

**บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา**

เรื่อง การพิจารณาบททวนปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน  
กรณีเรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอรา

กระทรวงมหาดไทย ได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ มท ๐๘๐๘.๓/๓๐๙ ลงวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๔๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้วินิจฉัยข้อหารือเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของเรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาฟฟลอราว่า เรือนเพาะชำดังกล่าวเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ อีกทั้งไม่มีบทบัญญัติใดในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบกิจการด้านการเกษตรด้วย ดังนั้น เจ้าของเรือนเพาะชำจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ นั้น

กระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) ได้รับหนังสือจากคณะอนุกรรมการสิทธิมนุษยชน ด้านการพาณิชย์ในคณะกรรมการสิทธิมนุษยชน การพาณิชย์และอุตสาหกรรม วุฒิสภา สวสตร์พลร่า และสภาอุตสาหกรรม จังหวัดนครศรีธรรมราช เพื่อขอความเป็นธรรมกรณีองค์การบริหารส่วนตำบลที่วัง อำเภอกงสง จังหวัดนครศรีธรรมราช ได้เรียกเก็บภาษีเรือนเพาะชำดอกหน้าวัว เนื่องจากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ที่วินิจฉัยให้เรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวสตร์พลร่าอยู่ในข่ายจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งเป็นผลให้สวสตร์พลร่าได้รับความเดือดร้อนจากการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น จึงขอให้มีการทบทวนความเห็นทางกฎหมายอีกครั้ง โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

๑. เรือนเพาะชำของสวนสตาร์ฟลอรา มีลักษณะเป็นโรงเรือนชั่วคราว ประกอบด้วย โครงสร้างยึดติดด้วยปูนซีเมนต์เพื่อป้องกันลมแรงหรือพายุฝนซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายได้ โดยคลุมด้วยมุ้งใยสังเคราะห์เพื่อป้องกันแสงแดดไม่ให้ต้นไม้หรือพันธุ์ไม้ร้อนจนเกินไป รวมทั้งเพื่อป้องกันฝุ่นละอองและแมลงศัตรูพืช ซึ่งมุ้งใยสังเคราะห์เป็นวัสดุเสื่อมสลายง่ายไม่มีสภาพคงทนถาวร ส่วนโครงสร้างเหล็กนั้นก็สามารถจัดเก็บ รื้อถอน เคลื่อนย้ายได้ง่าย โรงเรือนดังกล่าวจึงไม่มีลักษณะที่จะเข้าอยู่ได้ ไม่เป็นที่เก็บสินค้าหรือใช้ประกอบอุตสาหกรรม แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมอุณหภูมิและพรางแสงเท่านั้น จึงเห็นว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวไม่เข้าข่ายที่จะต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่อย่างใด

๒. การตอบข้อหาหรือของคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ประกอบการเรือนเพาะชำและกิจการด้านการเกษตรอื่น ๆ ในการรับภาระที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่ผู้ประกอบการหรือเกษตรกรได้รับ และอาจเป็นบรรทัดฐานในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ นำไปใช้เก็บภาษีทั่วประเทศ

๓. การสร้างเรือนเพาะชำของพืชต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกล้วยไม้ ไม้ผล ไม้ดอก ไม้ประดับ ปาล์ม น้ำมัน ยางพารา เป็นกิจการที่ส่งเสริมสภาพแวดล้อมของชุมชน ทำให้เกิดความสะดวกสบายต่อชุมชนโดยเฉพาะกล้วยไม้ ดอกหน้าวัว ไม้ดอก ไม้ประดับ อันก่อให้เกิดการสร้างงาน มีการหมุนเวียนของกระแสเงินที่มาจากการขายต้นกล้าพันธุ์ หรือดอกไม้ต่าง ๆ ทำรายได้สู่ชุมชน ซึ่งหากมีการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจนทำให้กิจการเรือนเพาะชำไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ก็จะทำให้ผู้ประกอบการหรือชุมชนเสียโอกาสที่จะพัฒนาความก้าวหน้าหรือความเจริญของชุมชนรวมถึงชาวบ้านทั่วไปด้วย

๔. อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งภายในชุมชนโดยเฉพาะระหว่างผู้ประกอบการเรือนเพาะชำกับองค์การบริหารส่วนตำบลที่ไม่ควรเกิดขึ้น ซึ่งควรจะให้ธุรกิจประเภทนี้อยู่คู่กับชุมชนและองค์การบริหารส่วนตำบลควรส่งเสริมธุรกิจประเภทนี้ให้มาอยู่ในชุมชนให้มากยิ่งขึ้น

กระทรวงมหาดไทยพิจารณาแล้วเห็นว่า เรื่องดังกล่าวเป็นปัญหาสำคัญเนื่องจากมีผลกระทบต่อผู้ประกอบการเรือนเพาะชำและกิจการด้านการเกษตรอื่น ๆ ที่ต้องรับภาระในการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ที่ผู้ประกอบการได้รับ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีเรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอราเป็นไปด้วยความถูกต้องและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาทบทวนเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีเรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอราอีกครั้งว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้ เช่น บ้านอยู่อาศัย หรือต้องใช้เป็นที่พักอาศัยได้ เช่น อาคารเก็บสินค้าหรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติดกับที่ดิน หรือต้องใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ เช่น โรงไฟฟ้า โรงงานต่าง ๆ หรือเข้าใช้ได้ เช่น ที่จอดรถ หรืออาคารจอดรถ และได้ก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นด้วย” ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๗) ได้เคยวินิจฉัยไว้ หรือไม่

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า ปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องมีการพิจารณาวินิจฉัยโดยรอบคอบ เพื่อเป็นแนวปฏิบัติในการบริหารราชการแผ่นดินต่อไป จึงอาศัยอำนาจตามข้อ ๑๒ ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกา ว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒ จัดให้มีการประชุมร่วมกันของกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑ คณะที่ ๗ และคณะที่ ๑๒) เพื่อพิจารณาประเด็นปัญหาข้อกฎหมายนี้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑ คณะที่ ๗ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหาหรือของกระทรวงมหาดไทย โดยมีผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น) และผู้แทนองค์การบริหารส่วนตำบลที่วัง เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริง สรุปได้ว่า เรือนเพาะชำ

ดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอรา<sup>๑</sup>มีโครงสร้างเป็นหลักและไม้ไผ่ปกคลุมด้วยตาข่ายพลาสติกกรองแสง โดยใช้ปูนยึดติดกับเสาไม้ไผ่และพื้นดิน มีขนาดความกว้าง ๒๒ เมตร ความยาว ๔๒ เมตร จำนวน ๑๐ หลัง สร้างขึ้นมาตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๔๕ เป็นเวลาประมาณ ๔ ปี และได้มีการนำเสนอภาพถ่ายของเรือนเพาะชำดังกล่าวประกอบคำชี้แจงแล้ว เห็นว่า ประเด็นที่กระทรวงมหาดไทย ประสงค์จะหารือ คือ เรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอราเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑ คณะที่ ๗ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาแล้วมีความเห็นสอดคล้องกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ที่ได้วินิจฉัยไว้ในเรื่องการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรณีเรือนเพาะชำของสวนสตาร์ฟลอรา<sup>๒</sup> ดังนี้

เมื่อมาตรา ๕<sup>๓</sup> แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มิได้กำหนดความหมายของคำว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ไว้เป็นพิเศษแต่ให้หมายความรวมถึงแพด้วย และมาตรา ๖(๑)<sup>๔</sup> แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนั้น ในการพิจารณาความหมายของคำว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” จึงต้องใช้ความหมายทั่วไป ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๗) ได้เคยวินิจฉัยไว้ในเรื่องภาษีโรงเรือนและที่ดินของเสาส่งไฟฟ้าแรงสูง ว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่จะต้องชำระภาษีต้องมีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ คือ เข้าอยู่อาศัยได้ เช่น บ้านอยู่อาศัย หรือเป็นที่ไว้สินค้าได้ เช่น อาคารเก็บสินค้าหรือถังน้ำมันที่ก่อสร้างติดกับที่ดิน หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรมได้ เช่น โรงไฟฟ้า โรงงานต่างๆ หรือเข้าใช้ได้ เช่น ที่จอดรถหรืออาคารจอดรถ และก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้นด้วย<sup>๕</sup>

กรณีตามข้อเท็จจริง เรือนเพาะชำดอกหน้าวัวของสวนสตาร์ฟลอรา<sup>๑</sup>มีโครงสร้างเป็นหลักและไม้ไผ่ปกคลุมด้วยตาข่ายพลาสติกกรองแสง โดยใช้ปูนยึดติดกับเสาไม้ไผ่และพื้นดิน

<sup>๑</sup>บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของเรือนเพาะชำกรณีสวนสตาร์ฟลอรา ซึ่งส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๑/๐๗๕๒ ลงวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๘ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๓๗๓/๒๕๔๘)

<sup>๒</sup>มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ให้กินความถึงแพด้วย

ฯลฯ

ฯลฯ

<sup>๓</sup>มาตรา ๖ เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น ๒ ประเภท คือ

(๑) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

(๒) ที่ดินซึ่งไม่ได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

ฯลฯ

ฯลฯ

<sup>๔</sup>บันทึก เรื่อง ภาษีโรงเรือนและที่ดินของเสาส่งไฟฟ้าแรงสูง ซึ่งส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๑๔๓๒ ลงวันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๓๕ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๘๖๗/๒๕๓๕)

มีขนาดความกว้าง ๒๒ เมตร ความยาว ๔๒ เมตร จำนวน ๑๐ หลัง สร้างขึ้นมาแล้วเป็นเวลาประมาณ ๔ ปี เพื่อใช้ประโยชน์ในการปลูกดอกหน้าวัวและปกป้องต้นไม้จากแสงแดด ฝุ่นละออง รวมทั้งแมลงศัตรูพืชซึ่งช่วยให้ได้ผลผลิตที่มีคุณภาพ และก่อให้เกิดรายได้จากการจำหน่ายดอกหน้าวัวให้แก่ลูกค้า ดังนั้น เรือนเพาะชำดังกล่าวจึงเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามมาตรา ๕<sup>๕</sup> แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>๕</sup> ซึ่งเมื่อไม่เป็นทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา ๙<sup>๖</sup> หรือมาตรา ๑๐<sup>๗</sup> รวมทั้งไม่มีบทบัญญัติใดในพระราชบัญญัตินี้ยกเว้นภาษีให้แก่โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบกิจการด้านการเกษตร เจ้าของเรือนเพาะชำสวนสตาร์ฟลอราจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>๕</sup>

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑ คณะที่ ๗ และคณะที่ ๑๒) มีความเห็นเพิ่มเติมว่า ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ที่ได้พิจารณาข้อหารือการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีเรือนเพาะชำของสวนสตาร์ฟลอรา<sup>๘</sup> เป็นการพิจารณาเฉพาะกรณีเรือนเพาะชำของสวนสตาร์ฟลอราซึ่งเป็นเรือนเพาะชำที่มีขนาดใหญ่ มีลักษณะยึดติดกับที่ดินเป็นการถาวรและใช้สำหรับการประกอบการในเชิงธุรกิจ มิได้เป็นการวางบรรทัดฐานเพื่อจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับเรือนเพาะชำทุกประเภท เนื่องจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างใดจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือไม่นั้นต้องพิจารณาข้อเท็จจริงประกอบกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน<sup>๕</sup> เป็นรายกรณี ดังนั้น ความเข้าใจของกระทรวงมหาดไทยที่เห็นว่า ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ประกอบการเรือนเพาะชำและกิจการด้านการเกษตรอื่น ๆ ที่ต้องรับภาระในการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงไม่ถูกต้อง

<sup>๕</sup>โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

<sup>๖</sup>มาตรา ๙ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

(๑) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(๒) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและการศึกษา

(๔) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

(๕) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้อื่นอยู่ นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(๖) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เอง โดยมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

<sup>๗</sup>มาตรา ๑๐ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่วันที่ ๒๔๗๕ เป็นต้นไป

<sup>๘</sup>โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

อนึ่ง โดยที่ในปัจจุบันกำลังมีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน หากกระทรวงมหาดไทยประสงค์จะยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่ผู้ประกอบการด้านเกษตรกรรมเพื่อสนับสนุนและส่งเสริมกิจการเกษตรกรรม กระทรวงมหาดไทย ก็ควรหารือกับกระทรวงการคลังและกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ เพื่อเพิ่มเติมหลักการดังกล่าวไว้ในร่างกฎหมายนั้น

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มิถุนายน ๒๕๔๙