

ฎีกาตัดสินเกี่ยวกับปัญหาข้อกฎหมาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549

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

โจทก์นำเข้าแบตเตอรี่ลักษณะเป็นก้อน เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉายหรือแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อน สามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรม และเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติก และต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับ ขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง การกระทำดังกล่าวเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องตามคำนิยาม "ผลิต" ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4

โจทก์เสียภาษีสรรพสามิตจากแบตเตอรี่ในฐานะผู้นำเข้า ต่อมานำแบตเตอรี่ดังกล่าวมาผลิตเป็น แบตเตอรี่สำหรับโทรศัพท์เคลื่อนที่ ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในฐานะผู้ประกอบการผลิตอีกครั้งหนึ่ง ไม่ ใช้เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

การออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีเพื่อกำหนดให้สินค้า ประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบการจะขอลดหย่อนภาษีได้ เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวง การคลัง ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังจึงมีอำนาจกำหนดวันใช้บังคับกฎหมายได้ว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลาง พิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการขายแบตเตอรี่สำหรับ ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่หรือที่เรียกกันทั่วไปว่าโทรศัพท์มือถือ โดยโจทก์สั่งซื้อแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อน จากต่างประเทศนำมาในราชอาณาจักรไทย โจทก์ได้เสียภาษีสรรพสามิตอัตราร้อยละ 10 ในขณะที่นำเข้ามาแล้ว แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉาย สามารถนำไปใช้กับ เครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก้อนดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรม และเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจรแล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้ว ไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไปแล้วแต่จะกำหนดให้ นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด ทั้งนี้แบตเตอรี่ที่ประกอบแล้วบางส่วนโจทก์จะติดยี่ห้อการค้าชื่อ

"COMMY" ก่อนนำออกจำหน่าย บางส่วนไม่ได้ติดฉลากการค้าเพื่อให้ผู้ซื้อซื้อแล้วนำไปติดฉลากการค้าอื่น ๆ ก่อนนำออกจำหน่ายต่อไป และโจทก์มิได้เสียภาษีสรรพสามิตจากการขายแบตเตอรี่ที่ประกอบเสร็จเรียบร้อยแล้วตั้งกล่าว เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม 2543 เจ้าพนักงานของจำเลยได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทยสำหรับเดือนมกราคม 2541 ถึงสิงหาคม 2541 และสำหรับเดือนพฤษภาคม 2540 ถึงธันวาคม 2540 โดยให้เหตุผลว่า โจทก์ผลิตและจำหน่ายแบตเตอรี่ซึ่งยังมีได้ชำระภาษีสรรพสามิต โจทก์ได้คัดค้านการประเมิน ต่อมาอธิบดีกรมสรรพสามิตมีคำวินิจฉัยให้ยกคำคัดค้านของโจทก์ โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วเมื่อวันที่ 12 ตุลาคม 2544

ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. สรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูปหรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อน มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉายเป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้วมีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่มือถือ รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มีขั้วแบตเตอรี่ในตอนนำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้าย พ.ร.บ. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 พ.ร.ฎ. กำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสน์ ด้านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก๊อสน์เข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่เป็นภาษีต่างชั้นต่อนกัน

ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบ อุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดด้วย ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วย สินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้ ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ขอลดหย่อนภาษีได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดชอบในอันจะ ต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึงมีใช้ สินค้าที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผลย้อนหลัง ก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษี เพื่อกำหนดให้สินค้า ประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อนภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวง การคลัง ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวันใช้บังคับกฎกระทรวงได้ว่า จะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณทั้งนี้เพื่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความ เสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่ง ดังกล่าวแต่อย่าง ใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำจำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้ เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก่อนมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ใช้กับ โทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ.

(ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม-ทองหล่อ โฉมงาม-กำธร โพธิ์สุวรรณากุล)

ศาลภาษีอากรกลาง - นายอรรถนพ วิฑูรการ

ศาลอุทธรณ์ -

แหล่งที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา

แผนก (ไม่มีข้อมูล)

หมายเลขคดีแดงศาลชั้นต้น (ไม่มีข้อมูล)

หมายเหตุ (ไม่มีข้อมูล)