

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2155/2565

บริษัท ส.โจทก์ กรมศุลกากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตรี, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 16, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5, ป.ร.ฎ. มาตรา 30, ป.พ.พ. มาตรา 193/31, ป.พ.พ. มาตรา 193/12, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ, ป.พ.พ. มาตรา 193, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14

ย่อ / หลักกฎหมาย

การได้เงินรางวัลของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเรื่องที่อาจกล่าวกันต่อไปตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตรี เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการใด ๆ อันมีสภาพร้ายแรง อันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง ประกอบกับตาม

พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 16 วรรคหนึ่ง วรรคสาม มาตรา 15 วรรคสี่ กฎกระทรวงฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2542) ออกตามความใน พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ข้อ 1 และข้อ 2 คู่กรณีที่จะคัดค้านว่าเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองจะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้เนื่องจากมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางตามมาตรา 16 จะต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่ผู้นั้น โดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้าน และต้องยื่นหนังสือคัดค้านก่อนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองที่โจทก์อ้างว่า มีส่วนได้เสียในการออกแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้าน และได้ยื่นหนังสือคัดค้านก่อนได้รับแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่อาจยกข้ออ้างดังกล่าวขึ้นในชั้นพิจารณาของศาลได้และเมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ให้โอกาสโจทก์ชี้แจงหรือแสดงความเห็นต่อจำเลยที่ 1 ตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29 วรรคหนึ่งแล้ว

คำพิพากษา

การกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนการที่จำเลยที่ 1 จะได้นำคำชี้แจงและรายละเอียดความเห็นของโจทก์ไปพิจารณาประกอบการประเมินหรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่นั้น เป็นขั้นตอนการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาของจำเลยที่ 1 แบบแจ้งการประเมินพิพาทและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐออกโดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมายซึ่งมีผลอันที่จะก่อนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานะภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างโจทก์กับจำเลยทั้งสอง แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามคานียามของ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.

2539 มาตรา 5 และต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของมาตรา 37 โดยต้องจัดให้มีเหตุผลและเหตุผลนั้นอย่างน้อยประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ เว้นแต่เป็นกรณีเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก สำหรับแบบแจ้งการประเมินที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 เห็นว่าโจทก์สำแดงพิกัดไม่ถูกต้อง จึงประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้โจทก์ชำระภาษีอากรในส่วนที่ขาดพร้อมเงินเพิ่ม โจทก์อุทธรณ์การประเมินโดยโต้แย้งยืนยันว่าโจทก์สำแดงพิกัดและเสียภาษีถูกต้องแล้ว โดยบรรยายรายละเอียดในคำอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน แสดงว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมินดังกล่าวเป็นอย่างดี และเมื่อพิจารณาแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ปรากฏว่าเป็นแบบแจ้งการประเมินกรณีวางประกันซึ่งตามคำฟ้องของโจทก์อ้างว่า โจทก์วางประกันค่าอากร โดยใช้หนังสือค้ำประกันจากธนาคารจนค้ำจำนวนอากรในอัตราสูงสุดที่จะต้องเสียตามประเภทย่อยที่ 8708.50.90 จำนวน 298,720 บาท เนื่องจากโจทก์ประสงค์ที่จะโต้แย้งพิกัดต่อไป แสดงให้เห็นว่าโจทก์ย่อมทราบดีว่า จำเลยที่ 1 พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้าควรจัดอยู่ในประเภทพิกัดใด เพราะเหตุใด กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องจัดให้มีเหตุผลเพราะเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก ตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงฟังได้ว่า แบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ฉบับดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง ขอบด้วยกฎหมายแล้ว สำหรับแบบแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ มีข้อความระบุเกี่ยวกับใบขนสินค้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่อ้างถึง ชื่อยานพาหนะ วันนำเข้า และเหตุที่ทำให้ค่าภาษีอากรขาด โดยมีรายละเอียดจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว ภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจึงฟังได้ชัดเจนว่าแบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าโจทก์สำแดงประเภทพิกัดผิดจนเป็นเหตุให้โจทก์เสียภาษีไม่ถูกต้องหรือชำระภาษีอากรขาดไป มีการอ้างอิงข้อกฎหมายที่ใช้ในการประเมินตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 และ พ.ร.ก.พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งยังได้แจ้งพิกัดอันเป็นข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าถูกต้องให้โจทก์ทราบแล้วด้วย สำหรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ระบุเหตุผลและคำวินิจฉัยไว้ โดยเมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ก็สามารถฟ้องคดีนี้โดยโต้แย้งเหตุผลทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นแห่งการประเมินและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้าเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 จึงฟังได้ว่าแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) 113 ฉบับพิพาท และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบด้วยมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว สำหรับปัญหาตามฎีกาของโจทก์ที่ว่า จำเลยที่ 2 ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในระยะเวลาประเมินตามกฎหมายหรือไม่ นั้น ป.ร.ษฎากร มาตรา 30 บัญญัติให้ผู้รับการประเมินต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อโจทก์ไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว โจทก์ย่อม

ไม่มีสิทธิยกปัญหานี้ขึ้นเป็นข้ออ้างเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 10 วรรคสาม แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดสิทธิของกรมศุลกากร กรณีไม่มีการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรขาดให้มีอายุความสิบปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกประการหนึ่ง และในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนอากรผิดให้มีอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกอีกประการหนึ่ง ส่วนกรณีที่มีการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ต้องบังคับตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/31 สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนการนับอายุความกรณีนี้ตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/12 อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับ สิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้า เริ่มนับตั้งแต่วันนำเข้า ซึ่งกรมศุลกากรอาจใช้สิทธิเรียกเงินอากรที่ขาดได้เพราะกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร ข้อพิพาทคดีนี้มีใช่เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับตั้งแต่วันนำเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/ 31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตามมาตรา 10 วรรคสาม แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้น ไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีกำหนดอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่อ้างอิงเท่านั้น และเมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้า รวม 18 ฉบับ ซึ่งนับตั้งแต่วันนำเข้าตามใบขนดังกล่าวจนถึงวันที่โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ในวันที่ 20 ตุลาคม 2558 จึงเป็นการแจ้งการประเมินเกินกำหนดอายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำเข้าแล้ว เมื่อการแจ้งการประเมินเป็นหนังสือถือเป็นขั้นตอนส่วนหนึ่งของการประเมินและต้องกระทำให้เสร็จสมบูรณ์ภายในอายุความแต่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินอากรขาเข้าเมื่อพ้นกำหนดอายุความแล้ว การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าทั้งสิบแปดฉบับดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย การจะจัดสินค้าพิพาทว่าอยู่ในประเภทพิกัตใดต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้าย พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัตศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ซึ่งในภาค 2 ท้าย พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัตอัตราศุลกากรขาเข้า ได้รับบุสินค้าในประเภทที่ 84.82 ประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ว่า "โรลเลอร์แบร์งรูปเข็ม" ประเภทย่อยที่ 8482.50.00 ว่า "โรลเลอร์แบร์งรูปทรงกระบอกอื่น ๆ" ขณะนำเข้าอัตราอากรร้อยละ 1 และประเภทที่ 87.08 ว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" ประเภทย่อยที่ 8708.99 ว่า "อื่น ๆ" และประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ว่า "อื่น ๆ" ขณะนำเข้าอัตราอากรร้อยละ 30 คดีนี้ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าที่เป็นปัญหาในคดีนี้ 2 รายการ ซึ่งจากคำเบิกความพยานจำเลยทั้งสองที่สอดคล้องตรงกับเอกสารที่จำเลยทั้งสองนำเสนอสืบแสดงให้เห็นว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ง (BEARING SUB - ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER) ที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT) ตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับ โจทก์มีเจตนานำเข้ามาเพื่อใช้กับสินค้าข้อต่อกากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์งรูปเข็ม (BEARING SUB-ASSY) 4 ชิ้น ต่อข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ แก้วมบู และแหวนล็อกเพื่อผลิตเป็นข้อต่อ

อ่อน (UNIVERSAL JOINT) โดยโจทก์ไม่ได้นำเสนอให้เห็นเป็นอย่างอื่น ดังนั้น เมื่อส่วนประกอบย่อย โรลเลอร์แบริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท แม้จะไม่มีองค์ประกอบที่จำเป็นทั้งหมด แต่อัตราส่วนที่นำเข้ามาเพียงพอที่จะประกอบเป็นข้อต่ออ่อนหนึ่งตัวได้ จึงมีลักษณะเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนแล้ว เมื่อข้อต่ออ่อนที่ประกอบแล้ว เป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบส่งกำลังของยานยนต์จึงจัดอยู่ในหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรถราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว มากกว่าที่จะจัดอยู่ในหมวด 16 เครื่องจักรและเครื่องใช้กล เครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว เครื่องบันทึกเสียงและเครื่องถอดเสียง เครื่องบันทึกและเครื่องถอดภาพและเสียงทางโทรทัศน์ ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเครื่องดังกล่าว ตอนที่ 84 เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ บอยเลอร์ เครื่องจักร เครื่องใช้กล และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ตาม EN/HS 2007 heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 (F) ใ้ระบุข้อต่ออ่อน (Universal Joints) ไว้ในหัวข้อ ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (Other transmission parts and components) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ให้รวมอยู่ในหมวดนี้ (คือหมวด 17) ด้วย ดังนั้น จึงฟังได้ว่าสินค้าโรลเลอร์แบริงพิพาทตรงกับข้อกำหนดของหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ในฐานะส่วนประกอบข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์และนำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก (WCO) ที่ได้มีหนังสือลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2560 มีความเห็นให้จัดสินค้าโรลเลอร์แบริง (BEARING SUB - ASSY) และข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) เป็นของตามประเภทที่ 87.08 (ประเภทย่อยที่ 8708.99) ในฐานะข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์ และนำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันโดยหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และ ข้อ 6 นอกจากนี้ส่วนที่ต้องมีกระบวนการประกอบนั้น Explanatory Notes : EN หน้า GIR - 2 ข้อ (VII) ระบุว่าไม่ต้องนำมาพิจารณา เมื่อได้วินิจฉัยข้างต้นแล้วว่า โรลเลอร์แบริงที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาทนั้นเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนของเพลากลางซึ่งเป็นระบบส่งกำลังของยานยนต์ จึงไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์และไม่อยู่ในข้อยกเว้นของคำว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ของหมวด 17 แต่จัดเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนตามความข้อ (ฉ) ของคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ที่อธิบายประเภทที่ 87.08 และเมื่อพิจารณابันทักข้อความเกี่ยวกับผลการสอบถามองค์การศุลกากรโลกและหนังสือตอบกลับจากผู้อำนวยการฝ่ายพิกัดอัตราศุลกากรและการค้าแล้ว เห็นว่า จำเลยที่ 1 ได้ให้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วนต่อองค์การศุลกากรโลก (WCO) โดยจำเลยที่ 1 ได้ระบุรายละเอียดของสินค้าที่เป็นปัญหา ลักษณะการนำเข้าจำนวน ประเภทพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหา และคำถามในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจน ส่วนองค์การศุลกากรโลกจะพิจารณาไปตามหลักเกณฑ์การตีความตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ตามที่โจทก์กล่าวอ้างหรือไม่นั้นก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของสินค้าที่มีปัญหาวouldจะต้องใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณาซึ่งองค์การศุลกากรโลกย่อมพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความและหมายเหตุที่ประเทศภาคีสมาชิกถือปฏิบัติร่วมกัน ดังนั้น ความเห็นดังกล่าวของทางองค์การศุลกากรโลกถูกจัดทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญด้านพิกัดและเป็นกลางและมีประสบการณ์ด้านการจำแนกพิกัดที่ให้คำปรึกษาแนะนำแก่ประเทศสมาชิก ที่นำมาเป็นแนวทางและความเห็นที่ได้มาโดยวิธีการอันชอบแล้ว จำเลยที่ 1 จึงสามารถนำความเห็นของทางองค์การศุลกากรโลกมา

เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาได้ พยานหลักฐานที่จำเลยทั้งสองนำเสนอจึงมีน้ำหนักมากกว่า พยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังตามพยานหลักฐานของจำเลยทั้งสองได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโรลเลอร์แบร์กโดยมีเจตนาเพื่อใช้กับสินค้าซื้อต่อจากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์กรูปเข็ม 4 ชิ้น ต่อซื้อต่อจากบาท 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อผลิตเป็นซื้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) เมื่อโรลเลอร์แบร์กถูกนำเข้ามาพร้อมกับซื้อต่อจากบาท พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงอาศัยหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) โดยพิจารณาจากการใช้งานที่สินค้าทั้งสองชนิดนำเข้ามาพร้อมกันสำหรับประกอบร่วมกับก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อประกอบเป็นซื้อต่ออ่อน โดยให้โรลเลอร์แบร์กที่มีปริมาณสอดคล้องกันที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ คือ โรลเลอร์แบร์ก 4 ชิ้น ต่อซื้อต่อจากบาท 1 ชิ้น (4 ต่อ 1) เป็นของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์ที่นำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน แต่ขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของซื้อต่ออ่อนที่ครบสมบูรณ์แล้ว จัดอยู่ในประเภทที่ 87.08 ประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบของซื้อต่ออ่อนอันเป็นส่วนประกอบของเพลากลางของยานยนต์ ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ส่วนโรลเลอร์แบร์กปริมาณส่วนที่เกินตามอัตราส่วนการประกอบให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร์กรูปเข็มตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 และข้อ 6 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว เมื่อได้วินิจฉัยว่าไม่มีเหตุให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนอากรขาเข้าดังนี้แล้ว ในปัญหาว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนฐานของอากรขาเข้าหรือไม่ จึงไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะอากรขาเข้าไม่มีการแก้ไขให้ลดลง ย่อมไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 โจทก์ได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้า ซึ่งเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 จัดสินค้าของโจทก์เข้าประเภทพิกัด 8708.99.99 และ ประเภทพิกัด 8482.40.00 สามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 สำหรับใบขนสินค้าพิพาทอีก 113 ฉบับนั้น ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 14 แห่ง พ.ร.ก. พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งสำหรับผู้นำเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรว่าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ซึ่งหากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามให้ครบหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว ผู้นำของเข้าก็ต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่ได้รับสิทธิพิเศษตามมาตรา 14 เมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงในคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ว่ามีการยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) หรือขอสงวนสิทธิการขอใช้สิทธิพิเศษทางศุลกากรไว้ โดยโจทก์กล่าวอ้างในชั้นฎีกาทำนองว่า โจทก์ไม่จำเป็นต้องยื่นเอกสารดังกล่าว ยิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าโจทก์มิได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว โจทก์จึงต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่มีสิทธิได้รับลดหรือยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังตามที่โจทก์กล่าวอ้าง จำเลยที่ 1 มิได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับแก่โจทก์ และเมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงมิได้โต้แย้งหรือมีคำขอให้เพิกถอนประเด็นเงินเพิ่มอากรขาเข้า ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จึงมิได้วินิจฉัยในส่วนนี้ ประกอบกับคดีนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับการประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มฟ้องและมีคำขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยมิได้มีคำขอท้ายคำฟ้องให้โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าของแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ แต่อย่างไรก็ดี อีกทั้งไม่ใช่กรณีที่จำเลยที่ 1 ฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์รับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่จำเลยที่ 1 กรณีจึงไม่มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่า โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าให้แก่จำเลยที่ 1 สำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับดังกล่าวหรือไม่ และปรากฏตามสำนวนว่าหลังจากศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับแล้ว จำเลยที่ 1 ยื่นอุทธรณ์ โดยบรรยายในคำฟ้องอุทธรณ์ว่า การที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงประเภทพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จโดยอัตราอากรที่สำแดงต่ำกว่าอัตราอากรที่ตรวจพบจนเป็นเหตุให้ภาษีอากรที่โจทก์ต้องชำระขาดไป โจทก์ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรขาเข้าตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินอากรขาเข้าที่ต้องชำระนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ตรวจปล่อยสินค้าให้โจทก์รับไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ จึงเห็นได้ว่า อุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ในส่วนนี้เป็นอุทธรณ์ในข้อที่มีได้กล่าวกันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งมีใช้ปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยปัญหานี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย ส่วนปัญหาว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หรือไม่นั้น ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา และมาตรา 102 ตรี จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระได้เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีเจตนายื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จ หรือจงใจปกปิดรายละเอียดของสินค้าที่นำเข้าโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษี อันเป็นกรณีที่เป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรและฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 1 และอนุมาตรา 2 ส่วนกรณีที่มีการเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามอนุมาตรา 3 จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ ดังนั้น กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบอันเป็นผลให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระอากรเพิ่มเติม แต่ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง นั้น ต้องเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรหรือฐานสำแดงเท็จ แต่ได้สำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก เป็นเหตุให้จำนวนเงินอากรขาดไป เมื่อข้อเท็จจริงได้ความตามสำเนารายงานประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ายังคงมีปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและสภาพการนำเข้าสินค้า จึงมีมติให้หารือในสำนักพิกัดอัตราศุลกากรโดยส่งเรื่องเข้าคณะกรรมการแก้ไขปัญหาข้อขัดข้องในการพิจารณาปัญหาพิกัดศุลกากร (กปพ.) เพื่อทบทวนและส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) ซึ่งคณะกรรมการแก้ไขปัญหาข้อขัดข้องในการพิจารณาปัญหาพิกัดศุลกากร (กปพ.) มีความเห็นว่า ข้อมูลรายละเอียดสินค้ามีความสมบูรณ์ครบถ้วนแล้วและไม่มีข้อมูลใหม่เพิ่มเติม จึงมีความเห็นคงเดิมและไม่มีการพิจารณาใหม่ คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีมติให้ส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) เพื่อให้ได้ข้อสรุปในประเด็นเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและประเภทพิกัดสินค้า แสดงให้เห็นว่า สินค้าพิพาทมีปัญหาเกี่ยวกับประเภทพิกัดอัตราศุลกากร โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ยังมีความเห็น

แตกต่างกันเกี่ยวกับการจำแนกประเภทพิคัดของสินค้าดังกล่าวและหลักเกณฑ์การตีความสำหรับการนำเข้าของโจทก์ พกติการณ์ที่โจทก์สำแดงประเภทพิคัดสำหรับสินค้าพิพาทเช่นเดิมซึ่งเคยนำเข้าสินค้าพิพาทมาก่อนโดยโจทก์เห็นว่า กองพิคัดอัตราศุลกากรเคยพิจารณาประเภทพิคัดสำหรับสินค้าลูกปืนกากบาท จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 และสินค้าข้อต่อกากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8708.99 เป็นพกติการณ์ที่เห็นได้ว่าโจทก์เข้าใจโดยสุจริตว่าสินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 เมื่อตามทางนำสืบของจำเลยที่ 1 ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดที่แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาที่จะสำแดงประเภทพิคัดของสินค้าพิพาทเป็นเท็จ กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่าความรับผิดชอบของโจทก์ในการชำระค่าอากรที่ขาดเกิดจากการที่โจทก์สำแดงเท็จในใบขนสินค้าขาเข้าตามฟ้อง แต่ต้องด้วยกรณีที่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มเมื่อมีการชำระอากรเพิ่ม เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด โดยเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มอากร (อากรขาเข้า) ตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A 003-05212-03981 แต่อย่างใด เมื่อได้วินิจฉัยดังนี้แล้ว กรณีจึงไม่จำต้องวินิจฉัยปัญหาตามฎีกาของจำเลยทั้งสองว่า จำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าจากโจทก์เกินกว่าอากรขาเข้าที่โจทก์ต้องชำระหรือไม่อีกต่อไป โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) (แบบ กศก. 114) ถึงโจทก์ 1 ฉบับ และแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) (แบบ กศก. 115) ถึงโจทก์ 113 ฉบับ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ กอ 120/2560/ป10/2560 (3.3) ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2560 ให้จำเลยที่ 1 คืนต้นฉบับหนังสือค้ำประกันธนาคารวงเงิน 298,720 บาท ที่โจทก์นำไปวางให้แก่จำเลยที่ 1 เป็นประกันค่าอากรขาดสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หากจำเลยที่ 1 ไม่สามารถคืนต้นฉบับหนังสือค้ำประกันโดยธนาคารได้ ให้จำเลยที่ 1 ชดใช้เงินเท่ากับจำนวนเงินตามหนังสือค้ำประกันธนาคารพร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จนกว่าโจทก์จะได้รับชำระคืนโดยครบถ้วน จำเลยทั้งสองให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (รวม 114 ฉบับ) เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ กอ 120/2560 ป10/2560 (3.3) ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2560 ให้จำเลยที่ 1 คืนต้นฉบับหนังสือค้ำประกันธนาคารที่โจทก์นำไปวางให้แก่จำเลยที่ 1 จำนวน 298,720 บาท หากจำเลยที่ 1 ไม่สามารถคืนให้ได้ ให้จำเลยที่ 1 ชดใช้เงินจำนวน 298,720 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ของจำนวนเงินดังกล่าว นับแต่วันที่ 8 ธันวาคม 2552 จนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยทั้งสองอุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษาแก้เป็นว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว เว้นแต่ในส่วนของเงินเพิ่มอากร โดยให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มอากรที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยทั้งสองฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยทั้งสองไม่ได้โต้แย้งกันในชั้นฎีการับฟังได้ว่า โจทก์ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนประกอบของรถยนต์และส่งขายชิ้นส่วนดังกล่าวแก่ผู้

ประกอบอุตสาหกรรมยานยนต์ทั้งในและต่างประเทศ วันที่ 24 เมษายน 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นสินค้าที่โจทก์นำเข้าที่ทำ ปี-3 ท่าเรือ ห. วันที่ 13 พฤษภาคม 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นที่บริษัทโจทก์ วันที่ 23 กรกฎาคม 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นที่บริษัทโจทก์อีก ต่อมาวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 โจทก์นำเข้าโรลเลอร์แบร์งรูปทรงกระบอก สำแดงประเภทย่อยที่ 8482.50.00 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ให้โจทก์ชำระอากรตามประเภทย่อยที่ 8708.50.90 แต่โจทก์โต้แย้งว่า สินค้าของโจทก์จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50.00 และมีสิทธิได้รับการลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 โจทก์วางเงินค้ำประกันโดยใช้หนังสือค้ำประกันจากธนาคาร 298,720 บาท จำเลยที่ 1 มีหนังสือสอบถามไปยังทางองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับสินค้าพิพาท ฝ่ายเลขานุการองค์การศุลกากรโลกมีความเห็นว่า สินค้าโรลเลอร์แบร์งรูปทรงกระบอกที่นำเข้าพร้อมข้อต่อกากบาทในอัตราส่วน 4 ต่อ 1 นั้นมีสาระสำคัญของการเป็นข้อต่ออ่อนแล้วโดยอาศัยหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 2 (ก) และคำแปล ต่อมาวันที่ 27 กันยายน 2554 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินโจทก์สำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 นำเข้าเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 6 ตุลาคม 2554 วันที่ 26 ตุลาคม 2554 โจทก์ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) และหนังสือชี้แจงของโจทก์ประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ วันที่ 1, 4 และ 6 ตุลาคม 2558 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินสินค้าโรลเลอร์แบร์งรูปทรงกระบอกที่โจทก์นำเข้าตั้งแต่ปี 2548 ถึงปี 2552 รวม 223 ฉบับ โดยในจำนวนนี้เป็นสินค้าที่พิพาทในคดีนี้ 113 ฉบับ โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินทั้ง 113 ฉบับ เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2558 วันที่ 16 พฤศจิกายน 2558 โจทก์ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีการประชุมเมื่อวันที่ 27 มิถุนายน 2560 โจทก์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อวันที่ 29 กันยายน 2560 มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการแรกว่า แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยมาตรา 13 มาตรา 16 และมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า การที่พนักงานเจ้าหน้าที่และกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ซึ่งมีอำนาจพิจารณาตรวจสอบการกระทำความผิดของโจทก์เพื่อจะจัดทำคำสั่งทางปกครองมายังโจทก์โดยการประเมินภาษี มีสิทธิได้รับเงินรางวัลจากการพิจารณาทางปกครอง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ซึ่งมีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยว่า โจทก์สำแดงพิกัดอัตราศุลกากรเท็จหรือไม่ มีสิทธิได้รับเงินรางวัลจากการพิจารณาทางปกครองตามมาตรา 102 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จึงเป็นกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้มีส่วนได้เสียโดยตรงในผลแห่งคดีตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือเป็นกรณีที่มีเหตุอื่นเกี่ยวกับพนักงานเจ้าหน้าที่และกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ซึ่งมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง ตามมาตรา 16 วรรคหนึ่ง และโจทก์ไม่จำต้องดำเนินการคัดค้านว่า การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีความเป็นกลางหรือมีสภาพร้ายแรงที่อาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลตามมาตรา 16 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตรี บัญญัติว่า "ให้อธิบดี

มีอำนาจสั่งจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด..." การได้เงินรางวัลของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงเป็นเรื่องที่อาจกล่าวกันต่อไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการใด ๆ อันมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง ประกอบกับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 16 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ในกรณีมีเหตุอื่นใดนอกจากที่บัญญัติไว้ในมาตรา 13 เกี่ยวกับเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองซึ่งมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง เจ้าหน้าที่หรือกรรมการผู้นั้นจะทำการพิจารณาทางปกครองในเรื่องนั้นไม่ได้... วรรคสาม บัญญัติว่า "ให้นำบทบัญญัติมาตรา 14 วรรคสอง และมาตรา 15 วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่มาใช้บังคับโดยอนุโลม" มาตรา 15 วรรคสี่ บัญญัติว่า "การยื่นคำคัดค้านและการพิจารณาคำคัดค้านให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง" กฎกระทรวงฉบับที่ 6 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติว่า "ข้อ 1 การคัดค้านว่าเจ้าหน้าที่ผู้ใดจะทำการพิจารณาทางปกครองในเรื่องใดไม่ได้ตามมาตรา 13 หรือตามมาตรา 16 ให้คู่กรณีทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่ผู้นั้นโดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้านด้วย ข้อ 2 การยื่นหนังสือคัดค้าน ต้องกระทำก่อนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง..." จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงว่า คู่กรณีที่คัดค้านว่าเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองจะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้เนื่องจากมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางตามมาตรา 16 จะต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่ผู้นั้น โดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้าน และต้องยื่นหนังสือคัดค้านก่อนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองที่โจทก์อ้างว่ามีส่วนได้เสียในการออกแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้าน และได้ยื่นหนังสือคัดค้านก่อนได้รับแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่อาจยกข้ออ้างดังกล่าวขึ้นในชั้นพิจารณาของศาลได้ ส่วนที่โจทก์ฎีกาว่า จำเลยทั้งสองไม่นำข้อเท็จจริง คำชี้แจงหรือความเห็นของโจทก์ที่ได้ชี้แจงเกี่ยวกับการสำแดงพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพิพาท การนำไปใช้งาน ขั้นตอนต่าง ๆ ในกระบวนการผลิต รวมไปถึงคุณสมบัติของสินค้าและความเห็นตามแนวทางการตีความของหน่วยงานศุลกากรในประเทศอื่น ๆ ที่ใช้ระบบฮาร์โมนิซมาพิจารณาประกอบการประเมินภาษี อันเป็นการไม่ให้โอกาสโจทก์เพียงพอในการชี้แจงข้อเท็จจริงในทางคดีเพิ่มเติม หรือให้โอกาสโจทก์ได้แสดงความคิดเห็นก่อนที่จะพิจารณาออกแบบแจ้งการประเมินภาษี ซึ่งล้วนแต่ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้น เห็นว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่า จำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง ในการนี้ให้รวมถึงการดำเนินการดังต่อไปนี้... (2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่า เป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือย

หรือเพื่อประวิงเวลา..." เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ตามคำฟ้องของโจทก์ โดยโจทก์บรรยายฟ้องว่า จำเลยที่ 1 มีบันทึกข้อความที่ กค 0518(5) ส3/(4) 41 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2554 มีใจความว่า จำเลยที่ 1 ขอให้โจทก์เข้าไปพบพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงแก่ ข้อกล่าวหาเกี่ยวกับคดีดังกล่าว อีกทั้งในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยที่ 1 ยังมีหนังสือที่ กค 0518(6)/อก 108 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2558 เรื่อง หนังสือเรียกให้ไปพบชี้แจงและยื่นหลักฐาน เพิ่มเติมแก่โจทก์ โดยในหนังสือดังกล่าวระบุให้โจทก์ไปพบและนำเอกสารหลักฐานอื่นใดที่แสดง ลักษณะ คุณสมบัติ หลักการทำงาน ประโยชน์ วิธีใช้ และรายละเอียดอื่น ๆ ของสินค้า นอกจากนี้ ยังปรากฏในทางนำสืบของโจทก์ตามคำเบิกความของนายสุพจน์ ผู้จัดการแผนกนำเข้าและส่งออก ของโจทก์ว่า โจทก์ได้จัดส่งตัวอย่างสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพร้อมกับข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้า ดังกล่าว ซึ่งตรงกับข้อเท็จจริงของโจทก์ให้แก่ส่วนมาตรฐานพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาโดยโจทก์ชี้แจงว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงเป็นตลับลูกปืนโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอกมี ลักษณะเป็น "Drawn cup Needle Roller Bearing" ซึ่งจะมีฝาปิดด้านท้ายด้านหนึ่งเพื่อใช้หา จาระบีหล่อลื่น และข้อต่ออากาศเป็นชิ้นส่วนที่ทำจากเหล็กและมีการนำเข้าในถังบรรจุผลิตภัณฑ์ ของตัวเองแยกต่างหากจากถังบรรจุของโรลเลอร์แบร์ริง และการประกอบข้อต่ออากาศกับโรล เลอร์แบร์ริงนั้นไม่สามารถประกอบเข้าด้วยกันเพื่อนำไปใช้งานได้อย่างง่ายและหากประกอบด้วยกัน ในขณะนำเข้าสินค้าโดยใช้เพียงมือในการประกอบนั้น นอกจากจะไม่เป็นไปตามขั้นตอนการ ประกอบของโจทก์แล้วยังทำให้ชิ้นส่วนดังกล่าวหลวมหลุดง่ายไม่แน่นเพียงพอไม่สามารถนำไปใช้ ประกอบเข้ากับก้ามปูและชิ้นส่วนอื่น ๆ ของเพลากลางได้ อีกทั้งโจทก์ยังได้ชี้แจงว่า กอง พิกัดอัตราศุลกากรเคยพิจารณาแจ้งผลการพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรของบริษัทอื่นสำหรับสินค้า ลูกปืนอากาศ (Cross Bearing) ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับโรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้าและนำเข้า พร้อมกับข้อต่ออากาศเช่นเดียวกับกรณีของโจทก์ให้เป็นสินค้าประเภทพิกัด 8482.50 และโจทก์ ได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับประเภทของตลับลูกปืนหรือโรลเลอร์แบร์ริงประเภทที่โจทก์นำเข้า พร้อมทั้งหน้าที่ของตลับลูกปืนหรือโรลเลอร์แบร์ริง กรณีจึงฟังได้ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ให้โอกาสโจทก์ชี้แจงหรือแสดงความเห็นต่อจำเลยที่ 1 ตามบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว และการกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนการที่จำเลยที่ 1 จะได้นำคำชี้แจงและรายละเอียดความเห็น ของโจทก์ไปพิจารณาประกอบการประเมินหรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่นั้น เป็น ขั้นตอนการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาของจำเลยที่ 1 ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ วินิจฉัยว่าจำเลยที่ 1 ได้ให้โอกาสโจทก์ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้วนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นพ้องด้วย ฎีกาโจทก์ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สองว่า แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า แบบแจ้ง การประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง ที่ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 เนื่องจากมิได้ ระบุเหตุผลและรายละเอียดที่ชัดเจนว่าเหตุใดโรลเลอร์แบร์ริงของโจทก์ที่มีปริมาณสอดคล้องกับ ข้อต่ออากาศจึงถูกจำแนกเป็นของตามพิกัด 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของ ยานยนต์บรรทุก HILUX โดยจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) (กศก. 114) ซึ่งไม่มีรายละเอียด

และเหตุการณ์ประเมินเรียกเก็บแนบท้ายหนังสือแจ้งการประเมิน ส่วนรายละเอียดที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ โจทก์ไม่อาจเข้าใจได้ว่าเพราะเหตุใดสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้ามาเพื่อใช้งานในฐานะที่เป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม จึงไม่สามารถจำแนกเป็นพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าประเภทแบร์ริงได้เพียงเพราะนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาทจำเลยที่ 1 มิได้แนบมติการประชุมของคณะกรรมการ กปพ. ครั้งที่ 15/4/2553 เมื่อวันที่ 21 ตุลาคม 2553 มาพร้อมกับหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่โจทก์ นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า แบบแจ้งการประเมินพิพาทและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐออกโดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมายซึ่งมีผลอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างโจทก์กับจำเลยทั้งสอง แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามคำนิยามของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 และต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของมาตรา 37 โดยต้องจัดให้มีเหตุผลและเหตุผลนั้นอย่างน้อยประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ เว้นแต่เป็นกรณีเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีก สำหรับแบบแจ้งการประเมินที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 เห็นว่าโจทก์สำแดงพิกัดไม่ถูกต้อง จึงประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มให้โจทก์ชำระภาษีอากรในส่วนที่ขาดพร้อมเงินเพิ่ม โจทก์อุทธรณ์การประเมินโดยโต้แย้งยืนยันว่าโจทก์สำแดงพิกัดและเสียภาษีถูกต้องแล้วโดยบรรยายรายละเอียดในคำอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนแสดงว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมินดังกล่าวเป็นอย่างดี และเมื่อพิจารณาแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ปรากฏว่า เป็นแบบแจ้งการประเมินกรณีวางประกันซึ่งตามคำฟ้องของโจทก์อ้างว่าโจทก์วางประกันค่าอากร โดยใช้หนังสือค้ำประกันจากธนาคารจนคุ้มจำนวนอากรในอัตราสูงสุดที่จะต้องเสียตามประเภทย่อยที่ 8708.50.90 จำนวน 298,720 บาท เนื่องจากโจทก์ประสงค์ที่จะโต้แย้งพิกัดต่อไป แสดงให้เห็นว่าโจทก์ย่อมทราบว่า จำเลยที่ 1 พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าควรจัดอยู่ในประเภทพิกัดใด เพราะเหตุใด กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องจัดให้มีเหตุผลเพราะเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีก ตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงฟังได้ว่าแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ฉบับดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว สำหรับแบบแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ จำเลยทั้งสองระบุรายละเอียดข้อเท็จจริงว่า "ใบขนสินค้าขาเข้า ชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนจำนวน 1 รายการ ระบุรายการสินค้า ชนิดสินค้าที่นำเข้าที่สำแดง BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER ปริมาณ น้ำหนัก และเหตุผลในการประเมินว่า ชำระค่าอากรขาเข้าขาด เนื่องจากของที่นำเข้า/ส่งออกเป็น TOYOTA COMPONENT PARTS FOR HILUX P. NO. 37402K01000 PART NAME BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER นำเข้ามาพร้อมกันกับสินค้ายรายการที่ 1 SPIDER SUB-ASSY และจะต้องประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน 4 ต่อ 1 ก่อนนำไปใช้งานเป็น UNIVERSAL JOINT คณะกรรมการ กปพ. มีมติแล้วทำให้สินค้าโรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้าจัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของยานยนต์บรรทุกทุก HILUX หากมีส่วนที่เหลือให้แยกจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 ในฐานะเป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม ดังนั้น สินค้า

พิพาทตามรายการ จำนวนขึ้น ราคา ให้จัดเป็นของตามประเภทพิกัด 8708.99.99 อัตราอากร ร้อยละ 30 ส่วนที่เหลือ จำนวนขึ้น ราคา ให้จัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากร ร้อยละ 1 เหตุผลการประเมิน ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ตามผลการพิจารณาปัญหาพิกัดที่ กค 1518(5)ส3/(4) 41 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2554 และอื่น ๆ (ระบุ) แพ้คดีที่ที่ ล.3938/18 สิงหาคม 2552 ฝปป. 3 สปป. 1 สสป. ตรวจค้นบริษัทฯ พบการ สำแดงพิกัดอัตราอากรเป็นเท็จ" เห็นได้ว่า แบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มพิพาททั้ง 113 ฉบับ มีข้อความระบุเกี่ยวกับใบขนสินค้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่อ้างถึง ชื่อ ยานพาหนะ วันนำเข้า และเหตุที่ทำให้ค่าภาษีอากรขาด โดยมีรายละเอียดจำนวนภาษีอากรที่ต้อง ชำระ ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว ภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจึงฟังได้ชัดเจนว่าแบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมี ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าโจทก์สำแดงประเภทพิกัดผิดจนเป็นเหตุให้โจทก์เสียภาษีไม่ ถูกต้องหรือชำระภาษีอากรขาดไป มีการอ้างอิงข้อกฎหมายที่ใช้ในการประเมินตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งยังได้ แจ้งพิกัดอันเป็นข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ถูกต้องให้โจทก์ทราบแล้วด้วย สำหรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ระบุ เหตุผลและวินิจฉัยว่า สินค้าสำแดงโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอก BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER มีข้อเท็จจริงของสินค้าเป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม BEARING SUB- ASSY และ กากบาท SPIDER SUB-ASSY มีการนำเข้ามาพร้อมกันแต่ยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน โดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม (BEARING SUB- ASSY) 4 ชิ้น ต่อ กากบาท (SPIDER SUB-ASSY) 1 ชิ้น (4 ต่อ 1) และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วน ภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปู (JOINT YOKE, FLANGE YOKE, SLEEVE YOKE) และ แหวนล็อก (SNAP RING) เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) สำเร็จรูป เมื่อพิจารณาจากลักษณะ และปริมาณการนำเข้าของสินค้าที่ต้องนำเข้ามาประกอบกันเพื่อเป็นของสำเร็จ ดังนั้น สินค้าที่ นำเข้าจึงมีสาระสำคัญอันเป็นของสมบูรณ์ คือ เป็นข้อต่ออ่อนครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และ เห็นควรให้ใช้หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ที่ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึง ของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของ ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และให้หมายรวมถึงของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่ จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยก ออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" และเห็นควรให้สินค้ารายอุทธรณ์ที่มีปริมาณ สอดคล้องกัน ที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ใน ฐานะเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตามหลักเกณฑ์การ ตีความ ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และ ข้อ 6 ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของฝ่ายเลขานุการของ WCO ที่ได้มี หนังสือที่ (WCO Ref.) 17NL0120 - TPB ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2560 แจ้งผลการจำแนกประเภท พิกัดของสินค้าสำแดงโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอก (BEARING SUB - ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER) โดยฝ่ายเลขานุการของ WCO มีความเห็นให้จัดสินค้า โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม BEARING SUB - ASSY และ กากบาท SPIDER SUB - ASSY เป็นของตามประเภทที่ 87.08 (ประเภทย่อยที่ 8708.99) ในฐานะเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตาม หลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และ ข้อ 6 และ BEARING SUB - ASSY ปริมาณที่เกินตาม

อัตราส่วนการประกอบ ให้ส่วนที่เกินจากการจัดชุดร่วมกับ SPIDER SUB - ASSY จัดเข้าตามประเภทพิคตของนั้น โดยสินค้ามีลักษณะเป็นโรลเลอร์แบร์งรูปเข็ม ตรงตามความของประเภทย่อยที่ 8482.40 พิจารณาแล้วจึงให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะเป็นโรลเลอร์แบร์งรูปเข็ม ตามหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 1 และ ข้อ 6 โดยเมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ก็สามารถฟ้องคดีนี้โดยโต้แย้งเหตุผลทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นแห่งการประเมินและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 จึงฟังได้ว่า แบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้าภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) 113 ฉบับพิพาท และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบด้วยมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สามว่า จำเลยที่ 2 ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในระยะเวลาประเมินตามกฎหมายหรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบการยื่นใบขนสินค้าพิพาทและชำระอากรตั้งแต่วันนำเข้าสินค้าพิพาท ในปี 2547 ถึงปี 2552 จึงเป็นกรณีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงต้องประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 88/6 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อจำเลยที่ 2 ออกแบบแจ้งการประเมินมายังโจทก์ในปี 2554 จำนวน 1 ฉบับ และปี 2558 อีกจำนวน 113 ฉบับ ซึ่งเลยกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับจากวันที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้า การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวย่อมเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้แบบแจ้งการประเมินภาษีพิพาททั้ง 114 ฉบับ ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามไปด้วยเช่นกัน นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 บัญญัติให้ผู้รับการประเมินต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อโจทก์ไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิยกปัญหานี้ขึ้นเป็นข้ออ้างเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สี่ว่า จำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินเพื่อใช้สิทธิเรียกให้โจทก์ชำระอากรขาเข้าภายในกำหนดอายุความตามกฎหมายหรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทในคดีนี้ในช่วงปี 2547 ถึงปี 2552 ดังนั้น เมื่อนับระยะเวลาจนถึงวันที่โจทก์ฟ้องคดีนี้ต่อศาลภาษีอากรกลาง ใบขนสินค้าขาเข้าจำนวน 94 ฉบับ จากใบขนสินค้าขาเข้าทั้งหมดจำนวน 114 ฉบับ ย่อมเป็นใบขนสินค้าขาเข้าที่มีอายุเกินกว่าสิบปีแล้ว และหากนับถึงระยะเวลาที่โจทก์ฎีกาคดีนี้ต่อศาลฎีกาแล้ว ใบขนสินค้าขาเข้าทั้งหมดจำนวน 114 ฉบับ ย่อมเป็นใบขนสินค้าขาเข้าที่มีอายุเกินกว่าสิบปีทั้งสิ้นและอายุความไม่อาจสะดุดหยุดลงหลังจากที่โจทก์ได้ยื่นฟ้องคดีนี้ต่อศาล เนื่องจากการยื่นฟ้องคดีต่อศาลที่จะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ต้องเป็นการยื่นฟ้องคดีจากจำเลยทั้งสองในคดีนี้เท่านั้น เมื่อสิทธิในการเรียกเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองมีกำหนดระยะเวลาสิบปีนับแต่วันนำเข้าสินค้าแล้ว โจทก์จึงสามารถยกประเด็นเรื่อง

อายุความขึ้นโต้แย้งสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองได้ เนื่องจากขณะนี้ เป็นระยะเวลาเกินกว่า 10 ปี นับแต่วันที่นำเข้าสู่สินค้าแล้ว ดังนั้น สิทธิในการเรียกเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองจึงขาดอายุความตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว นอกจากนี้การออกแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรของจำเลยที่ 1 นั้น ไม่ทำให้อายุความสำหรับการเรียกเก็บค่าอากรสะตูดหยุดลง ดังนั้น สิทธิเรียกร้องที่จะเรียกเอาเงินค่าอากรขาเข้าที่ขาดจากการนำเข้าขาดอายุความตามที่กฎหมายกำหนด จำเลยทั้งสองแจ้งการประเมินอากรขาเข้าเมื่อสิทธิเรียกร้องของจำเลยทั้งสองขาดอายุความแล้วนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า มาตรา 10 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก" กรณีตามบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดสิทธิของกรมศุลกากร กรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรขาดให้มีอายุความสิบปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกประการหนึ่ง และในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนอากรผิดให้มีอายุความสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกอีกประการหนึ่ง ส่วนกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ต้องบังคับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรให้มีความกำหนดอายุความสิบปี ส่วนการนับอายุความกรณีนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ" ก็คือเริ่มนับตั้งแต่นำของเข้า ซึ่งกรมศุลกากรอาจใช้สิทธิเรียกเงินอากรที่ขาดได้เพราะกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร เห็นว่า ข้อพิพาทคดีนี้มีใช่เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่นำของเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ตามมาตรา 10 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีกำหนดอายุความสิบปีตั้งแต่นำของเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่อ้างอิงเท่านั้น และเมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์นำเข้าสู่สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0124706258 เมื่อวันที่ 16 ธันวาคม 2547 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0064800436 เมื่อวันที่ 2 มิถุนายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0064809803 เมื่อวันที่ 23 มิถุนายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0064812444 เมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0074802313 เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0074805525 เมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0074808483 เมื่อวันที่ 21 กรกฎาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0074811715 เมื่อวันที่ 28 กรกฎาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0084801174 เมื่อวันที่ 4 สิงหาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่

2801-0084805827 เมื่อวันที่ 10 สิงหาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0084807238 เมื่อวันที่ 18 สิงหาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0084810868 เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0094803084 เมื่อวันที่ 8 กันยายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0094809600 เมื่อวันที่ 22 กันยายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0094812211 เมื่อวันที่ 29 กันยายน 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0104801914 เมื่อวันที่ 6 ตุลาคม 2548 สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0104804922 เมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2548 และสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
2801-0104807810 เมื่อวันที่ 17 ตุลาคม 2548 รวม 18 ฉบับ ซึ่งนับแต่วันนำเข้าตามใบขน
ดังกล่าวจนถึงวันที่โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต
ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ในวันที่ 20 ตุลาคม 2558 จึงเป็นการแจ้งการประเมิน
เกินกำหนดอายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำเข้าแล้ว เมื่อการแจ้งการประเมินเป็นหนังสือถือเป็น
ขั้นตอนส่วนหนึ่งของการประเมินและต้องกระทำให้เสร็จสมบูรณ์ภายในอายุความแต่เจ้าพนักงาน
ประเมินของจำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินอากรขาเข้าเมื่อพ้นกำหนดอายุความแล้ว การประเมิน
อากรขาเข้าตามใบขนสินค้าทั้งสิบแปดฉบับดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ฎีกาของโจทก์ข้อนี้
ฟังขึ้นบางส่วน มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่ห้าว่า สินค้าโรลเลอร์เบรินท์ที่
โจทก์นำเข้าตามใบขนสินค้าพิพาท จัดอยู่ในพิกัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 บอลล์เบริงหรือโรล
เลอร์เบริงประเภทย่อยที่ 8482.50.00 โรลเลอร์เบริงรูปทรงกระบอกอื่น ๆ หรือ 8482.80.00 อื่น
ๆ รวมถึงโรลเลอร์เบริงที่มีบอลล์และโรลเลอร์ประกอบอยู่ด้วยกันหรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า สินค้าที่
โจทก์นำเข้าคือโรลเลอร์เบริงที่จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50.00 หรือ 8482.80.00 ไม่อาจถูก
จำแนกให้เป็นของตามประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ซึ่งเป็นพิกัดที่อยู่ในหมวด 17 ของคำอธิบาย
พิกัดศุลกากร เนื่องจากถูกห้ามโดยหมายเหตุของหมวด 17 และคำอธิบายพิกัดศุลกากร การที่จะ
พิจารณาประเด็นที่ว่าสินค้าโรลเลอร์เบริงที่พิพาทที่โจทก์นำเข้าในช่วงปี 2547 ถึงปี 2552 จะต้อง
ถูกจัดอยู่ในพิกัดศุลกากรประเภทใดนั้น จะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การตีความ
พิกัดอัตราศุลกากรและพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งได้บัญญัติหลักการประการสำคัญ
ของการวินิจฉัยความรับผิดชอบของผู้นำเข้าไว้ในมาตรา 10 ทวิ จำเลยที่ 1 จะต้องพิจารณาลักษณะ
และสภาพของสินค้าที่เป็นอยู่ ณ เวลาที่นำเข้าสินค้านั้น จึงไม่อาจนำเอาวัตถุประสงค์ของ
การนำสินค้าที่นำเข้าไปใช้ภายหลังจากการนำเข้าสินค้า หรือข้อเท็จจริงอื่นใดที่จะเกิดขึ้นภาย
หลังจากการนำเข้าสินค้ามาพิจารณาเพื่อจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าได้
นอกจากนี้มาตรา 15 วรรคสาม แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติให้
ตีความตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนด ซึ่งข้อ 1
สรุปได้ว่า ในการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรของของที่นำเข้านั้นจะต้องใช้หลักเกณฑ์การตี
ความเรียงตามลำดับข้อเริ่มจากข้อ 1 ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปของการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรหรือ
กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กรณีจะพิจารณาใช้หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 ถึงข้อ 4 ได้ ก็ต่อเมื่อปรากฏว่า
ไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์ตีความข้อ 1 ได้แล้วเท่านั้น ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นจะต้องนำหลักเกณฑ์การ
ตีความข้อ 2 ถึงข้อ 4 มาปรับใช้โดยพิจารณาเรียงตามลำดับที่ละข้อต่อไป สินค้าโรลเลอร์เบริงที่
โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรของตอนที่ 84 จึงต้องถูก
จำแนกให้เป็นของตามประเภทที่ 84.82 เป็นไปตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 1

การจำแนกประเภทพิกัดของสินค้าโรลเลอร์เบรินนั้น จะต้องพิจารณาสภาพและลักษณะของ ในขณะที่น่าเข้าซึ่งเป็นขณะที่ความรับผิดชอบทางภาษีศุลกากรได้เกิดขึ้น เมื่อโจทก์นำเข้าสินค้าโรลเลอร์เบรินมาในลักษณะที่เป็นชิ้นส่วนที่บรรจุในบรรจุภัณฑ์ของตัวเอง หรือที่เรียกว่าการนำเข้าในลักษณะของ (Part by part) เพื่อนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตเพลากลาง (Propeller Shaft) ในประเทศไทย โดยมีได้ประกอบสินค้าโรลเลอร์เบรินดังกล่าวที่ปลายของข้อต่อกากบาท แต่อย่างไรก็ดี อีกทั้งการนำเข้าข้อต่อกากบาทก็มีลักษณะเป็นการนำเข้าแบบเป็นชิ้นส่วนที่บรรจุในบรรจุภัณฑ์ของตัวเอง หรือที่เรียกว่าการนำเข้าในลักษณะของ (Part by part) เพื่อนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตเพลากลาง (Propeller shaft) ในประเทศไทยเช่นกัน และได้มีจำนวนที่สอดคล้องกัน เนื่องจากในการสั่งซื้อสินค้าโรลเลอร์เบรินและข้อต่อกากบาทนั้นเป็นการสั่งซื้อตามประมาณการผลิต และพิจารณาจากจำนวนสินค้าคงเหลือของสินค้าแต่ละชนิด โจทก์ไม่ได้นำเข้าโรลเลอร์เบรินพร้อมข้อต่อรูปกากบาทในอัตราส่วน 4 ต่อ 1 อันเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน (Universal joint) สินค้าโรลเลอร์เบรินดังกล่าวมีลักษณะเป็นโรลเลอร์เบรินสมบูรณ์อยู่ในตัวเองแล้วโดยไม่จำเป็นต้องนำมาประกอบกับข้อต่อกากบาท สินค้าโรลเลอร์เบรินก็สามารถทำหน้าที่เป็นโรลเลอร์เบรินหรือตลับลูกปืนตามคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับประเภทที่ 84.82 ได้ด้วยเหตุนี้แล้ว แม้โจทก์จะนำสินค้าทั้งสองชนิดเข้ามาพร้อมกันก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการนำเข้าสินค้าทั้งสองชนิดเป็นส่วนประกอบของกันและกันหรือเป็นส่วนประกอบที่เป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน (Universal Joint) ได้ เนื่องจากการที่มีเพียงสินค้าโรลเลอร์เบรินและข้อต่อกากบาทไม่สามารถทำหน้าที่เช่นเดียวกันกับข้อต่ออ่อนได้ ในการพิจารณาจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าโรลเลอร์เบรินซึ่งเป็นสินค้าที่มีความสมบูรณ์ในตัวเองจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความพิกัด ข้อ 1 เสียก่อน เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์การตีความพิกัดที่สำคัญที่สุด สินค้าที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามโรลเลอร์เบรินสมบูรณ์ในตัวเองตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรที่ 84.82 กรณีไม่อาจนำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 2 (ก) มาใช้ได้อีก ดังนั้น แม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่า โจทก์จะได้นำโรลเลอร์เบรินเข้ามาพร้อมกันกับข้อต่อรูปกากบาท แต่โรลเลอร์เบรินที่โจทก์นำเข้าและนำไปประกอบเป็นข้อต่ออ่อน ตลอดจนเพลากลางนั้น มีลักษณะและสาระสำคัญเป็นเบรินที่สมบูรณ์ในตัวเองแล้วในฐานะเบริน โดยไม่ต้องประกอบกับส่วนประกอบอื่นใด อีกทั้งยังมีคุณสมบัติและหน้าที่เหมือนกับเบรินทั่วไปทุกประการ กล่าวคือ ลดแรงเสียดทานและช่วยรับแรงในการหมุนของเพลาส่งเกิดขึ้นในขณะที่เครื่องจักรทำงาน จึงไม่อาจตีความว่าโรลเลอร์เบรินของโจทก์นั้นเป็นชิ้นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนได้เพราะเบรินยังคงคุณสมบัติและทำหน้าที่เป็นเบรินครบถ้วนสมบูรณ์ในตัวเองย่อมเป็นเบรินชนิดหนึ่งและไม่อาจตีความเป็นอย่างอื่นได้แต่อย่างใด ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาจึงรับฟังได้อย่างชัดแจ้งว่า ของตามพิกัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 ที่ถูกห้ามไม่ให้จัดเข้าเป็นของในหมวด 17 (กล่าวคือ ตามประเภทที่ 87.08 ซึ่งเป็นหนึ่งในประเภทพิกัดศุลกากรในหมวด 17 ตามที่จำเลยที่ 1 กล่าวอ้าง) นั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์ เพียงแต่เป็นของตามประเภทที่ 84.81 หรือ 84.82 ก็เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นไม่ให้จัดเข้าเป็นของในหมวด 17 แล้ว คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษส่วนที่วินิจฉัยว่าสินค้าโรลเลอร์เบรินที่โจทก์นำเข้านั้นไม่เข้าเงื่อนไขตามหมายเหตุของหมวด 17 และต้องจัดให้เป็นของตามประเภทที่ 87.08 นั้น ขัดแย้งต่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7327/2560 จำเลยที่ 1 เคยตีความว่าสินค้าโรลเลอร์เบรินที่โจทก์นำเข้านั้นเป็นของตามประเภทที่ 84.82 และต้องด้วยข้อยกเว้นตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) และตามบันทึกข้อความส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากรที่ กค

0518 (6)/96 ฉบับลงวันที่ 8 มีนาคม 2559 ในการส่งหนังสือไปสอบถามปัญหาพิกัตศุลกากรของสินค้าโรลเลอร์เบี่ยงจากองค์การศุลกากรโลกนั้น โจทก์ไม่เคยทราบและไม่มีโอกาสตรวจสอบว่าข้อมูลที่อยู่ในหนังสือสอบถามนั้นถูกต้องตรงกันกับข้อเท็จจริงของโจทก์หรือไม่และจำเลยที่ 1 บิดเบือนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลักษณะการนำเข้าสินค้า หน้าที่และคุณสมบัติของชิ้นส่วนต่าง ๆ ซึ่งอาจทำให้องค์การศุลกากรโลกเข้าใจผิดเกี่ยวกับขั้นตอนการประกอบข้อต่ออ่อน (Universal Joint) และให้ข้อมูลที่ไม่ว่างต่อองค์การศุลกากรโลก โดยจำเลยที่ 1 ไม่ได้ระบุประเภทพิกัตอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหาในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจนกล่าวคือจำเลยที่ 1 ไม่ได้ระบุหรือขอให้้องค์การศุลกากรโลกพิจารณาข้อยกเว้นตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) ความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก เป็นหนังสือที่ออกโดยผู้อำนวยการฝ่ายพิกัตอัตราศุลกากรและการค้า (Tariff and Trade Affairs Directorate) ของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลกซึ่งความเห็นดังกล่าวไม่ใช่การพิจารณาของประเทศสมาชิกเนื่องจากไม่ใช่ความเห็นที่จัดทำโดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมนไนซ์ซึ่งเป็นเพียงความเห็นในเชิงแนะนำเกี่ยวกับการตีความจำแนกพิกัตขององค์การศุลกากรโลกไม่มีผลผูกพันให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตาม ดังนั้น ความเห็นขององค์การศุลกากรโลกเป็นเอกสารที่ได้มาโดยวิธีการอันมิชอบ ไม่สามารถรับฟังได้ ปัญหานี้พิจารณาแล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ" และพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติเรื่องการตีความพิกัตอัตราศุลกากรว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัตศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร..." โดยหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 1 ระบุว่า "ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ข้อ 2 (ก) วรรคหนึ่ง ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จหากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และให้หมายรวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" และข้อ 6 ระบุว่า "ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทของเข้าในประเภทย่อยของประเภทใดประเภทหนึ่งให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้น โดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกัน ตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ซึ่งในภาค 2 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัตอัตราศุลกากรเข้าตามช่วงเวลาที่นำเข้า ที่เกี่ยวข้องคือ หมวด 16 และหมวด 17 ซึ่งตอนที่ 84 อยู่ในหมวด 16 และตอนที่ 87 อยู่ในหมวด 17 โดยสำหรับหมวด 16 เครื่องจักรและเครื่องใช้กลเครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว เครื่องบันทึกเสียงและเครื่องถอดเสียง เครื่องบันทึกและเครื่องถอดภาพและเสียงทางโทรทัศน์ ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของ

เครื่องดังกล่าว ตอนที่ 84 เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ บอยเลอร์ เครื่องจักร เครื่องใช้กล และ ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ส่วนหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์ การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว และหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 ระบุว่า "คำว่า "ส่วนประกอบ" และ "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ไม่ให้ใช้กับของดังต่อไปนี้ไม่ว่าจะเป็น ของที่บ่งชี้ได้ว่าใช้กับของในหมวดนี้หรือไม่ก็ตาม... (จ) เครื่องจักรและเครื่องอุปกรณ์ตามประเภทที่ 84.01 ถึง 84.79 และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ของตามประเภทที่ 84.81 หรือ 84.82 หรือ ของตามประเภทที่ 84.83 เฉพาะที่เป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์" และตาม คำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) ของหมวด 17 ประเภทที่ 87.08 ในหัวข้อบททั่วไป ย่อหน้าที่ 2 ย่อหน้าส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ ระบุว่า "Parts and accessories of this heading include : (A)... (F) Other transmission parts and components (for example, propeller shafts, half-shafts; gears, gearing; plain shaft bearings; reduction gear assemblies; universal joints)." แปลว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ ประกอบตามประเภทนี้รวมถึง (จ) ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (เช่น เพลากำลังขับ เพลาครึ่ง เกียร์และเครื่องเกียร์ เฟลนชาฟต์แบร์ริง ชุดประกอบเพื่องทดลดรอบ ข้อต่ออ่อนหรือข้อต่อยูนิเวอร์แซล)..." ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การจะจัดสินค้าพิพาทว่า อยู่ในประเภทพิกัดใดต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ประกอบคำอธิบาย พิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) ดังกล่าว ซึ่งในภาค 2 ท้าย พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้า ได้ระบุสินค้าในประเภท ที่ 84.82 ประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ว่า "โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม" ประเภทย่อยที่ 8482.50.00 ว่า "โรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอกอื่น ๆ" ขณะนำเข้าอัตราอากรร้อยละ 1 และประเภทที่ 87.08 "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" ประเภทย่อยที่ 8708.99 ว่า "อื่น ๆ" และประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ว่า "อื่น ๆ" ขณะนำเข้าอัตราอากรร้อยละ 30 คดีนี้ข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่ได้แย้งกันรับฟังได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าที่เป็นปัญหาในคดีนี้ 2 รายการ คือ รายการที่ 1 สินค้า TOYOTA COMPONENT PARTS FOR HILUX P. NO. 374010K01000 PART NAME SPIDER SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT (ข้อต่อกากบาท) ลักษณะของสินค้าขณะ นำเข้ามีลักษณะเป็นข้อต่อรูปกากบาททำด้วยเหล็ก กว้างประมาณ 7 เซนติเมตร ยาวประมาณ 7 เซนติเมตร สูงประมาณ 3 เซนติเมตร ตรงกลางด้านบนทำเป็นเดือยสูงประมาณ 1.4 เซนติเมตร พร้อมรูสำหรับอัดจาระบี มีแขนยื่นออกมา 4 ด้าน เป็นรูปทรงกระบอก ยาวประมาณ 2 เซนติเมตร เส้นผ่าศูนย์กลางประมาณ 1.8 เซนติเมตร ปลายแขนทั้งสี่มีรูเส้นผ่าศูนย์กลางประมาณ 3 มิลลิเมตร พร้อมรอยบาก รายการที่ 2 TOYOTA COMPONENT PARTS FOR HILUX P. NO. 374020K01000 PART NAME BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER (ส่วนประกอบ ของ UNIVERSAL JOINT) ลักษณะของสินค้าขณะนำเข้ามีลักษณะเป็นตลับลูกปืนโรลเลอร์แบร์ริง รูปทรงกระบอก ซึ่งมีลักษณะเป็น Drawn Cup Needle Roller Bearing ซึ่งจะมีฝาปิดด้านท้าย 1 ด้าน เพื่อใช้ทาจาระบีหล่อลื่นกับตัวข้อต่อกากบาท การใช้ประโยชน์ของลูกปืนยังคงเป็น สารสำคัญอยู่ โดยมีฝาครอบตลับลูกปืนพร้อมซิลยางอัดจาระบีที่ปลายฝาครอบ เหมาะที่จะใช้ สวมกับปลายข้อต่อกากบาทตามสินค้ารายการที่ 1 ซึ่งข้อต่อกากบาทที่สวมฝาครอบตลับลูกปืนจะ นำไปใช้กับเพลากลางรถยนต์เพื่อให้เพลากลางรถยนต์ทั้ง 4 ด้าน ของปลายข้อต่อกากบาทขยับ

ไปมาได้ โดยจำเลยทั้งสองมีนางสาว อ. นักวิชาการศุลกากรชำนาญการ และนางสาว ธ. นักวิชาการศุลกากรปฏิบัติการ เบิกความว่า เนื่องจากโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER) ที่โจทก์นำเข้า ออกแบบมาเพื่อใช้เป็นส่วนประกอบของข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT) ที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกันโดยเฉพาะ มิได้นำมาใช้เป็นแบร์ริงที่ใช้ประโยชน์ได้ทั่วไป ดังนั้น จึงไม่จัดเป็นแบร์ริงรูปทรงกระบอก ในประเภทย่อยที่ 8482.50.00 ตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) ประกอบกับคำอธิบายใน EN/HS 2007 SECTION XVII Heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 ระบุว่า This heading covers parts and accessories of the motor vehicles of headings 87.01 to 87.05... Parts and accessories of this heading include : (A)...(F) other transmission parts and components (for example, propeller shafts, half-shafts; gears, gearing; plain shaft bearings; reduction gear assemblies; universal joints)... จึงจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ณ วันที่นำเข้าในฐานะเป็นส่วนประกอบของข้อต่อกากบาทใช้เป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 จากข้อเท็จจริงสินค้าโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY) นี้จะต้องใช้งานร่วมกับข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) ในอัตรา 4 ต่อ 1 โดยโจทก์ชี้แจงว่าจะนำชิ้นส่วนทั้ง 2 ประกอบเข้าด้วยกัน โดยมีคลิปล็อกที่เป็นชิ้นส่วนภายในประเทศประกอบรวมด้วยเพื่อใช้งานเป็นข้อต่ออ่อน (Universal Joints) เชื่อมต่ออยู่กับส่วนของเพลากลางรถยนต์ สินค้าทั้งสองนี้หากขาดชิ้นใดชิ้นหนึ่งก็ไม่สามารถใช้งานเป็นข้อต่ออ่อนได้ เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) และตาม EN/HS 2007 heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 ได้ระบุ Universal Joints ไว้ในหัวข้อ Other transmission parts ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบของเครื่องยนต์ ส่วนที่ต้องมีกระบวนการประกอบนั้น EN หน้า GIR - 2 ข้อ (VII) ระบุว่าไม่ต้องนำมาพิจารณา จึงเห็นว่า สินค้าโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY) และข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) ในอัตรา 4 ต่อ 1 ที่นำเข้ามาพร้อมกันโดยขาดคลิปล็อก เป็นของที่มีสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน (Universal Joints) ที่นำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน เพื่อที่จะประกอบเป็นของสมบูรณ์ มีลักษณะตรงตามหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 2 (ก) แล้ว จึงเห็นควรให้สินค้าโรลเลอร์แบร์ริงที่นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท ในอัตรา 4 ต่อ 1 จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ณ วันที่นำเข้าในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของยานยนต์บรรทุก HILUX และส่วนที่เหลือตามคำอธิบาย EN ให้แยกจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม อัตราอากรร้อยละ 1 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ณ วันที่นำเข้า ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 สอดคล้องกับคำเบิกความของนายสมยศ นายด่านศุลกากรและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เบิกความว่า การพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่เคยมีมากรณีสินค้าโรลเลอร์แบร์ริง หากกรณีที่มีลักษณะการใช้งานเหมือนตลับลูกปืนทั่วไป หรือการใช้งานที่มีสาระสำคัญเป็นตลับลูกปืน จะจัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40 ตรงตามที่ระบุไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่า เมื่อพิจารณาจากลักษณะและปริมาณการนำเข้าของสินค้าพิพาทที่ต้องนำเข้ามาประกอบกันเพื่อเป็นของสำเร็จ ดังนั้น สินค้าโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม และข้อต่อกากบาทที่นำเข้ามาพร้อมกันแต่ยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันในอัตราส่วน 4 ต่อ 1 จึงมีสาระสำคัญอันเป็นของสมบูรณ์ คือ เป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว จึงเห็นว่าสินค้านี้จัดอยู่ในประเภทย่อย 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ

ของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ซึ่งคำเบิกความสอดคล้องกับความเห็นของทางองค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization) ที่มีหนังสือที่ (WCO Ref.) 17NL0120 - TPB ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2560 สอพ. รับที่ ท.829 วันที่ 9 พฤษภาคม 2560 นอกจากนี้จำเลยทั้งสองยังมีนายปรีชา นักวิชาการศุลกากรชำนาญการ ผู้ตรวจค้นจับกุมตามใบชนสินค้าของโจทก์ เบิกความว่า สินค้าโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER) PART NO. 374020K01000 ต้องจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ในฐานะเป็นลูกปืนกากบาทออกแบบมาเพื่อใช้กับข้อต่อกากบาท ซึ่งเป็นส่วนประกอบของยานยนต์บรรทุก 4 ล้อสำหรับขนส่งของตามประเภทที่ 87.04 ทั้งนี้ สินค้าประเภทดังกล่าวกลุ่มมาตรฐานพิกัดศุลกากร 2 และ กพก. เคยวินิจฉัยไว้แล้วในรายบริษัทวิเชียร อินโนเวชั่น เทคโนโลยี จำกัด ตามบันทึกข้อความของกลุ่มมาตรฐานพิกัดศุลกากร 3 กพก. ที่ กค 0518(4)ก3/(4) 81 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2550 ซึ่งจากคำเบิกความพยานจำเลยทั้งสองที่สอดคล้องตรงกับเอกสารที่จำเลยทั้งสองนำเสนอแสดงให้เห็นว่า สินค้าโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER) ที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT) ตามใบชนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับ โจทก์มีเจตนานำเข้ามาเพื่อใช้กับสินค้าข้อต่อกากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม (BEARING SUB-ASSY) 4 ชิ้น ต่อข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปู และ แหวนล็อก เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) โดยโจทก์ไม่ได้นำเสนอให้เห็นเป็นอย่างอื่น ดังนั้น เมื่อส่วนประกอบย่อยโรลเลอร์แบร์ริงถูกนำเข้ามาพร้อมกันกับข้อต่อกากบาท แม้จะไม่มีองค์ประกอบที่จำเป็นทั้งหมด แต่อัตราส่วนที่นำเข้ามาเพียงพอที่จะประกอบเป็นข้อต่ออ่อนหนึ่งตัวได้ จึงมีลักษณะเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนแล้ว เมื่อข้อต่ออ่อนที่ประกอบแล้ว เป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบส่งกำลังของยานยนต์จึงจัดอยู่ในหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และ เครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว มากกว่าที่จะจัดอยู่ในหมวด 16 เครื่องจักรและเครื่องใช้กล เครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว เครื่องบันทึกเสียงและเครื่องถอดเสียง เครื่องบันทึกและเครื่องถอดภาพและเสียงทางโทรทัศน์ ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเครื่องดังกล่าว ตอนที่ 84 เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ บอยเลอร์ เครื่องจักร เครื่องใช้กล และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนิซ์ (Explanatory Notes : EN) ตาม EN/HS 2007 heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 (F) ข้อ (ฉ) ตามคำแปลได้ระบุข้อต่ออ่อน (Universal Joints) ไว้ในหัวข้อส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (Other transmission parts and components) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ให้รวมอยู่ในหมวดนี้ (คือหมวด 17) ด้วย ดังนั้น จึงฟังได้ว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพิพาทตรงกับข้อกำหนดของหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ในฐานะส่วนประกอบข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์และนำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก (WCO) ที่ได้มีหนังสือ ที่ (WCO Ref.) 17NL0120 - TPB ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2560 มีความเห็นให้จัดสินค้า โรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY) และข้อต่อกากบาท (SPIDER SUB - ASSY) เป็นของตามประเภทที่ 87.08 (ประเภทย่อยที่ 8708.99) ในฐานะข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์และนำเข้ามา

โดยถอดแยกออกจากกันโดยหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และ ข้อ 6 นอกจากนี้ส่วนที่ต้องมีกระบวนการประกอบนั้น Explanatory Note : EN หน้า GIR - 2 ข้อ (VII) ระบุว่าไม่ต้องนำมาพิจารณา ส่วนที่โจทก์นำสืบโดยมีนายปัญญา ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ นายวิชัย พนักงานของโจทก์ และดร.น. อาจารย์ประจำภาควิชาวิศวกรรมเครื่องกล คณะวิศวกรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัย จ. เบิกความในทำนองเดียวกันว่า โรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาท ต่างเป็นของสำเร็จรูปที่มีลักษณะหน้าที่ เป็นตัวของตัวเอง จึงไม่สามารถจำแนกรวมเข้าในพิกัดเดียวกันได้ โรลเลอร์แบร์ริงไม่ใช่ส่วนประกอบที่มีลักษณะเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนนั้น แต่กลับได้ความตามคำเบิกความของ ดร.น. ตอบคำถามค้านของทนายจำเลยทั้งสองว่า โรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทถือว่าเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน อันเป็นการเบิกความที่ตรงกับจำเลยทั้งสองนำสืบ ส่วนที่โจทก์นำสืบว่าการประกอบข้อต่ออ่อนของโจทก์จำเป็นต้องมีเครื่องมือและเครื่องจักร ในการประกอบข้อต่ออ่อนต้องทำตามขั้นตอนอย่างเคร่งครัด โดยมีขั้นตอนทั้งหมด 15 ขั้นตอน ไม่สามารถใช้มือประกอบได้นั้น ก็เป็นเพียงกรรมวิธีใช้เครื่องมือและอุปกรณ์ในการประกอบ ยังไม่มีผลทำให้สินค้าทั้ง 2 รายการเปลี่ยนแปลงการตีความตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ที่โจทก์นำสืบว่าโรลเลอร์แบร์ริงเป็นของที่มีลักษณะสมบูรณ์อยู่แล้วในขณะนำเข้า โดยเป็นของที่มีหน้าที่ในการรองรับแรงกระทำ ลดแรงเสียดทาน ต้านแรงผลัดดัน เพื่อทำหน้าที่ในการรองรับการหมุนของเพลลา ไม่จำเป็นต้องนำไปติดตั้งกับส่วนประกอบอื่น ๆ เพื่อลดแรงเสียดทานในการผลิตเพลลาเหล่านั้น ก็ไม่สอดคล้องกับกระบวนการประกอบข้อต่ออ่อนที่โจทก์นำสืบที่ต้องนำโรลเลอร์แบร์ริงไปประกอบรวมกับข้อต่อกากบาทโดยมีก้ามปูและแหวนล็อกร่วมกันจึงจะใช้งานเป็นโรลเลอร์แบร์ริงได้อย่างสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ของสินค้าที่โจทก์นำเข้า ส่วนที่โจทก์อ้างต่อไปอีกว่าข้อต่อกากบาทและโรลเลอร์แบร์ริงคิดเป็นร้อยละ 20.69 ของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเพลลาเหล่านั้น โรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทจึงมิใช่สาระสำคัญในการผลิตและประกอบข้อต่ออ่อนและเพลลาเหล่านั้น เมื่อพิจารณากระบวนการผลิตตามวิธีโอการประกอบข้อต่ออ่อนและเพลลาตาม ว.จ.2 ที่โจทก์นำสืบแล้วจะเห็นได้ว่าหากไม่มีโรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทมาเป็นส่วนประกอบในการผลิตข้อต่ออ่อนก็ไม่สามารถประกอบขึ้นส่วนออกมาเป็นข้อต่ออ่อนที่เสร็จสมบูรณ์ได้ แสดงให้เห็นว่าโรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทเป็นสาระสำคัญในการผลิตและประกอบข้อต่ออ่อน นอกจากนี้การที่โจทก์อ้างว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามโรลเลอร์แบร์ริงสมบูรณ์ในตัวเองตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 1 กรณีไม่อาจนำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 2 (ก) มาใช้ได้ก็ไม่ใช่ไปตามหลักเกณฑ์การตีความที่ถูกต้อง และที่โจทก์นำสืบว่าเมื่อโรลเลอร์แบร์ริงเป็นของต้องห้ามมิให้จัดอยู่ในหมวด 17 ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของหมวด 17 ในหัวข้อบททั่วไป 3. หัวข้อส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ ย่อหน้าที่ 2 จึงไม่อาจจัดโรลเลอร์แบร์ริงอยู่ในหมวด 17 ตอนที่ 87 ได้นั้น เมื่อพิจารณาหมายเหตุของหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ข้อ 2 กำหนดว่า คำว่า "ส่วนประกอบ" และ "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ไม่ให้ใช้กับของดังต่อไปนี้ ไม่ว่าจะเป็นของที่บ่งชี้ได้ว่าใช้กับของในหมวดนี้หรือไม่ก็ตาม... (จ) เครื่องจักรและเครื่องอุปกรณ์ตามประเภทที่ 84.01 ถึง 84.79 และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ของตามประเภทที่ 84.81 หรือ 84.82 หรือของตามประเภทที่ 84.83 เฉพาะที่เป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ตาม EN/HS 2007 heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 (F)

ของหมวด 17 ประเภทที่ 87.08 ในหัวข้อบททั่วไปย่อหน้าที่ 2 ระบุว่า Parts and accessories of this heading include : (A)... (F) Other transmission parts and components (for example, propeller shafts, half-shafts; gears, gearing; plain shaft bearings; reduction gear assemblies; universal joints). ซึ่งมีคำแปลว่า ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบตามประเภทนี้รวมถึง (จ) ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (เช่น เพลากำลังขับ เพลาเครื่องเกียร์และเครื่องเกียร์ เฟลนชาฟต์แบริง ชุดประกอบเฟืองทดลดรอบ ข้อต่ออ่อนหรือข้อต่อยูนิเวอร์แซล) จะเห็นได้ว่าคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีไนซ์ได้ระบุข้อต่ออ่อน (universal joints) ไว้ในหัวข้อส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (Other transmission parts and components) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ให้รวมอยู่ในหมวด 17 นี้ด้วย ดังนั้น เมื่อได้วินิจฉัยข้างต้นแล้วว่าโรลเลอร์แบริงที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาทนั้นเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนของเพลากลางซึ่งเป็นระบบส่งกำลังของยานยนต์ จึงไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์และไม่อยู่ในข้อยกเว้นของคำว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ของหมวด 17 แต่จัดเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนตามความข้อ (ฉ) ของคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีไนซ์ที่อธิบายประเภทที่ 87.08 ส่วนที่โจทก์นำสืบว่าความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก เป็นหนังสือที่ออกโดยผู้อำนวยการฝ่ายพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า (Tariff and Trade Affairs Directorate) ซึ่งความเห็นดังกล่าวไม่ใช่การพิจารณาของประเทศสมาชิกเนื่องจากไม่ใช่ความเห็นที่จัดทำโดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมนีไนซ์ จึงเป็นเพียงความเห็นในเชิงแนะนำเกี่ยวกับการตีความจำแนกพิกัดขององค์การศุลกากรโลก ไม่มีผลผูกพันให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามนั้น เมื่อพิจารณำบันทึกข้อความเกี่ยวกับผลการสอบถามองค์การศุลกากรโลกและหนังสือตอบกลับจากผู้อำนวยการฝ่ายพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า และคำแปลแล้ว เห็นว่า จำเลยที่ 1 ได้ให้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วนต่อองค์การศุลกากรโลก (WCO) โดยจำเลยที่ 1 ได้ระบुरายละเอียดของสินค้าที่เป็นปัญหา ลักษณะการนำเข้า จำนวน ประเภทพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหา และคำถามในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจน ส่วนองค์การศุลกากรโลกจะพิจารณาไปตามหลักเกณฑ์การตีความตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ตามที่โจทก์กล่าวอ้างหรือไม่นั้นก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของสินค้าที่มีปัญหาวouldจะต้องใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณาซึ่งองค์การศุลกากรโลกย่อมพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความและหมายเหตุที่ประเทศภาคีสมาชิกถือปฏิบัติร่วมกัน ดังนั้น ความเห็นดังกล่าวของทางองค์การศุลกากรโลกถูกจัดทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญด้านพิกัดและเป็นกลางและมีประสบการณ์ด้านการจำแนกพิกัดที่ให้คำปรึกษาแนะนำแก่ประเทศสมาชิกที่นำมาเป็นแนวทางและความเห็นที่ได้มาโดยวิธีการอันชอบแล้ว จำเลยที่ 1 จึงสามารถนำความเห็นของทางองค์การศุลกากรโลกมาเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาได้ ทั้งคำเบิกความของพยานโจทก์ส่วนอื่นเป็นคำเบิกความที่ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีอาชญากรรม มีน้ำหนักน้อยไม่อาจรับฟังได้ พยานหลักฐานที่จำเลยทั้งสองนำสืบมาจึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังตามพยานหลักฐานของจำเลยทั้งสองได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโรลเลอร์แบริงโดยมีเจตนาเพื่อใช้กับสินค้าข้อต่อกากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบริงรูปเข็ม 4 ชิ้น ต่อข้อต่อกากบาท 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) เมื่อโรลเลอร์แบริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงอาศัยหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก)

โดยพิจารณาจากการใช้งานที่สินค้าทั้งสองชนิดนำเข้ามาพร้อมกันสำหรับประกอบร่วมกับก้ามปู และแวนล็อกเพื่อประกอบเป็นข้อต่ออ่อน โดยให้โรลเลอร์แบร้งที่มีปริมาณสอดคล้องกันที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ คือ โรลเลอร์แบร้ง 4 ชิ้น ต่อข้อต่อกากบาท 1 ชิ้น (4 ต่อ 1) เป็นของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์ที่นำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน แต่ขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนที่ครบสมบูรณ์แล้ว จัดอยู่ในประเภทที่ 87.08 ประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนอันเป็นส่วนประกอบของเพลากลางของยานยนต์ ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ส่วนโรลเลอร์แบร้งปริมาณส่วนที่เกินตามอัตราส่วนการประกอบให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร้งรูปเข็มตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 และข้อ 6 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษาในข้อนี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น เมื่อได้วินิจฉัยว่าไม่มีเหตุให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนอากรขาเข้าดังนี้แล้ว ในปัญหาว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนฐานของอากรขาเข้าหรือไม่ จึงไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะอากรขาเข้าไม่มีการแก้ไขให้ลดลง ย่อมไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่หกว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าที่พิพาท 113 ฉบับ ได้รับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรตามประกาศกระทรวงการคลังหรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเป็นสินค้าที่มีถิ่นกำเนิดในสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ ซึ่งเป็นสมาชิกของความตกลงว่าด้วยเขตการค้าเสรีอาเซียน ดังนั้น ไม่ว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจะถูกพิจารณาให้เข้าพิกัดศุลกากรใด โจทก์มีสิทธิได้รับลดหรือยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังที่มีผลบังคับใช้ในแต่ละช่วงเวลานำเข้า ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเพิ่มพิกัดอัตราอากรขาเข้าในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (เอเอชทีเอน) ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2547 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นหนังสือรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (FORM D) ให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 การไม่ปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรตามประกาศกรมศุลกากร สำหรับการใช้สิทธิลดหย่อนอากรขาเข้าตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเพิ่มพิกัดอัตราอากรขาเข้าในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (เอเอชทีเอน) ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2547 กดี ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 กดี เป็นเพียงการผิดพิธีการในทางศุลกากรเท่านั้น ไม่ตัดสิทธิโจทก์ตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ข้อเท็จจริงปรากฏตามทางนำสืบโดยคู่ความมิได้โต้แย้งมีว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 ตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 โจทก์ได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้า ซึ่งเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 จัดสินค้าของโจทก์เข้าประเภทพิกัด 8708.99.99 และ

ประเภทพิกัด 8482.40.00 สามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 สำหรับใบขนสินค้าพิกัดอีก 113 ฉบับ นั้น ตามพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตาม สัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศยกเว้น ลด หรือเพิ่ม อากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศกำหนดอัตราอากรตามราคาหรือตามสภาพ สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่ร่วมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้" ปรากฏว่าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิกัด 113 ฉบับนำเข้าตั้งแต่วันที่ 16 ธันวาคม 2547 ถึงวันที่ 15 มีนาคม 2552 มีประกาศ กระทรวงการคลังที่หากจะเกี่ยวข้องกับคดีนี้ใช้บังคับ 3 ฉบับ คือ ประกาศกระทรวงการคลังเรื่อง การเพิ่มพิกัดอัตราอากรขาเข้าในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และการยกเว้นอากรและการลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (เอเอชทีเอ็น) ประกาศ ณ วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2547 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2547 เป็นต้นไป กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยว่า ของที่ได้รับการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรตามประกาศนี้ต้องมีใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า (Form D) ที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียนและข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว และผู้นำเข้าต้องแสดงใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้านี้ด้วย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและการลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน ประกาศ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2549 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 เป็นต้นไป ก็กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยว่า ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form D) และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ประกาศ ณ วันที่ 21 มกราคม 2551 ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2550 ก็ยังคงกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวไว้ด้วยเช่นกัน โดยข้อ 2 กำหนดว่า "ให้ยกเว้นอากรและลดอัตราอากรสำหรับของในภาค 2 แห่งพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2549 ที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศสมาชิกสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ตามบัญชีท้ายประกาศนี้" ข้อ 4 กำหนดว่า "การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรตามข้อ 2 ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังต่อไปนี้ (1) ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form D) ที่ออกตามกฎหมายว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียนและข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว เว้นแต่ของที่มีราคา เอฟ.โอ.บี. ไม่เกินสองร้อยดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ให้ผู้นำของเข้าแสดงเอกสารรับรองจากผู้ส่งของออก ว่าของดังกล่าวมีถิ่นกำเนิดจากประเทศสมาชิกสมาคมประชาชาติแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ตามกฎหมายว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียนและข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว (2)... (3) ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด" ซึ่งกรมศุลกากรได้ออกคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 16/2551 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการการยกเว้น

อากรและการลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน สัณ วันที่ 1 สิงหาคม 2551 ก็กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขว่า ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form D) ดังกล่าว โดยยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าต้นฉบับ (Original) ในรูปแบบเอกสาร และมีรายละเอียดอย่างอื่นอีก ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนด

พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งสำหรับผู้นำของเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรว่าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ซึ่งหากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามให้ครบหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว ผู้นำของเข้าก็ต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่ได้รับสิทธิพิเศษตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงในคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ว่า มีการยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) หรือขอสงวนสิทธิการขอใช้สิทธิพิเศษทางศุลกากรไว้ โดยโจทก์กล่าวอ้างในชั้นฎีกาทำนองว่า โจทก์ไม่จำเป็นต้องยื่นเอกสารดังกล่าว ยิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าโจทก์มิได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้า ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว โจทก์จึงต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่มีสิทธิได้รับลดหรือยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังตามที่โจทก์กล่าวอ้าง ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่เจ็ดว่า จำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจากโจทก์หรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า จำเลยที่ 1 ประเมินเงินเพิ่มอากรสำหรับอากรขาเข้าในแบบแจ้งการประเมินพิพาทเพียง 1 ฉบับคือ สำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 ที่นำเข้ามาเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 เท่านั้น ส่วนแบบแจ้งการประเมินที่เหลืออีก 113 ฉบับ จำเลยที่ 1 ไม่ได้ประเมินให้โจทก์ต้องชำระเงินเพิ่มอากรและไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินเพิ่มเติมในส่วนเงินเพิ่มอากรมายังโจทก์อีก นอกจากนี้ภายหลังโจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกคำอุทธรณ์ของโจทก์โดยไม่มีประเด็นให้ต้องพิจารณาว่าจำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจากโจทก์หรือไม่ ประเด็นดังกล่าวจึงยุติไปตั้งแต่ชั้นประเมินของจำเลยที่ 1 แล้ว คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีขำัญพิเศษที่วินิจฉัยและให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจึงเป็นคำพิพากษาที่ไม่ตรงกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายและเป็นการพิพากษาเกินคำขอ และโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องชำระอากรขาดและเงินเพิ่มอากรให้แก่จำเลยที่ 1 หากโจทก์ต้องชำระเงินเพิ่มอากร จำเลยที่ 1 ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเกินอากรที่โจทก์ต้องเสียเพิ่ม ตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ปัญหาว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรสำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ หรือไม่ได้ความจากคำเบิกความของนางสาวอุไรวรรณ นักวิชาการศุลกากรชำนาญการ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ผู้ประเมินภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมิน จำนวน 113 ฉบับ เบิกความว่า ในการออกแบบแจ้งการประเมิน พยานไม่ได้ประเมินเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่โจทก์เนื่องจากในการประเมินจะมีนิติกรของจำเลยที่ 1 แจ้งว่าจะต้องประเมินเรียกเก็บรายการใดพร้อมคำนวณมาให้และเนื่องจากคดีนี้มีการจับกุมและเป็นแพ้มคดีที่มีการจับกุมและมีค่าปรับอยู่แล้ว ซึ่งเมื่อได้ตรวจดูแบบแจ้งการประเมินทั้ง 113 ฉบับ มีแต่ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าแต่อย่างใด รับกับคำเบิกความของนางสาวอุไรวรรณจึงฟังได้ว่าจำเลยที่ 1 มิได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่โจทก์ และเมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงมิได้โต้แย้งหรือมีคำ

ขอให้เพิกถอนประเด็นเงินเพิ่มอากรขาเข้า ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีได้วินิจฉัยในส่วนนี้ ประกอบกับคดีนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับการประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มฟ้องและมีคำขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยมิได้มีคำขอท้ายคำฟ้องให้โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าของแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ แต่อย่างไรก็ดี อีกทั้งไม่ใช่กรณีที่จำเลยที่ 1 ฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์รับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่จำเลยที่ 1 กรณีจึงไม่มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าให้แก่จำเลยที่ 1 สำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับดังกล่าวหรือไม่ และปรากฏตามสำนวนว่า หลังจากศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับ แล้ว จำเลยที่ 1 ยื่นอุทธรณ์โดยบรรยายในคำฟ้องอุทธรณ์ว่า การที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงประเภทพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จโดยอัตราอากรที่สำแดงต่ำกว่าอัตราอากรที่ตรวจพบจนเป็นเหตุให้ภาษีอากรที่โจทก์ต้องชำระขาดไป โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากรขาเข้าที่ต้องชำระนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ตรวจปล่อยสินค้าให้โจทก์รับไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ จึงเห็นได้ชัดว่าอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ในส่วนนี้เป็นอุทธรณ์ในข้อที่มีได้กล่าวมาแล้วในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งมีใช้ปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยปัญหานี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย ส่วนปัญหาว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หรือไม่ เห็นว่า มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้นำเงินมาชำระหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3" และตามมาตรา 102 ตรี บัญญัติว่า "ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีในกรณีต่อไปนี้ 1. ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร หรือของต้องห้ามกักตุนในการนำเข้าหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ให้หักจ่ายเป็นเงินสินบนและรางวัลร้อยละ 55 จากเงินค่าขายของกลาง แต่กรณีที่มีได้รับของกลาง หรือของกลางไม่อาจจำหน่ายได้ ให้หักจ่ายจากเงินค่าปรับ ส่วนรายที่ไม่มีผู้แจ้งความนำจับให้หักจ่ายเป็นเงินรางวัลร้อยละ 30 2. ความผิดฐานสำแดงเท็จ ให้หักจ่ายเป็นเงินสินบนและรางวัลร้อยละ 55 จากเงินค่าปรับ แต่ในรายที่ไม่มีผู้แจ้งความนำจับ ให้หักจ่ายเป็นเงินรางวัลร้อยละ 30 3. กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบ เป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของเงินอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้" จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้น จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระได้เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีเจตนายื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จ หรือจงใจปกปิดรายละเอียดของสินค้าที่นำเข้าโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอันเป็นกรณีที่เป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรและฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 1 และอนุมาตรา 2 ส่วนกรณีที่มีการเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามอนุมาตรา 3 จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ ดังนั้น กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจ

พบอันเป็นผลให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องชำระอากรเพิ่มเติม แต่ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตาม มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น ต้องเป็นกรณีที่ผู้นำของ เข้าหรือผู้ส่งออกออกมิได้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรหรือฐานสำแดงเท็จ แต่ได้สำแดง รายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก เป็นเหตุให้จำนวนเงินอากรขาดไป เมื่อ ข้อเท็จจริงได้ความว่า คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้า ยังคงมีปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและสภาพการนำเข้าสินค้า จึงมีมติให้หารือในสำนัก พิทักษ์ศุลกากร โดยส่งเรื่องเข้าคณะกรรมการแก้ไขปัญหาคัดข้อข่งในการพิจารณาปัญหา พิทักษ์ศุลกากร (กปพ.) เพื่อทบทวนและส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) ซึ่ง คณะกรรมการแก้ไขปัญหาคัดข้อข่งในการพิจารณาปัญหาพิทักษ์ศุลกากร (กปพ.) มีความเห็นว่า ข้อมูลรายละเอียดสินค้ามีความสมบูรณ์ครบถ้วนแล้วและไม่มีข้อมูลใหม่เพิ่มเติม จึงมีความเห็น คงเดิมและไม่มีการพิจารณาใหม่ คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีมติให้ส่งเรื่องไปหารือ องค์การศุลกากรโลก (WCO) เพื่อให้ได้ข้อสรุปในประเด็นเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและประเภท พิทักษ์สินค้า แสดงให้เห็นว่า สินค้าพิพาทมีปัญหาเกี่ยวกับประเภทพิทักษ์ศุลกากร โดย พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ยังมีความเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับการจำแนกประเภทพิทักษ์ของ สินค้าดังกล่าวและหลักเกณฑ์การตีความสำหรับการนำเข้าของโจทก์ พฤติการณ์ที่โจทก์สำแดง ประเภทพิทักษ์สำหรับสินค้าพิพาทเช่นเดิมซึ่งเคยนำเข้าสินค้าพิพาทมาก่อน โดยโจทก์เห็นว่ากอง พิทักษ์ศุลกากรเคยพิจารณาประเภทพิทักษ์สำหรับสินค้าลูกปืนจากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 และสินค้าข้อต่อจากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8708.99 เป็นพฤติการณ์ที่เห็นได้ว่า โจทก์เข้าใจโดยสุจริตว่าสินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 เมื่อตามทางนำสืบของ จำเลยที่ 1 ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดที่แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาที่จะสำแดงประเภทพิทักษ์ของ สินค้าพิพาทเป็นเท็จ กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่า ความรับผิดชอบของโจทก์ในการชำระค่าอากรที่ขาดเกิด จากการที่โจทก์สำแดงเท็จในใบขนสินค้าขาเข้าตามฟ้อง แต่ต้องด้วยกรณีที่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่ม เมื่อมีการชำระอากรเพิ่ม เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาดโดยเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงิน อากรตรวจพบตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มอากร (อากรขาเข้า) ตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 แต่อย่างใด ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษาให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรอีกในอัตราร้อยละหนึ่ง ต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 สำหรับแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) (แบบ กศก. 115) จำนวน 113 ฉบับ และที่จำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินเงินเพิ่มตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) (แบบ กศก. 114) นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ไม่เห็นฟ้องด้วย ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังขึ้น เมื่อได้วินิจฉัยดังนี้แล้ว กรณีจึงไม่จำต้องวินิจฉัยปัญหา ตามฎีกาของจำเลยทั้งสองว่า จำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าจากโจทก์เกินกว่า อากรขาเข้าที่โจทก์ต้องชำระหรือไม่อีกต่อไป พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมิน อากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้า 18 ฉบับ คือตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0124706258 เลขที่ 2801-0064800436 เลขที่ 2801-0064809803 เลขที่ 2801-0064812444 เลขที่ 2801-0074802313 เลขที่ 2801-0074805525 เลขที่ 2801-0074808483 เลขที่ 2801-0074811715 เลขที่ 2801-0084801174 เลขที่ 2801-0084805827 เลขที่

2801-0084807238 เลขที่ 2801-0084810868 เลขที่ 2801-0094803084 เลขที่
2801-0094809600 เลขที่ 2801-0094812211 เลขที่ 2801-0104801914 เลขที่
2801-0104804922 และเลขที่ 2801-0104807810 แต่ไม่เพิกถอนการประเมินในส่วน
ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมินในการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 18 ฉบับ
ดังกล่าว คือ หนังสือแจ้งการประเมินเลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16557 เลขที่ กค
0509(3.1)/3-3-16578 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16580 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16577 เลขที่
กค 0509(3.1)/3-3-16584 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16583 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16582
เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16581 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16588 เลขที่ กค
0509(3.1)/3-3-16587 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16586 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16585 เลขที่
กค 0509(3.1)/3-3-16590 เลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16591 และเลขที่ กค
0509(3.1)/3-3-16589 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2558 และเลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16595 เลขที่ กค
0509(3.1)/3-3-16593 และเลขที่ กค 0509(3.1)/3-3-16594 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2558 ให้แก้ไข
แบบแจ้งการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 โดยให้โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบ
เงินเพิ่มอากรขาเข้า และให้ยกคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษในส่วนที่ให้เรียกเก็บเงิน
เพิ่มอากรขาเข้า นอกจากนี้ก็แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ
ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ประทีป ดุลพินิจธรรมา · อุดม วัตตธรรม · สุนทร ทรงฤกษ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← [deka.supremecourt.or.th](https://thaideka.online/deka/2155/2565) ·
<https://thaideka.online/deka/2155/2565>