว้นจากภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอีก และประมวลรัษฎากรก็มีได้ใช้บังคับแก่ทรัพย์สินของรัฐอยู่แล้ว ทั้งนี้ เป็นการตีความตามเหตุผลทั่วไปซึ่งกรณีนี้อาจมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรอย่างอื่นยอมยกเว้นภาษีอากรให้ก็ได้ แต่ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมิได้มีเจตนารมณ์ไปเช่นนั้น

มีเหตุผลที่ควรพิจารณาอีกประการหนึ่ง คือ ตามพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทยและพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๔๙๔ บัญญัติให้องค์การทั้งสองได้รับสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ที่กฎหมายให้ไว้เมื่อเป็นหน่วยราชการ นั้นย่อมมุ่งหมายให้ได้รับสิทธิและหน้าที่เท่าที่กฎหมายเดิมให้ไว้ สำหรับภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรมรถไฟเดิมได้เคยเสียภาษี ฉะนั้น หน้าที่นี้จึงควรตกเป็นของการรถไฟฯ ต่อไปด้วย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายกองที่ ๑) ได้พิจารณาแล้ว เห็นว่าการรถไฟแห่งประเทศไทยก็ดี การทำเรือแห่งประเทศไทยก็ดี เป็นบุคคลในกฎหมายซึ่งจำเป็นต้องปฏิบัติการเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาทั่ว ๆ ไป ทั้งนี้ เว้นไว้แต่จะได้มีบทกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้ ปัญหาที่จะต้องพิจารณาจึงมีว่า得有มีบทกฎหมายยกเว้นมิให้การรถไฟแห่งประเทศไทยและการทำเรือแห่งประเทศไทยต้องเสียภาษีที่เป็นปัญหากันมานี้หรือไม่ ความในมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ซึ่งการรถไฟแห่งประเทศไทยยกขึ้นอ้างว่าเป็นบทกฎหมายที่บัญญัติยกเว้นมิให้การรถไฟแห่งประเทศไทยต้องเสียภาษีนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าเมื่อการรถไฟแห่งประเทศไทย และการทำเรือแห่งประเทศไทยได้แยกออกไปเป็นนิติบุคคลต่างหากจากหน่วยงานในราชการของรัฐบาลแล้ว ก็ย่อมจะกล่าวไม่ได้ว่าทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทย และการทำเรือแห่งประเทศไทยเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลตามที่ได้บัญญัติยกเว้นไว้มิให้ต้องเสียภาษีตามมาตรา นั้น และแม้ว่าในมาตรา

นั้นจะได้มีความยกเว้นตลอดไปถึงทรัพย์สิน ที่ใช้ในกิจการสาธารณะด้วย ทรัพย์สินที่เป็นปัญหาโต้เถียงกันในเรื่องนี้ก็ปรากฏว่าเป็นทรัพย์สินที่องค์การทั้งสองใช้ในการหาประโยชน์เป็นรายได้ให้แก่องค์การหาใช้ใช้ในกิจการสาธารณประโยชน์ไม่ ส่วนมาตรา ๑๕ แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ.๒๔๙๔ และมาตรา ๑๕ แห่งพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.๒๔๙๔ ซึ่งบัญญัติมีความอย่างเดียวกันว่าให้การรถไฟแห่งประเทศไทย และการทำเรือแห่งประเทศไทยได้รับสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ บรรดาที่กฎหมายบัญญัติให้ไว้แก่กรมรถไฟและสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ ในกระทรวงคมนาคมนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาก็เห็นว่าความในมาตรานั้น ๆ มีความหมายเพียงว่า อันใดที่เป็นสิทธิโดยมีกฎหมายบัญญัติให้ไว้แก่กรมรถไฟหรือสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ แล้ว สิทธิอันนั้นก็ย่อมจะโอนมายังการรถไฟแห่งประเทศไทย หรือการทำเรือแห่งประเทศไทย แล้วแต่กรณี เช่นมีกฎหมายบัญญัติให้สิทธิแก่กรมรถไฟในอันที่จะทำทางผ่านถนน แม่น้ำลำคลอง (ดูพระราชบัญญัติจัดวางการรถไฟและทางหลวง พระพุทธศักราช ๒๔๖๔ มาตรา ๔๑) สิทธิอันนี้ก็ย่อมจะโอนมายังการรถไฟแห่งประเทศไทย คือ การรถไฟแห่งประเทศไทยมีสิทธิที่จะทำทางผ่านถนน และแม่น้ำลำคลองได้เช่นเดียวกัน แต่การที่กรมรถไฟก็ดี สำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ ก็ดี ไม่ต้องเสียภาษีนั้น หากจะมีในกรณีใดก็หาใช่เป็น “สิทธิ” ไม่ กล่าวได้เพียงว่าไม่มี “หน้าที่” ต้องเสียภาษีเท่านั้น และเมื่อมิใช่เป็นสิทธิก็มิใช่เป็นสิ่งที่จะโอนมายังการรถไฟแห่งประเทศไทย หรือการทำเรือแห่งประเทศไทยตามมาตรา ๑๕ ที่อ้างมานั้น อย่างไรก็ดี สิ่งนี้อาจโอนมายังการรถไฟแห่งประเทศไทย หรือการทำเรือแห่งประเทศไทยตามกฎหมายที่กล่าวแล้วได้ อย่างน้อยสิ่งนั้น ๆ จะต้องได้มีบทกฎหมายบัญญัติให้ไว้แก่กรมรถไฟ หรือสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ แล้วแต่กรณี แต่การที่กรมรถไฟ หรือสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ ไม่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๔๗๕ ก็โดยอาศัยหลักการที่ว่ารัฐบาลย่อมไม่เก็บภาษีตัวเองอันได้นำมาบัญญัติไว้ในมาตรา ๙ (๒) มิให้เก็บภาษีจากทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลทั่ว ๆ ไปต่างหาก ฉะนั้น แม้จะถือว่าการไม่ต้องเสียภาษีเป็นสิทธิ สิทธิอันนั้นก็หาใช่สิทธิที่กฎหมายบัญญัติให้ไว้แก่กรมรถไฟ หรือสำนักงานท่าเรือกรุงเทพฯ ไม่ แต่บัญญัติให้ไว้สำหรับทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลทั่ว ๆ ไป ฉะนั้น มาตรา ๑๕ แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ.๒๔๙๔ และมาตรา ๑๕ แห่งพระราชบัญญัติการทำเรือแห่งประเทศไทย พ.ศ.๒๔๙๔ จึงมิใช่เป็นบทกฎหมายที่จะพึงยกขึ้นอ้างเพื่อการไม่ต้องเสียภาษีของการรถไฟแห่งประเทศไทย และการทำเรือแห่งประเทศไทย

อาศัยเหตุผลดังกล่าวมานี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาจึงเห็นว่าองค์การทั้งสองแห่งนี้มีได้รับความยกเว้นจากการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.๒๔๗๕ แต่ประการใด

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย

(นายหยุต แสงอุทัย)

เลขาธิการ

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ธันวาคม ๒๕๕๖