นายวรชัย แสนสีระ
นิติกร สำนักกฎหมาย

การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน สำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ

๑. บทนำ

หน้าที่ที่สำคัญของชนชาวไทยประการหนึ่งนอกเหนือจากหน้าที่อื่น ๆ ก็คือหน้าที่ในการเสียภาษีอากร โดยในที่นี้จะกล่าวแต่เฉพาะในส่วนของ **“ภาษีโรงเรือนและที่ดิน”** ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และที่ดินซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนตามกฎหมาย เช่น กรณีเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาและซึ่งมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม หรือกรณีเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ เป็นต้น

ทั้งนี้ จากข้อเท็จจริงในปัจจุบันพบว่า หน่วยงานของรัฐหลายแห่งต่างก็ได้มีการใช้ประโยชน์จากอาคารสถานที่ปฏิบัติราชการโดยวิธีการที่ให้เอกชนเช่าพื้นที่บางส่วนเพื่อประกอบกิจการต่าง ๆ ในหลายรูปแบบ เช่น สหกรณ์ร้านค้า ร้านอาหาร ร้านกาแฟ สถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง หรือห้องพัก เป็นต้น ซึ่งข้อเท็จจริงดังกล่าวนั้นก็ได้กลายเป็นประเด็นสงสัยในปัญหาข้อกฎหมายที่ได้มีข้อถกเถียงกันระหว่างหน่วยงานของรัฐที่เป็นเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์ต่อเนื่องไปกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นกับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินว่า การใช้ประโยชน์จากอาคารบางส่วนในลักษณะเช่นนี้จะถือได้ว่าเข้าข่ายเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ อันจะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ อย่างไร

ดังนั้น คอลัมน์ “มุมสะท้อนความคิดนิติบัญญัติ” ฉบับนี้ จึงขอเสนอบทความ เรื่อง **“การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ”** ซึ่งจะกล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ และความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ ดังนี้

๒. หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ฉบับนี้ ได้ตราขึ้นเป็นครั้งแรกในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งต่อมาภายหลังได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติบางมาตรารวม ๔ ครั้ง โดยมีหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ดังนี้

๑) ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กฎหมายได้กำหนดลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้รวม ๒ ประเภท[๑]ด้วยกัน คือ

(ก) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

คำว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” นั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๕ ได้บัญญัติว่าให้กินความถึงแพด้วย แต่ก็มิได้ให้คำจำกัดความไว้เป็นพิเศษ จึงต้องถือว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” มีความหมายตามธรรมดา[๒]

ดังนั้น คำว่า “โรงเรือน” จึงหมายถึง ตึก บ้าน เรือน โรงหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งบุคคลอาจเข้าอยู่หรือเข้าใช้สอยได้[๓] ส่วนคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” จึงหมายถึง สิ่งปลูกสร้างที่ไม่ใช่โรงเรือน เช่น ถังน้ำมันขนาด ๘๐๐,๐๐๐ ลิตร และขนาด ๑๐๐,๐๐๐ ลิตร ก่อสร้างขึ้นติดที่ดินเป็นการถาวร ใช้สำหรับเก็บสินค้าน้ำมัน เทียบได้กับอาคารเก็บสินค้าทั่วไป[๔] เครื่องจักรผสมคอนกรีต[๕] เป็นต้น

(ข) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

กฎหมายได้กำหนดความหมายของคำว่า “ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” หมายถึง

(๑) ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และ

(๒) บริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง

ดังนั้น ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน นอกจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นและที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ แล้ว ยังรวมถึงบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างด้วย เช่น พื้นที่สนามกอล์ฟนอกเหนือจากที่มีการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้าง[๖] เป็นต้น

---

[๑] พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๖.

[๒] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๙๗/๒๕๒๑.

[๓] ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๕๔ เฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา ๗ รอบ ๕ ธันวาคม ๒๕๕๔, กรุงเทพฯ : ราชบัณฑิตยสถาน, ๒๕๕๖, หน้า ๑๐๒๕.

[๔] อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ ๒.

[๕] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๘๗/๒๕๓๔.

[๖] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๗๔๙/๒๕๕๓.

๒) ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นหรืองดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

กฎหมายได้กำหนดรายละเอียดของทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นหรืองดเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ในมาตรา ๖ ทวิ มาตรา ๙ และมาตรา ๑๐ ดังนี้

(ก) ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๖ ทวิ

กฎหมายได้กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจสำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดได้

(ข) ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ ได้แก่

(๑) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(๒) ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(๔) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

(๕) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(๖) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้

(ค) ทรัพย์สินที่ได้รับการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๑๐

กฎหมายได้กำหนดให้งดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม

๓) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน[๗]

กฎหมายได้กำหนดตัวบุคคลผู้มีหน้าที่ชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้เป็น ๒ กรณี คือ

(ก) กรณีเจ้าของทรัพย์สินอันได้แก่ที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของเจ้าของเดียวกัน กฎหมายได้กำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

[๗]พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔๐.

(ข) กรณีเจ้าของที่ดินและโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นของคนละเจ้าของ กฎหมายได้กำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

๔) อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดิน[๘]

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้รับประเมินซึ่งก็คือบุคคลผู้พึงชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินในอัตราร้อยละ ๑๒.๕ ของค่ารายปี และกำหนดความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” หมายถึง จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ โดยในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เช่าได้ หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์

๓. การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ

การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ ตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ เป็นหลักการที่เพิ่มเติมขึ้นโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งมาจากแนวคิดที่ว่ารัฐบาลย่อมไม่เก็บภาษีตัวเอง[๙] ดังนั้น จึงต้องพิจารณาเรื่องการใช้ประโยชน์ในที่ดินของรัฐอย่างรอบคอบว่า ต้องเป็นการกระทำตามภารกิจของรัฐโดยแท้จริงเท่านั้นจึงสมควรจะได้รับการยกเว้นภาษี

ดังความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะต่อไปนี้

(๑) กรณีไม่เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ มีตัวอย่างดังนี้

(ก) กรณีคณะแพทย์ศาสตร์ศิริราชพยาบาลให้เอกชนใช้โรงเรือนจำหน่ายสินค้าเพื่อเป็นสวัสดิการภายในส่วนราชการ[๑๐]

โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า โรงเรือนบริเวณหน้าตึกอัษฎางค์ได้ก่อสร้างขึ้นด้วยเงินกองทุนสวัสดิการภายในคณะแพทย์ศาสตร์ศิริราชพยาบาล ในวงเงินประมาณ ๘๐๐,๐๐๐ บาท โดยบริษัทสรรพสินค้าตั้งฮั่วเส็ง จำกัด ผู้ใช้สถานที่เป็นผู้จัดหาเครื่องปรับอากาศและตกแต่งสถานที่โดยให้ทรัพย์สินทั้งหมดตกเป็นกรรมสิทธิ์ของคณะแพทย์ศาสตร์ศิริราชพยาบาล มหาวิทยาลัยมหิดล และคณะแพทย์ศาสตร์ศิริราชพยาบาลได้อนุญาตให้บริษัทสรรพสินค้าตั้งฮั่วเส็ง จำกัด เข้าใช้สถานที่เพื่อจำหน่ายสินค้าอุปโภคบริโภคโดยถือว่าเป็นสวัสดิการภายในส่วนราชการประเภทร้านค้าสวัสดิการ

---

[๘] พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔.

[๙] วิชชุกาญจน์ พัฒนพันธ์ชัย, การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับหน่วยงานของรัฐ, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๕๒, หน้า ๘๖.

[๑๐] บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๑๘๙/๒๕๓๘.

ตามข้อ ๑๔ (๗) ของระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการจัดสวัสดิการภายในส่วนราชการ พ.ศ. ๒๕๓๐ ซึ่งมีบริษัทสรรพสินค้าตั้งฮั่วเส็ง จำกัด เป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการบริหารร้านค้าโดยมอบเงินให้แก่กองทุนสวัสดิการของคณะแพทย์ศาสตร์ศิริราชพยาบาลเป็นรายเดือน ๆ ละ ๔๐,๐๐๐ บาท และถ้าวันใดขายสินค้าได้เกิน ๑๕๐,๐๐๐ บาท จะต้องมอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒ ของยอดขายส่วนที่เกิน ๑๕๐,๐๐๐ บาท โดยกำไรที่ได้จากการขายสินค้าเป็นของบริษัทสรรพสินค้าตั้งฮั่วเส็ง จำกัด ซึ่งแม้ว่าโรงเรือนจะเป็น**ทรัพย์สินของรัฐบาล** แต่เมื่อได้อนุญาตให้บริษัทสรรพสินค้าตั้งฮั่วเส็ง จำกัด ใช้ทำ**การค้าหากำไร จึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามมาตรา ๙ (๒) และไม่เป็นทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลตามมาตรา ๙ (๓)** แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ในอันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(ข) กรณีสถาบันราชภัฏรำไพพรรณีใช้อาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมบางส่วนเปิดให้บริการห้องพักแก่บุคคลทั่วไป[๑๑]

โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า สถาบันราชภัฏรำไพพรรณีเป็นสถานศึกษาระดับอุดมศึกษาที่จัดตั้งขึ้นเป็นส่วนราชการในสำนักงานสภาสถาบันราชภัฏ สังกัดกระทรวงศึกษาธิการ ได้ก่อสร้างอาคารศูนย์ฝึกปฏิบัติวิชาการท่องเที่ยวและโรงแรมจากงบประมาณแผ่นดิน จึงเป็น**ทรัพย์สินของรัฐบาล** แต่นอกจากการใช้อาคารดังกล่าวเป็นสถานที่เรียนและฝึกภาคปฏิบัติในวิชาการท่องเที่ยวและการโรงแรมแล้ว ยังใช้ประโยชน์จากอาคารบางส่วนด้วยการเปิดให้บริการห้องพักแก่บุคคลทั่วไป โดยเรียกเก็บค่าห้องพัก ค่าบริการและค่าธรรมเนียมในการใช้บริการต่าง ๆ มิได้จำกัดแต่เฉพาะอาจารย์ นักศึกษา หรือบุคลากรในสถาบันราชภัฏรำไพพรรณี แม้ว่าจะเป็นอัตราที่ถูกกว่าสถานบริการของเอกชนก็ตาม อีกทั้งยังให้เอกชนเช่าพื้นที่ในอาคารเพื่อประกอบกิจการห้องอาหาร บาร์ และห้องเบเกอรี่ด้วย **การดำเนินการในส่วนนี้จึงเป็นการประกอบกิจการเชิงธุรกิจและมิได้ดำเนินการเฉพาะเรื่องการศึกษาตามวัตถุประสงค์ของสถาบันราชภัฏ**ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติสถาบันราชภัฏ พ.ศ. ๒๕๓๘ ดังนั้น **อาคารดังกล่าวจึงไม่เป็นทรัพย์สินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามมาตรา ๙ (๒) และไม่เป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการศึกษาตามมาตรา ๙ (๓)** แห่งพระราชบัญญัติ

[๑๑]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๒๙๕/๒๕๔๖.

ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ในอันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(ค) กรณีสำนักงานตำรวจแห่งชาติใช้อาคารเปิดเป็นสหกรณ์ร้านค้า และกรมแพทย์ทหารบกใช้พื้นที่ภายในบริเวณกรมแพทย์ทหารบกเปิดเป็นสถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิง[๑๒]

โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า กองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนได้จัดตั้งสหกรณ์ร้านค้าซึ่งประกอบการภายในอาคารของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดน และกรมการแพทย์ทหารบกได้จัดตั้งสถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิงซึ่งประกอบการภายในบริเวณกรมแพทย์ทหารบก เพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการ ลูกจ้าง รวมทั้งประชาชนทั่วไป ดังนั้น แม้ว่าอาคารที่เป็นที่ตั้งของสหกรณ์ร้านค้าจะเป็นทรัพย์สินของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ และสถานีบริการน้ำมันเชื้อเพลิงจะเป็นทรัพย์สินของกรมแพทย์ทหารบก ซึ่งถือว่าเป็น**ทรัพย์สินของรัฐบาล** โดยมีข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่ของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนและกรมการแพทย์ทหารบกเป็นผู้ดำเนินกิจการเอง และ**มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการและลูกจ้าง**ของกองบัญชาการตำรวจตระเวนชายแดนและกรมการแพทย์ทหารบกก็ตาม **แต่การดำเนินกิจการเช่นว่านั้นก็มิใช่การดำเนินกิจการเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของรัฐ จึงมิใช่การใช้ทรัพย์สินของรัฐบาลในลักษณะที่เป็นกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะที่จะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒)** แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

(๒) กรณีเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ มีตัวอย่างดังนี้

(ก) กรณีหอพักมหาวิทยาลัยขอนแก่น[๑๓]

โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า หอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นเป็นทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยขอนแก่น ซึ่งเป็นส่วนราชการของรัฐบาล หอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นจึงเป็น**ทรัพย์สินของรัฐบาล** การที่มหาวิทยาลัยขอนแก่นจัดให้มีหอพักนักศึกษานั้น เป็นการดำเนินการเพื่อเป็นสวัสดิการสำหรับนักศึกษาที่มีภูมิลำเนาอยู่ห่างไกลจากมหาวิทยาลัยฯ จะได้มีที่พักอาศัยที่ปลอดภัย สะดวกในการเดินทางไปศึกษา และเป็นการฝึกหัดให้นักศึกษารู้จักการใช้ชีวิตอยู่ร่วมกันอย่างมีระเบียบวินัย ผู้ที่จะเข้าพักในหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นจะต้องเป็นนักศึกษาของมหาวิทยาลัยขอนแก่น หรือบุคคลที่มหาวิทยาลัยขอนแก่นอนุญาต นอกจากนั้นมหาวิทยาลัยขอนแก่นยังได้กำหนดข้อบังคับมหาวิทยาลัยขอนแก่นว่าด้วยหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่น พ.ศ. ๒๕๒๑ มีข้อกำหนดเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของผู้อาศัย การเปลี่ยนหอพัก ย้ายหอพัก และย้ายออกจากหอพัก หัวหน้าและรองหัวหน้าหอพัก อาจารย์ที่ปรึกษาประจำหอพัก คณะกรรมการหอพัก บทลงโทษ ฯลฯ ซึ่งจะเห็นได้ว่า**เป็นการดำเนินการที่แตกต่างจากหอพักอื่น ๆ โดยทั่วไปที่ดำเนินการทางการค้า** นอกจากนี้การจัดตั้งและการดำเนินการหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่น ก็**เป็นการดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติ มหาวิทยาลัยขอนแก่น พ.ศ. ๒๕๒๑** กล่าวคือ **มีวัตถุประสงค์ให้การศึกษาส่งเสริมวิชาการและวิชาชีพชั้นสูง ทำการสอน ทำการวิจัย ให้บริการ**

[๑๒]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๔๓๒/๒๕๔๙.
[๑๓]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๔๗/๒๕๓๖.

ทางวิชาการแก่สังคม และทะนุบำรุงศิลปวัฒนธรรม

ส่วนการที่มหาวิทยาลัยขอนแก่นเรียกเก็บ**ค่าธรรมเนียมการขอเข้าพักอาศัยในหอพักนักศึกษา**ที่เข้าพักตามระเบียบมหาวิทยาลัยขอนแก่นว่าด้วยค่าธรรมเนียมการศึกษาสำหรับนักศึกษาชั้นปริญญาตรี พ.ศ. ๒๕๓๓ นั้น **เป็นการเรียกเก็บทำนองเดียวกับค่าบำรุงห้องสมุด ค่าบำรุงสโมสรนักศึกษา และค่าบำรุงกีฬา จึงถือได้ว่าหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลตามมาตรา ๙ (๒) และเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการศึกษาตามมาตรา ๙ (๓)** แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ในอันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(ข) กรณีอาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย[๑๔]

โดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า ศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย เป็นหน่วยงานที่อยู่ในสังกัดสถาบันวัฒนธรรมศึกษา และเป็นส่วนราชการของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติตามข้อ ๒ (๓) แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ กระทรวงวัฒนธรรม พ.ศ. ๒๕๔๕ ประกอบกับระเบียบสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ ว่าด้วยการใช้ศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๔๗ กำหนดให้ศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยอยู่ภายใต้การดูแลของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ อาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยจึงเป็นทรัพย์สินของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติและเป็น**ทรัพย์สินของรัฐบาล**

การที่**สถาบันวัฒนธรรมศึกษาซึ่งมีอำนาจหน้าที่เป็นแหล่งการแสดงทางวัฒนธรรมระดับอาชีพในกรณีดำเนินการอนุรักษ์ สืบทอด แลกเปลี่ยน และร่วมมือในระดับพื้นที่ ระดับชาติและนานาชาติตามภารกิจของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ ในการส่งเสริม บำรุงรักษาวัฒนธรรมไทย โดยการศึกษา ค้นคว้า วิจัย ฟื้นฟู พัฒนา เผยแพร่ และส่งเสริมหน่วยงานของรัฐเอกชน และวัฒนธรรม**ตามที่กำหนดไว้ในข้อ ๑ แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ กระทรวงวัฒนธรรม พ.ศ. ๒๕๔๕ ได้ใช้อาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยเป็นแหล่งในการจัดกิจกรรม นิทรรศการ และการแสดงด้านวัฒนธรรมอันเป็น**การใช้ประโยชน์ตามภารกิจและอำนาจหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ จึงเป็นการใช้ในกิจการของรัฐบาลโดยตรง แม้จะมีกรณีที่อนุญาตให้ภาคเอกชนใช้อาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยจัดโครงการ กิจกรรม และการแสดงวัฒนธรรมด้วยก็ตาม กรณีก็เป็นการใช้ตามที่ข้อ ๑๖ แห่งระเบียบ

[๑๔]บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๗๑๘/๒๕๕๑.

สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ ว่าด้วยการใช้ศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๔๗ กำหนดไว้ โดยมีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการใช้สถานที่ ซึ่งเป็นเงินรายรับที่จะนำไปจ่ายหรือก่อหนี้ผูกพันได้เฉพาะในกิจการบริหารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยตามข้อ ๗ แห่งระเบียบกระทรวงวัฒนธรรม ว่าด้วยเงินรายรับของศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. ๒๕๔๘ ซึ่งเป็นระเบียบที่ออกโดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและผู้อำนวยการสำนักงบประมาณ การใช้อาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทยในลักษณะดังกล่าว**จึงถือได้ว่าเป็นการใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามภารกิจของสำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติ ดังนั้น สำนักงานคณะกรรมการวัฒนธรรมแห่งชาติซึ่งเป็นเจ้าของทรัพย์สินจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับอาคารศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย ตามมาตรา ๙ (๒)** แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ในอันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

๔. บทสรุป

ดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดจะพิจารณาเห็นได้ว่า การที่หน่วยงานของรัฐได้ใช้ประโยชน์จากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น รวมถึงที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ อันเป็นสถานที่ปฏิบัติราชการ ด้วยการให้เอกชนเช่าพื้นที่บางส่วนเพื่อประกอบกิจการต่าง ๆ จะถือได้ว่าเข้าข่ายเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ อันจะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือไม่ นั้น ต้องพิจารณาประเด็นในเบื้องต้นก่อนว่า **อาคารดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลหรือไม่** ซึ่งหากเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลแล้วประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ การใช้ประโยชน์จากอาคารดังกล่าวเป็นการใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะหรือไม่ ซึ่งจากความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา กรณีจะเป็น **“กิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ” นอกจากจะต้องไม่เป็นการประกอบธุรกิจการค้าหากำไรแล้ว ยังต้องเป็นการใช้ประโยชน์ที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ภารกิจและอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานนั้น ๆ โดยตรงอีกด้วย**

ดังนั้น ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐให้เอกชนเช่าพื้นที่เพื่อประกอบกิจการที่แม้จะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นสวัสดิการในส่วนราชการหรือแม้จะไม่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจการค้าหากำไรก็ตาม แต่หากการใช้ประโยชน์จากอาคารสถานที่ปฏิบัติราชการในลักษณะเช่นนี้เป็นการใช้ทรัพย์สินเพื่อวัตถุประสงค์อย่างอื่นที่นอกเหนือไปจากภารกิจและอำนาจหน้าที่ของหน่วยงานนั้น ๆ โดยตรงแล้ว ก็อาจไม่เข้าข่ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับกรณีทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะตามมาตรา ๙ (๒) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ◙