

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเทศบาล (กรณีเทศบาลนครนครสวรรค์)

กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นมีหนังสือ ที่ มท ๐๔๐๘.๓/๑๔๖๑ ลงวันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า เทศบาลนครนครสวรรค์ ได้หารือไปยังจังหวัดนครสวรรค์เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจากรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการกระทำการตามอำนาจหน้าที่ของเทศบาล โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้

๑. สมาคมสันนิบาตเทศบาลแห่งประเทศไทย (ส.ท.ท.) ได้หารือแนวทางการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเทศบาลนครนครสวรรค์ กรณีสำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ของเทศบาลนครนครสวรรค์ที่ได้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ โดยขอให้กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นจัดประชุมร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อหาข้อยุติ ซึ่งกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้จัดประชุมเมื่อวันที่ ๒๐ มีนาคม ๒๕๕๒ โดยที่ประชุมเห็นชอบให้ส่งเรื่องไปยังกรมสรรพากรเพื่อจัดให้มีการประชุมร่วมกับผู้แทนหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ต่อมากรมสรรพากรแจ้งว่าได้ตอบข้อหารือให้สำนักงานสรรพากรภาค ๗ แจ้งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์ถือปฏิบัติต่อเทศบาลนครนครสวรรค์แล้ว

๒. รายได้หรือผลประโยชน์ของเทศบาลนครนครสวรรค์ตามข้อ ๑ ได้แก่ รายได้จากการจัดเก็บค่าเช่าที่จอดรถยนต์บริเวณตลาดริมน้ำ โดยเช่าที่ดินจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์และค่ารักษาความสะอาด รายได้จากการรับจ้างล้างท่อระบายน้ำ รายได้จากค่าธรรมเนียมจอดรถโดยสารของสถานีขนส่ง รายได้จากการใช้สถานที่ตลาดตามฟุตบอลและขอเช่าท่อระบายน้ำ รายได้จากเงินส่วนต่างของราคากลางตามสัญญาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา และรายได้จากการจำหน่ายแบบพิมพ์ คำร้อง และแบบแปลน ซึ่งกรมสรรพากรเห็นว่า เป็นรายได้ที่เกิดจากการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม จึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรายได้จากการจำหน่ายแบบพิมพ์ คำร้อง และแบบแปลน หากไม่เป็นรายได้จากการขายสินค้าซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ แห่งประมวลรัษฎากร

๓. จังหวัดนครสวรรค์มีความเห็นว่า เนื่องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ของเทศบาลนครนครสวรรค์ในระหว่าง

เดือนตุลาคม ๒๕๔๙ ถึงเดือนมกราคม ๒๕๕๑ เป็นเงินภาษี ๑,๙๘๖,๐๙๗.๓๗ บาท เบี้ยปรับอีก ๑ เท่า เป็นเงิน ๑,๙๘๖,๐๙๗.๓๗ บาท และเงินเพิ่มถึงวันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๕๑ เป็นเงิน ๔๑๒,๕๘๓.๖๕ บาท รวมเป็นเงินที่ต้องชำระทั้งสิ้น ๔,๓๘๔,๗๗๘.๓๙ บาท แต่เทศบาลนครนครสวรรค์ไม่ได้ตั้งงบประมาณไว้ จึงมีปัญหว่าเทศบาลจะต้องดำเนินการอย่างไร เพราะเป็นเรื่องที่ไม่เคยปฏิบัติและไม่มีแนวทางให้ปฏิบัติ หากรายได้ดังกล่าวถือเป็นรายได้ที่ต้องยื่นแบบเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เทศบาลขอให้พิจารณาทบทวนการผ่อนปรนงดเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์เรียกเก็บได้หรือไม่ เนื่องจากหากรายได้ที่เทศบาลจัดเก็บตามอำนาจหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการของท้องถิ่นโดยรวม จึงเห็นควรนำเรื่องหารือคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อให้เกิดความชัดเจนถูกต้อง เพื่อจะได้เป็นแนวทางปฏิบัติต่อไป

๔. กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นเห็นว่า การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเทศบาลย่อมส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการพัฒนาท้องถิ่นตามอำนาจหน้าที่ของเทศบาลโดยรวม เนื่องจากเทศบาลถือเป็นองค์กรที่มีฐานะเป็นราชการส่วนท้องถิ่นตามมาตรา ๔ (๓) และมาตรา ๗๐ (๒) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ และมีหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะตามมาตรา ๕๐ มาตรา ๕๑ มาตรา ๕๓ มาตรา ๕๔ มาตรา ๕๖ และมาตรา ๕๗ แห่งพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ. ๒๔๙๖ และที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งตามมาตรา ๖๖ แห่งพระราชบัญญัติเทศบาลฯ ได้กำหนดให้เทศบาลอาจมีรายได้จากภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต ค่าปรับ ทรัพย์สินของเทศบาล การสาธารณูปโภคและเทศพาณิชย์ เป็นต้น เพื่อใช้ในการจัดทำบริการสาธารณะในเขตเทศบาล รวมทั้งมาตรา ๑๖ แห่งพระราชบัญญัติกำหนดแผนและขั้นตอนการกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๒ ได้กำหนดให้เทศบาลมีอำนาจและหน้าที่ในการจัดระบบการบริการสาธารณะเพื่อประโยชน์ของประชาชนในท้องถิ่นของตนเอง ประกอบกับกระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ มท ๐๓๐๗/ว ๓๔๐ ลงวันที่ ๑๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๓๕ แจ้งแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม สรุปได้ว่า รายได้จากภาษีอากร ค่าธรรมเนียม ค่าใบอนุญาต และค่าปรับ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเป็นรายได้หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการประกอบกิจการซึ่งมีกฎหมายให้อำนาจไว้ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการควบคุมเกี่ยวกับความปลอดภัย การสาธารณสุข การรักษาสุขภาพ ดูแลสิ่งแวดล้อม การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน มิได้เป็นการหารรายได้หรือผลประโยชน์ ดังนั้น รายได้หรือผลประโยชน์ของราชการส่วนท้องถิ่นที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีเพียงประเภทเดียวคือรายได้ที่เกิดจากการพาณิชย์ไม่ว่าจะเป็นสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม จึงเห็นว่ารายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการกระทำกิจการตามอำนาจหน้าที่ของเทศบาลตามที่กรมสรรพากรได้แจ้งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากเทศบาลไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

เมื่อการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการทำกิจการตามอำนาจหน้าที่ของเทศบาลยังไม่มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน ประกอบกับความเห็นในข้อ

กฎหมายของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีความแตกต่างกัน จึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาวินิจฉัย

ต่อมากรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้มีหนังสือ ที่ มท ๐๘๐๘.๓/๓๓๗๔ ลงวันที่ ๑๒ เมษายน ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เพื่อหารือเพิ่มเติมถึงแนวทางการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นได้รับข้อหารือจากจังหวัดนครสวรรค์ กรณีเทศบาลนครสวรรค์ได้ดำเนินกิจการสถานีขนส่งผู้โดยสารที่ได้รับการถ่ายโอนภารกิจมาจากกรมการขนส่งทางบก และมีการจัดเก็บค่าธรรมเนียมจากการให้บริการรับส่งผู้โดยสาร ณ สถานีขนส่ง ตามอัตราที่คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางกำหนด โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๙ (๗) แห่งพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นประเด็นปัญหาเดียวกันกับที่ได้หารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่ารายได้หรือผลประโยชน์ที่เกิดจากการกระทำกิจการตามอำนาจหน้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ เพียงใด

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ประกอบกับได้รับฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) และผู้แทนเทศบาลนครสวรรค์ แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมจากการชี้แจงของผู้แทนกรมสรรพากรว่า ปัญหาเกี่ยวกับการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเทศบาลนครสวรรค์ตามกรณีที่ทำหารือนี้ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นครสวรรค์เพียงแต่เรียกให้เทศบาลนครสวรรค์มารับทราบผลการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น โดยยังมิได้มีการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นปัญหาที่หารือแต่อย่างใด

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้ว มีความเห็นว่า มาตรา ๗๗/๒^๑ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการที่กระทำในราชอาณาจักร อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้ให้ความเห็นในบันทึก เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเก็บค่า

^๑มาตรา ๗๗/๒ การกระทำการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการให้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

ชลประทานของกรมชลประทาน ไว้ว่า^๒ “ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มใช้บังคับอย่างกว้างขวางแก่ผู้ประกอบการซึ่งทำการขายสินค้าหรือให้บริการที่กระทำเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทน ไม่ว่าจะมุ่งหวังผลกำไรจากธุรกิจนั้นหรือไม่ ไม่ว่าจะได้อะไร เท่าทุน หรือขาดทุน และไม่ว่าจะนำเงินรายได้นั้นไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ใดก็ตาม กรณีจะไม่ใช่ “ธุรกิจ” จึงมิได้แต่เฉพาะกรณีการให้บริการโดยไม่เรียกเก็บค่าตอบแทนใดๆ แก่ทุกๆ คนที่มาใช้บริการเหมือนกันทั้งหมดเท่านั้น” ด้วยเหตุนี้ การขายสินค้าหรือการให้บริการใดที่กระทำเป็นปกติธุระและมีการเรียกเก็บค่าตอบแทนจึงอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น อย่างไรก็ตาม ในมาตรา ๘๑^๓ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ซึ่งกรณีของราชการส่วนท้องถิ่นนั้น ใน (๑) (๓) ของมาตราดังกล่าว ได้บัญญัติให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น แต่ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม ซึ่งอย่างไรก็จะถือว่าเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ นั้น เห็นว่า หากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นได้มีการลงทุนและเรียกเก็บค่าบริการจากการให้บริการเป็นปกติธุระ และการให้บริการนั้นเอกชนอื่นสามารถกระทำได้ การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นดังกล่าวมีลักษณะเป็นการให้บริการที่เป็นการพาณิชย์ ส่วนการให้บริการที่เป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างกว้าง กล่าวคือ หากมีการเรียกเก็บเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดจากการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นแล้ว ย่อมถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์จากการให้บริการทั้งสิ้น แต่หากการเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์ มีกฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ การเรียกเก็บรายได้หรือผลประโยชน์นั้นย่อมเป็นการเรียกเก็บโดยบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งไม่ถือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์

สำหรับปัญหาข้อหาหรือของกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากรายได้ของเทศบาลนครนครสวรรค์ นั้น สามารถพิจารณาเป็นรายกรณีได้ดังนี้

๑. รายได้จากการจัดเก็บค่าเช่าที่จอดรถยนต์บริเวณตลาดริมน้ำ โดยเช่าที่ดินจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ และค่ารักษาความสะอาด

^๒บันทึก เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการเก็บค่าชลประทานของกรมชลประทาน ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๙๒๘ ลงวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๔๑ ถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

^๓มาตรา ๘๑ ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(๑) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

๑.๑

๑.๒

(๓) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

๑.๓

๑.๔

ข้อเท็จจริงปรากฏว่า เทศบาลนครนครสวรรค์ได้เช่าที่ดินจากสำนักงานทรัพย์สินส่วนพระมหากษัตริย์ สำหรับใช้เป็นตลาดริมน้ำและที่จอดรถ เพื่อแก้ไขปัญหาน้ำท่วมพื้นที่ตลาดเดิม โดยเทศบาลนครนครสวรรค์ได้เรียกเก็บค่ารักษาความสะอาดจากผู้ค้า แผงละ ๑๐-๓๐ บาท ต่อวัน และเรียกเก็บค่าที่จอดรถจากผู้มาซื้อของ คันละ ๑๐ บาท ซึ่งผู้แทนเทศบาลนครสวรรค์ได้ชี้แจงเพิ่มเติมว่าสำนักงานสรรพากรพื้นที่ภาค ๗ ได้แจ้งการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะรายได้จากการให้บริการที่จอดรถ กรณีจึงมีประเด็นพิจารณาเฉพาะการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการที่จอดรถของเทศบาลนครนครสวรรค์เท่านั้น ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) เห็นว่า แม้การจัดให้มีที่จอดรถจะเป็นหน้าที่ของเทศบาลตามพระราชบัญญัติเทศบาลฯ ก็ตาม แต่ในกฎหมายดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้เทศบาลนครมีอำนาจจัดเก็บรายได้จากการจัดให้มีที่จอดรถ อีกทั้ง ในกรณีนี้เอกชนก็สามารถจัดให้มีที่จอดรถโดยจัดเก็บค่าที่จอดรถได้เช่นเดียวกัน ด้วยเหตุนี้ เมื่อไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการจัดเก็บค่าที่จอดรถของเทศบาลนครนครสวรรค์ไว้เป็นการเฉพาะ การจัดเก็บรายได้ดังกล่าวจึงเป็นการหารรายได้หรือผลประโยชน์ ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. รายได้จากการรับจ้างล้างท่อระบายน้ำ

เทศบาลนครนครสวรรค์ให้บริการล้างท่อระบายน้ำกับประชาชนโดยจัดเก็บค่าบริการตามเทศบัญญัติเทศบาลเมืองนครสวรรค์ เรื่อง การกำจัดสิ่งปฏิกูลและมูลฝอย พ.ศ. ๒๕๓๘ ซึ่งได้ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๐^๔ แห่งพระราชบัญญัติเทศบาลฯ ประกอบกับมาตรา ๒๐ (๔)^๕ และมาตรา ๖๓^๖ แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุขฯ ที่บัญญัติให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดของท้องถิ่น กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในการให้บริการของ

“มาตรา ๖๐ เทศบาลมีอำนาจตราเทศบัญญัติโดยไม่ขัดหรือแย้งต่อบทกฎหมายในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามหน้าที่ของเทศบาลที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

(๒) เมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้เทศบาลตราเทศบัญญัติหรือให้อำนาจตราเทศบัญญัติ

ในเทศบัญญัตินั้น จะกำหนดโทษปรับผู้ละเมิดเทศบัญญัติไว้ด้วยก็ได้ แต่ห้ามมิให้กำหนดเกินกว่าหนึ่งพันบาท

“มาตรา ๒๐ เพื่อประโยชน์ในการรักษาความสะอาดและการจัดระเบียบในการเก็บ ขน และกำจัดสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอย ให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดของท้องถิ่นดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๔) กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมในการให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น หรือบุคคลอื่นที่ราชการส่วนท้องถิ่นมอบให้ดำเนินการแทน ในการเก็บ ขน หรือกำจัดสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอย ไม่เกินอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ การจะกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการกำจัดสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอยราชการส่วนท้องถิ่นนั้นจะต้องดำเนินการให้ถูกต้องด้วยสุลักษณะตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๖๓ ให้ราชการส่วนท้องถิ่นมีอำนาจออกข้อกำหนดของท้องถิ่นกำหนดค่าธรรมเนียมตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และไม่เกินอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

ราชการส่วนท้องถิ่น หรือบุคคลอื่นที่ราชการส่วนท้องถิ่นมอบให้ดำเนินการแทน ในการเก็บ ขน หรือกำจัดสิ่งปฏิกูลหรือมูลฝอย ไม่เกินอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง ดังนั้น การจัดเก็บ ค่าบริการล้างท่อระบายน้ำของเทศบาลนครนครสวรรค์ตามที่หารือนี้ จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมาย เฉพาะให้อำนาจเรียกเก็บค่าบริการได้ รายได้จากการให้บริการรับจ้างล้างท่อระบายน้ำของ เทศบาลนครนครสวรรค์ จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวล รัษฎากร

๓. รายได้จากค่าธรรมเนียมจอดรถโดยสารของสถานีขนส่งและค่าธรรมเนียม จากการให้บริการรับส่งผู้โดยสาร ณ สถานีขนส่ง

เทศบาลนครนครสวรรค์ได้รับการถ่ายโอนภารกิจสถานีขนส่งผู้โดยสารจังหวัด นครสวรรค์จากกรมการขนส่งทางบก ตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม ๒๕๔๘ โดยในระเบียบกรมการขนส่ง ทางบก ว่าด้วยการบริการและดำเนินการกิจการสถานีขนส่งผู้โดยสารขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ๒๕๔๘^๗ ได้กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องดำเนินงานสถานีขนส่งผู้โดยสารให้ เป็นไปตามพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. ๒๕๒๒ และให้จัดเก็บค่าบริการสถานีขนส่ง ตามอัตราที่คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมการขนส่งทางบกได้ อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๙ (๗) และมาตรา ๑๑๕ วรรคสอง^๘ แห่งพระราชบัญญัติการขนส่งทาง บกฯ ออกประกาศกรมการขนส่งทางบก เรื่อง กำหนดอัตราค่าบริการสถานีขนส่งและระเบียบ ปฏิบัติการใช้สถานีขนส่ง ลงวันที่ ๕ กรกฎาคม ๒๕๓๓ กำหนดอัตราค่าบริการที่ผู้ได้รับใบอนุญาต ประกอบการขนส่งจะต้องชำระให้แก่สถานีขนส่งผู้โดยสาร ตามประเภทของรถโดยสาร ด้วยเหตุนี้ ค่าบริการที่เทศบาลนครนครสวรรค์จัดเก็บจากผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบการขนส่งตามประกาศ กรมการขนส่งทางบก จึงเป็นการเรียกเก็บตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้เป็นการเฉพาะ รายได้จาก การให้บริการดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวล รัษฎากร แต่เนื่องจากข้อเท็จจริงปรากฏว่า เทศบาลนครนครสวรรค์ยังมีรายได้อื่นจากการ ให้บริการสถานีขนส่ง ได้แก่ รายได้จากค่าตอบแทนตามสัญญาจัดให้มีบริการห้องสุขา รายได้จาก ค่าตอบแทนตามสัญญาจัดให้มีบริการจำหน่ายสินค้า และรายได้จากค่าเช่าติดตั้งป้ายโฆษณา ซึ่ง รายได้เหล่านี้ไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายใดให้อำนาจเรียกเก็บไว้เป็นการเฉพาะ ด้วยเหตุนี้ รายได้อื่น จากการให้บริการสถานีขนส่งของเทศบาลนครนครสวรรค์จึงเกิดจากการให้บริการที่เป็นการหา

^๗ข้อ ๔ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ดำเนินงานสถานีขนส่งผู้โดยสารต้องปฏิบัติให้เป็นไป ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. ๒๕๒๒ และต้องดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบ ประกาศ คำสั่ง ที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการสถานีขนส่งผู้โดยสารไม่ว่าจะออกโดยกรมการขนส่งทางบกหรือ หน่วยงานอื่น ตลอดจนต้องบริหารจัดการงานสถานีขนส่งให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในระเบียบนี้

ข้อ ๑๙ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นต้องจัดเก็บค่าบริการสถานีขนส่งให้เป็นไปตามอัตราที่ คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางกำหนด

“มาตรา ๑๑๕

ฯลฯ

ฯลฯ

ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดค่าบริการในการดำเนินการของสถานีขนส่งไม่เกินอัตราที่ คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกกลางกำหนด

ฯลฯ

ฯลฯ

รายได้หรือผลประโยชน์ และไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

๔. รายได้จากการใช้สถานที่ตลาดตามฟุตบอลและขอเชื่อมต่อระบายน้ำ

เป็นรายได้เบ็ดเตล็ดที่เทศบาลนครนครสวรรค์จัดเก็บค่าบริการเป็นครั้งคราว ตามที่เห็นสมควรหรือตามต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง โดยไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้อำนาจเรียกเก็บด้วยเหตุนี้ รายได้จากการใช้สถานที่ตลาดตามฟุตบอลและขอเชื่อมต่อระบายน้ำของเทศบาลนครนครสวรรค์ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

๕. รายได้จากเงินส่วนต่างของราคากลางตามสัญญาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา

ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ประกาศเทศบาลนครนครสวรรค์ เรื่อง ประมูลจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๑ และจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๒ ด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ (e-Auction) และเอกสารประมูลจ้างด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ตามประกาศเทศบาลนครนครสวรรค์ เลขที่ ๙/๒๕๕๐ ลงวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๕๐ ได้กำหนดราคากลางของการจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๑ ปริมาณ ๒๐๐,๐๐๐ ลูกบาศก์เมตร ไว้เป็นเงิน ๔,๘๐๐,๐๐๐ บาท (สี่ล้านแปดแสนบาทถ้วน) และราคากลางของการจ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๒ ปริมาณ ๑๑๒,๐๐๐ ลูกบาศก์เมตร ไว้เป็นเงิน ๒,๖๘๘,๐๐๐ บาท (สองล้านหกแสนแปดหมื่นแปดพันบาทถ้วน) และให้ค่าจ้างสำหรับการจ้างครั้งนี้เป็น กรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้จากการชุดลอกตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการชุดลอกแหล่งน้ำสาธารณะประโยชน์ที่ดินเงิน พ.ศ. ๒๕๔๗^{๑๐} โดยในกรณีที่ผู้

^{๑๐}๑. ข้อสงวนสิทธิในการเสนอราคาและอื่นๆ

๑๑.๑ ค่าจ้างสำหรับการจ้างครั้งนี้เป็นกรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้จากการชุดลอกตามระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการชุดลอกแหล่งน้ำสาธารณะประโยชน์ที่ดินเงิน พ.ศ. ๒๕๔๗

ผู้ที่ชนะการเสนอราคาจ้างเหมา เสนอราคาต่ำกว่าราคากรวด หิน ดิน ทราย ต่อหน่วยตามราคาค่าตอบแทนในการอนุญาตตามมาตรา ๙ ทวิ ในบัญชีค่าตอบแทนท้ายประมวลกฎหมายที่ดิน (๒๘ บาทต่อลูกบาศก์เมตร) จะต้องชำระค่าส่วนต่างเป็นเงินสดให้แก่ทางผู้ว่าจ้าง โดยต้องชำระค่าส่วนต่างในวันลงนามในสัญญาจ้าง

ฯลฯ

ฯลฯ

ราคากลางของการจ้างในการประมูลจ้างครั้งนี้

๑. จ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๑ ปริมาณ ๒๐๐,๐๐๐ ลูกบาศก์เมตร คิดเป็นเงินค่าตอบแทนทั้งสิ้น ๔,๘๐๐,๐๐๐ บาท (สี่ล้านแปดแสนบาทถ้วน)

๒. จ้างเหมาชุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๒ ปริมาณ ๑๑๒,๐๐๐ ลูกบาศก์เมตร คิดเป็นเงินค่าตอบแทนทั้งสิ้น ๒,๖๘๘,๐๐๐ บาท (สองล้านหกแสนแปดหมื่นแปดพันบาทถ้วน)

^{๑๑}ข้อ ๖ กรณีที่ทางราชการพิจารณาแล้วเห็นสมควรที่จะจัดจ้างให้เอกชนทำการชุดลอกตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ หรือระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยการพัสดุของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นและนายอำเภอ หรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประสงค์จะนำกรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้จากการชุดลอกไปเป็นประโยชน์ของทางราชการหรือค่าจ้างเอกชน ให้นายอำเภอหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเสนอขอความเห็นชอบจากผู้ว่าราชการจังหวัด

ชนะการเสนอราคาจ้างเหมาเสนอราคาต่ำกว่าราคากรวด หิน ดิน ทราย ต่อหน่วย ตามราคา
คำตอบแทนในการอนุญาตตามมาตรา ๙ ทวิ ในบัญชีคำตอบแทนท้ายประมวลกฎหมายที่ดิน^{๙๐}
(๒๔ บาทต่อลูกบาศก์เมตร) จะต้องชำระค่าส่วนต่างเป็นเงินสดให้แก่ทางผู้ว่าจ้าง ซึ่งความปรากฏ
ว่า เทศบาลนครนครสวรรค์ได้ทำสัญญาจ้างทำห้วยส่วนจำกัด เอ็กซ์-ไลน์ แมชชีนเนอร์รี่ ทำงานขุด
ลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำเจ้าพระยา ช่วงที่ ๑ คิดเป็นค่าจ้าง ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท (หนึ่งล้านแปดแสน
บาทถ้วน)^{๙๑} และทำห้วยส่วนจำกัด ทรายเจ้าพระยา (๒๐๐๖) ทำงานขุดลอกแหล่งน้ำริมแม่น้ำ
เจ้าพระยา ช่วงที่ ๒ คิดเป็นค่าจ้าง ๘๐๐,๐๐๐ บาท (แปดแสนบาทถ้วน)^{๙๒} กรณีจึงมีส่วนต่าง
ระหว่างค่าจ้างที่จ้างห้วยส่วนผู้รับจ้างเสนอกับราคากรวด หิน ดิน ทราย ที่เทศบาลนครนครสวรรค์

ในการณินายอำเภอหรือองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประสงค์จะนำกรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้
จากการขุดลอกไปเป็นค่าจ้างเอกชน ให้ตราราคากรวด หิน ดิน ทราย ที่ได้จากการขุดลอกตามราคาคำตอบแทนใน
การอนุญาตตามมาตรา ๙ ทวิ ในบัญชีคำตอบแทนท้ายประมวลกฎหมายที่ดินโดยอนุมัติแล้วให้หักลบจาก
ค่าจ้างและถ้ามีราคาเกินกว่าค่าจ้าง เอกชนผู้รับจ้างต้องจ่ายเงินค่ากรวด หิน ดิน ทราย ส่วนที่เกินดังกล่าวคืนให้
ทางราชการ และให้เงินนั้นตกเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น

๑๑	๑๒	๑๓
๑๑ คำตอบแทนในการอนุญาต		
(๑) ตามมาตรา ๙ (๑)	ไร่ละ	๑,๐๐๐ บาทต่อปี
(๒) ตามมาตรา ๙ (๒) หรือมาตรา ๙ (๓)		
(ก) การขุดหรือดูดทราย	ลูกบาศก์เมตรละ	๒๕ บาท
(ข) การขุดดินหรือลูกรังหรืออื่น ๆ	ไร่ละ	๑๐,๐๐๐ บาทต่อปี
หรือลูกบาศก์เมตรละ		๑๐ บาท
๑๒ สัญญาจ้าง เลขที่ ๒๓/๒๕๕๐		
ข้อ ๔. ข. ค่าจ้างและการจ่ายเงิน		
(สำหรับสัญญาที่เป็นราคาเหมารวม)		
ผู้ว่าจ้างตกลงจ่ายและผู้รับจ้างตกลงรับค่าจ้างจำนวน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท (หนึ่งล้านแปดแสน บาทถ้วน) (ค่าจ้างสำหรับการจ้างครั้งนี้เป็นกรวด,หิน,ดิน,ทราย ที่ได้จากการขุดลอก ตามระเบียบ กระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการขุดลอกแหล่งน้ำสาธารณะประโยชน์ที่ดินเงิน พ.ศ. ๒๕๔๗) ซึ่งได้ รวมภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน ๑๑๗,๗๕๗.๐๑ บาท ตลอดจนภาษีอากรอื่น ๆ และค่าใช้จ่ายทั้งปวงด้วยแล้ว โดย ถือราคาเหมารวมเป็นเกณฑ์และกำหนดจ่ายเป็นงวด ๆ ดังนี้		

๑๑	๑๒	๑๓
๑๑ สัญญาจ้าง เลขที่ ๒๔/๒๕๕๐		
ข้อ ๔. ข. ค่าจ้างและการจ่ายเงิน		
(สำหรับสัญญาที่เป็นราคาเหมารวม)		
ผู้ว่าจ้างตกลงจ่ายและผู้รับจ้างตกลงรับค่าจ้างจำนวน ๘๐๐,๐๐๐ บาท (แปดแสนบาทถ้วน) (ค่าจ้างสำหรับการจ้างครั้งนี้เป็น กรวด,หิน,ดิน,ทราย ที่ได้จากการขุดลอก ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่า ด้วยวิธีการเกี่ยวกับการขุดลอกแหล่งน้ำสาธารณะประโยชน์ที่ดินเงิน พ.ศ. ๒๕๔๗) ซึ่งได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม จำนวน ๕๒,๓๓๖.๔๕ บาท ตลอดจนภาษีอากรอื่น ๆ และค่าใช้จ่ายทั้งปวงด้วยแล้ว โดยถือราคาเหมารวมเป็น เกณฑ์และกำหนดจ่ายเป็นงวด ๆ ดังนี้		

กำหนดตามราคาค่าตอบแทนในการอนุญาตตามมาตรา ๙ ทวิ ในบัญชีค่าตอบแทนท้ายประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้างต้องจ่ายเงินให้แก่เทศบาลนครนครสวรรค์ ตามข้อ ๖ วรรคสอง ของระเบียบกระทรวงมหาดไทย ว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับการชดเชยแหล่งน้ำสาธารณประโยชน์ที่ดินเงินฯ โดยในกรณีนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้ว เห็นว่า เงินค่าส่วนต่างที่ห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้างจ่ายให้แก่เทศบาลนครนครสวรรค์นี้ไม่ใช่รายได้ที่เกิดจากการให้บริการของเทศบาลนครนครสวรรค์ตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นรายได้ที่เกิดจากการขายกรวด หิน ดิน ทราย ที่ชดเชยได้ให้แก่ห้างหุ้นส่วนผู้รับจ้าง ด้วยเหตุนี้ เทศบาลนครนครสวรรค์จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าที่แท้จริงของกรวด หิน ดิน ทราย ที่ชดได้ทั้งหมดตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร

๖. รายได้จากการจำหน่ายแบบพิมพ์ คำร้อง และแบบแปลน

รายได้จากการจำหน่ายแบบพิมพ์ คำร้อง และแบบแปลนของเทศบาลนครนครสวรรค์ ถือเป็นรายได้จากการขาย ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ดังกล่าวของเทศบาลนครนครสวรรค์จึงไม่ใช่การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่นที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ถ) แห่งประมวลรัษฎากร

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กันยายน ๒๕๕๓