

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การดำเนินการในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของโรงเรียนเอกชน

กระทรวงมหาดไทย ได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ มท ๐๔๐๘.๓/ ๖๓๑๐ ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความว่า ตามที่สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้แจ้งมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๑๙ เมษายน ๒๕๔๘ ให้กระทรวงมหาดไทย และสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีการับไปพิจารณาดำเนินการในเรื่อง การลดหย่อนภาษีโรงเรือนในอัตราต่ำสุด รวมทั้งยกเลิกกระบวนการคิดภาษีในอัตราก้าวหน้าให้แก่สถานศึกษาเอกชนทุกระดับนั้น

กระทรวงมหาดไทยพิจารณาแล้วเห็นว่า

๑. ตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ กำหนดยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะหรือโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยคำว่า “ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ” หมายถึง ทรัพย์สินของรัฐเท่านั้นไม่รวมถึงทรัพย์สินของเอกชน ประกอบกับได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ที่ ๔๐๐๓/๒๕๔๖ ได้พิพากษากลับให้ยกฟ้องมิชซังโรมันคาทอลิกกรุงเทพมหานคร เนื่องจากข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโรงเรียนนารีวิทยา และโรงเรียนตรุณราชบุรี มีการเก็บค่าธรรมเนียมการเรียนและค่าธรรมเนียมอื่นเป็นอัตราที่แน่นอน โดยศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า หากโรงเรียนของโจทก์เป็นกิจการหรือการกุศลตามที่โจทก์อ้างแล้ว โจทก์จะต้องไม่เก็บค่าธรรมเนียมการเรียนเป็นอัตราแน่นอน หรือเป็นการดำเนินการให้โดยไม่คิดมูลค่าหรือผู้ที่เข้าเรียนอาจจะบริจาคได้ตามความพอใจ แต่โรงเรียนของโจทก์เก็บค่าธรรมเนียมเป็นอัตราที่แน่นอน อีกทั้งโจทก์ยังนำสละวายน้ำของโรงเรียนไปให้ผู้อื่นใช้โดยเรียกเก็บค่าธรรมเนียมครั้งละ ๑๐ บาท และยังนำโรงพลไปให้บุคคลภายนอกจัดเลี้ยงสังสรรค์ โดยเก็บค่าใช้จ่ายอีกด้วย การกระทำดังกล่าวของโจทก์จึงไม่ใช่เฉพาะเพื่อการศึกษาแต่เพียงอย่างเดียว ดังนั้น กิจการโรงเรียนทั้งสองของโจทก์จึงต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในส่วนนี้ เมื่อเทียบเคียงตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกาและคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้น สถานศึกษาเอกชนจึงไม่ใช่โรงเรียนสาธารณะตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน อย่างไรก็ตาม กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ มท ๐๓๑๓.๕/ว ๑๐๐๐ ลงวันที่ ๑๑ เมษายน ๒๕๔๕ แนะนำแนวทางปฏิบัติให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชนไปแล้ว โดย

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๑๑๔๘ ลงวันที่ ๒๐ กันยายน ๒๕๔๘ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ให้ข้อมูลต่างๆ แก่คณะกรรมการพิจารณาก่อนการประเมินค่ารายปี เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาก่อนการประเมินค่ารายปีในการกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ให้มีความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสถานศึกษาเอกชน

๒. การที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจะลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินให้กับสถานศึกษาเอกชนได้นั้นจะต้องเป็นเหตุตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น หากสถานศึกษาเอกชนจะขอลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดิน สถานศึกษาเอกชนจึงควรที่จะแจ้งเหตุในการลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบ เพื่อจะได้ตรวจสอบว่าสามารถลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินได้เพียงใด โดยเหตุที่จะขอลดหย่อนภาษี ขอลดภาษี หรือขอลดค่าภาษี ได้แก่ กรณีโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนตามมาตรา ๑๑ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกทำขึ้นระหว่างปีตามมาตรา ๑๒ หรือทรัพย์สินว่างลงหรือชำรุดต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญตามมาตรา ๔๑

๓. สำหรับการขอให้ยกเลิกระบบการคิดภาษีในอัตราก้าวหน้า เห็นว่า โดยหลักการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๘ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีตามค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งค่ารายปีของทรัพย์สินจะเพิ่มขึ้นต่อเมื่อโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นมีจำนวนเพิ่มขึ้นจากปีที่ผ่านมา หรือเนื่องจากสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป เจ้าพนักงานประเมินอาจมีการปรับค่ารายปีเพิ่มขึ้นได้ ดังนั้น เมื่อค่ารายปีของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นและนำค่ารายปีมาคำนวณภาษีตามอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปีตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ทำให้ผู้ถูกประเมินต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้น การคิดภาษีตามเหตุดังกล่าวจึงไม่ใช่การคิดภาษีในอัตราก้าวหน้า

กระทรวงมหาดไทยจึงขอทราบความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่า ในประเด็นตามมติคณะรัฐมนตรีเมื่อวันที่ ๑๙ เมษายน ๒๕๕๘ ว่ามีความเห็นอย่างไร และความเห็นของกระทรวงมหาดไทยถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมการปกครองและกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) และผู้แทนกระทรวงศึกษาธิการ (สำนักงานปลัดกระทรวง) แล้ว เห็นว่ามีประเด็นที่จะต้องพิจารณาดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การที่กระทรวงมหาดไทยเห็นว่า สถานศึกษาเอกชนไม่ใช่โรงเรียนสาธารณะตามมาตรา ๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่กระทรวงมหาดไทยก็ได้แนะนำแนวทางปฏิบัติให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากสถานศึกษาเอกชนไปแล้ว โดยให้พนักงานเจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติตามมาตรา ๘ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ ให้ข้อมูลต่างๆ แก่คณะกรรมการพิจารณาก่อนการประเมินค่ารายปี เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาของ

คณะกรรมการพิจารณากลับกรองประเมินค่ารายปีในการกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ให้มีความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสถานศึกษาเอกชนนั้นถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้วเห็นว่า มาตรา ๘^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้กำหนดให้ทรัพย์สินและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ เสียภาษีโรงเรือนในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี และมาตรา ๑๖^๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้กำหนดให้ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เสียภาษีในอัตราร้อยละเจ็ดแห่งค่ารายปี ซึ่งมีใช้การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่การคำนวณภาษีขึ้นอยู่กับค่ารายปีของทรัพย์สิน ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้กำหนดวิธีการคำนวณค่ารายปีไว้ในมาตรา ๘ วรรคสาม^๓ กล่าวคือ ต้องตรวจสอบก่อนว่าเป็นทรัพย์สินที่ให้เช่าหรือไม่ หากเป็นทรัพย์สินที่ให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่าคือค่ารายปี แต่หากเป็นกรณีที่ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หากเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะมิอาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นตามจำนวนสิ่งปลูกสร้างหรือสภาพเศรษฐกิจ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จึงเห็นว่า ในการประเมินค่ารายปีกรณีที่มีใช้ทรัพย์สินที่ให้เช่านั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ตามมาตรา ๘ วรรคสาม และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด ซึ่งนอกจากประกาศกระทรวงมหาดไทยเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน ลงวันที่ ๓๐ มิถุนายน ๒๕๓๕ แล้ว ยังได้รับความจากคำชี้แจงของผู้แทนกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่นเพิ่มเติมว่า กระทรวงมหาดไทยได้วางแนวทางการประเมินค่ารายปีเกี่ยวกับการกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางต่อตารางเมตร การแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการประเมินค่ารายปีและการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการ

^๑มาตรา ๘ ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หากเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเอง หรือด้วยเหตุประการอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๒มาตรา ๑๖ ค่าภาษีในภาค ๒ นี้ ให้ผู้รับประเมินชำระปีละครั้ง ตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยอัตราร้อยละเจ็ดแห่งค่ารายปีนั้น ๆ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

ประเมินใหม่ การประเมินค่ารายปีของสวนควบ การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน และวางแผนทางในการประเมินค่ารายปีให้เป็นธรรมต่อสถานศึกษาเอกชนเพิ่มเติม^๔ ดังนั้น การที่กระทรวงมหาดไทยได้ให้แนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีสถานศึกษาเอกชนให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยให้พนักงานเจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติตามมาตรา ๘ วรรคสาม^๕ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ๆ ให้ข้อมูลต่าง ๆ แก่คณะกรรมการพิจารณากลับกรอประเมินค่ารายปีเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณากลับกรอประเมินค่ารายปีในการกำหนดราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรให้มีความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการสถานศึกษาเอกชนจึงถูกต้องแล้ว

อนึ่ง โดยที่ในปัจจุบันกำลังมีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน หากประสงค์จะลดหย่อนภาษีหรือแก้ไขหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีกรณีสถานศึกษาเอกชนไว้เป็นการเฉพาะ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็อาจเสนอเพิ่มเติมหลักการดังกล่าวไว้ในร่างกฎหมายนั้นก็ได้

ประเด็นที่สอง สถานศึกษาเอกชนจะต้องแจ้งเหตุในการลดหย่อนภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาว่าเหตุที่จะขอลดหย่อนภาษี ขอลดภาษี หรือขอลดภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ ได้แก่ กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนตามมาตรา ๑๑ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกทำขึ้นระหว่างปีตามมาตรา ๑๒ หรือทรัพย์สินว่างลงหรือชำรุดต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญตามมาตรา ๔๑ นั้นถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้วเห็นว่า กรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกรื้อถอนตามมาตรา ๑๑ และกรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างถูกทำขึ้นระหว่างปีตามมาตรา ๑๒ นั้น กฎหมายกำหนดเป็นเหตุลดหย่อนค่ารายปี ส่วนกรณีทรัพย์สินว่างลงหรือชำรุดต้องซ่อมแซมส่วนสำคัญตามมาตรา ๔๑ เป็นเหตุลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือลดค่าภาษีซึ่งมิใช่เหตุลดหย่อนภาษีในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนในที่ดินของโรงเรียนเอกชน อีกทั้งมาตรา ๙ (๓)^๖ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ กำหนดให้ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการศึกษาเท่านั้นที่ได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน เมื่อสถานศึกษาของเอกชนไม่ถือว่าเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ

^๔หนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนที่สุด ที่ มท ๐๓๐๗/ว ๒๓๙๓ ลงวันที่ ๑๐ กันยายน ๒๕๓๖ และหนังสือกระทรวงมหาดไทย ด่วนมาก ที่ มท ๐๓๑๓.๕/ว ๑๐๐๐ ลงวันที่ ๑๑ เมษายน ๒๕๔๕

^๕โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

^๖มาตรา ๙ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

๑. ทรัพย์สิน

๒. ทรัพย์สิน

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

๑. ทรัพย์สิน

๒. ทรัพย์สิน

ทั้งนี้ ตามแนวทางคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๓ (เรื่องเสร็จที่ ๕๒๖/๒๕๔๓)^๗ ดังนี้ ความเห็นของกระทรวงมหาดไทยกรณีนี้จึงเป็นการกำหนดให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ปกติของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ และไม่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเพื่อกำหนดมาตรการลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินของสถานศึกษาเอกชนตามมติคณะรัฐมนตรี

ประเด็นที่สาม การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มิใช่การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า เนื่องจากมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ กำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นประเมินภาษีในอัตราร้อยละสิบสองครั้งต่อปีตามคำรายปีของทรัพย์สินนั้น ซึ่งการคิดคำรายปีอาจจะเพิ่มขึ้นได้ตามจำนวนสิ่งปลูกสร้างหรือสภาพเศรษฐกิจ ความเห็นของกระทรวงมหาดไทยถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) พิจารณาแล้วเห็นว่า เมื่อได้ตอบข้อหารือในประเด็นที่ ๑ ไว้ชัดเจนแล้วว่า การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินมิใช่การจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการประเมินคำรายปีอาจเปลี่ยนแปลงไปได้ตามจำนวนสิ่งปลูกสร้างหรือสภาพเศรษฐกิจ ดังนั้น จึงไม่จำเป็นต้องให้ความเห็นในข้อหารือประเด็นนี้อีก

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กันยายน ๒๕๔๔

^๗บันทึก เรื่อง การเสียค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินของมหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๑/๘๙๒ ลงวันที่ ๑๘ กันยายน ๒๕๔๓ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี