

บันทึก

เรื่อง กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีการค้าจากการไฟฟ้านครหลวงในฐานะผู้ผลิต

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้แจ้งมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา โดยหนังสือที่ ๒๔๗๖/๒๕๐๕ ลงวันที่ ๒๒ กุมภาพันธ์ ๒๕๐๕ ความว่า กระทรวงมหาดไทยได้ ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาเรื่องกรมสรรพากรเรียกเก็บภาษี การค้าจากการไฟฟ้านครหลวงในฐานะผู้ผลิตมีความละเอียดว่า กระทรวงมหาดไทยได้รับรายงาน จากการไฟฟ้านครหลวงว่า ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ.๒๕๐๔ กำหนดให้ผู้ผลิตมีหน้าที่เสียภาษีการค้าประเภทการสาธณูปโภคร้อยละ ๑.๕ ของ รายรับ แต่เนื่องจากการไฟฟ้านครหลวงได้ออกรผลิตกระแสไฟฟ้าทั้งหมดให้แก่การไฟฟ้าย่นฮี ตามความในมาตรา ๑๔ แห่งกฎหมายว่าด้วยการไฟฟ้าย่นฮีตั้งแต่วันที่ ๑ กันยายน ๒๕๐๔ แล้ว การไฟฟ้านครหลวงจึงได้แจ้งให้กรมสรรพากรทราบว่่านับแต่วันโอนเป็นต้นมา การไฟฟ้านคร หลวงมิใช่ผู้ผลิตกระแสไฟฟ้า คงมีหน้าที่แต่เพียงเป็นผู้ซื้อกระแสไฟฟ้าจากการไฟฟ้าย่นฮีมา จำหน่ายให้แก่ผู้ใช้ไฟฟ้าเท่านั้น แต่กรมสรรพากรแจ้งว่า การไฟฟ้านครหลวงได้รับกระแสไฟฟ้า กำลังสูงจากการไฟฟ้าย่นฮี แล้วทำการตัดแปลงหรือแปลงกำลังไฟฟ้ามาจำหน่ายให้แก่ประชาชน หรือทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งกระแสไฟฟ้านั้นด้วยกรรมวิธีทางเทคนิคของการไฟฟ้าจำหน่ายถึงอาคาร บ้านเรือนตามความต้องการของประชาชน จึงถือได้ว่าการไฟฟ้านครหลวงมีฐานะเป็น “ผู้ผลิต” ตามความหมายของมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรและมีหน้าที่เสียภาษีการค้าตามความใน พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ.๒๕๐๔ ซึ่งการไฟฟ้านครหลวง พิจารณาแล้วไม่เห็นด้วยกับกรมสรรพากรที่จะถือว่าการไฟฟ้านครหลวงมีฐานะเป็น “ผู้ผลิต” และ มีหน้าที่เสียภาษีการค้าตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวโดยอาศัยข้อเท็จจริงและเหตุผล คือ

๑. ตามความในมาตรา ๖ (๑) แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้านครหลวง พ.ศ. ๒๕๐๑ ระบุวัตถุประสงค์ไว้ชัดแจ้งว่า ทำการผลิตพลังงานไฟฟ้าไปพละงก่อนในระหว่างที่ยังไม่ได้ มีการโอนตามมาตรา ๑๔ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติการไฟฟ้าย่นฮี พ.ศ.๒๕๐๐ ครั้นเมื่อวันที่ ๑ กันยายน พ.ศ.๒๕๐๔ การไฟฟ้านครหลวงได้ออกรผลิตไฟฟ้าทั้งหมดให้แก่การไฟฟ้าย่นฮี จึง หมายความว่านับแต่วันโอนเป็นต้นมา การไฟฟ้านครหลวงมิใช่ผู้ผลิตพลังงานไฟฟ้า คงกระทำ การภายในขอบเขตแห่งวัตถุประสงค์ตามกฎหมาย คือ จัดให้ได้มาและจำหน่ายพลังงานไฟฟ้ากับ ดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับพลังงานไฟฟ้าและธุรกิจอื่นที่เกี่ยวข้องหรือที่เป็นประโยชน์ แก่การไฟฟ้า นครหลวงเท่านั้น

๒. ตามที่กรมสรรพากรเข้าใจว่าการไฟฟ้านครหลวงได้รับกระแสไฟฟ้ากำลังสูง

จากการไฟฟ้ายังฮี แล้วทำการตัดแปลง หรือแปลงกำลังไฟฟ้าจำหน่ายให้แก่ประชาชนหรือทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งกระแสไฟฟ้านั้นด้วยกรรมวิธีทางเทคนิคของการไฟฟ้าจำหน่ายให้แก่ประชาชนถึงอาคารบ้านเรือนตามต้องการของประชาชนเป็นการกระทำอันถือได้ว่าการไฟฟ้านครหลวงมีฐานะเป็นผู้ผลิตตามความหมายของมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ความจริงกฎหมายใช้คำว่าแปรรูปหรือแปรสภาพ ซึ่งตามข้อเท็จจริง “รูป” หรือ “สภาพ” ของพลังไฟฟ้าซึ่งการไฟฟ้านครหลวงรับจากการไฟฟ้ายังฮีมาจำหน่ายแก่ประชาชนนั้นยังคงเป็นพลังไฟฟ้าโดยรูปและสภาพอยู่นั่นเอง การไฟฟ้านครหลวงเพียงแต่ลดแรงดันไฟฟ้าจาก ๖๙,๑๑ และ ๓.๕ กิโลโวลต์มาเป็น ๑๑๐,๒๒๐ หรือ ๓๘๐ โวลต์ เพื่อความปลอดภัยแก่ประชาชนโดยทั่วไป เว้นแต่ในบางกรณีที่ เป็นโรงงานอุตสาหกรรมหรือสถานที่ซึ่งใช้พลังไฟฟ้ามาก ๆ การไฟฟ้านครหลวงก็จำหน่ายพลังไฟฟ้าไปให้ด้วยแรงดัน ๖๙,๑๑ และ ๓.๕ กิโลโวลต์ เช่นเดียวกับที่ได้รับจากการไฟฟ้ายังฮี และการที่การไฟฟ้ายังฮีส่งพลังไฟฟ้าไปให้ด้วยแรงดัน ๖๙,๑๑ และ ๓.๕ กิโลโวลต์ ก็เป็นไปตามหลักวิชา เพื่อเป็นการประหยัดเท่านั้น ส่วนคำว่า “ทำ” หรือ “จัดให้มีขึ้น” ตามความหมายที่ระบุในกฎหมายย่อมหมายความว่า การทำ หรือจัดสิ่งที่ยังไม่มีให้มีขึ้น การไฟฟ้านครหลวงมิได้ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งกระแสไฟฟ้าตามที่กรมสรรพากรอ้าง หากแต่ได้ซื้อพลังไฟฟ้าที่การไฟฟ้ายังฮีผลิตหรือจัดให้มีขึ้น แล้วบริการจนถึงประชาชนได้ใช้พลังไฟฟ้า

กระทรวงมหาดไทยพิจารณาแล้ว มีความเห็นเช่นเดียวกับการไฟฟ้านครหลวง จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความในข้อกฎหมายซึ่งการไฟฟ้านครหลวงและกรมสรรพากรมีความเห็นขัดแย้งกันนั้น

คำว่า “ผลิต” นี้เป็นคำธรรมดาสามัญ หมายถึงการกระทำให้เกิดเป็นผลขึ้น เป็นคำที่พระราชบัญญัติการไฟฟ้ายังฮี พ.ศ.๒๕๐๐ และพระราชบัญญัติการไฟฟ้านครหลวง พ.ศ. ๒๕๐๑ ได้นำมาใช้ในบทบัญญัติทั้งสองฉบับ ในการระบุวัตถุประสงค์ของการไฟฟ้าทั้งสองแห่งให้กระทำการผลิต จัดให้ได้มาและจำหน่ายซึ่งพลังไฟฟ้า โดยมีได้มีบทนิยามคำว่า “ผลิต” หรือ “ผู้ผลิต” ไว้แต่ประการใด ฉะนั้นคำว่า “ผู้ผลิต” ตามพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับที่กล่าวมา จึงมีความหมายตามที่เข้าใจกันตามธรรมดาทั่ว ๆ ไป คือผู้ทำให้เกิดหรือให้มีกระแสไฟฟ้าขึ้น แต่สำหรับประมวลรัษฎากรนั้น คำว่า “ผู้ผลิต” มีบทนิยามไว้ให้มีความหมายเป็นพิเศษแตกต่างกว่าที่เข้าใจกันตามธรรมดามาตั้งแต่ต้น ดังจะเห็นได้ว่าตามมาตรา ๗๘ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ.๒๕๐๑ ได้นิยามคำว่า “ผู้ผลิต” ให้หมายความว่าผู้ประกอบการค้าซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้าจากโรงงานตามความหมายของคำว่าโรงงาน ในมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติโรงงาน พุทธศักราช ๒๔๘๒ เพื่อจำหน่ายต่อไปเท่านั้นอันเป็นความหมายที่แคบกว่าความหมายตามธรรมดา แต่ในมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ.๒๕๐๔ ได้แก้ไขบทนิยามคำว่า “ผู้ผลิต” เสียใหม่ ให้มีความกว้างขึ้นอีกมาก คือให้หมายความรวมถึงผู้ประกอบการค้าที่ทำการเกษตรหรือชุดคันทรัพยากรธรรมชาติหรือทำการผลิต ประกอบแปรรูปแปรรสภาพ ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายการเก็บภาษีการค้าที่กำหนดขึ้นใหม่ในลักษณะ ๒ หมวด ๔ ซึ่งได้กำหนดความหมายแห่งคำว่า “การค้า”

“ผู้ประกอบการค้า” ขึ้นใหม่ด้วย โดยขยายความให้รวมถึงการให้บริการตลอดถึงผู้ที่บัพัญญูติในหมวดนี้ให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้า

เมื่อวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ.๒๕๐๙ เป็นดังที่กล่าวนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า คำว่า “ผู้ผลิต” ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติและบทนิยาม ก็จะต้องตีความให้หมายความกว้างขึ้นตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมายนั้น ในข้อนี้เจ้าหน้าที่ผู้แทนการไฟฟ้านครหลวงเสนอความเห็นว่าจะถือหลักนี้ การตีความในคำนิยามคำว่า “ผู้ผลิต” ก็ควรจะตีความตามตัวอักษร และเห็นว่าคำนิยามที่ว่าผู้ผลิตให้หมายถึงผู้ทำการผลิต ประกอบ แปรรูป หรือแปรสภาพ ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งสินค้าๆ นั้น ก็สามารถใช่แก่การที่การไฟฟ้านครหลวงซื้อหรือรับพลังไฟฟ้าหรือกระแสไฟฟ้าที่การไฟฟ้าอื่นผลิตขึ้น (ตามความหมายธรรมดา) มาจำหน่ายแก่ประชาชนทั่วไปเป็นส่วนมากได้ไม่ เพราะไฟฟ้าที่การไฟฟ้านครหลวงรับมาจำหน่ายยังคงเป็นพลังไฟฟ้าโดยรูปและสภาพอยู่นั่นเอง และโดยข้อเท็จจริงการไฟฟ้านครหลวงก็ไม่ได้ผลิตหรือทำพลังไฟฟ้าให้เกิดขึ้นเพราะมีอยู่แล้ว คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาข้อเสนอนี้แล้ว เห็นว่าแม้จะพิจารณาคำว่า “ผู้ผลิต” ในประมวลรัษฎากรตามตัวอักษรก็ไม่จำเป็นต้องอ่านพิจารณาคำใดเฉพาะแต่ละคำ แต่จะต้องพิจารณาความทั้งประโยคจึงจะตรงกับวัตถุประสงค์ และเห็นว่า ความว่า “ทำการผลิต ประกอบ แปรรูป ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ” นั้น กฎหมายประสงค์จะให้หมายถึงกรรมวิธีทุกอย่างที่นำมาใช้เพื่อประกอบขึ้นเป็นสินค้าในรูปที่นำออกจำหน่าย และหมายความรวมได้ตลอดถึงการดัดแปลง ปรับปรุง ตบแต่งเปลี่ยนแปลงลักษณะซึ่งเป็นคำทำนองเดียวกับคำว่า แปรรูป แม้จะไม่ได้เขียนคำเหล่านั้นไว้ทุก ๆ คำจนครบถ้วน หากจะพิจารณาในแง่ที่ว่า การไฟฟ้าไม่ได้เปลี่ยนแปลงอะไรแก่พลังไฟฟ้า เป็นแต่ลดความดันลงจาก ๖๙,๑๑ และ ๓.๕ กิโลโวลต์ มาเป็น ๑๑๐,๒๒๐ หรือ ๓๘๐ โวลต์เพื่อความปลอดภัยแก่ประชาชนผู้ใช้ คณะกรรมการกฤษฎีกาก็เห็นว่ากรรมวิธีดังกล่าวนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงลักษณะของกระแสไฟฟ้าอย่างหนึ่งซึ่งมีเหตุผลที่สนับสนุนเป็นอย่างดีในศัพท์ที่บัญญัติขึ้นใช้สำหรับวิชาไฟฟ้านั้นเองที่เรียกการลดความดันดังกล่าวนี้ว่า “การแปลงไฟฟ้า” และเรียกเครื่องลดหรือเพิ่มกำลังไฟฟ้าว่า “เครื่องแปลงไฟฟ้า” (Transformer) กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผลของการลดความดัน (หรือแปลงกำลังไฟฟ้า) ดังกล่าว ย่อมทำให้กระแสไฟฟ้าในรูปที่แปลงเป็นสินค้าแล้วมีกำลังมากขึ้นหรือน้อยลงได้ ซึ่งจะสงเคราะห์ว่าเป็นกรรมวิธีที่ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งสินค้าอีกประการหนึ่งก็กล่าวได้ไม่ผิด คณะกรรมการกฤษฎีกาไม่เห็นด้วยที่จะตีความคำว่า “แปรรูป” ในทางแคบตามตัวอักษรว่าแปรรูปร่างหรือสภาพของไฟฟ้า เพราะตามข้อเท็จจริงเป็นที่ทราบกันดีว่า อันไฟฟ้านั้น ไม่ใช่เป็นวัตถุมีรูปร่างที่อาจพรรณนาได้ จะพรรณนาได้ก็แต่ภาวะหรือลักษณะเท่านั้น

เหตุนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา จึงเห็นพ้องด้วยความเห็นของกรมสรรพากรที่ว่า การไฟฟ้านครหลวงเป็น “ผู้ผลิต” กระแสไฟฟ้าซึ่งจำหน่ายแก่ประชาชนตามความหมายแห่งมาตรา ๗๗ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ.๒๕๐๔ และจะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าอย่างไรก็ดี ทั้งนี้ไม่รวมถึงกระแสไฟฟ้าซึ่งมีแรงดัน ๖๙,๑๑ และ ๓.๕ กิโลโวลต์

ซึ่งการไฟฟ้านครหลวงได้จำหน่ายตรงให้แก่โรงงานอุตสาหกรรม เช่นเดียวกับที่ได้รับมาจากการไฟฟ้าอื่น

(ลงชื่อ) หยุต แสงอุทัย

(นายหยุต แสงอุทัย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มกราคม ๒๕๐๖