

บันทึก

เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีการให้บริการ
ที่จอดรถยนต์ของกรุงเทพมหานคร

กรุงเทพมหานคร ได้มีหนังสือ ที่ กท ๗๐๐๐/๔๘๒๕ ลงวันที่ ๖ กรกฎาคม ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ด้วยกรุงเทพมหานครได้รับแจ้งผลการหารือของกรมสรรพากรจากสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ๑ ว่าการให้บริการที่จอดรถยนต์ของกรุงเทพมหานครเข้าลักษณะเป็นการ "บริการ" ตามมาตรา ๗๗/๑ (๑๐) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงต้องขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ณ สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ๑ ต่อไป กรุงเทพมหานครได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่า การให้บริการที่จอดรถยนต์ดังกล่าวเป็นการปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรุงเทพมหานครในการให้บริการแก่สาธารณะถือเป็นการให้บริการของทางราชการส่วนท้องถิ่น อันมิใช่เป็นการหารายได้ในทางการค้าหากำไรในลักษณะของการพาณิชย์หรือผลประโยชน์แต่อย่างใด โดยการให้บริการที่จอดรถยนต์เป็นการดำเนินการตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘๙ (๔) และ (๙) ในการรักษาความสะอาดและความเป็นระเบียบเรียบร้อยของบ้านเมืองและการจัดให้มีที่จอดรถ และพระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดรถยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. ๒๕๐๓ กำหนดให้ท้องถิ่นจัดให้มีที่จอดรถยนต์ในทางหลวงหรือในที่สาธารณะ และค่าธรรมเนียมการให้บริการที่จอดรถยนต์ที่จัดเก็บก็นำส่งเข้าเป็นงบประมาณของกรุงเทพมหานครในอันที่จะนำมาพัฒนากรุงเทพมหานครและให้บริการสาธารณะอื่น ๆ ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้แจ้งความเห็นดังกล่าวให้สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ๑ พิจารณาทบทวนอีกครั้ง สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ ๑ ได้แจ้งผลการพิจารณาทบทวนกรณีการให้บริการที่จอดรถยนต์กลับมายังกรุงเทพมหานคร โดยแจ้งว่าได้ส่งเรื่องนี้ให้กรมสรรพากรพิจารณาทบทวนอีกครั้งแล้ว กรมสรรพากรได้ยืนยันความเห็นเดิมว่า กรณีดังกล่าวแม้นำส่งค่าธรรมเนียมที่เก็บได้เข้าเป็นงบประมาณของกรุงเทพมหานครในอันที่จะนำมาพัฒนากรุงเทพมหานครและให้บริการสาธารณะอื่น ๆ แต่มีลักษณะเป็นการให้บริการของกรุงเทพมหานครที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า "ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการ

สาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม” ดังนั้น การให้บริการดังกล่าวของกรุงเทพมหานครจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และขอให้รับจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

กรุงเทพมหานครได้พิจารณาแล้วยังไม่เห็นด้วยกับความเห็นของกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้นและเพื่อให้การปฏิบัติในเรื่องนี้เป็นไปด้วยความถูกต้อง กรุงเทพมหานครจึงขอหารือว่าความเห็นของกรุงเทพมหานคร ที่เห็นว่าการให้บริการที่จอดยานยนต์ดังกล่าวเป็นการปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรุงเทพมหานครในการให้บริการแก่สาธารณะ จึงเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (๓) นั้นถูกต้องแล้วหรือไม่ เพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการปกครอง) และผู้แทนกรุงเทพมหานคร แล้ว มีความเห็นว่า บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๗๗/๒ (๒)^๑ ให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการที่กระทำในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามมาตรา ๗๗/๑ (๕)^๒ ได้กำหนดนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ให้หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และตามมาตรา ๗๗/๑ (๑)^๓ ได้กำหนดนิยามคำว่า “บุคคล” ให้หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และโดยที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑) ได้เคยวินิจฉัยไว้ในเรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสโมสรกอล์ฟทหารบก (เรื่องเสร็จที่ ๘๓๔/๒๕๓๗)^๔ แล้วว่า “..... ความหมายของการให้บริการในทางธุรกิจตามนิยามคำว่า

^๑ มาตรา ๗๗/๒ การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

(๕) “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(๑) “บุคคล” หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล

ฯลฯ

ฯลฯ

^๔ บันทึกเรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสโมสรกอล์ฟทหารบก ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร ๐๖๐๑/๗๗๖ ลงวันที่ ๑๖ ธันวาคม ๒๕๓๗

“ผู้ประกอบการ” ดังกล่าวจึงหมายถึง การขายหรือการให้บริการที่กระทำเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทน ไม่ว่าจะได้อะไร เเท่าทุน หรือขาดทุนก็ตาม ...” สำหรับกรณีตามที่หารือมานี้ ปรากฏข้อเท็จจริงว่า กรุงเทพมหานครได้ให้บริการที่จอดรถยานยนต์แก่สาธารณะชนเป็นการทั่วไป โดยมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการให้บริการ ดังนั้น การให้บริการของกรุงเทพมหานครจึงเป็นการให้บริการในทางธุรกิจตามบทนิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” และอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากมาตรา ๘๑ (๑) (ถ)^๕ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น แต่ทั้งนี้ จะต้องมิใช่เป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม ด้วยเหตุนี้ จึงจำต้องพิจารณาว่าการให้บริการของกรุงเทพมหานครตามกรณีนี้ที่มีลักษณะเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ หรือไม่ ซึ่งเมื่อได้พิจารณาข้อเท็จจริงตามกรณีนี้แล้ว ปรากฏว่า การให้บริการที่จอดรถยานยนต์ของกรุงเทพมหานครมี ๒ กรณี คือ (๑) การให้บริการที่จอดรถยานยนต์ในทางหลวงหรือที่สาธารณะ โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดรถยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. ๒๕๐๓ และ (๒) การให้บริการที่จอดรถยานยนต์ในอาคารจอดรถยานยนต์บริเวณตลาดยอด บางลำภู โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๒๘

สำหรับกรณีการให้บริการที่จอดรถยานยนต์ในทางหลวงหรือที่สาธารณะของ กรุงเทพมหานครเป็นการดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕^๖ แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดรถยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. ๒๕๐๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติจัดระเบียบการจอดรถยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๕ ที่กำหนดให้เทศบาลมีอำนาจตราเทศบัญญัติเพื่อกำหนดและจัดให้มีที่จอดรถยานยนต์

^๕ มาตรา ๘๑ ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าที่มีการส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

ฯลฯ

ฯลฯ

^๖ มาตรา ๕ ให้เทศบาลมีอำนาจตราเทศบัญญัติและให้สุขาภิบาลมีอำนาจตราข้อบังคับสุขาภิบาลเพื่อประโยชน์ในการจัดระเบียบการจอดรถยานยนต์ ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดและจัดให้มีที่จอดรถยานยนต์ในทางหลวงหรือในที่สาธารณะสำหรับยานยนต์แต่ละชนิดหรือประเภท

(๒) กำหนดระเบียบการจอดรถยานยนต์ในที่จอดรถยานยนต์

(๓) กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมจอดรถยานยนต์ไม่เกินอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

(๔) กำหนดระยะเวลาจอดรถยานยนต์ ระยะเวลาที่ต้องเสียค่าธรรมเนียม วิธีการเก็บค่าธรรมเนียมและการยกเว้นค่าธรรมเนียม

ในทางหลวงหรือในที่สาธารณะสำหรับยานยนต์แต่ละชนิดหรือประเภทได้ และมีอำนาจกำหนด อัตราค่าธรรมเนียมจอดยานยนต์ได้ไม่เกินอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจะเห็นได้ว่า การให้บริการของกรุงเทพมหานครในกรณีนี้ถึงแม้ว่าจะมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนเนื่องจากการให้บริการดังกล่าวก็ตาม แต่เป็นการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายโดยที่เอกชนหรือบุคคลใดไม่มีอำนาจที่จะเรียกเก็บได้เนื่องจากการใช้ทางหลวงหรือที่สาธารณะเป็นที่จอดยานยนต์ และการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมก็เป็นไปโดยบทบัญญัติของกฎหมาย รวมทั้งในมาตรา ๑๐^๓ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดให้นำเงินค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บไปใช้เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการจัดระเบียบการจอดยานยนต์ ตลอดจนอุปกรณ์และเครื่องมือเครื่องใช้ของสถานที่ดังกล่าว การบูรณะทางหลวงและสะพานกับการชดใช้เงินกู้ในการก่อสร้างและบูรณะทางหลวงและสะพานเท่านั้น ด้วยเหตุนี้ จะเห็นได้ว่าการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมกรณีนี้เป็นการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายที่ประสงค์จะให้มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเพื่อนำไปใช้สำหรับวัตถุประสงค์ตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้โดยเฉพาะ มิใช่เป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ ดังนั้น จึงเห็นว่า การให้บริการของกรุงเทพมหานครตามกรณีนี้ไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ส่วนกรณีการให้บริการที่จอดยานยนต์ในอาคารจอดยานยนต์บริเวณตลาดยอดบางลำภู นั้น ถึงแม้ว่าบริเวณที่จอดยานยนต์ดังกล่าวจะเป็นพื้นที่ของกรุงเทพมหานครที่ได้มาจากการเวนคืนตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๖๐ ลงวันที่ ๒๙ มกราคม พ.ศ. ๒๕๑๕ เพื่อนำมาสร้างถนนและบริเวณที่จอดรถก็ตาม แต่การให้บริการของกรุงเทพมหานครตามกรณีนี้เป็นการดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๘๙ (๙)^๔ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๒๘ ที่กำหนดให้กรุงเทพมหานครมีอำนาจหน้าที่ดำเนินกิจการจัดให้มีที่จอดรถ รวมทั้งอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๑๔^๕ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อออกข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร เรื่อง การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจอดยานยนต์ในอาคารที่จอดยานยนต์ของกรุงเทพมหานคร พ.ศ. ๒๕๓๓ ซึ่งจะเห็นได้ว่า การดำเนินการจัดให้มีที่จอดยานยนต์เป็นอำนาจหน้าที่ของกรุงเทพมหานคร หากแต่ไม่ได้มีการกำหนดให้อำนาจกรุงเทพมหานครเรียกเก็บ

^๓ มาตรา ๑๐ เงินค่าธรรมเนียมและค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการจัดระเบียบการจอดยานยนต์ตามพระราชบัญญัตินี้ ตลอดจนอุปกรณ์และเครื่องมือเครื่องใช้ของสถานที่ดังกล่าวการบูรณะทางหลวงและสะพานกับการชดใช้เงินกู้ในการก่อสร้างและบูรณะทางหลวงและสะพาน ในเขตเทศบาลหรือสุขาภิบาลเท่านั้นไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

^๔ มาตรา ๘๙ ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายอื่น ให้กรุงเทพมหานครมีอำนาจหน้าที่ดำเนินกิจการในเขตกรุงเทพมหานครในเรื่องดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๙) การจัดให้มีและควบคุมตลาด ท่าเทียบเรือ ท่าข้ามและที่จอดรถ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๕ มาตรา ๑๑๔ กรุงเทพมหานครอาจออกข้อบัญญัติเรียกเก็บค่าธรรมเนียมใด ๆ จากผู้ซึ่งใช้หรือได้ประโยชน์จากบริการสาธารณะที่กรุงเทพมหานครจัดให้มีขึ้นได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย

ค่าธรรมเนียมดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ กรุงเทพมหานครจึงอาศัยอำนาจออกข้อบัญญัติ กรุงเทพมหานครเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม อีกทั้งเงินที่เก็บได้ก็มิได้มีการกำหนดให้นำไปใช้เพื่อ วัตถุประสงค์ใดโดยเฉพาะเช่นเดียวกับกรณีตามมาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดระเบียบการ จอดยานยนต์ในเขตเทศบาลและสุขาภิบาล พ.ศ. ๒๕๐๓ รวมทั้งในกรณีเช่นนี้เอกชนหรือ บุคคลใดก็อาจสร้างอาคารเพื่อให้บริการเป็นที่จอดยานยนต์ได้เช่นเดียวกันซึ่งอยู่ในข่ายต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มจากเหตุผลดังกล่าวจึงทำให้เห็นได้ว่ากรุงเทพมหานครมีความประสงค์ในทางธุรกิจ หรือมีลักษณะเป็นการหารายได้ในลักษณะเช่นเดียวกับเอกชน ดังนั้น การให้บริการของ กรุงเทพมหานครตามกรณีนี้จึงเป็นการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่มีลักษณะเป็นการ พาณิชย์ หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์อันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์
(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
ธันวาคม ๒๕๕๓