

ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3)

The Interpretation of Property that is not Subject to Tax Land and Buildings the Land and Building Tax Bill, Section 5(3)

ธรรมกิตติ์ ขวัญแก้ว*

บทคัดย่อ

กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เป็นกฎหมายภาษีท้องถิ่นที่รัฐบาลมีแนวคิดที่จะมีการประกาศใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาเดิมที่เคยมีอยู่และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความทันสมัยและสร้างรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้น แต่จากการศึกษาวิจัยพบว่ากฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ก็ได้สามารถทำให้ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีท้องถิ่นเดิมนั้นหมดไป เนื่องจากเมื่อพิจารณาแล้วพบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะร่างบทบัญญัติว่าด้วยลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี หรือบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้อำนาจผู้บริหารท้องถิ่นในการออกประกาศยกเว้นหรือลดภาษีให้แก่ประชาชนนั้น มีความไม่ชัดเจนในตัวบทบัญญัติของกฎหมาย เกิดปัญหาการตีความข้อกฎหมายหลายประการ อาทิเช่น ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ตามที่บัญญัติไว้ในร่างมาตรา 5(3)

ดังนั้น การศึกษาในเรื่องนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงสภาพปัญหาและแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังที่กล่าวมานั้น ซึ่งผู้เขียนเห็นควรเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างโดยเฉพาะในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี โดยให้มีการบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจนเพื่อลดปัญหาการตีความกฎหมาย เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเกิดความสัมฤทธิ์ผลตรงตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย และเกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีมากที่สุด

คำสำคัญ: การตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดิน ภาษีที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง

Abstract

The Land and Building Tax Law is a local tax law that the government has concept to promulgate and enforce instead of the building and land tax and local maintenance

*อาจารย์ประจำหลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชภัฏ

tax to solve the existing problems and to make the tax imposition to be modern and create more income to local government organizations. However, the study and research found that the land and building law under the draft of the Land and Building Tax Act of (B.E.) ... cannot eliminate the original local tax law enforcement problem, as when the land and building tax law is considered, it is found that the land and building tax law, especially the provisions on the nature of properties which shall not be taxable and the provisions relating to providing of power to local executives, to enact tax exception or reduction to people, are not clear. In the provisions of the law, there are problems of interpretation of several legal provisions, for example, problems of interpretation of the provisions on properties which shall not be taxable for land and buildings as prescribed in Section 5(3)

Therefore, this study has the objectives to know the problems and guidelines in solving such problems. The researcher deems that it is proper to propose improvement and modifying of the provisions under the land and building tax law especially the provisions on the nature of properties which shall not be taxable, so that the enforcement of land and building tax law will be effective under intention of the drafter of laws and so that there is maximum fairness to people who pay tax.

Keywords: The interpretation of property that is not subject to tax land, Tax land, buildings the Land

บทนำ

ปัจจุบันรัฐบาลได้มีการผลักดันให้มีการประกาศใช้กฎหมายการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งบัญญัติขึ้นมาโดยมีเจตนารมณ์เพื่อใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งได้บังคับใช้มาเป็นเวลานานแล้ว ถือเป็นมาตรการหนึ่งที่จะสามารถเพิ่มรายได้ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และช่วยลดปัญหาของระบบภาษีท้องถิ่นในปัจจุบันได้ ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นตามกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าวนั้นไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันอีกต่อไป มีปัญหาข้อกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอยู่หลายประการ อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยมีความเห็นว่า แม้ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้มีการประกาศใช้บังคับแล้ว ก็มิได้ทำให้ปัญหาอันเกิดจากการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นหมดไป เนื่องจากเมื่อพิจารณาจากร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พบว่ายังมีความไม่ชัดเจนในตัวของบทบัญญัติของกฎหมายพอสมควร โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติที่ว่าด้วยลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งผู้เขียนขอแยกพิจารณาปัญหาดังกล่าวออกเป็นประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

ปัญหาการตีความบทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 5(3)

1. ปัญหาการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ตามมาตรา 5(3) ซึ่งบัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้... (3) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์” แยกพิจารณา ดังนี้

1.1 ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์

- ปัญหาการตีความบทบัญญัติ คำว่า “รัฐ” มีความหมายอย่างไร

- ปัญหาว่า “รัฐ” มีความหมายรวมถึงรัฐวิสาหกิจหรือไม่

1.2 ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะโดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาเกี่ยวกับการตีความบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 5(3)

2. เพื่อศึกษาแนวทางการบังคับใช้กฎหมายของศาลและหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

3. เพื่อเสนอแนะมาตรการที่เหมาะสมเพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการบังคับใช้และปรับปรุงกฎหมายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

วิธีดำเนินการวิจัย

1. ขอบเขตการศึกษา

1.1 วิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาการตีความบทบัญญัติของร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... ในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3)

1.2 มุ่งศึกษาแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายต่าง ๆ ที่มีความเกี่ยวข้องมาใช้วิเคราะห์หรือเทียบเคียง

2. วิธีดำเนินการศึกษา

บทความฉบับนี้ดำเนินการศึกษาโดยเอกสาร ซึ่งศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตำรา บทความทางวิชาการ คำวินิจฉัยของหน่วยงานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา ประกาศและระเบียบของทางราชการ

สรุปผลการวิจัย

แนวคิดในการประกาศใช้กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวยังคงไม่เป็นรูปธรรมนัก

เนื่องจากปัจจุบันกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างยังเป็นเพียงร่างกฎหมายซึ่งอยู่ระหว่างขั้นตอนการพิจารณาทบทวนและปรับปรุงบทบัญญัติโดยคณะกรรมการทฤษฎีการเท่านั้น อีกทั้งเนื่องจากภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมีฐานภาษีที่กว้างแผ่ไพศาลให้รายได้ท้องถิ่นเพิ่มมากขึ้น แต่ก็จะทำให้กระทบกับประชาชนเป็นจำนวนมาก ดังนั้นผู้เขียนดำเนินการศึกษาร่างกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวนี้ โดยเฉพาะในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับประเภทของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีเฉพาะมาตรา 5(3) พบว่า กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะบทบัญญัติที่ว่าด้วยทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีดังกล่าว มีความไม่ชัดเจนในตัวบทบัญญัติกฎหมาย กล่าวคือ กรณีตามร่างมาตรา 5(3) มีปัญหาเรื่องการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์ ซึ่งสามารถแบ่งปัญหาดังกล่าวออกเป็น 3 กรณี คือ

ประการแรก ปัญหาการตีความถ้อยคำ คำว่า “รัฐ” สรุปการศึกษาได้ว่าความหมายของคำว่า “รัฐ” นั้นมีบัญญัติไว้ในกฎหมายหลายฉบับ ตามแต่วัตถุประสงค์ของกฎหมายฉบับนั้น ซึ่งโดยทั่วไปหมายถึง องค์การของรัฐที่จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อปรับปรุงสถานะความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดียิ่งขึ้น เพื่อแก้ปัญหาด้านเศรษฐกิจและความมั่นคง ซึ่งหน่วยราชการและเอกชนไม่สามารถให้บริการได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ประการที่สอง ปัญหาที่ต้องพิจารณาประการที่สอง คือ คำว่า “รัฐ” จะหมายความรวมถึงรัฐวิสาหกิจหรือไม่ สรุปการศึกษาได้ว่าหน่วยงานใดของรัฐมีส่วนเข้ามามีส่วนร่วมอยู่ด้วยกันเกินกว่าร้อยละ 50 ก็ย่อมถือว่าหน่วยงานนั้นมีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจ

ประการที่สาม ปัญหาว่าทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมิได้ใช้หาผลประโยชน์ สรุปการศึกษาพบว่า การมิได้ผลประโยชน์นั้นเป็นเรื่องอาศัยการพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป โดยคำนึงถึงอัตราค่าตอบแทน หรือพฤติการณ์ของข้อเท็จจริงที่

เกิดขึ้นซึ่งเป็นเรื่องของการตีความข้อเท็จจริง ดังนั้น จึงผู้เขียนมีข้อเสนอแนะว่า รัฐควรมีการพิจารณาปรับปรุงหรือแก้ไขร่างบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีความชัดเจนเพิ่มมากขึ้นในเรื่องทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 5(3) เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษีและสังคมมากที่สุด

อภิปรายผล

1. ปัญหาการตีความทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3)

ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ... มาตรา 5 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับลักษณะและประเภทของทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับของการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีมาตรา 5(3) จากการศึกษาวินิจฉัยพบว่าบทบัญญัติกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในมาตรา 5(3) นี้ไม่ได้กำหนดความหมายหรือลักษณะของทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาการตีความถ้อยคำของกฎหมายในมาตรา 5(3) ผู้เขียนขอแยกพิจารณาเป็นประเด็น ดังนี้

1.1 ปัญหาการตีความลักษณะของทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ตามมาตรา 5 (3) ซึ่งบัญญัติว่า “พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับสำหรับที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เป็นทรัพย์สินดังต่อไปนี้... (3) ทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐหรือสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์” บทบัญญัติมาตรา 5 (3) โดยสรุปนั้นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษี สามารถแบ่งออกเป็น 2 หลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ

1.1.1 ประการแรก ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการของรัฐ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ (มาตรา 5(3))

กล่าวคือ ทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีในกรณีดังกล่าวนี้นอกจากจะต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐ

ที่ใช้ในกิจการของรัฐแล้ว ยังต้องมีได้ใช้ทรัพย์สินนั้นแสวงหาประโยชน์หรือผลกำไรอีกด้วย เกิดปัญหาการตีความถ้อยคำของกฎหมาย ดังนี้

(1) ปัญหาการตีความถ้อยคำ คำว่า “รัฐ” หมายความว่าอย่างไร

จากการศึกษาผู้วิจัยพบว่า การอธิบายค้นหาความหมายคำว่า “รัฐ” หมายถึง กลไกทางการเมืองโดยมีอำนาจอธิปไตยปกครองดินแดนทางภูมิศาสตร์ที่มีอาณาเขตและมีประชากรแน่นอน โดยเป็นอำนาจเบ็ดเสร็จทั้งภายในและภายนอก รัฐไม่ขึ้นกับรัฐอื่นหรืออำนาจอื่นจากภายนอก อีกทั้งเมื่อนำมาเทียบเคียงกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องการใช้คำว่า “รัฐบาล” ไว้ตามหนังสือกรมเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นว 131/2485 ลงวันที่ 30 เมษายน 2485 ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้ให้เห็นว่าทางวิชาการว่าคำว่า “Government หรือ รัฐบาล” นั้น มีความหมาย 2 อย่างกล่าวคือ (1) หมายถึงลักษณะการปกครองแห่งรัฐ (Form of Polity) เช่น รัฐบาลแบบรัฐธรรมนูญรัฐบาลแบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ เป็นต้น และ (2) หมายถึงรัฐในฐานะที่เป็นตัวแทนของประเทศชาติหรือคณะบุคคลหนึ่งซึ่งปกครองประเทศโดยมีหน้าที่และความรับผิดชอบในอันที่จะดำเนินนโยบายของประเทศเช่นคณะรัฐมนตรีในฐานะที่บริหารกิจการในนามของรัฐ

นอกจากนั้นจากการวิจัยพบว่า ศาลฎีกาก็ได้กล่าวถึงความหมายของคำว่า “รัฐบาล” ดังที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาว่า “รัฐบาลอาจมีความหมายถึงลักษณะการปกครองแห่งรัฐอันเป็นนามธรรมหรือหมายถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติหรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่ดำเนินนโยบายปกครองรัฐ”

ดังนั้น จากเหตุผลที่กล่าวมานั้นจึงทำให้พอจะมองเห็นได้ว่าความหมายของคำว่า “รัฐบาล” ตามมติคณะรัฐมนตรีและตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 724/2490 เป็นไปในทำนองเดียวกัน โดยสังเกตจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 724/2490 ดังกล่าวที่ว่า รัฐบาลอาจมีความหมาย

ถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติ... ประกอบกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาตาม กรณี (2) ที่ว่ารัฐบาลหมายถึงรัฐในฐานะที่เป็นตัวแทนของประเทศชาติหรือคณะบุคคลหนึ่งซึ่งปกครองประเทศ...

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การตีความคำว่ารัฐดังกล่าวควรจะต้องจำกัดไว้เฉพาะหมายถึงรัฐในฐานะตัวแทนของประเทศชาติหรือหมายถึงรัฐอันเป็นหน่วยแห่งประเทศชาติเท่านั้น เพราะน่าจะก่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนตามหลักความแน่นอนทางภาษาศาสตร์และจะเป็นประโยชน์แก่ตัวผู้เสียภาษีมากกว่าการตีความหมายอย่างอื่น อีกทั้งยังสอดคล้องกับหลักการตีความถ้อยคำในกฎหมายภาษีสอากรซึ่งต้องตีความในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี (2) ปัญหาพิจารณาประการที่สอง คือ คำว่า “รัฐ” มีความหมายรวมถึงรัฐวิสาหกิจด้วยหรือไม่ ก่อนอื่นต้องเข้าใจเบื้องต้นก่อนว่ารัฐวิสาหกิจไม่ได้มีอยู่แต่เฉพาะในประเทศไทยเราเท่านั้น หากแต่มีการจัดตั้งอยู่ในหลายประเทศ คำว่า “รัฐวิสาหกิจ” ในประเทศไทยนั้นมีปรากฏความหมายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับ มีความหมายแตกต่างกันออกไปแล้วแต่เจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนั้นๆ ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 ซึ่งเป็นกฎหมายสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งมาตรา 4 ของพระราชบัญญัตินี้ ให้คำจำกัดความคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” ไว้ว่าหมายถึง

(ก) องค์การของรัฐบาลหรือหน่วยงานธุรกิจที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการมีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ค) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

(จ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่

ส่วนราชการและ/หรือรัฐวิสาหกิจตาม (ง) และ/หรือ (ก) และ/หรือ (ข) และ/หรือ (ค) มีทุนรวมอยู่ด้วยเกินกว่าร้อยละห้าสิบ

ประเด็นนี้มีข้อสังเกตว่า ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างมาตรา 6 กำหนดความหมายของรัฐวิสาหกิจไว้ว่า “รัฐวิสาหกิจ หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ” ดังนั้น คำว่ารัฐวิสาหกิจตามกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างควรต้องถือตามกฎหมายวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 ข้างต้นนี้

โดยสรุปจะเห็นได้ว่าคำว่ารัฐนั้นหาได้รวมอยู่ในความหมายเดียวกับรัฐวิสาหกิจไม่ เพราะคำว่ารัฐวิสาหกิจตามกฎหมายวิธีการงบประมาณ นั้นมุ่งถึงตัวองค์กรไม่ว่าจะเป็นของรัฐบาลหรือของภาคเอกชน เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน แต่คำว่ารัฐในความหมายนี้หมายถึงตัวประเทศหรือรัฐบาลซึ่งเป็นตัวแทนของประเทศนั่นเอง

1.1.2 ประการที่สอง ทรัพย์สินนั้นต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะ โดยมีได้ใช้หาผลประโยชน์ (มาตรา 5 (3))

ตัวอย่างเช่น กรณีหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นซึ่งกระทรวงมหาดไทยมีหนังสือ ด่วนมากที่ มท 0313.5/19231 เรื่องหารือกรณีหอพักนักศึกษา ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2536 คณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นสรุปความได้ว่า หอพักนักศึกษาเป็นการจัดการตามวัตถุประสงค์ของมหาวิทยาลัยขอนแก่น โดยเป็นส่วนหนึ่งของการให้การศึกษและเป็นกาให้บริการทางวิชาการ และหอพักนักศึกษามหาวิทยาลัยขอนแก่นเป็นทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยขอนแก่น จึงเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาล เป็นต้น

ในประเด็นนี้มีปัญหาว่ากรณีของรัฐนำทรัพย์สินดังกล่าวให้เอกชนเช่าทรัพย์สินนั้นหรือนำทรัพย์สินออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าหรือค่าบริการตอบแทนจะมีผลทางกฎหมายอย่างไรกล่าวคือ ทรัพย์สินของรัฐดังกล่าวยังคงไม่ต้อง

เสียภาษีอยู่อีกหรือไม่

เมื่อผู้วิจัยได้ศึกษาร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 5(3) แล้วพบว่ากฎหมายยกเว้นภาษีให้ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการของรัฐโดยตรงหรือทรัพย์สินของรัฐซึ่งใช้ในกิจการสาธารณะ โดยทรัพย์สินทั้งสองประการต้องมีได้ใช้หาผลประโยชน์ ปัญหาว่า

ดังนั้น หากปรากฏว่ารัฐให้เอกชนเช่าทรัพย์สินนั้นหรือนำออกให้บริการแก่ประชาชนทั่วไปโดยที่รัฐได้รับประโยชน์เป็นค่าเช่าหรือค่าบริการตอบแทน ประเด็นนี้ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง เคยวินิจฉัยไว้ในส่วนของการตีความกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่สามารถใช้เป็นแนวบรรทัดฐานเพื่อนำมาพิจารณาเทียบเคียงได้ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีมีการนำทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะออกให้บริการแก่ประชาชนโดยคิดค่าตอบแทนตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8167-8172/2548 สรุปได้ว่า สถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องของการรถไฟแห่งประเทศไทยเชื่อมต่อกับท่าเรือแหลมฉบัง ผู้ดำเนินการของสถานีจะทำหน้าที่ขนถ่ายและแยกสินค้าที่บรรจุมาในตู้สินค้าที่บรรจุทุกมาจากต่างประเทศโดยเรือที่มาจากท่าเรือพาณิชย์แหลมฉบังแล้วขนขึ้นรถไฟมาที่สถานีดังกล่าวเพื่อนำส่งให้แก่ผู้นำเข้าหรือนำสินค้าที่จะต้องส่งไปต่างประเทศโดยทางเรือมาบรรจุในตู้สินค้าเพื่อขนขึ้นรถไฟไปที่ท่าเรือพาณิชย์แหลมฉบังโดยคิดค่าบริการจากผู้ที่ใช้บริการ

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การดำเนินกิจการของสถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องนี้จึงเป็นการดำเนินธุรกิจอันเกี่ยวกับการขนส่งของการรถไฟแห่งประเทศไทย คือการรับขนส่งสินค้าตามมาตรา 6(2) และมาตรา 9(7) แห่งพระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ.2494 ดังนั้น สถานีบรรจุและแยกสินค้ากล่องตามฟ้องจึงเป็นทรัพย์สินของการรถไฟ

แห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการของการรถไฟโดยตรงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 9(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 (มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8174-8178/2548 วินิจฉัยแนวเดียวกัน)

(2) กรณีมีการนำทรัพย์สินของรัฐที่ใช้ในกิจการสาธารณะออกให้ประชาชนเช่าโดยคิดค่าเช่าเป็นการตอบแทน ตัวอย่างเช่น

กระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือที่ มท 0313.5/19231 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2539 เรื่องการตอบข้อหารือในกรณีที่กรุงเทพมหานครขอหารือเรื่องการให้เช่าศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางเพื่อติดตั้งป้ายโฆษณา โดยผู้เช่าได้สิทธิจัดเก็บในด้านการโฆษณาข้อความและรูปภาพแก่สาธารณชน ณ จุดที่กรุงเทพมหานครกำหนดให้เป็นจุดติดตั้งป้ายโฆษณา

คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยสรุปได้ความว่า ศาลาที่พักผู้โดยสารประจำทางถือว่าเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล (อยู่ในความครอบครองของกรุงเทพมหานคร) และใช้ในกิจการสาธารณะ ถึงแม้จะมีการให้เช่าส่วนใดส่วนหนึ่งเพื่อหาประโยชน์ในการติดตั้งป้ายโฆษณาก็ไม่มีผลทำให้เปลี่ยนแปลงวัตถุประสงค์เดิม โดยยังคงใช้ประโยชน์เพื่อกิจการสาธารณะอยู่จึงได้รับการยกเว้นภาษี

กล่าวโดยสรุปจากแนวความเห็นของศาลฎีกาและคณะกรรมการกฤษฎีกา พบว่าศาลฎีกาและคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ว่าทรัพย์สินนั้นต้องใช้ในกิจการสาธารณะเป็นหลักหรือโดยตรงซึ่งเป็นเรื่องพิจารณาจากพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นซึ่งประเด็นนี้ผู้วิจัยเห็นว่า คงต้องพิจารณาเป็นเรื่อง ๆ ไป โดยประเด็นเรื่อง จำนวนค่าตอบแทน ค่าเช่า ค่าบริการ อาจเป็นจุดสำคัญที่ทำให้ผลคำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงไปได้

ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะว่า ก่อนการประกาศใช้บังคับกฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฉบับนี้ รัฐ

ควรพิจารณาบททวนถึง ความชัดเจนในตัวบทบัญญัติ
ของกฎหมายโดยเฉพาะในร่างมาตรา 5(3) และดำเนิน
การแก้ไขปรับปรุงถ้อยคำให้เกิดความชัดเจนมาก
ที่สุด ตามแนวทางที่ผู้วิจัยได้ศึกษา เพื่อให้การบังคับ

ใช้กฎหมายเกิดประสิทธิภาพและลดปัญหาข้อพิพาท
จากการจัดเก็บภาษีให้น้อยลง อันจะเป็นประโยชน์แก่
ประเทศและประชาชนต่อไป



บรรณานุกรม

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). **คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์พิมพ์อักษร.

_____. (2549). **คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร**. (พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม). กรุงเทพฯ: สำนัก
อบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ธานินทร์ กรัยวิเชียร และวิชา มหาคุณ. (2548). **การตีความกฎหมาย**. (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์
ชวนพิมพ์.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2544). **คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร**. (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ:
สำนักพิมพ์วิญญูชน.

_____. (2547). **คำอธิบายภาษีโรงเรือนและที่ดิน**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

อรรชรณ พจนานุรัตน์. (2539). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

กฎหมาย

1. พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2522.
2. ร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ...
3. พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ที่แก้ไขเพิ่มเติม.