

บันทึก

เรื่อง ปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต
พ.ศ. ๒๕๖๓ (การขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับภาษนะหีบห่อของ
สินค้าหรือวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำไปใช้ในการทำภาษนะหีบห่อ)

กระทรวงการคลัง ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๓๐๒/๒๗๔๙๓ ลงวันที่ ๒๔ พฤษภาคม ๒๕๖๔ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า กระทรวงการคลังได้มีปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการตีความมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๓^๑ โดยกรมสรรพสามิตและสำนักงานเศรษฐกิจการคลังมีความเห็นแตกต่างกันเป็น ๒ ฝ่าย คือ ฝ่ายที่หนึ่ง กรมสรรพสามิตเห็นว่า การตีความการลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ นั้น จะลดหย่อนภาษีให้เฉพาะวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตเป็นตัวสินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตขึ้นจริง ๆ เท่านั้น ไม่หมายความรวมถึงภาษนะหีบห่อของสินค้านั้น ๆ หรือวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำไปใช้ในการทำภาษนะหีบห่อด้วย ฝ่ายที่สอง สำนักงานเศรษฐกิจการคลังเห็นว่า การลดหย่อนภาษีดังกล่าวควรลดหย่อนภาษีให้กับวัตถุดิบหรือส่วนประกอบทุกตัวที่อยู่ในกระบวนการผลิต ซึ่งเมื่อผลิตออกมาแล้วสามารถนำออกจำหน่ายได้ทันที กล่าวคือ หมายความว่ารวมถึงภาษนะหีบห่อของสินค้า หรือวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำไปใช้ในการทำภาษนะหีบห่อขึ้นด้วย

กระทรวงการคลังจึงขอให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาตีความในปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเพื่อกระทรวงการคลังจะได้ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติต่อไป

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๖) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าว โดยได้รับฟังคำชี้แจงของผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลังและกรมสรรพสามิต) แล้ว เห็นว่า เจตนารมณ์ของมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๓ มีความมุ่งหมายที่จะลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าบางประเภทตามที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยการนำจำนวนเงินภาษีการค้าหรือภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสินค้าที่เป็น

^๑ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๓

มาตรา ๑๐๑ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีการค้าหรือภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด

วัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้ากับสินค้าที่ได้ผลิตขึ้นมาใหม่ ฉะนั้น องค์ประกอบสำคัญในการพิจารณาการขอลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว จึงขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่า ในกระบวนการผลิตสินค้านั้น ๆ ได้มีการใช้สินค้าที่จะนำมาขอลดหย่อนภาษีเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบอย่างไร และเมื่อคำว่า “ผลิต” ตามบทนิยามในมาตรา ๔^๒ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ให้ความหมายไว้ว่า “ผลิต” หมายความว่า “ทำ ประกอบ ปรับปรุงแปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ” ส่วนคำว่า “วัตถุดิบ” และคำว่า “ส่วนประกอบ” นั้น พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๒๕ ได้ให้ความหมายไว้ว่า “วัตถุดิบ” หมายความว่า “สิ่งที่เตรียมไว้เพื่อผลิตหรือประกอบสินค้าสำเร็จรูป” และ “ส่วนประกอบ” หมายความว่า “สิ่งต่างๆ ที่ใช้ประกอบเป็นสิ่งใหม่ๆ ส่วนต่างๆ ที่เป็นเครื่องประกอบทำให้เกิดเป็นรูปขึ้นใหม่โดยเฉพาะ” กรณีจึงย่อมต้องเข้าใจว่าความมุ่งหมายของมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวนี้เพ่งเล็งไปถึงสิ่งต่างๆ ที่นำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่โดยตรงเท่านั้น

ฉะนั้น ตามปัญหาที่หาหรือว่าภาษนะหีบห่อของสินค้า หรือวัตถุดิบหรือสินค้าที่นำไปใช้ในการทำภาษนะหีบห่อนั้น จะนำมาขอลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้หรือไม่นั้น จึงต้องพิจารณาจากสภาพของสินค้าแต่ละประเภท หากภาษนะหีบห่อนั้นมีสภาพที่เห็นได้ชัดแจ้งว่าแตกต่างหากจากตัวสินค้า และผู้ผลิตสินค้าได้จัดให้มีขึ้นเพียงเพื่อความสะดวกในการจัดจำหน่ายหรือเพื่อความสวยงามแล้ว กรณีก็ไม่อาจนำมาขอลดหย่อนตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้ แต่ถ้าปรากฏว่าภาษนะหีบห่อนั้นได้มีการนำไปใช้เป็นส่วนหนึ่งของสินค้าประเภทใหม่ เช่น สินค้าประเภทอาหารกระป๋อง หรือสินค้าประเภทที่จะเสียภาษีตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ต่อเมื่อมีการบรรจุในภาษนะและผนึกไว้ เช่น เครื่องดื่ม^๓ เป็นต้น กรณีเช่นนี้ก็ย่อมนำภาษนะหีบห่อ หรือวัตถุดิบ

^๒ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“ผลิต” หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้าหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

ตอนที่ ๕

เครื่องดื่ม

ลักษณะสินค้า

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน และไม่มีแอลกอฮอล์โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาษนะและผนึกไว้ เช่น น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึง เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุ หรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาษนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

(๑) น้ำ หรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ

หรือสินค้าที่นำไปใช้ในการทำภาชนะหีบห่อนั้นมาขอลดหย่อนภาษีตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้

(ลงชื่อ) อมร จันทรสมบูรณ์
(นายอมร จันทรสมบูรณ์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กันยายน ๒๕๒๙

-
- (๒) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (๓) น้ำนมที่ไม่มีสิ่งอื่นเจือปน
- (๔) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา