

บันทึก

เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเก็บค่าชลประทานของกรมชลประทาน

กรมชลประทานได้มีหนังสือ ที่ กษ ๐๓๓๔/๓๕๗๘ ลงวันที่ ๒๙ พฤษภาคม ๒๕๔๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาความว่า ตามที่กรมชลประทานได้รับนโยบายจากรัฐบาลให้ออกกฎกระทรวงกำหนดทางน้ำชลประทานเป็นเขตจัดเก็บค่าชลประทาน ตามความใน มาตรา ๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง พุทธศักราช ๒๔๘๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๘ และได้ดำเนินการจัดเก็บค่าชลประทานจากผู้ขออนุญาตใช้น้ำจากทางน้ำชลประทาน เพื่อกิจการโรงงาน การประปา หรือกิจการอื่น ในหรือนอกเขตชลประทาน นั้น จากการจัดเก็บค่าชลประทานนี้ได้เงินรายได้ฝากกระทรวงการคลังเป็นเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้^๒ ตั้งแต่

^๑ มาตรา ๘ รัฐมนตรีมีอำนาจเรียกเก็บค่าชลประทานจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินในเขตชลประทานหรือจากผู้ใช้น้ำจากทางน้ำชลประทานไม่ว่าผู้ใช้น้ำจะอยู่ในหรือนอกเขตชลประทานโดยออกเป็นกฎกระทรวงกำหนด

(๑) ทางน้ำชลประทานแต่ละสายหรือแต่ละเขตที่จะเรียกเก็บค่าชลประทานโดยแสดงแผนที่แนวเขต

(๒) เขตและท้องที่ซึ่งเป็นเขตชลประทานที่จะเรียกเก็บค่าชลประทานโดยแสดงแผนที่แนวเขต

(๓) อัตราค่าชลประทานที่จะเรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินในเขตชลประทานหรือจากผู้ใช้น้ำเพื่อเกษตรกรรมนอกเขตชลประทาน

(๔) อัตราค่าชลประทานที่จะเรียกเก็บจากผู้ใช้น้ำเพื่อกิจการโรงงานการประปา หรือกิจการอื่นในหรือนอกเขตชลประทาน

(๕) หลักเกณฑ์ ระเบียบและวิธีการในการจัดเก็บหรือชำระค่าชลประทานตลอดจนการยกเว้น ลดหย่อน หรือวิธีการผ่อนชำระค่าชลประทาน

อัตราค่าชลประทานที่จะเรียกเก็บจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินในเขตชลประทาน หรือจากผู้ใช้น้ำเพื่อเกษตรกรรมนอกเขตชลประทาน ให้เรียกเก็บได้ไม่เกินไร่ละห้าบาทต่อปี

อัตราค่าชลประทานสำหรับการใช้น้ำเพื่อกิจการโรงงาน การประปาหรือกิจการอื่น ให้เรียกเก็บได้ไม่เกินลูกบาศก์เมตรละห้าสิบบาท

^๒ มาตรา ๘ ทวิ ให้ตั้งทุนหมุนเวียนขึ้นในกรมชลประทานเรียกว่าทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทาน

ค่าชลประทานที่เก็บได้ตามมาตรา ๘ ให้นำส่งเข้าบัญชีทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทาน โดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นเงินรายได้แผ่นดิน

การใช้จ่ายเงินของทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทาน ให้กระทำได้เฉพาะการชลประทานตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด โดยความเห็นชอบจากกระทรวงการคลัง

เดือนพฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๒ ถึงปัจจุบัน มีเงินทุนฝากไว้ที่กระทรวงการคลังประมาณ ๑๓๐,๒๗๔,๗๑๑.๖๗ บาท ซึ่งกรมชลประทานได้เบิกหักผลส่งเงินจำนวน ๑๐๐ ล้านบาท เข้าเป็นรายได้แผ่นดิน ตามหนังสือกระทรวงการคลัง ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๕๒๖.๙/๑๘๘๘ ลงวันที่ ๒๓ มกราคม ๒๕๔๑ เรียบร้อยแล้วตั้งแต่วันที่ ๒๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๑

แต่ต่อมาปรากฏว่า ในการตรวจสอบการเงินของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน สำหรับปีงบประมาณ ๒๕๓๖ สิ้นสุด ณ วันที่ ๓๐ กันยายน ๒๕๓๖ พบว่า เงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานที่เรียกเก็บจากผู้ใช้น้ำจากทางน้ำชลประทานซึ่งได้ออกกฎกระทรวงกำหนดเป็นเขตจัดเก็บค่าชลประทานไม่ได้ดำเนินการเสียภาษีแต่อย่างใด จึงได้มีจดหมายบันทึกขอทราบจากเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานดังกล่าวได้รับการยกเว้นการเสียภาษีหรือไม่ กรมชลประทานจึงได้มีหนังสือ ที่ กษ ๐๓๐๔/ค ๖๒๑๓ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๓๗ ขอยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกรมสรรพากรได้ตอบให้ทราบตามหนังสือ ที่ กค ๐๘๐๒/พ.๑๘๓๔๘ ลงวันที่ ๗ ตุลาคม ๒๕๓๗ ว่าเงินค่าชลประทานที่เรียกเก็บมิได้นำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน แต่นำฝากกระทรวงการคลังไว้ใช้จ่ายตามความจำเป็น จึงไม่เข้าลักษณะเป็นกิจการการขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑(๑)(ท)^๓ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการนี้ กรมชลประทานได้มีหนังสือขออุทธรณ์เรื่องนี้ไปอีกครั้งหนึ่ง ตามหนังสือ ที่ กษ ๐๓๐๔/ค.๘๘๒๖ ลงวันที่ ๘ ธันวาคม ๒๕๓๗ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๘๐๒/พ.๑๖๙๕๕ ลงวันที่ ๒๗ กรกฎาคม ๒๕๓๘ แจ้งว่ากรณีนี้ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดิม

กรมชลประทานจึงได้ประชุมคณะกรรมการเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทาน เพื่อพิจารณาปัญหาดังกล่าว และเห็นว่า สมควรที่จะได้หารือคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อได้วินิจฉัยให้เป็นข้อยุติและใช้เป็นแนวทางในการดำเนินการต่อไป ทั้งนี้ ด้วยเห็นว่าการดำเนินการในการกิจของเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานไม่น่าจะเป็นลักษณะของผู้ประกอบการ ซึ่งหมายความว่าบุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๗/๑(๕)^๔ แต่เป็นการปฏิบัติตามภารกิจที่กำหนดโดยมีพระราชบัญญัติเป็นกฎหมาย

ภายในกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณทุกปี ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ประกาศรายงานการรับจ่ายเงินของทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานในราชกิจจานุเบกษา

รายงานการรับจ่ายเงินตามวรรคสี่ เมื่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบแล้ว ให้ทำรายงานผลการตรวจสอบเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อเสนอรัฐสภาทราบ

^๓ มาตรา ๘๑ ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

๑.ล๑

๑.ล๑

^๔(๕) มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

กำหนดให้มีขึ้นโดยตรง มีกฎกระทรวง ระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ กำหนดขั้นตอนไว้อย่างชัดเจนโดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลังซึ่งได้กำหนดให้เปิดบัญชีเงินทุนหมุนเวียนขึ้น และไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน การดำเนินการเหล่านี้ได้กำหนดให้มีขึ้นก่อนการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแต่เดิมก็ได้รับการยกเว้นภาษีการค้า ประกอบกับบุคลากรและโครงสร้างของหน่วยงานไม่เหมาะสมและเอื้ออำนวยให้สามารถเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น จึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาวิจักษ์เพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้พิจารณาปัญหาข้อหารื้อดั่งกล่าวข้างต้น โดยได้ฟังข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ (กรมชลประทาน) และผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากรและกรมบัญชีกลาง) แล้ว มีความเห็นว่า ตามมาตรา ๗๗/๒ (๑)^๕ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการจะอยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในมาตรา ๗๗/๑^๖ ได้นิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ว่า หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ดังนั้น ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงใช้บังคับอย่างกว้างขวางแก่ผู้ประกอบการซึ่งทำการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำเป็นปกติธุระและมีการเรียกค่าตอบแทนไม่ว่าจะมุ่งหวังผลกำไรจากธุรกิจนั้นหรือไม่ ไม่ว่าจะได้กำไร เท่าทุน หรือขาดทุน และไม่ว่าจะนำเงินรายได้นั้นไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม กรณีจะไม่เป็น “ธุรกิจ” จึงมีได้แต่เฉพาะกรณีการให้บริการโดยไม่เรียกเก็บค่าตอบแทนใด ๆ แก่ทุก ๆ คนที่มาใช้บริการเหมือนกันทั้งหมดเท่านั้น เมื่อเป็นเช่นนี้การประกอบกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการของส่วนราชการที่มีการเรียกเก็บค่าตอบแทนจึงอยู่ภายใต้บังคับให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตาม การขายสินค้าหรือการให้บริการของส่วนราชการที่มีการเรียกเก็บค่าตอบแทนดังกล่าวอาจจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๘๑ (๑) (ท)^๗ แห่งประมวลรัษฎากรได้ หากส่วนราชการซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวได้ส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

ฯลฯ

ฯลฯ

(๕) “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ฯลฯ

ฯลฯ

^๕ มาตรา ๗๗/๒ การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๖ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น

^๗ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

สำหรับกรณีที่ทำรื้อมานี้ การเรียกเก็บค่าชลประทานจากเจ้าของหรือผู้ครอบครองที่ดินในเขตชลประทานหรือจากผู้น้ำจากทางน้ำชลประทาน โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง พุทธศักราช ๒๔๘๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๘ ย่อมทำให้กรมชลประทานมีฐานะเป็นผู้ประกอบการที่ได้เรียกเก็บค่าตอบแทนจากการให้บริการน้ำจากทางน้ำชลประทานและต้องอยู่ภายใต้บังคับให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากมาตรา ๘ ทวิ^๙ แห่งพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง พุทธศักราช ๒๔๘๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๘ ได้กำหนดให้กรมชลประทานต้องนำส่งค่าชลประทานที่เก็บได้เข้าบัญชีทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานโดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน จึงมีปัญหาคือต้องพิจารณาว่าการนำส่งค่าชลประทานดังกล่าวเข้าบัญชีทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานจะถือเป็นการนำส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย อันจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑(๑)(ท) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) มีความเห็นว่า โดยทั่วไปแล้วส่วนราชการซึ่งได้รับเงินมาเป็นกรณีสิทธิ์ ไม่ว่าจะด้วยประการใด ๆ จะต้องนำเงินนั้นส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๔ วรรคหนึ่ง^๙ แห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๐๒ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๗ และเป็นหน้าที่ของหัวหน้าส่วนราชการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔ วรรคหนึ่ง^{๑๐} แห่งพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. ๒๔๙๑ ที่จะต้องควบคุมให้ส่งเงินดังกล่าวเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ ๑ หรือส่งคลังจังหวัด หรือคลังอำเภอโดยไม่หักเงินไว้เพื่อการใด ๆ เลย แต่สำหรับกรณีเงินค่าชลประทานตามที่ทำรื้อมานี้ กรมชลประทานไม่ต้องนำเงินดังกล่าวส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน เนื่องจากมาตรา ๘ ทวิ^{๑๑} แห่งพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง พุทธศักราช ๒๔๘๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการชลประทานหลวง (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๘ ได้กำหนดให้กรมชลประทานนำเงินดังกล่าวส่งเข้าบัญชีทุนหมุนเวียนเพื่อการชลประทานโดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นเงินรายได้แผ่นดิน ซึ่งจาก

^๙ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

^๙ มาตรา ๒๔ บรรดาเงินที่ส่วนราชการได้รับเป็นกรณีสิทธิ์ไม่ว่าจะได้รับตามกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับ หรือได้รับชำระตามอำนาจหน้าที่หรือสัญญาหรือได้รับจากการให้ใช้ทรัพย์สิน หรือเก็บดอกผลจากทรัพย์สินของราชการให้ส่วนราชการที่ได้รับเงินนั้น นำส่งคลังตามระเบียบหรือข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนด เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

^{๑๐} มาตรา ๔ ภายใต้บังคับแห่งมาตรา ๑๓ บรรดาเงินทั้งปวงที่พึงชำระให้แก่รัฐบาล ไม่ว่าจะ เป็นภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าปรับ เงินกู้หรือเงินอื่นใดหัวหน้าส่วนราชการที่ได้เก็บหรือรับเงินนั้นมีหน้าที่ควบคุมให้ส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังบัญชีที่ ๑ หรือส่งคลังจังหวัด หรือคลังอำเภอตามกำหนดเวลาและข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนด โดยไม่หักเงินไว้เพื่อการใด ๆ เลย

ฯลฯ

ฯลฯ

^{๑๑} โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

ข้อเท็จจริงปรากฏว่า กรมชลประทานได้นำทุนหมุนเวียนทั้งหมดฝากไว้กับกระทรวงการคลัง
 ดังนั้น ทุนหมุนเวียนดังกล่าวจึงเป็นส่วนหนึ่งของเงินคงคลังตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ.
 ๒๔๙๑ แต่เป็นเงินคงคลังประเภทเงินนอกงบประมาณซึ่งส่วนราชการที่เป็นเจ้าของมีสิทธิเบิกถอน
 คืนได้ตามความจำเป็น และคลังมีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินดังกล่าวให้ส่วนราชการนั้น ด้วย
 เหตุนี้ ทุนหมุนเวียนจึงมิใช่เป็นเงินที่คลังได้รับไว้เป็นกรรมสิทธิ์ อันจะนำไปใช้จ่ายตาม
 งบประมาณโดยตรงได้ ดังนั้น การที่กรมชลประทานนำเงินค่าชลประทานส่งเข้ากองทุนหมุนเวียน
 เพื่อการชลประทานจึงไม่เป็นการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐ ที่จะเข้าข่ายได้รับการยกเว้น
 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑(๑)(ท) แห่งประมวลรัษฎากรได้

กรมชลประทานจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเก็บค่าชลประทาน
 ในฐานะผู้ประกอบการ โดยมีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ลงชื่อ) อักษราทร จุฬารัตน
 (นายอักษราทร จุฬารัตน)
 เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ตุลาคม ๒๕๕๑