

บันทึก

เรื่อง การลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามมาตรา ๑๐๑

แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

กรมสรรพสามิตได้มีหนังสือด่วนมาก ที่ กค ๐๗๑๐/๔๑๘๒๔ ลงวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๔๐ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ได้มีปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องหาข้อยุติเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติราชการ ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามบทบัญญัติมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีกร้อยละ ๑๐ ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

๑. ในการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตนั้น ตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มีสาระสำคัญดังนี้

๑.๑ สินค้าที่จะลดหย่อนภาษีสรรพสามิต จะต้องเป็นสินค้าที่

กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ซึ่งปัจจุบัน คือ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๔ (พ.ศ. ๒๕๓๔) และกฎกระทรวง ฉบับที่ ๓๐ (พ.ศ. ๒๕๔๐)

๑.๒ วิธีการลดหย่อนภาษีสรรพสามิต จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งปัจจุบันอธิบดีได้กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ว่าด้วยการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นจากสินค้าที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว

๒. นอกจากกรมสรรพสามิตจะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแล้ว กรมสรรพสามิตยังต้องเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีกร้อยละ ๑๐ ของภาษีตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ด้วย

จากรายละเอียดที่กล่าวข้างต้น กรมสรรพสามิตได้ยกตัวอย่างข้อเท็จจริงเพื่อประกอบข้อหารือ ดังนี้

บริษัท ก นำเข้าน้ำมันชนิดหนึ่งจำนวน ๑๐ ลิตร ซึ่งเสียภาษีในอัตราลิตรละ ๓ บาท โดยได้ชำระภาษีสรรพสามิตไว้ทั้งสิ้น ๓๐ บาท และภาษีสรรพสามิตเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีกร้อยละ ๑๐ ของภาษี คือ ๓ บาท ต่อมาบริษัท ก ได้นำน้ำมันดังกล่าวไปเติมสารเพิ่มคุณภาพอีก ๑ ลิตร รวมกับน้ำมันเดิมเป็น ๑๑ ลิตร ซึ่งตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตถือว่าเป็นการผลิตจึงต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีก ซึ่งปรากฏว่ารัฐบาลได้ประกาศลดอัตรากำหนดเหลืออัตราลิตรละ ๒ บาท ดังนั้น น้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพดังกล่าวจึงคิดเป็นภาษีสรรพสามิตได้จำนวน ๒๒ บาท และภาษีสรรพสามิตเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยอีก ๒.๒๐ บาท ตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตพ.ศ. ๒๕๒๗ ได้กำหนดว่าให้นำจำนวนเงิน

ภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ประเด็นข้อหาหรือจึงมีดังนี้

๑. บริษัท ก มีภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียสำหรับน้ำมันที่นำมาเติมสารเพิ่มคุณภาพซึ่งถือว่าเป็นการผลิตใหม่จำนวน ๒๒ บาท ซึ่งน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีที่เสียไว้ก่อนแล้วคือ จำนวน ๓๐ บาท เช่นนี้ เมื่อบริษัท ก นำภาษีที่ได้เสียไปแล้วจำนวน ๓๐ บาท มาหักออกไปจำนวน ๒๒ บาท เท่ากับภาษีที่ต้องเสียครั้งใหม่ยังคงมีภาษีที่เสียไปแล้วเหลืออยู่อีก ๘ บาท บริษัท ก จะนำไปหักกับจำนวนเงินภาษีสำหรับน้ำมันในจำนวนที่ผลิตใหม่ต่อไป ได้หรือไม่

๒. ในการลดหย่อนภาษี บริษัท ก จะนำภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยที่ต้องเสียสำหรับน้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพใหม่ ได้หรือไม่

ต่อมา กรมสรรพสามิตได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๑๐/๑๔๐๙ ลงวันที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๕๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา แจ้งว่า ขอลอนข้อหาหรือในประเด็นที่สอง เนื่องจากกำลังจะมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเพื่อท้องถิ่น ซึ่งจะทำให้ปัญหาตามข้อหาหรือในประเด็นที่สองหมดไป ดังนั้น จึงมีประเด็นที่หาหรือเพียงประเด็นเดียวคือประเด็นที่หนึ่งเท่านั้น

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพสามิตและสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) แล้วสรุปประเด็นที่ประสงค์จะหาหรือได้ว่า ในการลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอนำจำนวนเงินภาษีของวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่เหลืออยู่ภายหลังที่ได้หักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้นมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้าอย่างเดียวกันที่ผลิตขึ้นในภายหลัง ได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๑) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวแล้วเห็นว่า เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของมาตรา ๑๐๑^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ แล้ว จะเห็นได้ว่ามีเจตนารมณ์ที่จะให้มีการลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทตามที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถยื่นคำร้องขอให้นำจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นนั้นได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการแก้ไขการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิต

^๑ มาตรา ๑๐๑ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด

สินค้ากับสินค้าที่ได้ผลิตขึ้นใหม่ อย่างไรก็ดี วัตถุประสงค์หรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะใช้ในการขอลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ นี้ จะต้องเป็นวัตถุประสงค์หรือส่วนประกอบเฉพาะที่นำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตขึ้นโดยตรงเท่านั้น ทั้งนี้ เป็นไปตามที่คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๖) ได้เคยวางแนวทางการวินิจฉัยไว้แล้วในเรื่องเสร็จที่ ๓๔๑/๒๕๒๙^๒

สำหรับกรณีตามตัวอย่างที่หารือนี้ปรากฏว่า น้ำมันที่บริษัท ก นำเข้ามาจำนวน ๑๐ ลิตร นั้น ได้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้องตามอัตราภาษีของน้ำมันในขณะนั้นคือ ลิตรละ ๓ บาท รวมเป็นภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วจำนวน ๓๐ บาท และเมื่อนำน้ำมันนั้นมาเติมสารเพิ่มคุณภาพอีกจำนวน ๑ ลิตร รวมกับน้ำมันที่มีอยู่เดิมเป็น ๑๑ ลิตร ซึ่งตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตถือว่าการเติมสารเพิ่มคุณภาพดังกล่าวเป็นการผลิต^๓ และต้องเสียภาษีสำหรับน้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพนั้นอีกครั้งหนึ่ง^๔ ต่อมาได้มีการประกาศลดอัตราภาษีของน้ำมันลงเหลือลิตรละ ๒ บาท จึงทำให้น้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวน ๒๒ บาท แต่โดยที่มาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ ได้กำหนดให้ลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทตามที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วของวัตถุประสงค์หรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสินค้านั้นได้ ดังนั้น เมื่อน้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพเป็นสินค้าที่ขอลดหย่อนภาษีได้ตามข้อ ๒(๑)^๕ ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๔ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ บริษัท ก จึงขอนำจำนวนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วของน้ำมันที่ใช้เป็นวัตถุประสงค์ในการผลิตน้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพจำนวน ๓๐ บาท มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับน้ำมันที่เติมสารเพิ่มคุณภาพจำนวน ๒๒ บาท ได้ ซึ่ง

^๒ บันทึก เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ (การขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับภาชนะหีบห่อของสินค้าหรือวัตถุประสงค์หรือสินค้านำไปใช้ในการทำภาชนะหีบห่อ) ส่งพร้อมหนังสือถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ นร ๐๕๐๑/๑๕๒๑ ลงวันที่ ๑๐ กันยายน ๒๕๒๙

^๓ มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย

ฯลฯ

ฯลฯ

^๔ มาตรา ๗ ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

^๕ ข้อ ๒ ให้สินค้านี้ต่อไปนี้เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้

(๑) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ฯลฯ

ฯลฯ

ผลจากการลดหย่อนภาษีดังกล่าวทำให้น้ำมันที่เตมิสารเพิ่มคุณภาพที่ผลิตขึ้นนั้นไม่มีภาษีที่จะต้องเสียเพิ่ม และยังมีจำนวนเงินภาษีของน้ำมันที่ใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตน้ำมันที่เตมิสารเพิ่มคุณภาพเหลืออยู่อีกจำนวน ๘ บาท แต่จำนวนเงินภาษีส่วนที่เหลือดังกล่าวนี้ บริษัท ก ไม่อาจขอนำมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับน้ำมันที่เตมิสารเพิ่มคุณภาพที่ผลิตขึ้นในภายหลังได้ เนื่องจากน้ำมันที่เตมิสารเพิ่มคุณภาพที่ผลิตขึ้นในภายหลังมิได้ใช้น้ำมันที่เป็นวัตถุดิบในการผลิตจำนวนเดียวกันกับน้ำมันที่เตมิสารเพิ่มคุณภาพที่ผลิตขึ้นในครั้งแรก

(ลงชื่อ) อัคราทร จุฬารัตน

(นายอัคราทร จุฬารัตน)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กุมภาพันธ์ ๒๕๕๑