

บันทึก

เรื่อง การทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามพระราชบัญญัติภาษีน้ำมัน
และผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือ ที่ สร.๐๒๐๓/๑๘๖๔๔ ลงวันที่ ๑๕ พฤศจิกายน ๒๕๑๙ ขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาให้ความเห็นในปัญหาของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ ตามสำเนาหนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค.๐๗๐๒/๓๐๒๕๓ ลงวันที่ ๔ พฤศจิกายน ๒๕๑๙ ซึ่งมีความว่า คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยให้ความเห็นในปัญหาเกี่ยวกับการทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ ว่า การทำน้ำมันหล่อลื่นไม่เหลว (จารบี - Grease) โดยเอาน้ำมันหล่อลื่นเหลวผสมกับน้ำมันพืชและสารเคมี ไม่มีการกลั่น หรือการทำน้ำมันหล่อลื่นเหลวโดยเอาน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ใช้แล้วมาฟอกด้วยสารเคมีแล้วกรอง ไม่มีการกลั่น ทั้งสองกรณีเป็นกรรมวิธีอย่างหนึ่งที่ทำให้น้ำมันหล่อลื่นนั้นเปลี่ยนสภาพจากน้ำมันหล่อลื่นเหลวมาเป็นผลิตภัณฑ์น้ำมันหล่อลื่นไม่เหลว และเปลี่ยนสภาพจากน้ำมันหล่อลื่นเหลวมาเป็นผลิตภัณฑ์น้ำมันหล่อลื่นเหลวขึ้นอีก อันถือได้ว่าเป็นการทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ แต่ในปัจจุบัน ปรากฏว่ามีการจัดตั้งโรงงานผลิตน้ำมันหล่อลื่นเหลวขึ้นโดยมีกรรมวิธีการผลิตต่าง ๆ กัน ซึ่งเป็นกรรมวิธีที่ไม่ตรงตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ กระทรวงการคลังจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาปัญหาดังต่อไปนี้ เพื่อเป็นหลักในการจัดเก็บภาษีต่อไป คือ

ข้อ ๑ การนำน้ำมันหล่อลื่นที่ใช้แล้วมาฟอกหรือกรองใหม่ ผลิตเป็นน้ำมันหล่อลื่นเหลว (Light Base Stock) แล้วนำน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่กรองได้ไปผสมกับน้ำมันหล่อลื่นสำเร็จประเภทที่มีความข้นสูง (Heavy Base Stock) และยังมีได้ใช้ จากบริษัทเอสโซ่หรือบริษัทเชลล์พร้อมทั้งผสมสารเคมี Additive เมื่อผสมเข้ากันทั้งสามอย่างผลิตเป็นน้ำมันหล่อลื่นเหลวชนิดต่างๆ แล้ว ก็จะบรรจุภาชนะออกจำหน่าย กรรมวิธีการผลิตดังกล่าวนี้ ได้กระทำภายในโรงงานแห่งเดียวกัน จะถือได้ว่าเป็นการทำน้ำมันฯ และเก็บภาษีจากน้ำมันหล่อลื่นที่ผสมนี้ ได้หรือไม่เพียงใด

ข้อ ๒ การนำน้ำมันหล่อลื่นเหลวจากต่างประเทศเข้ามายังโรงงานภายในประเทศ แล้วทำการดัดแปลงไปนี้

ก. ทำการแบ่งออกบรรจุภาชนะใหม่นำออกจำหน่าย

ข. นำน้ำมันหล่อลื่นเหลวชนิด (Grade) ต่าง ๆ กัน มาผสมกันเป็นอีก

ชนิดหนึ่งตามที่ต้องการและบรรจุภาชนะนำออกจำหน่าย

ค. เอสารเคมี Additive ผสมกับน้ำมันที่ผสมตาม ข. แล้วบรรจุภาชนะและนำออกจำหน่าย

ทั้งสามกรณีนี้ จะถือว่าเป็นการทำน้ำมันฯ หรือไม่

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๑) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพสามิต) เข้าร่วมชี้แจงข้อเท็จจริงด้วยแล้ว ซึ่งผู้แทนกระทรวงการคลังได้ชี้แจงด้วยว่า ตามหนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค.๐๗๐๒/๓๐๒๕๓ ลงวันที่ ๔ พฤศจิกายน ๒๕๑๙ ที่มีความในปัญหาข้อ ๑ ว่า การนำน้ำมันหล่อลื่นที่ใช้แล้วมาฟอกหรือกรองใหม่ ฯลฯ นั้น ขอแก้ข้อความที่ว่า “มาฟอกหรือกรองใหม่เป็น” “มาฟอกและกรองใหม่” ในการพิจารณาปัญหาดังกล่าวนี้อ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าประเด็นสำคัญที่จะต้องวินิจฉัยมีอยู่ว่า การปฏิบัติของโรงงานในปัญหาต่าง ๆ ที่กระทรวงการคลังขอให้พิจารณานั้นถือได้ว่าเป็นการทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ หรือไม่

ในเบื้องต้น สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า ตามคำนิยามของคำว่า “น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน” และคำว่า “ผู้ประกอบการ” ในมาตรา ๓^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ นั้น น้ำมันหล่อลื่นทุกอย่างที่นำออกจากโรงงานมาจำหน่ายตามปัญหาที่กระทรวงการคลังขอให้พิจารณานั้น อยู่ในความหมายของคำว่า “น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน” ถ้าโรงงานเป็นผู้ทำย่อมเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๔^๒ ในอัตราที่กำหนดไว้ในข้อ ๑^๓

^๑ มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

“น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน” หมายความว่า น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบินไอพ่น น้ำมันเตา น้ำมันดีเซล และน้ำมันอื่น ๆ ที่คล้ายกับน้ำมันที่ได้ออกชื่อมาแล้ว น้ำมันหล่อลื่น ก๊าซปิโตรเลียม ปิโตรเลียมปิตูเมน (แอสฟัลต์) ปิโตรเลียมโค้ก และก๊าซอื่น ๆ ที่ได้จากน้ำมันปิโตรเลียม และให้รวมถึงน้ำมันอื่นหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากการกลั่นน้ำมันตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฯลฯ

ฯลฯ

“ผู้ประกอบการ” หมายความว่า ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมทำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ มาตรา ๔ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเสียภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันตามที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่เกินอัตราในบัญชีอัตราภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันท้ายพระราชบัญญัตินี้

^๓ ข้อ ๑ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเสียภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๕) น้ำมันหล่อลื่นไม่เหลว ๑ กิโลกรัม ๑.๐๐ บาท เศษของกิโลกรัมให้นับเป็น ๑ กิโลกรัม

(๖) น้ำมันหล่อลื่นเหลว ๑ ลิตร ๐.๖๖ บาท เศษของลิตรให้นับเป็น ๑ ลิตร

น้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ทำจากน้ำมันหล่อลื่นเหลว ที่ใช้แล้ว ๑ ลิตร ๐.๓๓ บาท เศษของลิตร

แห่งกฎกระทรวง (พ.ศ. ๒๕๐๗) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓ (พ.ศ. ๒๕๐๘) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗

เมื่อเป็นดังนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นต่อไปว่า

๑. ตามปัญหาข้อ ๑ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า การเอาน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ฟอกและกรองแล้วผสมกับน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ยังไม่ได้ใช้ พร้อมทั้งผสมสารเคมีอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งอาจแยกได้ว่าเป็นการปฏิบัติของโรงงานในระยะที่สองก็ตาม แต่ตามข้อเท็จจริงปรากฏว่าการจัดเก็บภาษีน้ำมันได้กระทำต่อน้ำมันที่นำออกจากโรงงาน ฉะนั้นเมื่อน้ำมันผ่านการปฏิบัติระยะแรกแล้ว โรงงานยังไม่นำออกจำหน่าย แต่ต้องการให้ผ่านระยะที่สองด้วย จึงต้องถือว่าการปฏิบัติทั้งสองระยะในโรงงานเดียวกัน เป็นการปฏิบัติที่ต่อเนื่องกันตลอดมาจนกระทั่งได้น้ำมันสำเร็จรูปออกจากโรงงาน การปฏิบัติของโรงงานทั้งสองระยะย่อมประกอบกันเป็นกรรมวิธีอันหนึ่งอันเดียว จะแยกพิจารณาเพื่อเก็บภาษีเป็นระยะ ๆ หาได้ไม่ โรงงานจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ผสมแล้วทั้งหมดที่จะนำออกจากโรงงานในอัตราเดียวกับที่กฎกระทรวงกำหนดให้เรียกเก็บสำหรับน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ทำจากน้ำมันหล่อลื่นเหลวที่ใช้แล้ว

๒. ตามปัญหาข้อ ๒ ก. สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นพ้องด้วยกระทรวงการคลังว่า การนำน้ำมันหล่อลื่นเหลวจากต่างประเทศเข้ามายังโรงงานภายในประเทศแล้วทำการแบ่งออกบรรจุภาชนะใหม่ออกจำหน่าย ไม่ถือว่าเป็นการทำน้ำมัน

๓. ตามปัญหาข้อ ๒ ข. สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า ลำพังการนำน้ำมันหล่อลื่นเหลวชนิด (Grade) ต่าง ๆ กันจากต่างประเทศเข้ามายังโรงงานภายในประเทศแล้วนำมาผสมกันเป็นน้ำมันอีกชนิดหนึ่ง โดยไม่ได้ผสมสารเคมีอย่างใดอีกด้วยนั้น ยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นการทำน้ำมัน เพราะไม่ใช่เป็นการเปลี่ยนสภาพสิ่งที่ยังไม่เป็นน้ำมันหล่อลื่นให้เป็นน้ำมันหล่อลื่นขึ้นแต่ประการใด การผสมกันเช่นนั้นก็ยังคงมีสภาพเป็นน้ำมันหล่อลื่นอยู่ตามเดิม และกฎหมายก็ได้กำหนดให้เก็บภาษีน้ำมันตามชนิด ถึงแม้ว่าน้ำมันที่ผสมแล้วเป็นน้ำมันอีกชนิดหนึ่งก็หาจะมีผลทางกฎหมายแต่อย่างใดไม่ โรงงานจึงไม่ต้องเสียภาษี

๔. ตามปัญหาข้อ ๒ ก. สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า แม้การผสมสารเคมีลงไปในน้ำมันที่ผสมกันตามข้อ ๒ ข. อาจเกิดปฏิกิริยาบางอย่างขึ้นได้ แต่เมื่อน้ำมันที่ผสมกันแล้วนั้นยังคงมีสภาพเป็นน้ำมันหล่อลื่นเหลวอยู่ โรงงานก็ไม่ต้องเสียภาษีตามเหตุผลเช่นเดียวกับที่กล่าวใน ๓.

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์

(นายสมภพ โหตระกิตย์)

เลขที่การคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ธันวาคม ๒๕๑๙