

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีสำนักงานตำรวจแห่งชาติใช้อาคารเปิดเป็น
สหกรณ์ร้านค้า และกรมแพทยทหารบกใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบก
เปิดเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง*

กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือ ที่ มท ๐๘๐๘.๓/๓๕๔๔ ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๔๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรุงเทพมหานครได้ขอหารือเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรณีของสำนักงานตำรวจแห่งชาติได้ใช้อาคารเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า และกรมแพทยทหารบกได้ใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบกเปิดเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงว่า ถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะที่จะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ หรือไม่ เนื่องจากกรุงเทพมหานครมีความเห็นแตกต่างกันกล่าวคือ

ฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า กรณีที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติได้ใช้อาคารเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า นั้นเป็นการดำเนินการกิจการเพื่อจัดให้มีสวัสดิการแก่ข้าราชการและลูกจ้างของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ รวมทั้งประชาชนทั่วไป โดยมีได้มุ่งแสวงหากำไรแต่เพียงอย่างเดียว อันเป็นการดำเนินการที่เกี่ยวเนื่องกับกิจการของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ โรงเรือนซึ่งเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้าย่อมถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลและใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ จึงได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ส่วนกรณีที่ดินกรมแพทยทหารบกได้ใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบกเปิดจำหน่ายน้ำมันให้แก่ข้าราชการและบุคคลภายนอก โดยเจ้าหน้าที่กรมแพทยทหารบกดำเนินการเอง และนำเงินที่ได้เข้าเป็นสวัสดิการของกรม เป็นการดำเนินการตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ พ.ศ. ๒๕๔๗ และตามระเบียบกรมแพทยทหารบก ว่าด้วยการบริหารสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงสวัสดิการกรมแพทยทหารบก พ.ศ. ๒๕๔๐ สถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล จึงได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า กรณีที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติได้ใช้อาคารเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า มิใช่เป็นการดำเนินการที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของสำนักงานตำรวจแห่งชาติโดยตรง ทั้งเงินรายได้จากการดำเนินการดังกล่าวก็นำส่งเป็นรายได้ของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ ดังนั้น อาคารของสำนักงานตำรวจแห่งชาติดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่มีได้ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ทั้งนี้ ตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา

* ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๑/๐๗๖๔ ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม ๒๕๔๙ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

(กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ที่วินิจฉัยว่า อาคารภายในสนามกอล์ฟของการรถไฟแห่งประเทศไทยเป็นทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยแต่ไม่ได้ใช้ในกิจการของการรถไฟโดยตรง จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน ส่วนกรณีของกรมแพทยทหารบกซึ่งได้ใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบกเปิดเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น มิใช่เป็นการดำเนินกิจการที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของกรมโดยตรง ทั้งเงินรายได้จากการดำเนินกิจการดังกล่าวก็มิได้นำส่งเป็นรายได้ของกรม ดังนั้น จึงถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่มีได้ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ

กระทรวงมหาดไทยได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้วเห็นว่า กรณีที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติใช้อาคารของสำนักงานตำรวจแห่งชาติเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า และกรมแพทยทหารบกใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบกเปิดเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงนั้น ปรากฏว่า ตามประกาศคณะกรรมการสวัสดิการข้าราชการ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการจัดสวัสดิการในเชิงธุรกิจ กำหนดให้กิจการร้านค้าขายสินค้าอุปโภค บริโภค หรือกิจการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิง ถือเป็นสวัสดิการในเชิงธุรกิจซึ่งเป็นไปในทางการค้ากับบุคคลทั่วไป แม้การดำเนินกิจการดังกล่าวจะจัดให้มีขึ้นเพื่อเป็นสวัสดิการของข้าราชการและอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้มาติดต่อราชการ แต่เงินรายได้ที่ได้รับก็ต้องนำเข้ากองทุนสวัสดิการ มิได้นำส่งเป็นรายได้ของรัฐ ประกอบกับประกาศคณะกรรมการสวัสดิการข้าราชการดังกล่าวได้กำหนดให้คณะกรรมการฯ ต้องกำกับดูแลให้มีการจ่ายภาษีและค่าสาธารณูปโภคหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ ตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่ทางราชการกำหนด ทรัพย์สินดังกล่าวจึงถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่มีได้ใช้ในกิจการของรัฐบาล จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การตอบข้อหารือเป็นไปด้วยความรอบคอบและถูกต้อง และเป็นแนวทางปฏิบัติให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น กระทรวงมหาดไทยจึงขอหารือว่า กรณีที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติใช้อาคารของสำนักงานตำรวจแห่งชาติเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า และกรมแพทยทหารบกใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทยทหารบกเปิดเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง จะถือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงกลาโหม (กรมแพทยทหารบก) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) ผู้แทนสำนักงานตำรวจแห่งชาติ และผู้แทนกรุงเทพมหานครเป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า กองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนได้จัดตั้งสหกรณ์ร้านค้าซึ่งได้จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์เพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการตำรวจตระเวนชายแดนและครอบครัว และจำหน่ายสินค้าราคาถูกให้แก่บุคคลทั่วไป โดยเปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปที่อยู่ภายในบริเวณใกล้เคียงเป็นสมาชิกสหกรณ์ได้อีกด้วย ประกอบกับมีเจ้าหน้าที่ของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนเป็นผู้ดำเนินการ ส่วนสถานบริการน้ำมัน

เชื้อเพลิงที่จัดตั้งขึ้นภายในบริเวณกรมแพทยทหารบก เปิดบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงให้แก่ข้าราชการในกรมและประชาชนทั่วไป ดำเนินกิจการโดยเจ้าหน้าที่ของกรมแพทยทหารบก และนำผลกำไรที่ได้รับเข้ากองทุนสวัสดิการเพื่อนำไปให้ทุนการศึกษา และจัดสวัสดิการต่างๆ ให้แก่ข้าราชการกรมแพทยทหารบกที่มีรายได้น้อย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้วเห็นว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ พิจารณาจากตัวทรัพย์สินเป็นสำคัญ แต่มีข้อยกเว้นสำหรับทรัพย์สินบางประเภทที่มีการใช้งานบางลักษณะสำหรับทรัพย์สินของรัฐบาลที่จะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นจะต้องเข้าข้อยกเว้นตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา ๙ (๒)^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ กล่าวคือ จะต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการสาธารณะเท่านั้น กรณีตามข้อหาหรือปรากฏข้อเท็จจริงว่า กองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนได้จัดตั้งสหกรณ์ร้านค้าซึ่งประกอบการภายในอาคารของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดน และกรมแพทยทหารบกได้จัดตั้งสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงซึ่งประกอบการภายในบริเวณกรมแพทยทหารบก เพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการ ลูกจ้าง รวมทั้งประชาชนทั่วไป ดังนั้น แม้ว่าอาคารที่เป็นที่ตั้งของสหกรณ์ร้านค้าจะเป็นทรัพย์สินของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ และสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงจะเป็นทรัพย์สินของกรมแพทยทหารบก ซึ่งถือว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล โดยมีข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่ของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนและกรมแพทยทหารบกเป็นผู้ดำเนินการเอง และมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการและลูกจ้างของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนและกรมแพทยทหารบกก็ตาม แต่การดำเนินการเช่นนั้นก็มีใช้การดำเนินการเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของรัฐ จึงมิใช่การใช้ทรัพย์สินของรัฐบาลในลักษณะที่เป็นกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ทั้งนี้ ตามแนวความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗)^๒ ที่ได้ให้ไว้ในบันทึก เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓)^๓ ที่ได้ให้ไว้ในบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง

^๑ มาตรา ๙ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

๑. ภาษี

๑. ภาษี

(๒) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ และทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในการการรถไฟโดยตรง

๑. ภาษี

๑. ภาษี

^๒ บันทึก เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทางหลวงสัมปทาน ซึ่งส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๕๔๔ ลงวันที่ ๑๖ กรกฎาคม ๒๕๔๐ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๓๙๖/๒๕๔๐)

^๓ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ทบทวนข้อหาหรือการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี ซึ่งส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๑/๐๔๐๐ ลงวันที่ ๑๗ เมษายน ๒๕๔๖ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๒๙๕/๒๕๔๖)

ทบทวนข้อหาหรือการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยว และสนามกอล์ฟของสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี

ส่วนการจัดการรายได้ของสหกรณ์ร้านค้าหรือสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงซึ่งจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในข้อ ๒ (๖)^๔ ของประกาศคณะกรรมการสวัสดิการข้าราชการ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการจัดสวัสดิการในเชิงธุรกิจ ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ ซึ่งกำหนดให้นำรายได้ทั้งหมดเข้ากองทุนสวัสดิการโดยไม่หักค่าใช้จ่ายนั้น ก็มีเงื่อนไขที่ทำให้การดำเนินกิจการของสหกรณ์ร้านค้าหรือสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงกลายเป็นกิจการของรัฐบาลที่จะได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน^๕

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น สหกรณ์ร้านค้าที่ประกอบกิจการภายในอาคารของ กองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดน และสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่ประกอบกิจการภายใน บริเวณกรมแพทย์ทหารบก จึงไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือ สาธารณะที่จะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๔๙

^๔ข้อ ๒ การจัดสวัสดิการในเชิงธุรกิจจะกระทำมิได้ เว้นแต่เป็นการจัดสวัสดิการเพื่อประโยชน์ ของส่วนราชการและเป็นโครงการที่คณะกรรมการสวัสดิการได้จัดให้มีขึ้นหรือมอบหมายให้บุคคล คณะบุคคล หรือคณะอนุกรรมการที่เป็นข้าราชการ หรือผู้ที่ไม่ใช่ข้าราชการเป็นผู้ดำเนินการ โดยผู้ได้รับมอบหมายดังกล่าว จะต้องจัดทำโครงการและขออนุมัติโครงการจากคณะกรรมการสวัสดิการก่อน ทั้งนี้ การพิจารณาอนุมัติโครงการ จะต้องคำนึงถึงสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๖) รายได้ทั้งหมดจากการจัดสวัสดิการต้องนำเข้ากองทุนสวัสดิการโดยไม่หักค่าใช้จ่าย และหากมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการจัดสวัสดิการให้ขออนุมัติต่อคณะกรรมการสวัสดิการเพื่อเบิกจ่าย