

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การนำค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณกับค่ารายปีเพื่อเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กรุงเทพมหานคร ได้มีหนังสือที่ กท ๐๔๐๕/๕๖๖๙ ลงวันที่ ๓ ตุลาคม ๒๕๔๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ตามที่กรุงเทพมหานครได้เคยขอหารือกรณีการนำค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณกับค่ารายปีเพื่อเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยยกเรื่องอุทธรณ์รายธนาคารสแตนดาร์ดชาร์เตอร์นครธน จำกัด (มหาชน) ผู้รับประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ประจำปีภาษี ๒๕๔๘ ซึ่งได้อุทธรณ์การคำนวณค่ารายปีโรงเรือนจากสัญญาบริการและสัญญาเช่าอุปกรณ์ต่างๆ ที่ได้คำนวณจากค่าเช่ารวมภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ โดยเห็นว่า ควรหักภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวออกก่อนการคำนวณภาษีเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่รายได้นั้น กรุงเทพมหานครขอถอนเรื่องดังกล่าวเนื่องจากข้อเท็จจริงไม่ตรงกับประเด็นที่ขอหารือ และขอเปลี่ยนเรื่องหารือเป็นเรื่องอุทธรณ์รายบริษัทปริ้นทร จำกัด ผู้รับประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ประจำปี ๒๕๔๘ ซึ่งได้อุทธรณ์ขอให้พิจารณาการประเมินภาษีใหม่ โดยขอให้ไม่นำเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมาประเมินเป็นค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน และพอใจให้ประเมินตามค่ารายปีและค่าภาษีที่ได้รับจากค่าเช่ารายปี และเก็บภาษีจากร้อยละ ๖๐ ของค่าเช่ารายปี ในรายการที่ ๑.๑ - ๑.๑๗ รายการที่ ๑.๑๗.๑ รายการที่ ๑.๑๘-๑.๓๒ รายการที่ ๑.๔๒-๑.๔๓ และรายการที่ ๑.๕๙.๑ รวม ๒๓ รายการ ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานเขตบางนาได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณกับค่าเช่าเป็นค่ารายปี จำนวน ๑๗,๗๐๒,๙๑๔.๔๑ บาท และใคร่ขอหารือว่า กรุงเทพมหานครจะสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณกับค่าเช่าเป็นค่ารายปีได้หรือไม่ เพียงใด เนื่องจากในปัจจุบันยังไม่มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว และยังไม่มีความหมายบัญญัติไว้ในกรณีนี้โดยตรง แต่ในทางปฏิบัติโดยทั่วไปมีความเห็นเป็น ๒ ฝ่าย ได้แก่

ฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า ไม่สามารถนำค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีได้ โดยมีเหตุผลดังนี้

๑. กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด แม้ว่าการเก็บภาษีจะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องที่กระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ดังนั้น การเก็บภาษีจึงต้องมีกฎหมายบัญญัติชัดเจนให้เก็บได้ หากกฎหมายไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวโดยสรุป กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด ซึ่งศาลอังกฤษก็ถือหลักการตีความดังกล่าวตลอดมา อีกทั้งในปัจจุบัน พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ก็ไม่ได้บัญญัติเรื่องให้นำค่า

ส่งพร้อมหนังสือที่ นร ๐๙๐๑/๐๐๖๑ ลงวันที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๔๙ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีเพื่อเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่อย่างไรก็ตาม คงมีเพียงแนวคำพิพากษาศาลฎีกาตีความเรื่องค่าเช่าและมูลค่าสิ่งปลูกสร้างถือเป็นค่าเช่าด้วยเท่านั้น

๒. ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียแล้วเมื่อนำมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีจะมีลักษณะที่เรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อนซึ่งผิดหลักการในการจัดเก็บภาษีที่ไม่สามารถเรียกเก็บซ้ำซ้อนได้ ภาษีโรงเรือนจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๑๒ ครึ่งของค่ารายปี ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บในอัตราร้อยละ ๗ ของมูลค่า การซื้อ การขาย การบริการ

๓. หลักการจัดเก็บภาษีต้องให้เป็นธรรมและอย่างทั่วถึงซึ่งถือเป็นหลักการทั่วไปที่ใช้ได้กับการจัดเก็บภาษีทุกประเภท

๔. ภาษีมูลค่าเพิ่มในทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายมิใช่รายรับ แม้ในสัญญาเช่าที่ระบุให้ผู้เช่าเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่ถือเป็นรายรับของผู้ให้เช่า เนื่องจากเป็นการจ่ายให้กับรัฐบาลซึ่งเป็นผู้เรียกเก็บ

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า น่าจะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณเป็นค่ารายปี โดยมีเหตุผลดังนี้

๑. การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ซ้ำซ้อนกันเพราะฐานภาษีที่เรียกเก็บต่างกัน และเป็นคนละฐาน

๒. มูลค่าสิ่งปลูกสร้างหรือค่าบริการอื่นๆ ที่จ่ายในลักษณะเป็นผลประโยชน์ ตอบแทนให้แก่ผู้ให้เช่านั้นจะมีภาษีมูลค่าเพิ่มคิดรวมไปด้วยเสมอ

๓. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๕๕/๒๕๕๓ ได้กำหนดความหมายคำว่า “ค่าเช่า” คือ จำนวนเงินที่ผู้เช่าต้องชำระเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาครอบครอง ไม่ใช่นับแต่เฉพาะเงินที่ระบุค่าเช่าอย่างเดียวแต่ต้องนับเงินอย่างอื่น ๆ ที่ผู้เช่าต้องชำระเพื่อจะได้สิทธิในการเช่าอาคาร และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๑๑/๒๕๓๒ วินิจฉัยว่า มูลค่าสิ่งปลูกสร้างอาคารที่ผู้เช่ายกกรรมสิทธิ์อาคารให้แก่ผู้ให้เช่า ถือเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าเพราะเป็นเงินที่จ่ายเพื่อให้ได้ทรัพย์สินมาครอบครอง

กรุงเทพมหานครจึงขอหารือในประเด็นดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ถูกต้องและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยกรุงเทพมหานคร จะได้ถือเป็นบรรทัดฐานในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าว โดยได้รับฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) ผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกรุงเทพมหานคร แล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า บริษัทปรินทร จำกัด ซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์อาคาร เลขที่ ๘ ถนนบางนา-ตราด แขวงบางนา เขตบางนา กรุงเทพฯ ได้ให้เช่าพื้นที่อาคารเพื่อใช้ในงานแสดงสินค้า งานนิทรรศการ และอื่น ๆ รวมทั้งให้บริการระบบต่างๆ เช่น ไฟฟ้าแสงสว่าง ระบบปรับอากาศ โทรศัพท์ ที่จอดรถ การรักษาความปลอดภัย และการรักษาความสะอาด โดยคิดค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการเป็นรายวัน และในสัญญาเช่าได้ระบุการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ จากจำนวนค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการด้วย ซึ่ง

เจ้าหน้าที่สำนักงานเขตบางนาได้พิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่ไม่สามารถหาค่าเช่าที่แท้จริงได้ จึงได้กำหนดค่ารายปีโดยนำอัตราค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการมารวมกัน และหักออกร้อยละ ๔๐ คงเหลือร้อยละ ๖๐ หลังจากนั้น จึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ ๗ ซึ่งผู้เช่าจ่ายให้แก่บริษัทฯ มารวมกับค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการนั้นเป็นค่ารายปีเพื่อคำนวณภาษีโรงเรือนในอัตราร้อยละ ๑๒.๕ ของค่ารายปี

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาแล้วเห็นว่า โดยที่มาตรา ๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ได้กำหนดให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี โดยค่ารายปี หมายถึง จำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ และในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่าก็ให้ถือว่าค่าเช่า คือ ค่ารายปี แต่หากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น พนักงานเจ้าหน้าที่ก็สามารถประเมินค่ารายปีเสียใหม่ได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ไม่ได้กำหนดความหมายของคำว่า “เช่า” ไว้ กรณีจึงต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมาตรา ๕๓๗^๒ ได้กำหนดว่า เช่าทรัพย์สิน คือ สัญญาซึ่งผู้ให้เช่าตกลงให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินภายในระยะเวลาหนึ่ง โดยผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น ดังนั้น ในกรณีที่เป็นการให้เช่าทรัพย์สิน ค่ารายปีจึงได้แก่ ค่าเช่าซึ่งหมายถึง จำนวนเงินหรือประโยชน์ตอบแทนที่ผู้ให้เช่าได้รับเนื่องจากการให้ผู้เช่าใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่า

^๑ มาตรา ๘ ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๒ มาตรา ๕๓๗ อันว่าเช่าทรัพย์สินนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่าผู้ให้เช่า ตกลงให้บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้เช่า ได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินอย่างใดอย่างหนึ่งในชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด และผู้เช่าตกลงจะให้ค่าเช่าเพื่อการนั้น

ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือ การนำเข้า^๓ โดยมาตรา ๘๒^๔ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการหรือนำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และในส่วนของ การขายสินค้าและการให้บริการ มาตรา ๘๒/๔^๕ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น^๖

กรณีตามข้อหาหรือ บริษัทปรินทร จำกัด ได้เรียกเก็บค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการ รวมทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งคำนวณจากค่าเช่าพื้นที่และค่าบริการ โดยในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น บริษัทฯ มีหน้าที่เรียกเก็บจากผู้รับบริการตามมาตรา ๘๒/๔^๗ แห่งประมวลรัษฎากร และ นำส่งเป็นภาษีขาย^๘ ให้แก่กรมสรรพากร เงินภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ใช่เงินค่าเช่าที่ผู้เช่าชำระให้แก่บริษัทฯ

^๓ มาตรา ๗๗/๒ การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

ฯลฯ

ฯลฯ

^๔ มาตรา ๘๒ ให้นำบุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(๑) ผู้ประกอบการ

(๒) ผู้นำเข้า

^๕ มาตรา ๘๒/๔ ภายใต้อำนาจมาตรา ๘๓/๕ มาตรา ๘๓/๖ และมาตรา ๘๓/๗ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน ๓ และอัตราภาษีตามส่วน ๔

ฯลฯ

ฯลฯ

^๖ มาตรา ๗๘/๑ ภายใต้อำนาจมาตรา ๗๘/๓ ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการให้บริการให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(๑) การให้บริการที่อยู่ในบังคับตาม (๒) (๓) หรือ (๔) ให้ความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่กรณีที่ได้มีการกระทำดังต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อนได้รับชำระราคาค่าบริการ ก็ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นเมื่อได้มีการกระทำนั้น ๆ ด้วย

(ก) ได้ออกใบกำกับภาษี หรือ

(ข) ได้ให้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น

ทั้งนี้ โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

^๗ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^๘ มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

(๑๗) “ภาษีขาย” หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา ๘๒/๔ วรรคหนึ่ง และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่เสียในกรณีที่เป็นการขายสินค้าตาม (ง) (จ) (ฉ) หรือ (ช) ของ (ข) หรือในกรณีที่เป็นการให้บริการตาม (๑๐) แต่ไม่รวมถึงภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา ๘๒/๑๖

ฯลฯ

ฯลฯ

อันเนื่องมาจากการได้ใช้หรือได้รับประโยชน์จากทรัพย์สินที่เช่าซึ่งจะถือเป็นค่ารายปีตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ดังนั้น กรุงเทพมหานครจึงไม่สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมคำนวณเป็นค่ารายปีได้

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จਾਲะ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มกราคม ๒๕๕๙