

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 17215/2557

บริษัทบิลฟิงเกอร์ เบอร์เกอร์ เอจี กับพวกโจทก์ กรมศุลกากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37,
พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 36, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15,
พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10, ป.วิ.พ. มาตรา 225,
พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29

ย่อ / หลักกฎหมาย

แม้แบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับระบุแต่เพียงเลขแฟ้มคดี แต่ก็ยังเป็นเลขแฟ้มคดีเดียวกัน กับแบบแจ้งการประเมินอากรอีก 9 ฉบับ ที่เป็นการนำเข้าสู่สินค้าพิพาทประเภทเดียวกัน ใน ช่วงเวลาใกล้เคียงกัน ในชั้นอุทธรณ์การประเมินและในชั้นยื่นคำฟ้องโจทก์ทั้งสามก็บรรยายฟ้อง โดยโต้แย้งเหตุผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ถูกต้อง จึงถือว่าโจทก์ทั้งสามทราบเหตุผล ในการออกคำสั่งตามแบบแจ้งการประเมินดังกล่าวแล้ว จำเลยจึงไม่ต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ อีก เนื่องจากเหตุผลนั้นเป็นที่รู้อยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีกตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคสาม (2) คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ของจำเลยพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับเดิมที่ไม่มีการลงลายมือชื่อ แต่ในระหว่างการพิจารณาคำอุทธรณ์ จำเลยได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับใหม่ แทนฉบับเดิม ซึ่งไม่มีการเพิ่มเติมประเด็นหรือภาระภาษี เมื่อจำเลยทำการแก้ไขข้อบกพร่องยอม ถูได้ว่าแบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวได้ระบุชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 แล้ว พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 วรรคท้าย บัญญัติ ให้การตีความในพิกัตอัตราศุลกากร ให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ประกอบคำอธิบายพิกัตศุลกากรระบบไฮโมไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือ ทางศุลกากรฯ นอกจากนี้ ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้าย พระราชกำหนดดังกล่าวหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ค) เมื่อของใดไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุด ในบรรดาประเภทที่อาจจำแนกเข้าได้ โดยเท่าเทียมกัน สินค้าพิพาททั้งสามรุ่นมีลักษณะเป็นปืนจันทัดตั้งอยู่บนยานยนต์หรือโครง ยานยนต์หรือรถบรรทุกสมบูรณ์แบบ และมีวัตถุประสงค์ที่แสดงลักษณะอันเป็นสาระสำคัญทั้ง 2 ประการ สินค้าพิพาทจึงมีลักษณะเป็นของที่ไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ค) ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุด ในบรรดาประเภทที่อาจ จำแนกเข้าได้โดยเท่าเทียมกัน ดังนั้น สินค้าพิพาททั้งสามรุ่นดังกล่าวจึงต้องจัดเข้าประเภทพิกัต 87.05 (ประชุมใหญ่ครั้งที่ 11/2557)

คำพิพากษา

โจทก์ทั้งสามฟ้องขอให้ศาลมีคำพิพากษาว่าปืนจันทัดที่โจทก์ทั้งสามในนามกิจการร่วมค้าบีบีซีดีได้นำ เข้ามาในคดีนี้จัดอยู่ในประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ 84.26 พิกัตย่อย 8426.411 อัตราร้อยละ 5 ให้

เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) ทุกฉบับของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีนี้ งดหรือลดค่าปรับส่วนคดี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มของ
ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยให้การ ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้
เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ)
ที่ กค. 0506 (2)/4871/3-3-02841 และที่ กค. 0506 (2)/4872/3-3-02842 ลงวันที่ 17
พฤศจิกายน 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนที่เกี่ยวกับ
แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) ทั้งสอง
ฉบับดังกล่าว ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความให้เป็นพับ ค่าขออื่นนอกจากนี้ให้ยก โจทก์ทั้ง
สามและจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ปัญหาตามอุทธรณ์ของ
จำเลยมีเพียงข้อเดียวว่า แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและ
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) ที่ กค.0506 (2)/4871/3-3-02841 และที่ กค. 0506
(2)/4872/3-3-02842 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2546 เป็นคำสั่งที่ชอบด้วยพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่ ที่จำเลยอุทธรณ์โต้แย้งว่า พระราชบัญญัติ
ศุลกากร พ.ศ.2469 ได้กำหนดวิธีการประเมินไว้โดยเฉพาะ และมีหลักเกณฑ์ที่ประกัน
ความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยหลังจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว
พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงและส่งเอกสารให้ตรวจสอบได้ และ
แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469
ยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้ จึงมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ทั้งเป็นกฎหมายให้สิทธิแก่รัฐในการจัดเก็บภาษีเพื่อ
ความสงบเรียบร้อยและประโยชน์ในการพัฒนาประเทศนั้น เห็นว่า ข้ออุทธรณ์ของจำเลยดังกล่าว
เป็นเพียงขั้นตอนที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติ
ศุลกากร พ.ศ.2469 มีได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานศุลกากรต้องให้เหตุผลในแบบแจ้งการประเมิน
อากร ส่วนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง ต้อง
ให้เหตุผลไว้ด้วยและเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ดังนั้น พระราชบัญญัติ
ศุลกากร พ.ศ.2469 ในเรื่องการให้เหตุผลในแบบแจ้งการประเมินอากรจึงเป็นกฎหมายที่มี
หลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่
กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จำเลยจึงต้องใช้หลักเกณฑ์
ตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง ที่
จำเลยอุทธรณ์โต้แย้งต่อมาว่า แบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับ จำเลยแจ้งการประเมินให้
โจทก์ทั้งสามทราบในนามกิจการร่วมค้าบีบีซีดีโดยได้ระบุรายละเอียดต่างๆ เช่น ใบขนสินค้าขาเข้า
พร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เลขที่ชำระอากร ชื่อยานพาหนะ
วันนำเข้า/ส่งออก โดยระบุเหตุผลที่ตรวจพบว่า ชำระอากรขาดเนื่องจากสำแดงประเภทพิกัดไม่
ถูกต้อง (แฟ้มคดี ล.277/16 ต.ค. 40) นอกจากนี้ในแบบแจ้งการประเมินอากรได้แสดงรายละเอียด

ของจำนวนเงินค่าภาษีประเภทต่างๆ ที่โจทก์ทั้งสามต้องชำระไว้ พร้อมระบุรายละเอียดระยะเวลาในการปฏิบัติพิธีการศุลกากรชำระค่าภาษีเพิ่มเติมภายใน 30 วัน และยังได้บอกถึงสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินหากโจทก์ทั้งสามไม่พอใจการประเมินอีกด้วย รวมทั้งข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ปัญหาที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ว่า คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือ ต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) สองฉบับที่พิพาทตามอุทธรณ์ของจำเลย ระบุเพียงว่า ตามใบขนสินค้าที่อ้างถึงกรมศุลกากรตรวจพบว่า แพ้คดี ล.277/16 ต.ค. 40 เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาดโดย... จึงขอให้ท่านชำระภาษีอากรเพิ่มเติมดังต่อไปนี้... ซึ่งระบุแต่เพียงภาษีอากรที่ต้องชำระ ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว ภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เบี้ยปรับเงินเพิ่มและเงินค่าปรับส่วนคดีจำนวนเท่าใด แม้แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวจะมีข้อความให้ไปชำระภาษีภายในกำหนดเวลาและสถานที่ใด หากไม่ชำระภายในเวลาที่กำหนดจะเกิดผลประการใด และบอกรายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินก็ตาม แต่แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวยังไม่ปรากฏข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ประเมินเรียกเก็บภาษีอากรโจทก์ทั้งสามเพิ่มเติม คงมีแต่ข้อกฎหมายที่อ้างอิงเกี่ยวกับสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินเท่านั้น ดังนั้น แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออกภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม(กรณีอื่นๆ) ที่ กค.0506 (2)/4871/3-3-02841 และที่ กค. 0506 (2)/4872/3-3-02842 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2546 จึงขัดต่อบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้น ส่วนที่จำเลยอุทธรณ์โต้แย้งข้อสุดท้ายว่า นอกจากนั้นการนำเข้าสินค้าของโจทก์ทั้งสามเป็นการนำเข้าสินค้าประเภทเดียวกันในคราวเดียวกัน ใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ทั้งสามยื่นต่อจำเลยก็ยื่นเข้ามาพร้อมกันทั้ง 11 ฉบับ รายละเอียดต่างๆ ที่ระบุในใบขนสินค้าก็เป็นรายละเอียดที่โจทก์ทั้งสามผู้นำเข้าเป็นผู้ทำการสำแดง แบบแจ้งการประเมินอากรอีก 9 ฉบับ ที่จำเลยแจ้งให้โจทก์ทั้งสามทราบได้ระบุเหตุผลไว้ด้วยว่า ชำระอากรขาด เนื่องจากสำแดงประเภทผิดไว้ไม่ถูกต้อง และระบุว่า (แพ้คดี ล.277/16 ต.ค. 40) ซึ่งเป็นเลขแพ้คดีเดียวกันทั้ง 11 ฉบับ จำเลยได้จัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากรทั้ง 11 ฉบับ ให้โจทก์ทั้งสามได้รับไว้พร้อมกันเมื่อวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2547 แล้ว แม้แบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับระบุเพียงว่า แพ้คดี ล.277/16 ต.ค. 40 ถือว่าเป็นเหตุผลที่โจทก์ทั้งสามรู้อยู่แล้ว โดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก เพราะระบุกรณีแพ้คดีเช่นเดียวกับในแบบแจ้งการประเมินอากรอีก 9 ฉบับ ซึ่งโจทก์เข้าใจในเหตุผลแห่งการประเมิน ปัญหาที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคสาม บัญญัติว่า บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ให้ใช้บังคับกับกรณีดังต่อไปนี้... (2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก เห็นว่า แม้แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) ทั้งสองฉบับที่พิพาท จะระบุแต่เพียงเลขแพ้คดีแต่ก็เป็นแพ้คดีเดียวกันกับแบบแจ้งการประเมินอากรอีก 9 ฉบับ ที่เป็นการนำเข้าสินค้าพิพาทประเภทเดียวกันในช่วงเวลาใกล้เคียงกัน และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินและมีหนังสือแจ้งการประเมินพร้อมกันในคราวเดียวกัน โดยระบุเหตุผลไว้แล้วว่าเป็นสำแดงประเภทผิดไว้ไม่ถูกต้อง ในชั้นอุทธรณ์การประเมินโจทก์ทั้งสามก็ให้เหตุผลโต้แย้งในเรื่อง

พิกัดของสินค้า ในชั้นยื่นคำฟ้อง โจทก์ทั้งสามก็บรรยายฟ้องโดยโต้แย้งเหตุผลการประเมินของ พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ถูกต้อง จึงถือได้ว่าโจทก์ทั้งสามทราบเหตุผลในการออกคำสั่งตามแบบแจ้ง การประเมินดังกล่าวแล้ว จำเลยจึงไม่ต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจอีก เนื่องจากเหตุผลนั้นเป็นที่รู้ อยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีกตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้น แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) สองฉบับที่พิพาทจึงเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมาย แล้ว อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามข้อแรกว่า แบบ แจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่นๆ) ที่ กค. 0506 (2)/4873/3-3-02843 และที่ กค. 0506 (2)/4874/3-3-02844 ลงวันที่ 17 พฤศจิกายน 2546 ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์โต้แย้งว่า เมื่อแบบแจ้งการประเมินอากรตาม อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามไม่มีชื่อและลายมือชื่อของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ทั้งนายปรีชา ไม่ ใช้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง แบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับจึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ ไม่ชอบด้วยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง แม้จำเลยออกแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับ ใหม่แทนฉบับเดิม แต่การออกแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับใหม่ออกล่วงหน้ากำหนดเวลาที่โจทก์ ทั้งสามจะยื่นอุทธรณ์การประเมิน ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยยังพิจารณาตาม แบบแจ้งการประเมินฉบับเดิม การแก้ไขคำสั่งของจำเลยหลังจากล่วงเลยเวลาไปแล้วไม่เป็นการ แก้ไขหรือออกคำสั่งใหม่ อีกทั้งไม่ทำให้คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาแต่ต้นกลับเป็น คำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายในภายหลังได้ นั้น ปัญหาที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 บัญญัติว่า คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำ คำสั่งนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่า ตามแบบแจ้งการประเมินอากรที่พิพาททั้งสองฉบับ ปรากฏลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ประเมินอากร 6 และเจ้าหน้าที่ประเมินอากร 6 ว. เพียงแต่ไม่ปรากฏ ลายมือชื่อผู้อำนวยการส่วนหรือนายด่านเท่านั้น แต่โจทก์ทั้งสามได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินตาม แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยได้รับคำอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามไว้พิจารณาแล้ว แม้จะเป็น การพิจารณาตามแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับเดิมที่ไม่มีการลงลายมือชื่อ แต่ในระหว่าง การพิจารณาคำอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามนั้นจำเลยได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับ ใหม่แทนฉบับเดิมโดยมีลายมือชื่อสารวัตรศุลกากร 7 ปฏิบัติราชการแทนผู้อำนวยการส่วนบริการ ศุลกากร สทบ ในส่วนของผู้อำนวยการส่วนหรือนายด่านในแบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองฉบับ แล้ว ซึ่งแบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวไม่มีการเพิ่มเติมประเด็นหรือภาระภายนอกเหนือไป จากแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับเดิมที่ทำให้โจทก์ทั้งสามต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมนอกเหนือ ไปจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในครั้งแรก อันจะทำให้โจทก์ทั้งสามต้องใช้สิทธิ อุทธรณ์การประเมินตามแบบแจ้งการประเมินอากรในครั้งหลังใหม่แต่อย่างใด เมื่อจำเลยทำการ แก้ไขข้อบกพร่องโดยดำเนินการออกแบบแจ้งการประเมินอากรฉบับใหม่แทนแบบแจ้ง การประเมินอากรฉบับเดิมก่อนสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่ทำให้โจทก์ทั้งสาม เสียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้ ย่อมถือได้ว่าแบบแจ้ง การประเมินอากรดังกล่าวได้ระบุชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อ

ของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นตามบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าแบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวชอบแล้ว นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยต่อไปว่า ลักษณะของสินค้าพิพาททั้งสามรุ่นควรจัดอยู่ในพิกัดอัตราศุลกากรที่ 87.05 หรือพิกัด 84.26 ปัญหานี้ ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 วรรคท้าย บัญญัติให้การตีความในพิกัดอัตราศุลกากรให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนีซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร เมื่อปรากฏว่าคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนีซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรและคำแปลตาม ได้ให้ความหมายของพิกัด 84.26 ที่ระบุถึง รถใช้งาน(เวิร์กทริก) ที่มีปั้นจั่นติดอยู่ด้วยว่าหมายถึง รถใช้งานซึ่งออกแบบสำหรับเคลื่อนย้ายของบรรทุกในระยะใกล้ ๆ ในโรงงาน โรงพักสินค้า บริเวณท่าเรือ หรือท่าอากาศยานโดยใช้ปั้นจั่นน้ำหนักเบา... แต่สินค้าพิพาทสามารถยกของหนักตั้งแต่ 4.5 ตัน ถึง 400 ตัน และเคลื่อนที่ไปตามท้องถนนในระยะไกลด้วยความเร็วสูงที่สุดมากกว่า 70 กิโลเมตรต่อชั่วโมง สินค้าพิพาทจึงไม่อาจถือเป็นรถปั้นจั่น ตามพิกัด 84.26 แต่เป็นยานยนต์สำหรับใช้งานพิเศษ นอกจากยานยนต์ที่ออกแบบสำหรับขนส่งบุคคลหรือของเป็นหลัก (เช่น...รถปั้นจั่น) ตามพิกัด 87.05 นอกจากนี้ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดดังกล่าว กำหนดว่า การจำแนกประเภทของของในพิกัดอัตราศุลกากรนี้ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ หลักเกณฑ์ข้อที่ 1 ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้นๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าว ไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น หลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ... (ข) ประเภทที่ระบุถึงวัตถุหรือสารใด ให้หมายความรวมถึงของผสมหรือของรวมที่มีวัตถุหรือสารนั้นรวมอยู่กับวัตถุหรือสารอื่น ความที่ระบุถึงของที่ทำด้วยวัตถุหรือสารใดให้หมายความรวมถึงของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารนั้นล้วนๆ หรือเพียงบางส่วน การจำแนกประเภทของของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารมากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไป ให้จำแนกตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 หลักเกณฑ์ข้อ 3 ของที่อาจจำแนกประเภทได้ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปตามหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ข) หรือตามเหตุผลอื่นใดก็ตาม ให้จำแนกประเภทโดยถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (ก) ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะและประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้างๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะวรรคสองบัญญัติว่า อย่างไรก็ตามเมื่อมีประเภทตั้งแต่สองประเภทขึ้นไปต่างก็ระบุถึงวัตถุหรือสารส่วนหนึ่งส่วนใดที่มีอยู่ในของผสมหรือในของรวม หรือระบุถึงของบางชนิดในของที่ทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีก ให้ถือว่าประเภทเหล่านั้นระบุโดยเฉพาะถึงของดังกล่าวเท่าเทียมกันถึงแม้ว่าประเภทใดในประเภทต่างๆ เหล่านั้นระบุถึงลักษณะของของได้สมบูรณ์หรือตรงกว่าก็ตาม (ข) ของผสม ของรวม ที่ประกอบด้วยวัตถุต่างชนิดกัน หรือทำขึ้นจากองค์ประกอบต่างกันและของที่ทำขึ้นเป็นชุดเพื่อการขายปลีก ซึ่งไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) ได้ ให้จำแนกประเภทโดยถือเสมือนว่าของนั้นประกอบด้วยวัตถุหรือองค์ประกอบที่แสดงลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของนั้นเท่าที่จะใช้หลักนี้ได้ (ค) เมื่อของใดไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุด ในบรรดาประเภทที่อาจจำแนกเข้าได้โดยเท่าเทียมกัน ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่า สินค้าพิพาททั้งสามรุ่นที่โจทก์ทั้งสาม

นำเข้ามีลักษณะเป็นปิ่นจั่นที่ติดตั้งอยู่บนยานยนต์หรือโครงยานยนต์หรือรถบรรทุกทุกสมบรูณ์แบบที่มีคุณสมบัติดังที่ได้วินิจฉัยข้างต้น และมีวัตถุประสงค์ที่จะแสดงลักษณะอันเป็นสาระสำคัญทั้ง 2 ประการ คือ เป็นสินค้าที่มีวัตถุประสงค์ใช้ยกของหนักจากที่แห่งหนึ่งไปยังที่อีกแห่งหนึ่ง และมีวัตถุประสงค์ในการบรรทุกปิ่นจั่นแล่นหรือเคลื่อนที่ไปโดยขณะแล่นหรือเคลื่อนที่ไม่ต้องถอดตัวปิ่นจั่นออกจากรถด้วยเช่นกัน สินค้าพิพาทที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามาราชาอาณาจักรจึงมีลักษณะเป็นของที่ไม่อาจจำแนกประเภทตามหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ก) หรือ 3 (ข) ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ข้อ 3 (ค) ให้จำแนกเข้าประเภทที่ลำดับไว้หลังสุด ในบรรดาประเภทที่อาจจำแนกเข้าได้โดยเท่าเทียมกัน ดังนั้นสินค้าพิพาทดังกล่าวจึงต้องจัดเข้าประเภทพิกัด 87.05 ที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์โต้แย้งต่อมาว่า ก่อนที่โจทก์ทั้งสามจะนำเข้าสินค้าพิพาทได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัดอัตราศุลกากร ที่ 80/2515 วางหลักเกณฑ์การจำแนกประเภทพิกัดของสินค้าพิพาทไว้ อีกทั้งแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยมีการวินิจฉัยถึงลักษณะของสินค้าที่ถูกนำเข้าก่อนหน้านี้อยู่ในพิกัด 84.26 ซึ่งสินค้าพิพาทที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามีลักษณะสอดคล้องกับหลักเกณฑ์วินิจฉัยดังกล่าว การที่คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัดอัตราศุลกากรประชุมเกี่ยวกับปัญหานี้รวม 6 ครั้ง โดยมีอธิบดีของจำเลยเข้าร่วมการประชุมในฐานะประธานที่ประชุมทุกครั้ง โดยครั้งหลังเป็นการประชุมครั้งที่ 81/3/2554 อธิบดีของจำเลยประธานในที่ประชุมได้มีมติให้จัดสินค้าที่โจทก์ทั้งสามนำเข้าเป็นพิกัด 87.05 มาเป็นหลักเกณฑ์ประกอบการวินิจฉัย มีผลเท่ากับอธิบดีของจำเลยประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับสินค้าพิพาทที่โจทก์ทั้งสามนำเข้าย้อนหลังไปใช้บังคับกับสินค้าที่โจทก์ทั้งสามนำเข้าก่อนที่อธิบดีของจำเลยจะประกาศแจ้งพิกัด ทั้งเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับอยู่เดิมในขณะนำเข้าอีกด้วย การตีความพิกัดอัตราศุลกากรของจำเลยเกี่ยวกับสินค้าพิพาทจึงเป็นการตีความพิกัดอัตราศุลกากรให้มีผลย้อนหลัง นั้น เห็นว่าตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้ โดยวิธีออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากร และวรรคสองบัญญัติว่า การตีความตามวรรคหนึ่ง มิให้มีผลย้อนหลัง แต่จากคำอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามและทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามไม่ปรากฏว่า อธิบดีของจำเลยได้ออกประกาศแจ้งพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับสินค้าพิพาทที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามาแต่อย่างใด อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามข้อนี้จึงฟังไม่ขึ้น และที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์โต้แย้งว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยขาดอายุความแล้ว เนื่องจากการประเมินเรียกเก็บอากรจากโจทก์ทั้งสามเป็นเพราะคำนวณค่าอากรผิด ปัญหานี้ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคสาม บัญญัติว่า เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกเงินอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ซึ่งกรณีของโจทก์ทั้งสามดังที่ได้วินิจฉัยข้างต้นหาใช่กรณีการคำนวณจำนวนเงินอากรผิดไม่ คดีของโจทก์ทั้งสามจึงไม่ใช่คดีที่มีอายุความสองปีนับแต่วันที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามาราชาอาณาจักรดังที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามาราชาอาณาจักรจัดเข้าอยู่ในประเภทพิกัดย่อยที่ 8705.10 และการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยอยู่ภายในกำหนดอายุความนั้นชอบแล้ว ศาลฎีกา

แผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามข้อสุดท้ายว่า มีเหตุงดหรือลดเบี้ยปรับส่วนคดีและเงินเพิ่มแก่โจทก์ทั้งสามหรือไม่ที่โจทก์ทั้งสามอุทธรณ์โต้แย้งว่า เหตุที่มาของการประเมินภาษีอากรเกิดจากการตีความพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าที่โจทก์ทั้งสามนำเข้ามาในราชอาณาจักร มิได้เกิดจากการจงใจหรือเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียอากรขาเข้าแต่อย่างใด แต่เป็นความเห็นที่แตกต่างกันของโจทก์ทั้งสามและจำเลย ซึ่งในครั้งแรกจำเลยเห็นด้วยกับความเห็นของโจทก์ทั้งสาม จึงรับรองให้นำสินค้าขาเข้าออกจากอารักขาของจำเลย แต่ภายหลังจำเลยกลับสงสัยว่าสินค้าที่โจทก์ทั้งสามนำเข้าอยู่ในพิกัดใด จึงให้คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัดอัตราศุลกากรพิจารณา แม้แต่คณะกรรมการดังกล่าวเองก็ยังคงประชุมกันหลายครั้ง โดยตอนแรกก็มีความเห็นว่า ปันจันที่โจทก์ทั้งสามนำเข้าเป็นสินค้าพิกัด 84.26 ไม่ใช่พิกัด 87.05 นั้น เห็นว่า อุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามดังกล่าวไม่ได้โต้แย้งคำพิพากษาของศาลภาษีอากรว่าไม่ถูกต้องเพราะเหตุใด จึงเป็นอุทธรณ์ที่ไม่ชัดเจน ต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่รับวินิจฉัย พิพากษาแก้เป็นว่า ให้ยกฟ้องโจทก์ทั้งสาม ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ไมตรี ศรีอรุณ · ไสลเกษ วัฒนพันธุ์ · อติเทพ ธีระวัฒน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/17215/2557>