

บันทึก

เรื่อง การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ได้มีหนังสือ ที่ นร ๐๒๐๕/๗๙๕๑ ลงวันที่ ๕ มิถุนายน ๒๕๕๐ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กระทรวงคมนาคมได้เสนอ เรื่อง การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย (ทอท.) ประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๕ - ๒๕๓๗ บางส่วน และประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๘ เพื่อให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาโดยสรุป ข้อเท็จจริงได้ ดังนี้

๑. กรุงเทพมหานคร (กทม.) ได้เรียกเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินของ ทอท. ประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๕ - ๒๕๓๗ บางส่วน และประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๘ โดยประเมินค่ารายปี สำหรับทรัพย์สินของกรมธนารักษ์ที่ให้ ทอท. ใช้ประโยชน์ที่ทำอากาศยานกรุงเทพเป็นจำนวน ๑,๘๗๕,๕๘๔,๗๖๗.๒๘ บาท และกำหนดค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ต้องชำระเป็นจำนวน ๒๓๔,๔๔๘,๐๙๕.๙๑ บาท ซึ่งสูงกว่าค่าภาษีที่เรียกเก็บประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๗ เป็นจำนวน ประมาณ ๑๖๖,๖๖๐,๐๐๐ บาท ทอท. พิจารณาแล้วเห็นว่าการเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินดังกล่าวสูงเกินสมควรและไม่เป็นธรรม ทอท. จึงได้ขอให้กรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินยื่นคำร้องขอให้ กทม. พิจารณาการประเมินใหม่ อย่างไรก็ตาม ทอท. ได้ชำระค่า ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามจำนวนที่ กทม. กำหนดให้ก่อนโดยได้ชำระผ่านกรมธนารักษ์แล้ว

๒. ต่อมาเมื่อวันที่ ๗ กันยายน ๒๕๓๘ กรมธนารักษ์ได้ยื่นคำร้องขอต่อ กทม. ให้พิจารณาประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เรียกเก็บจาก ทอท. ใหม่ โดยชี้แจงว่า เดิมในการ ประเมินค่ารายปีเพื่อเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจาก ทอท. นั้น กทม. ได้ประเมินโดยคำนวณ จากฐานรายได้ค่าเช่าที่ ทอท. เรียกเก็บจากผู้เช่า แต่ในปี พ.ศ. ๒๕๓๘ กทม. ได้ประเมินค่ารายปี โดยคำนวณจากรายได้ค่าเช่ารวมกับเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนที่ผู้เช่าซึ่งเข้ามาประกอบธุรกิจใน ทำอากาศยานจ่ายให้แก่ ทอท. เป็นเหตุให้ค่ารายปีในปี ๒๕๓๘ ที่ กทม. ประเมินสูงกว่าค่ารายปี ในปี ๒๕๓๗ มาก ซึ่ง ทอท. เห็นว่าเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนจากการให้สิทธิผู้ประกอบการใน ทำอากาศยานไม่เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าพื้นที่ และไม่อยู่ในข่ายที่จะนำมารวมเพื่อคำนวณค่ารายปี ในการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดย ทอท. ถือว่าเป็นรายได้ประเภทหนึ่งที่ผู้ประกอบการจะต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ทอท. ได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มจำนวนจากผู้ประกอบการแล้ว หาก กทม. จะเรียกเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจากเงินรายได้ค่าผลประโยชน์ตอบแทนดังกล่าวอีก จะ เป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน จึงขอให้ กทม. พิจารณาประเมินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตาม หลักเกณฑ์เดิมที่เคยประเมินในปี ๒๕๓๗

๓. กทม. ได้พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามข้อ ๒ แล้ว ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้ชี้ขาดให้กำหนดค่ารายปีและกำหนดค่าภาษี โรงเรือนและที่ดิน ประจำปี ๒๕๓๘ สำหรับทรัพย์สินของกรมธนารักษ์ที่ให้ ทอท. ใช้ประโยชน์ที่

ทำอากาศยานกรุงเทพมหานครตามที่ กทม. ได้ประเมินไว้เดิม ทอท. จึงได้ขอให้กระทรวงคมนาคมนำเรื่องดังกล่าวเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่ ทอท. ตามนัยมาตรา ๓๑ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

๔. กระทรวงคมนาคมพิจารณาแล้ว เห็นว่า ค่ารายปีตามกฎหมาย หมายความว่า ถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ และในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เข้า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ นอกจากนี้ กฎหมายยังให้นำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาเป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา แต่ กทม. มิได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว โดยจะเห็นว่าค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน ประจำปี ๒๕๓๘ ของ ทอท. สูงขึ้นจากค่าภาษีของปี ๒๕๓๗ มากทั้งที่จำนวนพื้นที่ที่ ทอท. จัดให้เช่าและลักษณะการใช้ประโยชน์จากพื้นที่ที่เช่ามิได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมอันจะเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษีเพิ่มสูงขึ้น สำหรับกรณีที่ กทม. ประเมินค่ารายปีเพื่อเรียกเก็บค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจาก ทอท. ในส่วนที่เป็นโรงเรือนที่ ทอท. ใช้ประโยชน์เองเป็นจำนวน ๑๓๘,๓๐๘,๔๘๐ บาท โดยเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นจำนวน ๑๗,๒๘๘,๕๖๐.๖๓ บาท นั้น เห็นว่าเป็นอัตราที่เหมาะสมและสามารถยอมรับได้ แต่ในส่วนที่ กทม. ประเมินค่ารายปีของโรงเรือนที่ ทอท. ให้เช่าเป็นจำนวน ๑,๗๓๗,๒๗๖,๒๘๒.๒๘ บาท โดยเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นจำนวน ๒๑๗,๑๕๙,๕๓๕.๒๘ บาท นั้น เห็นว่าเป็นจำนวนเงินที่สูงเกินสมควรที่ทรัพย์สินนั้นจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ และในฐานะที่ ทอท. เป็นรัฐวิสาหกิจและเป็นผู้มีส่วนได้เสียในการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามเรื่องนี้ จึงเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาให้ลดหย่อนค่ารายปีที่ กทม. ประเมิน เฉพาะโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นส่วนที่ ทอท. ให้เช่า จากเดิมที่ กทม. ประเมินค่ารายปีไว้จำนวน ๑,๗๓๗,๒๗๖,๒๘๒.๒๘ บาท เป็นจำนวน ๕๑๖,๙๘๘,๐๕๖.๕๗ บาท ซึ่งเป็นอำนาจของคณะรัฐมนตรีที่จะพิจารณาให้ลดหย่อนค่ารายปีได้ตามความในมาตรา ๓๑ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินของ ทอท. ดังกล่าวต่อไป

๕. ต่อมาสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้ขอให้กระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทยเสนอความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้เพื่อประกอบการพิจารณาของคณะรัฐมนตรี ซึ่งกระทรวงการคลังได้เสนอความเห็น เห็นด้วยกับการประเมินของ กทม. ทั้งนี้ เนื่องจากเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าเพราะเป็นเงินที่ผู้ประกอบการจ่ายให้ ทอท. นอกเหนือจากค่าเช่าเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิในการเช่าโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบธุรกิจและเป็นเงินแป๊ะเจี๊ยะแบบหนึ่งซึ่งต้องรวมในค่ารายปีด้วย สำหรับกระทรวงมหาดไทยได้เสนอความเห็น ว่า ตามมาตรา ๘ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ กำหนดว่า ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนที่ ทอท. ได้รับจากผู้เช่าถือว่าเป็นจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ ส่วนข้ออ้างของ ทอท. ที่ว่าผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนนั้น เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บจากจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการประกอบการ จึงเป็นภาษีต่างชนิดกัน ซึ่งโดยปกติผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินยังต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีเงินได้ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ข้ออ้างของ ทอท. จึงรับฟังไม่ได้

๖. สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้นำเรื่องนี้เสนอรองนายกรัฐมนตรี (นายกรั ทัพพะรังสี) เพื่อพิจารณา ซึ่งรองนายกรัฐมนตรีฯ ได้พิจารณาแล้วมีคำสั่งให้สำนักเลขาธิการ คณะรัฐมนตรีหรือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาข้อ กฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของ ทอท. ประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๕ - ๒๕๓๗ บางส่วน และประจำปี พ.ศ. ๒๕๓๘ ว่า ควรเรียกเก็บบนฐานจากเงินซึ่งคำนวณจากค่าเช่าพื้นที่จริง อย่างเดียว หรือควรจะเรียกเก็บบนฐานจากเงินซึ่งคำนวณจากค่าเช่าพื้นที่รวมกับค่าผลประโยชน์ ตอบแทนที่ผู้ประกอบการเช่าพื้นที่ได้จ่ายให้แก่ ทอท. เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาของ คณะรัฐมนตรีต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้พิจารณา ปัญหาดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงคมนาคม (สำนักงาน ปลัดกระทรวงคมนาคมและการท่าอากาศยานแห่งประเทศไทย) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (สำนักงานปลัดกระทรวงมหาดไทยและกรุงเทพมหานคร) และผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) แล้วมีความเห็นในกรณีที่หารือนี้มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในเบื้องต้นว่าเงินค่า ผลประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ประกอบการจ่ายให้แก่ ทอท. นั้น ถือว่า เป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าตาม มาตรา ๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ โดยที่พระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มิได้กำหนดนิยามของคำว่า “ค่าเช่า” ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องพิจารณาจาก หลักทั่วไป และเมื่อพิจารณาจากมาตรา ๕๓๗^๒ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วจะเห็น

^๑ มาตรา ๘ ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือ โรงเรือนหรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่ง ของค่ารายปี เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ ในปีหนึ่ง ๆ ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้ พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่า รายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับ ประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๒ มาตรา ๕๓๗ อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้

ได้ว่า “ค่าเช่า” หมายถึง ทรัพย์สินที่ผู้เช่าให้แก่ผู้ให้เช่าเพื่อตอบแทนการได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่ให้เช่าชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด สำหรับกรณีนี้ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ในการอนุญาตให้ประกอบกิจการในพื้นที่ที่ให้เช่าของ ทอท. นั้น ทอท. ได้ดำเนินการโดยวิธีเปิดประมูลทั่วไปให้ผู้ประกอบการที่สนใจจะประกอบกิจการตามที่ ทอท. กำหนดเสนอรายละเอียดเกี่ยวกับการประกอบกิจการและผลประโยชน์ตอบแทนที่ ทอท. จะได้รับจากการอนุญาตนั้นให้ ทอท. พิจารณา และเมื่อ ทอท. อนุญาตให้ผู้ประกอบการรายใดประกอบกิจการในพื้นที่ที่ให้เช่าของ ทอท. ได้แล้ว ทอท. จะเรียกผู้ประกอบการรายนั้นมาเจรจาและตกลงในรายละเอียดเพื่อจัดทำสัญญาอนุญาตให้ประกอบกิจการต่อไป ซึ่งในสัญญาดังกล่าวนั้น ทอท. จะกำหนดให้ผู้ประกอบการจ่ายค่าเช่าพื้นที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาตตามอัตราที่กำหนดไว้ในข้อบังคับของการทำอากาศยานแห่งประเทศไทยว่าด้วยอัตราการใช้ทำอากาศยาน ทรัพย์สินบริการ และความสะดวกต่าง ๆ ในกิจการของ ทอท. พ.ศ. ๒๕๓๕ และกำหนดให้ผู้ประกอบการจ่ายเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่ ทอท. สำหรับการที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการในพื้นที่ที่เช่าจาก ทอท. ด้วย โดยจะมีการกำหนดให้จ่ายในหลายรูปแบบ เช่น กำหนดให้จ่ายเป็นรายเดือนหรือรายปีตามจำนวนเงินที่ตกลงกัน หรือกำหนดให้จ่ายในอัตราร้อยละของยอดขายหรือกำไร และกำหนดค่าตอบแทนขั้นต่ำที่ต้องจ่ายไว้ด้วย เป็นต้น และผู้ประกอบการจะต้องจ่ายเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนให้แก่ ทอท. ตลอดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตไม่ว่าการประกอบกิจการนั้นจะมีกำไรหรือไม่ก็ตาม นอกจากนั้น ในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่จ่ายเงินดังกล่าวให้แก่ ทอท. ทอท. ก็มีสิทธิที่จะบอกเลิกสัญญาได้

เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า การที่ผู้ประกอบการเช่าพื้นที่ของ ทอท. นั้น ก็เพื่อที่จะใช้ในการประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาตจาก ทอท. ส่วนเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ประกอบการจ่ายให้แก่ ทอท. ก็เป็นส่วนแบ่งของรายได้ที่เกิดขึ้นจากการที่ผู้ประกอบการได้ใช้ประโยชน์จากพื้นที่ที่ ทอท. ให้เช่าเพื่อประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาต และเป็นเงินที่ผู้ประกอบการต้องจ่ายให้แก่ ทอท. ตลอดระยะเวลาที่ได้รับอนุญาตไม่ว่าการประกอบกิจการนั้นจะมีกำไรหรือไม่ก็ตาม จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นจึงเห็นว่าเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนในกรณีนี้มีใช้เป็นส่วนแบ่งของรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาตเพียงอย่างเดียว แต่มีบางส่วนที่มีลักษณะเป็นค่าเช่ารวมอยู่ด้วย ดังนั้น หากกรุงเทพมหานครเห็นว่าค่าเช่าพื้นที่ที่ ทอท. เรียกเก็บจากผู้ประกอบการมีจำนวนน้อยเกินไปเมื่อเทียบกับผลประโยชน์ตอบแทนที่ได้รับจากการประกอบกิจการในพื้นที่ที่ ทอท. ให้เช่าแล้ว กรุงเทพมหานครก็มีอำนาจตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ที่จะใช้วิธีประเมินค่ารายปีของพื้นที่ที่ ทอท. ให้เช่า โดยอาจนำเงินค่าผลประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ประกอบการจ่ายให้แก่ ทอท. เฉพาะส่วนที่ถือว่าเป็นค่าเช่ามารวมกับค่าเช่าพื้นที่เพื่อประเมินเป็นค่ารายปีสำหรับใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ ทอท. ต้องชำระได้

บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

(ลงชื่อ) อัคราทร จุฬารัตน
(นายอัคราทร จุฬารัตน)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ตุลาคม ๒๕๔๐