

กรณีศึกษาเกี่ยวกับ การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับเงินค่าใช้ที่ดินเพื่อการติดตั้งเสาส่ง
ไฟฟ้าแรงสูง จากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย¹

The Protection Of Taxpayer Right : Case Study Of The Imposition Of
Personal Income Tax For Use The Land Of The Electricity Generating
Authority Of Thailand

รังสรรค์ หลวงเมือง

สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยราชธานี

อำเภอเมือง จังหวัดอุบลราชธานี 34000

Email : Rangsarn.lo@hotmail.com

บทคัดย่อ

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ (รัฐวิสาหกิจ) ได้อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 ออกคำสั่งทางปกครองเข้าไปใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อวางเสาไฟฟ้าแรงสูงตามแนวสายส่งที่กำหนดเพื่อจ่ายไฟให้การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค และการไฟฟ้านครหลวง เพื่อไปจำหน่ายไฟฟ้าให้แก่ประชาชน อันเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์แก่สาธารณชนทั่วไป ซึ่งไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด โดยรัฐได้จ่ายค่าใช้ที่ดินแก่เจ้าของที่ดินนั้น โดยกรมสรรพากรได้วินิจฉัยตีความว่า เงินได้ที่เจ้าของที่ดินได้รับต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การศึกษาเรื่องนี้จึงวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาว่า ผู้ได้รับเงินดังกล่าวสมควรได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผลการศึกษาพบว่า การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย อาศัยอำนาจตามกฎหมายเข้าไปใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อตั้งเสาสายส่งไฟฟ้าแรงสูงเป็นการใช้อำนาจทางปกครองที่จัดทำบริการสาธารณะขั้นพื้นฐานแก่ประชาชน โดยออกคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น เงินค่าทดแทนการใช้ที่ดินที่เจ้าของที่ดินได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตมีลักษณะเป็นการจ่ายเพื่อบรรเทาหรือเยียวยาความเสียหายที่ได้รับจากการใช้อำนาจของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในกรณีนี้จึงสมควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเพื่อมิให้เกิดปัญหาการตีความจึงควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้ชัดเจน

¹ วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยราชธานี

ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผศ.ดร.สุภาวณีย์ อมรจิตสุวรรณ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี

คำสำคัญ : เงินค่าใช้ที่ดิน ,การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย, เจ้าของที่ดิน,เสาส่งไฟฟ้าแรงสูง, ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ABSTRACT

The Electricity Generating Authority of Thailand (EGAT) ,which is the state enterprise by virtue of the Electricity Generating Authority of Thailand Act BE 2511, issued an administrative order to use the land of the people to bone struct the high voltage transmission towers supplying lines for the electric current to the Provincial Electricity Authority and the Metropolitan Electricity. The ultimate goal is to sell electricity to the public, which is An act for the common benefit of the public interest. The EGAT. pay the compensation for use the land to the land owners. In the case, The Revenue Department of Thailand is stipulated that the compensation for use the land to the land owners should not be exempted from personal income tax. The objective to study is to find out whether the compensation for use the land to the land owners should be exempted personal income tax or not.

The study shows : The compensation received from the Electricity Generating Authority of Thailand (EGAT) in this case it should be exempted from the personal income tax. And to prevent problems of interpretation there should be law revision.

KEYWORDS : The compensation for using the land; the Electricity Generating Authority of Thailand ;Land owner ; the high voltage transmission towers : Exempt the personal income tax.

1. บทนำ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติไว้ตามมาตรา 84 (10) ให้รัฐต้องจัดให้มีระบบสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชน² กิจกรรมไฟฟ้าจึงเป็นบริการสาธารณะที่รัฐมีหน้าที่เป็นผู้จัดหาให้แก่ประชาชน จึงได้จัดตั้งการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) ขึ้นตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511³ เพื่อรับผิดชอบงานด้านการผลิต จัดให้ได้มา จัดส่งและจำหน่ายกระแสไฟฟ้าด้วยระบบแรงดันสูง (High Voltage) กับการไฟฟ้านครหลวงกับการไฟฟ้าส่วนภูมิภาค โดยมีจุดรับกระแสไฟฟ้าด้วยการลดระดับแรงดันไฟฟ้าให้ต่ำลง ณ สถานีไฟฟ้าแรงสูงของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยซึ่งตั้งกระจายอยู่ตามส่วนต่างๆ ของประเทศ เพื่อนำไปจำหน่ายต่อให้แก่ประชาชนทั่วไปอย่างทั่วถึง ในการวางแผนพัฒนาแหล่งผลิตและระบบส่งไฟฟ้าที่ดี การวางแผนการผลิตและจำหน่ายไฟฟ้าที่ดี กฟผ.ได้กำหนดหลักเกณฑ์การวางแผนสายไฟฟ้าแรงสูงเพื่อรับกระแสไฟฟ้าจากแหล่งผลิตไฟฟ้าต่างๆ เพื่อเดินเครื่องซึ่งติดตั้งกระจายอยู่ตามภูมิภาคต่างๆ ของประเทศไทยไปยังสถานีไฟฟ้าแรงสูง เพื่อจัดส่งหรือจำหน่ายให้แก่การไฟฟ้านครหลวง การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค หรือการไฟฟ้าอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น รวมทั้งผู้ใช้พลังงานไฟฟ้าตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาตลอดจนประเทศใกล้เคียงตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 6(1) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ซึ่งในการก่อสร้างสายส่งไฟฟ้าเพื่อการส่งและจำหน่ายพลังงานไฟฟ้าจึงมีความจำเป็นที่ กฟผ. มีความจำเป็นที่จะต้องปักเสาเดินสายไฟฟ้าแรงสูงผ่านที่ดินของราษฎร พร้อมทั้งประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้าเพื่อประโยชน์แห่งความปลอดภัยในการส่งพลังงานไฟฟ้า รวมตลอดจนถึงการรื้อถอนโรงเรือนหรือสิ่ง

² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 84 “รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านที่ดิน ทรัพยากรธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อม ดังต่อไปนี้...

(10) จัดให้มีสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานอันจำเป็นต่อการดำรงชีวิตของประชาชนเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคงของรัฐในทางเศรษฐกิจ และต้องมีให้สาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานอันจำเป็นต่อการดำรงชีวิตของประชาชนอยู่ในความผูกขาดของเอกชนอันอาจก่อความเสียหายแก่รัฐ ...”

³ พระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 มาตรา 6 “ให้จัดตั้งการไฟฟ้าขึ้น เรียกว่า “การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย” เรียกโดยย่อว่า “กฟผ.” และให้เป็นนิติบุคคล มีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

(1) ผลิต จัดให้ได้มา จัดส่งหรือจำหน่ายซึ่งพลังงานไฟฟ้าให้แก่

(ก) การไฟฟ้านครหลวง การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคหรือการไฟฟ้าอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ข) ผู้ใช้พลังงานไฟฟ้าตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

(ค) ประเทศใกล้เคียง...”

ปลูกสร้างอื่น ทำลายหรือตัดฟันต้นไม้ในเขตเดินสายไฟฟ้า เมื่อก่อสร้างเสร็จสิ้นการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยยังคงมีความจำเป็นที่จะต้องควบคุมดูแลในเขตเดินสายไฟฟ้าเพื่อความมั่นคงและปลอดภัยในระบบส่งไฟฟ้าไม่ให้เกิดขัดข้องเนื่องจากกระแสไฟฟ้าลัดวงจร โดยดำเนินการต่างๆ เช่น การห้ามมิให้ผู้ใดสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ปลูกต้นไม้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจาก กฟผ. ตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 แต่เจ้าของที่ดินยังคงมีกรรมสิทธิ์ในที่ดินของตนตามเดิม โดยมีการจ่ายค่าทดแทน รวมทั้งผ่อนผันให้มีการปลูกต้นไม้เศรษฐกิจบางประเภทได้ในเขตเดินสายไฟฟ้า โดยจะต้องดูแลความสูงของต้นไม้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ กฟผ. กำหนด จึงมีประเด็นปัญหาว่าการได้รับเงินค่าทดแทนจากการใช้ที่ดินที่ประชาชนได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

ในเรื่องนี้กรมสรรพากร ได้วินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือเป็นแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้สรุปได้ว่า⁴ “เงินที่ประชาชนได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยจากการใช้ที่ดินดังกล่าวเป็นเงินค่าทดแทนการรอนสิทธิที่ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย” ประการหนึ่ง และยังได้เรียกเงินดังกล่าวว่า “เงินค่าตอบแทนจากการใช้ที่ดิน” อีกประการหนึ่ง ซึ่งเงินค่าตอบแทนจากการใช้ที่ดินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อพิจารณาถึงเกณฑ์การก่อกำเนิดสัมพันธภาพทางกฎหมายระหว่าง กฟผ. และราษฎรเจ้าของที่ดินนั้น หากเป็นนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกันที่ต่างมุ่งผลประโยชน์ส่วนตนเป็นที่ตั้ง ตามกฎหมายจึงถือว่าเอกชนแต่ละคนเสมอภาคกัน นิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจึงต้องอาศัยความสมัครใจอันมาจากเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of contract) โดยหลักนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนจะเกิดขึ้นมิได้ถ้าไม่มีการสมัครใจเข้าทำสัญญากัน แต่ในหลักการของกฎหมายมหาชนนั้นจะมีวิธีการที่แตกต่างจากกฎหมายเอกชน เมื่อรัฐหรือหน่วยงานของรัฐจะต้องกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะในฐานะผู้ปกครองแล้ว รัฐหรือหน่วยงานของรัฐต้องมีฐานะเหนือกว่าเอกชน วิธีการที่ใช้ในการก่อกำเนิดสัมพันธภาพก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ต่างๆ ให้เกิดกับเอกชนจึงเป็นวิธีการฝ่ายเดียวที่ไม่ต้องอาศัยความสมัครใจของเอกชนเลย เช่น การออกคำสั่ง การอนุมัติ เป็นต้น หากมีการฝ่าฝืนนิติสัมพันธ์ที่รัฐก่อกำเนิดขึ้นนั้น รัฐก็มีอำนาจและเอกสิทธิ์ที่จะบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งนั้นโดยไม่ต้อง

⁴ หนังสือที่ กค 0702/1453 ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2552

ตามหนังสือ กค 0702/10408 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2552

ฟังศาล เมื่อพิจารณากรณีดังกล่าวเป็นเรื่องที่ กฟผ. ซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 ออกคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เข้าไปใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อวางเสาไฟฟ้าแรงสูงตามแนวสายส่งเพื่อประโยชน์แก่สาธารณชนทั่วไป รวมทั้งการมีคำสั่งห้ามมิให้กระทำการต่างๆ ในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดโดยไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด ประชาชนผู้เป็นเจ้าของที่ดินไม่มีโอกาสที่จะแสดงเจตนาที่จะให้ใช้ที่ดินของตนแต่อย่างใด จึงมิใช่เกิดจากการทำนิติกรรมตามหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่เป็นเรื่องของคำสั่งทางปกครองที่ออกมาเพื่อประโยชน์แก่สาธารณะชน รัฐใช้อำนาจในการจำกัดสิทธิการใช้ที่ดินของราษฎรแต่เพียงฝ่ายเดียว ราษฎรไม่มีสิทธิในการเจรจาต่อรอง อีกทั้งต้องเสียผลประโยชน์จากการใช้ที่ดินของตนเพื่อประโยชน์สาธารณะ นอกจากเจ้าของที่ดินแล้วบุคคลผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นก็ต้องรับภาระหน้าที่ดังกล่าวไปด้วย รวมทั้ง กรณีการนำที่ดินไปเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินกับสถาบันการเงินต่างๆ การมีเสาไฟฟ้าแรงสูงอยู่บนที่ดินก็เป็นเหตุให้ที่ดินดังกล่าวเสื่อมราคาลงบางส่วน อันเป็นปัจจัยที่สถาบันการเงินนำมาประกอบในการวิเคราะห์การปล่อยจำนวนสินเชื่อที่มีจำนวนลดน้อยลงกว่าที่ควรจะได้รับสินเชื่อด้วย อีกทั้งการที่กรมสรรพากรวินิจฉัยวางแนวทางให้เจ้าพนักงานถือปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวย่อมส่งผลต่อภาระการเสียภาษีของราษฎรเจ้าของที่ดินที่ได้รับเงินจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตจำนวนมาก ดังนั้น จึงมีปัญหาคือต้องศึกษาว่า เงินค่าตอบแทนจากการใช้ที่ดินที่เจ้าของที่ดินได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย สมควรได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นเดียวกับกรณีเงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 42(17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2(29) ของกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร หรือมีลักษณะเป็นการจ่ายเงินเพื่อช่วยเหลือหรือชดเชยการต้องเสียประโยชน์ในที่ดินให้แก่เจ้าของตามความเป็นธรรมที่รัฐต้องจ่ายเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร หรือมีลักษณะทำนองเดียวกับเงินค่าสินไหมทดแทนเพื่อการละเมิดที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(13) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาถึงหลักทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไทย อำนาจของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย และทฤษฎี หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินค่าใช้ที่ดินเพื่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

2.2 เพื่อศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินค่าใช้ที่ดินที่ราษฎรได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

2.3 เพื่อสรุปถึงปัญหาและเสนอแนะเกี่ยวกับการปัญหาการตีความ รวมทั้งการปรับปรุงกฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

3. ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาเฉพาะกรณีประชาชนที่ได้รับคำสั่งทางปกครองของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยที่ใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิต พ.ศ. 2511 เข้าไปใช้ที่ดินเพื่อก่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงตามแนวเขต โดยประชาชนเหล่านั้นได้รับเงินค่าใช้ที่ดิน เงินได้ดังกล่าวสมควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่อย่างไร

4. สมมุติฐานของการศึกษา

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐได้อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ออกคำสั่งทางปกครองเข้าไปใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อก่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงตามแนวสายส่งที่กำหนดเพื่อจ่ายไฟให้การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค และการไฟฟ้านครหลวงเพื่อไปจำหน่ายไฟฟ้าให้แก่ประชาชน อันเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์แก่สาธารณชนทั่วไป โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด นิติสัมพันธ์ดังกล่าวจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ การที่รัฐจ่ายเงินค่าใช้ที่ดินแก่เจ้าของที่ดินนั้น เงินดังกล่าวสมควรได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

5. วิธีการศึกษา

ศึกษาโดยวิธีการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) ด้วยกระบวนการค้นคว้าและรวบรวมเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นตำรา หนังสือ บทความ คำพิพากษาศาลฎีกา คำพิพากษา/คำวินิจฉัยของศาลปกครองสูงสุดที่เกี่ยวข้อง และแนววินิจฉัยตอบปัญหาภาษีอากร

ของกรมสรรพากร อันเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ วิเคราะห์ สังเคราะห์ เรื่องต่างๆ เพื่อนำเสนอข้อสรุปที่เห็นว่า เหมาะสม ถูกต้องให้ปรากฏในการตอบปัญหาเกี่ยวกับการวิจัยได้

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

6.1 ได้ทราบถึงทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไทยอำนาจของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย และทฤษฎี หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินค่าใช้ที่ดินเพื่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

6.2 ได้ทราบถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินค่าใช้ที่ดินที่ราษฎรได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

6.3 สามารถสรุปถึงปัญหาและเสนอแนะเกี่ยวกับการปัญหาการตีความ รวมทั้งการปรับปรุงกฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหมาะสมยิ่งขึ้น

7. ผลการศึกษา

จากการศึกษาถึงปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการได้รับเงินค่าใช้ที่ดินที่ราษฎรได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ประกอบกับหลักการ แนวคิด ทฤษฎีต่างที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

7.1 เมื่อกล่าวถึงเรื่องกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินต่างๆ ของบุคคลนี้ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 อันเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศไทย ได้บัญญัติรับรองสิทธิในทรัพย์สินของปวงชนชาวไทยไว้ในหมวดที่ 3 ส่วนที่ 5 สิทธิในทรัพย์สินไว้เป็นหลักตามมาตรา 41 วรรคแรกว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้นี้อยู่เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...” ประกอบกับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติรับรองสิทธิของผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ ย่อมมีสิทธิในตัวทรัพย์สินดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1336⁵ ดังนี้

⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 “ภายในบังคับแห่งกฎหมาย เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย”

กรรมสิทธิ์ คือ ทรัพย์สินที่แสดงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สิน บุคคลอาจมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินทุกชนิด เว้นแต่ที่ดินซึ่งจะมีกรรมสิทธิ์ได้ก็ต่อเมื่อเป็นที่ดินมีโฉนด โฉนดตราจอง และตราจองที่ได้ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้วเท่านั้น ตามมาตรา 1336 ผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินมีสิทธิ ดังนี้

- มีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินนั้น แต่การใช้สอยนี้จะต้องอยู่ภายในขอบเขตของกฎหมายด้วย กล่าวคือ จะต้องไม่เป็นการใช้สิทธิทำความเสียหายเดือดร้อนให้แก่ผู้อื่น มิฉะนั้นย่อมต้องรับผิดชอบในการละเมิดต่อผู้อื่น รวมทั้งอาจต้องรับผิดชอบในทางอาญาด้วย

- มีสิทธิจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าด้วยวิธีขาย แลกเปลี่ยน สละกรรมสิทธิ์ หรือทำลาย แต่ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายเช่นกัน ตามมาตรา 1700 บุคคลใดจะจำหน่ายทรัพย์สินโดยมีข้อกำหนดห้ามมิให้ผู้รับประโยชน์โอนทรัพย์สินก็ได้ แต่ต้องมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งนอกจากผู้รับประโยชน์กำหนดไว้สำหรับเป็นผู้จะได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นสิทธิโดยเด็ดขาด หรือตามมาตรา 1701 ข้อกำหนดห้ามโอนนั้นจะกำหนดไว้ได้เพียงไม่เกิน 30 ปี หรือตลอดชีวิตผู้รับโอนเท่านั้น และตามมาตรา 1702 ข้อกำหนดห้ามโอนเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ซึ่งไม่อาจจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ได้ย่อมไม่มีผลบังคับ ถ้าไม่มีกฎหมายบัญญัติห้ามโอนไว้แล้ว ผู้ใดจะกำหนดการห้ามจำหน่ายทรัพย์สินของเจ้าของทรัพย์สินนั้นไว้หาได้ไม่ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 184/2502 วินิจฉัยว่า “พินัยกรรมที่มีข้อความห้ามมิให้แบ่งแยกทรัพย์ตามพินัยกรรมย่อมขัดต่อมาตรา 1336 และมาตรา 1363 ใช้บังคับมิได้”

- มีสิทธิได้ดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าจะเป็นครกผลธรรมดาหรือดอกผลนิตินัย เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5704/2540 “ตามสัญญาเช่าที่ดินระหว่างโจทก์จำเลยระบุว่า หากผู้เช่าไม่ชำระค่าเช่ายินยอมให้ผู้ให้เช่าบอกเลิกสัญญาเช่าได้ แต่ต้องบอกกล่าวเป็นหนังสือให้นำเงินค่าเช่ามาชำระ ถ้าผู้เช่าไม่ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำบอกกล่าวให้กรรมสิทธิ์ในอาคารที่ปลูกสร้างที่ปลูกสร้างตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ให้เช่า เมื่อจำเลยไม่ชำระค่าเช่า โจทก์ได้บอกกล่าวเป็นหนังสือให้จำเลยชำระค่าเช่าแก่โจทก์ จำเลยไม่ชำระตามเวลาที่กำหนดไว้ อาคารที่ปลูกสร้างลงบนที่ดินจึงเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ตามข้อสัญญาดังกล่าว มิใช่เป็นเรื่องเบี่ยงปรับ และด้วยอำนาจแห่งกรรมสิทธิ์โจทก์มีสิทธิได้ดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1336 โจทก์จึงมีสิทธิเรียกค่าเช่าในฐานะเป็นค่าเสียหายได้อีก”

- มีสิทธิติดตามเอาทรัพย์สินนั้นคืนจากผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ สิทธินี้เป็นสิทธิสำคัญอย่างยิ่งของเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอันที่จะติดตามและเอาทรัพย์สินของตนคืนโดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาล แต่ทั้งนี้ไม่หมายความว่าผู้อื่นจะต้องมีได้โต้แย้งสิทธินั้นอยู่ หากบุคคลอื่นโต้แย้ง

ว่าเรามีสิทธิที่จะยึดทรัพย์สินนั้นไว้ได้โดยชอบ เจ้าของกรรมสิทธิ์จะยื้อแย่งคืนโดยพลการย่อมไม่ได้ ในกรณีเช่นนี้ต้องใช้สิทธิทางศาลเพื่อเอาคืนทรัพย์สินนั้น แต่การฟ้องใช้สิทธิติดตามเอาคืนคืนจากผู้ใดต้องปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นยังคงอยู่ในความครอบครองของผู้นั้น ทั้งนี้ ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 9375/2539 “การที่โจทก์ใช้สิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิยึดถือไว้ตามประมวลกฎหมายมาตรา 1336 นั้นไม่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยอายุความ”

การใช้สิทธิติดตามเอาคืนซึ่งทรัพย์สินนั้น ผู้ใช้สิทธิฟ้องคดียังคงเป็นเจ้าของอยู่ในขณะใช้สิทธินั้น หากโอนกรรมสิทธิ์ไปให้บุคคลอื่นก่อนแล้วย่อมไม่มีอำนาจฟ้อง และจะกระทำได้จากบุคคลผู้ที่ยึดถือทรัพย์ไว้เท่านั้น หากผู้ใดได้รับทรัพย์สินไว้แต่ได้โอนต่อไปแล้วผู้นั้นไม่ต้องรับผิดชอบต่อเจ้าของทรัพย์สิน

- มีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย สิทธินี้ก็เป็นสิทธิอันสำคัญอีกประการหนึ่งของกรรมสิทธิ์ การสอดแทรกเข้าเกี่ยวข้องโดยมิชอบด้วยกฎหมายของผู้อื่นนั้นส่วนใหญ่เกิดจากการทำละเมิด เช่น ทำขายคาหรือกันสาตรุกล้ำเข้ามาในที่ดินของบุคคลอื่น การป้องกันสิทธิหรือขัดขวางนี้ถ้ากระทำลงพอสมควรแก่เหตุและมีได้ใช้กำลังขัดขวางเกินกว่าความจำเป็นในอันที่จะป้องกันขัดขวางแล้วย่อมไม่ต้องรับผิดชอบดังเช่นที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 449 มาตรา 452 นอกจากนี้แม้ในทางอาญาก็ยังคงได้รับความคุ้มครองตามมาตรา 68 แห่งประมวลกฎหมายอาญาอีกด้วย

นอกจากนี้การใช้สิทธิในทรัพย์สินของบุคคลนั้น จะต้องไม่ทำความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้อื่นดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 1337⁶ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นเรื่องที่บุคคลใช้สิทธิของตนเองไม่ว่าจะเป็นกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิอื่นใด แต่เป็นเหตุให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์อื่นได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินสมควรกว่าเหตุ อันเข้าลักษณะเป็นการทำละเมิดอย่างหนึ่ง แต่เป็นการละเมิดในลักษณะพิเศษที่มุ่งคุ้มครองเฉพาะเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น และให้สิทธิพิเศษแก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ในอันที่จะปิดเป่าความเสียหายหรือเดือดร้อนให้สิ้นไปได้นอกเหนือจากวิธีการเรียกค่าสินไหมทดแทนตามลักษณะละเมิดทั่วไป ผู้ที่จะได้รับความคุ้มครองตามมาตรานี้ต้องเป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ผู้ใช้

⁶ “บุคคลใดใช้สิทธิของตนเป็นเหตุให้เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ได้รับความเสียหายหรือเดือดร้อนเกินกว่าที่ควรคิดหรือคาดหมายได้ว่าจะเป็นไปตามปกติและเหตุอันควรในเมื่อเอาสภาพและตำแหน่งที่อยู่แห่งทรัพย์สินนั้นมาคำนึงประกอบไว้ ทว่าเจ้าของอสังหาริมทรัพย์มีสิทธิจะปฏิบัติเพื่อป้องกันความเสียหายหรือเดือดร้อนนั้นให้สิ้นไป ทั้งนี้ ไม่ลบล้างสิทธิที่จะเรียกเอาค่าทดแทน”

สิทธิตามมาตรานี้จะกระทำโดยสุจริตหรือไม่ หรือกระทำเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณชนหรือไม่ ไม่สำคัญ หากก่อให้เกิดความเสียหายเดือดร้อนเข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาแล้วย่อมต้องรับผิดชอบ

จากหลักกฎหมายที่กล่าวถึงนี้ เมื่อนำมาศึกษากับปัญหาที่ศึกษากรณี การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จัดตั้งขึ้นตราพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 เป็นหน่วยงานของรัฐมีหน้าที่ในการผลิต จัดให้ได้มา จัดส่งหรือจำหน่ายพลังงานไฟฟ้าตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 เพื่อนำไปจำหน่ายให้ประชาชนได้ใช้ประโยชน์อันเป็นภารกิจบริการสาธารณะที่รัฐต้องจัดหาตามความต้องการของประชาชน ได้ออกประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้าแรงสูงเพื่อจัดส่งกระแสไฟฟ้าให้แก่การไฟฟ้านครหลวง การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค เพื่อนำไปจำหน่ายแก่ประชาชนอันเป็นประโยชน์ส่วนรวม ในการส่งและจำหน่ายไฟฟ้ามีอำนาจเดินสายส่งไฟฟ้าไปได้ เหนือ ตามหรือข้ามพื้นที่ของบุคคลใด ปักหรือตั้งเสาสถานีไฟฟ้าย่อยหรืออุปกรณ์อื่นลงในหรือบนพื้นที่ของบุคคลใดซึ่งมิใช่เป็นที่ตั้งโรงเรือน รือถอนทำลายสิ่งอื่นที่สร้างขึ้นหรือทำขึ้น หรือทำลาย หรือตัดฟัน ตัดต้น กิ่ง หรือรากของต้นไม้หรือพืชผลในเขตเดินสายไฟฟ้า โดยการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยต้องจ่ายเงินค่าทดแทนตามความเป็นธรรมแก่เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิอื่น อันเป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511⁷ ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งสิทธิในทรัพย์สินของเจ้าของหรือผู้

⁷พระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 มาตรา 29 “ในการส่งและการจำหน่ายพลังงานไฟฟ้า ให้ กฟผ. มีอำนาจ

(1) เดินสายส่งไฟฟ้าหรือสายจำหน่ายไฟฟ้าไปได้ เหนือ ตามหรือข้ามพื้นดินของบุคคลใด ปักหรือตั้งเสา สถานีไฟฟ้าย่อยหรืออุปกรณ์อื่น ลงในหรือบนพื้นดินของบุคคลใดซึ่งมิใช่เป็นที่ตั้งโรงเรือน

(2) ประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้าเพื่อประโยชน์แห่งความปลอดภัยในการส่งพลังงานไฟฟ้า โดยประกาศไว้ ณ ที่ว่าการอำเภอแห่งท้องที่ซึ่งที่ดินนั้นตั้งอยู่ และจัดทำเครื่องหมายแสดงไว้ในที่ที่ประกาศกำหนดเขตนั้นตามสมควร

(3) รื้อถอนโรงเรือนหรือทำลายสิ่งอื่นที่สร้างขึ้นหรือทำขึ้น หรือทำลาย หรือตัดฟัน ตัดต้น กิ่ง หรือรากของต้นไม้หรือพืชผลในเขตเดินสายไฟฟ้า

ก่อนที่จะดำเนินการตาม (1) หรือ (3) ให้ กฟผ. แจ้งเป็นหนังสือให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องทราบ เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินนั้นอาจยื่นคำร้องแสดงเหตุที่ไม่สมควรทำเช่นนั้น ไปยังคณะกรรมการเพื่อวินิจฉัยภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการให้เป็นที่สุด”

ครอบครองทรัพย์สินที่อยู่ในเขตเดินสายไฟฟ้าตามประกาศดังกล่าว เป็นเหตุให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการการดังกล่าว ไม่อาจใช้สอยประโยชน์ในทรัพย์สินของตนโดยปกติสุขได้ ดังนี้

- ราษฎรผู้มีกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในที่ดิน ถูก การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เข้าไปรบกวนการถือกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองโดยปกติสุข ด้วยการเข้าไปใช้ที่ดินของบุคคลเหล่านั้นเป็นที่ตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง โดยไม่มีระยะเวลาที่กำหนดแน่นอน

- อาจมีการรื้อถอนโรงเรือน หรือตัดฟันทำลายต้นไม้ หรือพืชต่างๆ ที่อยู่ในเขตเดินสายไฟฟ้า อันเป็นการทำให้เสียหายซึ่งทรัพย์สินของราษฎรเจ้าของที่ดินนั้นๆ

- นอกจากนี้ยังถูกจำกัดสิทธิการใช้ที่ดิน บริเวณที่เป็นที่ตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงที่อยู่ในที่ดินของตนตามแนวเขตและระยะที่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด เช่น ห้ามปลูกสร้างหรือทำขึ้นซึ่งอาคาร โรงเรือน บ้านพักผู้อาศัยในเขตเดินสายไฟฟ้า เป็นต้น ซึ่งหากมีความจำเป็นต้องขออนุญาตจาก การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ก่อน ซึ่งขัดต่อหลักการของการมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินของตนที่บัญญัติไว้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 ผลการศึกษาตามสมมติฐานสรุปดังนี้

(1) ผลการศึกษาเรื่องการรอนสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พบว่า เป็นเรื่องที่มีการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดบริการสาธารณูปโภคให้แก่ประชาชนมิได้อยู่ในฐานะผู้มีสิทธิเหนือทรัพย์สินหรือเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นมาก่อนหรือในขณะทำนิติกรรมระหว่างผู้ซื้อผู้ขายแต่อย่างใด แต่ได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายที่มีอยู่เข้าไปบังคับใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงซึ่งประชาชนมิได้สมัครใจหรือยินยอมด้วยความสมัครใจ การกระทำดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจของรัฐเพียงฝ่ายเดียว มิได้อยู่บนพื้นฐานเสรีภาพของการแสดงเจตนา แต่อยู่บนพื้นฐานของความไม่เท่าเทียมกันของฝ่ายปกครองและฝ่ายผู้อยู่ภายใต้อำนาจปกครอง การใช้อำนาจของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยดังกล่าว มีลักษณะเป็นการบังคับใช้อำนาจที่ตนมีอยู่ตามกฎหมายเข้าไปทำให้ทรัพย์สินนั้นตก

มาตรา 30 “ให้ กฟผ. จ่ายเงินค่าทดแทนตามความเป็นธรรมแก่เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิอื่นในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) การใช้ที่ดินปักหรือตั้งเสาเพื่อเดินสายส่งไฟฟ้าหรือสายจำหน่ายไฟฟ้า
- (2) การใช้ที่ดินปักหรือตั้งสถานีไฟฟ้าย่อยหรืออุปกรณ์อื่น
- (3) การใช้ที่ดินที่ประกาศกำหนดเป็นเขตเดินสายไฟฟ้า
- (4) การกระทำตามมาตรา 29 (3)...”

อยู่ในบังคับแห่งสิทธิตามกฎหมายซึ่งเป็นเหตุให้เกิดความเสื่อมความเหมาะสมแก่การที่เจ้าของทรัพย์สินนั้นจะใช้ประโยชน์หรือเสื่อมความสะดวกในการใช้สอย หรือเสื่อมประโยชน์อันจะพึงได้ แต่ทรัพย์สินนั้น และซึ่งผู้ซื้อหาได้รู้ในเวลาซื้อขายไม่ จึงเข้าลักษณะเป็นการรอนสิทธิตามหลักประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 475 และมาตรา 479⁸ ตามที่กรมสรรพากรวินิจฉัยตีความไว้

(2) ผลศึกษากรณีการใช้อำนาจของ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ พบว่า ในการดำเนินการจัดส่งกระแสไฟฟ้านั้น มีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้า เพื่อส่งกระแสไฟฟ้าไปยังสถานีไฟฟ้าต่างๆ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จึงอาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 29⁹ ประกอบพระราชบัญญัติ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 มาตรา 29 ประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้า โดยกำหนดแนวกว้างยาวของสายส่งไฟฟ้าไว้อย่างชัดเจน การกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้าดังกล่าว ย่อมต้องรูกล้ำเข้าไปในที่ดินของราษฎรตามแนวสายส่งที่กำหนด การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย มีอำนาจเดินสายส่งไฟฟ้าหรือสายจำหน่ายไฟฟ้าไปได้เหนือ ตามหรือข้ามที่ดินของบุคคลใด หรือปักตั้งเสาไฟฟ้าหรืออุปกรณ์อื่นลงบนที่ดิน ซึ่งมีใช้เป็นที่ตั้งของโรงเรือน ตามมาตรา 29 (1) นอกจากนี้ยังมีอำนาจในการประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้า เพื่อประโยชน์แห่งความปลอดภัยในการส่งพลังงานไฟฟ้า เช่น การห้ามมิให้เจ้าของที่ดินปลูกสร้างหรือทำขึ้น ซึ่งอาคาร โรงเรือน บ้านพักอาศัย ในเขตเดินสายไฟฟ้า ตามที่กำหนด เป็นต้น ตามมาตรา 29 (2) อีกทั้ง ยังมีอำนาจในการรื้อถอนโรงเรือน หรือทำลายสิ่งอื่นที่สร้างขึ้น หรือทำขึ้น หรือทำลาย หรือตัดใบ ตัดต้น กิ่ง หรือรากของต้นไม้ หรือพืชผลในเขตเดินสายไฟฟ้าตามมาตรา 29 (3) ซึ่งก่อนที่จะดำเนินการตามมาตรา 29(1) หรือ (3) ให้ การไฟฟ้าฝ่าย

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 475 “หากว่ามีบุคคลผู้ใดมาก่อนการรบกวนขัดสิทธิของผู้ซื้อในอันจะครอง ทรัพย์สินโดยปกติสุข เพราะบุคคลผู้นั้นมีสิทธิเหนือทรัพย์สินที่ได้ซื้อขายกันนั้นอยู่ในเวลาซื้อขาย ก็ดี เพราะความผิดของผู้ขายก็ดี ท่านว่าผู้ขายจะต้องรับผิดชอบในผลอันนั้น”

มาตรา 479 “ถ้าทรัพย์สินซึ่งซื้อขายกันหลุดไปจากผู้ซื้อทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เพราะเหตุการรอนสิทธิที่ดี หรือว่าทรัพย์สินนั้นตกอยู่ในบังคับแห่งสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดซึ่ง เป็นเหตุให้เสื่อมราคา หรือเสื่อมความเหมาะสมแก่การที่จะใช้ หรือเสื่อมความสะดวกในการ ใช้สอย หรือเสื่อมประโยชน์อันจะพึงได้แต่ทรัพย์สินนั้น และซึ่งผู้ซื้อหาได้รู้ในเวลาซื้อขาย ไม่ก็ดี ท่านว่าผู้ขายต้องรับผิดชอบ”

⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 29 “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้...”

ผลิตแห่งประเทศไทย แจ้งเป็นหนังสือให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องทราบ เจ้าของหรือทรัพย์สินนั้นอาจยื่นคำร้องแสดงเหตุผลที่ไม่สมควรทำเช่นนั้นไปยังคณะกรรมการเพื่อวินิจฉัยภายในกำหนดสามสิบวันตั้งแต่วันที่ได้รับหนังสือ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการให้เป็นที่สุด

การที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย มีหนังสือแจ้งไปยังเจ้าของที่ดินหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ ตามมาตรา 29 (1) หรือ (3) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 นั้น หนังสือดังกล่าวได้ออกโดยผู้มีอำนาจของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁰ ซึ่งคำสั่งดังกล่าวว่าการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 29 (1)(2)(3) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 เข้าไปใช้ที่ดินของราษฎรเพื่อตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง การประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้า รวมทั้งการทำลายหรือถอนโรงเรือน หรือตัดต้นไม้ต่างๆ ของราษฎรเจ้าของที่ดินนั้นเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลกระทบต่อสภาพแห่งทรัพย์สินของเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่อยู่ในเขตเดินสายไฟฟ้าตามประกาศที่ไม่อาจใช้สอยประโยชน์ในทรัพย์สินของตนได้โดยปกติสุข หนังสือแจ้งเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินตามมาตรา 29 วรรคท้ายและประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้าตามมาตรา 29(2) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติทางการปกครอง พ.ศ. 2539

(3) ผลการวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับการได้รับค่าใช้ที่ดิน ดังนี้

(3.1) เงินค่าใช้ที่ดินที่ได้รับมีลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ สรุปได้ว่าตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 กำหนดให้

¹⁰พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 “ในพระราชบัญญัตินี้...

คำสั่งทางปกครอง" หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

"กฎ" หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยมุ่งหมายแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ..."

การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จ่ายเงินค่าทดแทนตามความเป็นธรรมแก่เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิอื่น เมื่อการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จ่ายเงินค่าตอบแทนการใช้ที่ดินในกรณีดังกล่าวข้างต้น ให้แก่เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิอื่น บุคคลใดบุคคลหนึ่งแล้วแต่กรณี เงินที่บุคคลเหล่านั้นได้รับจึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร¹¹ ที่เกิดจากการอื่น ๆ นอกเหนือจากที่ระบุไว้ตามมาตรา 40 (1) – (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 หรือตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

(3.2) เงินค่าทดแทนที่ผู้มีเงินได้ได้รับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยสมควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่

(3.2.1) ศึกษาเปรียบเทียบกับกรณีเวนคืนที่ดินตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 พบว่า การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ได้อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิต พ.ศ. 2511 มาตรา 29 เข้าไปใช้ที่ดินของราษฎรเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้มีสิทธิครอบครองเท่านั้น มิได้มีการออกกฎหมายเวนคืนเพื่อเรียกเอาที่ดินคืนตามกฎหมายกลับมาเป็นของรัฐตามพระราชบัญญัติ ว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 แต่อย่างใด กรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือสิทธิครอบครองที่ดินยังคงเป็นของเจ้าของอยู่เช่นเดิม ลักษณะการใช้อำนาจของ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ดังกล่าวจึงไม่เข้าลักษณะการเวนคืนตามกฎหมายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ.2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (29)¹² แต่อย่างใด

¹¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย...

¹² มาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...(17) เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง...” ประกอบกับกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรข้อ 2(29) “เงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ทั้งนี้เฉพาะที่ดินที่ต้องเวนคืน และอสังหาริมทรัพย์อื่นบนที่ดินที่ต้องเวนคืน”

(3.2.2) ศึกษาเปรียบเทียบกับคำทดแทนเพื่อการละเมิดตามมาตรา

42(13) แห่งประมวลรัษฎากร¹³ พบว่า การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ได้อำนาจอำนาจตาม มาตรา 29 (1)(2)(3) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 เข้าไป ใช้ที่ดินของราษฎรโดยไม่ต้องรอให้มีการยินยอมจากเจ้าของกรรมสิทธิ์หรือผู้มีสิทธิครอบครอง เพื่อใช้เป็นที่ตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง การประกาศกำหนดเขตเดินสายไฟฟ้า รวมทั้งการทำลายรื้อถอน โรงเรือน หรือตัดต้นไม้ต่างๆ ของราษฎรเจ้าของที่ดินนั้น เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของ เจ้าหน้าที่ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งทรัพย์สินของเจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่อยู่ใน เขตเดินสายไฟฟ้าตามประกาศที่ไม่อาจใช้สอยประโยชน์ในทรัพย์สินของตนได้โดยปกติสุข แม้ว่าจะ เป็นการเข้าไปใช้อำนาจบังคับเพียงฝ่ายเดียวอันก่อให้เกิดความเสียหายต่อทรัพย์สิน และ ขัดขวางการใช้สอยทรัพย์สินอย่างปกติก็ตาม ก็หาใช่เป็นการกระทำโดยละเมิดอันเกิดจากการ กระทำที่ปราศจากอำนาจตามกฎหมาย การกระทำความดังกล่าวจึงมิใช่การกระทำละเมิดต่อราษฎร เจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือผู้มีสิทธิครอบครอง ดังนั้นเงินที่เจ้าของที่ดินได้รับเป็นค่าใช้ที่ดิน ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติฯ ดังกล่าว จึงมิใช่ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด จึงไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด

(3.2.3) การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (10)

แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴ พบว่า การกระทำการของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นการใช้อำนาจของรัฐเพียงฝ่ายเดียวบังคับใช้ที่ดินของประชาชน รัฐใช้อำนาจในการจำกัดสิทธิแต่เพียงฝ่ายเดียว ประชาชนไม่มีสิทธิแสดงเจตนาต่อรอง จึงมิใช่เกิดจากการทำนิติกรรมตามหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่เป็นเรื่องของคำสั่งทางปกครองที่ออกมาเพื่อประโยชน์แก่สาธารณะชน รัฐใช้อำนาจในการจำกัดสิทธิการใช้ที่ดินของราษฎรแต่เพียงฝ่ายเดียว อีกทั้งประชาชนต้องเสียสละประโยชน์จากการใช้ที่ดินของตนเพื่อประโยชน์สาธารณะ นอกจากเจ้าของที่ดินแล้วบุคคลผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้นก็ต้องรับภาระหน้าที่ดังกล่าวไปด้วย รวมทั้ง กรณีการนำที่ดินไปเป็นหลักประกันการกู้ยืมเงินกับสถาบันการเงินต่างๆ การมีเสาไฟฟ้าแรงสูงอยู่บนที่ดินก็เป็นเหตุให้สถาบันการเงินนำมาเป็นปัจจัยในการวิเคราะห์การปล่อยจำนวนสินเชื่อ

¹³ มาตรา 42 “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัย หรือการฌาปนกิจสงเคราะห์”

¹⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 42 “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้... (10) เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี”

น้อยลงด้วย ประชาชนผู้ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินหรือผู้มีสิทธิครอบครองย่อมตกอยู่ในฐานะผู้เสียหาย ที่ได้รับความความเสียหายที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เพราะเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของ หน่วยงานทางปกครองของรัฐ อีกทั้ง เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัตินิยาม ความหมายของคำว่า “การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้โดยชัดแจ้ง เมื่อพิจารณาตาม ความหมายตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายไว้ว่า

“อุปการะ” หมายความว่า ความช่วยเหลือเกื้อกูล ความ
อดทน

“หน้าที่” หมายความว่า กิจการหรือการประพฤติดุที่ซึ่งต้องทำ
ความช่วยเหลือหรืออดทนเพื่อความถูกต้อง

“ธรรมจรรยา” หมายความว่า การประพฤติดุที่ธรรม

“การอุปการะตามหน้าที่ธรรมจรรยา” จึงหมายถึง เป็น
กิจการหรือการประพฤติดุที่ซึ่งต้องทำความช่วยเหลือหรืออดทนเพื่อความถูกต้อง ดังนั้น เงินค่า
ทดแทนที่กำหนดไว้ตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิต พ.ศ.2511 บังคับให้
การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ต้องจ่ายค่าทดแทนตามความเสียหายในอัตราที่กำหนดให้แก่
ราษฎรผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหาย จึงเป็นกิจการหรือการประพฤติดุที่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่ง
ประเทศไทย ต้องให้ความช่วยเหลือหรืออดทนเพื่อความถูกต้อง เป็นธรรม อันเป็นการอุปการะ
ตามหน้าที่ธรรมจรรยาที่รัฐพึงกระทำต่อราษฎรผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการกระทำของ
รัฐ เงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.
2511 จึงเป็นเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเรื่อง
ทำนองนี้กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยว่า เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา
42(10) ไว้หลายกรณี เช่น กรณีในปี 2523 กองพลทหารม้าที่ 1 ค่ายพ่อบุณผาเมือง ได้เข้าไปทำ
การก่อสร้างสถานที่ราชการของกองพลขึ้นในที่ดินของประชาชน โดยมีได้เวนคืนหรือยกเลิกถอด
ถอนสภาพที่ดินเพียงแต่อ้างว่าอำเภอเมืองเพชรบูรณ์แจ้งให้กองพลทราบว่าเป็นที่ดิน
สาธารณประโยชน์ประเภทเลี้ยงสัตว์สาธารณะให้กองพลใช้ที่ดิน¹⁵ หรือกรณีในการจัดตั้ง
มหาวิทยาลัยอุบลราชธานี จังหวัดอุบลราชธานี ได้กันที่สาธารณประโยชน์ของแผ่นดินหรือที่
หลวงเพื่อจัดตั้งมหาวิทยาลัย แต่ที่ดินดังกล่าวราษฎรได้เข้าทำประโยชน์อยู่ก่อนแล้ว เพื่อ

¹⁵ หนังสือที่ กค 0802(ก)/1016 ลงวันที่ 19 มกราคม 2536

ช่วยเหลือราษฎรที่ได้รับความเดือดร้อนและขาดประโยชน์ที่จะได้รับจากที่ดิน มหาวิทยาลัยฯ จึงจ่ายเงินค่าทดแทนหรือค่าทำขวัญให้โดยเรียกเงินนั้นว่า เงินค่าชดเชย¹⁶ เป็นต้น

7.2 ผลการวิเคราะห์หลักการตีความตามที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยวางทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีตามกรณีศึกษากับหลักการตีความกฎหมายมหาชน พบว่า กฎหมายการคลังและการภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนภายในที่กำหนดสถานะและนิติสัมพันธ์ในรัฐ ดังนั้น การวินิจฉัยตีความจึงต้องเป็นไปตามหลักกฎหมายมหาชนและหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรอันได้แก่

(1) กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนและเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใดจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวโดยสรุปก็คือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดย เคร่งครัด”

(2) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ กล่าวคือ การตีความกฎหมายภาษีอากรนอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้วยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วย เหตุที่การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บภาษีจะกระทำต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชนตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal) เมื่อการเก็บภาษีมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย

(3) การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ นอกจากกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัดโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomie du droit fiscal) ด้วย หลักความเป็นเอกเทศของ

¹⁶ หนังสือที่ กค 0802/03372 ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2538

กฎหมายภาษีอากรคือหลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(4) การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 “โจทก์เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนที่ประเทศเบลเยียม เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย มีลักษณะเป็น 2 เอกเทศสัญญารวมอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน คือ สัญญาซื้อขาย (เครื่องมือวัสดุอุปกรณ์) และสัญญาจ้างทำของ (ก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายโทรศัพท์) แยกราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายออกจากสินจ้าง ตรงตามเจตนาของคู่สัญญา มีผลบังคับใช้ได้ ไม่มีกฎหมายห้ามขณะโจทก์ทำสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือวัสดุอุปกรณ์) โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ผู้ขายอยู่ต่างประเทศ ส่งมอบสินค้าที่ทำเรือต่างประเทศ ซื้อขายตามราคา ซี.ไอ.เอฟ. ผู้ซื้อส่งเงินไปชำระแก่ผู้ขายที่ต่างประเทศและรับผิดชอบอากรขาเข้า ถือว่าโจทก์ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย รายรับตามสัญญาซื้อขายไม่ใช่กำไรจากกิจการที่โจทก์ได้รับผ่านสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามข้อตกลงเรื่องการเก็บภาษีซ้อน และเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินภาษี กรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

สำหรับกิจการตามสัญญาจ้างทำของ(ก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายโทรศัพท์) นั้น การที่โจทก์มีที่ตั้งโครงการหรือโครงการประกอบติดตั้งอุปกรณ์ในประเทศไทย เกินกว่า 6 เดือน ถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ ตามนัยมาตรา 71 (1) และถือว่ากรณีเป็นการจำหน่ายเงินกำไรจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่ง ประมวลรัษฎากร”

ตามคำพิพากษาศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) ซึ่งเป็นหลักกฎหมายเอกชนมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน จึงมีปัญหาว่าศาลฎีกาวินิจฉัยว่าสัญญาระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือบริษัท ทีโอที คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) มี 2 สัญญาตามเจตนาของคู่สัญญา คือ สัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ทางโทรศัพท์สัญญาหนึ่ง และสัญญารับเหมาก่อสร้างและติดตั้งเครือข่ายชุมสายโทรศัพท์ซึ่งเป็นสัญญาจ้างทำของอีกสัญญาหนึ่ง เป็นคำวินิจฉัยที่ถูกต้องหรือไม่

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนานั้นเป็นหลักกฎหมายเอกชนที่ให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ ถ้าสัญญานั้นไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่นำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนามาใช้คือ บทบัญญัติตามมาตรา 150 ที่ว่า “การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมาย เป็นการพันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ” มาตรา 152 ที่ว่า “การใดเป็นการแตกต่างกับบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้ามีใช้กฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบ เรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นไม่เป็นโมฆะ” และมาตรา 368 ที่ว่า “สัญญานั้นทานให้ตีความไปตามความประสงค์ในทางสุจริตโดยพิเคราะห์ถึงปกติ ประเพณีด้วย”

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาดังกล่าวเดิมรัฐหรือสังคมเข้ามาควบคุมน้อยมาก แต่ในปัจจุบันรัฐหรือสังคมเข้ามาควบคุมมากขึ้นเพื่อมิให้คู่สัญญาทำสัญญาที่มีผลกระทบต่อรัฐหรือสังคม เช่น การห้ามมิให้ทำสัญญาอนุญาตให้ผู้อื่นใช้ลิขสิทธิ์ โดยมีเงื่อนไขในลักษณะที่เป็น การจำกัดการแข่งขันโดยไม่เป็นธรรม หรือการห้ามมิให้ทำสัญญาที่มีข้อสัญญาอันไม่เป็นธรรม ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540 ดังนั้น ในปัจจุบันหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาจึงเริ่มเสื่อมลงหันไปสู่แนวโน้มทางรัฐหรือสังคมมากขึ้น

(5) การตีความคำที่กฎหมายภาษาอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

(6) การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ กรณีใดมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การตีความไว้โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น

นอกจากนี้การตีความกฎหมายภาษาอากรควรคำนึงถึงหลักการภาษาอากรที่ดี 4 ประการของ Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสก็อตแลนด์ที่เขียนไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ด้วย ได้แก่ 1. หลักความเป็นธรรม 2. หลักความแน่นอน 3. หลักความสะดวก และ 4. หลักความประหยัด ทั้งควรคำนึงถึงหลักการอ่านวยรายได้ หลักความยืดหยุ่น หลักประสิทธิภาพในการบริหารที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันด้วย ดังนั้น การที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยตีความว่า เงินค่าตอบแทนที่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จ่ายให้แก่ราษฎร ไม่ใช่เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะตามหน้าที่ธรรมจรรยา จึงไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเรื่องที่ไม่อาจอ่านวยความเป็นธรรมแก่ราษฎรผู้ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยดังกล่าว เป็นการวินิจฉัยตีความที่ไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์

ของฝ่ายนิติบัญญัติที่ต้องการให้มีการเยียวยาความเสียหายแก่ประชาชนผู้ซึ่งได้รับผลกระทบหรือความเสียหายจากการที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายเพื่อให้บรรลุถึงประโยชน์สาธารณะ การวินิจฉัยตีความดังกล่าวยังเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการกระทำของหน่วยงานของรัฐ นอกจากนี้ยังเป็นการตีความไปในทางที่เกิดผลผิปกติโดยไม่คำนึงถึงหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ได้แก่ หลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอน ดังนั้น การวินิจฉัยตีความตามกรณีศึกษาของกรมสรรพากรจึงไม่เป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายมหาชนและหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

8. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาสรุปได้ว่า การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐได้อาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ.2511 ออกคำสั่งทางปกครองเข้าไปใช้ที่ดินของประชาชนเพื่อวางเสาไฟฟ้าแรงสูงตามแนวสายส่งที่กำหนดเพื่อจ่ายไฟให้การไฟฟ้าส่วนภูมิภาค และการไฟฟ้านครหลวงเพื่อไปจำหน่ายไฟฟ้าให้แก่ประชาชน อันเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์แก่สาธารณชนทั่วไป โดยไม่มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุด นิติสัมพันธ์ดังกล่าวจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะ การที่รัฐจ่ายเงินค่าใช้ที่ดินแก่เจ้าของที่ดินนั้นเงินดังกล่าวสมควรได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42(10) แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดี เพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีศึกษานี้ ควรดำเนินการดังนี้

8.1 การวินิจฉัยตีความข้อกฎหมายภาษีอากรที่จะเป็นการปกป้องคุ้มครองสิทธิของประชาชนตามรัฐธรรมนูญเป็นสิ่งสำคัญที่สุด อาจเรียกอย่างง่าย ๆ ว่า อรรถธรรมใดที่ควรเสียภาษีก็ควรวินิจฉัยให้เสียภาษีหรืออรรถธรรมใดที่ควรได้รับการยกเว้นภาษีก็ควรวินิจฉัยให้ยกเว้น โดยคำนึงถึงหลักกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด การเก็บภาษีแม้จะทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนและเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ฉะนั้น การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในพฤติการณ์ใดจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้เก็บได้ หากตัวบทกฎหมายที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ เพราะในระบบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การเก็บภาษีจะกระทำต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจาก

ประชาชนหรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากการอนุมัติของประชาชนหรือปวงชนตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal) เมื่อการเก็บภาษีมาจากการตกลงยินยอมของประชาชน การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร คือ หลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจตราบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป การตีความคำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจะต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้ การตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้ โดยเฉพาะก็ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น การวินิจฉัยที่จะสร้างภาระให้แก่ประชาชนหรือตีความไปในทางที่เกิดผลผิดปกติ ไม่คำนึงถึงหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ได้แก่ หลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอนไม่ได้ เช่นเดียวกับกรณีศึกษา เมื่อคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 มาตรา 30 เงินค่าทดแทนที่จ่ายให้แก่ราษฎรเจ้าของทรัพย์สินที่การไฟฟ้าเข้าไปใช้ หรือทำลาย หรือ มีข้อห้ามใช้ทรัพย์สินโดยปกติสุข นั้น มีเจตนาเพื่อทดแทน เยียวยา ความเดือดร้อนเสียหายที่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย กระทำ โดยมุ่งผลประโยชน์ส่วนรวมเป็นสำคัญ การที่หน่วยงานของรัฐได้จ่ายเงินค่าใช้ที่ดินดังกล่าวยอมเป็นการที่รัฐให้การอุปการะตามหน้าที่ธรรมจรรยาแก่ประชาชนของตนจึงควรได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

8.2. เพื่อความชัดเจนป้องกันมิให้เกิดกรณีที่ต้องวินิจฉัยตีความจึงมีความจำเป็นที่จะต้องบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้เป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจน จึงเห็นควรดำเนินการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังนี้

(1) ควรปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ความว่า

“มาตรา 30 ตริ เงินค่าทดแทนความเป็นธรรมที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือผู้ทรงสิทธิอื่นได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยตามมาตรา 30 ให้ได้รับการยกเว้นภาษีอากรตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรกำหนดไว้”

(2) กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานที่มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่บัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร ควรอาศัยอำนาจตามมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีอากรความว่า

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่...) พ.ศ.... “ให้ยกเว้นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหมวด 3 ส่วน 2 สำหรับผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยตามมาตรา 30 ตรี แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2511 ทั้งนี้ สำหรับเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่.....เป็นต้นไป ”

9. บรรณานุกรม

หนังสือ

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. 2555 ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้ว
การพิมพ์

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. 2552. **หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน ว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย.**

กรุงเทพฯ: โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
วิญญูชน

_____. 2555. **หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน.** กรุงเทพฯ; โครงการตำราและสื่อการสอน
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.วิญญูชน

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. 2552. **การคลัง ว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย.** กรุงเทพฯ:
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

จิต เศรษฐบุตร. 2548. **หลักกฎหมายแพ่งลักษณะหนี้** แก้ไขเพิ่มเติมโดย รศ.ดร.ดาราวรร
ธนะวัฒน์. พิมพ์ครั้งที่ 15 .กรุงเทพฯ; มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ชาญชัย แสวงศักดิ์. 2542. **องค์การมหาชน.** กรุงเทพฯ : นิติธรรม

_____. 2547. **คำอธิบายกฎหมายปกครอง.** กรุงเทพฯ : วิญญูชน

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. 2552. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร.** กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษา
กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา

นันทวัฒน์ บรมานันท์. 2552. **หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ.** พิมพ์ครั้งที่ 4.
กรุงเทพฯ : วิญญูชน

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ . 2538. **กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและหลักนิติวิธี .** กรุงเทพฯ : นิติธรรม

-2550. กฎหมายมหาชนเล่ม 2 การแบ่งแยกกฎหมายมหาชน-เอกชน และ
พัฒนาการของกฎหมายมหาชนในประเทศไทย. กรุงเทพฯ; จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
บัญญัติ สุชีวะ ปรับปรุงโดยไพโรจน์ วายุภาพ .2552. คำอธิบายกฎหมายลักษณะทรัพย์ .
กรุงเทพฯ : เนติบัณฑิตยสภา
- ประพนธ์ ศาตะมาน และไพจิตร ปุณฺณพันธ์ . 2545 .คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ลักษณะซื้อขายพร้อมด้วยภาคผนวกบทความพิเศษ บทบัญญัติลักษณะ
ขายฝากตามกฎหมายใหม่ที่ผิดพลาด. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพฯ : นิติบรรณาการ
ปริดี เกษมทรัพย์ .2541. นิติปรัชญา.พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ :โรงพิมพ์เดือนตุลา
ไพท เอกจริยกร. 2547. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ลักษณะซื้อขาย
แลกเปลี่ยน ให้. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ : วิญญูชน
- ไพจิตร โรจนวานิช .2553. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. กรุงเทพฯ : สามเจริญ
พาณิชย์
- ฤทัย หงส์ศิริ.2540.“นิติกรรมทางปกครอง” ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง.
กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- วิษณุ เครืองาม.2549. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยซื้อขาย แลกเปลี่ยน ให้ พิมพ์ครั้งที่ 10
กรุงเทพฯ : นิติบรรณาการ
- ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล.2547. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร.พิมพ์ครั้งที่ 3.
กรุงเทพฯ โครงการตำราและสื่อการสอน จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- สมชัย ชีมาตุตมากร. 2552. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยทรัพย์สิน .กรุงเทพฯ :
พลสยามพริ้นติ้ง (ประเทศไทย)
- เสนีย์ ปราโมช. 2551. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายลักษณะทรัพย์.
กรุงเทพฯ: : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- โสภณ รัตนกร .2548.คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้ ; บทเปิดเสร็จ
ทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 8 .กรุงเทพฯ : นิติบรรณาการ
- อรัญ ธรรมโน .2548. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง) .กรุงเทพฯ .อัมรินทร์พริ้นติ้ง
แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด (มหาชน)
- อักษราทร จุฬารัตน์. 2542. การตีความกฎหมาย. กรุงเทพฯ :ห้างหุ้นส่วนจำกัดศรีพับลิชชิ่ง

วิทยานิพนธ์

ประโยชน์ ทิตธิวัจน์ . 2545. การพัฒนาพลังงานไฟฟ้าที่มีผลกระทบต่อสิทธิเหนือพื้นดินและ
ปัญหาความไม่เป็นธรรมในการจ่ายค่าทดแทน : ศึกษากรณีทรัพย์สินของราษฎรที่
ถูกเขตเดินสายไฟฟ้าของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย, วิทยานิพนธ์นิติศาสตร
มหาบัณฑิตมหาวิทยาลัยรามคำแหง