

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2164/2566

บริษัท จ. โจทก์ กรมศุลกากร จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.วิ.พ. มาตรา 142, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 26, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 สัตต, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112, ทวาทศ มาตรา 112, ปันรศ มาตรา 112, โสฬส มาตรา 112 ฉ, โสฬส มาตรา 112 อัฐ, รัส พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22

ย่อ / หลักกฎหมาย

พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติถึงเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตั้งแต่มาตรา 112 สัตต ถึงมาตรา 112 อัฐารส ซึ่งให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการวินิจฉัยคำอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ คดีนี้เมื่อเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าสินค้าพิพาทของโจทก์ เข้าประเภทพิกัตขึ้นส่วนอุปกรณ์ของรถแทรกเตอร์ที่สามารถประกอบเป็นรถแทรกเตอร์ครบสมบูรณ์ตามประเภทพิกัต 8701.20 ส่วนโจทก์เห็นว่า สินค้าพิพาทเข้าประเภทพิกัตส่วนประกอบ และอุปกรณ์ของยานยนต์ตามประเภทพิกัต 87.01 ถึง 87.06 ดังนั้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์แล้ววินิจฉัยให้สินค้าพิพาทที่โจทก์สำแดงในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมินอากรและคำอุทธรณ์ที่เมื่อนำมาประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค๊ป (Cab) ให้จัดเป็นของในประเภทพิกัตของแค๊ป ตามประเภทพิกัต 8707.90 ตาม พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และให้สินค้ารายอุทธรณ์ในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้ารายการใดที่สำแดงปริมาณเกินกว่าจำนวนที่ต้องใช้ในการประกอบเป็นแค๊ปต่อ 1 ชุด ให้ชำระอากรตามประเภทของสินค้านั้น ๆ และอัตราอากรตามที่เป็นอยู่ ณ วันนำเข้า การวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดียวกันที่ว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดเข้าประเภทพิกัตอัตราศุลกากรใด โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาประกอบข้อ 2 (ก) ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้าย พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 จึงถือได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ตามประเด็นเดียวกันกับที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ทำการประเมินไว้ จากการพิจารณาข้อเท็จจริงชนิดของของหรือสินค้าพิพาท และข้อเท็จจริงการนำเข้าของโจทก์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าสินค้าพิพาทเข้าประเภทพิกัตอัตราศุลกากรใด ก็มีคำวินิจฉัยให้เข้าประเภทพิกัตอัตราศุลกากรนั้น ซึ่งอาจเป็นประเภทพิกัตอัตราศุลกากรอื่นนอกเหนือจากประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่เจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นหรือประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ผู้นำเข้าอุทธรณ์ก็ได้ การที่โจทก์ต้องเสียอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ในจำนวนซึ่งมากกว่าจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินให้โจทก์เสีย นั้น ก็เป็นประเด็นสืบเนื่องมาจากประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ได้มีการโต้แย้งกันมาตั้งแต่ชั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยตลอดมาจนถึงชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิใช่การเรียกเก็บอากรเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินว่า

ขอด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงมีอำนาจแก้ไข เปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนการประเมินของ
เจ้าพนักงานประเมินได้ และตามมาตรา 112 โสฬส วรรคสอง หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
พิจารณาแล้วเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินประเมินจำนวนค่าอากรน้อยไปกว่าจำนวนที่ผู้อุทธรณ์จะ
ต้องเสียตามกฎหมาย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจแก้ไข หรือมีคำสั่งให้ผู้อุทธรณ์
เสียอากรเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามกฎหมายได้ ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ
วรรคหนึ่ง วรรคสอง และ พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง มาตรา 12
วรรคหนึ่ง การพิจารณาว่าสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสียอากรขาเข้าหรือภาษีอื่น
หรือไม่ ต้องพิจารณาว่าของหรือสินค้าอยู่ในสภาพ ราคา และพิกัตอัตราศุลกากรใดในขณะนำเข้า
สำเร็จเสียก่อน แล้วจึงจะพิจารณาต่อไปว่าพิกัตอัตราศุลกากรของของที่นำเข้าดังกล่าวได้รับ
สิทธิพิเศษยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรศุลกากรหรือต้องเสียอากรในอัตราเท่าใด โดยการจะจัด
สินค้าที่นำเข้าว่าอยู่ในประเภทพิกัตใดนั้น ตาม พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15
วรรคสาม ต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้าย
พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัตศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ที่ใช้บังคับ
ในขณะนำเข้า ซึ่งการพิจารณาว่าของหรือสินค้าที่นำเข้ามาเป็นชิ้นส่วนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์
หรือยังไม่สำเร็จ หรือเป็นชิ้นส่วนที่ถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันมีจำนวน
และลักษณะเพียงพอที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว อันส่งผลให้
ประเภทพิกัตอัตราศุลกากรของของที่นำเข้าเปลี่ยนจาก "ชิ้นส่วนของของหรือสินค้า" กลายเป็น
"ของหรือสินค้าที่ครบสมบูรณ์" แล้วนั้น ตามคำอธิบายพิกัตศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ ได้อธิบาย
หลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) ไว้ ซึ่งจากหลักเกณฑ์การตีความ
พิกัตอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) มิได้หมายถึงเฉพาะการนำเข้าแค่สำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่
ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จรูปหรือนำเข้าชิ้นส่วนแค่ทั้งหมดทุกรายการเท่านั้น แต่ยังหมายความ
รวมถึงการนำเข้าชิ้นส่วนแค่สำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่มีจำนวนเพียงพอที่เมื่อประกอบ
เข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค่สำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่ครบ
สมบูรณ์หรือสำเร็จสามารถนำไปใช้ได้ทันทีโดยไม่ต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จน
ถึงขั้นสำเร็จแล้ว ย่อมถือได้ว่าเป็นการนำเข้าแค่สำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่เป็นชิ้นส่วน
อันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ชิ้นส่วนหัวเก๋ง
(Cab Shell) และอุปกรณ์ของหัวเก๋ง (Parts and Accessories of Cab) ที่โจทก์นำเข้ามาถือเป็น
ลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค่ และนำไปประกอบเป็นแค่สำหรับยานยนต์ประเภท 87.01
ซึ่งอยู่ในประเภทพิกัต 8727.90 ได้ทันทีโดยไม่ต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้น
สำเร็จจึงต้องจำแนกเข้าพิกัตของของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกัน
หรือยังไม่ประกอบเข้าด้วยกันตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ
6 ตามภาค 1 บัญชีท้าย พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มิใช่ประเภทพิกัตอัตราของชิ้นส่วน
ว่าด้วยของนั้น ๆ (Parts by Parts) โจทก์จึงไม่ได้รับสิทธิลดอัตราอากรตามประกาศ
กระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่ง
พ.ร.ก.กำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ดังที่โจทก์อ้าง เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยแจ้ง
การประเมินอากรแก่โจทก์ หากโจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินประเด็นใด โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์
การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ ที่ใช้
บังคับในขณะนั้น เมื่อตามคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินและแบบแจ้งการประเมิน โจทก์ยื่น

อุทธรณ์ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินเท่านั้น โดยไม่ได้ร้องขอให้ลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ด้วย โจทก์จึงไม่มีสิทธินำประเด็นนี้มาฟ้องต่อศาลตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 อย่างไรก็ตามเมื่อตรวจดูการคำนวณเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้าแล้ว ขณะเกิดความรับผิดอากรขาเข้าของโจทก์ในคดีนี้ยังอยู่ในบังคับตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมาตรา 112 จัตวา ไม่ได้กำหนดว่าเงินเพิ่มอากรขาเข้าต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม จึงต้องบังคับตามบทกฎหมายดังกล่าว แต่เมื่อต่อมาวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้และให้ยกเลิก พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 โดย พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 กำหนดให้เงินเพิ่มอากรขาเข้าต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ฉะนั้น จำเลยจึงมีสิทธิเรียกเงินเพิ่มส่วนที่เกินอากรขาเข้าได้จนถึงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2560 เท่านั้น หากเงินเพิ่มอากรขาเข้าถึงวันดังกล่าวแล้ว ยังไม่เท่าอากรขาเข้า ก็ให้คำนวณเงินเพิ่มอากรขาเข้าต่อไปจนกว่าจะเท่าจำนวนอากรขาเข้า ซึ่งเมื่อพิจารณาจากใบขนสินค้าพิพาททุกฉบับเงินเพิ่มอากรขาเข้าคำนวณถึงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2560 เกินจำนวนอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มแล้ว จำเลยจึงไม่มีสิทธิคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้านับแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 อีก ปัญหานี้เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรยกขึ้นวินิจฉัยเองได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 142 (5) ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 26 วรรคสอง

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ กอ 159/2560/ป14/2560 (3.11) ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2560 ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลย และให้ลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั้งหมดให้แก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะในส่วนของการนำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0084581077 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0094581292 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0114580374 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0114580737 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0114581165 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0124680342 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 2801-0124581065 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0014680823 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0014680838 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0024680791 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0024680790 ใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0034680333 และใบขนสินค้าเลขที่ 2801-0034680898 ทั้ง 13 ฉบับ ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า ระหว่างวันที่ 20 สิงหาคม 2545 ถึงวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 โจทก์ได้นำชิ้นส่วนหัวถัง (Cab Shell) และส่วนประกอบพร้อมอุปกรณ์ประกอบของหัวถัง (Parts and Accessories of Cab) เพื่อผลิตหรือประกอบเป็นหัวถัง (Cab) สำหรับเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ยานยนต์คือ รถบรรทุกแทรกเตอร์ เข้ามาในราชอาณาจักรจำนวน 36 ใบขน โดยได้ชำระภาษีตามที่โจทก์สำแดงตามประเภทพิกัดอัตราว่าด้วยของนั้น ๆ (Parts by Parts) อาทิเช่น ส่วนประกอบรถยนต์ ประเภทพิกัด 8708.990 สลักเกลียวทำด้วยเหล็ก

ประเภทพิกัด 7318.150 อุปกรณ์ทำด้วยยาง ประเภทพิกัด 4016.999 อุปกรณ์ทำด้วยเหล็ก
ประเภทพิกัด 7326.900 สติ๊กเกอร์ทำด้วยพลาสติก ประเภทพิกัด 3918.900 เป็นต้น ต่อมาวันที่
24 เมษายน 2556 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/
ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) เลขที่ กค
0514(2)/214/3-3-04757 ถึงเลขที่ 0514(2)/214/3-3-04792 ลงวันที่ 25 มีนาคม 2556
แก้โจทก์รวม 36 ฉบับ โดยให้เหตุผลว่า บริษัท ส. และโจทก์ได้ร่วมกันนำสินค้าที่นำเข้าทั้งหมดมา
เพื่อประกอบเป็นรถบรรทุกแทรกเตอร์ทั้งคัน จึงต้องชำระอากรประเภทพิกัด 8701.20 อัตราร้อยละ
30 ในฐานะเป็นของครบชุดสมบูรณ์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมิน วันที่ 17 พฤษภาคม 2556
โจทก์จึงยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามแบบแจ้งการประเมินทั้ง 36 ฉบับ ต่อมาวันที่ 23
พฤศจิกายน 2560 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ลงวันที่ 15
พฤศจิกายน 2560 พร้อมด้วยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2560 ให้โจทก์ทราบ
ทางไปรษณีย์ โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า ให้ยกคำขออุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์
เพิกถอนการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ และให้สินค้ารายอุทธรณ์ชำระอากรตาม
ประเภทพิกัดและอัตราอากร ดังนี้ ข้อ 1) ให้สินค้ารายอุทธรณ์ในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้า ที่เมื่อนำ
เข้ามาประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค่ป ตามหลักเกณฑ์การตีความ
ข้อ 2 (ก) ให้สินค้าดังกล่าวจัดเป็นของในประเภทพิกัดของแค่ป ตามประเภทพิกัด 8707.90 อัตรา
อากรร้อยละ 80 (นำเข้าก่อนวันที่ 17 ธันวาคม 2546) ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร
พ.ศ. 2530 และร้อยละ 40 (นำเข้าหลังวันที่ 17 ธันวาคม 2546) ตามประกาศกระทรวงการคลัง
เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนด
พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 12) ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2546 และหลักเกณฑ์การตีความ
ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 และข้อ 2) ให้สินค้ารายอุทธรณ์ในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้า รายการใดที่
สำแดงปริมาณเกินกว่าจำนวนที่ต้องใช้ในการประกอบเป็นแค่ป ต่อ 1 ชุด ให้ชำระอากรตาม
ประเภทของสินค้านั้น ๆ และอัตราอากรตามที่เป็นอยู่ ณ วันนำเข้า ส่วนใบขนสินค้าพิพาทจำนวน
13 ฉบับ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยมีแบบแจ้ง
การประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้าเพิ่มเติมไปยังโจทก์พ้นกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่จำเลยอาจ
ใช้สิทธิบังคับจากโจทก์ได้ จำเลยจึงไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บอากรตามใบขนสินค้าทั้ง 13 ฉบับ
คู่ความไม่ฎีกาในประเด็นดังกล่าว จึงยุติไปตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ มีปัญหาที่
ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประเด็นแรกว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ที่วินิจฉัยให้โจทก์เสียค่าอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ขอบ
หรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้โจทก์มีภาระที่ต้องเสีย
อากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มในอัตราที่สูงมาก โดยสูงเกินกว่าพิกัดอัตราศุลกากรที่โจทก์และจำเลย
ได้มีข้อโต้แย้งต่อกัน และวินิจฉัยในประเด็นที่ไม่เคยมีการหยิบยกขึ้นมากล่าวในชั้นตรวจสอบ
กล่าวหา แจ้งการประเมิน โต้แย้งคัดค้าน อุทธรณ์ หรือแจ้งข้อกล่าวหาทางอาญาทั้งสิ้น อีกทั้งใน
เรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยนี้ก็ไม่เคยถูกหยิบยกขึ้นมาให้โจทก์ได้ชี้แจงก่อน
การกระทำความกล่าวหาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการกระทำเสมือนเป็นเจ้าพนักงาน
ประเมินเสียเองจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย นั้น พิเคราะห์แล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้
บัญญัติถึงเรื่องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตั้งแต่มาตรา 112 สัตต ถึงมาตรา 112 อัฐารส
ซึ่งความในมาตรา 112 สัตต วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย

อธิบดีเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคน เป็นกรรมการ"

มาตรา 112 ทวิวรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสิ่รูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้..."

มาตรา 112 บัณสร บัญญัติว่า "คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นมีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่คำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น"

มาตรา 112 โสฬส วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 จ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้..."

วรรคสอง บัญญัติว่า "ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง"

มาตรา 112 อัฐรัส บัญญัติว่า "ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์..."

ศาลฎีกาแผนกคดีอาชญากรรมเห็นว่า จากบทบัญญัติดังกล่าวได้ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการวินิจฉัยคำอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ คดีนี้เมื่อเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าสินค้าพิพาทของโจทก์เข้าประเภทพิกัดขึ้นส่วนอุปกรณ์ของรถบรรทุกแทรกเตอร์ที่สามารถประกอบพิกัดเป็นรถบรรทุกแทรกเตอร์ครบสมบูรณ์ตามประเภทพิกัด 8701.20 ส่วนโจทก์เห็นว่า สินค้าพิพาทเข้าประเภทพิกัดส่วนประกอบ และอุปกรณ์ของยานยนต์ตามประเภทพิกัด 87.01 ถึง 87.06 ดังนั้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์แล้ววินิจฉัยให้สินค้าพิพาทที่โจทก์สำแดงในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมินอากรและคำอุทธรณ์ที่เมื่อนำมาประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค็บ (Cab) ให้จัดเป็นของในประเภทพิกัดของแค็บ ตามประเภทพิกัด 8707.90 ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และให้สินค้ารายอุทธรณ์ในแต่ละใบขนสินค้าขาเข้า รายการใดที่สำแดงปริมาณเกินกว่าจำนวนที่ต้องใช้ในการประกอบเป็นแค็บต่อ 1 ชุด ให้ชำระอากรตามประเภทของสินค้านั้น ๆ และอัตราอากรตามที่เป็นอย่างนี้ วันนำเข้า การวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดียวกันที่ว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาประกอบข้อ 2 (ก) ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ซึ่งมีหลักอยู่ว่า ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมายรวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน จึงถือได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ตามประเด็นเดียวกันกับที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ทำการประเมินไว้ ซึ่งจากการพิจารณาข้อเท็จจริง ชนิดของของหรือสินค้าพิพาท และข้อเท็จจริงการนำเข้าของโจทก์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าสินค้าพิพาทเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใด ก็มีคำวินิจฉัยให้เข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรนั้น ซึ่งอาจ

เป็นประเภทพิกัตอัตราศุลกากรอื่นนอกเหนือจากประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่เจ้าพนักงาน ประเมินมีความเห็นหรือประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ผู้นำเข้าอุทธรณ์ก็ได้ ส่วนที่โจทก์อ้างว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้โจทก์มีภาระที่ต้องเสียอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มใน อัตราที่สูงกว่าการประเมินจึงไม่ชอบนั้น เห็นว่า อัตราอากรของของหรือสินค้าจะเป็นไปตาม ประเภทพิกัตหรือประเภทพิกัตย่อยของสินค้าพิพาท เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า สินค้าพิพาทของโจทก์จัดเป็นของในประเภทพิกัต 8707.90 โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทระหว่างวันที่ 20 สิงหาคม 2545 ถึงวันที่ 1 กรกฎาคม 2547 ดังนั้น สินค้าพิพาทของโจทก์จึงต้องเสียอัตราอากร แบ่งเป็น 2 ช่วงเวลา คือ เสียอัตราอากรร้อยละ 80 สำหรับของที่นำเข้าก่อนวันที่ 17 ธันวาคม 2546 ตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และเสียอัตราอากรร้อยละ 40 สำหรับของที่ นำเข้าหลังวันที่ 17 ธันวาคม 2546 เนื่องจากสินค้าประเภทพิกัตดังกล่าวได้รับสิทธิลดอัตราอากร ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 12) ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2546 เพื่อนำมาคำนวณเป็นค่าอากรขาเข้าที่โจทก์ต้องเสียสำหรับสินค้าพิพาท ดังนั้น การที่โจทก์ต้องเสีย อากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ในจำนวนซึ่งมากกว่าจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ ประเมินให้โจทก์เสียนั้น ก็เป็นประเด็นสืบเนื่องมาจากประเภทพิกัตอัตราศุลกากรที่ได้มีการโต้แย้ง กันมาตั้งแต่ชั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยตลอดมาจนถึงชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิใช่การเรียกเก็บอากรเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น ส่วนการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของของที่นำเข้า นั้น เมื่อมีคำวินิจฉัยในเรื่องประเภทพิกัตอัตราศุลกากรอันมีผลกระทบต่ออากรขาเข้าที่โจทก์ต้อง เสียซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงย่อมมีผลต่อจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มี ความรับผิดชอบโดยผลของกฎหมายด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบ คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จึงมีอำนาจแก้ไข เปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้ และจากบทบัญญัติตามมาตรา 112 โสฬส วรรคสอง ที่บัญญัติว่า "ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระ ภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง" แสดงให้เห็นว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาแล้วเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินประเมินจำนวนค่าอากรน้อยไปกว่าจำนวนที่ผู้อุทธรณ์จะ ต้องเสียตามกฎหมาย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจแก้ไข หรือมีคำสั่งให้ผู้อุทธรณ์ เสียอากรเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามกฎหมายได้ ส่วนที่โจทก์อ้างว่าหากโจทก์ทราบถึงข้อเท็จจริงว่าจะมี ประเด็นตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ย่อมต้องทำการโต้แย้ง ชี้แจง ขอ ทำหนังสือเพิ่มเติมคำอุทธรณ์ หรืออธิบายความในประเด็นนี้อย่างแน่นอน นั้น เห็นว่า เมื่อพิจารณา จากพยานหลักฐานและเอกสารที่โจทก์นำส่งในชั้นเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยในชั้นอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นศาล ก็ล้วนเป็นพยานหลักฐานและเอกสารตามข้อต่อสู้ ของโจทก์ที่โต้แย้งในประเด็นที่ว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเข้าประเภทพิกัตส่วนประกอบ และ อุปกรณ์ของยานยนต์ตามประเภทพิกัต 87.01 ถึง 87.06 ตามที่โจทก์กล่าวอ้างแล้ว ที่ศาลอุทธรณ์ คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้กระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่ ตามกฎหมายทั้งไม่ได้วินิจฉัยนอกเหนือจากประเด็นแห่งคดีที่มีอยู่ จึงเป็นคำวินิจฉัยที่ชอบแล้ว ฎีกา ประเด็นนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประเด็นต่อมาว่า คำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรื่องพิกัตอัตราศุลกากรถูกต้องหรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า การนำเข้าสินค้าของโจทก์ตามใบขนสินค้าพิพาท ไม่ใช่เป็นการนำเข้าสินค้าที่ถือเป็นสินค้าที่มี

สาระสำคัญของหัวแกง (Cab) ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ประเภท Scania Cab Shell Type CP19 ซึ่งอยู่ในประเภทพิกัด 8707.90 แต่เป็นการนำเข้าสินค้าหลากหลายรายการ ซึ่งแต่ละรายการมีประเภทพิกัดอัตราศุลกากรแตกต่างกัน สินค้าพิกัดของโจทก์ได้รับสิทธิลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2544 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 12) ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2546 เนื่องจากสินค้าที่โจทก์นำเข้ามีชิ้นส่วน ซี.เค.ดี. ของแค่บางชิ้นที่ต้องมีการเจาะ จึงมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญแล้วแต่ยังต้องนำชิ้นส่วนใดชิ้นส่วนหนึ่งมาทำเพิ่มเติมในแบบ (Further Working Operation) จึงไม่สามารถถือเป็นสาระสำคัญของหัวแกง (Cab) ได้ ประกาศกระทรวงการคลังซึ่งให้สิทธิยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 12 เป็นกฎหมายพิเศษ จึงไม่อาจนำพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) อันเป็นกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับ นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ที่ใช้บังคับขณะนำเข้าของเข้า บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่นำเข้าของเข้าสำเร็จ" วรรคสอง บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น..." และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ของที่นำเข้าหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้ หรือตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกำหนดนี้" มาตรา 12 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชนหรือเพื่อความมั่นคงของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศลดอัตราอากรสำหรับของใด ๆ จากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือยกเว้นอากรสำหรับของใด ๆ หรือเรียกเก็บอากรพิเศษเพิ่มขึ้นสำหรับของใด ๆ ไม่เกินร้อยละห้าสิบของอัตราอากรที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของนั้น ทั้งนี้ โดยจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไว้ด้วยก็ได้" ดังนั้น การพิจารณาว่าสินค้าที่นำเข้าในราชอาณาจักรต้องเสียอากรขาเข้าหรือภาษีอื่นหรือไม่ ต้องพิจารณาว่า ของหรือสินค้าอยู่ในสภาพ ราคา และพิกัดอัตราศุลกากรใดในขณะนำเข้าสำเร็จเสียก่อนแล้ว จึงจะพิจารณาต่อไปว่าพิกัดอัตราศุลกากรของของที่นำเข้าดังกล่าวได้รับสิทธิพิเศษยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรศุลกากรหรือต้องเสียอากรในอัตราเท่าใด โดยการจะจัดสินค้าที่นำเข้าว่าอยู่ในประเภทพิกัดใดนั้น พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515" การตีความว่าของอยู่ในประเภทพิกัดอัตราศุลกากรใดจึงต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนด

พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes, Third edition (2002) ของ Harmonized Commodity Description and Coding System : EN/HS) ที่ใช้บังคับในขณะนำเข้าในคดีนี้ ซึ่งหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ข้อ 1 ระบุว่า "ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตามความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนดดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ข้อ 2 (ก) วรรคหนึ่ง ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใดให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมายรวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" ข้อ 6 ระบุว่า "ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทของของเข้าในประเภทย่อยของประเภทใดประเภทหนึ่งให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้นโดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกัน ตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ซึ่งการพิจารณาว่าของหรือสินค้าที่นำเข้ามาเป็นชิ้นส่วนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หรือเป็นชิ้นส่วนที่ถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันมีจำนวนและลักษณะเพียงพอที่ถือว่าเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว อันส่งผลให้ประเภทพิกัดอัตราศุลกากรของของที่นำเข้าเปลี่ยนจาก "ชิ้นส่วนของของหรือสินค้า" กลายเป็น "ของหรือสินค้าที่ครบสมบูรณ์" แล้วนั้น ตามคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนี ได้อธิบายหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 2 (ก) ดังนี้ หลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) (ของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ) (1) ความตอนแรกของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) เป็นการขยายขอบเขตของประเภทพิกัดซึ่งรวมถึงของใด ให้คลุมถึงไม่เฉพาะของสำเร็จรูปแต่คลุมถึงของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จด้วยหากว่าในขณะนำเข้าของนั้นมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว หลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) (ของที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน) (5) ความตอนหลังของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) บัญญัติว่า ของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันให้จำแนกเข้าประเภทเดียวกับของที่ประกอบแล้ว ของที่นำเข้าในลักษณะดังกล่าว โดยปกติเนื่องมาจากเหตุเช่นเป็นความต้องการหรือเพื่อความสะดวกในการบรรจุ การขนถ่ายหรือการขนส่ง (6) หลักเกณฑ์ข้อนี้ใช้รวมถึงของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จที่นำเข้ามา โดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน ถ้าหากของนั้นถือได้ว่าเป็นของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วตามความตอนแรกของหลักเกณฑ์ข้อนี้ (7) ตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์ข้อนี้ "ของที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" หมายความว่าองค์ประกอบซึ่งจะนำมาประกอบเข้าด้วยกันโดยใช้อุปกรณ์ที่ยึดติด (ตะปูควง แป้นเกลียว สลัก ฯลฯ) หรือใช้หมุดย้ำหรือเชือก เป็นต้น ทั้งนี้ต้องเกี่ยวข้องกับการประกอบกับของที่นำเข้าเท่านั้น ไม่ต้องคำนึงถึงความซับซ้อนในวิธีการประกอบ อย่างไรก็ตามชิ้นส่วนเหล่านี้จะต้องนำไปใช้ได้ทันทีโดยไม่นำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จ องค์ประกอบที่ยังไม่ได้ประกอบซึ่งมีจำนวนเกินกว่าของครบสมบูรณ์พึงมี ต้องแยกส่วนที่เกินจำแนกประเภทต่างหาก เมื่อตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 2 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าได้ระบุ

สินค้าที่อยู่ในตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว ประเภทพิกัด 87.07 ตัวถัง (รวมถึงแค๊ป) สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05 ประเภทพิกัดย่อย 8707.90 – อื่น ๆ – สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01 ดังนั้น จากหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) จึงมิได้หมายถึงเฉพาะการนำเข้าแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จรูปหรือนำเข้าชิ้นส่วนแค๊ปทั้งหมดทุกรายการเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงการนำเข้าชิ้นส่วนแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่มีจำนวนเพียงพอที่เมื่อประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จสามารถนำไปใช้ได้ทันทีโดยไม่ต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จแล้ว ย่อมถือได้ว่าเป็นการนำเข้าแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่เป็นชิ้นส่วนอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ปัญหาว่าชิ้นส่วนสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจะจัดอยู่ในประเภทพิกัดใดจึงต้องพิจารณาว่า ชิ้นส่วนสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเมื่อประกอบเข้าด้วยกันแล้วมีลักษณะสภาพโดยรวมเป็นสาระสำคัญของแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือไม่ โดยจำเลยมีนายสมชาย เจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบอากร และนายมงคล เจ้าหน้าที่สำนักพิกัดอัตราศุลกากรของจำเลยเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่า จากการตรวจสอบเอกสารพบว่าบริษัท ส. ซึ่งเป็นบริษัทในประเทศสวีเดนได้ออกเอกสารรับรอง (certificate) ให้โจทก์เป็นผู้ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบหัวเก้ง Scania Cab CP 19 ในประเทศไทย และเมื่อตรวจสอบเอกสารใบขนสินค้าขาเข้าพิพาทพบว่าในขณะนำเข้าโจทก์นำเข้า Cab Shell, Parts and Accessories of Cab โดยชิ้นส่วนหัวเก้ง (Cab Shell) โจทก์สำแดงรายการสินค้าเป็น Scania Cab Shell Type CP19 พิกัด 8707.90 ส่วนอุปกรณ์ประกอบ (Parts and Accessories of Cab) โจทก์สำแดงรายการสินค้าเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ ซึ่งโจทก์นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ประกอบเข้าด้วยกันและชิ้นส่วนเหล่านั้นสามารถนำเข้าสู่กระบวนการประกอบหัวเก้ง (Cab) ได้ทันทีด้วยการนำไปประกอบยึดติดชิ้นส่วนต่าง ๆ เข้าด้วยกันนั้น เห็นว่า เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ตามคำเบิกความของนายสมชายและนายมงคลว่า ชิ้นส่วนสินค้าที่โจทก์นำเข้าเหล่านั้นสามารถนำเข้าสู่กระบวนการประกอบหัวเก้ง (Cab) ได้ทันทีด้วยการนำไปประกอบยึดติดชิ้นส่วนต่าง ๆ เข้าด้วยกัน โดยโจทก์ไม่ได้โต้แย้งข้อเท็จจริงในส่วนนี้ จึงถือได้ว่าชิ้นส่วนสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค๊ป และเป็นของที่ใช้สำหรับประกอบเป็นรถบรรทุกเตอร์จึงเป็นของตามความในประเภทพิกัด 8707.90 ในฐานะเป็นแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยต่อไปว่า ชิ้นส่วนรถยนต์ที่โจทก์นำเข้ามาต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จหรือไม่ โจทก์มีนายสาธิต กรรมการบริษัทโจทก์เป็นพยานเบิกความว่า อุปกรณ์ที่โจทก์นำเข้าไม่ถือเป็นอุปกรณ์ครบชุดสำเร็จเนื่องจากโจทก์ได้นำอุปกรณ์บางส่วนมาประกอบเพิ่มเติมและมีขั้นตอนการเจาะเป็นการกระทำเพิ่มเติมต่อชิ้นงาน คือ มีการเจาะหัวเก้ง เพื่อทำการติดตั้ง Air Deflector ส่วนเอกสารหมายเลข 18 ถึง 423 เป็นรายละเอียดขั้นตอนของการประกอบหัวเก้ง ส่วนจำเลยมีนายสมชายและนายมงคล เจ้าพนักงานจำเลยเป็นพยานเบิกความในทำนองเดียวกันว่า ชิ้นส่วนที่โจทก์นำเข้าสามารถพิจารณาจำแนกเป็นประเภทพิกัดของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว แต่โจทก์ได้นำเข้ามาโดยถูกถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน สามารถนำเข้าไปสู่กระบวนการประกอบหัวเก้งได้ทันที โดยไม่ต้องนำไปผ่านกระบวนการเพิ่มเติมใด ๆ (Any Further Working Operation) เพื่อให้ชิ้นส่วนนั้นสมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จก่อนนำไปประกอบ เห็นว่า ตาม

คำอธิบายพิพัตผลกากระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) หลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) (7) กำหนดหลักเกณฑ์การตีความพิพัตผลกาสำหรับของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วหรือที่ถือได้ว่าเป็นของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน โดยระบุว่า ตามวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์ข้อนี้ "ของที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" หมายความว่าถึงองค์ประกอบซึ่งจะนำมาประกอบเข้าด้วยกันโดยใช้อุปกรณ์ที่ยึดติด (ตะปูควง แป้นเกลียว สลัก ฯลฯ) หรือใช้หมุดย้ำหรือเชื่อมเป็นต้น ทั้งนี้ต้องเกี่ยวข้องกับการประกอบกับของที่นำเข้าเท่านั้น ไม่ต้องคำนึงถึงความซับซ้อนในวิธีการประกอบ อย่างไรก็ตามชิ้นส่วนเหล่านี้จะต้องนำไปใช้ได้ทันทีโดยไม่จำเป็นต้องทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จ แสดงว่ากระบวนการจัดทำเพิ่มเติมกับชิ้นส่วนที่นำเข้านั้นต้องไม่ใช่กระบวนการประกอบและต้องเป็นการทำต่อชิ้นส่วนนั้นเพื่อให้เป็นชิ้นส่วนที่สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จก่อนนำไปประกอบ ซึ่งเมื่อพิจารณาขั้นตอนการประกอบ รูปภาพส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าประกอบหนังสือชี้แจงข้อเท็จจริงของโจทก์ รวมถึงรายการชิ้นส่วน (Parts List) และหนังสือภาพชิ้นส่วน (Part Catalogue) ของหัวเก๋งรุ่น Model Cab CP19 ชิ้นส่วนหัวเก๋ง (Cab Shell) และอุปกรณ์ประกอบของหัวเก๋ง (Parts and Accessories of Cab) ที่โจทก์นำเข้านั้นเป็นชิ้นส่วนที่สำเร็จหรือสมบูรณ์ตั้งแต่นำเข้า สามารถนำมาประกอบกันเป็นแค็บสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 สำเร็จรูปได้ทันที โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงรูปร่างลักษณะของชิ้นส่วนที่นำเข้าและไม่ปรากฏว่าต้องมีการทำอะไรต่อชิ้นส่วนประกอบแต่ละชิ้นเพิ่มเติม เพื่อให้เป็นชิ้นส่วนสมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จก่อนนำไปประกอบกับชิ้นส่วนอื่น ส่วนที่โจทก์อ้างว่า ต้องมีการเจาะที่ด้านหลังและด้านข้างของหัวเก๋งเพื่อมาติดตั้งบังลมข้าง (Air Deflector) ซึ่งเป็นอุปกรณ์สำคัญที่ทำให้มีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญของสินค้า และมีการติดตั้งไฟสัญญาณ รวมถึงแผ่นป้ายทะเบียนการผลิตของโจทก์เข้าไปอีกด้วย นั้น เห็นว่า โจทก์มิได้นำสืบและไม่มีพยานหลักฐานใดมาสนับสนุนให้เห็นว่า การเจาะดังกล่าวเป็นกระบวนการจัดทำเพิ่มเติม (Further Working Operation) ที่จำเป็นเพื่อให้ชิ้นส่วนนั้นครบสมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จก่อนนำไปประกอบเป็นหัวเก๋ง แต่กลับได้ความจากคำเบิกความของนายสาธิตพยานโจทก์ที่ตอบคำถามค้านนายจำเลยว่า ส่วนประกอบที่เป็นตัวลู่บังลม (Air Deflector) ซึ่งอยู่ด้านบนของหัวเก๋ง ประกอบขึ้นเอาไว้ใช้ลู่ลม ไม่ให้มีการปะทะของลมเวลาขับเคลื่อน ซึ่งการติดตั้งตัวลู่บังลมดังกล่าวนี้จะมีประโยชน์เมื่อบรรทุกของที่สูงกว่าหลังคารถก็จะทำให้ไม่มีแรงลมปะทะหัวเก๋ง แต่หากสิ่งของที่บรรทุกด้านหลังนั้นต่ำกว่าหลังคารถก็จะไม่มีประโยชน์ในการลู่ลมแต่อย่างใด ทั้งช่วยลดแรงปะทะในการลู่ลมซึ่งก็จะช่วยประหยัดน้ำมันด้วย อุปกรณ์ส่วนนี้กฎหมายจะกำหนดให้เป็นส่วนควบของรถยนต์บรรทุกด้วยหรือไม่ พยานไม่ทราบ แต่ความเข้าใจของพยานนั้นรถประเภทนี้ใช้สำหรับบรรทุกตู้คอนเทนเนอร์ซึ่งมีความสูงกว่าหลังคารถทุกคัน จึงต้องมีอุปกรณ์ลู่บังลมดังกล่าวติดไว้ที่บริเวณด้านบนหัวเก๋งทุกคัน แต่หากไม่มีอุปกรณ์ตัวลู่บังลมดังกล่าว รถบรรทุกก็สามารถใช้งานได้ตามปกติ เห็นว่า ตัวลู่บังลม (Air Deflector) เป็นเพียงอุปกรณ์เสริมที่เพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของตัวรถส่วนไฟสัญญาณและแผ่นป้ายทะเบียนการผลิต ถือเป็นอุปกรณ์เสริมในการขับเคลื่อนและอุปกรณ์แสดงถึงผู้ผลิตที่ไม่ได้มีส่วนสาระสำคัญต่อการทำงานของหัวเก๋ง (Cab) การเจาะติดตัวลู่บังลม (Air Deflector) ไฟสัญญาณและแผ่นป้ายทะเบียนการผลิต จึงไม่ถือเป็นจัดทำเพิ่มเติม (Further Working Operation) เพื่อให้เป็นชิ้นส่วนที่สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จในความหมายของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) ยิ่งไปกว่านั้นยังได้ความจากทางนำสืบของจำเลยที่ว่า สำนักตรวจสอบอากรของจำเลยได้

เข้าไปตรวจสอบภายในโรงงานโจทก์พบว่า มีพนักงานเพียง 5 ถึง 6 คน ทำหน้าที่ขึ้นนอต ยึดประตูกะจกหน้า กระจกหน้า บ้ายเครื่องหมายให้ติดกันกับหัวเก้ง (Cab) ด้วยเครื่องมือง่าย ๆ เท่านั้น ซึ่งโจทก์ไม่ได้นำสืบโต้แย้งคัดค้านในส่วนนี้ให้เห็นเป็นอย่างอื่น จึงฟังได้ว่า ชั้นส่วนหัวเก้ง (Cab Shell) และอุปกรณ์ของหัวเก้ง (Parts and Accessories of Cab) ที่โจทก์นำเข้ามาถือเป็นลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของแค๊ป และนำไปประกอบเป็นแค๊ปสำหรับยานยนต์ประเภท 87.01 ซึ่งอยู่ในประเภทพิกัด 8707.90 ได้ทันทีโดยไม่ต้องนำไปทำอะไรเพิ่มเติมเพื่อให้สมบูรณ์จนถึงขั้นสำเร็จจึงต้องจำแนกเข้าพิกัดของของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ประกอบเข้าด้วยกันตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มิใช่ประเภทพิกัดอัตราของชิ้นส่วนว่าด้วยของนั้น ๆ (Parts by Parts) ดังที่โจทก์อ้าง ฎีกาประเด็นนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประเด็นต่อมาว่า โจทก์ได้รับยกเว้นอากรหรือลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 หรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าได้รับการลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามข้อ 2 (8) ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2544 และตามข้อ 2 (8) (8.1) ของประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 12) ลงวันที่ 11 ธันวาคม พ.ศ. 2546 โดยตามประกาศกระทรวงการคลังระบุให้ลดอัตราอากรแก่ส่วนประกอบและอุปกรณ์ไม่ว่าจะเป็นของพิกัดประเภทใดที่จะนำเข้ามาเพื่อประกอบหรือผลิตเป็นยานบกตามตอนที่ 87 เมื่อโจทก์ปฏิบัติถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขแล้ว โจทก์จึงได้รับสิทธิลดอัตราอากร นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวให้สิทธิลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรสำหรับของในภาค 2 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ตามพิกัดที่ระบุในประกาศดังกล่าวซึ่งในการนำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาทของโจทก์นั้น โจทก์นำเข้าโดยขอใช้สิทธิในฐานะเป็นชิ้นส่วนอุปกรณ์ หรือของตามประเภทย่อยที่นำเข้ามาเพื่อใช้ผลิตหรือประกอบเป็นส่วนประกอบหรืออุปกรณ์ของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึงประเภท 87.06 อันเป็นการขอใช้สิทธิลดอัตราอากรในฐานะนำเข้าเป็นชิ้นส่วนรายชิ้น แต่เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดอยู่ในประเภทพิกัด 8707.90 ในฐานะเป็นแค๊ปสำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01 โจทก์จึงไม่ได้รับสิทธิลดอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังทั้งสองฉบับดังกล่าว ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดเป็นของในประเภทแค๊ปตามประเภทพิกัด 8707.90 อัตราอากรร้อยละ 80 (นำเข้าก่อนวันที่ 17 ธันวาคม 2546) ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และอัตราอากรร้อยละ 40 (นำเข้าหลังวันที่ 17 ธันวาคม 2546) ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 11 ธันวาคม พ.ศ. 2546 สำหรับชิ้นส่วนที่สำแดงปริมาณเกินกว่าจำนวนที่ต้องใช้ในการประกอบแค๊ป Cab ต่อ 1 ชุด ให้จัดเป็นของตามประเภทพิกัดที่ว่าด้วยของนั้น จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย ฎีกาประเด็นนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประเด็นสุดท้ายว่า มีเหตุควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงิน

เพิ่มแก่โจทก์หรือไม่ เห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยแจ้งการประเมินอากรแก่โจทก์ หากโจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินประเด็นใด โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ ที่ใช้บังคับในขณะนั้น เมื่อตามคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินและแบบแจ้งการประเมิน โจทก์ยื่นอุทธรณ์ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินเท่านั้น โดยไม่ได้ร้องขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ด้วย โจทก์จึงไม่มีสิทธินำประเด็นนี้มาฟ้องต่อศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ฎีกาของโจทก์ประเด็นนี้ฟังไม่ขึ้น อย่างไรก็ตามเมื่อตรวจดูการคำนวณเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า ฉบับลงวันที่ 25 มีนาคม 2556 ขณะเกิดความรับผิดอากรขาเข้าของโจทก์ในคดีนี้ยังอยู่ในบังคับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งมาตรา 112 จัตวา ไม่ได้กำหนดว่าเงินเพิ่มอากรขาเข้าต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม จึงต้องบังคับตามบทกฎหมายดังกล่าว แต่เมื่อต่อมาวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้และให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 กำหนดให้เงินเพิ่มอากรขาเข้าต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ฉะนั้น จำเลยจึงมีสิทธิเรียกเงินเพิ่มส่วนที่เกินอากรขาเข้าได้จนถึงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2560 เท่านั้น หากเงินเพิ่มอากรขาเข้าถึงวันดังกล่าวแล้ว ยังไม่เท่าอากรขาเข้า ก็ให้คำนวณเงินเพิ่มอากรขาเข้าต่อไปจนกว่าจะเท่าจำนวนอากรขาเข้า ซึ่งเมื่อพิจารณาจากใบขนสินค้าพิพาททุกฉบับเงินเพิ่มอากรขาเข้าคำนวณถึงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2560 เกินจำนวนอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มแล้ว จำเลยจึงไม่มีสิทธิคิดเงินเพิ่มอากรขาเข้านับแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 อีก ปัญหานี้เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรยกขึ้นวินิจฉัยเองได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 (5) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 26 วรรคสอง พิพากษาแก้เป็นว่า ให้โจทก์รับผิดชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้นที่คำนวณจนถึงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2560 แต่ไม่ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มส่วนที่เกินอากรขาเข้าที่คำนวณนับแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ค่าฤชาธรรมเนียมในชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ปรีชา บุญโรจน์พงศ์ · สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์ · ปิยนุช จรูญรัตน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/2164/2566>