เรื่องเสร็จที่ ๖๙/๒๕๔๖

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

กรมสรรพสามิตได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๑๐/๔๔๒๒๖ ลงวันที่ ๑๗ ตุลาคม ๒๕๔๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ด้วยกรมสรรพสามิตมีความประสงค์หารือปัญหาข้อกฎหมายในกรณีดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง เนื่องจากตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ มีปัญหาในการตีความคำว่า “สินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้” หมายความว่าอย่างไรใน ๒ กรณี ดังต่อไปนี้

(๑) หมายความว่า สินค้าตามที่กำหนดในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตทุกประเภท แม้ว่าบางประเภทจะมีทั้งที่ต้องเสียภาษีและได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา ๑๐๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ เช่น สินค้าประเภทน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน หรือสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตราอื่น ๆ เช่น มาตรา ๑๐๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

(๒) หมายความว่า เฉพาะสินค้าที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีเท่านั้น ไม่รวมถึงสินค้าประเภทนั้น ๆ ที่ได้รับการยกเว้นภาษีในกรณีอื่น ๆ ดังกล่าวใน (๑) ด้วย

ประเด็นที่สอง ข้อ ๑๒ แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๔๕ ที่กำหนดว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีหรือพร้อมกับการขอยกเว้นภาษีหรือคืนภาษี ในกรณีส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา ๑๐๐ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบความถูกต้อง ...” มีปัญหาในการตีความคำว่า “ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี” หมายถึง แม้ว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าจากวัตถุดิบหรือ

ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๐๑/๐๐๘๔ ลงวันที่ ๓๑ มกราคม ๒๕๔๖ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ส่วนประกอบที่ได้รับการยกเว้นภาษี ได้รับยกเว้นภาษีก็ยังมีหน้าที่ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า ถูกต้องหรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพสามิต) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง มาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑)[๑] แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์ต้องการยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้นำสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบมาใช้ในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อลดขั้นตอนในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ และเพื่อลดค่าใช้จ่ายของทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีและของรัฐ โดยสินค้าที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผลิตขึ้นจากสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบนั้นต้องเป็นสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตเท่านั้น ดังนั้น เมื่อมีการนำสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบออกจากโรงงานที่หนึ่งเพื่อนำไปผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งในโรงงานที่สองแล้ว สินค้าที่ผลิตจากสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบดังกล่าวของโรงงานที่สองจะต้องเป็นสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเท่านั้น หากสินค้าที่ผลิตจากโรงงานที่สองเป็นสินค้าที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ แล้ว กรณีย่อมไม่อยู่ในบังคับของมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑) ดังกล่าวแต่อย่างใด

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงเห็นว่า คำว่า “สินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้” ตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓ หมายความเฉพาะสินค้าที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีตามที่กำหนดในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเท่านั้น ไม่รวมถึงสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตราอื่นแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ด้วย

---

[๑] มาตรา ๑๐๑ ทวิ ให้อธิบดีมีอำนาจยกเว้นภาษีให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งซึ่งต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

(๒) สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าเพื่อการส่งออก

ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ประเด็นที่สอง ข้อ ๑๒[๒] แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๔๕ ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวตามแบบที่อธิบดีกำหนดจากบทบัญญัติดังกล่าวจึงเห็นได้ว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์ต้องการให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งจากสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้านั้นมีหน้าที่ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ ทั้งนี้ ก็เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตสามารถควบคุมตรวจสอบได้ สำหรับสินค้าประเภทหรือชนิดเดิมหรืออีกประเภทหรืออีกชนิดหนึ่งที่ผลิตขึ้นนั้นต้องเป็นสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเท่านั้น หากสินค้าที่ผลิตขึ้นนั้นได้รับยกเว้นภาษีตามมาตราอื่นแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ แล้ว กรณีย่อมไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ (๑) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อ ๑๒ แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๔๕ แต่อย่างใด

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) จึงเห็นว่า ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าจากสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา ๑๐๑ ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๔๓ มีหน้าที่ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้านั้นตามข้อ ๑๒ แห่งกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า พ.ศ. ๒๕๔๕ แต่หากสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมผลิตได้นั้นเป็นสินค้าที่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีตามมาตราอื่นแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ เสียแล้ว ผู้ประกอบอุตสาหกรรมดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามข้อ ๑๒ แห่งกฎกระทรวงดังกล่าวแต่อย่างใด

---

[๒] ข้อ ๑๒ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า ต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี หรือพร้อมกับการขอยกเว้นภาษีหรือคืนภาษีในกรณีส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรตามมาตรา ๑๐๐ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตตรวจสอบความถูกต้อง

ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า จัดทำบัญชีประจำวันและงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีดังกล่าวตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นบัญชีประจำวันและงบเดือนดังกล่าวต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในวันที่สิบห้าของเดือนถัดจากเดือนที่นำสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ
(นางสาวพรทิพย์ จาละ)
รองเลขาธิการฯ
รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มกราคม ๒๕๔๖