

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4905/2563

บริษัท ท. โจทก์ กรมศุลกากร กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.วิ.พ. มาตรา 142, ป.รัษฎากร มาตรา 4, ป.รัษฎากร มาตรา 16, ป.รัษฎากร มาตรา 30, ป.รัษฎากร มาตรา 77/1, ป.รัษฎากร มาตรา 79/2, ป.รัษฎากร มาตรา 83/10, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 26, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2496 มาตรา 10, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2496 มาตรา 10 ทวิ, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10

ย่อ / หลักกฎหมาย

พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้" มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่ยื่นของเข้าสำเร็จ" วรรคสอง บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัตอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น..." และ พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติเรื่องการตีความพิกัตศุลกากรว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัตศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ.2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2515" เห็นว่า สินค้าพิพาทประกอบด้วยเส้นลวดกลมพันเป็นเกลียว มีชั้นพลาสติกคลุมด้านนอก และมีท่อพลาสติกด้านในตรงตามคำอธิบายพิกัตศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ตอนที่ 83.07 ดังกล่าว ทั้งจำเลยที่ 1 เคยพิจารณาว่าท่อชั้นนอก (ลวดเหล็กม้วนพันเป็นเกลียว) หรือ Outer Spring นำมาผลิตเป็นสายคลัตช์รถยนต์ จัดเข้าประเภทพิกัต 8307.10.00 ซึ่งโจทก์นำสืบโดยจำเลยที่ 1 ไม่ได้ถามค้านหรือนำสืบให้เห็นเป็นอย่างอื่นว่า Outer Spring มีโครงสร้างคล้ายกับ Outer Shield หรือสินค้าพิพาท แต่ชั้นที่ 2 ชั้นกลางจะเป็นลวดเหล็กทาบแบนม้วนพันเป็นเกลียว และ Outer Spring จะทำแรงดึงและดันได้น้อยกว่า Outer Shield หรือสินค้าพิพาทที่มีเส้นลวดเหล็กทรงกลมหลายเส้นพันรอบตลอดที่เป็นพลาสติก ดังนั้น ลักษณะของสินค้าที่พิพาททั้งเรื่องอาการเข้าคดีนี้ จึงตรงกับลักษณะลวดที่ขดเป็นเกลียวแน่น และมีลักษณะการใช้งานไม่ต่างกับสินค้าที่จำเลยที่ 1 เคยวินิจฉัยว่าจัดเข้าประเภทพิกัต 8307.10.00 นอกจากนี้ศุลกากรของประเทศอื่นซึ่งใช้กฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์เช่นเดียวกับประเทศไทย ได้แก่ สาธารณรัฐอินโดนีเซียและสหราชอาณาจักรเคยวินิจฉัยสินค้าชนิดเดียวกับสินค้าพิพาทว่าเป็นประเภทพิกัต 8307.10.00 ประกอบกับเมื่อสินค้าพิพาทเป็นของผสมหรือของรวมที่มีวัตถุหรือสารนั้นรวมอยู่กับวัตถุหรือสารอื่นๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ข้อ 2 (ข) ซึ่งระบุให้จำแนกประเภทของของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารมากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไปให้จำแนกตามหลักเกณฑ์ ข้อ 3 โดยข้อ 3 (ก) ระบุว่า "ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะและประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้างๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะ..." เห็นว่า สินค้าพิพาทเป็นท่อพลาสติกที่มีเส้นลวดเหล็กพันรอบ และมีพลาสติกอยู่ชั้นนอกสุดจึงถือเป็นหลอดหรือท่อที่

อ่อนงอได้ ทำด้วยโลหะสามัญ ตามประเภทพิกัด 83.07 โดยเข้าประเภทพิกัดย่อย 8307.10 ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า และเป็นกรณีที่ประเภทพิกัดศุลกากรได้ระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะแล้ว ตามข้อ 3 (ก) อนึ่ง เนื่องจากคดีนี้เป็นกรณีที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยให้โจทก์เสียอากรขาเข้าลดลง ย่อมส่งผลให้ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง แม้ ป.ร.ษฎากร มาตรา 30 จะบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่ตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 79/2 บัญญัติว่า "ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าสินค้าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ..." เมื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัยมูลค่าของฐานภาษีคือราคาสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้าที่ได้แย้งกันในคดีนี้ว่าเป็นอากรเท่าใดเพื่อใช้เป็นฐานภาษี และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 4 ประกาศแต่งตั้งให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สังกัดจำเลยที่ 1 เป็นเจ้าพนักงานประเมินตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 16 และจำเลยที่ 1 ใช้อำนาจตาม ป.ร.ษฎากร เป็นผลกระทบต่อสถานภาพ สิทธิ และหน้าที่ของโจทก์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว และ ป.ร.ษฎากร มาตรา 83/10 บัญญัติว่า "ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (1) สำหรับสินค้าที่นำเข้า ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร ..." ดังนั้น เมื่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีคำพิพากษาวินิจฉัยในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากรอันมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบตามการประเมินของจำเลยที่ 1 ก็ต้องลดลงไปโดยผลของกฎหมายด้วย เมื่อโจทก์ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ได้แย้งเกี่ยวกับพิกัดอัตราอากรศุลกากรซึ่งเป็นผลให้กระทบจำนวนเงินที่ต้องนำมารวมกับมูลค่าของเพื่อเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กรณีนี้จึงไม่จำต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรอีก ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามการประเมินได้รวมอากรขาเข้าที่ไม่ถูกต้องและโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าแล้วศาลฎีกาจึงมีอำนาจพิพากษาไปถึงฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ปัญหานี้แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ฎีกาแต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เองตาม ป.วิ.พ. มาตรา 142 (5) ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 26

คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้าและเงินเพิ่มของจำเลยที่ 1 เพิกถอนการประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเบี้ยปรับและเงินเพิ่มของจำเลยที่ 2 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01046-01135 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01046-02207 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01146-00781 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01146-02265 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01246-01445 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00147-00945 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00147-02536 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00247-01233 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00247-02497 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00347-03235 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00447-01163

ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00447-02413 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00547-00679
ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00547-01947 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00547-02750
ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-00486 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-01377
ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-02201 และใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-02677
ขอให้งดหรือลดเงินเพิ่มของอากรขาเข้าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามใบขนสินค้า
ขาเข้าทั้ง 19 ฉบับ จำเลยทั้งสองให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอน
การประเมินเฉพาะอากรขาเข้า เงินเพิ่มอากรขาเข้าของจำเลยที่ 1 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์
ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-01046-01135 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01046-02207 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-01146-00781 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-01146-02265 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-01246-01445 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00147-00945 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00147-02536 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00247-01233 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00247-02497 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00347-03235 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00447-01163 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00447-02413 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00547-00679 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00547-01947 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00547-02750 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-00486 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00647-01377 ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0104-00647-02201 และใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่
0104-00647-02677 ยกฟ้องจำเลยที่ 2 ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ จำเลยทั้งสองอุทธรณ์ โดย
ผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลางรับรองว่ามีเหตุสมควรที่จะอุทธรณ์ใน
ข้อเท็จจริงได้ ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษพิพากษายืน ให้จำเลยที่ 1 ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมชั้น
อุทธรณ์แทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 3,000 บาท ยกอุทธรณ์จำเลยที่ 2 ค่าฤชาธรรมเนียม
ชั้นอุทธรณ์ระหว่างโจทก์กับจำเลยที่ 2 ให้เป็นพับ จำเลยที่ 1 ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลใน
ประเด็นว่า สินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทพิกัด 8307.10 หรือ ประเภทพิกัด 7326.209 ศาลฎีกา
แผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเบื้องต้นรับฟังได้ว่า เมื่อระหว่างวันที่ 11 ตุลาคม 2546
ถึงวันที่ 26 มิถุนายน 2547 โจทก์นำเข้าสินค้า Outer เข้ามาในราชอาณาจักร 19 ครั้ง โดยสำแดง
เป็นประเภทพิกัด 8307.10 โดย Outer นั้น ชั้นในสุดมีลักษณะเป็นท่อพลาสติก (Liner) ผลิตจาก
พลาสติกโพลิเอทิลีน มีรูตรงกลางสำหรับใส่สายเคเบิล (Inner) มีหลายชนิด ชั้นที่ 2 ชั้นกลาง มี
ลักษณะเป็นผนังท่อเหล็ก (Shield) โดยมีเส้นลวดเหล็กทรงกลมหลายเส้นพันเป็นเกลียวแน่นรอบ
ท่อพลาสติกประมาณ 7 ถึง 22 เซนติเมตร ขึ้นอยู่กับแบบและขนาด ชั้นที่ 3 ชั้นนอกสุด เป็น
พลาสติกสีดำ (Coating) ผลิตจากพลาสติกเช่นเดียวกับชั้นที่ 1 เพื่อป้องกันไม่ให้โครงสร้างลวด
เหล็กเกิดสนิมหรือผุกร่อน ป้องกันความร้อนที่เกิดจากอุณหภูมิของเครื่องยนต์และท่อไอเสีย มี
ความหนาตั้งแต่ 0.45 ถึง 1.11 มิลลิเมตร โจทก์เรียกว่า Outer Spring มีโครงสร้างคล้ายสินค้า
ดังกล่าว แต่ต่างกันที่ชั้น 2 ชั้นกลางเป็นลวดเหล็กทาบแบบม้วนเป็นเกลียวนำไปใช้งานคล้ายกัน
แต่ทนแรงดันได้น้อยกว่า ส่วนแบบที่มี 4 ชั้น จะเพิ่มลวดเหล็กทาบแบบ (Casing) พันเกลียวรอบลวด
เหล็กในชั้นที่ 2 (Shield) เพื่อทำหน้าที่พันชั้นที่ 2 ให้แน่นมากขึ้น โจทก์สำแดงสินค้า Outer เป็น
ประเภทพิกัด 8307.10 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 5 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เห็นว่า สินค้า
พิพาทจัดอยู่ในประเภทของอื่นที่ทำด้วยเหล็กประเภทพิกัดที่ 7326.209 อัตราอากรร้อยละ 20
วันที่ 28 มกราคม 2557 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จึงออกแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บ

อากรขาเข้าเพิ่ม เงินเพิ่มอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และเงินเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่โจทก์นำเข้า โจทก์อุทธรณ์การประเมินเฉพาะในส่วนของอากรขาเข้า ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงมาฟ้อง เป็นคดีนี้ ปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของจำเลยที่ 1 ว่า สินค้าพิพาทจัดอยู่ประเภทพิกัด 8307.10 หรือ ประเภทพิกัด 7326.209 พิจารณาแล้ว ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วย พิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้" มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้า เกิดขึ้นในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ" วรรคสอง บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความ รับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น..." และพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 15 วรรคสาม บัญญัติเรื่องการตีความพิกัดศุลกากรว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความ พิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์ โมไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้ง คณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ.2493 และประเทศไทยได้ เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2515" ดังนั้น การจะจัดสินค้าพิพาท ว่าอยู่ในประเภทพิกัดใดจึงต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้าย พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ดังกล่าว ซึ่งตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ภาค 2 พิกัดอัตราศุลกากรขาเข้าระบุสินค้าที่อยู่ในประเภทพิกัด 83.07 ว่า หลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ ทำ ด้วยโลหะสามัญ มีหรือไม่มีอุปกรณ์ติดตั้ง (ติดตั้ง) (Flexible tubing of base metal, with or without fittings) ประเภทย่อย 8307.10.00 ระบุว่า ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า (Of iron or steel) และสินค้าที่อยู่ในประเภทพิกัด 73.26 ว่า ของอื่น ๆ ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า (Other articles of iron or steel) และประเภทย่อย 7326.20.90 ระบุว่า อื่นๆ (Other) จากข้อเท็จจริงที่รับฟังยุติว่า สินค้าที่พิพาท มี 2 ชนิด คือแบบ 3 ชั้น และแบบ 4 ชั้น ชั้นในสุดเป็นท่อพลาสติก (Liner) มีรู ตรงกลางสำหรับใส่ลวดสลิง สายเคเบิลหรือวัตถุอย่างอื่น ชั้นที่ 2 เป็นเหล็ก (Shield) โดยมีเส้นลวด เหล็กทรงกลมหลายเส้นพันรอบท่อพลาสติก ชั้นนอกสุดเป็นพลาสติกหรือยางใช้ป้องกันน้ำจาก ภายนอก (Coating) ส่วนแบบ 4 ชั้น จะเพิ่มแถบเหล็กหรือแถบโลหะ (Casing) รัตรอบลวดเหล็กใน ชั้นกลาง เมื่อพิจารณาคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมไนซ์โดยองค์การศุลกากรโลก ประเภท พิกัดที่ 83.07 ระบุว่า "หลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ ทำด้วยโลหะสามัญ มีหรือไม่มีอุปกรณ์ติดตั้ง (ติดตั้ง) ... หลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ ทำด้วยโลหะ มีสองชนิดที่สำคัญซึ่งแตกต่างกันตาม กรรมวิธีการผลิต ดังนี้ (1) หลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ ประกอบด้วยแถบที่ทำเป็นรูปทรงม้วนวน เป็นเกลียว ... (2) หลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ที่ทำเป็นลูกฟูก ..." และระบุในย่อหน้าสามว่า "ประเภท นี้ยังคลุมถึงหลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ที่ประกอบด้วยลวดที่ขดเป็นเกลียวแน่น (The heading also covers flexible tubing composed of tightly spiralled wire) เช่น เพื่อใช้เป็นปลอกสำหรับ เคเบิล "โบเดน" หรือสำหรับสายเบรกจักรยาน (e.g., as used as sheathing for "Bowden" cables

or cycle brake cables)..." โดยคำอธิบายดังกล่าวไม่ได้ระบุด้วยว่าลวดที่ขดเป็นเกลียวต้องยึดติดกัน เมื่อพิจารณาสินค้าพิพาทแล้ว เห็นว่า สินค้าพิพาทประกอบด้วยเส้นลวดกลมพันเป็นเกลียว มีชั้นพลาสติกคลุมด้านนอก และมีท่อพลาสติกด้านในตรงตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ตอนที่ 83.07 ดังกล่าว ทั้งจำเลยที่ 1 เคยพิจารณาว่าท่อชั้นนอก (ลวดเหล็กม้วนเป็นเกลียว) หรือ Outer Spring นำมาผลิตเป็นสายคลัตช์รถยนต์ จัดเข้าประเภทพิกัด 8307.10.00 ซึ่งโจทก์นำสืบโดยจำเลยที่ 1 ไม่ได้ถามค้านหรือนำสืบให้เห็นเป็นอย่างอื่นว่า Outer Spring มีโครงสร้างคล้ายกับ Outer Shield หรือสินค้าพิพาท แต่ชั้นที่ 2 ชั้นกลางจะเป็นลวดเหล็กทาบแบนม้วนเป็นเกลียวและ Outer Spring จะทำแรงดึงและดันได้น้อยกว่า Outer Shield หรือสินค้าพิพาทที่มีเส้นลวดเหล็กทรงกลมหลายเส้นพันรอบหลอดที่เป็นพลาสติก ดังนั้น ลักษณะของสินค้าที่พิพาทกัน เรื่องอาการเข้าคดนี้ จึงตรงกับลักษณะลวดที่ขดเป็นเกลียวแน่น และมีลักษณะการใช้งานไม่ต่างกับสินค้าที่จำเลยที่ 1 เคยวินิจฉัยว่าจัดเข้าประเภทพิกัด 8307.10.00 การที่ต้องนำลวดเหล็กมาพันเป็นเกลียวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นในตัวโครงสร้างโดยกระจายแรงไปยังลวดทุกเส้น ส่วนการที่มีผนังชั้นในเป็นท่อพลาสติกอีกชั้นหนึ่ง ก็ไม่ได้เปลี่ยนสาระสำคัญว่าไม่เข้าประเภทพิกัดนี้ และแม้องค์การศุลกากรโลก (World Customs Organization : WCO) จะไม่เคยมีคำวินิจฉัยประเภทพิกัดอัตราศุลกากรสำหรับของพิพาทนี้ แต่องค์การศุลกากรโลกเคยมีคำวินิจฉัยประเภทพิกัด 87.08 ส่วนประกอบและอุปกรณ์ของยานยนต์ตามคำวินิจฉัยในการจำแนกพิกัดพร้อมคำแปลว่า ประเภทพิกัด 8708.29 คือ สายเปิดกระโปรงหน้ารถและสายเปิดช่องเติมน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งประกอบไปด้วยท่อทำด้วยลวดเหล็กพันเกลียวหุ้มด้วยพลาสติกที่อ่อนงอได้ (flexible outer casing) และมีสายเคเบิลชั้นในที่เคลื่อนที่ได้ ... โดยไม่จำเป็นว่าหลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ต้องทำด้วยเหล็กหรือลวดเหล็กพันเกลียวที่ต้องยึดติดกัน เมื่อพิเคราะห์ลักษณะการใช้งานที่โจทก์นำสืบว่าโจทก์นำสินค้าพิพาทเข้ามาเป็นม้วน เพื่อนำมาผลิตเป็นสายเบรก สายเกียร์ สายคลัตช์ โดยจำเลยไม่ได้นำสืบส่วนนี้เป็นอย่างอื่น หากมีนายสมยศ อติตพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ตอบคำถามค้านทนายโจทก์เพียงว่า สินค้าที่องค์การศุลกากรโลกวินิจฉัยเป็นการทำมากกว่าสินค้าของโจทก์โดยมีลักษณะเป็นสายเบรกและสายคลัตช์รถยนต์แล้ว แต่หากสินค้าพิพาทนำไปทำเป็นสายเบรกจะเข้าพิกัดดังกล่าวหรือไม่ พยานไม่ทราบ คำเบิกความของพยานจำเลยที่ 1 จึงจืดจางกับพยานหลักฐานของโจทก์ นอกจากนี้ศุลกากรของประเทศอื่นซึ่งใช้กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์เช่นเดียวกับประเทศไทย ได้แก่ สาธารณรัฐอินโดนีเซียและสหราชอาณาจักรเคยวินิจฉัยสินค้าชนิดเดียวกับสินค้าพิพาทว่าเป็นประเภทพิกัด 8307.10.00 ประกอบกับเมื่อสินค้าพิพาทเป็นของผสมหรือของรวมที่มีวัตถุหรือสารนั้นรวมอยู่กับวัตถุหรือสารอื่นๆ ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ข้อ 2 (ข) ซึ่งระบุให้จำแนกประเภทของของที่ประกอบด้วยวัตถุหรือสารมากกว่าหนึ่งชนิดขึ้นไปให้จำแนกตามหลักเกณฑ์ ข้อ 3 โดยข้อ 3 (ก) ระบุว่า "ถ้าประเภทหนึ่งระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะและประเภทอื่นระบุไว้อย่างกว้างๆ ให้จัดของนั้นเข้าประเภทที่ระบุไว้โดยเฉพาะ..." เห็นว่า สินค้าพิพาทเป็นท่อพลาสติกที่มีเส้นลวดเหล็กพันรอบ และมีพลาสติกอยู่ชั้นนอกสุดจึงถือเป็นหลอดหรือท่อที่อ่อนงอได้ ทำด้วยโลหะสามัญตามประเภทพิกัด 83.07 โดยเข้าประเภทพิกัดย่อย 8307.10 ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า และเป็นกรณีที่ประเภทพิกัดศุลกากรได้ระบุลักษณะของของไว้โดยเฉพาะแล้วตามข้อ 3 (ก) พยานหลักฐานของโจทก์มีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานของจำเลยที่ 1 ส่วนที่จำเลยที่ 1 อ้างในฎีกาว่ามีความเห็นแย้งในคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษนั้น เห็นว่า เป็นเพียงความเห็นเพื่อประกอบ

การพิจารณาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษว่า น่าจะมีเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยตามความเห็นแย้ง อันเป็นเสียงข้างน้อย ความเห็นแย้งดังกล่าวไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ดังได้วินิจฉัยมาแล้วข้างต้น ที่ศาลล่างทั้งสองวินิจฉัยมาชอบด้วยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายทั้งหมดแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาของจำเลยที่ 1 ฟังไม่ขึ้น ส่วนประเด็นอื่นไม่ จำต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลคดีเปลี่ยนแปลง อนึ่ง เนื่องจากคดีนี้เป็นกรณีที่ศาลฎีกาแผนกคดี ภาษีอากรได้วินิจฉัยให้โจทก์เสียอากรขาเข้าลดลง ย่อมส่งผลให้ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ลดลง แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 จะบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/2 บัญญัติว่า "ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (1) ฐานภาษีสำหรับการ นำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าสินค้าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ค่าธรรมเนียมพิเศษ ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา ..." เมื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัยมูลค่าของฐานภาษีคือราคาสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้าที่โต้แย้งกันในคดีนี้ว่าเป็นอากรเท่าใดเพื่อใช้เป็นฐานภาษี และรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ประกาศแต่งตั้งให้ ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สังกัดจำเลยที่ 1 เป็นเจ้าพนักงานประเมินตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 16 และจำเลยที่ 1 ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรเป็นผลกระทบต่อ สถานภาพ สิทธิ และหน้าที่ของโจทก์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว และ ประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10 บัญญัติว่า "ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (1) สำหรับสินค้าที่นำเข้า ให้ กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร ..." ดังนั้น เมื่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีคำพิพากษา วินิจฉัยในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากรอันมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบ ตามการประเมินของจำเลยที่ 1 ก็ต้องลดลงไปโดยผลของกฎหมายด้วย เมื่อโจทก์ใช้สิทธิอุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 โต้แย้งเกี่ยวกับพิกัดอัตราอากร ศุลกากรซึ่งเป็นผลให้กระทบจำนวนเงินที่ต้องนำมารวมกับมูลค่าของเพื่อเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้ว กรณีนี้จึงไม่จำต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากรอีก ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามการประเมินได้รวมอากรขาเข้าที่ไม่ ถูกต้องและโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าแล้วศาลฎีกาจึงมีอำนาจพิพากษาไปถึงฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ปัญหาเรื่องนี้แม้ไม่มีความ ฝ่ายใดอุทธรณ์ฎีกาแต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกา แผนกคดีภาษีอากรมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 (5) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 26 พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินของจำเลยที่ 1 ในส่วน ภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะส่วนที่คิดจากฐานอากรขาเข้าด้วย นอกจากที่แก้ให้เป็นไปตามคำพิพากษา ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ไพจิตร สวัสดิสาร · อธิป จิตต์สำเร็จ · ศิริชัย จันทร์สว่าง

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

