

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษี

สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษี

สรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔

กรมสรรพสามิต ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๗/๓๓๐๕๖ ลงวันที่ ๓๐ พฤศจิกายน ๒๕๔๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า ตามที่มาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ กำหนดว่าผู้ประกอบการอุตสาหกรรมใดประสงค์จะลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดใน กฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้ เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับ สินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และมาตรา ๑๐๗ วรรคหนึ่ง กำหนดว่า ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิ ได้รับเงินคืน และโดยที่มีผู้ประกอบการรายหนึ่งได้นำน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๕ และออกเทน ๙๑ ออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่หนึ่งเมื่อวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๔๓ เพื่อส่งให้แก่ลูกค้าโดยมิได้ยื่นชำระภาษีสรรพสามิต เมื่อน้ำมันไปถึงลูกค้า แล้ว ลูกค้าตรวจพบว่าค่าออกเทนของน้ำมันดังกล่าวไม่ได้มาตรฐาน ผู้ประกอบการจึงได้นำน้ำมันดังกล่าวกลับเข้าโรงอุตสาหกรรมเพื่อปรับปรุงคุณภาพ และได้นำน้ำมันดังกล่าวออกจาก โรงอุตสาหกรรมเป็นครั้งที่สองเมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๔๓ โดย ได้ยื่นชำระภาษีสรรพสามิตไปแล้ว ต่อมาเมื่อวันที่ ๘ มกราคม ๒๕๔๔ กรมสรรพสามิตได้ประเมิน ภาษีผู้ประกอบการสำหรับน้ำมันที่นำออกครั้งที่หนึ่ง ซึ่งผู้ประกอบการได้ชำระ ภาษีตามการประเมินดังกล่าวเมื่อวันที่ ๙ มกราคม ๒๕๔๔ และต่อมาเมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๔ ผู้ประกอบการได้มายื่นขอลดหย่อนภาษีสำหรับน้ำมันที่นำออกจากโรง อุตสาหกรรมในครั้งที่หนึ่งที่ผู้ประกอบการได้ชำระภาษีตามการประเมินของกรม สรรพสามิต

กรมสรรพสามิตจึงขอหารือว่า ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีน้ำมันที่ เสียไปแล้วตามการประเมินของกรมสรรพสามิตไปขอลดหย่อนออกจากภาษีของน้ำมันที่นำมา ปรับปรุงคุณภาพและนำออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่สองได้หรือไม่ หากสามารถนำไป ลดหย่อนภาษีได้ ผู้ประกอบการจะมีสิทธิได้รับคืนภาษีสำหรับน้ำมันที่นำออกจากโรง

อุตสาหกรรมในครั้งที่สองที่ยังไม่ได้หักลดหย่อนภาษีโดยถือว่าเป็นการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา ๑๐๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพสามิต โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพสามิต) และผู้แทนกระทรวงพลังงาน (กรมธุรกิจพลังงาน) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมสรุปได้ดังนี้

(๑) เมื่อวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๔๓ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม (บริษัทสตาร์ปิโตรเลียม รีไฟน์นิ่ง จำกัด) ได้นำน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ จำนวน ๒,๐๙๐,๕๘๗ ลิตร และเมื่อวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๓ ได้นำน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๕ จำนวน ๒,๐๗๗,๙๙๐ ลิตร ออกจากโรงอุตสาหกรรม และส่งมอบทางเรือให้แก่ลูกค้า (การปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย (ปตท.) ณ คลังน้ำมันของ ปตท. ครั้งที่หนึ่ง โดยมีได้มีการยื่นชำระภาษีสรรพสามิตโดยอ้างว่าเข้าใจผิดว่าไม่มีภาระหน้าที่ต้องชำระภาษี แต่เนื่องจากน้ำมันไม่ได้มาตรฐานเพราะไม่ได้ค่าออกเทนที่ลูกค้ากำหนด ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงนำน้ำมันดังกล่าวกลับเข้าโรงงานอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมอีกครั้งหนึ่งเมื่อวันที่ ๑๙ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๓ สิงหาคม ๒๕๔๓ ตามลำดับ เพื่อปรับปรุงคุณภาพ (ผสมกับบรีฟอเมทและ MTBE)

(๒) เมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๓ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ ที่ปรับปรุงคุณภาพ (น้ำมันที่ผลิตขึ้นใหม่โดยผสมกับบรีฟอเมทและ MTBE) จำนวน ๓,๓๕๙,๕๕๙ ลิตร ออกจากโรงอุตสาหกรรมและส่งมอบทางเรือให้แก่ลูกค้า (บริษัทเชลล์แห่งประเทศไทย จำกัด) ณ คลังน้ำมันของบริษัทเชลล์แห่งประเทศไทย จำกัด และวันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๔๓ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้นำน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๕ ที่ปรับปรุงคุณภาพ (น้ำมันที่ผลิตขึ้นใหม่โดยผสมกับบรีฟอเมทและ MTBE) จำนวน ๒,๔๙๖,๕๔๖ ลิตร ออกจากโรงอุตสาหกรรมและส่งมอบทางเรือให้แก่ลูกค้า (บริษัทน้ำมันคาลเท็กซ์ (ไทย) จำกัด) ณ คลังน้ำมันบางจาก ครั้งที่สอง โดยผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ยื่นชำระภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ จำนวน ๑๓,๖๑๗,๙๗๒.๔๑ บาท และน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๕ จำนวน ๑๐,๑๑๙,๗๔๙.๒๑ บาท รวมเป็นเงินค่าภาษีจำนวน ๒๓,๗๓๗,๗๒๑.๖๒ บาท

(๓) เมื่อวันที่ ๘ มกราคม ๒๕๔๔ กรมสรรพสามิตได้ประเมินภาษีผู้ประกอบอุตสาหกรรมสำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมครั้งที่หนึ่งเมื่อวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๔๓ ตามลำดับ

(๔) เมื่อวันที่ ๙ มกราคม ๒๕๔๔ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ชำระภาษีสรรพสามิตตามการประเมินของกรมสรรพสามิต สำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ จำนวน ๘,๔๗๔,๑๙๔.๔๑ บาท และน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๕ จำนวน ๘,๔๒๓,๑๓๒.๔๗ บาท รวมเป็นเงินค่าภาษีจำนวน ๑๖,๘๙๗,๓๒๖.๘๘ บาท โดยกรมสรรพสามิตได้งดเบี้ยปรับจำนวน ๑๕,๓๖๑,๒๐๖.๒๕ บาท แต่ไม่งดหรือลดเงินเพิ่มจำนวน ๑,๓๘๑,๘๑๒.๒๖ บาท

(๕) เมื่อวันที่ ๒๕ มกราคม ๒๕๔๔ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้มายื่นขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่มีการปรับปรุงคุณภาพ (น้ำมันที่ผลิตขึ้นใหม่โดยผสมกับรีฟอร์มเมทและ MTBE) โดยขอจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่เสียไปแล้วตามการประเมินของกรมสรรพสามิตเมื่อวันที่ ๙ มกราคม ๒๕๔๔ จำนวน ๑๖,๘๙๗,๓๒๖.๘๘ บาท สำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่นำมาเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตมาหักออกจากจำนวนภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสียจำนวน ๒๓,๗๓๗,๗๒๑.๖๒ บาท

ดังนั้น จึงมีปัญหาข้อกฎหมายตามประเด็นข้อหาที่ว่า

ประเด็นที่หนึ่ง ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถนำภาษีของน้ำมันที่ได้เสียไปแล้วตามการประเมินของกรมสรรพสามิตไปลดหย่อนออกจากภาษีของน้ำมันที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่สอง ตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้หรือไม่

ประเด็นที่สอง หากสามารถนำไปลดหย่อนภาษีได้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะมีสิทธิได้รับคืนภาษีสำหรับน้ำมันที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่สองที่ยังไม่ได้หักลดหย่อนภาษีโดยถือว่าเป็นการเสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา ๑๐๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) ได้พิจารณาปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวแล้วมีความเห็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ผู้ประกอบอุตสาหกรรมสามารถนำภาษีของน้ำมันที่ได้เสียไปแล้วตามการประเมินของกรมสรรพสามิตไปลดหย่อนออกจากภาษีของน้ำมันที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่สอง ตามมาตรา ๑๐๑^๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้หรือไม่ นั้น เห็นว่า บทบัญญัติมาตราดังกล่าวมีเจตนารมณ์ที่จะลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าตามที่กำหนดในกฎกระทรวงให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม^๒ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งประสงค์จะลดหย่อนภาษีสามารถยื่นคำร้องขอให้นำจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการที่ผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่

^๑ มาตรา ๑๐๑ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมใดประสงค์จะลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ลดหย่อนให้เป็นที่สุด

^๒ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๒๔ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะลดหย่อนภาษีได้ ได้กำหนดให้น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะลดหย่อนภาษีได้

ต้องเสียสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นมาใหม่ได้ ทั้งนี้ เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่างสินค้าที่เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้ากับสินค้าที่ได้ผลิตขึ้นมาใหม่ แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติมาตรา ๑๐๑ ก็ได้กำหนดขั้นตอนในการขอลดหย่อนภาษีไว้ด้วย กล่าวคือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องทำการยื่นชำระภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าก่อนแล้วจึงให้สิทธิแก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมในการนำจำนวนเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้านำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าดังกล่าวมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่ในภายหลังได้ โดยมีได้กำหนดให้มาหักจากเงินภาษีที่ได้เสียไว้ก่อนแล้วและมาขอคืนในภายหลัง ซึ่งแตกต่างจากกรณีการขอคืนภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระไปแล้วเพราะพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้มีบทบัญญัติกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ดังนั้น การขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงต้องแสดงความประสงค์ก่อนมีการชำระเงินค่าภาษีสรรพสามิตและเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากมีการชำระค่าภาษีโดยไม่มีการยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตแล้วก็ต้องถือว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ประสงค์ขอลดหย่อนและจะต้องชำระภาษีสรรพสามิตในจำนวนเงินตามอัตราที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีและจะทำให้กรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบการเสียภาษีได้ อีกทั้งยังทำให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องยื่นชำระภาษีทุกครั้งจึงจะมีสิทธิมาขอลดหย่อนภาษีได้

สำหรับข้อเท็จจริงตามที่ขอหรือปรากฏว่า ผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ชำระค่าภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่มีการปรับปรุงคุณภาพ (น้ำมันที่ผลิตขึ้นใหม่โดยผสมกับรีฟอร์มเมทและ MTBE) และนำออกจากโรงอุตสาหกรรมครั้งที่สองเมื่อวันที่ ๒๓ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๑๔ สิงหาคม ๒๕๔๓ ตามลำดับไว้ เสร็จเรียบร้อยแล้วจำนวน ๒๓,๗๓๗,๗๒๑.๖๒ บาท โดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมิได้มีการยื่นคำร้องแสดงความประสงค์ที่จะขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมครั้งที่หนึ่งเมื่อวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๔๓ และวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๔๓ (นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบ) ก่อนหรือในขณะที่จะมีการชำระค่าภาษีสรรพสามิตดังกล่าวแต่ประการใด ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมยังไม่ได้ชำระภาษีดังกล่าวจึงยังไม่มีจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้านำมาเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่จะมาขอลดหย่อนได้ ดังนั้น เมื่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ชำระภาษีสรรพสามิตโดยไม่มีการยื่นคำร้องแสดงความประสงค์ที่จะขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิตจึงต้องถือว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ประสงค์ที่จะให้มีการลดหย่อนและไม่เข้าเงื่อนไขที่จะมาขอลดหย่อนภาษีสรรพสามิต ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิตในจำนวนเงินตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้โดยไม่มีการลดหย่อนภาษีสรรพสามิตตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ และเมื่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ไว้ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว จึงไม่สามารถนำจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการที่ผลิตน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่ได้เสียในภายหลังตามการประเมินของกรมสรรพสามิตไปขอ

ลดหย่อนออกจากภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเบนซินชนิดออกเทน ๙๑ และออกเทน ๙๕ ที่มี การปรับปรุงคุณภาพ (น้ำมันที่ผลิตขึ้นใหม่โดยผสมกับรีฟอร์มเมทและ MTBE) ตามมาตรา ๑๐๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้

ประเด็นที่สอง หากสามารถนำไปลดหย่อนภาษีได้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะมี สิทธิได้รับคืนภาษีสำหรับน้ำมันที่นำออกจากโรงอุตสาหกรรมในครั้งที่สองที่ยังไม่ได้หักลดหย่อน ภาษีโดยถือว่าเป็นการเสียภาษีไว้มากกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา ๑๐๗^๓ แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้หรือไม่ เห็นว่า เมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วจึงไม่ จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นนี้อีก

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๔๙

^๓ มาตรา ๑๐๗ ผู้ใดเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการ เสียภาษีนั้นไม่ใช่เป็นการเสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน