

บันทึก

เรื่อง การขอทบทวนความเห็นกรณีการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน
ของสนามกอล์ฟศูนย์การฝึก การรถไฟแห่งประเทศไทย

กระทรวงมหาดไทย ได้มีหนังสือ ที่ มท ๐๓๑๓.๕/๑๔๐๘๘ ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๓๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ให้ความเห็นในปัญหาข้อกฎหมายว่า การรถไฟแห่งประเทศไทยต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารสำนักงานของสนามกอล์ฟ อาคารเก็บพัสดุเกี่ยวกับการดูแลรักษาสนามกอล์ฟ อาคารสโมสรและอาคารอื่น ๆ ที่ใช้เกี่ยวกับกิจการกอล์ฟ และบริเวณที่ดินที่เป็นทรัพย์สินต่อเนื่องกับอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวรวมทั้งสนามฝึกหัดตีกอล์ฟที่มีสิ่งปลูกสร้างล้อมรอบ แต่สำหรับสนามกอล์ฟไม่ถือว่าเป็นบริเวณที่ใช้ไปด้วยกันกับอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น จึงมิใช่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ แต่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ นั้น

กระทรวงมหาดไทยมีความเห็นเรื่องการเสียภาษีสนามกอล์ฟ ดังนี้

๑. สนามกอล์ฟ เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามความในมาตรา ๖ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ เนื่องจากสนามกอล์ฟมิใช่ที่ดินว่างเปล่า แต่เป็นที่ดินที่ได้มีการก่อสร้างและปรับปรุงเพิ่มเติมอุปกรณ์ต่าง ๆ หลายนอย่างลงไป เช่น หลุมทราย บ่อน้ำ ลานหญ้า (Green) หลุมกอล์ฟ รวมทั้งที่พักระหว่างทาง ถนน และสะพาน เพื่อให้มีสภาพเป็นสถานที่ตีกอล์ฟ ซึ่งแตกต่างไปจากที่ดินทั่ว ๆ ไปจึงควรอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

๒. ที่ดินนอกเหนือจากส่วนที่ก่อสร้างและตกแต่งไว้ตามข้อ ๑ เป็นส่วนประกอบของสนามกอล์ฟ และใช้ต่อเนื่องในการตีกอล์ฟ เช่น แฟร์เวย์ (Fairways) เป็นต้น ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินในฐานะเป็นที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

๓. คำวินิจฉัยของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ตามหนังสือที่ นร ๐๖๐๑/๓๓๙ ลงวันที่ ๘ มิถุนายน ๒๕๓๘ จะเป็นเหตุให้หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นต้องงดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสนามกอล์ฟ จากที่เคยเก็บมาเป็นประจำ และเปลี่ยนมาเป็นเก็บภาษีบำรุงท้องที่แทน ทำให้ท้องถิ่นต้องสูญเสียรายได้อย่างมาก อันจะส่งผลกระทบต่อการบริหารราชการของท้องถิ่นได้

กระทรวงมหาดไทยจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณา ทบทวนเรื่องนี้แล้วเห็นว่า ทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๖ (๑) ^๑ แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มีสองประเภทคือ โรงเรือนหรือสิ่ง ปลุกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ส่วนที่ดินซึ่งมิได้ ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามมาตรา ๖ (๒) ไม่เคยมีการจัดเก็บภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน^๒ เพราะถูกยกเลิกภาษีไปโดยมาตรา ๔^๓ แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕ และต่อมาได้กำหนดให้ ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘^๔

การพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ใน เรื่องเสร็จที่ ๒๙๒/๒๕๓๘^๕ ที่เห็นว่า สนามกอล์ฟที่ศูนย์การฝึก การรถไฟแห่งประเทศไทย ไม่ใช่ ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ เนื่องจากสนามกอล์ฟไม่ใช่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ และไม่ใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เช่น อาคารสโมสร ฯลฯ นั้น เนื่องจากการแปลความหมายของ คำว่า “สิ่งก่อสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖(๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ ว่าจะมีความหมายเพียงใด นั้น จะต้องอาศัยหลักการตีความ กฎหมายที่ว่า กรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายมีถ้อยคำเรียงต่อเนื่องกันและคำสุดท้ายเป็นคำที่มี ความหมายทั่วไป ต้องตีความว่าคำสุดท้ายมีความหมายทำนองเดียวกับคำที่มาก่อน (ejusdem generis rule) ดังนั้น สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจึงควรมีลักษณะเทียบเท่ากับโรงเรือน ซึ่งเป็นถ้อยคำที่

^๑ มาตรา ๖ เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น ๒ ประเภท คือ

(๑) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูก สร้างนั้น ๆ

(๒) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

“ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกัน กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

^๒ มาตรา ๔ ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไปให้ยกเลิกภาษีที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามภาค ๒ มาตรา ๑๖, ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

^๓ มาตรา ๗ ให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ ๑ มกราคม ของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุง ท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๘ เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดิน ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๘) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว

^๔ บันทึก เรื่อง การเสียค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารสำนักงานและสนามกอล์ฟของ การรถไฟแห่งประเทศไทย ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาถึงปลัดกระทรวงมหาดไทย ที่ นร ๐๖๐๑/๓๓๙ ลงวันที่ ๘ มิถุนายน ๒๕๓๙

บัญญัติไว้ก่อนคำว่าสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ คือเป็นสิ่งปลูกสร้างบนพื้นดินที่ใช้อยู่อาศัย หรือไว้สินค้าได้ และถ้าย้อนไปพิจารณาประกาศภาษีเรือ โรง ร้าน ตึก แปะ ปีมะเมีย โทศก จุลศักราช ๑๒๓๒ แล้ว จะเห็นได้ว่าจะกำหนดประเภทของ “สิ่งก่อสร้างอย่างอื่น ๆ” ไว้ชัดเจนว่าหมายถึงสิ่งใดบ้าง เช่น “โรงเลี้ยงเปิดเลี้ยงไก่” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “โรงเลี้ยงเปิดเลี้ยงไก่ตั้ง ๕๐ ตัวขึ้นไป ให้เรียกภาษีโรงเลี้ยงเป็นที่ไว้สินค้าหลังละบาท” หรือ “เพิงเฉลียง” ตามที่บัญญัติไว้ว่า “ถ้าราษฎรมีตึกเรือนโรง และทำเพิงเฉลียงหน้าตึก ข้างตึกเรือนโรงห้องหนึ่ง สองห้อง สามห้องก็ดี บรรทุกสินค้าไว้แต่ที่เพิง เฉลียงแห่งเดียว แต่ในตึกในโรงเรือนไม่มีสินค้า ให้เรียกภาษีเพิงเฉลียงเป็นที่ไว้สินค้าอย่างเดียว” ซึ่งล้วนแต่เป็นสิ่งปลูกสร้างในลักษณะทำนองเดียวกับโรงเรือนนั่นเอง ปัญหาข้อหาหรือในเรื่องนี้อาจ เทียบเคียงได้กับแนวทางการเห็นในปัญหาข้อกฎหมายที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่าง กฎหมาย คณะที่ ๗) ได้เคยให้ความเห็นไว้แล้วว่า “เสาส่งไฟฟ้าแรงสูงและสายส่งไฟฟ้าไม่มี ลักษณะเป็นสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะเป็นที่อยู่อาศัยหรือใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือใช้ประกอบ อุตสาหกรรมได้ จึงไม่เป็นสิ่งปลูกสร้างที่ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดิน”^๔ และเมื่อพิจารณา มาตรา ๔๐ วรรคสอง^๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ประกอบด้วยแล้ว จะเห็นได้ ว่าทรัพย์สินอย่างอื่น ๆ เป็นทรัพย์สินที่แยกออกต่างหากจากที่ดิน มิใช่ที่ดินที่ปรับสภาพไปจนผิด จากสภาพตามธรรมชาติ ดังนั้น การปรับพื้นดินให้มีสภาพผิดไปจากสภาพตามธรรมชาติ ขุดบ่อ สร้างสะพาน เพื่อทำเป็นสนามกอล์ฟ จึงไม่ใช่สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามความในพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาเอกสาร ที่กระทรวงมหาดไทยเสนอเพื่อประกอบการขอให้พิจารณาทบทวนความเห็นของคณะกรรมการ กฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) แล้ว เห็นว่า ตามที่กระทรวงมหาดไทยได้มี หนังสือเวียน ด่วนมาก ที่ มท ๐๓๑๒/ว.๕๖๐ ลงวันที่ ๒๓ เมษายน ๒๕๒๒ แนะนำการคำนวณค่า รายปีและการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานราชการส่วน ท้องถิ่นถือเป็นแนวปฏิบัติโดยกำหนดให้โรงเรือนและที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ใช้ประกอบ กิจการโรงแรม (เช่น สนามกอล์ฟ) นำมาคำนวณการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วยนั้น^๖ หลักเกณฑ์นี้ใช้บังคับได้สำหรับสนามกอล์ฟขนาดย่อมภายในบริเวณโรงแรม ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็น ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับอาคาร แต่กรณีสนามกอล์ฟขนาดมาตรฐานที่แยกออกต่างหากจากบริเวณ

^๔ บันทึก เรื่อง ภาษีโรงเรือนและที่ดินของเสาไฟฟ้าแรงสูง เรื่องเสร็จที่ ๘๖๗/๒๕๓๕

^๕ มาตรา ๔๐ ค่าภาษีนั่น ท่านให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย

แต่ถ้าที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของเจ้าของโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้น ในกรณีเช่นนั้นถ้าเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ไม่เสียภาษีท่านว่าการขายทรัพย์สินทอดตลาดของผู้นั้นตามมาตรา ๔๔ ให้รวมขายสิทธิใด ๆ ในที่ดินอันเจ้าของ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย

^๖ ๔.๑.๓ โรงเรือนหรือที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือน ซึ่งใช้ดำเนินการกิจการหรือให้บริการที่หา รายได้อื่นใดในบริเวณโรงแรม (เช่น สนามเทนนิสสนามกอล์ฟ สระว่ายน้ำ ฯลฯ) ให้นำมาคำนวณค่ารายปี เฉพาะส่วนนั้น ๆ ด้วยว่า อาจให้เช่าและมีค่ารายปีได้เท่าใด

อาคารไม่ใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับอาคาร ตามมาตรา ๖ วรรคสอง^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ จึงไม่สามารถนำแนวปฏิบัตินี้ไปใช้บังคับได้ เพราะจะเป็นการขัดกับหลักการของกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ ๗) จึงมีความเห็นยืนยันความเห็นเดิมว่าสนามกอล์ฟของศูนย์การฝึก การรถไฟแห่งประเทศไทยไม่ใช่ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ แต่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

(ลงชื่อ) อัคราทร จุฬารัตน
(นายอัคราทร จุฬารัตน)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ (๑) , ข้างต้น.