

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2136/2561

บริษัทเบอร์แทรมเคมิคอล (1982) จำกัด โจทก์ กรมศุลกากรจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.ระชากร มาตรา 30, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
มาตรา 7, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8

ย่อ / หลักกฎหมาย

การคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าต้องอาศัยมูลค่าของสินค้าหรือราคาที่
เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินเพื่อเป็นราคาสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า เมื่อการประเมิน
ภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้สืบเนื่องจากข้อพิพาทในเรื่องอากรขาเข้าอันเป็นส่วนหนึ่งของฐาน
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79/2 (1) โดยตรง ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของ
โจทก์จึงขึ้นอยู่กับกรประเมินอากรขาเข้าซึ่งโจทก์ยื่นคำอุทธรณ์ไว้ต่อจำเลยแล้ว โจทก์ยอม
มีอำนาจฟ้องในประเด็นเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ป.ระชากร ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากร
และลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ที่ใช้
บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทในปี 2552 ถึงปี 2553 นั้น ยังมีได้ระบุถึงการให้
สิทธิพิเศษในกรณีการซื้อขายผ่านประเทศที่สาม อันสอดคล้องกับประกาศกรมศุลกากร ที่
122/2549 กำหนดวิธีปฏิบัติสำหรับของที่นำเข้าโดยส่งผ่านเขตของประเทศอื่นนอกเขตการค้าเสรี
อาเซียน-จีน ไว้เท่านั้น แต่ไม่มีข้อความที่ระบุให้การซื้อขายผ่านประเทศที่สาม (Third Party
Invoicing) ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราอากรแต่อย่างใด ดังนั้น แม้บริษัท ท. สาธารณรัฐ
ประชาชนจีนจะเป็นผู้ส่งออกสินค้าพิพาทตามหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form E) แต่เมื่อ
โจทก์ทำสัญญาซื้อขายและเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัท ย. สาธารณรัฐ
สิงคโปร์ ซึ่งเป็นคนละนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน กรณีจึงเป็นการซื้อขายผ่านประเทศที่สาม มิใช่
เป็นการนำเข้าสินค้าพิพาทจากสาธารณรัฐประชาชนจีนโดยตรง โจทก์ย่อมไม่ได้รับสิทธิพิเศษใน
การยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรทั้งสองฉบับที่ใช้
บังคับในเวลานั้น แม้ต่อมาอธิบดีกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 106/2553 ระบุถึง
กรณีซื้อขายผ่านประเทศที่สามไว้ แต่ประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้ก็มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1
มกราคม 2554 เป็นต้นไป จึงเป็นกฎเกณฑ์ที่ออกมาใช้ภายหลังจากที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาท ไม่
อาจนำมาใช้ขยายความประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากร
ศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 เพื่อยกเว้นอากรหรือลด
อัตราอากรศุลกากรแก่โจทก์ได้

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก
ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ที่ กค.0514(2)/694.1/3300076 ถึง
3300081 /26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ กอ 103/2557/
ป5/2557(3.9) ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2557 จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา
ให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน ที่ กค.0514(2)/694.1/3300076/26-9-2555

ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 ที่ กค.0514(2)/694.1/3300077/26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 ที่ กค.0514(2)/694.1/3300078/26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 ที่ กค.0514(2)/694.1/3300079/26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 ที่ กค.0514(2)/694.1/3300080/26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 ที่ กค.0514(2)/694.1/3300081/26-9-2555 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555 และให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลย ที่ กอ 103/2557/ป5/2557(3.9) ฉบับลงวันที่ 1 ธันวาคม 2557 คำอุทธรณ์นิยมให้เป็นพับ จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์นำเข้าสินค้าเพปเปอร์มินต์ออยล์ (Peppermint Oil) เมื่อวันที่ 6 พฤษภาคม 2552 วันที่ 22 พฤษภาคม 2553 วันที่ 31 กรกฎาคม 2553 วันที่ 16 กันยายน 2553 และนำเข้าสินค้าเมนทอล (Menthol Crystal) เมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2553 วันที่ 21 ธันวาคม 2553 โดยโจทก์ใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรสำหรับ เขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ตามกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้า (Rules of Origin) ยกเว้นอากรหรือลด อัตราอากรเหลือร้อยละ 0 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากร ศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 122/2549 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับ เขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 และประกาศกรมศุลกากร ที่ 21/2553 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรี อาเซียน-จีน ลงวันที่ 10 มีนาคม 2553 พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้าให้โจทก์รับไปแล้ว ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโดยใช้หนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form E) ที่ออกโดยสาธารณรัฐประชาชนจีน แต่สินค้านี้ดังกล่าวโจทก์ทำสัญญาซื้อขาย (Sale Contract) และทำการเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต (L/C) ชำระเงินให้แก่บริษัทเทียน หยวน เคมีคอล จำกัด (Tien Yuan Chemical (Pte) Ltd.) สาธารณรัฐสิงคโปร์ จึงเป็นการซื้อขายผ่านประเทศ ที่สาม คือ สาธารณรัฐสิงคโปร์ มิใช่เป็นการซื้อขายโดยตรงกับประเทศผู้ผลิตสินค้า กรณีไม่สามารถ ใช้สิทธิยกเว้นหรือลดอัตราอากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีนได้ ต่อมาวันที่ 26 กันยายน 2555 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) จำนวน 6 ฉบับ แจ้งการประเมินโจทก์ ว่า สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 6 ฉบับที่พิพาท ต้องเสียภาษีอากรในอัตราปกติ โดยสินค้า ประเภทยักัด 3302.90.00 อัตราอากรร้อยละ 5 และประเภทยักัด 2906.11.00 อัตราอากรร้อยละ 5 เป็นเหตุให้โจทก์ต้องชำระอากรขาเข้าและภาษีอากรต่าง ๆ ในส่วนที่ขาดตามการประเมิน รวมเป็นเงิน 2,053,271 บาท วันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 โจทก์ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้า ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 (เดิม) ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกคำอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร คดีมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยประการแรกว่า โจทก์ มีอำนาจฟ้องในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินในส่วน ของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ เพียงแต่อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 (เดิม) หนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินจึง

เป็นอันยุติเด็ดขาดแล้ว ดังนั้น โจทก์ย่อมไม่มีอำนาจฟ้องตามมาตรา 7 (1) และมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ประกอบกับมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า โจทก์เป็นผู้นำเข้าสินค้ามีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มยื่นใบขนสินค้าตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดต่อพนักงานศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเจ้าพนักงานศุลกากรพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามมาตรา 83/8 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 79/2 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา" และวรรคสามบัญญัติว่า "ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่... (ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ..." จากบทบัญญัติดังกล่าวมาแสดงว่าการคำนวณฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าต้องอาศัยมูลค่าของสินค้าหรือราคาที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินเพื่อเป็นราคาสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า เมื่อการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้สืบเนื่องจากข้อพิพาทในเรื่องอากรขาเข้าอันเป็นส่วนหนึ่งของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 79/2 (1) โดยตรง ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายของโจทก์จึงขึ้นอยู่กับกระบวนอากรขาเข้าซึ่งโจทก์ยื่นคำอุทธรณ์ไว้ต่อจำเลยแล้ว โจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องในประเด็นนี้ได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร อุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยและคำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า แบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ฉบับพิพาท ขอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่ ซึ่งในข้อนี้ศาลภาษีอากรกลางยังไม่ได้วินิจฉัย แต่ได้ดำเนินกระบวนการสืบพยานโจทก์และจำเลยจนสิ้นกระแสความแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่แล้วในสำนวนไปเสียทีเดียว โดยไม่ต้องย้อนสำนวนไปให้ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยเสียก่อน ข้อเท็จจริงได้ความว่า จำเลยออกแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ที่พิพาทแต่ละฉบับพร้อมแจ้งเหตุผลการประเมิน โดยระบุรายละเอียดเกี่ยวกับสินค้าที่โจทก์นำเข้า พิกัดที่สำแดง อัตราอากรร้อยละ 0 ปริมาณ น้ำหนัก และราคาของสินค้า โดยใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรภายใต้เขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน แต่จากการตรวจสอบพบว่าสินค้านี้ดังกล่าวไม่สามารถใช้สิทธิยกเว้นอากร และลดอัตราอากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ได้ เนื่องจากเป็นการซื้อขายผ่านประเทศที่สาม คือ สาธารณรัฐสิงคโปร์ จึงเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จ ตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เมื่อพิจารณาประกอบคำอุทธรณ์ของโจทก์ก็ปรากฏว่า โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินโดยยื่นเอกสารแนบท้ายคำอุทธรณ์โต้แย้งประเด็นการซื้อขายผ่านประเทศที่สามโดยละเอียด อันแสดงให้เห็นว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมินดังกล่าว เมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ก็สามารถฟ้องคดีนี้ได้โดยโต้แย้งเหตุผลทั้งข้อเท็จจริงและ

ข้อกฎหมายไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นแห่งการประเมิน จึงฟังได้ว่าแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ฉบับพิพาท ขอบด้วยมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 คำแก้อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยประการสุดท้ายว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ว่า โจทก์ไม่ได้รับสิทธิพิเศษในการลดอัตราอากร ตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 122/2549 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 และประกาศกรมศุลกากร ที่ 21/2553 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 10 มีนาคม 2553 โจทก์จึงต้องชำระอากรสำหรับสินค้าเพปเปอร์มินต์ออยล์ (Peppermint Oil) พิกัด 3302.90.00 และสินค้าเมนทอล (Menthol Crystal) พิกัด 2906.11.00 ในอัตราอากรร้อยละ 5 ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ประกอบประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยจึงชอบแล้ว นั้น ในปัญหานี้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีออกประกาศไว้ดังต่อไปนี้ "ข้อ 3 การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรตามข้อ 2 ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้ (1) ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form E) ที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน (Rules of Origin for the ASEAN-China Free Trade Area) และข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว ในกรณีของที่มีราคา เอฟ.โอ.บี. ไม่เกินสองร้อยดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ให้ผู้นำของเข้าแสดงเอกสารรับรองจากผู้ส่งของออกว่าของดังกล่าวมีถิ่นกำเนิดจากประเทศสมาชิกสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้หรือสาธารณรัฐประชาชนจีนตามกฎหมายว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน (Rules of Origin for the ASEAN-China Free Trade Area) และข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว... (3) ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด" ซึ่งเจตนารมณ์ในการออกประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าวนี้เป็นไปเพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามกรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน แก้ไขเพิ่มเติมโดยพิธีสารแก้ไขกรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน และความตกลงว่าด้วยการค้าสินค้าภายใต้กรอบความตกลงว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจระหว่างสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้และสาธารณรัฐประชาชนจีน ในการให้สิทธิพิเศษทางอากรศุลกากรระหว่างกัน โดยสิทธิพิเศษในแต่ละเรื่องจะต้องมีการเจรจาและกำหนดเงื่อนไขกันก่อนระหว่างประเทศสมาชิก ประเทศสมาชิกจึงนำเงื่อนไขตามที่เจรจาทกลงกันไปกำหนดเป็นระเบียบให้ถือปฏิบัติตามความตกลงร่วมกันระหว่างประเทศสมาชิก ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับที่ใช้

บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทในปี 2552 ถึงปี 2553 นั้น ยังมิได้ระบุถึงการให้สิทธิพิเศษในการซื้อขายผ่านประเทศที่สาม อันสอดคล้องกับประกาศกรมศุลกากร ที่ 122/2549 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ข้อ 3 วิธีปฏิบัติสำหรับผู้นำเข้า (5) และประกาศกรมศุลกากร ที่ 21/2553 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 10 มีนาคม 2553 ข้อ 3 วิธีปฏิบัติสำหรับผู้นำเข้า (9) ที่กำหนดวิธีปฏิบัติสำหรับของที่นำเข้าโดยส่งผ่านเขตของประเทศอื่นนอกเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ไว้เท่านั้น แต่ไม่มีข้อความที่ระบุให้การซื้อขายผ่านประเทศที่สาม (Third Party Invoicing) ได้รับสิทธิยกเว้นหรือลดอัตราอากรแต่อย่างใด ส่วนที่บันทึกข้อความสำนักพิทักษ์ศุลกากรที่ กค 0518 (ส)/ว 2 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2552 และที่ กค 0518 (ส)/ว 3 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2552 รองรับการดำเนินธุรกรรมทางการเงินซึ่งเกี่ยวข้องกับธนาคารซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่สามได้ นั้น ก็เป็นเรื่องขั้นตอนการชำระราคาผ่านธนาคารในประเทศที่สามเท่านั้น แต่ผู้ขายมิได้อยู่ในประเทศที่สาม ดังเช่นในคดีนี้ พยานหลักฐานจำเลยฟังได้ว่า ขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทเข้ามาในราชอาณาจักรประเทศสมาชิกยังไม่มีข้อตกลงร่วมกันให้การซื้อขายผ่านประเทศที่สามได้รับสิทธิยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรศุลกากร ดังนั้น แม้บริษัทเทียน หยวน โอโรเมติกส์ จำกัด สาธารณรัฐประชาชนจีน จะเป็นผู้ส่งออกสินค้าพิพาทตามหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form E) แต่เมื่อโจทก์ทำสัญญาซื้อขายและเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิตชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทเทียน หยวน เคมีคอล จำกัด สาธารณรัฐสิงคโปร์ ซึ่งเป็นคนละนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน กรณีจึงเป็นการซื้อขายผ่านประเทศที่สาม มิใช่เป็นการนำเข้าสินค้าพิพาทจากสาธารณรัฐประชาชนจีนโดยตรง โจทก์ย่อมไม่ได้รับสิทธิพิเศษในการยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรทั้งสองฉบับที่ใช้บังคับในเวลานั้น ส่วนที่ต่อมาอธิบดีกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากร ที่ 106/2553 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการสำหรับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2553 ซึ่งให้ยกเลิกประกาศกรมศุลกากรทั้งสองฉบับดังกล่าว และตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 106/2553 ข้อ 3 วิธีปฏิบัติสำหรับผู้นำเข้า (7) ระบุถึงกรณีการซื้อขายผ่านประเทศที่สามไว้ แต่ประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้ก็มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นต้นไป จึงเป็นกฎเกณฑ์ที่ออกมาใช้ภายหลังจากที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาท โดยเฉพาะประกาศกรมศุลกากรฉบับนี้ ข้อ 5 ยังระบุอีกว่า กรณีผู้นำของเข้ายื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form E) ตามแบบฟอร์มที่ปรากฏแนบท้ายประกาศกรมศุลกากรที่ 21/2553 ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรปฏิบัติตามประกาศกรมศุลกากรฉบับดังกล่าวต่อไป โดยให้มีผลใช้บังคับจนถึงการนำเข้าวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2554 กรณีของโจทก์ย่อมต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของประกาศกรมศุลกากรทั้งสองฉบับที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาท จึงไม่อาจนำประกาศกรมศุลกากร ที่ 106/2553 ที่ออกภายหลังมาใช้ขยายความประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน-จีน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 เพื่อยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรศุลกากรแก่โจทก์ได้ นอกจากนี้ สินค้าพิพาทมิได้ผลิตและส่งออกจากสาธารณรัฐสิงคโปร์ จึงไม่อาจใช้สิทธิยกเว้นหรือลดอัตราอากรตามข้อตกลงการค้าเสรีอาเซียนสำหรับกรณีที่สินค้ามีถิ่นกำเนิดจากสาธารณรัฐสิงคโปร์ได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น พิพากษากลับให้ยกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นนี้ให้เป็นพับ

อธิป จิตต์สำเร็จ · สุนทร ทรงฤกษ์ · สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/2136/2561>