

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาศึกษา
เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการ
ท่องเที่ยวและสนามกอล์ฟ
ของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

สำนักงานสภาสถาบันราชภัฏ ได้มีหนังสือที่ ศธ ๑๕๐๑.๔/๑๐๑๐๘ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๔๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาศึกษา สรุปความได้ว่า สำนักงานสภาสถาบันราชภัฏ ขอทบทวนความเห็นของคณะกรรมการการศึกษาศึกษา (คณะที่ ๓) ซึ่งได้วินิจฉัยปัญหาข้อหาหรือ กระทบพหุโทษไทยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการ ท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) และการดำเนินการสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏ รำไพพรรณีว่า อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) และ สนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ แต่เนื่องจากใช้ใน กิจกรรมที่มีลักษณะเป็นการประกอบการค้าด้วย จึงไม่เป็นทรัพย์สินที่ใช้เฉพาะในการศึกษา ดังนั้น อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) จึงไม่ได้รับการยกเว้น ภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ส่วนสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ไม่เป็นที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับอาคารศูนย์ฝึก ปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม จึงมิใช่ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘^๑

สำนักงานสภาสถาบันราชภัฏได้ชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินการใน ศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) และสนามกอล์ฟของสถาบัน ราชภัฏรำไพพรรณี ซึ่งเป็นสถานฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษาภาควิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม และโปรแกรมวิทยาศาสตร์การกีฬาตามหลักสูตรวิชาการกอล์ฟ ตามลำดับ ดังนี้

๑. อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) สร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้เป็นอาคารเรียนและอาคารฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษาในสาขาวิชา

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๑/๐๔๐๐ ลงวันที่ ๑๗ เมษายน ๒๕๔๖ ซึ่งสำนักงาน คณะกรรมการการศึกษาศึกษา มีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๑ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาศึกษา เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับ อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ซึ่งส่งพร้อมหนังสือ สำนักงานคณะกรรมการการศึกษาศึกษา ที่ นร ๐๖๐๑/๐๓๑๗ ลงวันที่ ๑๘ เมษายน ๒๕๔๕ ถึงสำนักเลขาธิการ คณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๑๖๙/๒๕๔๕)

ต่างๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสาขาวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม รวมทั้งใช้เป็นที่พักผ่อนและ
จำหน่ายผลงานของนักศึกษา ตลอดจนเป็นสถานที่สำหรับจัดให้บริการด้านวิชาการและด้านอื่นๆ
ด้วย โดยที่ตามแบบแปลนของอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคาร
อเนกประสงค์) ได้ออกแบบให้พื้นที่ของอาคารสามารถใช้ประโยชน์ได้หลายอย่าง สรุปได้ดังนี้

ชั้นที่ ๑ เป็นสหกรณ์ร้านค้า ห้องอาหาร บาร์ และร้านเบเกอรี่

ชั้นที่ ๒ เป็นห้องเรียนรวม ศูนย์จำหน่ายหนังสือและตำรา และสำนักงานของ
สาขาวิชาการต่างๆ ห้องแสดงและจำหน่ายผลงานผลิตภัณฑ์ของนักศึกษา และห้องพักอาจารย์

ชั้นที่ ๓ เป็นห้องเรียนรวมขนาดใหญ่ จำนวน ๒ ห้อง และห้องพักอาจารย์

ชั้นที่ ๔ และชั้นที่ ๕ เป็นห้องพักแรมสำหรับบุคคลผู้เข้าสัมมนาหรือประชุม
จำนวน ๒๐ ห้อง โดยจำลองรูปแบบเหมือนห้องพักโรงแรม เพื่อใช้สำหรับฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษา
สาขาวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม ส่วนค่าตอบแทนหรือค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นจากผู้มาพักนั้น
สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเก็บไว้สำหรับเป็นค่าบำรุงอาคาร ค่าสาธารณูปโภค ค่าบำรุงวัสดุอุปกรณ์
เครื่องใช้สอยอื่นๆ ในอาคาร

ชั้นที่ ๖ เป็นห้องเก็บของ ห้องซักผ้า และที่ตั้งถังเก็บน้ำเพื่อใช้ในอาคาร

เมื่อพิจารณารายละเอียดของพื้นที่ใช้สอยของอาคารในแต่ละชั้นแล้ว จะเห็นได้
ว่า อาคารดังกล่าวสร้างขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้สำหรับการเรียนการสอนและการฝึกงาน
ภาคปฏิบัติของนักศึกษา มิใช่เพื่อประกอบเป็นธุรกิจโรงแรมหรือธุรกิจเพื่อแสวงหากำไรแต่อย่างใด
และอาคารก็ไม่มีลักษณะเป็นโรงแรมแต่อย่างใด แต่เป็นอาคารที่ใช้สำหรับการเรียนการสอนเท่านั้น
จึงเห็นว่า การดำเนินกิจการอาคารอเนกประสงค์ดังกล่าว ไม่เป็นการดำเนินการที่จะเข้าลักษณะเป็น
ธุรกิจโรงแรมตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พุทธศักราช ๒๔๗๘ แต่อย่างใด และการที่
สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีนำอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมเปิดบริการให้
เอกชนเช่าพักนั้น เป็นส่วนหนึ่งของการฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษาภาควิชาการท่องเที่ยวและการ
โรงแรม คณะวิทยาการจัดการ อันเป็นส่วนหนึ่งของการเรียนการสอนตามภารกิจของสถาบันราชภัฏ
จึงถือได้ว่าเป็นกิจการของรัฐและบริการสาธารณะ และน่าจะเข้าข่ายได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี
โรงเรือนและที่ดิน ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา ๒๖ แห่งพระราชบัญญัติโรงแรม พุทธศักราช ๒๔๗๘ ซึ่ง
กำหนดยกเว้นหรือผ่อนผันไม่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติโรงแรมฯ ถ้ากิจการนั้นเป็นไปเพื่อ
ประโยชน์ในราชการ การกุศล การศึกษา หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นอันข้าหลวงประจำจังหวัด
เห็นสมควร

๒. สนามฝึกภาคปฏิบัติวิชากอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ดำเนินการตาม
วัตถุประสงค์ ดังนี้

(๑) เพื่อเป็นการเทิดพระเกียรติสมเด็จพระนางเจ้ารำไพพรรณี พระบรมราชินีใน
รัชกาลที่ ๗ ผู้ทรงริเริ่มและบุกเบิกกีฬากอล์ฟเป็นพระองค์แรกในจังหวัดจันทบุรี

(๒) เพื่อเป็นสถานฝึกภาคปฏิบัติกีฬากอล์ฟของนักศึกษาตามหลักสูตร
วิทยาศาสตร์การกีฬาของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

(๓) เพื่อเป็นการส่งเสริมกีฬากอล์ฟของจังหวัดจันทบุรี

(๔) เพื่อเป็นการส่งเสริมการท่องเที่ยวของจังหวัดจันทบุรี

(๕) เพื่อเป็นการหารายได้สำหรับบำรุงรักษาและพัฒนาสนามกอล์ฟและ
สนับสนุนภารกิจของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

การบริหารงานสนามกอล์ฟได้กระทำภายใต้ระเบียบของสถาบันราชภัฏรำไพ
พรรณี และการเปิดโอกาสให้บุคคลภายนอกเข้าใช้บริการในสนามกอล์ฟโดยคิดค่าใช้จ่ายนั้น ไม่น่าจะ
ถือว่าเป็นการนำสนามกอล์ฟไปให้เอกชนเช่า เนื่องจากสนามกอล์ฟดังกล่าวเป็นสมบัติของทาง
ราชการและอยู่ในความดูแลของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ซึ่งสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีไม่เคยนำ
สนามกอล์ฟดังกล่าวไปให้เอกชนรายใดเช่าดำเนินกิจการ และการคิดค่าใช้จ่ายแก่บุคคลภายนอกที่มา
ใช้บริการในราคาไม่แพง โดยค่าใช้จ่ายดังกล่าวสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเก็บไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการ
บำรุงรักษาและพัฒนาสนามกอล์ฟที่มีได้มีลักษณะเป็นการแสวงหากำไรทางธุรกิจแต่อย่างใด แต่ถือ
เป็นบริการสาธารณะเกี่ยวกับการจัดบริการด้านสุขภาพและการกีฬาประเภทต่างๆ แก่ชุมชน และ
รายได้ที่เกิดขึ้นถือเป็นรายได้ที่เกิดจากการจัดบริการตามภารกิจของสถาบันราชภัฏ ทั้งนี้ เป็นไปตาม
มาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติสถาบันราชภัฏ พ.ศ. ๒๕๓๘ ซึ่งเข้าข่ายยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน
และที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

สำนักงานสภาพัฒนาการศึกษาระดับอุดมศึกษาจึงขอให้มีการพิจารณาทบทวนความเห็นของ
คณะกรรมการกฤษฎีกาซึ่งได้วินิจฉัยข้อหาหรือดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาทบทวนข้อหาหรือดังกล่าวข้างต้น
โดยมีผู้แทนกระทรวงศึกษาธิการ (สำนักงานสภาพัฒนาการศึกษาระดับอุดมศึกษา) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการ
ปกครอง) ผู้แทนกรมธนารักษ์ และผู้แทนเทศบาลตำบลท่าช้าง จังหวัดจันทบุรี เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริง
แล้ว ได้ความเพิ่มเติมว่า อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมสร้างขึ้นด้วยเงิน
งบประมาณแผ่นดิน เพื่อใช้สำหรับการเรียนการสอนและการฝึกงานภาคปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและ
การโรงแรม คณะวิทยาการจัดการ ของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี และในการเรียนการสอนวิชา
วิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมนั้น นักศึกษาจะทำการฝึกภาคปฏิบัติเกี่ยวกับการโรงแรมจากการ
ให้บริการที่ได้จัดให้มีขึ้นในอาคารดังกล่าวในทำนองเดียวกับการให้บริการโรงแรมโดยทั่วไป โดยได้
เปิดบริการห้องพักให้แก่บุคคลทั่วไปในลักษณะห้องพักเหมือนอย่างห้องพักของโรงแรม ซึ่งการ
ดำเนินการในลักษณะเช่นนี้ มิได้ขออนุญาตจัดตั้งเป็นโรงแรมตามพระราชบัญญัติโรงแรม พุทธศักราช
๒๔๗๘ นอกจากนี้ ยังให้บริการอื่นๆ ในอาคารสำหรับบุคคลภายนอกและผู้ที่มาใช้บริการสนาม
กอล์ฟอีกด้วย เช่น ห้องอาหาร บาร์ ห้องเบเกอรี่ และสหกรณ์ร้านค้า โดยให้เอกชนเช่าพื้นที่ในการ
ประกอบกิจการห้องอาหาร บาร์ และห้องเบเกอรี่ สำหรับค่าห้องพักนั้น มีอัตราตั้งแต่ ๕๐๐ ถึง

๑,๕๐๐ บาท ขึ้นอยู่กับว่าเป็นห้องธรรมดา ห้องรวม หรือห้องพิเศษ ค่าใช้บริการห้องประชุมและห้องจัดเลี้ยง มีอัตราตั้งแต่ ๑,๐๐๐ ถึง ๓,๕๐๐ บาท ส่วนสนามกอล์ฟนั้นเป็นที่ดินที่ไม่มีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นใดตั้งอยู่ โดยสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีได้ใช้สนามกอล์ฟเป็นสนามฝึกภาคปฏิบัติของนักศึกษาสำหรับวิชากอล์ฟในหลักสูตรวิทยาศาสตรบัณฑิต อีกทั้งยังเปิดให้บุคคลภายนอกเข้ามาใช้บริการเพื่อเล่นกอล์ฟ โดยเสียค่าบริการและค่าธรรมเนียมในอัตราที่ถูกกว่าสนามกอล์ฟของเอกชน ทั้งนี้ ได้ติดป้ายบริเวณทางเข้าของอาคารและสนามกอล์ฟแสดงไว้ด้วยว่า “อาคารริมกรีน บริการห้องพัก อาหาร เครื่องดื่ม” และ “สนามกอล์ฟรำไพพรรณี”

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า การที่บทบัญญัติมาตรา ๘^๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้กำหนดให้ทรัพย์สินอันได้แก่ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตาม “ค่ารายปี” ซึ่งหมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ย่อมแสดงให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นยึดหลักจากการใช้หาประโยชน์ในทรัพย์สิน โดยต้องพิจารณาการใช้ทรัพย์สินตามความเป็นจริงในแต่ละกรณีเป็นสำคัญ ดังนั้น การใช้ทรัพย์สินหาประโยชน์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนย่อมมีผลให้ทรัพย์สินนั้นอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกรณีที่ทรัพย์สินจะไม่ต้องเสียภาษีนี้ได้ก็ต่อเมื่อเป็นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๙^๓ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วบทบัญญัติมาตรา ๙ นี้

^๒ มาตรา ๘ ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครั้งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ หรือเป็นกรณีที่ค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๓ มาตรา ๙ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

(๑) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(๒) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(๔) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

มีเจตนารมณ์ที่จะยกเว้นภาษีให้แก่ทรัพย์สินที่มีได้ใช้ประโยชน์ทางการค้าหากำไรเท่านั้น ส่วนการที่โรงเรียนจะเป็นสถานบริการหรือโรงแรมตามพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. ๒๕๐๙ หรือพระราชบัญญัติโรงแรม พุทธศักราช ๒๔๗๘ หรือไม่ มิได้เป็นข้อเท็จจริงสำคัญที่จะต้องนำมาพิจารณาในการได้รับยกเว้นการเสียภาษีโรงเรียนและที่ดิน

ตามข้อหาเรื่องนี้ มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่า อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการ ห้องเที่ยวและการโรงแรม เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ อันจะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) ^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดินฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเป็นสถานศึกษาระดับอุดมศึกษาที่จัดตั้งขึ้นเป็นส่วนราชการในสำนักงานสภาสถาบันราชภัฏ สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ อาคารดังกล่าวสร้างขึ้นจากงบประมาณแผ่นดิน จึงเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า นอกจากการใช้อาคารเป็นสถานที่เรียนและฝึกภาคปฏิบัติในวิชาการ ห้องเที่ยวและการโรงแรมแล้ว ยังใช้ประโยชน์จากอาคารบางส่วนด้วยการเปิดให้บริการห้องพักแก่บุคคลทั่วไปโดยเรียกเก็บค่าห้องพัก ค่าบริการและค่าธรรมเนียมในการใช้บริการต่างๆ มิได้จำกัดแต่เฉพาะอาจารย์ นักศึกษา หรือบุคลากรในสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี แม้ว่าจะเป็นอัตราที่ถูกกว่าสถานบริการของเอกชนก็ตาม อีกทั้งยังให้เอกชนเช่าพื้นที่ในอาคารเพื่อประกอบกิจการห้องอาหาร บาร์ และห้องเบเกอรี่ด้วย การดำเนินการในส่วนนี้จึงเป็นการประกอบกิจการเชิงธุรกิจและมีได้ดำเนินการเฉพาะเรื่องการศึกษาตามวัตถุประสงค์ของสถาบันราชภัฏตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗ ^๕ แห่งพระราชบัญญัติสถาบันราชภัฏ พ.ศ. ๒๕๓๘ ที่ว่าจัดตั้งขึ้นเพื่อให้การศึกษาวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการวิจัยให้บริการทางวิชาการแก่สังคม ปรับปรุง ถ่ายทอดและพัฒนาเทคโนโลยี ทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ผลิตรายการและส่งเสริมวิทยฐานะครู ประกอบกับรายได้จากการประกอบกิจการในอาคารไม่ต้องนำส่งเป็นเงินบำรุงการศึกษา สามารถนำไปใช้สำหรับเป็นค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในข้อ ๑๐ ^๖ ของระเบียบสภาประจำสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ว่าด้วยการรับจ่ายรายได้ในการจัดบริการที่

(๕) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(๖) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

^๕ มาตรา ๗ ให้สถาบันราชภัฏเป็นสถาบันอุดมศึกษาเพื่อการพัฒนาท้องถิ่น มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษาวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการวิจัยให้บริการทางวิชาการแก่สังคม ปรับปรุง ถ่ายทอดและพัฒนาเทคโนโลยี ทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม ผลิตรายการและส่งเสริมวิทยฐานะครู

ให้สถาบันเป็นส่วนราชการในสำนักงานสภาสถาบันราชภัฏ สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ

ให้สำนักงานสภาสถาบันราชภัฏเป็นนิติบุคคล มีฐานะเป็นกรมในกระทรวง

^๖ ข้อ ๑๐ การจ่ายเงินประเภทนี้ ให้จ่ายตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ตามความเหมาะสม

เกิดจากการปฏิบัติตามภารกิจของสถาบัน พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้ โดยอาจนำเงินส่วนหนึ่งไปจัดสรรเป็นค่าตอบแทนแก่พนักงานตามข้อ ๖^๗ หรือเป็นค่าตอบแทน ค่าล่วงเวลา ค่าสมนาคุณและค่าเบี้ยประชุมแก่คณะกรรมการดำเนินงานในกิจการให้บริการดังกล่าวตามข้อ ๑๑^๘ ของระเบียบดังกล่าวก็ได้ การใช้ประโยชน์จากอาคารบางส่วนในลักษณะเช่นนี้ ย่อมเป็นการใช้ทรัพย์สินในกิจการทางธุรกิจการค้าด้วย ดังนั้น อาคารดังกล่าวจึงไม่เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามมาตรา ๙ (๒) อันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กรณีมีประเด็นจะต้องพิจารณาอีกว่า อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะเพื่อการศึกษา อันจะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา ๙ (๓)^๙ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ หรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ จะต้องประกอบด้วยเงื่อนไขสองประการคือ ต้องกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและต้องใช้เฉพาะเพื่อการศึกษา แต่เมื่อในเรื่องนี้ ได้มีการเปิดให้บริการห้องพัก ห้องประชุม และห้องจัดเลี้ยงแก่บุคคลทั่วไป และให้เอกชนเช่าพื้นที่ภายในอาคาร นอกจากนี้ ยังมีการติดตั้งป้ายโฆษณาบริเวณทางเข้าอาคารและสนามกอล์ฟเพื่อให้บุคคลภายนอกเข้ามาใช้บริการ จึงเห็นได้ว่าการดำเนินการเช่นนี้มีลักษณะของการประกอบธุรกิจการค้า กรณีจึงไม่ถือว่าเป็นการใช้อาคารเฉพาะเพื่อการศึกษา อาคารดังกล่าวจึงไม่เป็นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๓)

ดังนั้น อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม จึงเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีจาก “ค่ารายปี” ของทรัพย์สิน ตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

๑๐.๑ รายงานทุกประเภทที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ทำให้เกิดรายได้นั้น ๆ

๑๐.๒ รายงานในการรับรองทางราชการของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

๑๐.๓ รายงานอื่น ๆ ที่เป็นประโยชน์โดยตรงต่อกิจการตามระเบียบนี้หรือเป็นประโยชน์ต่อกิจการทางราชการและบุคลากรของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี โดยทั่วไป ให้จ่ายเงินตามระเบียบนี้ได้ ตามที่อธิการบดีพิจารณาเห็นสมควร

^๗ ข้อ ๖ ให้สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเป็นผู้กำหนดอัตราการเก็บค่าธรรมเนียม ค่าบริการการจ่ายค่าตอบแทนแก่เจ้าหน้าที่และอื่น ๆ ให้เป็นไปตามที่อธิการบดีกำหนด โดยทำเป็นประกาศของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

^๘ ข้อ ๑๑ คณะกรรมการดำเนินงานอาจได้รับค่าตอบแทน ค่าล่วงเวลา ค่าสมนาคุณ และค่าเบี้ยประชุมจากเงินรายได้ในการจัดบริการที่เกิดจากการปฏิบัติตามภารกิจของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ตามอัตราที่สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีกำหนด แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินวงเงินรายได้ที่ได้รับจากกิจการหรือภารกิจนั้น

^๙ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

ส่วนกรณีสนามกอล์ฟนั้น ข้อเท็จจริงปรากฏว่า เป็นที่ดินที่ตั้งแยกต่างหากจากอาคาร มิได้เป็นบริเวณที่ใช้ร่วมกับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติการวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม จึงไม่เป็นบริเวณซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอันจะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ แต่อย่างไรก็ตาม กรณีมีประเด็นต้องพิจารณาต่อไปว่าเป็นที่ดินที่จะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ หรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) เห็นว่า แม้ว่าสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีจะเปิดการเรียนการสอนหลักสูตรวิชากอล์ฟ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโปรแกรมวิทยาศาสตร์การกีฬาก็ตาม แต่ได้เปิดให้บริการเล่นกอล์ฟแก่บุคคลภายนอกเป็นการทั่วไป ไม่จำกัดเฉพาะอาจารย์ นักศึกษา หรือบุคลากรในสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี โดยผู้ใช้บริการต้องเสียค่าบริการและค่าธรรมเนียม โดยเสียในอัตราที่ถูกกว่าสนามกอล์ฟของเอกชน ดังนั้น สนามกอล์ฟดังกล่าวจึงไม่เป็นที่ดินที่จะได้รับยกเว้นภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๘^{๑๐} (๒) หรือ (๔) แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ และอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามมาตรา ๗^{๑๑} แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

^{๑๐} มาตรา ๘ เจ้าของที่ดินไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับที่ดิน ดังต่อไปนี้

(๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งพระราชวังอันเป็นส่วนสาธารณสมบัติของแผ่นดิน

(๒) ที่ดินที่เป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือที่ดินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

(๓) ที่ดินของราชการส่วนท้องถิ่นที่ใช้ในกิจการของราชการส่วนท้องถิ่นหรือสาธารณะ โดยมีได้หาผลประโยชน์

(๔) ที่ดินที่ใช้เฉพาะการพยาบาลสาธารณะ การศึกษาหรือการกุศลสาธารณะ

(๕) ที่ดินที่ใช้เฉพาะศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่ง ที่ดินที่เป็นกรรมสิทธิ์ของวัดไม่ว่าจะใช้ประกอบศาสนกิจศาสนาใดศาสนาหนึ่งหรือไม่ หรือที่ศาลเจ้าโดยมิได้หาผลประโยชน์

(๖) ที่ดินที่ใช้เป็นสุสานและฌาปนสถานสาธารณะโดยมิได้รับประโยชน์ตอบแทน

(๗) ที่ดินที่ใช้ในการรถไฟ การประปา การไฟฟ้าหรือการทำเรือของรัฐหรือที่ใช้เป็นสนามบินของรัฐ

(๘) ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอยู่แล้ว

(๙) ที่ดินของเอกชนเฉพาะส่วนที่เจ้าของที่ดินยินยอมให้ทางราชการจัดใช้เพื่อสาธารณประโยชน์ โดยเจ้าของที่ดินมิได้ใช้หรือหาผลประโยชน์ในที่ดินเฉพาะส่วนนั้น

(๑๐) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศอื่น ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(๑๑) ที่ดินที่เป็นที่ตั้งที่ทำการของสถานทูต หรือสถานกงสุล ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน

(๑๒) ที่ดินตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

^{๑๑} มาตรา ๗ ให้ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ ๑ มกราคม ของปีใด มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่สำหรับปีนั้นจากราคาปานกลางของที่ดิน ตามบัญชีอัตราภาษีบำรุงท้องที่ท้ายพระราชบัญญัตินี้

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงมีความเห็นยืนยันความเห็นเดิมว่า อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรม (อาคารอเนกประสงค์) ของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ และสนามฝึกภาคปฏิบัติวิชากอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี (สนามกอล์ฟ) อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

อนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) มีข้อสังเกตด้วยว่า หากอาคารและสนามกอล์ฟตามข้อหาข้อนี้ เป็น “ที่ราชพัสดุ” ตามกฎหมายว่าด้วยที่ราชพัสดุ โดยกระทรวงการคลังเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์แล้ว กระทรวงการคลังควรจะต้องพิจารณาทำความตกลงกับสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี เกี่ยวกับการเสียภาษีต่อไปด้วย

ลงชื่อ พรทิพย์ จาละ

(นางสาวพรทิพย์ จาละ)

รองเลขาธิการฯ

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๔๖