

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4205/2566

บริษัท ก.โจทก์ กรมศุลกากร กับพวกจำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ป.พ.พ. มาตรา 193/31, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2460 มาตรา 19, พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ, พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4, พ.ร.ก.นี้" มาตรา 15

ย่อ / หลักกฎหมาย

ข้อพิพาทคดีนี้มีใช้เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่น่าเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนำเข้า ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำเข้า แตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่ใช้อ้างอิงเท่านั้น และอย่างไรก็ตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 กรณีนี้โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 และพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นบริษัทโจทก์เมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2556 จากนั้นโจทก์เข้าชี้แจงรายละเอียดและส่งมอบเอกสารให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จนพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 และจัดส่งให้แก่โจทก์ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับโดยโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 ถือได้ว่าขั้นตอนกระบวนการประเมินเพื่อให้โจทก์รับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรได้ดำเนินการเสร็จสมบูรณ์แล้วเมื่อจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 อันเป็นเวลาก่อนที่ พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ ส่วนการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินเป็นขั้นตอนการแจ้งให้โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีอากรเพื่อทราบและปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปไม่ใช่การดำเนินการประเมินกรณีจึงไม่อาจนำ พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 มาใช้บังคับในคดีนี้ ส่วนปัญหาการออกแบบแจ้งการประเมินภายหลังกฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับแล้วจะมีผลอย่างไรไม่เป็นประเด็นปัญหาในคดีนี้ ดังนั้น การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาทในคดีนี้จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดภายใน 10 ปี นับจากวันที่น่าเข้าตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น การประเมินของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย ตามคำอธิบายพิกัตอัตราศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ ผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูปทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือ ตามพิกัตประเภท 72.07 ไม่ว่าประเภทใด ๆ ก็ตามต้องเป็นผลิตรถยนต์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันและต้องไม่เป็นม้วนสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มขณะนำเข้าไม่มีลักษณะหน้าตัดตัน มีการขึ้นรูปที่มีลักษณะเฉพาะไว้แล้วไม่ต้องจัดทำรูปทรงเพิ่มเติมอย่างมาก และเมื่อเปรียบเทียบรูปทรงสินค้าพิพาทขณะนำเข้ากับเมื่อเป็นชิ้นส่วนสำเร็จรูปพร้อมใช้งานแล้วไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปร่างหรือเค้าโครงไปจากเดิม สินค้าพิพาทจึงไม่มีลักษณะเป็นผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูป ไม่อาจจัดอยู่ในพิกัตประเภท 72.07 ได้ แต่สินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มมีลักษณะเป็นของที่ขึ้นรูปมีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้าย พ.ร.ก.พิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 2 (ก) แล้ว แม้ยังไม่พร้อมใช้งานได้ทันทีแต่ก็สามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือ

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

คำพิพากษา

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

เพื่อหลีกเลี่ยงอากรอันเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 และมาตรา 99 โจทก์ทราบข้อกล่าวหาแล้วเมื่อวันที่ 20 ตุลาคม 2558 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออกภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ลงวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 สำหรับการนำเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้า 113 ฉบับ โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 และระหว่างวันที่ 12 ตุลาคม 2558 ถึงวันที่ 13 มิถุนายน 2560 จำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก/ภาษีสรรพสามิต/ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีสงวนสิทธิขอคืนอากร) สำหรับใบขนสินค้าขาเข้า 14 ฉบับ โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินระหว่างวันที่ 11 พฤศจิกายน 2558 ถึงวันที่ 25 กรกฎาคม 2560 โจทก์อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 และอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 4 วันที่ 9 พฤศจิกายน 2562 โจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ ประการแรกว่า จำเลยที่ 1 ประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาท 113 ฉบับ เมื่อพ้นกำหนดสามปีนับแต่วันยื่นใบขนสินค้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ข้อพิพาทคดีนี้มีใช่เป็นกรณีจำเลยที่ 1 ใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดไปในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดซึ่งมีอายุความสองปีนับแต่วันที่นำเข้า แต่เป็นกรณีมีอายุความสิบปีไม่ว่าเป็นกรณีมีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 หรือกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคสาม ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนำเข้า ดังนั้น ไม่ว่ามีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรหรือไม่ ก็มีอายุความสิบปีตั้งแต่วันนำเข้าแตกต่างเฉพาะตัวบทกฎหมายที่ใช้อ้างอิงเท่านั้น และอย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 กรณีนี้โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทตามใบขนสินค้าขาเข้า 113 ฉบับ ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม 2551 ถึงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2555 และพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 เข้าตรวจค้นบริษัทโจทก์เมื่อวันที่ 21 มีนาคม 2556 จากนั้นโจทก์เข้าชี้แจงรายละเอียดและส่งมอบเอกสารให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จนพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) ในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 และจัดส่งให้แก่โจทก์ทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับโดยโจทก์ได้รับเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน 2560 ถือได้ว่าขั้นตอนกระบวนการประเมินเพื่อให้โจทก์รับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรได้ดำเนินการเสร็จสมบูรณ์แล้วเมื่อจำเลยที่ 1 ออกแบบแจ้งการประเมินในวันที่ 2 และ 3 พฤศจิกายน 2560 อันเป็นเวลาก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ ส่วนการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินเป็นขั้นตอนการแจ้งให้โจทก์ผู้ต้องเสียภาษีอากรเพื่อทราบและปฏิบัติตามกฎหมายต่อไปไม่ใช่การดำเนินการประเมิน กรณีจึงไม่อาจนำพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2460 มาตรา 19 มาใช้บังคับในคดีนี้ ส่วนปัญหาการออกแบบแจ้งการประเมินภายหลังกฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับแล้วจะมีผลอย่างไรไม่เป็นประเด็นปัญหาในคดีนี้ ดังนั้น การประเมินอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาท 113 ฉบับ ในคดีนี้ จึงเป็นการใช้สิทธิเรียกอากรที่ขาดภายใน 10 ปี นับจากวันที่นำเข้า ตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น การประเมินของจำเลยที่ 1 จึงชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษวินิจฉัยมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร

เห็นพ้องด้วยในผล ฎีกาข้อนี้ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์ประการต่อมาว่า
สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้าจัดอยู่ในพิกัดประเภท 87.08 ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์
ประกอบของยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.01 ถึง 87.05 ประเภทย่อย 8708.94.93 ประเภทย่อย
8708.94.95 และประเภทย่อย 8708.94.99 ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หรือไม่ ศาลฎีกา
แผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งเป็น
กฎหมายที่ใช้บังคับในขณะที่โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาท บัญญัติว่า "ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสีย
ค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าเกิดขึ้นในเวลาที่น่าจะสำเร็จ" วรรคสองบัญญัติว่า "ภายใต้บังคับ
มาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและ
พิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น..." และ
พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า "ของที่นำเข้าหรือ
พาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้น ให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้
ในพิกัดอัตราศุลกากรท้ายพระราชกำหนดนี้ หรือตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศ
กำหนดโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกำหนดนี้" มาตรา 15
วรรคสาม บัญญัติว่า "การตีความให้ถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้าย
พระราชกำหนดนี้ ประกอบกับคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรี
ความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทาง
ศุลกากร ซึ่งทำเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าว
แล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2515" ดังนั้น การตีความว่าของอยู่ในประเภทพิกัดใดจึงต้องใช้
หลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร
พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัดศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ ซึ่งหลักเกณฑ์การตีความ
พิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 ข้อ 1 ระบุว่า "ชื่อของหมวด ตอน และตอนย่อย ได้กำหนดขึ้นเพื่อให้
สะดวกแก่การอ้างอิงเท่านั้น ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทให้จำแนกตาม
ความของประเภทนั้น ๆ ตามหมายเหตุของหมวดหรือของตอนที่เกี่ยวข้องและตามข้อกำหนด
ดังต่อไปนี้ หากว่าประเภทหรือหมายเหตุดังกล่าวไม่ได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ข้อ 2 (ก) วรรคหนึ่ง
ระบุว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใดให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่า
ในขณะนำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้วและให้หมาย
รวมถึงของที่สมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (หรือที่จำแนกเข้าประเภทของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว
ตามนัยแห่งหลักเกณฑ์นี้) ที่นำเข้ามาโดยถอดแยกออกจากกันหรือยังไม่ได้ประกอบเข้าด้วยกัน" ข้อ
6 ระบุว่า "ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย การจำแนกประเภทของของเข้าในประเภทย่อยของ
ประเภทใดประเภทหนึ่งให้เป็นไปตามความของประเภทย่อยที่เกี่ยวข้องและตามหลักเกณฑ์ข้างต้น
โดยอนุโลม โดยพิจารณาเปรียบเทียบในระหว่างประเภทย่อยที่อยู่ในระดับเดียวกันตาม
วัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ให้ใช้หมายเหตุของหมวดและของตอนที่เกี่ยวข้องด้วย เว้นแต่จะมี
ข้อความระบุไว้เป็นอย่างอื่น" ซึ่งตามคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ พิกัดประเภท
72.07 ผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือ ได้ระบุว่าผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปได้
นิยามไว้ในหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ของตอนนี้ โดยหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ของตอนที่ 72 ระบุนิยาม
ผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จรูปว่า หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันจะผ่าน
การรีดร้อนขึ้นต้นหรือไม่ก็ตาม และผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่มีหน้าตัดตัน ซึ่งไม่ได้ทำมากไปกว่าการรีด
ร้อนขึ้นต้นหรือตีเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ รวมถึงของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม เป็นรูปทรง

หรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ ผลิตรถยนต์เหล่านี้ต้องไม่เป็นม้วน และตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบ ฮาร์โมนไนซ์ พิกัดประเภท 72.07 อธิบายผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูปว่า มี 4 ประเภท คือ (ก) ท่อนเหล็กที่เป็นเหลี่ยมแบบบลูม บิลเล็ต ท่อนกลม แท่งเหล็กหนาชนิดสแลป แท่งบางชนิดขึ้นบาร์ (ข) ชิ้นที่ทำเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ ด้วยการตี (ค) ของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม ทำเป็นรูปทรง หรือทำเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ และ (ง) ผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูปที่ได้มาโดยการหล่อแบบต่อเนื่อง แสดงว่าผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูปตามพิกัดประเภท 72.07 ไม่ว่าประเภทใด ๆ ก็ตามต้องเป็นผลิตรถยนต์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้าตัดตันและต้องไม่เป็นม้วน เมื่อพิจารณาหนังสือชี้แจงของโจทก์และตัวอย่างสินค้าพิพาทขณะนำเข้าเปรียบเทียบกับสินค้าที่เสร็จสมบูรณ์แล้ว สินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ามี 2 กลุ่ม กลุ่มที่หนึ่งคือ ส่วนประกอบชุดเกียร์ทำด้วยเหล็ก (Semi Piston Rack) และวัตถุดิบสำหรับผลิตชิ้นส่วนซึ่งเป็นวาล์วควบคุมน้ำมันไฮดรอลิกในท่อน้ำมันสำหรับระบบบังคับเลี้ยว (Forged Rack) กลุ่มที่สองคือ ชิ้นงานทำด้วยเหล็ก (Lower Shaft) และวัตถุดิบสำหรับผลิตชิ้นส่วนซึ่งเป็นวาล์วควบคุมน้ำมันไฮดรอลิกในท่อน้ำมันสำหรับระบบบังคับเลี้ยว (Forged Shaft) สินค้าพิพาทผลิตจากการนำเหล็กท่อนกลม (Round Billet) มาตัดให้ได้ขนาด จากนั้นนำชิ้นงานไปบอบอ่อน เมื่ออบอ่อนแล้วจึงนำไปขึ้นรูปตามแบบเพื่อให้ได้ชิ้นงาน เมื่อได้ชิ้นงานแล้วจะนำชิ้นงานไปชุบกันสนิมทำด้วยเหล็กกล้าขึ้นรูปและมีการเคลือบกันสนิม ในข้อนี้ได้รับความจากผู้รับมอบอำนาจโจทก์ตอบทนายจำเลยทั้งสองที่ถามกันว่า การนำไปบอบอ่อน หมายถึง การนำสินค้าไปทำให้มันขึ้น โดยสินค้าในกลุ่มที่หนึ่ง มีการตีขึ้นรูปครั้งที่ 1 ตีขึ้นรูปครั้งที่ 2 จะมีรูอยู่ตรงกลาง ตีขึ้นรูปครั้งที่ 3 ทำให้เกิดรูทะลุ และตีขึ้นรูปครั้งที่ 4 ทำให้เกิดบ่า จนเป็นชิ้นงานสำเร็จ ขณะนำเข้าสินค้าพิพาทมีลักษณะเป็นโลหะวงกลมตรงกลางกลวง (วงแหวน) สินค้ากลุ่มที่สอง มีการตีขึ้นรูปครั้งที่ 1 ตีขึ้นรูปครั้งที่ 2 ทำร่องหยาบ และตีขึ้นรูปครั้งที่ 3 ทำร่องให้ได้ขนาด จนเป็นชิ้นงานสำเร็จ ขณะนำเข้าสินค้าพิพาทมีลักษณะเป็นทรงกระบอกขนาดเส้นผ่านศูนย์กลางลดหลั่น 3 ชั้น มีการเจาะรูที่หน้าตัดด้านกว้างแต่ไม่กลวงตลอด สินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มไม่สามารถนำไปใช้งานได้ทันทีที่ต้องนำมาผ่านกระบวนการผลิตอีกหลายขั้นตอนด้วยเครื่องจักรให้ได้ขนาดและผิวงานละเอียดจึงจะสามารถนำไปใช้งานได้ เห็นได้ว่าสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มขณะนำเข้าไม่มีลักษณะหน้าตัดตัน มีการขึ้นรูปที่มีลักษณะเฉพาะไว้แล้วไม่ต้องจัดทำรูปทรงเพิ่มเติมอย่างมาก และเมื่อเปรียบเทียบกับรูปทรงสินค้าพิพาทขณะนำเข้ากับเมื่อเป็นชิ้นส่วนสำเร็จรูปพร้อมใช้งานแล้วไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปร่างหรือเค้าโครงไปจากเดิม สินค้าพิพาทจึงไม่มีลักษณะเป็นผลิตรถยนต์ที่สำเร็จรูปตามหมายเหตุข้อ 1 (ญ) ไม่อาจจัดอยู่ในพิกัดประเภท 72.07 ดังที่โจทก์ฎีกาได้ แม้สินค้าพิพาทจะไม่สามารถนำมาใช้งานได้ทันทีที่ต้องผ่านกระบวนการผลิตหลายขั้นตอนก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ที่ได้อธิบายการตีความพิกัดศุลกากรข้อ 2 (ก) ของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จว่า (1) ความตอนแรกของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) เป็นการขยายขอบเขตของประเภทพิกัดซึ่งระบุถึงของใด ให้คลุมถึงไม่เฉพาะของสำเร็จรูป แต่คลุมถึงของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จด้วย หากว่าในขณะนำเข้าของนั้นมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (2) หลักเกณฑ์ข้อนี้ใช้กับของที่เพียงแต่ขึ้นรูป (แบลิ่งก์) ด้วย เว้นแต่จะมีประเภทพิกัดอื่นระบุไว้ โดยเฉพาะ คำว่า "ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" หมายถึง ของที่ยังไม่พร้อมจะใช้ได้ทันทีเพียงแต่มีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จแล้ว และสามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูปเท่านั้น ยกเว้นเป็นพิเศษบางกรณี ของที่สำเร็จรูปที่ยังไม่มีรูปร่างอันเป็นสาระสำคัญของของสำเร็จรูป (โดยทั่วไปเช่น เป็นท่อน วงกลม หลอดหรือท่อ ฯลฯ) ไม่ถือว่าเป็น

"ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" (3) โดยคำนึงถึงขอบเขตของประเภทต่าง ๆ ในหมวด 1 ถึง 6 หลักเกณฑ์ข้อนี้ปกติไม่ใช้กับของในหมวดดังกล่าว (4) หลายกรณีที่หลักเกณฑ์ข้อนี้คลุมถึงปรากฏอยู่ในคำอธิบายทั่วไปของหมวดหรือตอนต่างๆ (เช่น หมวด 16 และตอนที่ 61, 62, 86, 87 และ 90) เห็นได้ว่าสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มมีลักษณะเป็นของที่ขึ้นรูปมีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) แล้ว แม้ยังไม่พร้อมใช้งานได้ทันทีแต่ก็สามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูป โดยกระบวนการผลิตเพิ่มเติมเป็นแต่เพียงกระบวนการตกแต่งพื้นผิวขึ้นงานให้มีสภาพเหมาะสมต่อการนำไปใช้เท่านั้น สินค้าพิพาทกลุ่มที่หนึ่งขึ้นรูปเป็น Semi Piston Rack และ Forged Rack เพื่อประกอบติดตั้งเข้ากับเพลابังคับเลี้ยวของกระปุกเกียร์พวงมาลัยในชุดบังคับล้อ (Rack and Pinion) ของระบบบังคับเลี้ยวรถยนต์ กระบะทำหน้าที่เป็นลูกสูรับแรงดันไฮดรอลิกเป็นส่วนประกอบที่ใช้เฉพาะกับกระปุกเกียร์พวงมาลัยรถยนต์ ส่วนสินค้ากลุ่มที่สองขึ้นรูปเป็น Lower Shaft และ Forged Shaft ซึ่งเป็นชิ้นส่วนของเพลาล่างที่ใช้เป็นส่วนประกอบในตัว Worm Shaft สำหรับระบบบังคับเลี้ยวพวงมาลัยพาวเวอร์แบบไฟฟ้าของรถยนต์นั่งส่วนบุคคลทำหน้าที่ทดกำลังและช่วยผ่อนแรงในการหมุนพวงมาลัยโดยใช้มอเตอร์ไฟฟ้า ช่วยในการหมุน โดยติดตั้งอยู่ด้านล่างสุดของชุดพวงมาลัยพาวเวอร์ ซึ่งนำไปประกอบกับเพลาวงส่วนกลางทำหน้าที่ส่งผ่านแรงไปบังคับการเลี้ยวของชุดบังคับล้อ ประกอบกับผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความตอบทนายจำเลยทั้งสี่ถามค้านว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าไม่สามารถใช้กับผลิตภัณฑ์เครื่องจักรอื่นได้ยกเว้นรถยนต์เท่านั้น นอกจากจะออกแบบใหม่ โดยสินค้า Forged Rack เมื่อทำเป็นสำเร็จแล้วจะนำมาใช้กับรถยนต์กระบะโตโยต้าอย่างเดียวน ส่วน Forged Shaft ใช้สำหรับรถยนต์นั่งส่วนบุคคลยี่ห้อโตโยต้าเฉพาะรุ่นโคโลน่ากับวियोส ซึ่งเมื่อพิจารณาพิกัดประเภท 87.08 ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.01 ถึง 87.05 ประกอบคำอธิบายพิกัดอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์พร้อมคำแปล พิกัดประเภทนี้คลุมถึงส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 หากส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบเป็นไปตามเงื่อนไขทั้งสองข้อดังต่อไปนี้ (1) ของดังกล่าวต้องบ่งชี้ได้ว่าเหมาะสำหรับใช้เฉพาะหรือส่วนใหญ่ใช้กับยานยนต์ที่ระบุไว้ข้างต้น และ (2) ของดังกล่าวต้องไม่ถูกห้ามโดยข้อกำหนดของหมายเหตุในหมวด 17 เมื่อสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มไม่ถูกยกเว้นด้วยหมายเหตุหมวด 17 โดยสินค้าในกลุ่มแรกเป็นส่วนประกอบที่ใช้เฉพาะกับกระปุกเกียร์พวงมาลัยรถยนต์กระบะ ซึ่งเป็นยานยนต์ตามพิกัดประเภท 87.04 จึงจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 อื่น ๆ ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 พวงมาลัย แกนพวงมาลัย และกระปุกเกียร์พวงมาลัย (สเตียร์ริงบ็อกซ์) รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าว ส่วนสินค้าในกลุ่มที่สองเป็นส่วนประกอบของระบบบังคับเลี้ยวของรถยนต์นั่งส่วนบุคคล ซึ่งเป็นยานยนต์ประเภทที่ 87.03 จึงจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8707.94.93 และ 8708.94.95 สำหรับยานยนต์ตามประเภทที่ 87.03 (ตามช่วงเวลานำเข้า) ในฐานะเป็นส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภทที่ 87.01 ถึง 87.05 พวงมาลัย แกนพวงมาลัย และกระปุกเกียร์ พวงมาลัย (สเตียร์ริงบ็อกซ์) รวมทั้งส่วนประกอบของของดังกล่าว เมื่อสินค้าพิพาททั้งสองกลุ่มจัดอยู่ในพิกัดประเภทย่อย 8708.94.99 พิกัดประเภทย่อย 8708.94.93 และพิกัดประเภทย่อย 8708.94.95 จึงไม่อาจจัดเป็นของอื่น ๆ ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้า ตามพิกัดประเภท 73.26 ตามที่โจทก์สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าและขอสงวนสิทธิ์ขอคืนอากรได้เนื่องจากคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์พร้อมคำแปลระบุไม่ให้คลุมถึงของที่

ตีขึ้นรูปซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่อยู่ในประเภทพิคตอื่นของพิคตอัตราศาลฎีกา (เช่น ส่วนประกอบที่สามารถบอกได้ว่าเป็นของเครื่องจักรหรือของเครื่องใช้เชิงกล) หรือของที่ตีขึ้นรูปยังไม่เสร็จซึ่งต้องการการจัดทำมากไปกว่านี้ แต่มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของผลิตภัณฑ์ที่ว่านี้ซึ่งทำเสร็จแล้ว คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 จึงชอบแล้ว ที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วยในผล ฎีกาของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

องค์คณะ

ปิยนุช จรุงรัตน์นา · สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์ · รัชพงศ์ วิสุทธีสังวร

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) ← deka.supremecourt.or.th · <https://www.thaideka.online/deka/4205/2566>