

บันทึก

เรื่อง ความหมายของโรงกลั่นน้ำมันตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษี
สรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยได้มีหนังสือที่ ๑๐๐/๐๐/๔๖๖ ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาขอหารือเพื่อหาข้อยุติเกี่ยวกับ “โรงกลั่นน้ำมัน” ของบริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) สรุปความได้ว่า บริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทในเครือของการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย (มีผู้ถือหุ้นประกอบด้วยบริษัท ไทยออยล์ จำกัด การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย บริษัท นิปอนมิทซูบิชิออยล์ จำกัด บริษัท บีพีออยล์ (ประเทศไทย) จำกัด บริษัท น้ำมันปิโตรเลียมไทย จำกัด และบริษัท สยามภัณฑ์กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) ในสัดส่วนร้อยละ ๓๘, ๓๐, ๒๒, ๕, ๓, และ ๒ ตามลำดับ) ประกอบกิจการโรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานตามข้อตกลงให้จัดสร้างและประกอบกิจการโรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานระหว่างกระทรวงอุตสาหกรรม กับบริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

บริษัท ไทยลูปเบสฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) ให้ยกเว้นอากรนำเข้าเครื่องจักร และได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานกลั่นน้ำมันปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. ๒๕๓๕

บริษัท ไทยลูปเบสฯ ได้เริ่มก่อสร้างโรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานศรีราชาตั้งแต่ พ.ศ. ๒๕๓๗ ซึ่งในระหว่างการก่อสร้าง บริษัท ไทยลูปเบสฯ ได้มีแผนว่าเมื่อสร้างเสร็จแล้วจะใช้น้ำมันเตาซึ่งได้จากการบวนการผลิตของโรงกลั่นไปเป็นเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องกำเนิดไฟฟ้าและไอน้ำของบริษัทฯ ซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณบริษัท ไทยออยล์ฯ บริษัท ไทยลูปเบสฯ จึงได้หารือกับกรมสรรพสามิตว่ากรณีดังกล่าวจะต้องเสียภาษีน้ำมันเชื้อเพลิงหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพสามิตแจ้งว่าโรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานศรีราชาไม่ถือเป็นโรงกลั่นน้ำมันตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ ที่ออกตามความในมาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ จึงต้องเสียภาษี โดยให้เหตุผลว่าเนื่องจากบริษัท ไทยลูปเบสฯ เป็นโรงกลั่นที่ผลิตน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานซึ่งไม่ได้อยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตฯ ดังนั้น โรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานจึงไม่เข้าข่ายเป็นโรงกลั่นน้ำมันตามลักษณะที่กำหนดในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสำหรับแนพทา รีฟอร์มเมท ไพโรลายสิสแก๊ซโซลีน และของเหลวที่คล้ายกัน และน้ำมันเตา และน้ำมันที่คล้ายกันที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันในโรงกลั่น ลงวันที่ ๒ ธันวาคม ๒๕๓๘ บริษัท ไทยลูปเบสฯ จึงแก้ไขปัญหาโดยวิธีให้บริษัท ไทยออยล์ฯ เข้าเครื่องกำเนิดไฟฟ้าและไอน้ำ แล้วจัดซื้อไฟฟ้าและไอน้ำจากบริษัทดังกล่าวแทน

ต่อมาบริษัท ไทยลูปเบสฯ ประสบปัญหาในช่วงวิกฤติการณ์ทางเศรษฐกิจจึงปรับแผนงานใหม่โดยจะใช้วัตถุดิบภายในประเทศทดแทนการนำเข้า โดยให้บริษัท ไทยออยล์ฯ เป็นผู้จัดส่งวัตถุดิบที่เป็น Long Residue เพื่อใช้เป็นวัตถุดิบในการกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานโดยมิได้ใช้เป็นเชื้อเพลิงแต่ประการใด บริษัทฯ จึงได้ขอทบทวนข้อหารือกับกรมสรรพสามิตอีกครั้งหนึ่งว่า จะต้องเสียภาษีวัตถุดิบหรือไม่

กรมสรรพสามิตได้ขอข้อมูลและสอบถามกรมโรงงานอุตสาหกรรมว่า บริษัท ไทยลูปเบสฯ เป็นโรงกลั่นน้ำมันหรือไม่ ซึ่งกรมโรงงานอุตสาหกรรมได้แจ้งกรมสรรพสามิตว่า บริษัท ไทยลูปเบสฯ ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. ๒๕๓๕ เป็นโรงกลั่นน้ำมันปิโตรเลียม เนื่องจากวัตถุดิบที่ใช้เป็น “ปิโตรเลียม” ตามบทนิยามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔^๑ และกระบวนการผลิตต้องผ่านการกลั่น

ต่อมากรมสรรพสามิตได้แจ้งให้บริษัท ไทยลูปเบสฯ ทราบว่า กรมสรรพสามิตได้ทบทวนแล้วเห็นว่า บริษัท ไทยลูปเบสฯ ไม่ถือเป็น “โรงกลั่นน้ำมัน” ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ ซึ่งผู้แทนกรมสรรพสามิตได้ชี้แจงเพิ่มเติมในภายหลังว่า กรมสรรพสามิตได้ตีความในเรื่องนี้โดยเคร่งครัดตามเหตุผลและความจำเป็นของการออกประกาศกระทรวงการคลังที่กรมสรรพสามิตเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อขอความเห็นชอบในหลักการก่อนมีการประกาศใช้บังคับ^๒ กล่าวคือ ประกาศดังกล่าวมีที่มาจากกรณีโรงกลั่นน้ำมันปิโตรเลียมเอสโซ่ศรีราชาและโรงกลั่นน้ำมันของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด ตกลงซื้อขายวัตถุดิบ (รีฟอร์มเมอร์หรือสารเพิ่มออกเทนอื่น) แก่กัน เพื่อนำไปใช้ในการผลิตน้ำมันเบนซินซึ่งเป็นสินค้าที่อยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งในการซื้อขายวัตถุดิบดังกล่าวในแต่ละครั้งจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตก่อนแล้วจึงขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตเมื่อผลิตเป็นน้ำมันสำเร็จรูปและจำหน่ายให้กับลูกค้า ตามบทบัญญัติมาตรา ๑๐๑^๓ แห่งพระราชบัญญัติ

^๑ มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯล๑

ฯล๑

“ปิโตรเลียม” หมายความว่า น้ำมันดิบ ก๊าซธรรมชาติ ก๊าซธรรมชาติเหลว สารพลอยได้ และสารประกอบไฮโดรคาร์บอนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นโดยธรรมชาติ และอยู่ในสภาพอิสระ ไม่ว่าจะมึลักษณะเป็นของแข็ง ของหนืด ของเหลว หรือก๊าซ และให้หมายความรวมถึงบรรดาไฮโดรคาร์บอนหนักที่อาจนำขึ้นมาจากแหล่งโดยตรง โดยใช้ความร้อนหรือกรรมวิธีทางเคมี แต่ไม่หมายความรวมถึงถ่านหิน หินน้ำมัน หรือหินอื่นที่สามารถนำมากลั่นเพื่อแยกเอาน้ำมันด้วยการใช้ความร้อนหรือกรรมวิธีทางเคมี

ฯล๑

ฯล๑

^๒ หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค ๐๗๐๙/๓๗๕๕๒ ลงวันที่ ๒๑ กันยายน ๒๕๓๖ ถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

^๓ มาตรา ๑๐๑ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ทำให้สูญเสียเวลาในการเตรียมเอกสารและบุคลากร เพราะในที่สุด วัตถุประสงค์นั้นก็จะได้รับการอนุมัติให้ลดหย่อนภาษีสรรพสามิตอยู่แล้ว การออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้จึงมีเจตนารมณ์ที่จะยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับวัตถุดิบที่นำไปใช้ใน โรงกลั่นน้ำมันเพื่อการผลิตน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในขั้นสุดท้าย เท่านั้น และกรมสรรพสามิตเห็นว่ากรณีของบริษัท ไทยลูปเบสฯ ไม่ตรงกับกรณีอันเป็นที่มาของ ประกาศ ดังกล่าว เพราะน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานซึ่งเป็นสินค้าหลักของบริษัท ไทยลูปเบสฯ ไม่อยู่ใน พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต หากยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าอื่นอีก จะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตไปเป็นจำนวนมาก ซึ่งจะเป็นการผิดเจตนารมณ์ในการออกประกาศกระทรวงการคลังฯ ขึ้นใช้บังคับ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพสามิตจึงมีความเห็นว่า โรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานของบริษัท ไทยลูปเบสฯ ไม่ใช่โรงกลั่นน้ำมันตามเจตนารมณ์ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยเห็นว่า เนื่องจากความเห็นของกรมโรงงานอุตสาหกรรมและกรมสรรพสามิตนั้นแตกต่างกัน และความเห็นของกรมสรรพสามิตก่อให้เกิดความเสียหายแก่บริษัท ไทยลูปเบสฯ ซึ่งอยู่ในระหว่างการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ โดยเจ้าหน้าที่ของบริษัทฯ อาจจะไม่เชื่อมั่นต่อแผนการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าว การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยจึงขอหารือเพื่อให้ได้ข้อยุติสำหรับใช้ในการดำเนินธุรกิจของบริษัทฯ ต่อไปด้วย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) ได้พิจารณาข้อหารือของการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยดังกล่าวโดยได้รับฟังข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง(กรมสรรพสามิตและสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) ผู้แทนกระทรวงอุตสาหกรรม(กรมโรงงานอุตสาหกรรม) ผู้แทนการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย และผู้แทนบริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) แล้ว เห็นว่า กรณีตามข้อหารือของการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทยมีประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องวินิจฉัยว่า โรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานของบริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) เป็นโรงกลั่นน้ำมันตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ หรือไม่ ซึ่งปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวอาจแยกข้อพิจารณาได้ ๒ ประการ คือ ประการที่หนึ่ง เจตนารมณ์ของการออกประกาศกระทรวงการคลังฯ และประการที่สอง ความหมายของคำว่า “โรงกลั่นน้ำมัน” ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

ประการที่หนึ่ง เจตนารมณ์ของการออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) เห็นว่า เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา ๑๐๓^๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ อันเป็นบทอาศัยอำนาจในการออก

^๔ คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด

^๕ มาตรา ๑๐๓ เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของ

ประกาศฯ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใด ๆ ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้...” แล้ว จะเห็นว่าเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีตามมาตรานี้ก็เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน และเมื่อพิจารณาเหตุผลที่กรมสรรพสามิตเสนอร่างประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวต่อคณะรัฐมนตรีที่ว่า “๒.๒ เหตุผลที่ต้องเสนอร่างประกาศกระทรวงการคลังในเวลานี้ คือเพื่อส่งเสริมให้เพิ่มปริมาณการผลิตน้ำมันในประเทศให้มากขึ้นใช้ทดแทนการนำเข้าจากต่างประเทศ”^๕ จะเห็นได้ว่า เจตนารมณ์ของการออกประกาศดังกล่าวเป็นการยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่โรงกลั่นน้ำมันเป็นการทั่วไปเพื่อส่งเสริมการผลิตน้ำมันในประเทศให้มากขึ้น โดยมีได้หมายถึงเฉพาะโรงกลั่นน้ำมันที่ผลิตน้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามคำชี้แจงของผู้แทนกรมสรรพสามิตแต่อย่างใด และแม้การออกประกาศดังกล่าวจะเกิดขึ้นจากกรณีของโรงกลั่นน้ำมันปิโตรเลียมเอสโซ่ศรีราชากับโรงกลั่นน้ำมันของบริษัท ไทยออยล์ฯ ก็ตาม แต่ประกาศดังกล่าวมีบทบัญญัติที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ในลักษณะของ”กฎ” ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙^๖ ด้วยเหตุนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงเห็นว่า ประกาศดังกล่าวมีเจตนารมณ์ที่จะใช้บังคับเป็นการทั่วไป และมีอาจถือว่า มีเจตนารมณ์เพื่อใช้บังคับเฉพาะโรงกลั่นน้ำมันที่ผลิตน้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเท่านั้น เพราะหากกฎหมายประสงค์จะให้ใช้บังคับเฉพาะเจาะจงเช่นนั้นก็ต้องระบุในลักษณะเช่นนั้นให้ชัดเจน

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณามาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑)^๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษี

ประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตราหรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใด ๆ ได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้

การลดอัตราหรือยกเว้นภาษี การยกเลิกหรือแก้ไขการลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

^๕ ปรากฏอยู่ในหน้า ๔ ของบันทึกวิเคราะห์สรุปประกอบการเสนอร่างประกาศกระทรวงการคลัง ท้ายหนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค ๐๗๐๙/๓๗๕๕๒ ลงวันที่ ๒๑ กันยายน ๒๕๓๖

^๖ มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่นระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

ฯลฯ

ฯลฯ

^๗ มาตรา ๑๐๑ ทวิ ให้อธิบดีมีอำนาจยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(๒) สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก

สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓ ที่กำหนดให้รัฐมนตรีมีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจยกเว้นภาษีวัตถุดิบได้ ในกรณีที่สินค้าที่ผลิตจากวัตถุดิบนั้นเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ยิ่งทำให้เห็นได้ชัดเจนว่า มาตรา ๑๐๓ มีเจตนารมณ์ในการยกเว้นภาษีเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศอันเป็นเจตนารมณ์ที่กว้าง โดยมีได้มีเจตนารมณ์เฉพาะแต่เพียงเพื่อการลดภาระในการขอลดหย่อนภาษีเท่านั้น ต่อมาจึงได้มีการเพิ่มมาตรา ๑๐๑ ทวิ ขึ้นเพื่อแยกการยกเว้นภาษีตามหลักการทั้งสองกรณีที่มีความแตกต่างกันให้ชัดเจนขึ้น

ประการที่สอง ความหมายของคำว่า “โรงกลั่นน้ำมัน” ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

เมื่อได้พิจารณาประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว ประกอบกับกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจในการออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าวแล้ว ไม่ปรากฏว่าได้มีการกำหนดบทนิยามของคำว่า “โรงกลั่นน้ำมัน” ไว้ให้ความหมายเป็นการเฉพาะแต่อย่างใด คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงเห็นว่าคำว่าโรงกลั่นน้ำมันที่ปรากฏในบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ ย่อมหมายถึง โรงกลั่นน้ำมันตามความหมายทั่วไปอันเป็นคำที่มีความหมายชัดเจนในตัวเอง ซึ่งโดยหลักการตีความกฎหมาย ในกรณีที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายมีความชัดเจน การตีความกฎหมายจะพิจารณาตามตัวอักษรของบทบัญญัตินั้น แต่หากบทบัญญัติแห่งกฎหมายเคลือบคลุมหรือไม่ชัดเจน ในกรณีเช่นนี้จึงจำเป็นที่จะต้องตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาความเห็นของกรมสรรพสามิต^๙ ที่เห็นว่า “บริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน) เป็นโรงกลั่นที่ผลิตน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐาน ซึ่งไม่ได้เป็นน้ำมันที่อยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ดังนั้น โรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานจึงไม่เข้าข่ายเป็นโรงกลั่นน้ำมันตามลักษณะที่กรมสรรพสามิตประกาศ^{๑๐} “ แล้ว จะเห็นได้ว่ากรมสรรพสามิตก็เห็นว่า โรงกลั่น

^๙ ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

^{๑๐} บัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑)
ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๓๖

(โปรดดูรายละเอียดของรายการในบัญชีจากข้อมูลภาพ)

^๙ หนังสือกรมสรรพสามิต ที่ กค ๐๗๑๓/๔๔/๒๔ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน ๒๕๔๐ ถึง กรรมการผู้จัดการบริษัท ไทยลูปเบส จำกัด (มหาชน)

^{๑๐} ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสำหรับเนฟทา รีฟอร์มเมท ไพโรลัยสิสก๊าซโซลีน และของเหลวที่คล้ายกัน และน้ำมันเตาและน้ำมันที่คล้ายกัน ที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันในโรงกลั่นน้ำมัน ลงวันที่ ๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๖

น้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานของบริษัท ไทยลูปเบสฯ เป็นโรงกลั่นน้ำมันตามความหมายทั่วไป เพียงแต่ไม่ได้ผลิตน้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของกรมโรงงานอุตสาหกรรม^{๑๑} ที่เห็นว่า บริษัท ไทยลูปเบสฯ ซึ่งได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. ๒๕๓๕ เป็นโรงกลั่นน้ำมันปิโตรเลียมเนื่องจากวัตถุดิบที่ใช้เป็น “ปิโตรเลียม” ตามบทนิยามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ และกระบวนการผลิตต้องผ่านการกลั่น ดังนั้น ข้อเท็จจริงในกรณีนี้จึงเป็นที่ยุติว่า โรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานของบริษัท ไทยลูปเบสฯ เป็นโรงกลั่นน้ำมันตามความหมายทั่วไป

จากข้อพิจารณาทั้งสองประการดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงเห็นว่าเมื่อกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตและประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ ไม่ได้ให้ความหมายของคำว่าโรงกลั่นน้ำมันไว้เป็นพิเศษแตกต่างจากความหมายของโรงกลั่นน้ำมันโดยทั่วไปแล้ว คำว่า “โรงกลั่นน้ำมัน” ตามประกาศดังกล่าวจึงไม่อาจตีความว่าหมายถึงเฉพาะแต่เพียงโรงกลั่นน้ำมันที่ผลิตน้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามคำชี้แจงของผู้แทนกรมสรรพสามิต ประกอบกับ คำว่า “โรงกลั่นน้ำมัน” เป็นคำที่มีความหมายชัดเจนเป็นที่เข้าใจอยู่แล้ว และถึงแม้จะพิจารณาถึงเหตุผลและความจำเป็นในการออกประกาศดังกล่าวก็ปรากฏว่า มิได้มีเจตนารมณ์เฉพาะแต่เพียงเพื่อการลดภาระในการขอลดหย่อนภาษีเท่านั้น ซึ่งสอดคล้องกับกรณีที่ไม่ได้กำหนดความหมายของโรงกลั่นน้ำมันไว้ดังที่กล่าวข้างต้น ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) จึงเห็นว่า ความหมายของโรงกลั่นน้ำมันตามประกาศดังกล่าวหมายถึงโรงกลั่นน้ำมันตามความหมายทั่วไป และเมื่อโรงกลั่นน้ำมันหล่อลื่นพื้นฐานของบริษัท ไทยลูปเบสฯ เป็นโรงกลั่นน้ำมันตามความหมายทั่วไป จึงต้องถือว่าเป็นโรงกลั่นน้ำมันตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖

อนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) เห็นว่า หากกระทรวงการคลังมีนโยบายทางภาษีที่ชัดเจนว่า จะยกเว้นภาษีวัตถุดิบให้แก่โรงกลั่นน้ำมันที่ผลิตน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพื่อการลดภาระแก่ผู้ประกอบการในการขอลดหย่อนภาษีเท่านั้น โดยได้วิเคราะห์แล้วว่าการยกเว้นภาษีวัตถุดิบแก่โรงกลั่นน้ำมันทั่วไปเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศไม่ได้รับประโยชน์คุ้มค่าแล้ว กระทรวงการคลังก็อาจอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑)^{๑๒} แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ออกกฎกระทรวงขึ้นใช้บังคับ พร้อมกับยกเลิกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓๑) ลงวันที่ ๑๗ พฤศจิกายน ๒๕๓๖ เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายของกระทรวงการคลังได้

(ลงชื่อ) ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์

^{๑๑} หนังสือกรมโรงงานอุตสาหกรรม ด่วนที่สุด ที่ อก ๐๔๐๘/๕๙๒๐ ลงวันที่ ๓ สิงหาคม ๒๕๔๓ ถึงอธิบดีกรมสรรพสามิต

^{๑๒} โปรดดูเชิงอรรถที่ (๗), ข้างต้น

(นายชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
พฤศจิกายน ๒๕๕๓