

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549

บริษัทบราโว อินเทอร์เน็ตเซ็นแนล จำกัด โจทก์ กรมสรรพสามิต จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101, พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5

ย่อ / หลักกฎหมาย

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 4 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูป หรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟ แบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้า ซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโน ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อโนเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างชั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบการจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด แม้แบตเตอรี่จะเป็นสินค้าที่กฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้ แต่กฎกระทรวงดังกล่าวก็มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลังก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการลดหย่อนภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตาม พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฯ มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดให้

มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังเฉพาะส่วนที่เป็นคุณก็ได้ทั้งนี้เพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องว่า เมื่อเดือนธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตถึงโจทก์ 2 ฉบับ ฉบับแรกลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 3,262,279.63 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงรักษาเป็นเงิน 326,227.96 บาท รวมเป็นเงิน 3,588,507.59 บาท ฉบับที่ 2 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2543 ให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตเป็นเงิน 2,635,112.99 บาท และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงรักษาเป็นเงิน 263,511.30 บาท รวมเป็นเงิน 2,898,624.29 บาท โจทก์ได้ยื่นคำคัดค้านการประเมินตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จำเลยมีหนังสือแจ้งผลคำวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าวว่า คำคัดค้านของโจทก์ฟังไม่ขึ้น โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วย เนื่องจากการที่โจทก์นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์กอนมาเรียงต่อให้ครบวงจร โดยมีกล่องพลาสติกหุ้มเพื่อป้องกันการลัดวงจร แบตเตอรี่ดังกล่าวยังคงมีสภาพเป็นแบตเตอรี่เช่นเดิม มิได้แปรรูปหรือเปลี่ยนสภาพเป็นสินค้าใหม่ การกระทำได้กล่าวมิใช่เป็นการประกอบหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มากขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด 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 การที่โจทก์นำแบตเตอรี่เซลล์เดี่ยวไปประกอบแบตเตอรี่โทรศัพท์เคลื่อนที่เพื่อจำหน่าย โดยนำมาจัดเรียงระบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกก่อนจะต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟภายในกล่อง ถือเป็นการผลิตตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และไม่ถือเป็นการเรียกเก็บภาษีซ้ำซ้อน แม้โจทก์จะได้ชำระภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรแจ้งในชั้นที่โจทก์นำแบตเตอรี่ดังกล่าวเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วก็ตาม ส่วนที่โจทก์อ้างว่าตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ลงวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ.2541 กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้โดยนำเงินภาษีที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

สินค้า 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 หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่ได้ทำขึ้นเพื่อขายแบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อนตามรูปภาพที่ 1 ในเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 51 เป็นแบตเตอรี่ที่มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย เป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์น สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์นดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง โดยมีขั้นตอนตามรูปภาพที่ 2 ถึงรูปภาพที่ 4 ในเอกสารหมาย จ.1 แผ่นที่ 51 และ 52 แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ที่ยี่ห้อ รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า 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 โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจําเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจําเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์น ณ ด่านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อห์นเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจําเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างขั้นตอนกัน ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีน้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบการ

อุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดี
กรมสรรพสามิตกำหนดด้วยตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ.2541) ออกตามความใน
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อน
ภาษีได้ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับ
ตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับ
การผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมิใช่สินค้าที่จะ
ขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับ
ได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อ
กำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจ
ของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 5
และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับ
กฎกระทรวงได้ว่าจะให้ผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณ ทั้งนี้เพื่อ
การบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้ง
ข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ
และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่งดังกล่าว
แต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำ
จำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก่อนมาหักออกจากจำนวนเงิน
ภาษีที่ต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว การประเมินของเจ้าพนักงาน
ประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพสามิตและคำวินิจฉัย
อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น
ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน

องค์คณะ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม · ทองหล่อ โฉมงาม · กำธร โพธิ์สุวรรณกุล

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/274/2549>