

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5, ป.อ. มาตรา 2, ป.รษฎากร มาตรา 79 ทวิ

ย่อ / หลักกฎหมาย

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรรูปสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อญ สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อญดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟ แบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในตอนนำเข้า ซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อญ ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อญเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างชั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด แม้แบตเตอรี่จะเป็นสินค้าที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้ แต่กฎกระทรวงดังกล่าวก็มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลังก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการลดหย่อนภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตาม พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังเฉพาะส่วนที่เป็นคุณก็ได้ทั้งนี้เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมาย

มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า เมื่อเดือนธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตถึงโจทก์ 2 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 3,262,279.63 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยเป็นเงิน 326,227.96 บาท รวมเป็นเงิน 3,588,507.59 บาท ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 2,635,112.99 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยเป็นเงิน 263,511.30 บาท รวมเป็นเงิน 2,898,624.29 บาท โจทก์ได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จำเลยมีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าว คำคัดค้านของโจทก์ฟังไม่ขึ้น โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วย เนื่องจากการที่โจทก์นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนามาเรียงต่อให้ครบวงจร โดยมีกล่องพลาสติกหุ้มเพื่อป้องกันการลัดวงจร แบตเตอรี่ดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นแบตเตอรี่เช่นเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าใหม่ การกระทำดังกล่าวมิใช่เป็นการประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้ขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ จึงมิใช่การผลิตตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 จำเลยจึงไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากโจทก์ในฐานะผู้ผลิต นอกจากนี้แบตเตอรี่ที่โจทก์นำมาเรียงต่อให้ครบวงจรดังกล่าว โจทก์ซื้อและนำเข้าจากต่างประเทศซึ่งโจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ในฐานะโจทก์เป็นผู้นำเข้าแล้ว การที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินให้โจทก์ชำระภาษีตามฟ้องโดยไม่ได้คิดหักภาษีลดหย่อนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระในขณะนำเข้าแบตเตอรี่จึงเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การว่า การที่โจทก์นำแบตเตอรี่เซลล์เดี่ยวไปประกอบแบตเตอรี่โทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อจำหน่าย โดยนำมาจัดเรียงระบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกก่อนจะต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟภายในกล่อง ถือเป็นการผลิตตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และไม่ถือเป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรแจ้งในชั้นที่โจทก์นำแบตเตอรี่ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วก็ตาม ส่วนที่โจทก์อ้างว่าตามกฎหมายฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ.2541 กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้โดยนำเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวใช้บังคับ

ตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 โดยไม่มีผลย้อนหลัง การประเมินของเจ้าพนักงานจำเลยตลอดจน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ยกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ปัญหาที่ต้องวินิจฉัย ตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้าน การประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบบเตอรีที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 51 เป็น แบบเตอรีที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบบเตอรีที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบบเตอรีชนิด เซลล์ก้อน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบบเตอรีชนิด เซลล์ก้อนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบบเตอรีแต่ละอันให้ครบวงจร แล้ว ประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบบเตอรีเข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอน ตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบบเตอรีที่โจทก์ประกอบ เสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ที่ยี่ห้อ ใด รุ่นใด แบบเตอรีที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบบเตอรีที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มีใช้แบบเตอรีในตอน นำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการ อย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบบเตอรีเป็นสินค้าที่ ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้าย พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัด อัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 พระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทสินค้าตามพิกัด อัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและ ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ตามเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 1 ถึง 4 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบบเตอรีที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมี หน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลานำสินค้าออกจาก โรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระ ภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบบเตอรี ชนิดเซลล์ก้อน ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบบเตอรีชนิดเซลล์ก้อนเข้ามาในราชอาณาจักรเป็น ภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิต สินค้าแบบเตอรีใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบ อุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบ อุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดี

กรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎหมายดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎหมายว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับกฎหมายได้ว่าจะให้ผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าวแต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำจำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อนมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิตและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ดูบัญญัติฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549บริษัทบราโว่

อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดโจทก์กรมสรรพสามิตจำเลย พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ม. 4, ม. 101 วรรคหนึ่งพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้า ซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อน ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระ

ขณะนำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์นเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็น ภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดใน กฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด แม้แบตเตอรี่จะเป็นสินค้าที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้ แต่กฎกระทรวงดังกล่าวก็มีผล ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการ ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะ ขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลังก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตาม พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดให้ มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังเฉพาะส่วนที่เป็นคุณก็ได้ทั้งนี้เพื่อให้เกิดการใช้บังคับกฎหมาย มีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ ปรากฏว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดี กรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีโจทก์ฟ้องว่า เมื่อ เดือนธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตถึงโจทก์ 2 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 3,262,279.63 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงไทยเป็นเงิน 326,227.96 บาท รวมเป็นเงิน 3,588,507.59 บาท ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 2,635,112.99 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงไทยเป็นเงิน 263,511.30 บาท รวมเป็นเงิน 2,898,624.29 บาท โจทก์ ได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จำเลย มีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าวว่า คำคัดค้านของโจทก์ฟังไม่ขึ้น โจทก์ยื่นอุทธรณ์ คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยเนื่องจากการที่โจทก์นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ ก๊อห์นมาเรียงต่อให้ครบวงจร โดยมีกล่องพลาสติกหุ้มเพื่อป้องกันการลัดวงจร แบตเตอรี่ดังกล่าว ยังคงมีสภาพเป็นแบตเตอรี่เช่นเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าใหม่ การกระทำ ดังกล่าวมิใช่เป็นการประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ จึง มิใช่การผลิตตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 จำเลยจึงไม่ มีอำนาจเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากโจทก์ในฐานะผู้ผลิต นอกจากนี้แบตเตอรี่ที่โจทก์นำมาเรียง ต่อให้ครบวงจรดังกล่าว โจทก์ซื้อและนำเข้าจากต่างประเทศซึ่งโจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตใน อัตราร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ในฐานะโจทก์เป็นผู้นำเข้าไว้แล้ว การที่เจ้าพนักงานของจำเลย ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีตามฟ้องโดยไม่ได้คิดหักภาษีลดหย่อนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระใน ขณะนำเข้าแบตเตอรี่จึงเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัย

อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การว่า การที่โจทก์นำแบตเตอรี่เซลล์เดี่ยวไป ประกอบแบตเตอรี่โทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อจำหน่าย โดยนำมาจัดเรียงระบบอนุกรมและเชื่อมต่อ แบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกก่อนจะต่อสายไฟแบตเตอรี่ เข้ากับขั้วไฟภายในกล่อง ถือเป็นการผลิตตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจาก โรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสีย ภาษีสรรพสามิต และไม่ถือเป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีสรรพสามิตที่ กรมศุลกากรแจ้งในชั้นที่โจทก์นำแบตเตอรี่ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วก็ตาม ส่วนที่โจทก์ อ้างว่าตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ.2541 กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้โดยนำ เงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มา หักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่นั้น วันที่ 27 ตุลาคม 2541 โดยไม่มีผลย้อนหลัง การประเมินของเจ้าพนักงานจำเลยตลอดจน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ยกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ปัญหาที่ต้องวินิจฉัย ตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้าน การประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 เป็น แบตเตอรี่ที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิด เซลล์ก้อน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิด เซลล์ก้อนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอน ตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบ เสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อ ใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อน นำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการ อย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้าย พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัด อัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 พระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทสินค้าตามพิกัด อัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและ ยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ตามเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่

1 ถึง 4 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อน ณ ด้านศาลฎีกาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อนเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการผลิตสินค้าแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างชั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจของรัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการคลัง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับกฎกระทรวงได้ว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าวแต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำจำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อนมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิตและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พินาศยาอิน(ชัยสิทธิ์) ตราฐธรรม-ทองหล่อ โฉมงาม-กำธร โพธิ์สุวรรณกุล)แห่งที่มานำนักวิชาการแผนกหมายเลขคดีศาลฎีกาหมายเลขคดีศาลชั้นต้นหมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้นหมายเลขกฎหมายนั้นย่อมมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในกฎหมายนั้น ดังจะเห็นได้ว่าโดยปกติพระราชบัญญัติจะระบุให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เพื่อให้ประชาชนมีโอกาสดำเนินข้อความของกฎหมายล่วงหน้าหนึ่งวัน แต่พระราชบัญญัติหรือกฎหมายอย่างอื่นอาจกำหนดวันใช้

บังคับเป็นอย่างอื่นได้ เช่น ในกรณีริบควนให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาหรือให้ใช้บังคับย้อนหลังขึ้นไป หรือให้ใช้บังคับในอนาคตโดยกำหนดวันใช้บังคับไว้แน่นอนหรือกำหนดให้ใช้บังคับเมื่อระยะเวลาหนึ่งล่วงพ้นไป เช่น เมื่อพ้นสามสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดวันใช้บังคับดังกล่าวก็ต้องเป็นไปตามหลักการที่ว่า "กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง" กล่าวคือ กฎหมายจะใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นในอนาคต ตั้งแต่วันประกาศใช้บังคับกฎหมายเป็นต้นไป และกฎหมายจะไม่ใช้บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันใช้บังคับกฎหมาย... การที่กฎหมายจะมีผลย้อนหลังนั้นเป็นข้อยกเว้น และจะยกเว้นได้ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการ ประการแรกจะต้องระบุไว้ให้ชัดเจนในกฎหมายนั้นเองว่าให้กฎหมายมีผลย้อนหลัง ประการต่อมาการบัญญัติให้กฎหมายมีผลย้อนหลังนั้นต้องไม่แย้งหรือขัดต่อรัฐธรรมนูญด้วย (ศาสตราจารย์ ดร. หยุต แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (พิมพ์ครั้งที่ 14), (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2542), หน้า 84 - 85.) หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังและข้อยกเว้นดังกล่าวมีปัญหาว่านำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรหรือไม่? หากเป็นกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาแล้วย่อมไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้กระทำความผิด ทั้งนี้เป็นไปตามหลักที่ว่า "ไม่มีความผิดและไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย" ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 32 ว่า "บุคคลจะต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลานั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้นต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย" แต่ถ้ายกเว้นไปเป็นทางที่เป็นคุณแล้วย่อมมีผลย้อนหลังได้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2 วรรคสอง ที่บัญญัติว่า "ถ้าตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง การกระทำเช่นนั้นไม่เป็นความผิดต่อไป ให้ผู้ที่ได้กระทำการนั้นพ้นจากการเป็นผู้กระทำความผิด และถ้าได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษแล้วก็ให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่าได้กระทำความผิดนั้น ถ้ารับโทษอยู่ก็ให้การลงโทษนั้นสิ้นสุดลง" และมาตรา 3 ที่บัญญัติว่า "ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ภายหลังการกระทำความผิด ให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดไม่ว่าในทางใด เว้นแต่คดีถึงที่สุดแล้ว แต่ในกรณีที่คดีถึงที่สุดแล้วดังต่อไปนี้..." หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษ แต่ย้อนหลังในทางที่เป็นคุณได้ที่ใช้กับกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญานั้นมีปัญหาว่านำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่? ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 69 บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่การจัดเก็บภาษีอากรก็เป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลในทรัพย์สินตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในมาตรา 49 จะจัดเก็บภาษีอากรได้จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 29 ที่บัญญัติว่า "การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้" กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหมายหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม" จากบทบัญญัติมาตรา 29 ดังกล่าวแม้จะมีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่ก็ต้องกระทำเท่าที่จำเป็นและจะ

กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพมิได้ ฉะนั้น การบัญญัติให้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมีผลย้อนหลังไปใช้จัดเก็บภาษีอากรกับการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนวันประกาศใช้กฎหมายนั้นหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีนั้นจะกระทำมิได้ และแม้จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ไม่มีผลย้อนหลังหากย้อนแล้วเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีดังจะเห็นตัวอย่างได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 ซึ่งวินิจฉัยว่า "โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าหรือไม่นั้นต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำวัตถุติดพิพาทเข้ามาในราชอาณาจักรคือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ทวิ แม้ต่อมาได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 79 ทวิ โดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ลงวันที่ 15 กันยายน 2514 ข้อ 17 เป็นผลให้ผู้นำเข้าเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าประเภท 1 การค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าไม่ว่าเพื่อการใด ๆ ต้องเสียภาษีการค้า แต่การแก้ไขดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 กันยายน 2515 ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่โจทก์นำวัตถุติดเข้ามาในราชอาณาจักร จึงใช้บังคับโจทก์ไม่ได้" แต่ถ้าเป็นการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังในทางเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้วย่อมกระทำได้ เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 430) พ.ศ.2548 มาตรา 4 บัญญัติให้เงินได้สุทธิต่ำกว่า 100,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ทั้งนี้สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ.2547 เป็นต้นไป กฎหมายฉบับนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ 26 มกราคม 2548 แต่ให้มีผลย้อนหลังไปใช้กับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ.2547 ด้วย การย้อนหลังนี้เป็นคุณจึงมีผลย้อนหลังได้ อย่างไรก็ตาม การมีผลย้อนหลังนี้มีข้อโต้แย้งว่าเป็นคุณจริงหรือไม่ เพราะการยกเว้นภาษีดังกล่าวย่อมทำให้รัฐขาดรายได้อันอาจนำมาซึ่งการเพิ่มเติมอัตราภาษีหรือการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ในอนาคต ขณะที่การเป็นคุณมีผลเฉพาะบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเท่านั้น (รองศาสตราจารย์ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3), กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2547), หน้า 123.) การมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณนั้นจะต้องมีการระบุไว้ชัดเจนในกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มิฉะนั้น แม้กฎหมายใหม่จะเป็นคุณก็ไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด ดังจะเห็นตัวอย่างได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2074-2075/2548 ซึ่งวินิจฉัยว่า "โจทก์ทั้งสองเป็นสามีภริยากัน ที่ดินของโจทก์ที่ 1 และโจทก์ที่ 2 รวมกันจำนวน 17 แปลง มีเนื้อที่ต่อเนื่องเป็นแปลงเดียวกัน มีการเทพื้นคอนกรีตเสริมเหล็กเต็มพื้นที่แม้ว่าโจทก์ทั้งสองจะใช้พื้นที่ส่วนหนึ่งในการปลูกบ้านเป็นที่อยู่อาศัย แต่ก็ได้ใช้ประกอบการค้าของบริษัททั้งของโจทก์เอง และบริษัทที่โจทก์ทั้งสองเป็นกรรมการบริษัทอยู่ด้วยโดยไม่ได้แบ่งแยกว่าส่วนใดใช้ประกอบกิจการหรือไม่ อีกทั้งยังให้บริษัท ก. เข้าที่ดินเกือบทั้งหมด ยกเว้นเพียงในส่วนที่เป็นที่ตั้งของบ้านและสำนักงานบริษัทของโจทก์ แม้จะมีที่ดินบางส่วนว่างอยู่ แต่ก็ถือว่าโจทก์ทั้งสองใช้ที่ดินทั้ง 17 แปลงในการประกอบกิจการทั้งหมดทุกแปลง เมื่อวันที่ 16 กันยายน 2541 โจทก์ทั้งสองขายที่ดินทั้ง 17 แปลงพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่กรุงเทพมหานครจึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) ซึ่งตกอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ที่บังคับใช้อยู่ในขณะนั้น แม้ภายหลังจะมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 ออกมาบังคับใช้แทนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรฯ มีแต่เฉพาะการขายของนิติบุคคลนั้น ก็เป็นเพียงกรณีที่รัฐประสงค์จะแก้ไขการจัดเก็บภาษีตามนโยบาย ไม่มีผลลบสร้างบทบังคับใช้พระราชกฤษฎีกา

ฉบับเดิมที่มีผลสมบูรณ์ในช่วงเวลาที่ผ่านมาแต่อย่างใด" คดีดังกล่าวแม้กฎหมายใหม่จะเป็นคุณกว่ากฎหมายเก่า เพราะเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่นิติบุคคลมีไว้ใน การประกอบกิจการเท่านั้นมิได้เก็บจากบุคคลธรรมดาด้วยเหมือนกฎหมายเก่า แต่เมื่อกฎหมายใหม่มิได้ บัญญัติให้มีผลย้อนหลังไปใช้กับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นก่อนกฎหมายใหม่ใช้บังคับด้วย กฎหมายใหม่จึงไม่มีผลย้อนหลัง กรณีแตกต่างกับกฎหมายอาญาที่แม้กฎหมายใหม่ที่เป็นคุณจะมี ได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็มีผลย้อนหลังตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 2 และมาตรา 3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 854/2509 (ประชุมใหญ่) การที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกให้โจทก์เสียเงินเพิ่ม 5 เท่า แม้ต่อมาจะมีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 ให้เรียก เก็บเพียง 2 เท่า และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2504 ให้ ยกเลิกการเก็บภาษีประเภทนี้ก็ตาม แต่พระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ยังมีบทเฉพาะกาลให้ใช้ บทบัญญัติที่ถูกแก้ไขหรือยกเลิกนั้นบังคับในการจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันที่ พระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ใช้บังคับ และพึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติเฉพาะกาลดังกล่าวรวมทั้งการ เรียกเก็บเงินเพิ่มเติม โจทก์จึงต้องเสียเงินเพิ่ม 5 เท่าของภาษีอยู่ตามเดิม คดีดังกล่าวกฎหมายใหม่ ซึ่งเป็นคุณได้บัญญัติไม่ให้มีผลย้อนหลัง ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่จึงวินิจฉัยว่ากฎหมายใหม่ไม่ มีผลย้อนหลัง แต่แม้กฎหมายใหม่ซึ่งเป็นคุณจะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง กฎหมายใหม่ซึ่งเป็น คุณจะมีผลย้อนหลังต่อเมื่อกฎหมายใหม่ซึ่งเป็นคุณได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนให้มีผลย้อนหลัง ตามที่กล่าวมาอาจสรุปได้ว่า กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดอาญาย่อมไม่ มีผลย้อนหลังในทางเป็นโทษแก่ผู้กระทำความผิด แต่มีผลย้อนหลังในทางเป็นคุณแก่ผู้ กระทำความผิด แม้กฎหมายใหม่จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ตาม ส่วนกฎหมายภาษีอากร เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีผลย้อนหลังในทางเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี แต่ถ้ากฎหมายใหม่นั้น เป็นคุณจะมีผลย้อนหลังต่อเมื่อกฎหมายใหม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนให้มีผลย้อนหลัง หากมิได้ บัญญัติไว้ก็ไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด กรณีจึงแตกต่างกับผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาที่แม้จะมีได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนให้มีผลย้อนหลังก็ มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณ คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549 ที่กำลังหมายเหตุอยู่นี้ ตามมาตรา 101 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ผู้ประกอบ อุตสาหกรรมมีสิทธิขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนภาษีที่ ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจาก จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น แต่กฎกระทรวงที่กำหนดให้เบตเตอร์เป็นสินค้าที่ขอ ลดหย่อนภาษีได้คือ กฎกระทรวงฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตเบตเตอร์ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว และกฎกระทรวงดังกล่าวมิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง ฉะนั้นจึงไม่ มีผลย้อนหลังแม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะเป็นคุณก็ตาม ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อน ภาษี ชัยสิทธิ์ ตรารัฐธรรมนูญคำพิพากษา: โจทก์ฟ้องว่า เมื่อเดือนธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของ จำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตถึงโจทก์ 2 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 3,262,279.63 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย เป็นเงิน 326,227.96 บาท รวมเป็นเงิน 3,588,507.59 บาท ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 2,635,112.99 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยเป็นเงิน 263,511.30 บาท รวมเป็นเงิน 2,898,624.29 บาท โจทก์ได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินตามมาตรา

86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จำเลยมีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าว คำคัดค้านของโจทก์ฟังไม่ขึ้น โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยเนื่องจากการที่โจทก์นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนมาเรียงต่อให้ครบวงจร โดยมีกล่องพลาสติกหุ้มเพื่อป้องกันการลัดวงจร แบตเตอรี่ดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นแบตเตอรี่เช่นเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าใหม่ การกระทำได้กล่าวมิใช่เป็นการประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ จึงมิใช่การผลิตตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 จำเลยจึงไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากโจทก์ในฐานะผู้ผลิต นอกจากนี้แบตเตอรี่ที่โจทก์นำมาเรียงต่อให้ครบวงจรดังกล่าว โจทก์ซื้อและนำเข้าจากต่างประเทศซึ่งโจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ในฐานะโจทก์เป็นผู้นำเข้าไว้แล้ว การที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินให้โจทก์ชำระภาษีตามพ้องโดยไม่ได้อาศัยภาษีลดหย่อนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระในขณะนำเข้า แบตเตอรี่จึงเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การว่า การที่โจทก์นำแบตเตอรี่เซลล์เดียวไปประกอบแบตเตอรี่โทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อจำหน่าย โดยนำมาจัดเรียงระบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกก่อนจะต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟภายในกล่อง ถือเป็นการผลิตตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และไม่ถือเป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรแจ้งในชั้นที่โจทก์นำแบตเตอรี่ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วก็ตาม ส่วนที่โจทก์อ้างว่าตามกฎหมายฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ.2541 กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้โดยนำเงินภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 โดยไม่มีผลย้อนหลัง การประเมินของเจ้าพนักงานจำเลยตลอดจนคำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้า

มีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 เป็นแบตเตอรี่ที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์น สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์นดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอนตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในตอนที่นำเข้ามาซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้เกิดขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 พระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ตามเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 1 ถึง 4 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์น ณ ด้านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์นเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการผลิตสินค้าแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับ

กฎกระทรวงได้ว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อ การบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าว แต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำ จำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนำหักออกจากจำนวนเงิน ภาษีต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิตและคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ดูฉบับย่อฎีกา ตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549บริษัทบราโว่ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัดโจทก์กรมสรรพสามิตจำเลย พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ม. 4, ม. 101 วรรคหนึ่งพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วย วิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามี ลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมน สามารถ นำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนดังกล่าวมา จัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่อง พลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้ว มีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต้นนำเข้า ซึ่ง ไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบ อุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมิน ของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลย มิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมน ถานศุลกากรมาหัก กับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระ ขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็น ภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดใน กฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด แม้แบตเตอรี่จะเป็นสินค้าที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้ แต่กฎกระทรวงดังกล่าวก็มีผล ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับ การผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะ

ขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลังก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตาม พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังเฉพาะส่วนที่เป็นคุณก็ได้ทั้งนี้เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีโจทก์ฟ้องว่า เมื่อเดือนธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตถึงโจทก์ 2 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 3,262,279.63 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยเป็นเงิน 326,227.96 บาท รวมเป็นเงิน 3,588,507.59 บาท ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 2,635,112.99 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยเป็นเงิน 263,511.30 บาท รวมเป็นเงิน 2,898,624.29 บาท โจทก์ได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จำเลยมีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าวว่า คำคัดค้านของโจทก์ฟังไม่ขึ้น โจทก์ยื่นอุทธรณ์ คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยเนื่องจากการที่โจทก์นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อมนาเรียงต่อให้ครบวงจร โดยมีกล่องพลาสติกหุ้มเพื่อป้องกันการลัดวงจร แบตเตอรี่ดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นแบตเตอรี่เช่นเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าใหม่ การกระทำดังกล่าวมิใช่เป็นการประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ จึงมิใช่การผลิตตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 จำเลยจึงไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากโจทก์ในฐานะผู้ผลิต นอกจากนี้แบตเตอรี่ที่โจทก์นำมาเรียงต่อให้ครบวงจรดังกล่าว โจทก์ซื้อและนำเข้าจากต่างประเทศซึ่งโจทก์ได้ชำระภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ในฐานะโจทก์เป็นผู้นำเข้าไว้แล้ว การที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินให้โจทก์ชำระภาษีตามฟ้องโดยไม่ได้คิดหักภาษีลดหย่อนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระในขณะนำเข้าแบตเตอรี่จึงเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน ขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การว่า การที่โจทก์นำแบตเตอรี่เซลล์เดียวไปประกอบแบตเตอรี่โทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อจำหน่าย โดยนำมาจัดเรียงระบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกก่อนจะต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟภายในกล่อง ถือเป็นการผลิตตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และไม่ถือเป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรแจ้งในชั้นที่โจทก์นำแบตเตอรี่ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วก็ตาม ส่วนที่โจทก์อ้างว่าตามกฎกระทรวงฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ลงวันที่ 20 ตุลาคม

พ.ศ.2541 กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้โดยนำเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้า มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น กฎกระทรวงฉบับดังกล่าวใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 โดยไม่มีผลย้อนหลัง การประเมินของเจ้าพนักงานจําเลยตลอดจนคำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "...ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจําเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มากขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขายแบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 เป็นแบตเตอรี่ที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอนตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมายเลข จ.1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งให้มากขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534 พระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ตามเอกสารหมายเลข จ.2 แผ่นที่ 1 ถึง 4 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจําเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจําเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโน ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโนเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจําเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการผลิตสินค้าแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนี้น

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบ
อุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบ
อุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดี
กรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อน
ภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับ
ตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับ
การผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะ
ขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับ
ได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อ
กำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจ
ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 5
และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับ
กฎกระทรวงได้ว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อ
การบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้ง
ข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ
และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าว
แต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำ
จำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก่อนมาหักออกจากจำนวนเงิน
ภาษีต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงาน
ประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิตและคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น
ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน

องค์คณะ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม · ทองหล่อ โฉมงาม · กำธร โพธิ์สุวรรณกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th ·
<https://www.thaideka.online/deka/274/2549>