

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจัดเก็บเงินค่าธรรมเนียมการใช้ยานยนต์
บนทางหลวงและสะพานตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้
ยานยนต์บนทางหลวงและสะพาน พ.ศ. ๒๕๔๗

กรมทางหลวง ได้มีหนังสือ ที่ คค ๐๖๐๙.๔/๒๐๘๗ ลงวันที่ ๒๑ เมษายน ๒๕๕๗ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ด้วยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๖ ธันวาคม ๒๕๕๔ เห็นชอบในหลักการให้การทางพิเศษแห่งประเทศไทย (กทพ.) เป็นหน่วยงานบริหารจัดการจัดเก็บรายได้ค่าผ่านทาง บำรุงรักษาทาง และงานกู้ภัยบนทางหลวงพิเศษหมายเลข ๙ ถนนสายวงแหวนรอบนอก กรุงเทพมหานคร ที่ กม.๓๑+๒๘๔.๔๖ – กม.๔๕+๙๘๖.๓๑ (ทางหลวงพิเศษหมายเลข ๓๗ เดิม) ให้กรมทางหลวงเพื่อนำเข้าเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทาง กรมทางหลวง และ กทพ. จึงได้ประชุมหารือร่วมกันเพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติให้เป็นไปตามมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว แต่จากการประชุมหารือ กรมทางหลวงและ กทพ. มีความเห็นแตกต่างกันในประเด็นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าธรรมเนียมผ่านทางในส่วนของกรมทางหลวง โดยกรมทางหลวงมีความเห็นว่าการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงนั้นเป็นการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด โดยกรมทางหลวงได้ดำเนินการตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้ยานยนต์บนทางหลวงและสะพาน พ.ศ. ๒๕๔๗ และกฎกระทรวงซึ่งออกตามพระราชบัญญัติดังกล่าว อันเป็นกฎหมายที่มีเจตนารมณ์ให้นำเงินค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บได้มาชดเชยเงินกู้และบรรเทาภาระงบประมาณในการก่อสร้าง ขยาย บูรณะ บำรุงรักษา และจัดให้มีสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการใช้ทางหลวงและสะพาน

สำหรับค่าธรรมเนียมผ่านทางที่กรมทางหลวงจัดเก็บอยู่ในปัจจุบันนั้น กรมทางหลวงได้ถือปฏิบัติตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. ๒๕๔๑ พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๐๒ ระเบียบกรมทางหลวงว่าด้วยเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทาง พ.ศ. ๒๕๔๙ และระเบียบกรมทางหลวงว่าด้วยการรับจ่ายและการเก็บรักษาเงินในการบริหารและบำรุงรักษาสะพานข้ามแม่น้ำโขง พ.ศ. ๒๕๕๑ ซึ่งระเบียบเหล่านี้เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๒๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณฯ และกระทรวงการคลังได้ให้ความเห็นชอบแล้ว โดยในส่วนของการทางหลวงพิเศษหมายเลข ๗ และหมายเลข ๙ นั้น กรมทางหลวงได้นำเงินค่าธรรมเนียมทั้งหมดที่จัดเก็บได้โดยไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ฝากไว้กับกระทรวงการคลัง โดยเปิดบัญชีเงินฝากแยกจากบัญชีเงินฝากอื่น ชื่อบัญชี “เงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทาง” และนำส่งทุกวันทำการตามข้อ ๕ และข้อ ๗ ของระเบียบกรมทางหลวงว่าด้วยเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทาง

นอกจากนี้ ในการขอเบิกจ่ายหรือก่อหนี้ผูกพันเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทาง กรมทางหลวงจะต้องมีการจัดทำประมาณการรายรับ – รายจ่ายประจำปี เสนอต่อคณะกรรมการบริหารเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทางเพื่อให้ความเห็นชอบก่อน แล้วจึงขออนุมัติจากกระทรวงการคลัง กระทรวงการคลังพิจารณาแล้วอาจไม่อนุมัติรายการใดในประมาณการรายจ่ายที่กรมทางหลวง

เสนอก็ได้ แม้ว่ารายการดังกล่าวจะเป็นรายการที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้ยานยนต์รับทางหลวงและสะพานฯ ก็ตาม

ด้วยเหตุผลดังกล่าว กรมทางหลวงจึงมีความเห็นว่า ในการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทาง นั้น กรมทางหลวงไม่มีสถานะเป็นผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร และแม้ว่ากรมทางหลวงมีสถานะเป็นผู้ประกอบการ กรมทางหลวงยังคงเห็นว่าการเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงอยู่ในลักษณะที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกรมทางหลวงนำเงินค่าธรรมเนียมผ่านทางที่จัดเก็บได้อันเป็นรายรับทั้งจำนวนส่งให้แก่กระทรวงการคลังโดยไม่หักค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด

กทพ. ได้แจ้งต่อกรมทางหลวงว่า ในประเด็นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงนั้น กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๓๐๒/พ. ๖๘๕๖ ลงวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๕๔ ตอบข้อหารือของ กทพ. ว่า การที่กรมทางหลวงได้เรียกเก็บค่าผ่านทางจากผู้ใช้งาน ย่อมทำให้กรมทางหลวงมีฐานะเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา ๗๗/๑ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร และอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร และแม้ว่ากรมทางหลวงจะได้นำเงินค่าธรรมเนียมฝากกระทรวงการคลังทั้งหมดโดยมิได้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทุกวันทำการตามข้อ ๕ และข้อ ๗ ของระเบียบกรมทางหลวงว่าด้วยเงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทางฯ อันมีผลทำให้เงินทุนค่าธรรมเนียมผ่านทางดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของเงินคงคลังตามมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติเงินคงคลังฯ ก็ตาม แต่เงินค่าธรรมเนียมผ่านทางดังกล่าวเป็นเงินคงคลังประเภทเงินนอกงบประมาณซึ่งกรมทางหลวงมีสิทธิเบิกถอนคืนได้ตามความจำเป็นและคลังมีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินดังกล่าวคืนให้แก่กรมทางหลวง เงินค่าธรรมเนียมผ่านทางดังกล่าวจึงมิใช่เงินที่คลังได้รับไว้เป็นกรรมสิทธิ์อันจะสมารถนำไปใช้จ่ายตามงบประมาณโดยตรงได้ กรณีจึงไม่ถือเป็นการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่ายตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร กรมทางหลวงจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเงินได้ค่าธรรมเนียมผ่านทางในฐานะเป็นผู้ประกอบการและมีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ต่อมากรมทางหลวงได้หารือไปยังกรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานที่กำกับดูแลทุนหมุนเวียนถึงแนวปฏิบัติในการจัดเก็บและนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมบัญชีกลางจึงได้นำประเด็นดังกล่าวหารือต่อไปยังกรมสรรพากร และได้แจ้งผลการพิจารณาของกรมสรรพากรให้กรมทางหลวงทราบตามหนังสือกรมบัญชีกลาง ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๔๒๗/๔๕๒๑๐ ลงวันที่ ๑๓ ธันวาคม ๒๕๕๖ ดังนี้

๑. การที่หน่วยงานของรัฐ องค์การของรัฐบาล หรือส่วนราชการ นำเงินรายได้จากการดำเนินกิจการทุนหมุนเวียนทั้งหมดฝากกระทรวงการคลัง เพื่อไว้ใช้จ่ายในกิจการทุนหมุนเวียน โดยไม่ต้องส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดินตามกฎหมายระเบียบของทางราชการ มีผลทำให้เงินทุนหมุนเวียนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของเงินคงคลังตามมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติเงินคงคลังฯ แต่ก็เป็นเงินคงคลังประเภทเงินนอกงบประมาณซึ่งหน่วยงานมีสิทธิเบิกถอนคืนได้ตามความจำเป็นและคลังมีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายเงินดังกล่าวคืนให้ ดังนั้น เงินทุนหมุนเวียนจึงมิใช่เงินที่คลังได้รับไว้เป็นกรรมสิทธิ์อันจะนำไปใช้จ่ายตามงบประมาณโดยตรงได้ จึงไม่ถือเป็นการส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย อันจะเข้าข่ายได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร

๒. สำหรับแนวปฏิบัติในการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมทางหลวงนั้น กรมทางหลวงมีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มูลค่าฐานภาษี (รายได้ค่าธรรมเนียมผ่านทาง) เกิน ๑,๘๐๐,๐๐๐ บาท และยื่นแบบแสดงรายการภาษี และการชำระภาษีเป็นรายเดือน การที่กรมทางหลวงไม่ดำเนินการ จึงมีภาระภาษีตามประมวลรัษฎากร และต้องมีความรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญา

อย่างไรก็ดี กรมทางหลวงเห็นว่าประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าธรรมเนียมผ่านทางตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ เป็นประเด็นสำคัญที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องยังคงมีความเห็นในข้อกฎหมายที่แตกต่างกัน ดังนั้น เพื่อให้ได้ข้อยุติเพื่อใช้เป็นแนวปฏิบัติต่อไป กรมทางหลวงจึงขอหารือดังนี้

๑. การที่กรมทางหลวงอาศัยอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ จัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางแล้วนำส่งกระทรวงการคลัง โดยไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ จะมีผลให้กรมทางหลวงมีสถานะเป็นผู้ประกอบการอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

๒. ในกรณีที่เห็นว่าการจัดเก็บค่าธรรมเนียมดังกล่าวของกรมทางหลวง มีลักษณะเป็นผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแล้ว การที่กรมทางหลวง นำเงินค่าธรรมเนียมผ่านทางที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ ทั้งจำนวนส่งให้แก่กระทรวงการคลังโดยไม่หักค่าใช้จ่ายนั้นจะมีผลให้เป็น การประกอบกิจการที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ และในกรณีที่ไม่วางลักษณะที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา ๘๑ (๑) (ท) ดังกล่าวแล้ว กรมทางหลวง จะต้องดำเนินการอย่างไรกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับค่าธรรมเนียมผ่านทางที่ได้จัดเก็บไปแล้ว

๓. สำหรับการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานต่อไป ในอนาคต กรมทางหลวงจะต้องแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานเพื่อกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมฯ ขึ้นใหม่เพื่อให้ครอบคลุมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่ อย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมทางหลวง โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมบัญชีกลางและกรมสรรพากร) กระทรวงคมนาคม (กรมทางหลวง) และการทางพิเศษแห่งประเทศไทย เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การที่กรมทางหลวงอาศัยอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพาน พ.ศ. ๒๕๔๗ จัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทาง แล้วนำส่งกระทรวงการคลังโดยไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ จะมีผลให้กรมทางหลวงมีสถานะเป็นผู้ประกอบการอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรหรือไม่นั้น เห็นว่า เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ แล้ว

จะเห็นได้ว่า มาตรา ๓^๑ และมาตรา ๕^๒ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้บุคคลที่ใช้ยานยนต์บนทางหลวงหรือสะพานที่มีการออกกฎกระทรวงกำหนดให้เก็บค่าธรรมเนียมมีหน้าที่ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยมาตรา ๔^๓ กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคมและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ และให้เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย อีกทั้งมาตรา ๗^๔ และมาตรา ๘^๕ ก็มีบทกำหนดโทษสำหรับผู้ใช้นายยนต์ที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่เสียค่าธรรมเนียมหรือฝ่าฝืนคำสั่งเจ้าพนักงานด้วย การจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงจึงเป็นการดำเนินการตามที่พระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานฯ ได้กำหนดไว้ อีกทั้งยังเป็นอำนาจหน้าที่โดยตรงของกรมทางหลวงตามข้อ ๒ (๑)^๖ แห่งกฎกระทรวง

มาตรา ๓ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคม และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงในส่วนที่เกี่ยวกับราชการของกระทรวงนั้น เพื่อกำหนด

- (๑) ทางสายใด ตอนใด หรือสะพานใด ที่ต้องเสียหรือยกเลิกค่าธรรมเนียม
 - (๒) ประเภทของยานยนต์ที่ต้องเสีย หรือยกเว้นค่าธรรมเนียม
 - (๓) อัตราค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพาน
 - (๔) ระเบียบและวิธีการอื่น ๆ เพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้
- กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

มาตรา ๕ บุคคลใดใช้นายยนต์บนทางหลวงหรือสะพานที่กำหนดให้เก็บค่าธรรมเนียมตามความในมาตรา ๓ ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคม และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ในส่วนที่เกี่ยวกับราชการของกระทรวงนั้น

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้รับแต่งตั้งตามวรรคหนึ่ง เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา และให้มีอำนาจดังต่อไปนี้ คือ

- (๑) เรียกเก็บค่าธรรมเนียมการใช้นายยนต์บนทางหลวงและสะพานตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง
- (๒) สั่งให้หยุดและตรวจสอบยานยนต์ที่ผ่านหรือจะผ่านทางหลวงและสะพาน เพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม
- (๓) ออกคำสั่งให้บุคคลใด ๆ มาชี้แจงหรือแสดงหลักฐานเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงไม่เสียค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๗ บุคคลใดใช้นายยนต์บนทางหลวงหรือสะพานโดยเจตนาหลีกเลี่ยงไม่เสียค่าธรรมเนียมตามความในพระราชบัญญัตินี้ หรือฝ่าฝืนคำสั่งตามความในมาตรา ๔ (๒) มีความผิดต้องระวางโทษปรับเป็นจำนวนสิบเท่าของอัตราค่าธรรมเนียมที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๘ ผู้ใดฝ่าฝืนคำสั่งตามความในมาตรา ๔ (๓) มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

ข้อ ๒ ให้กรมทางหลวง กระทรวงคมนาคม มีภารกิจเกี่ยวกับการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานด้านทางหลวง การก่อสร้างและบำรุงรักษาทางหลวงให้มีโครงข่ายทางหลวงที่สมบูรณ์ครอบคลุมทั่วทั้งประเทศ และเชื่อมโยงกับประเทศเพื่อนบ้านเพื่อให้ประชาชนได้รับความสะดวก รวดเร็ว และปลอดภัยในการเดินทาง โดยให้มีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(มีต่อหน้าถัดไป)

แบ่งส่วนราชการกรมทางหลวง กระทรวงคมนาคม พ.ศ. ๒๕๕๒ ประกอบกับเมื่อพิจารณาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรแล้วก็เห็นได้ว่า แม้มาตรา ๗๗/๑ (๕)^๗ แห่งประมวลรัษฎากรจะกำหนดนิยามของคำว่า “ผู้ประกอบการ” อันจะอยู่ในบังคับของบทบัญญัติว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อย่างกว้างขวาง โดยให้หมายความถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ อันส่งผลให้หน่วยงานของรัฐที่ดำเนินการบางลักษณะตกเป็นผู้ประกอบการตามความหมายดังกล่าวและอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่บุคคลที่จะเป็นผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากรได้นั้นจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าจะต้องขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจด้วย แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายของคำว่า “ธุรกิจ” อันเป็นเงื่อนไขของการให้บริการดังกล่าวแล้ว ไม่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรได้กำหนดนิยามคำว่า “ธุรกิจ” ไว้แต่อย่างใด กรณีจึงต้องพิจารณาถึงความหมายทั่วไปตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔ ที่ได้ให้ความหมายของคำว่า “ธุรกิจ” ว่าหมายถึง “การงานประจำเกี่ยวกับอาชีพค้าขาย หรือกิจการอย่างอื่นที่สำคัญและไม่ใช่ว่าราชการ” แต่โดยที่ข้อเท็จจริงในกรณีนี้ปรากฏว่าการดำเนินการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงเป็นการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายถนนบนทางหลวงและสะพานฯ และการดำเนินการในฐานะเจ้าพนักงานเรียกเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางจากผู้มีหน้าที่เสียค่าธรรมเนียมตามกฎหมายดังกล่าวอันเป็นงานราชการตามความหมายทั่วไป การจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงจึงมิได้เข้าลักษณะที่จะเป็นธุรกิจอันจะมีผลให้กรมทางหลวงมีสถานะเป็น “ผู้ประกอบการ” ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗๗/๑ (๕)^๘ แห่งประมวลรัษฎากร

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จึงเห็นว่าการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายถนนบนทางหลวงและสะพานฯ ของกรมทางหลวงนั้นมิได้ส่งผลให้กรมทางหลวงมีสถานะเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา ๗๗/๑ (๕)^๙ แห่งประมวลรัษฎากร อันจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑)^{๑๐} แต่อย่างใด

(ต่อจากเชิงอรรถที่ ๖)

(๑) ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยทางหลวงเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทางหลวงพิเศษทางหลวงแผ่นดิน และทางหลวงสัมปทาน รวมทั้งกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๗๗/๑ ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

ฯลฯ

ฯลฯ

(๕) “ผู้ประกอบการ” หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่

ฯลฯ

ฯลฯ

“พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔ ให้ความหมายคำว่า “ราชการ” ไว้ว่า “การงานของรัฐบาลหรือของพระเจ้าแผ่นดิน”

^๗โปรดดูเชิงอรรถที่ ๗, ข้างต้น

^๘โปรดดูเชิงอรรถที่ ๗, ข้างต้น

^{๑๐}มาตรา ๗๗/๒ การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(มีต่อหน้าถัดไป)

สำหรับประเด็นที่สองและประเด็นที่สามนั้นเห็นว่า เมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่าการดำเนินการจัดเก็บค่าธรรมเนียมผ่านทางของกรมทางหลวงตามพระราชบัญญัติกำหนดค่าธรรมเนียมการใช้นายอนุตรบนทางหลวงและสะพานฯ นั้น มิได้ส่งผลให้กรมทางหลวงมีสถานะเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา ๗๗/๑ (๕)^{๑๒} แห่งประมวลรัษฎากร อันจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๗๗/๒ (๑)^{๑๓} แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นที่สองและประเด็นที่สามต่อไป

(นายดิศทัต โหตระกิตย์)

รองเลขาธิการฯ รักษาการแทน

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กรกฎาคม ๒๕๕๗

(ต่อจากเชิงอรรถที่ ๑๑)

(๑) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(๒) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึง บริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศหรือในราชอาณาจักร

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่า การให้บริการนั้น เป็นการให้บริการในราชอาณาจักร

^{๑๒}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๗, ข้างต้น

^{๑๓}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑๑, ข้างต้น