

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2155/2565

บริษัท ส. โจทก์ กรมศุลกากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 193/12, ป.พ.พ. มาตรา 193/14, ป.พ.พ. มาตรา 193/31, ป.ร.ฎ. มาตรา 30, ป.ร.ฎ. มาตรา 88/6, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 13, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 15, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 16, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29, (ก) พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตี, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ตี, พ.ร.ก.พิกัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14, พ.ร.ก.พิกัตตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15, 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.พ.พ. มาตรา 193, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา

ย่อ / หลักกฎหมาย

การได้เงินรางวัลของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นเรื่องที่อาจกล่าวกันต่อไปตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตี เมื่อข้อเท็จจริงจากทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการใด ๆ อันมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง 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 การกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนการที่จำเลยที่ 1 จะได้นำคำชี้แจงและรายละเอียดความเห็นของโจทก์ไปพิจารณาประกอบการประเมินหรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่นั้น เป็นขั้นตอนการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาของจำเลยที่ 1 แบบแจ้งการประเมินพิพาทและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐออก

โดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมายซึ่งมีผลอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของ สิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างโจทก์กับจำเลยทั้งสอง แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัย อุทธรณ์จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามคานียามของ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 และต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของมาตรา 37 โดยต้องจัดให้มีเหตุผลและเหตุผล นั้นอย่างน้อยประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อ สนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ เว้นแต่เป็นกรณีเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุนีก สำหรับแบบแจ้งการประเมินที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 เห็นว่าโจทก์สำแดงพิกัดไม่ ถูกต้อง จึงประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้โจทก์ชำระภาษีอากรในส่วนที่ขาดพร้อม เงินเพิ่ม โจทก์อุทธรณ์การประเมินโดยโต้แย้งยืนยันว่าโจทก์สำแดงพิกัดและเสียภาษีถูกต้องแล้ว โดยบรรยายรายละเอียดในคำอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน แสดงว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลใน การประเมินดังกล่าวเป็นอย่างดี และเมื่อพิจารณาแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ปรากฏว่าเป็นแบบแจ้ง การประเมินกรณีวางประกันซึ่งตามคำฟ้องของโจทก์อ้างว่า โจทก์วางประกันค่าอากร โดยใช้ หนังสือค้ำประกันจากธนาคารจนคัมจำนวนอากรในอัตราสูงสุดที่จะต้องเสียตามประเภทย่อยที่ 8708.50.90 จำนวน 298,720 บาท เนื่องจากโจทก์ประสงค์ที่จะโต้แย้งพิกัดต่อไป แสดงให้เห็นว่า โจทก์ย่อมทราบดีว่า จำเลยที่ 1 พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้าควรจัดอยู่ในประเภท พิกัดใด เพราะเหตุใด กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องจัดให้มีเหตุผลเพราะเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดย ไม่จำต้องระบุนีก ตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงฟังได้ว่า แบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ฉบับดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง ชอบด้วยกฎหมายแล้ว สำหรับแบบแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ มีข้อความระบุเกี่ยวกับ ใบขนสินค้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่อ้างถึง ชื่อยานพาหนะ วันนำเข้า และเหตุที่ ทำให้ค่าภาษีอากรขาด โดยมีรายละเอียดจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว ภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจึงฟังได้ชัดเจนว่า แบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าโจทก์ สำแดงประเภทพิกัดผิดจนเป็นเหตุให้โจทก์เสียภาษีไม่ถูกต้องหรือชำระภาษีอากรขาดไป มีการ อ้างอิงข้อกฎหมายที่ใช้ในการประเมินตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 และ พ.ร.ก.พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งยังได้แจ้งพิกัดอันเป็นข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการ ใช้ดุลพินิจตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าถูกต้องให้โจทก์ทราบแล้วด้วย สำหรับคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ระบุเหตุผลและคำวินิจฉัยไว้ โดยเมื่อโจทก์ได้รับ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ก็สามารถฟ้องคดีนี้โดยโต้แย้งเหตุผล ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นแห่งการประเมินและเหตุผลแห่ง คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้าเป็นของตามประเภท ย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 จึงฟังได้ว่าแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) 113 ฉบับพิพาท และคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชอบด้วยมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว สำหรับปัญหาตามฎีกาของโจทก์ที่ว่า จำเลยที่ 2 ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในระยะเวลาประเมินตามกฎหมายหรือไม่ นั้น

ป.ร.ช.ฎาการ มาตรา 30 บัญญัติให้ผู้รับการประเมินต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อโจทก์ไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิยกปัญหานี้ขึ้นเป็นข้ออ้างเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 10 วรรคสาม แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 กำหนดสิทธิของกรมศุลกากร กรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรขาดให้มีอายุความสิบปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกประการหนึ่ง และในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนอากรผิดให้มีอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกอีกประการหนึ่ง ส่วนกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มิได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ ต้องบังคับตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/31 สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนการนับอายุความกรณีนี้ตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/12 อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้า เริ่มนับตั้งแต่วันนำของเข้า ซึ่งกรมศุลกากรอาจใช้สิทธิเรียกเงินอากรที่ขาดได้เพราะกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร ข้อพิพาทคดีนี้มีใช้เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันวันที่นำของเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/ 31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตามมาตรา 10 วรรคสาม แห่ง พ.ร.บ. ศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้น ไม่ว่ามีกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีกำหนดอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำของเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่อ้างอิงเท่านั้น และเมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้า รวม 18 ฉบับ ซึ่งนับตั้งแต่วันนำเข้าตามใบขนดังกล่าวจนถึงวันที่โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ในวันที่ 20 ตุลาคม 2558 จึงเป็นการแจ้งการประเมินเกินกำหนดอายุความ 10 ปี นับจากวันที่นำของเข้าแล้ว เมื่อการแจ้งการประเมินเป็นหนังสือถือเป็นขั้นตอนส่วนหนึ่งของการประเมินและต้องกระทำให้เสร็จสมบูรณ์ภายในอายุความแต่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินอากรขาเข้าเมื่อพ้นกำหนดอายุความแล้ว การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าทั้งสิบแปดฉบับดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย การจะจัดสินค้าพิพาทว่าอยู่ในประเภทพิกัดใดต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้าย พ.ร.ก.พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนิซ (Explanatory Notes : EN) ซึ่งในภาค 2 ท้าย พ.ร.ก.พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้า ได้ระบุสินค้าในประเภทที่ 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 โจทก์มีเจตนานำ

เข้ามาเพื่อใช้กับสินค้าซื้อต่อจากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม (BEARING SUB-ASSY) 4 ชิ้น ต่อซื้อต่อจากบาท (SPIDER SUB - ASSY) 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปู และแหวนล็อกเพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) โดยโจทก์ไม่ได้นำเสนอให้เห็นเป็นอย่างอื่น ดังนั้น เมื่อส่วนประกอบย่อย โรลเลอร์แบร์ริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อจากบาท 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 ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ์ (Explanatory Notes : EN) ตาม EN/HS 2007 heading 87.08 หน้า XVII - 8708 - 2 (F) ได้ระบุข้อต่ออ่อน (Universal Joints) ไว้ในหัวข้อ ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (Other transmission parts and components) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ ให้รวมอยู่ในหมวดนี้ (คือหมวด 17) ด้วย ดังนั้น จึงฟังได้ว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพิพาทตรงกับข้อกำหนดของหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ในฐานะส่วนประกอบข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์และนำเข้ามาโดยยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก (WCO) ที่ได้มีหนังสือลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2560 มีความเห็นให้จัดสินค้าโรลเลอร์แบร์ริง (BEARING SUB - ASSY) และข้อต่อจากบาท (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 โรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อจากบาทนั้นเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนของเพลากลางซึ่งเป็นระบบส่งกำลังของยานยนต์ จึงไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์และไม่อยู่ในข้อยกเว้นของคำว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ของหมวด 17 แต่จัดเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนตามความข้อ (ฉ) ของคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนิซ์ที่อธิบายประเภทที่ 87.08 และเมื่อพิจารณابันทักข้อความเกี่ยวกับผลการสอบถามองค์การศุลกากรโลกและหนังสือตอบกลับจากผู้อำนวยการฝ่ายพิกัดอัตราศุลกากรและการค้าแล้ว เห็นว่า จำเลยที่ 1 ได้ให้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วนต่อองค์การศุลกากรโลก (WCO) โดยจำเลยที่ 1 ได้ระบุรายละเอียดของสินค้าที่เป็นปัญหา ลักษณะการนำเข้าจำนวน ประเภทพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหา และคำถามในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจน ส่วนองค์การศุลกากรโลกจะพิจารณาไปตามหลักเกณฑ์การตีความตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ตามที่โจทก์กล่าวอ้างหรือไม่นั้นก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของสินค้าที่มีปัญหาวouldจะต้องใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณาซึ่งองค์การศุลกากรโลกย่อมพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความและหมายเหตุที่ประเทศภาคีสมาชิกถือปฏิบัติร่วมกัน ดังนั้น ความเห็นดังกล่าวของทางองค์การศุลกากรโลกถูก

จัดทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีความเชี่ยวชาญชำนาญด้านฟิสิกส์และเป็นกลางและมีประสบการณ์ด้านการจำแนกฟิสิกส์ที่ให้คำปรึกษาแนะนำแก่ประเทศสมาชิก ที่นำมาเป็นแนวทางและความเห็นที่ได้มาโดยวิธีการอันชอบแล้ว จำเลยที่ 1 จึงสามารถนำความเห็นของทางองค์การศุลกากรโลกมาเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาได้ พยานหลักฐานที่จำเลยทั้งสองนำเสนอจึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังตามพยานหลักฐานของจำเลยทั้งสองได้ว่า โจทก์นำเขาสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงโดยมีเจตนาเพื่อใช้กับสินค้าซื้อต่อจากบาทโดยต้องนำขึ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม 4 ชิ้น ต่อซื้อต่อจากบาท 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) เมื่อโรลเลอร์แบร์ริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับซื้อต่อจากบาท พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงอาศัยหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) โดยพิจารณาจากการใช้งานที่สินค้าทั้งสองชนิดนำเข้ามาพร้อมกันสำหรับประกอบร่วมกับก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อประกอบเป็นข้อต่ออ่อน โดยให้โรลเลอร์แบร์ริงที่มีปริมาณสอดคล้องกันที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ คือ โรลเลอร์แบร์ริง 4 ชิ้น ต่อซื้อต่อจากบาท 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 ส่วนโรลเลอร์แบร์ริงปริมาณส่วนที่เกินตามอัตราส่วนการประกอบให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็มตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 และข้อ 6 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว เมื่อได้วินิจฉัยว่าไม่มีเหตุให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนอากรขาเข้าดังนี้แล้ว ในปัญหาว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนฐานของอากรขาเข้าหรือไม่ จึงไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะอากรขาเข้าไม่มีการแก้ไขให้ลดลง ย่อมไม่ทำให้ผลของคดีเปลี่ยนแปลงไป สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 โจทก์ได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้า ซึ่งเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 จัดสินค้าของโจทก์เข้าประเภทฟิสิกส์ 8708.99.99 และ ประเภทฟิสิกส์ 8482.40.00 สามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 สำหรับใบขนสินค้าพิพาทอีก 113 ฉบับนั้น ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 14 แห่ง พ.ร.ก.ฟิสิกส์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งสำหรับผู้นำของเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรว่าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ซึ่งหากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามให้ครบหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว ผู้นำของเข้าก็ต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่ได้รับสิทธิพิเศษตามมาตรา 14 เมื่อไม่ปรากฏข้อเท็จจริงในคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ว่ามีการยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) หรือขอสงวนสิทธิการขอใช้สิทธิพิเศษทางศุลกากรไว้ โดยโจทก์กล่าวอ้างในชั้นฎีกาทำนองว่า โจทก์ไม่จำเป็นต้องยื่นเอกสารดังกล่าว ยิ่งสนับสนุนให้เห็นว่าโจทก์ก็ได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ขณะนำเข้าตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว โจทก์จึงต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่มีสิทธิได้รับลดหรือยกเว้นอัตราอากรตามประกาศกระทรวงการคลังตามที่โจทก์กล่าวอ้าง

จำเลยที่ 1 มิได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับแก่โจทก์ และเมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงมิได้โต้แย้งหรือมีคำขอให้เพิกถอนประเด็นเงินเพิ่มอากรขาเข้า ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงมิได้วินิจฉัยในส่วนนี้ ประกอบกับคดีนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับการประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มฟ้องและมีคำขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยมิได้มีคำขอท้ายคำฟ้องให้โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าของแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ แต่อย่างใด อีกทั้งไม่ใช่กรณีที่จำเลยที่ 1 ฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์ รับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่จำเลยที่ 1 กรณีจึงไม่มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่า โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าให้แก่จำเลยที่ 1 สำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับดังกล่าวหรือไม่ และปรากฏตามสำนวนว่าหลังจากศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมิน สำหรับใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับแล้ว จำเลยที่ 1 ยื่นอุทธรณ์ โดยบรรยายในคำฟ้องอุทธรณ์ ว่า การที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงประเภทพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จโดยอัตราอากรที่สำแดงต่ำกว่าอัตราอากรที่ตรวจพบจนเป็นเหตุให้ภาษีอากรที่โจทก์ต้องชำระขาดไป โจทก์ ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ใน อัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินอากรขาเข้าที่ต้องชำระนับแต่วันที่ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ตรวจปล่อยสินค้าให้โจทก์รับไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ จึง เห็นได้ชัดว่า อุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ในส่วนนี้เป็นอุทธรณ์ในข้อที่มีได้กล่าวกันมาแล้วใน ศาลภาษีอากรกลาง ทั้งมิใช่ปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ที่ศาลอุทธรณ์คดี ขำนัญพิเศษวินิจฉัยปัญหานี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย ส่วนปัญหาว่า โจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หรือไม่นั้น ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา และมาตรา 102 ตรี จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระได้เมื่อ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีเจตนายื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงพิกัดและอัตราอากรอันเป็น เท็จ หรือจงใจปกปิดรายละเอียดของสินค้าที่นำเข้าโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายาม หลีกเลี่ยงภาษี อันเป็นกรณีที่เป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรและฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 1 และอนุมาตรา 2 ส่วนกรณีที่มีการเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงิน อากรตรวจพบตามอนุมาตรา 3 จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ ดังนั้น กรณีที่มีการตรวจเก็บ อากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบอันเป็นผลให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้อง ชำระอากรเพิ่มเติม แต่ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง นั้น ต้องเป็นกรณีที่ผู้นำ ของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรหรือฐานสำแดงเท็จ แต่ได้ สำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก เป็นเหตุให้จำนวนเงินอากรขาดไป เมื่อ ข้อเท็จจริงได้ความตามสำเนารายงานประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า คณะอนุกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ายังคงมีปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์การตีความ และสภาพการนำเข้าสินค้า จึงมีมติให้หารือในสำนักพิกัดอัตราศุลกากรโดยส่งเรื่องเข้า คณะกรรมการแก้ไขปัญหาข้อขัดข้องในการพิจารณาปัญหาพิกัดศุลกากร (กปพ.) เพื่อทบทวนและ ส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) ซึ่งคณะกรรมการแก้ไขปัญหาข้อขัดข้องใน การพิจารณาปัญหาพิกัดศุลกากร (กปพ.) มีความเห็นว่า ข้อมูลรายละเอียดสินค้ามีความสมบูรณ์ ครบถ้วนแล้วและไม่มีข้อมูลใหม่เพิ่มเติม จึงมีความเห็นคงเดิมและไม่มีการพิจารณาใหม่ คณะ

อนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีมติให้ส่งเรื่องไปหาเรื่ององค์การศุลกากรโลก (WCO) เพื่อให้ได้ข้อสรุปในประเด็นเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและประเภทพิกัดสินค้า แสดงให้เห็นว่า สินค้าพิพาทมีปัญหาเกี่ยวกับประเภทพิกัดอัตราศุลกากร โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ยังมีความเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับการจำแนกประเภทพิกัดของสินค้านี้และหลักเกณฑ์การตีความสำหรับการนำเข้าของโจทก์ พฤติการณ์ที่โจทก์สำแดงประเภทพิกัดสำหรับสินค้าพิพาทเช่นเดิมซึ่งเคยนำเข้าสินค้าพิพาทมาก่อนโดยโจทก์เห็นว่า กองพิกัดอัตราศุลกากรเคยพิจารณาประเภทพิกัดสำหรับสินค้าลูกปืนจากบาท จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 และสินค้าข้อต่อจากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8708.99 เป็นพฤติการณ์ที่เห็นได้ว่าโจทก์เข้าใจโดยสุจริตว่าสินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 เมื่อตามทางนำสืบของจำเลยที่ 1 ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดที่แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาที่จะสำแดงประเภทพิกัดของสินค้าพิพาทเป็นเท็จ กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่าความรับผิดชอบของโจทก์ในการชำระค่าอากรที่ขาดเกิดจากการที่โจทก์สำแดงเท็จในใบขนสินค้าขาเข้าตามฟ้อง แต่ต้องด้วยกรณีที่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มเมื่อมีการชำระอากรเพิ่ม เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด โดยเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มอากร (อากรขาเข้า) ตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A 003-05212-03981 แต่อย่างใด เมื่อได้วินิจฉัยดังนี้แล้ว กรณีจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยปัญหาตามฎีกาของจำเลยทั้งสองว่า จำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าจากโจทก์เกินกว่าอากรขาเข้าที่โจทก์ต้องชำระหรือไม่อีกต่อไป

คำพิพากษา

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 คืนต้นฉบับหนังสือคำประกันธนาคารวงเงิน 298,720 บาท ที่โจทก์นำไปวางให้แก่จำเลยที่ 1 เป็นประกันค่าอากรขาดสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หากจำเลยที่ 1 ไม่สามารถคืนต้นฉบับหนังสือคำประกันโดยธนาคารได้ ให้จำเลยที่ 1 ชดใช้เงินเท่ากับจำนวนเงินตามหนังสือคำประกันธนาคารพร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จนกว่าโจทก์จะได้รับชำระคืน โดยครบถ้วน จำเลยทั้งสองให้การและแก้ไขคำให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (รวม 114 ฉบับ) เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ กอ 120/2560 ป10/2560 (3.3) ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2560 ให้จำเลยที่ 1 คืนต้นฉบับหนังสือคำประกันธนาคารที่โจทก์นำไปวางให้แก่จำเลยที่ 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 ศาลอุทธรณ์คดีชั้นฎีกาพิพากษาแก้เป็นว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว เว้นแต่ในส่วนเงินเพิ่มอากร โดยให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้อง

เสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบทวน นับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มอากรที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ค่าอาชกรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยทั้งสองฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยทั้งสองไม่ได้โต้แย้งกันในชั้นฎีการับฟังได้ว่า โจทก์ประกอบธุรกิจเกี่ยวกับการผลิตชิ้นส่วนประกอบของรถยนต์และส่งขายชิ้นส่วนดังกล่าวแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยานยนต์ทั้งในและต่างประเทศ วันที่ 24 เมษายน 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นสินค้าที่โจทก์นำเข้าที่ท่าปี-3 ท่าเรือ ห. วันที่ 13 พฤษภาคม 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นที่บริษัทโจทก์ วันที่ 23 กรกฎาคม 2552 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นที่บริษัทโจทก์อีก ต่อมาวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 โจทก์นำเข้าโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอก 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 สินค้าโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอกที่นำเข้าพร้อมข้อต่อจากบาทในอัตราส่วน 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 ออกแบบแจ้งการประเมินสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอกที่โจทก์นำเข้าตั้งแต่ปี 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 หรือเป็นกรณีที่มีเหตุอื่นเกี่ยวกับพนักงานเจ้าหน้าที่และ

กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ซึ่งมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง ตามมาตรา 16 วรรคหนึ่ง และโจทก์ไม่จำเป็นต้องดำเนินการคัดค้านว่า การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ความเป็นกลางหรือมีสภาพร้ายแรงที่อาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลตามมาตรา 16 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เห็นว่าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 ตีรับ บัญญัติว่า "ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด..." การได้เงินรางวัลของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงเป็นเรื่องที่อาจว่ากล่าวกันต่อไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย 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 โจทก์ได้ทำคำคัดค้านเป็นหนังสือถึงเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองที่โจทก์อ้างว่า มีส่วนได้เสียในการออกแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยระบุข้อคัดค้านพร้อมด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุแห่งการคัดค้านไว้ในหนังสือคัดค้าน และได้ยื่นหนังสือคัดค้านก่อนได้รับแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่อาจยกข้ออ้างดังกล่าวขึ้นในชั้นพิจารณาของศาลได้ ส่วนที่โจทก์ฎีกาว่า จำเลยทั้งสองไม่นำข้อเท็จจริง คำชี้แจงหรือความเห็นของโจทก์ที่ได้ชี้แจงเกี่ยวกับการสำแดงพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพิพาท การนำไปใช้งาน ขั้นตอนต่าง ๆ ในกระบวนการผลิต รวมไปถึงคุณสมบัติของสินค้าและความเห็นตามแนวทางการตีความของหน่วยงานศุลกากรในประเทศอื่น ๆ ที่ใช้ระบบฮาร์โมนีซามาพิจารณาก่อนการประเมินภาษี อันเป็นการไม่ให้โอกาสโจทก์เพียงพอในการชี้แจงข้อเท็จจริงในทางคดีเพิ่มเติมหรือให้โอกาสโจทก์ได้แสดงความคิดเห็นก่อนที่จะพิจารณาออกแบบแจ้งการประเมินภาษี ซึ่งล้วนแต่ไม่ได้ปฏิบัติตาม

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้น เห็นว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 29 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่า จำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง ในการนี้ให้รวมถึงการดำเนินการดังต่อไปนี้... (2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่า เป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา..." เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ตามคำฟ้องของโจทก์ โดยโจทก์บรรยายฟ้องว่า จำเลยที่ 1 มีบันทึกข้อความที่ กค 0518(5) ส3/(4) 41 ลงวันที่ 14 มีนาคม 2554 มีใจความว่า จำเลยที่ 1 ขอให้โจทก์เข้าไปพบพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงแก่อัยการเกี่ยวกับคดีดังกล่าว อีกทั้งในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยที่ 1 ยังมีหนังสือที่ กค 0518(6)/อก 108 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2558 เรื่อง หนังสือเรียกให้ไปพบชี้แจงและยื่นหลักฐานเพิ่มเติมแก่โจทก์ โดยในหนังสือดังกล่าวระบุให้โจทก์ไปพบและนำเอกสารหลักฐานอื่นใดที่แสดงลักษณะ คุณสมบัติ หลักการทำงาน ประโยชน์วิธีใช้ และรายละเอียดอื่น ๆ ของสินค้า นอกจากนี้ยังปรากฏในทางนำสืบของโจทก์ตามคำเบิกความของนายสุพจน์ ผู้จัดการแผนกนำเข้าและส่งออกของโจทก์ว่า โจทก์ได้จัดส่งตัวอย่างสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงพร้อมกับข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับสินค้านี้ ซึ่งตรงกับข้อเท็จจริงของโจทก์ให้แก่ส่วนมาตรฐานพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาโดยโจทก์ชี้แจงว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงเป็นตลับลูกปืนโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอกมีลักษณะเป็น "Drawn cup Needle Roller Bearing" ซึ่งจะมีฝาปิดด้านท้ายด้านหนึ่งเพื่อใช้ทาจาระบีหล่อลื่น และข้อต่อกากบาทเป็นชิ้นส่วนที่ทำจากเหล็กและมีการนำเข้าในคลังบรรจุผลิตภัณฑ์ของตนเองแยกต่างหากจากคลังบรรจุของโรลเลอร์แบร์ริง และการประกอบข้อต่อกากบาทกับโรลเลอร์แบร์ริงนั้นไม่สามารถประกอบเข้าด้วยกันเพื่อนำไปใช้งานได้อย่างง่ายและหากประกอบด้วยกันในขณะนำเข้าสินค้าโดยใช้เพียงมือในการประกอบนั้น นอกจากจะไม่เป็นไปตามขั้นตอนการประกอบของโจทก์แล้วยังทำให้ชิ้นส่วนดังกล่าวหลวมหลุดง่ายไม่แน่นเพียงพอไม่สามารถนำไปใช้ประกอบเข้ากับก้ามปูและชิ้นส่วนอื่น ๆ ของเพลากลางได้ อีกทั้งโจทก์ยังได้ชี้แจงว่า กองพิกัดอัตราศุลกากรเคยพิจารณาแจ้งผลการพิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรของบริษัทอื่นสำหรับสินค้าลูกปืนกากบาท (Cross Bearing) ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับโรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้าและนำเข้าพร้อมกับข้อต่อกากบาทเช่นเดียวกับกรณีของโจทก์ให้เป็นสินค้าประเภทพิกัด 8482.50 และโจทก์ได้ให้รายละเอียดเกี่ยวกับประเภทของตลับลูกปืนหรือโรลเลอร์แบร์ริงประเภทที่โจทก์นำเข้าพร้อมทั้งหน้าที่ของตลับลูกปืนหรือโรลเลอร์แบร์ริง กรณีจึงฟังได้ว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ให้โอกาสโจทก์ชี้แจงหรือแสดงความเห็นต่อจำเลยที่ 1 ตามบทบัญญัติที่กล่าวมาข้างต้นแล้วและการกระทำของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยทั้งสองและกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนการที่จำเลยที่ 1 จะได้นำคำชี้แจงและรายละเอียดความเห็นของโจทก์ไปพิจารณาประกอบการประเมินหรือการวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่นั้น เป็นขั้นตอนการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาของจำเลยที่ 1 ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์วินิจฉัยว่าจำเลยที่ 1 ได้ให้โอกาสโจทก์ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้วนั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยฎีกาโจทก์ในข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สองว่า แบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า แบบแจ้งการ

ประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 เนื่องจากมิได้ระบุเหตุผลและรายละเอียดที่ชัดเจนว่าเหตุใดโรลเลอร์แบร์ริงของโจทก์ที่มีปริมาณสอดคล้องกับข้อต่อกากบาทจึงถูกจำแนกเป็นของตามพิกัด 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของยานยนต์บรรทุก HILUX โดยจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) (กศก. 114) ซึ่งไม่มีรายละเอียดและเหตุผลการประเมินเรียกเก็บแนบท้ายหนังสือแจ้งการประเมิน ส่วนรายละเอียดที่ระบุในหนังสือแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ โจทก์ไม่อาจเข้าใจได้ว่าเพราะเหตุใดสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงที่โจทก์นำเข้ามาเพื่อใช้งานในฐานะที่เป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม จึงไม่สามารถจำแนกเป็นพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าประเภทแบร์ริงได้เพียงเพราะนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท จำเลยที่ 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 จึงประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้โจทก์ชำระภาษีอากรในส่วนที่ขาดพร้อมเงินเพิ่ม โจทก์อุทธรณ์การประเมินโดยโต้แย้งยืนยันว่าโจทก์สำแดงพิกัดและเสียภาษีถูกต้องแล้วโดยบรรยายรายละเอียดในคำอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน แสดงว่าโจทก์ทราบและเข้าใจเหตุผลในการประเมินดังกล่าวเป็นอย่างดี และเมื่อพิจารณาแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ปรากฏว่า เป็นแบบแจ้งการประเมินกรณีวางประกันซึ่งตามคำฟ้องของโจทก์อ้างว่าโจทก์วางประกันค่าอากร โดยใช้หนังสือค้ำประกันจากธนาคารจนค้ำจำนวนอากรในอัตราสูงสุดที่จะต้องเสียตามประเภทย่อยที่ 8708.50.90 จำนวน 298,720 บาท เนื่องจากโจทก์ประสงค์ที่จะโต้แย้งพิกัดต่อไป แสดงให้เห็นว่าโจทก์ย่อมทราบดีว่า จำเลยที่ 1 พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าควรจัดอยู่ในประเภทพิกัดใด เพราะเหตุใด กรณีดังกล่าวจึงไม่ต้องจัดให้มีเหตุผลเพราะเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำต้องระบุอีก ตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงพึงได้ว่าแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีวางประกัน) ฉบับดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว สำหรับแบบแจ้งการประเมินพิพาทอีก 113 ฉบับ จำเลยทั้งสองระบุรายละเอียดข้อเท็จจริงว่า "ใบขนสินค้าขาเข้า ชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนจำนวน 1 รายการ ระบุนายการสินค้า 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 นำเข้ามาพร้อมกันกับสินค้ารายการที่ 1 SPIDER SUB-ASSY และจะต้องประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน 4 ต่อ 1 ก่อนนำไปใช้งานเป็น UNIVERSAL JOINT คณะกรรมการ กปพ. มีมติแล้วว่าให้สินค้าโรลเลอร์แบริงที่โจทก์นำเข้าจัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของยานยนต์บรรทุกทุก HILUX หากมีส่วนที่เหลือให้แยกจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 ในฐานะเป็นโรลเลอร์แบริงรูปเข็ม ดังนั้น สินค้าพิพาทตามรายการ จำนวนขึ้น ราคา ให้จัดเป็นของตามประเภทพิกัด 8708.99.99 อัตราอากรร้อยละ 30 ส่วนที่เหลือ จำนวนขึ้น ราคา ให้จัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 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 ฎป. 3 สป. 1 สสป. ตรวจสอบบริษัทฯ พบการสำแดงพิกัดอัตราอากรเป็นเท็จ" เห็นได้ว่า แบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มพิพาททั้ง 113 ฉบับ มีข้อความระบุเกี่ยวกับใบขนสินค้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่อ้างถึง ชื่อยานพาหนะ วันนำเข้า และเหตุที่ทำให้ค่าภาษีอากรขาด โดยมีรายละเอียดจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ ภาษีอากรที่ชำระไว้แล้ว ภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีจึงฟังได้ชัดเจนว่าแบบแจ้งการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่าโจทก์สำแดงประเภทพิกัดผิดจนเป็นเหตุให้โจทก์เสียภาษีไม่ถูกต้องหรือชำระภาษีอากรขาดไป มีการอ้างอิงข้อกฎหมายที่ใช้ในการประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ทั้งยังได้แจ้งพิกัดอันเป็นข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าถูกต้องให้โจทก์ทราบแล้วด้วย สำหรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ระบุเหตุผลและวินิจฉัยว่า สินค้าสำแดงโรลเลอร์แบริงรูปทรงกระบอก BEARING SUB-ASSY, UNIVERSAL JOINT SPIDER มีข้อเท็จจริงของสินค้าเป็นโรลเลอร์แบริงรูปเข็ม BEARING SUB-ASSY และ กากบาท SPIDER SUB-ASSY มีการนำเข้ามาพร้อมกันแต่ยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน โดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบริงรูปเข็ม (BEARING SUB-ASSY) 4 ชิ้น ต่อ กากบาท (SPIDER SUB-ASSY) 1 ชิ้น (4 ต่อ 1) และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปู (JOINT YOKE, FLANGE YOKE, SLEEVE YOKE) และ แหวนล็อก (SNAP RING) เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) สำเร็จรูป เมื่อพิจารณาจากลักษณะและปริมาณการนำเข้าของสินค้าที่ต้องนำเข้ามาประกอบกันเพื่อเป็นของสำเร็จ ดังนั้น สินค้าที่นำเข้าจึงมีสาระสำคัญอันเป็นของสมบูรณ์ คือ เป็นข้อต่ออ่อนครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และเห็นควรให้ใช้หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ที่ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และให้หมายรวมถึงของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" และเห็นควรให้สินค้ารายการอุทธรณ์ที่มีปริมาณสอดคล้องกัน ที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ในฐานะเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 อื่น ๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความ 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 จัดเข้าตาม ประเภทพิกัดของนั้น โดยสินค้ามีลักษณะเป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม ตรงตามความของประเภทย่อย ที่ 8482.40 พิจารณาแล้วจึงให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะเป็นโรลเลอร์แบร์ริงรูป เข็ม ตามหลักเกณฑ์การตีความ ข้อ 1 และ ข้อ 6 โดยเมื่อโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ก็สามารถฟ้องคดีนี้โดยโต้แย้งเหตุผลทั้งข้อเท็จจริงและ ข้อกฎหมายไว้อย่างละเอียดตรงตามประเด็นแห่งการประเมินและเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40.00 อัตราอากรร้อยละ 1 จึงฟังได้ว่า แบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) 113 ฉบับพิพาท และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบด้วยมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว ฎีกาของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัย ตามฎีกาของโจทก์ประการที่สามว่า จำเลยที่ 2 ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในระยะเวลา ประเมินตามกฎหมายหรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบการยื่นใบขนสินค้าพิพาทและชำระ อากรตั้งแต่วันนำเข้าสินค้าพิพาท ในปี 2547 ถึงปี 2552 จึงเป็นกรณีที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการ ภายในกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับจากวันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือ วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงต้องประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มมายังโจทก์ภายในกำหนด ระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 88/6 (1) (ก) แห่ง ประมวลรัษฎากร เมื่อจำเลยที่ 2 ออกแบบแจ้งการประเมินมายังโจทก์ในปี 2554 จำนวน 1 ฉบับ และปี 2558 อีกจำนวน 113 ฉบับ ซึ่งเลยกำหนดระยะเวลา 2 ปี นับจากวันที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้า ขาเข้า การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวย่อมเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้แบบ แจ้งการประเมินภาษีพิพาททั้ง 114 ฉบับ ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามไปด้วยเช่นกัน นั้น ศาลฎีกา แผนคดีภาษีอากรเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 บัญญัติให้ผู้รับการประเมินต้องอุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อโจทก์ไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม หลักเกณฑ์ดังกล่าว โจทก์ย่อมไม่มีสิทธิยกปัญหานี้ขึ้นเป็นข้ออ้างเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้อง ด้วย ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่สี่ว่า จำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินเพื่อใช้สิทธิเรียกให้โจทก์ชำระอากรขาเข้าภายในกำหนดอายุความตามกฎหมาย หรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทในคดีนี้ในช่วงปี 2547 ถึงปี 2552 ดังนั้น เมื่อนับ ระยะเวลาจนถึงวันที่โจทก์ฟ้องคดีนี้ต่อศาลภาษีอากรกลาง ใบขนสินค้าขาเข้าจำนวน 94 ฉบับ จาก ใบขนสินค้าขาเข้าทั้งหมดจำนวน 114 ฉบับ ย่อมเป็นใบขนสินค้าขาเข้าที่มีอายุเกินกว่าสิบปีแล้ว

และหากนับถึงระยะเวลาที่โจทก์ฎีกาคดีนี้ต่อศาลฎีกาแล้ว ใบขนสินค้าขาเข้าทั้งหมดจำนวน 114 ฉบับ ย่อมเป็นใบขนสินค้าขาเข้าที่มีอายุเกินกว่าสิบปีทั้งสิ้นและอายุความไม่อาจสะดุดหยุดลง หลังจากที่โจทก์ได้ยื่นฟ้องคดีนี้ต่อศาล เนื่องจากการยื่นฟ้องคดีต่อศาลที่จะทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น ต้องเป็นการยื่นฟ้องคดีจากจำเลยทั้งสองในคดีนี้เท่านั้น เมื่อสิทธิในการเรียกเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองมีกำหนดระยะเวลาสิบปีนับแต่วันที่น่าเข้าสินค้าแล้ว โจทก์จึงสามารถยกประเด็นเรื่องอายุความขึ้นโต้แย้งสิทธิในการจัดเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองได้ เนื่องจากขณะนี้ เป็นระยะเวลาเกินกว่า 10 ปี นับแต่วันที่น่าเข้าสินค้าแล้ว ดังนั้น สิทธิในการเรียกเก็บภาษีอากรของจำเลยทั้งสองจึงขาดอายุความตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว นอกจากนี้การออกแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรของจำเลยที่ 1 นั้น ไม่ทำให้อายุความสำหรับการเรียกเก็บค่าอากรสะดุดหยุดลง 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 สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนการนับอายุความกรณีนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่น่าเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ" ก็คือเริ่มนับตั้งแต่นำของเข้า ซึ่งกรมศุลกากรอาจใช้สิทธิเรียกเงินอากรที่ขาดได้เพราะกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร เห็นว่า ข้อพิพาทคดีนี้มีใช่เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่น่าของเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยง ตามมาตรา 10 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีกำหนดอายุความสิบปีตั้งแต่นำของเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่อ้างอิงเท่านั้น และเมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์นำเข้าสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 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 นับจากวันที่นำของเข้าแล้ว เมื่อการแจ้งการประเมินเป็นหนังสือถือเป็น
 ขั้นตอนส่วนหนึ่งของการประเมินและต้องกระทำให้เสร็จสมบูรณ์ภายในอายุความแต่เจ้าพนักงาน
 ประเมินของจำเลยที่ 1 แจ้งการประเมินอากรขาเข้าเมื่อพ้นกำหนดอายุความแล้ว การประเมิน
 อากรขาเข้าตามใบขนสินค้าทั้งสิบแปดฉบับดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ฎีกาของโจทก์ข้อนี้
 ฟังขึ้นบางส่วน มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการที่ห้าว่า สินค้าโรลเลอร์แบร็งก์ที่
 โจทก์นำเข้าตามใบขนสินค้าพิพาท จัดอยู่ในพิกัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 บอลล์แบร็งก์หรือโรล
 เลอร์แบร็งก์ประเภทย่อยที่ 8482.50.00 โรลเลอร์แบร็งก์รูปทรงกระบอกอื่น ๆ หรือ 8482.80.00 อื่น
 ๆ รวมถึงโรลเลอร์แบร็งก์ที่มีบอลล์และโรลเลอร์ประกอบอยู่ด้วยกันหรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่า สินค้าที่
 โจทก์นำเข้าคือโรลเลอร์แบร็งก์ที่จัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50.00 หรือ 8482.80.00 ไม่อาจถูก
 จำแนกให้เป็นของตามประเภทย่อยที่ 8708.99.99 ซึ่งเป็นพิกัดที่อยู่ในหมวด 17 ของคำอธิบาย
 พิกัดศุลกากร เนื่องจากถูกห้ามโดยหมายเหตุของหมวด 17 และคำอธิบายพิกัดศุลกากร การที่จะ
 พิจารณาประเด็นที่ว่าสินค้าโรลเลอร์แบร็งก์ที่พิพาทที่โจทก์นำเข้าในช่วงปี 2547 ถึงปี 2552 จะต้อง
 ถูกจัดอยู่ในพิกัดศุลกากรประเภทใดนั้น จะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การตีความ
 พิกัดอัตราศุลกากรและพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งได้บัญญัติหลักการประการสำคัญ
 ของการวินิจฉัยความรับผิดชอบของผู้นำเข้าไว้ในมาตรา 10 ทวิ จำเลยที่ 1 จะต้องพิจารณาลักษณะ
 และสภาพของสินค้าที่เป็นอยู่ ณ เวลาที่นำเข้าสินค้าเท่านั้น จึงไม่อาจนำเอาวัตถุประสงค์ของ
 การนำสินค้าที่นำเข้าไปใช้ภายหลังจากการนำเข้าสินค้า หรือข้อเท็จจริงอื่นใดที่จะเกิดขึ้นภาย
 หลังการนำเข้าสินค้ามาพิจารณาเพื่อจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าได้
 นอกจากนี้มาตรา 15 วรรคสาม แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 บัญญัติให้
 ตีความตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนด ซึ่งข้อ 1
 สรุปได้ว่า ในการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรของของที่นำเข้านั้นจะต้องใช้หลักเกณฑ์การตี

ความเรียงตามลำดับข้อเริ่มจากข้อ 1 ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปของการจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ กรณีจะพิจารณาใช้หลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 ถึงข้อ 4 ได้ ก็ต่อเมื่อปรากฏว่าไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์ตีความข้อ 1 ได้แล้วเท่านั้น ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นจะต้องนำหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 ถึงข้อ 4 มาปรับใช้โดยพิจารณาเรียงตามลำดับที่ละข้อต่อไป สินค้าโรลเลอร์แบร็งที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรของตอนที่ 84 จึงต้องถูกจำแนกให้เป็นของตามประเภทที่ 84.82 เป็นไปตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 1 การจำแนกประเภทพิกัดของสินค้าโรลเลอร์แบร็งนั้น จะต้องพิจารณาสภาพและลักษณะของในขณะนำเข้าซึ่งเป็นขณะที่ความรับผิดชอบทางภาษีศุลกากรได้เกิดขึ้น เมื่อโจทก์นำเข้าสินค้าโรลเลอร์แบร็งมาในลักษณะที่เป็นชิ้นส่วนที่บรรจุในบรรจุภัณฑ์ของตัวเอง หรือที่เรียกว่าการนำเข้าในลักษณะของ (Part by part) เพื่อนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตเพลากลาง (Propeller Shaft) ในประเทศไทย โดยมีได้ประกอบสินค้าโรลเลอร์แบร็งดังกล่าวที่ปลายของข้อต่อกากบาท แต่อย่างไรก็ดี อีกทั้งการนำเข้าข้อต่อกากบาทก็มีลักษณะเป็นการนำเข้าแบบเป็นชิ้นส่วนที่บรรจุในบรรจุภัณฑ์ของตัวเอง หรือที่เรียกว่าการนำเข้าในลักษณะของ (Part by part) เพื่อนำมาใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตเพลากลาง (Propeller shaft) ในประเทศไทยเช่นกัน และได้มีจำนวนที่สอดคล้องกัน เนื่องจากในการสั่งซื้อสินค้าโรลเลอร์แบร็งและข้อต่อกากบาทนั้นเป็นการสั่งซื้อตามประมาณการผลิต และพิจารณาจากจำนวนสินค้าคงเหลือของสินค้าแต่ละชนิด โจทก์ไม่ได้นำเข้าโรลเลอร์แบร็งพร้อมข้อต่อรูปกากบาทในอัตราส่วน 4 ต่อ 1 อันเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน (Universal joint) สินค้าโรลเลอร์แบร็งดังกล่าวมีลักษณะเป็นโรลเลอร์แบร็งสมบูรณ์อยู่ในตัวเองแล้วโดยไม่จำเป็นต้องนำมาประกอบกับข้อต่อกากบาท สินค้าโรลเลอร์แบร็งก็สามารถทำหน้าที่เป็นโรลเลอร์แบร็งหรือตลับลูกปืนตามคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับประเภทที่ 84.82 ได้ด้วยเหตุนี้แล้ว แม้โจทก์จะนำสินค้าทั้งสองชนิดเข้ามาพร้อมกันก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการนำเข้าสินค้าทั้งสองชนิดเป็นส่วนประกอบของกันและกันหรือเป็นส่วนประกอบที่เป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน (Universal Joint) ได้ เนื่องจากการที่มีเพียงสินค้าโรลเลอร์แบร็งและข้อต่อกากบาทไม่สามารถทำหน้าที่เช่นเดียวกันกับข้อต่ออ่อนได้ ในการพิจารณาจำแนกพิกัดอัตราศุลกากรของสินค้าโรลเลอร์แบร็งซึ่งเป็นสินค้าที่มีความสมบูรณ์ในตัวเองจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความพิกัด ข้อ 1 เสียก่อน เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์การตีความพิกัดที่สำคัญที่สุด สินค้าที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามโรลเลอร์แบร็งสมบูรณ์ในตัวเองตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรที่ 84.82 กรณีไม่อาจนำหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 2 (ก) มาใช้ได้อีก ดังนั้น แม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่า โจทก์จะได้นำโรลเลอร์แบร็งเข้ามาพร้อมกันกับข้อต่อรูปกากบาท แต่โรลเลอร์แบร็งที่โจทก์นำเข้าและนำไปประกอบเป็นข้อต่ออ่อน ตลอดจนเพลากลางนั้น มีลักษณะและสาระสำคัญเป็นแบร็งที่สมบูรณ์ในตัวเองแล้วในฐานะแบร็ง โดยไม่ต้องประกอบกับส่วนประกอบอื่นใด อีกทั้งยังมีคุณสมบัติและหน้าที่เหมือนกับแบร็งทั่วไปทุกประการ กล่าวคือ ลดแรงเสียดทานและช่วยรับแรงในการหมุนของเพลากลางที่เกิดขึ้นในขณะเครื่องจักรทำงาน จึงไม่อาจตีความว่าโรลเลอร์แบร็งของโจทก์นั้นเป็นชิ้นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนได้เพราะแบร็งยังคงคุณสมบัติและทำหน้าที่เป็นแบร็งครบถ้วนสมบูรณ์ในตัวเองย่อมเป็นแบร็งชนิดหนึ่งและไม่อาจตีความเป็นอย่างอื่นได้แต่อย่างใด ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาจึงรับฟังได้อย่างชัดเจนว่า ของตามพิกัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 ที่ถูกห้ามไม่ให้จัดเข้าเป็นของในหมวด 17 (กล่าวคือ ตามประเภทที่ 87.08 ซึ่งเป็นหนึ่งในประเภทพิกัดศุลกากรในหมวด 17 ตามที่จำเลยที่ 1 กล่าวอ้าง) นั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นส่วนประกอบ

ของเครื่องยนต์ เพียงแต่เป็นของตามประเภทที่ 84.81 หรือ 84.82 ก็เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับยกเว้นไม่
ให้จัดเข้าเป็นของในหมวด 17 แล้ว คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษส่วนที่วินิจฉัยว่า
สินค้าโรลเลอร์เบี่ยงที่โจทก์นำเข้านั้นไม่เข้าเงื่อนไขตามหมายเหตุของหมวด 17 และต้องจัดให้เป็น
ของตามประเภทที่ 87.08 นั้น ชัดแย้งต่อคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7327/2560 จำเลยที่ 1 เคยตีความ
ว่าสินค้าโรลเลอร์เบี่ยงที่โจทก์นำเข้านั้นเป็นของตามประเภทที่ 84.82 และต้องด้วยข้อยกเว้นตาม
หมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) และตามบันทึกข้อความส่วนอุทธรณ์พิกัตอัตราศุลกากรที่ กค
0518 (6)/96 ฉบับลงวันที่ 8 มีนาคม 2559 ในการส่งหนังสือไปสอบถามปัญหาพิกัตศุลกากรของ
สินค้าโรลเลอร์เบี่ยงจากองค์การศุลกากรโลกนั้น โจทก์ไม่เคยทราบและไม่มีโอกาสตรวจสอบว่า
ข้อมูลที่อยู่ในหนังสือสอบถามนั้นถูกต้องตรงกันกับข้อเท็จจริงของโจทก์หรือไม่และจำเลยที่ 1
บิดเบือนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลักษณะการนำเข้าสินค้า หน้าที่และคุณสมบัติของชิ้นส่วนต่าง ๆ ซึ่ง
อาจทำให้องค์การศุลกากรโลกเข้าใจผิดเกี่ยวกับขั้นตอนการประกอบข้อต่ออ่อน (Universal Joint)
และให้ข้อมูลที่ไม่ครบถ้วนต่อองค์การศุลกากรโลก โดยจำเลยที่ 1 ไม่ได้ระบุประเภท
พิกัตอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหาในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจนกล่าวคือจำเลยที่ 1 ไม่ได้
ระบุหรือขอให้องค์การศุลกากรโลกพิจารณาข้อยกเว้นตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ)
ความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก เป็นหนังสือที่ออกโดยผู้อำนวยการฝ่าย
พิกัตอัตราศุลกากรและการค้า (Tariff and Trade Affairs Directorate) ของฝ่ายเลขานุการของ
องค์การศุลกากรโลกซึ่งความเห็นดังกล่าวไม่ใช่การพิจารณาของประเทศสมาชิกเนื่องจากไม่ใช่
ความเห็นที่จัดทำโดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมนไนซ์ซึ่งเป็นเพียงความเห็นในเชิงแนะนำเกี่ยวกับการ
การตีความจำแนกพิกัตขององค์การศุลกากรโลกไม่มีผลผูกพันให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตาม
ดังนั้น ความเห็นขององค์การศุลกากรโลกเป็นเอกสารที่ได้มาโดยวิธีการอันมิชอบ ไม่สามารถ
รับฟังได้ ปัญหาที่พิจารณาแล้ว พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง
บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะของเข้า
สำเร็จ" และพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติเรื่องการ
ตีความพิกัตอัตราศุลกากรว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรใน
ภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัตศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรี
ความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทาง
ศุลกากร..." โดยหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนด
พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 1 ระบุว่า "ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้น
เพื่อให้สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนก
ตามความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนด
ดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ข้อ 2 (ก) วรรคหนึ่ง
ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จหากว่า
ในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว และให้หมาย
รวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว
ตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน"
และข้อ 6 ระบุว่า "ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทของเข้าในประเภทย่อยของ
ประเภทใดประเภทหนึ่งให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้น
โดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกัน ตาม

วัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมีข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ซึ่งในภาค 2 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าตามช่วงเวลาที่น่าสนใจ ที่เกี่ยวข้องคือ หมวด 16 และหมวด 17 ซึ่งตอนที่ 84 อยู่ในหมวด 16 และตอนที่ 87 อยู่ในหมวด 17 โดยสำหรับหมวด 16 เครื่องจักรและเครื่องใช้กล เครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว เครื่องบันทึกเสียงและเครื่องถอดเสียง เครื่องบันทึกและเครื่องถอดภาพและเสียงทางโทรทัศน์ ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเครื่องดังกล่าว ตอนที่ 84 เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ บอยเลอร์ เครื่องจักร เครื่องใช้กล และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ส่วนหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว และหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 ระบุว่า "คำว่า "ส่วนประกอบ" และ "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ไม่ให้ใช้กับของดังต่อไปนี้ ไม่ว่าจะเป็นของที่บ่งชี้ได้ว่าใช้กับของในหมวดนี้หรือไม่ก็ตาม... (จ) เครื่องจักรและเครื่องอุปกรณ์ตามประเภทที่ 84.01 ถึง 84.79 และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ของตามประเภทที่ 84.81 หรือ 84.82 หรือของตามประเภทที่ 84.83 เฉพาะที่เป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์" และตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (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 "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบตามประเภทนี้รวมถึง (จ) ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (เช่น เพลาส่งกำลังขับเคลื่อน เพลาครึ่ง เกียร์และเครื่องเกียร์ เพลาขับเพลาขับเคลื่อน ชุดประกอบเพลาขับเคลื่อนรอบข้อต่ออ่อนหรือข้อต่อยูนิเวอร์แซล)... ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การจะจัดสินค้าพิพาทว่าอยู่ในประเภทพิกัดใดต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) ดังกล่าว ซึ่งในภาค 2 ท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้า ได้ระบุสินค้าในประเภทที่ 84.82 ประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ว่า "โรลเลอร์เบี่ยงรูปเข็ม" ประเภทย่อยที่ 8482.50.00 ว่า "โรลเลอร์เบี่ยงรูปทรงกระบอกอื่น 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) ลักษณะของสินค้าขณะนำเข้ามีลักษณะเป็นข้อต่อรูปกากบาททำด้วยเหล็ก 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 ปลายแขนทั้งสองมีรูเส้นผ่าศูนย์กลางประมาณ 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) ลักษณะของสินค้าขณะนำเข้ามีลักษณะเป็นตลับลูกปืนโรลเลอร์แบร์ริงรูปทรงกระบอก ซึ่งมีลักษณะเป็น Drawn Cup Needle Roller Bearing ซึ่งจะมีฝาปิดด้านท้าย 1 ด้าน เพื่อให้หาจาระบีหล่อลื่นกับตัวข้อต่อกากบาท การใช้ประโยชน์ของลูกปืนยังคงเป็นสาระสำคัญอยู่ โดยมีฝาคครอบตลับลูกปืนพร้อมซิลยางอัดจาระบีที่ปลายฝาคครอบ เหมาะที่จะใช้สวมกับปลายข้อต่อกากบาทตามสินค้ารายการที่ 1 ซึ่งข้อต่อกากบาทที่สวมฝาคครอบตลับลูกปืนจะนำไปใช้กับเพลากลางรถยนต์เพื่อให้เพลากลางรถยนต์ทั้ง 4 ด้าน ของปลายข้อต่อกากบาทหุบไปมาได้ 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 วันนำเข้าในฐานะเป็นส่วนประกอบของข้อต่อกากบาทใช้เป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 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 โดยมีคลิปล็อกที่เป็นชิ้นส่วนภายในประเทศประกอบพร้อมด้วยเพื่อใช้งานเป็นข้อต่ออ่อน (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 วันนำเข้าในฐานะเป็นส่วนประกอบอื่น ๆ ของยานยนต์บรรทุก HILUX และส่วนที่เหลือตามคำอธิบาย EN ให้แยกจัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม อัตราอากรร้อยละ 1 ตามประกาศกระทรวงการคลัง ณ วันนำเข้า ตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 สอดคล้องกับคำเบิกความของนายสมยศ นายด่านศุลกากรและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เบิกความว่า การพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่เคยมีมากรณีสินค้าโรลเลอร์แบร์ริง หากกรณีที่มีลักษณะการใช้งานเหมือนตลับลูกปืนทั่วไป หรือการใช้งานที่

มีสาระสำคัญเป็นตั้บลูกปืน จะจัดเป็นของตามประเภทย่อยที่ 8482.40 ตรงตามที่ระบุไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่า เมื่อพิจารณาจากลักษณะและปริมาณการนำเข้าของสินค้าพิพาทที่ต้องนำเข้ามาประกอบกันเพื่อเป็นของสำเร็จ ดังนั้น สินค้าโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็มและข้อต่อกากบาทที่นำเข้ามาพร้อมกันแต่ยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกันในอัตราส่วน 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 ผู้ตรวจค้นจับกุมตามใบขนสินค้าของโจทก์ 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) ตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 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 เมื่อส่วนประกอบย่อยโรลเลอร์แบร์ริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท แม้จะไม่มีองค์ประกอบที่จำเป็นทั้งหมด แต่อัตราส่วนที่นำเข้ามาเพียงพอที่จะประกอบเป็นข้อต่ออ่อนหนึ่งตัวได้ จึงมีลักษณะเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนแล้ว เมื่อข้อต่ออ่อนที่ประกอบแล้ว เป็นองค์ประกอบหนึ่งของระบบส่งกำลังของยานยนต์จึงจัดอยู่ในหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว มากกว่าที่จะจัดอยู่ในหมวด 16 เครื่องจักรและเครื่องใช้กล เครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า ส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว เครื่องบันทึกเสียงและเครื่องถอดเสียง เครื่องบันทึกและเครื่องถอดภาพและเสียงทางโทรทัศน์ ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของเครื่องดังกล่าว ตอนที่ 84 เครื่องปฏิกรณ์นิวเคลียร์ บอยเลอร์ เครื่องจักร เครื่องใช้กล และส่วนประกอบของเครื่องดังกล่าว ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ (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) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ ให้รวมอยู่ในหมวดนี้ (คือหมวด 17) ด้วย ดังนั้น จึงฟังได้ว่าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริง

พิพาทตรงกับข้อกำหนดของหลักเกณฑ์การตีความข้อ 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) ในฐานะข้อต่ออ่อนที่ยังไม่ครบสมบูรณ์และนำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันโดยหลักเกณฑ์การตีความ 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 จึงไม่สามารถจำแนกรวมเข้าในพิคัดเดียวกันได้ โรลเลอร์แบร์ริงไม่ใช่ส่วนประกอบที่มีลักษณะเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อนนั้น แต่กลับได้ความตามคำเบิกความของ ดร.น. ตอบคำถามค้านของทนายจำเลยทั้งสองว่า โรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทถือว่าเป็นสาระสำคัญของข้อต่ออ่อน อันเป็นการเบิกความที่ตรงกับจำเลยทั้งสองนำสืบ ส่วนที่โจทก์นำสืบว่าการประกอบข้อต่ออ่อนของโจทก์จำเป็นต้องมีเครื่องมือและเครื่องจักร ในการประกอบข้อต่ออ่อนต้องทำตามขั้นตอนอย่างเคร่งครัด โดยมีขั้นตอนทั้งหมด 15 ขั้นตอน ไม่สามารถใช้มือประกอบได้นั้น ก็เป็นเพียงกรรมวิธีใช้เครื่องมือและอุปกรณ์ในการประกอบ ยังไม่มีผลทำให้สินค้าทั้ง 2 รายการเปลี่ยนแปลงการตีความตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) ที่โจทก์นำสืบว่าโรลเลอร์แบร์ริงเป็นของที่มีลักษณะสมบูรณ์อยู่แล้วในขณะนำเข้า โดยเป็นของที่มีหน้าที่ในการรองรับแรงกระทำ ลดแรงเสียดทาน ด้านแรงผลักดัน เพื่อทำหน้าที่ในการรองรับการหมุนของเพลลา ไม่จำเป็นต้องนำไปติดตั้งกับส่วนประกอบอื่น ๆ เพื่อลดแรงเสียดทานในการผลิตเพลลาเหล่านั้น ก็ไม่สอดคล้องกับกระบวนการประกอบข้อต่ออ่อนที่โจทก์นำสืบที่ต้องนำโรลเลอร์แบร์ริงไปประกอบรวมกับข้อต่อกากบาทโดยมีก้ามปูและแหวนล็อกร่วมกันจึงจะใช้งานเป็นโรลเลอร์แบร์ริงได้อย่างสมบูรณ์ตามวัตถุประสงค์ของสินค้าที่โจทก์นำเข้า ส่วนที่โจทก์อ้างต่อไปอีกว่าข้อต่อกากบาทและโรลเลอร์แบร์ริงคิดเป็นร้อยละ 20.69 ของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเพลลา กลาง โรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทจึงมิใช่สาระสำคัญในการผลิตและประกอบข้อต่ออ่อนและเพลลาเหล่านั้น เมื่อพิจารณากระบวนการผลิตตามวิธีโอการประกอบข้อต่ออ่อนและเพลลาตาม ว.จ.2 ที่โจทก์นำสืบแล้วจะเห็นได้ว่าหากไม่มีโรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทมาเป็นส่วนประกอบในการผลิตข้อต่ออ่อนก็ไม่สามารถประกอบขึ้นส่วนออกมาเป็นข้อต่ออ่อนที่เสร็จสมบูรณ์ได้ แสดงให้เห็นว่าโรลเลอร์แบร์ริงและข้อต่อกากบาทเป็นสาระสำคัญในการผลิตและประกอบข้อต่ออ่อน นอกจากนี้การที่โจทก์อ้างว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะและคุณสมบัติตรงตามโรลเลอร์แบร์ริงสมบูรณ์ในตัวเองตามคำอธิบายพิคัดศุลกากรประเภทที่ 84.82 ตามหลักเกณฑ์การตีความพิคัดอัตราศุลกากร ข้อ 1 กรณีไม่อาจนำหลักเกณฑ์การตีความพิคัดอัตราศุลกากร ข้อ 2 (ก) มาใช้ได้ก็ไม่ใช่ไปตามหลักเกณฑ์การตีความที่ถูกต้อง และที่โจทก์นำสืบว่าเมื่อโรลเลอร์แบร์ริงเป็นของต้องห้ามมิให้จัดอยู่ในหมวด 17 ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ประกอบคำอธิบายพิคัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของหมวด 17 ในหัวข้อบททั่วไป 3. หัวข้อส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ ย่อหน้าที่ 2 จึงไม่อาจจัดโรลเลอร์แบร์ริงอยู่ในหมวด 17 ตอนที่ 87 ได้นั้น เมื่อพิจารณาหมายเหตุของหมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และ

เครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง 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 ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (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 (ฉ) ส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (เช่น เพลากำลังขับเคลื่อนเพลาเครื่องเกียร์และเครื่องเกียร์ เพลาชาฟต์แบริง ชุดประกอบเฟืองทดลดรอบ ข้อต่ออ่อนหรือข้อต่อยูนิเวอร์แซล) จะเห็นได้ว่าคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีได้ระบุข้อต่ออ่อน (universal joints) ไว้ในหัวข้อส่วนประกอบและองค์ประกอบอื่น ๆ ของระบบส่งกำลัง (Other transmission parts and components) ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์ให้รวมอยู่ในหมวด 17 นี้ด้วย ดังนั้น เมื่อได้วินิจฉัยข้างต้นแล้วว่าโรลเลอร์แบริงที่โจทก์นำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อจากบาทนั้นเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนของเพลากลางซึ่งเป็นระบบส่งกำลังของยานยนต์ จึงไม่ใช่ส่วนประกอบภายในของเครื่องยนต์และไม่อยู่ในข้อยกเว้นของคำว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ" ตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ของหมวด 17 แต่จัดเป็นส่วนประกอบของข้อต่ออ่อนตามความข้อ (ฉ) ของคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนีที่อธิบายประเภทที่ 87.08 ส่วนที่โจทก์นำสืบว่าความเห็นของฝ่ายเลขานุการขององค์การศุลกากรโลก เป็นหนังสือที่ออกโดยผู้อำนวยความสะดวกการศุลกากรและการค้า (Tariff and Trade Affairs Directorate) ซึ่งความเห็นดังกล่าวไม่ใช่การพิจารณาของประเทศสมาชิกเนื่องจากไม่ใช่ความเห็นที่จัดทำโดยคณะกรรมการระบบฮาร์โมนี จึงเป็นเพียงความเห็นในเชิงแนะนำเกี่ยวกับการตีความจำแนกพิกัดขององค์การศุลกากรโลก ไม่มีผลผูกพันให้ประเทศสมาชิกต้องปฏิบัติตามนั้น เมื่อพิจารณำบันทึกข้อความเกี่ยวกับผลการสอบถามองค์การศุลกากรโลกและหนังสือตอบกลับจากผู้อำนวยการฝ่ายพิกัดอัตราศุลกากรและการค้า และคำแปลแล้ว เห็นว่า จำเลยที่ 1 ได้ให้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วนต่อองค์การศุลกากรโลก (WCO) โดยจำเลยที่ 1 ได้บรรยายละเอียดของสินค้าที่เป็นปัญหา ลักษณะการนำเข้า จำนวนประเภทพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่เป็นปัญหา และคำถามในหนังสือสอบถามอย่างชัดเจน ส่วนองค์การศุลกากรโลกจะพิจารณาไปตามหลักเกณฑ์การตีความตามหมายเหตุข้อ 2 (จ) ตามที่โจทก์กล่าวอ้างหรือไม่นั้นก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของสินค้าที่มีปัญหาว่าจะต้องใช้หลักเกณฑ์ใดในการพิจารณาซึ่งองค์การศุลกากรโลกย่อมพิจารณาตามหลักเกณฑ์การตีความและหมายเหตุที่ประเทศภาคีสมาชิกถือปฏิบัติร่วมกัน ดังนั้น ความเห็นดังกล่าวของทางองค์การศุลกากรโลกถูกจัดทำขึ้นโดยเจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญด้านพิกัดและเป็นกลางและมีประสบการณ์ด้านการจำแนกพิกัดที่ให้คำปรึกษาแนะนำแก่ประเทศสมาชิกที่นำมาเป็นแนวทางและความเห็นที่ได้มาโดยวิธีการอันชอบแล้ว จำเลยที่ 1 จึงสามารถนำความเห็นของทางองค์การศุลกากรโลกมาเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาได้ ทั้งคำเบิกความของพยานโจทก์ส่วนอื่นเป็นคำเบิกความที่ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร มีน้ำหนักน้อยไม่อาจรับฟังได้ พยานหลักฐานที่

จำเลยทั้งสองนำสืบมาจึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงฟังตามพยานหลักฐานของจำเลยทั้งสองได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโรลเลอร์แบร์ริงโดยมีเจตนาเพื่อใช้กับสินค้าข้อต่อกากบาทโดยต้องนำชิ้นส่วนทั้งสองประกอบเข้าด้วยกันในสัดส่วน โรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็ม 4 ชิ้น ต่อข้อต่อกากบาท 1 ชิ้น และนำมาประกอบร่วมกับชิ้นส่วนภายในประเทศ ได้แก่ ก้ามปูและแหวนล็อก เพื่อผลิตเป็นข้อต่ออ่อน (UNIVERSAL JOINT) เมื่อโรลเลอร์แบร์ริงถูกนำเข้ามาพร้อมกับข้อต่อกากบาท พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงอาศัยหลักเกณฑ์การตีความข้อ 2 (ก) โดยพิจารณาจากการใช้งานที่สินค้าทั้งสองชนิดนำเข้ามาพร้อมกันสำหรับประกอบร่วมกับก้ามปูและแหวนล็อกเพื่อประกอบเป็นข้อต่ออ่อน โดยให้โรลเลอร์แบร์ริงที่มีปริมาณสอดคล้องกันที่สามารถประกอบเป็นของครบชุดสมบูรณ์ได้ คือ โรลเลอร์แบร์ริง 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 ส่วนโรลเลอร์แบร์ริงปริมาณส่วนที่เกินตามอัตราส่วนการประกอบให้จัดเข้าประเภทย่อยที่ 8482.40.00 ในฐานะโรลเลอร์แบร์ริงรูปเข็มตามหลักเกณฑ์การตีความข้อ 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 ก็ดี ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าอาเซียน ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 กี้ดี เป็นเพียงการตีความในทางศุลกากรเท่านั้น ไม่ตัดสิทธิโจทก์ตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว นั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ข้อเท็จจริงปรากฏตามทางนำสืบโดยคู่ความมิได้โต้แย้งมีว่า สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 ตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 โจทก์ได้ยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (FORM D) ชื่อนำเข้า ซึ่งเจ้าพนักงานจำเลยที่ 1 จัดสินค้าของโจทก์เข้าประเภทพิกัด 8708.99.99 และประเภทพิกัด 8482.40.00 สามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 สำหรับใบขนสินค้าพิพาทอีก 113 ฉบับ นั้น ตามพระราชกำหนด พิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 14 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "เพื่อปฏิบัติตามข้อผูกพันตามสัญญาหรือความตกลงระหว่างประเทศที่เป็นประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี มีอำนาจประกาศยกเว้น ลด หรือเพิ่มอากรจากอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศเรียกเก็บอากรตามอัตราที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราศุลกากร หรือประกาศกำหนดอัตราอากรตามราคาหรือตามสภาพ สำหรับของที่มีถิ่นกำเนิดจากประเทศที่รวมลงนามหรือลักษณะตามที่ระบุไว้ในสัญญาหรือความตกลงดังกล่าว ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ไปด้วยก็ได้" ปรากฏว่าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาท 113 ฉบับนำเข้าตั้งแต่วันที่ 16 ธันวาคม 2547 ถึงวันที่ 15 มีนาคม 2552 มีประกาศกระทรวงการคลังที่หากจะเกี่ยวข้องกับคดีนี้ใช้บังคับ 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 และผู้นำเข้าต้องแสดงใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้าดังกล่าวด้วย 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 ตามกฎว่าด้วยถิ่นกำเนิดสินค้าภายใต้ความตกลงว่าด้วยการใช้มาตรการกำหนดอัตราอากรร่วมเพื่อจัดตั้งเขตการค้าเสรีอาเซียนและข้อกำหนดเพิ่มเติมที่ออกตามความในกฎดังกล่าว (2)... (3) ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติตามระเบียบพิธีการที่กรมศุลกากรกำหนด" ซึ่งกรมศุลกากรได้ออกคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากร ที่ 16/2551 เรื่อง หลักเกณฑ์และพิธีการการยกเว้นอากรและการลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน สั ง ณ วันที่ 1 สิงหาคม 2551 ก็กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขว่า ผู้นำของเข้าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า (Form D) ดังกล่าว โดยยื่นหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้าต้นฉบับ (Original) ในรูปแบบเอกสาร และมีรายละเอียดอย่างอื่นอีก ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ประกาศกระทรวงการคลังและประกาศกรมศุลกากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจของมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่งสำหรับผู้นำของเข้าที่ประสงค์จะใช้สิทธิพิเศษทางภาษีศุลกากรว่าต้องแสดงหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้า ซึ่งหากผู้นำของเข้าไม่ปฏิบัติตามให้ครบหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าว ผู้นำของเข้าก็ต้องชำระอากรในอัตราปกติและไม่ได้รับสิทธิพิเศษตามมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร 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 ฉบับ คือ สำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 ที่นำเข้ามาเมื่อวันที่ 30 พฤศจิกายน 2552 เท่านั้น ส่วนแบบแจ้งการประเมินที่เหลืออีก 113 ฉบับ จำเลยที่ 1 ไม่ได้ประเมินให้โจทก์ต้องชำระเงินเพิ่มอากรและไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินเพิ่มเติมในส่วนเงินเพิ่มอากรมายังโจทก์อีก นอกจากนี้ภายหลังโจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมิน โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกคำอุทธรณ์ของโจทก์โดยไม่มีประเด็นให้ต้องพิจารณาว่าจำเลยที่ 1 มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจากโจทก์หรือไม่ ประเด็นดังกล่าวจึงยุติไปตั้งแต่ชั้นประเมินของจำเลยที่ 1 แล้ว คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีขำนัญพิเศษที่วินิจฉัยและให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจึงเป็นคำพิพากษาที่ไม่ตรงกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายและเป็นการพิพากษาเกินคำขอ และโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องชำระอากรขาดและเงินเพิ่มอากรให้แก่จำเลยที่ 1 หากโจทก์ต้องชำระเงินเพิ่มอากร จำเลยที่ 1 ก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเกินอากรที่โจทก์ต้องเสียเพิ่ม ตามมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า ปัญหาว่าโจทก์ต้องรับผิดชำระเงินเพิ่มอากรสำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ หรือไม่ได้ความจากคำเบิกความของนางสาวอุไรวรรณ นักวิชาการศุลกากรชำนาญการ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ผู้ประเมินภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมิน จำนวน 113 ฉบับ เบิกความว่า ในการออกแบบแจ้งการประเมิน พยานไม่ได้ประเมิน

เงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่โจทก์เนื่องจากการประเมินจะมีนิติกรของจำเลยที่ 1 แจ้งว่าจะต้องประเมินเรียกเก็บรายการใดพร้อมคำนวณมาให้และเนื่องจากคดีนี้มีการจับกุมและเป็นแพ้มคดีที่มีการจับกุมและมีค่าปรับอยู่แล้ว ซึ่งเมื่อได้ตรวจดูแบบแจ้งการประเมินทั้ง 113 ฉบับ มีแต่ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าแต่อย่างใด รั้งกับคำเบิกความของนางสาวอุไรวรรณจึงฟังได้ว่าจำเลยที่ 1 มิได้ประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่โจทก์ และเมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงมิได้โต้แย้งหรือมีคำขอให้เพิกถอนประเด็นเงินเพิ่มอากรขาเข้า ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมิได้วินิจฉัยในส่วนนี้ ประกอบกับคดีนี้โจทก์ซึ่งเป็นผู้รับการประเมินภาษีอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มฟ้องและมีคำขอให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยมิได้มีคำขอท้ายคำฟ้องให้โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าของแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับ แต่อย่างใด อีกทั้งไม่ใช่กรณีที่จำเลยที่ 1 ฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์รับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่จำเลยที่ 1 กรณีจึงไม่มีปัญหาต้องวินิจฉัยว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าให้แก่จำเลยที่ 1 สำหรับแบบแจ้งการประเมิน 113 ฉบับดังกล่าวหรือไม่ และปรากฏตามสำนวนว่า หลังจากศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง 114 ฉบับ แล้ว จำเลยที่ 1 ยื่นอุทธรณ์โดยบรรยายในคำฟ้องอุทธรณ์ว่า การที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงประเภทพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จโดยอัตราอากรที่สำแดงต่ำกว่าอัตราอากรที่ตรวจพบจนเป็นเหตุให้ภาษีอากรที่โจทก์ต้องชำระขาดไป โจทก์ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากรขาเข้าที่ต้องชำระนับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ตรวจปล่อยสินค้าให้โจทก์รับไปจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ จึงเห็นได้ชัดว่าอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ในส่วนนี้เป็นอุทธรณ์ในข้อที่มีได้กล่าวกันมาแล้วในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งมีใช้ปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยปัญหานี้มานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย ส่วนปัญหาว่าโจทก์ต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอากรตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 หรือไม่ เห็นว่า มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติว่า "เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้นำส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3" และตามมาตรา 102 ตรี บัญญัติว่า "ให้อธิบดีมีอำนาจส่งจ่ายเงินสินบนและรางวัลตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีในกรณีต่อไปนี้ 1. ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร หรือของต้องห้ามกักตุนในการนำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้หักจ่ายเป็นเงินสินบนและรางวัลร้อยละ 55 จากเงินค่าขายของกลาง แต่กรณีที่มีได้รับของกลาง หรือของกลางไม่อาจจำหน่ายได้ ให้หักจ่ายจากเงินค่าปรับ ส่วนรายได้ไม่มีผู้แจ้งความนำจับให้หักจ่ายเป็นเงินรางวัลร้อยละ 30 2. ความผิดฐานสำแดงเท็จ ให้หักจ่ายเป็นเงินสินบนและรางวัลร้อยละ 55 จากเงินค่าปรับ แต่ในรายได้ไม่มีผู้แจ้งความนำจับ ให้หักจ่ายเป็นเงินรางวัลร้อยละ 30 3. กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาด และเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบ เป็นผลให้เรียกอากรเพิ่มเติมได้ ให้จ่ายเงินรางวัลร้อยละ 10 ของเงินอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพิ่มเติมได้" จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้น จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกใน

อัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระได้เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีเจตนายื่นใบขนสินค้าขาเข้าโดยสำแดงพิกัดและอัตราอากรอันเป็นเท็จ หรือจงใจปกปิดรายละเอียดของสินค้าที่นำเข้าโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอันเป็นกรณีที่เป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรและฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 1 และอนุมาตรา 2 ส่วนกรณีที่มีการเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามอนุมาตรา 3 จำเลยที่ 1 เรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ ดังนั้น กรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาดและเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบอันเป็นผลให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระอากรเพิ่มเติม แต่ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 นั้น ต้องเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรหรือฐานสำแดงเท็จ แต่ได้สำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าหรือใบขนสินค้าขาออก เป็นเหตุให้จำนวนเงินอากรขาดไป เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่า คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้า ยังคงมีปัญหาเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและสภาพการนำเข้าสินค้า จึงมีมติให้หารือในสำนักพิกัตศุลกากร โดยส่งเรื่องเข้าคณะกรรมการแก้ไขปัญหาคัดข้อในการพิจารณาปัญหาพิกัตศุลกากร (กปพ.) เพื่อทบทวนและส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) ซึ่งคณะกรรมการแก้ไขปัญหาคัดข้อในการพิจารณาปัญหาพิกัตศุลกากร (กปพ.) มีความเห็นว่า ข้อมูลรายละเอียดสินค้ามีความสมบูรณ์ครบถ้วนแล้วและไม่มีข้อมูลใหม่เพิ่มเติม จึงมีความเห็นคงเดิมและไม่มีการพิจารณาใหม่ คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีมติให้ส่งเรื่องไปหารือองค์การศุลกากรโลก (WCO) เพื่อให้ได้ข้อสรุปในประเด็นเรื่องหลักเกณฑ์การตีความและประเภทพิกัตสินค้า แสดงให้เห็นว่า สินค้าพิพาทมีปัญหาเกี่ยวกับประเภทพิกัตอัตราศุลกากร โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ยังมีความเห็นแตกต่างกันเกี่ยวกับการจำแนกประเภทพิกัตของสินค้านี้ดังกล่าวและหลักเกณฑ์การตีความสำหรับการนำเข้าของโจทก์ พฤติการณ์ที่โจทก์สำแดงประเภทพิกัตสำหรับสินค้าพิพาทเช่นเดิมซึ่งเคยนำเข้าสินค้าพิพาทมาก่อน โดยโจทก์เห็นว่ากองพิกัตอัตราศุลกากรเคยพิจารณาประเภทพิกัตสำหรับสินค้าลูกปืนจากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 และสินค้าข้อต่อจากบาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8708.99 เป็นพฤติการณ์ที่เห็นได้ว่าโจทก์เข้าใจโดยสุจริตว่าสินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทย่อยที่ 8482.50 เมื่อตามทางนำสืบของจำเลยที่ 1 ไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดที่แสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาที่จะสำแดงประเภทพิกัตของสินค้าพิพาทเป็นเท็จ กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่า ความรับผิดชอบของโจทก์ในการชำระค่าอากรที่ขาดเกิดจากการที่โจทก์สำแดงเท็จในใบขนสินค้าขาเข้าตามฟ้อง แต่ต้องด้วยกรณีที่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มเมื่อมีการชำระอากรเพิ่ม เนื่องจากเป็นกรณีที่มีการตรวจเก็บอากรขาดโดยเจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากรตรวจพบตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3 ดังนั้น โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มอากร (อากรขาเข้า) ตามแบบแจ้งการประเมินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ A003-05212-03981 แต่อย่างใด ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษาให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ตามมาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร 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 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย 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 นอกจากที่แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนัญพิเศษ
ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ประทีป ดุลพินิจธรรมา · อุดม วัตตธรรม · สุนทร ทรงฤกษ์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/2155/2565>