

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4032/2552

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 103

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดส่วนผสมของเครื่องดื่มฯ ลงวันที่ 27 มีนาคม 2538

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดส่วนผสมและหลักเกณฑ์การหาปริมาณอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มฯ ลงวันที่ 30 เมษายน 2544

น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายสามารถดื่มได้ทันทีโดยไม่ต้องผสมกับน้ำให้เจือจางลงก่อน ส่วนการเติมน้ำแข็งเป็นแต่เพียงการทำให้มีความเย็นเท่านั้น น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายจึงเป็นสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน และการที่น้ำผลไม้ดังกล่าวบรรจุในขวดมีฝาปิดจึงเป็นสิ่งที่บรรจุในภาชนะและผนึกไว้ตามนิยามของคำว่าเครื่องดื่มดังกล่าว ฉะนั้น น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายจึงเป็นเครื่องดื่มตาม พ.ร.บ.พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดส่วนผสมและหลักเกณฑ์การหาปริมาณอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่ม น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 30 เมษายน 2544 ที่การเพิ่มชนิดขนาดภาชนะบรรจุจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อนจึงจะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ประกาศกรมสรรพสามิต ฉบับใหม่นี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน พ.ศ. 2544 เป็นต้นไป การเปลี่ยนแปลงขนาดภาชนะบรรจุเครื่องดื่ม น้ำผลไม้ของโจทก์ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2544 ถึงวันที่ 29 เมษายน 2544 ซึ่งเป็นเวลาที่ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดิมยังมีผลใช้บังคับอยู่ จึงถือว่าโจทก์ได้รับอนุมัติให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามข้อ 4 วรรคสามของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดิม เมื่อประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ ข้อ 8 ระบุว่า ผู้ใดได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตอยู่ก่อนวันที่ 30 เมษายน 2544 ซึ่งเป็นวันที่ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ใช้บังคับ ให้ถือว่าได้รับอนุมัติให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามประกาศกระทรวงการคลังตาม พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 103 ต่อไป โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตต่อไป ไม่ว่าโจทก์จะได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงขนาดภาชนะบรรจุให้กรมสรรพสามิตทราบหรือไม่ก็ตาม

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิต ภษ. 02-08 ที่ กค. 0718/760 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2545 คำวินิจฉัยคำคัดค้าน ที่ กค. 0614/1527 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ กค. 0607/25548 ลงวันที่ 9 กันยายน 2546

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนาย

ความจำนวน 6,000 บาท

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้โต้แย้งกันฟังได้ว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมผลิตและจำหน่ายน้ำผลไม้และน้ำพีชผักตรา "สวนเชิงดอย" เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2544 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้เข้ามาตรวจสอบสินค้าของโจทก์แล้วพบที่มีการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุเครื่องดื่มน้ำผลไม้สดหลายขนาดและมีการผลิตน้ำผลไม้สดโดยไม่ยื่นคำขอยกเว้นภาษีสรรพสามิตจากอธิบดีของจำเลย ต่อมาวันที่ 10 มิถุนายน 2545 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิตให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตโดยอ้างว่า ในช่วงเดือนมกราคมถึงกันยายน 2544 โจทก์ได้ผลิตและจำหน่ายเครื่องดื่มที่ไม่ได้ขอยกเว้นภาษีจากจำเลย และเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตแล้วแต่ไม่ได้ขออนุมัติเพิ่มขนาดภาชนะบรรจุ และไม่มีการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีสรรพสามิตเป็นเงินทั้งสิ้น 616,272.28 บาท โจทก์คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตดังกล่าวต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคที่ 5 พนักงานเจ้าหน้าที่ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตของโจทก์ โจทก์อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์

ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านของพนักงานเจ้าหน้าที่ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม ได้ให้ความหมายของคำว่า "เครื่องดื่ม" ไว้ว่า "สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพีชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น..." ถ้อยคำที่ว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน แสดงว่าสิ่งที่จะเป็นเครื่องดื่มจะต้องเป็นสิ่งซึ่งตามสภาพสามารถใช้ดื่มได้ทันทีโดยไม่ต้องเจือปนกับสิ่งอื่น เช่น น้ำหวานหรือน้ำผลไม้โดยทั่วไป แต่ถ้าเป็นน้ำหวานเข้มข้น โดยทั่วไปแล้วจะไม่ใช้ดื่มในสภาพที่ยังเป็นน้ำหวานเข้มข้น (Syrup) อยู่ แต่จะต้องนำไปผสมกับน้ำให้เจือจางลงก่อน จึงไม่ถือเป็นเครื่องดื่ม น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายนั้น เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่า สามารถดื่มได้ทันทีโดยไม่ต้องผสมกับน้ำให้เจือจางลงก่อน ส่วนการเติมน้ำแข็งเป็นแต่เพียงการทำให้มีความเย็นเท่านั้น น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายจึงเป็นสิ่งที่ตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน และการที่น้ำผลไม้ดังกล่าวบรรจุในขวดมีฝาปิดจึงเป็นสิ่งที่บรรจุในภาชนะและผนึกไว้ ตามนิยามของคำว่าเครื่องดื่มดังกล่าว ฉะนั้น น้ำผลไม้ซึ่งโจทก์ผลิตและจำหน่ายจึงเป็นเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยหลักจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลังซึ่งออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 103 ซึ่งน้ำผลไม้ที่โจทก์ผลิตและจำหน่ายก็มีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดส่วนผสมของเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ามีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 27 มีนาคม พ.ศ. 2538 และได้รับอนุมัติให้ยกเว้นภาษีจากอธิบดีกรมสรรพสามิต...

การเปลี่ยนแปลงขนาดภาษนะบรรจุเครื่องตีมน้ำผลไม้ของโจทก์ที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2544 ถึงวันที่ 29 เมษายน 2544 ซึ่งเป็นเวลาที่ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดิมยังมีผลใช้บังคับอยู่จึงถือว่า โจทก์ได้รับอนุมัติให้ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามข้อ 4 วรรคสามของประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดิม เมื่อประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ ข้อ 8 ระบุว่าผู้ใดได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตอยู่ก่อนวันที่ 30 เมษายน 2544 ซึ่งเป็นวันที่ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ใช้บังคับให้ถือว่าได้รับอนุมัติให้ยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามประกาศกระทรวงการคลังตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 103 ต่อไป โจทก์จึงได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตต่อไป ไม่ว่าโจทก์จะได้แจ้งการเปลี่ยนแปลงขนาดภาษนะบรรจุให้กรมสรรพสามิตทราบหรือไม่ก็ตาม เพราะประกาศกรมสรรพสามิตฉบับเดิมมิได้ระบุว่าถ้าไม่แจ้งให้ทราบไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต ส่วนระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 30 เมษายน 2544 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2544 ซึ่งเป็นเวลาที่ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ใช้บังคับนั้น ข้อเท็จจริงไม่ได้ความแจ้งชัดว่าโจทก์ได้เปลี่ยนแปลงขนาดภาษนะบรรจุอย่างไร เมื่อใด จึงไม่อาจถือว่ามี การเพิ่มหรือเปลี่ยนแปลงขนาดภาษนะบรรจุโดยมิได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อนตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิตฉบับใหม่ ข้อ 5 วรรคสอง ฉะนั้น ในระหว่างระยะเวลาดังกล่าวโจทก์จึงยังคงได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านของพนักงานเจ้าหน้าที่ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังขึ้นบางส่วน กรณีไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ข้ออื่นของโจทก์

พิพากษากลับเป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีสรรพสามิต ภษ. 02-08 ที่ กค. 0718/760 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2545 คำวินิจฉัยคำคัดค้าน ที่ กค. 0614/1527 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2545 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ กค. 0607/25548 ลงวันที่ 9 กันยายน 2546 ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ

(ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม-ธีระวัฒน์ ภัทรานวัช-พันธะสา บัวทอง)

ศาลภาษีอากรกลาง - นายจรเดช เจนวนันนันทน์

<u>แหล่งที่มา</u>	กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา
<u>แผนก</u>	ภาษีอากร
<u>หมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้น</u>	พ280/2547
<u>หมายเหตุ</u>	(ไม่มีข้อมูล)