

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4205/2566

บริษัท ก. โจทก์ กรมศุลกากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 193/31, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19

ย่อ / หลักกฎหมาย

ข้อพิพาทคดีนี้มีใช้เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่น่าเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนำเข้า ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่ใช้อ้างอิงเท่านั้น และอย่างไรก็ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 กรณีนี้โจทก์นำเข้าสู่สินค้าพิพาทในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 และพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นบริษัทโจทก์เมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2556 จากนั้นโจทก์เข้าชี้แจงรายละเอียดและส่งมอบเอกสารให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จนพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 และจัดส่งให้แก่โจทก์ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับโดยโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 ถือได้ว่าขั้นตอนกระบวนการประเมินเพื่อให้โจทก์รับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรได้ดำเนินการเสร็จสมบูรณ์แล้วเมื่อจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 อันเป็นเวลาก่อนที่ พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ ส่วนการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินเป็นขั้นตอนการแจ้งให้โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีอากรเพื่อทราบและปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปไม่ใช้การดำเนินการประเมินกรณีจึงไม่อาจนำ พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 มาใช้บังคับในคดีนี้ ส่วนปัญหาการออกแบบแจ้งการประเมินภายหลังกฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับแล้วจะมีผลอย่างไรไม่เป็นประเด็นปัญหาในคดีนี้ ดังนั้น การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาทในคดีนี้จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดภายใน 10 ปี นับจากวันที่น่าเข้าตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น การประเมินของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย ตามคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ์ ผลิตรหัสที่สำเร็จรูปทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือ ตามพิกัดประเภท 72.07 ไม่ว่าประเภทใด ๆ ก็ตามต้องเป็นผลิตรหัสที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันและต้องไม่เป็นมัน สิ้นค้าพิพาททั้งสองกลุ่มขณะนำเข้าไม่มีลักษณะหน้าตัดตัน มีการขึ้นรูปที่มีลักษณะเฉพาะไว้แล้ว ไม่ต้องจัดทำรูปทรงเพิ่มเติมอย่างมาก และเมื่อเปรียบเทียบรูปทรงสินค้าพิพาทขณะนำเข้ากับเมื่อเป็นชิ้นส่วนสำเร็จรูปพร้อมใช้งานแล้วไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปร่างหรือเค้าโครงไปจากเดิม สิ้นค้าพิพาทจึงไม่มีลักษณะเป็นผลิตรหัสที่สำเร็จรูป ไม่อาจจัดอยู่ในพิกัดประเภท 72.07 ได้ แต่สินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มมีลักษณะเป็นของที่ขึ้นรูปมีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้าย พ.ร.ก.พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 2 (ก) แล้ว แม้ยังไม่พร้อมใช้งานได้ทันทีแต่ก็สามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูปโดยกระบวนการผลิตเพิ่มเติมเป็นแต่เพียงกระบวนการตกแต่งพื้นผิวชิ้นงาน

ให้มีสภาพเหมาะสมต่อการนำไปใช้เท่านั้น และเมื่อสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 พิกัดประเภทย่อย 8708.94.93 และพิกัดประเภทย่อย 8708.94.95 จึงไม่อาจจัดเป็นของอื่น ๆ ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าตามพิกัดประเภท 73.26 ตามที่โจทก์สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าและขอสงวนสิทธิ์ขอคืนอากรได้ เนื่องจากคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนิส์ ระบุไม่ให้คลุมถึงของที่ตีขึ้นรูป ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในประเภทพิกัดอื่นของพิกัดอัตราศุลกากรนี้ (เช่น ส่วนประกอบที่สามารถบอกได้ว่าเป็นของเครื่องจักรหรือของเครื่องใช้เชิงกล) หรือของที่ตีขึ้นรูปยังไม่เสร็จซึ่งต้องการการจัดทำมากไปกว่านี้ แต่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของผลิตภัณฑ์ที่ว่านี้ซึ่งทำเสร็จแล้ว คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบแล้ว

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า 127 ฉบับ และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 6 ฉบับ กับให้จำเลยทั้งสี่คืนเงินพร้อมดอกเบี้ยจนถึงวันฟ้อง 34,546,100.24 บาท และชำระดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของต้นเงิน 28,714,117 บาท นับถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ จำเลยทั้งสี่ให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องสำหรับจำเลยที่ 2 และที่ 3 ให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า 127 ฉบับ และให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 6 ฉบับ ให้จำเลยที่ 1 และที่ 4 คืนเงิน จำนวน 34,546,100.24 บาท พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของต้นเงิน 28,714,117 บาท นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ให้จำเลยที่ 1 และที่ 4 ร่วมกันใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 50,000 บาท จำเลยที่ 1 และที่ 4 อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษากลับให้ยกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ โจทก์ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า โจทก์ประกอบกิจการโรงงานผลิตสินค้าจำหน่าย โดยนำวัตถุดิบบางส่วนจากต่างประเทศเข้ามาผลิตเป็นสินค้าสำเร็จเพื่อจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยและต่างประเทศระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 โจทก์นำเข้าวัตถุดิบ Forging ตามใบขนสินค้าขาเข้า 113 ฉบับ สำแดงว่าเป็นส่วนประกอบชุดเกียร์ทำด้วยเหล็ก(Semi Piston Rack) และชิ้นงานทำด้วยเหล็ก(Lower Shaft) พิกัดประเภทย่อย 7326.90.90 อัตราอากรร้อยละ 10 และระหว่างวันที่ 6 สิงหาคม 2556 ถึงวันที่ 11 เมษายน 2558 โจทก์นำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า 14 ฉบับ สำแดงว่า เป็นวัตถุดิบสำหรับผลิตชิ้นส่วนซึ่งเป็นวาล์วควบคุมน้ำมันไฮดรอลิกในท่อน้ำมันสำหรับระบบบังคับเลี้ยว (Forged Rack และ Forged Shaft) พิกัดประเภทย่อย 8708.99.90 อัตราอากรร้อยละ 30 โดยโจทก์ขอสงวนสิทธิ์ขอคืนอากรไว้ในประเภทพิกัด 7326.90.99 อัตราอากรร้อยละ 10 ต่อมาวันที่ 21 มีนาคม 2556 พนักงานเจ้าหน้าที่สำนักสืบสวนและปราบปรามของจำเลยที่ 1 ตรวจค้นบริษัทโจทก์เนื่องจากมีเหตุอันควรสงสัยว่ามีเอกสารที่ใช้ในการกระทำความผิดหรือเกี่ยวเนื่องกับการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรจึงนำสินค้าที่โจทก์นำเข้าไปตรวจสอบ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เห็นว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าจัดเข้าพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 อัตราอากรร้อยละ 30 เป็นเหตุให้อากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มขาดและแจ้งข้อกล่าวหาว่าการกระทำของโจทก์เป็นความผิดฐานสำแดงชนิดสินค้าและประเภทพิกัดอัตราศุลกากรเป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงอากรอันเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27

และมาตรา 99 โจทก์ทราบข้อกล่าวหาแล้วเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2558 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออกภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ลงวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 สำหรับการนำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้า 113 ฉบับ โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 และระหว่างวันที่ 12 ตุลาคม 2558 ถึงวันที่ 13 มิถุนายน 2560 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก/ภาษีสรรพสามิต/ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีสงวนสิทธิขอคืนอากร) สำหรับใบขนสินค้าขาเข้า 14 ฉบับ โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินระหว่างวันที่ 11 พฤศจิกายน 2558 ถึงวันที่ 25 กรกฎาคม 2560 โจทก์อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 และอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 4 วันที่ 9 พฤศจิกายน 2562 โจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ ประการแรกว่า จำเลยที่ 1 ประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาท 113 ฉบับ เมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ข้อพิพาทคดีนี้มีใช่เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่นำเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนำเข้า ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำเข้าแตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่ใช้อ้างอิงเท่านั้น และอย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 กรณีนี้โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทตามใบขนสินค้าขาเข้า 113 ฉบับ ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 และพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นบริษัทโจทก์เมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2556 จากนั้นโจทก์เข้าชี้แจงรายละเอียดและส่งมอบเอกสารให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จนพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 และจัดส่งให้แก่โจทก์ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับโดยโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 ถือได้ว่าขั้นตอนกระบวนการประเมินเพื่อให้โจทก์รับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรได้ดำเนินการเสร็จสมบูรณ์แล้วเมื่อจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 อันเป็นเวลาก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ ส่วนการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินเป็นขั้นตอนการแจ้งให้โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีอากรเพื่อทราบและปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปไม่ใช่การดำเนินการประเมิน กรณีจึงไม่อาจนำพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2460 มาตรา 19 มาใช้บังคับในคดีนี้ ส่วนปัญหาการออกแบบแจ้งการประเมินภายหลังกฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับแล้วจะมีผลอย่างไรไม่เป็นประเด็นปัญหาในคดีนี้ ดังนั้น การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาท 113 ฉบับ ในคดีนี้ จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดภายใน 10 ปี นับจากวันที่นำเข้า ตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น การประเมินของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการต่อมาว่า

สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดอยู่ในพิกัดประเภท 87.08 ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.01 ถึง 87.05 ประเภทย่อย 8708.94.93 ประเภทย่อย 8708.94.95 และประเภทย่อย 8708.94.99 ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาท บัญญัติว่า "ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่น่าขอเข้าสำเร็จ" วรรคสองบัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น..." และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ของที่นำเข้ามาหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้ หรือตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกำหนดนี้" มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515" ดังนั้น การตีความว่าของอยู่ในประเภทพิกัดใดจึงต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ ซึ่งหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ข้อ 1 ระบุว่า "ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ข้อ 2 (ก) วรรคหนึ่ง ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใดให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมายรวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" ข้อ 6 ระบุว่า "ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทของของเข้าในประเภทย่อยของประเภทใดประเภทหนึ่งให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้นโดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกันตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ซึ่งตามคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ พิกัดประเภท 72.07 ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือ ได้ระบุว่าผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปได้นิยามไว้ในหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ของตอนนี้ โดยหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ของตอนที่ 72 ระบุนิยามผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปว่า หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันจะผ่าน การรีดร้อนขึ้นต้นหรือไม่ก็ตาม และผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่มีหน้าตัดตัน ซึ่งไม่ได้ทำมากไปกว่าการรีดร้อนขึ้นต้นหรือตีเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ รวมถึงของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม เป็นรูปทรงหรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ต้องไม่เป็นม้วน และตามคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบ

ฮาร์โมนไนซ์ พิกัดประเภท 72.07 อธิบายผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปว่า มี 4 ประเภท คือ (ก) ท่อนเหล็กที่เป็นเหลี่ยมแบบบลูม บิลเล็ต ท่อนกลม แท่งเหล็กหนาชนิดสแลป แท่งบางชนิดซีทบาร์ (ข) ชิ้นที่ทำเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ ด้วยการตี (ค) ของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม ทำเป็นรูปทรง หรือทำเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ และ (ง) ผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปที่ได้มาโดยการหล่อแบบต่อเนื่อง แสดงว่าผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปตามพิกัดประเภท 72.07 ไม่ว่าประเภทใด ๆ ก็ตามต้องเป็นผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันและต้องไม่เป็นม้วน เมื่อพิจารณาหนังสือชี้แจงของโจทก์และตัวอย่างสินค้าพิพาทขณะนำเข้าเปรียบเทียบกับสินค้าที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ามี 2 กลุ่ม กลุ่มที่หนึ่งคือ ส่วนประกอบชุดเกียร์ทำด้วยเหล็ก (Semi Piston Rack) และวัตถุดิบสำหรับผลิตชิ้นส่วนซึ่งเป็นวาล์วควบคุมน้ำมันไฮดรอลิกในท่อน้ำมันสำหรับระบบบังคับลิ้ว (Forged Rack) กลุ่มที่สองคือ ชิ้นงานทำด้วยเหล็ก (Lower Shaft) และวัตถุดิบสำหรับผลิตชิ้นส่วนซึ่งเป็นวาล์วควบคุมน้ำมันไฮดรอลิกในท่อน้ำมันสำหรับระบบบังคับลิ้ว (Forged Shaft) สินค้าพิพาทผลิตจากการนำเหล็กท่อนกลม (Round Billet) มาตัดให้ได้ขนาด จากนั้นนำชิ้นงานไปอบอ่อน เมื่ออบอ่อนแล้วจึงนำไปขึ้นรูปตามแบบเพื่อให้ได้ชิ้นงาน เมื่อได้ชิ้นงานแล้วจะนำชิ้นงานไปชุบกันสนิมทำด้วยเหล็กกล้าขึ้นรูปและมีการเคลือบกันสนิม ในข้อนี้ได้รับความจากผู้รับมอบอำนาจโจทก์ตอบทนายจำเลยทั้งสองที่ถามกันว่า การนำไปอบอ่อน หมายถึง การนำสินค้าไปทำให้มันขึ้น โดยสินค้าในกลุ่มที่หนึ่ง มีการตีขึ้นรูปครั้งที่ 1 ตีขึ้นรูปครั้งที่ 2 จะมีรูอยู่ตรงกลาง ตีขึ้นรูปครั้งที่ 3 ทำให้เกิดรูทะลุ และตีขึ้นรูปครั้งที่ 4 ทำให้เกิดบ่า จนเป็นชิ้นงานสำเร็จ ขณะนำเข้าสินค้าพิพาทมีลักษณะเป็นโลหะวงกลมตรงกลางกลวง (วงแหวน) สินค้ากลุ่มที่สอง มีการตีขึ้นรูปครั้งที่ 1 ตีขึ้นรูปครั้งที่ 2 ทำร่องหยาบ และตีขึ้นรูปครั้งที่ 3 ทำร่องให้ได้ขนาด จนเป็นชิ้นงานสำเร็จ ขณะนำเข้าสินค้าพิพาทมีลักษณะเป็นทรงกระบอกขนาดเส้นผ่านศูนย์กลางลดหลั่น 3 ชั้น มีการเจาะรูที่หน้าตัดด้านกว้างแต่ไม่กลวงตลอด สินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มไม่สามารถนำไปใช้งานได้ทันทีที่ต้องนำมาผ่านกระบวนการผลิตอีกหลายขั้นตอนด้วยเครื่องจักรให้ได้ขนาดและผิวงานละเอียดจึงจะสามารถนำไปใช้งานได้ เห็นได้ว่าสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มขณะนำเข้าไม่มีลักษณะหน้าตัดตัน มีการขึ้นรูปที่มีลักษณะเฉพาะไว้แล้วไม่ต้องจัดทำรูปทรงเพิ่มเติมอย่างมาก และเมื่อเปรียบเทียบกับรูปทรงสินค้าพิพาทขณะนำเข้ากับเมื่อเป็นชิ้นส่วนสำเร็จรูปพร้อมใช้งานแล้วไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปร่างหรือเค้าโครงไปจากเดิม สินค้าพิพาทจึงไม่มีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปตามหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ไม่อาจจัดอยู่ในพิกัดประเภท 72.07 ดังที่โจทก์ฎีกาได้ แม้สินค้าพิพาทจะไม่สามารถนำมาใช้งานได้ทันทีที่ต้องผ่านกระบวนการผลิตหลายขั้นตอนก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ที่ได้อธิบายการตีความพิกัดศุลกากรข้อ 2 (ก) ของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ ว่า (1) ความตอนแรกของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) เป็นการขยายขอบเขตของประเภทพิกัดซึ่งระบุถึงของใดให้คลุมถึงไม่เฉพาะของสำเร็จรูป แต่คลุมถึงของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จด้วย หากว่าในขณะที่นำเข้าของนั้นมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (2) หลักเกณฑ์ข้อนี้ใช้กับของที่เพียงแต่ขึ้นรูป (แบลิ่งก์) ด้วย เว้นแต่จะมีประเภทพิกัดอื่นระบุไว้โดยเฉพาะ คำว่า "ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" หมายถึง ของที่ยังไม่พร้อมจะใช้ได้ทันทีเพียงแต่มีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จแล้ว และสามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูปเท่านั้น ยกเว้นเป็นพิเศษบางกรณี ของที่สำเร็จรูปที่ยังไม่มีรูปร่างอันเป็นสาระสำคัญของของสำเร็จรูป (โดยทั่วไปเช่น เป็นท่อน วงกลม หลอดหรือท่อ ฯลฯ) ไม่ถือว่าเป็น "ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" (3) โดยคำนึงถึงขอบเขตของประเภทต่าง ๆ ในหมวด 1 ถึง 6 หลักเกณฑ์ข้อ

นี้ปกติไม่ใช้กับของในหมวดดังกล่าว (4) หลายกรณีหลักเกณฑ์ข้อนี้คลุมถึงปรากฏอยู่ในคำอธิบายทั่วไปของหมวดหรือตอนต่างๆ (เช่น หมวด 16 และตอนที่ 61, 62, 86, 87 และ 90) เห็นได้ว่าสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มมีลักษณะเป็นของที่ขึ้นรูปมีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) แล้ว แม้ยังไม่พร้อมใช้งานได้ทันทีแต่ก็สามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูป โดยกระบวนการผลิตเพิ่มเติมเป็นแต่เพียงกระบวนการตกแต่งพื้นผิวชิ้นงานให้มีสภาพเหมาะสมต่อการนำไปใช้เท่านั้น สินค้าพิพาทกลุ่มที่หนึ่งขึ้นรูปเป็น Semi Piston Rack และ Forged Rack เพื่อประกอบติดตั้งเข้ากับเพลาลำดับเลี้ยวของกระปุกเกียร์พวงมาลัยในชุดบังคับล้อ (Rack and Pinion) ของระบบบังคับเลี้ยวรถยนต์ กระบะทำหน้าที่เป็นลูกสูบล้างแรงดันไฮดรอลิกเป็นส่วนประกอบที่ใช้เฉพาะกับกระปุกเกียร์พวงมาลัยรถยนต์ ส่วนสินค้ากลุ่มที่สองขึ้นรูปเป็น Lower Shaft และ Forged Shaft ซึ่งเป็นชิ้นส่วนของเพลาลำดับที่ใช้เป็นส่วนประกอบในตัว Worm Shaft สำหรับระบบบังคับเลี้ยวพวงมาลัยพาวเวอร์แบบไฟฟ้าของรถยนต์นั่งส่วนบุคคลทำหน้าที่ทดกำลังและช่วยผ่อนแรงในการหมุนพวงมาลัยโดยใช้มอเตอร์ไฟฟ้า ช่วยในการหมุน โดยติดตั้งอยู่ด้านล่างสุดของชุดพวงมาลัยพาวเวอร์ ซึ่งนำไปประกอบกับเพลาลำดับส่วนกลางทำหน้าที่ส่งผ่านแรงไปบังคับการเลี้ยวของชุดบังคับล้อ ประกอบกับผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความตอบทนายจำเลยทั้งสี่ถามค้านว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าไม่สามารถใช้กับผลิตภัณฑ์เครื่องจักรอื่นได้ยกเว้นรถยนต์เท่านั้น นอกจากจะออกแบบใหม่ โดยสินค้า Forged Rack เมื่อทำเป็นสำเร็จแล้วจะนำมาใช้กับรถยนต์กระบะโตโยต้าอย่างเดียว ส่วน Forged Shaft ใช้สำหรับรถยนต์นั่งส่วนบุคคลยี่ห้อโตโยต้าเฉพาะรุ่นโคโลน่ากับวียอส ซึ่งเมื่อพิจารณาพิกัดประเภท 87.08 ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.01 ถึง 87.05 ประกอบคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์พร้อมคำแปล พิกัดประเภทนี้คลุมถึงส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 หากส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อดังต่อไปนี้ (1) ของดังกล่าวต้องบ่งชี้ได้ว่าเหมาะสำหรับใช้เฉพาะหรือส่วนใหญ่ใช้กับยานยนต์ที่ระบุไว้ข้างต้น และ (2) ของดังกล่าวต้องไม่ถูกห้ามโดยข้อกำหนดของหมายเหตุในหมวด 17 เมื่อสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มไม่ถูกยกเว้นด้วยหมายเหตุหมวด 17 โดยสินค้าในกลุ่มแรกเป็นส่วนประกอบที่ใช้เฉพาะกับกระปุกเกียร์พวงมาลัยรถยนต์กระบะ ซึ่งเป็นยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.04 จึงจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 อื่น ๆ ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 พวงมาลัย แกนพวงมาลัย และกระปุกเกียร์พวงมาลัย (สตีयरिंगบ็อกซ์) รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าว ส่วนสินค้าในกลุ่มที่สองเป็นส่วนประกอบของระบบบังคับเลี้ยวของรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ซึ่งเป็นยานยนต์ประเภทที่ 87.03 จึงจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8707.94.93 และ 8708.94.95 สำหรับยานยนต์ตามประเภทที่ 87.03 (ตามช่วงเวลานำเข้า) ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 พวงมาลัย แกนพวงมาลัย และกระปุกเกียร์พวงมาลัย (สตีयरिंगบ็อกซ์) รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าว เมื่อสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 พิกัดประเภทย่อย 8708.94.93 และพิกัดประเภทย่อย 8708.94.95 จึงไม่อาจจัดเป็นของอื่น ๆ ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า ตามพิกัดประเภท 73.26 ตามที่โจทก์สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าและขอสงวนสิทธิ์ขอคืนอากรได้เนื่องจากคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์พร้อมคำแปลระบุไม่ให้คลุมถึงของที่ตีขึ้นรูปซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในประเภทพิกัดอื่นของพิกัดอัตราศุลกากรนี้ (เช่น ส่วนประกอบที่

สามารถบอกได้ว่าเป็นของเครื่องจักรหรือของเครื่องใช้เชิงกล) หรือของที่ดีขึ้นรูปยังไม่เสร็จซึ่งต้องการการจัดทำมากไปกว่านี้ แต่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของผลิตภัณฑ์ที่ว่ามันซึ่งทำเสร็จแล้ว คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบแล้ว ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล ฎีกาของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ปิยนุช จรูญรัตน์ · สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์ · รัชพงศ์ วิสุทธีสังวร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4205/2566>