

# คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3265/2566

บริษัท ม.โจทก์ กรมศุลกากรจำเลย

## ย่อ / หลักกฎหมาย

สินค้าพิพาทซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของเฟืองเกียร์เพื่อจัดทำต่อเป็นเฟืองเกียร์สำเร็จ ใช้สำหรับนำไปประกอบชุดเกียร์ขับเคลื่อนของรถแทรกเตอร์โดยเฉพาะ ซึ่งรถแทรกเตอร์เป็นยานบกตามประเภทพิกัด 87.01 จึงอยู่ในหมวด 17 ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว ประเภทพิกัด 87.08 "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" โจทก์นำเข้าสินค้าเฟืองเกียร์ตามใบขนสินค้าพิพาทเพื่อใช้เป็นส่วนประกอบของกระปุกเกียร์ของรถแทรกเตอร์ จัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.90 ในฐานะเป็น "ส่วนประกอบของกระปุกเกียร์สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" กรณีนำเข้าก่อนปี 2555 และพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.91 ในฐานะเป็น "ส่วนประกอบของกระปุกเกียร์สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01" กรณีนำเข้าตั้งแต่ปี 2555 ตามการประเมินของจำเลย

## คำพิพากษา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ ) เลขที่ กค 3301312/08-11-2560 ถึงเลขที่ กค 3301430/08-11-2560 ลงวันที่ 8 พฤศจิกายน 2560 และให้จำเลยคืนเงิน 15,366,178.70 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จากต้นเงิน 14,113,375 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ ) เลขที่ กค 3301312/08-11-2560 ถึงเลขที่ กค 3301430/08-11-2560 ให้จำเลยคืนเงิน 15,366,178.70 บาท พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี จากต้นเงิน 14,113,375 บาท นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 50,000 บาท จำเลยอุทธรณ์ โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นรับรองว่ามีเหตุสมควรที่จะอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์ ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความรวม 80,000 บาท โจทก์ฎีกา โดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงที่โจทก์และจำเลยไม่ได้โต้แย้งกันในชั้นฎีการับฟังได้ว่า สินค้าพิพาทมีสภาพเป็นของทำด้วยเหล็กขึ้นรูปเพื่อนำมาผลิตเป็นเฟืองเกียร์ที่ใช้เป็นส่วนประกอบของระบบส่งกำลัง (Transmission) สำหรับรถแทรกเตอร์ไถนา โดยมีลักษณะเป็นเหล็กทรงกระบอกหลายขนาด แต่ละอันมีหน้าตัดกลม ตรงกลางมีรูกลวง ผ่านการขึ้นรูปเป็นชั้นหลายระดับ ชั้นบนทำเป็นร่องคล้ายฟันเฟืองโดยรอบ ชั้นกลางเรียบ และชั้นล่างมีร่องบากสองร่อง คดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์เพียงว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าตามใบขนสินค้าพิพาท จัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.90 และพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.91 ตาม

การประเมินของจำเลยหรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า การจะจัดสินค้าพิพาทว่าอยู่ในประเภทพิกัตใดต้องใช้หลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ประกอบคำอธิบายพิกัตศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรที่จัดตั้งขึ้นตามอนุสัญญาว่าด้วยการจัดตั้งคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรดังกล่าว ซึ่งในภาค 2 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราอากรขาเข้า ได้ระบุสินค้าในประเภทพิกัต 72.07 ว่า "ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป ทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือ" และประเภทพิกัต 87.08 ระบุว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" ประเภทย่อย 8708.40 ระบุว่า "กระปุกเกียร์และส่วนประกอบของกระปุกเกียร์" ประเภทย่อย 8708.40.90 ระบุว่า "ส่วนประกอบ" อัตราอากรร้อยละ 30 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 สำหรับการนำเข้าระหว่างเดือนสิงหาคม 2552 ถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2554 และอัตราอากรร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 (ฉบับที่ 20) ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2554 สำหรับการนำเข้าระหว่างเดือนมีนาคม 2554 ถึงเดือนตุลาคม 2554 และประเภทย่อย 8708.40.91 ระบุว่า "สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01" อัตราอากรร้อยละ 10 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและยกเว้นอากรศุลกากรตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ลงวันที่ 6 มกราคม 2555 สำหรับการนำเข้าระหว่างเดือนกุมภาพันธ์ 2555 ถึงเดือนตุลาคม 2558 คดีนี้ข้อเท็จจริงยุติตามคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีฐานัญญัติพิเศษที่คู่ความไม่ได้โต้แย้งคัดค้านเป็นอย่างอื่นว่า สินค้าพิพาทมีสภาพเป็นของทำด้วยเหล็กขึ้นรูปเพื่อนำมาผลิตเป็นเฟืองเกียร์ที่ใช้เป็นส่วนประกอบของระบบส่งกำลัง (Transmission) สำหรับรถแทรกเตอร์ไถนา โดยมีลักษณะเป็นเหล็กทรงกระบอกหลายขนาด แต่ละอันมีหน้าตัดกลม ตรงกลางมีรูกลวง ผ่านการขึ้นรูปเป็นชั้นหลายระดับ ชั้นบนทำเป็นร่องคล้ายฟันเฟืองโดยรอบ ชั้นกลางเรียบ และชั้นล่างมีร่องบากสองร่อง ไม่สามารถทำเป็นสินค้าประเภทอื่นได้นอกจากเฟืองเกียร์ โดยผ่านกรรมวิธีการผลิตด้วยการนำเหล็กมาตัดเป็นท่อนกลมให้ได้ตามขนาด แล้วนำไปอบ จากนั้นตีขึ้นรูปโดยวิธี Hammered หรือการทุบขึ้นรูป โจทก์มีนางสาวสินีนาง ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ และนายวรารกร พนักงานของโจทก์ เบิกความในทำนองเดียวกันว่า โจทก์นำเข้าวัตถุดิบกึ่งสำเร็จรูปเข้ามาผลิตเป็นสินค้าเฟืองเกียร์ขายให้กับบริษัท ส. วัตถุดิบกึ่งสำเร็จรูปที่โจทก์นำเข้ามาเป็นสินค้าที่ทำด้วยเหล็กซึ่งเกิดจากการตีอัดปั๊มขึ้นรูป จะต้องผ่านกระบวนการผลิตอีกหลายขั้นตอนเพื่อให้เป็นเฟืองเกียร์สำเร็จรูป สินค้าพิพาทขณะนำเข้าจัดเข้าพิกัตศุลกากระบบฮาร์โมนไนซ์ประเภทที่ 72.07 แต่ขณะนำเข้าโจทก์สำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าเป็นประเภทพิกัต 84.83 ซึ่งอัตราอากรปกติคือร้อยละ 10 หากกรณีใช้สิทธิถิ่นกำเนิดญี่ปุ่น (JTEPA) ลดอัตราอากรเหลือร้อยละ 5 และกรณีใช้ถิ่นกำเนิดอาเซียน (FORM D) ลดอัตราอากรเหลือร้อยละ 0 ส่วนจำเลยมีนายชัยชนม์ นักวิชาการศุลกากรชำนาญการ นายภานุพงษ์ นักวิชาการศุลกากรปฏิบัติการ และนายปรกรณ์ นักวิชาการศุลกากรปฏิบัติการ ผู้พิจารณาทำความเข้าใจปัญหาพิกัตอัตราศุลกากรเบิกความในทำนองเดียวกันว่า สินค้าที่จะจัดอยู่ในประเภทพิกัต 72.07 ได้นั้นจะต้องเป็นผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปที่ดีเป็นรูปทรงหยาบ ๆ รวมถึงของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุมเป็นรูปทรงหรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ มีลักษณะเป็นรูปทรงเรขาคณิต

ไม่ได้มีลักษณะเฉพาะที่บ่งชี้ได้ว่าจะนำไปผลิตเป็นสินค้าโดยเฉพาะ แต่เมื่อพิจารณาสินค้าของ โจทก์แล้ว สินค้าทั้งหมดเป็นสินค้าที่มีลักษณะคล้ายกันนำไปใช้งานกับชุดเกียร์ขับเคลื่อนของ รถแทรกเตอร์ สินค้าผ่านการขึ้นรูปเพื่อใช้ผลิตเป็นเฟืองสำเร็จรูปเท่านั้น มีสาระสำคัญเป็นของที่ สำเร็จแล้วเป็นส่วนประกอบของยานยนต์ตามประเภทพิกัด 87.08 ตามหลักเกณฑ์การตีความ พิกัดอัตราศุลกากร ข้อ 1 ข้อ 2 (ก) และข้อ 6 ตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิจารณาแล้ว เมื่อพิจารณาตามภาค 2 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราอากรขาเข้า ประเภทพิกัด 72.07 ระบุว่า "ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูป ทำด้วยเหล็กหรือ เหล็กกล้าไม่เจือ" หรือ "Semi - finish Product of Iron or Non - Alloy Steel" มีหมายเหตุตอนที่ 72 ข้อ 1 (ญ) ระบุนิยามผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปว่า "ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการหล่อแบบต่อเนื่องที่มีหน้า ตัดตัน จะผ่านการรีดร้อนขึ้นต้นหรือไม่ก็ตาม และผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่มีหน้าตัดตัน ซึ่งไม่ได้ทำมากไป กว่า การรีดร้อนขึ้นต้นหรือตีเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ รวมถึงของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม เป็นรูปทรง หรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ ผลิตภัณฑ์เหล่านี้ต้องไม่เป็นม้วน" และตามคำอธิบายพิกัด ศุลกากรระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) ประเภทพิกัด 72.07 อธิบายผลิตภัณฑ์กึ่ง สำเร็จรูปว่ามี 4 ประเภท คือ "(ก) ท่อนเหล็กที่เป็นเหลี่ยมแบบบลูม บิลเล็ต ท่อนกลม แท่งเหล็ก หนาชนิดสลับ แท่งบางชนิดซีทบาร์ (ข) ชิ้นที่ทำขึ้นเป็นรูปทรงอย่างหยาบ ๆ ด้วยการตี (ค) ของที่ เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุม ทำเป็นรูปทรง หรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ (ง) ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปที่ ได้มาโดยการหล่อแบบต่อเนื่อง" ซึ่งเมื่อพิจารณาจากสภาพของสินค้าพิพาทกับสินค้าสำเร็จรูปแล้ว สินค้าพิพาทมีลักษณะเป็นเหล็กทรงกระบอก หน้าตัดกลม มีขนาดใกล้เคียงกับเฟืองเกียร์สำเร็จรูป มีการเจาะรูกลางตรงกลาง และด้านล่างมีร่องบากสองร่อง อีกทั้งด้านบนยังมีร่องคล้ายฟันเฟือง เล็ก ๆ และไม่สามารถนำไปทำเป็นสินค้าประเภทอื่นได้นอกจากเฟืองเกียร์ อันมีลักษณะใกล้เคียง กับเฟืองเกียร์สำเร็จรูป และเมื่อพิจารณาขั้นตอนกรรมวิธีการผลิตของสินค้าพิพาทที่มีกระบวนการ ขึ้นรูปเริ่มจากการนำเหล็กมาตัดเป็นท่อนกลม เมื่อตัดได้ตามขนาดแล้วต้องนำไปอบและตีขึ้นรูป โดยวิธี Hammered หรือการทุบขึ้นรูป การขึ้นรูปต้องตีเป็นชั้นและร่องหลายระดับ มีชั้นหนึ่ง ทำเป็นฟันเฟืองโดยรอบและมีการทำร่องบากสองร่อง ลักษณะที่ขึ้นรูปมาดังกล่าวถือเป็น กระบวนการสำคัญในการผลิตเฟืองเกียร์สำเร็จรูปที่มากกว่าการทำรูปทรงอย่างหยาบ ๆ ด้วยการตี หรือเพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุมหรือทำเป็นรูปทรงตามคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนี (Explanatory Notes : EN) ของผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปประเภทพิกัด 72.07 ตามที่โจทก์ฎีกา สินค้า พิพาทจึงถือได้ว่าการขึ้นรูปอันเป็นสาระสำคัญของเฟืองเกียร์สำเร็จรูปแล้ว ส่วนที่โจทก์มีนางสาว สินีนาฏ ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์เบิกความว่า หลังจากนำเข้าแล้วต้องนำสินค้ามาผลิตต่อโดย วิธีการไส เจียร กลึง เจาะรู และยังคงส่งไปชุบแข็งด้วยจึงจะสามารถใช้งานได้ ทำให้น้ำหนัก สูญหายและมีมูลค่าเพิ่มขึ้น เป็นเพียงวิธีการขั้นตอนที่ทำให้ของที่ขึ้นรูปมาแล้วมีลักษณะเป็นเฟือง เกียร์สำเร็จรูปสำหรับนำไปประกอบในชุดเกียร์ขับเคลื่อนของรถแทรกเตอร์โดยไม่ต้องจัดทำ รูปทรงเพิ่มเติมอย่างมากและรูปทรงโดยรวมไม่ได้เปลี่ยนแปลง และเป็นเพียงขั้นตอนส่วนน้อยที่ทำ หลังจากผ่านกระบวนการในส่วนสาระสำคัญคือการขึ้นรูปสำเร็จแล้ว ส่วนที่โจทก์ฎีกาว่า ประเภทพิกัด 87.08 ตามที่เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินสินค้าพิพาทของโจทก์เป็นหมวดของ สินค้าสำเร็จรูปที่สามารถใช้งานได้ โดยประเภทพิกัด 87.08 ระบุว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ ประกอบของยานยนต์..." ภาษาอังกฤษใช้คำว่า "Parts and Accessories of the Motor Vehicles..." ถ้อยคำที่ระบุไว้ชัดเจนว่า คือส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบ (Parts and

Accessories) จึงต้องเป็นสินค้าสำเร็จรูปที่สามารถนำไปใช้งานได้โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการผลิตอีกจึงจะเรียกได้ว่าเป็นอะไหล่หรือส่วนประกอบสำเร็จรูปพร้อมใช้กับยานยนต์ที่สามารถใช้ประกอบหรือใช้ทดแทนของเดิมได้เลยนั้น เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรข้อ 2 (ก) กำหนดว่า "ประเภทที่ระบุถึงของใด ให้หมายรวมถึงของนั้นที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ หากว่าในขณะที่นำเข้ามีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว..." ซึ่งในคำอธิบายพิกัดศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ (Explanatory Notes : EN) ได้อธิบายคำว่าของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จ (Incomplete or unfinished articles) ไว้ในข้อ 2 (ก) ว่า (1) ความตอนแรกของหลักเกณฑ์ข้อ 2 (ก) เป็นการขยายขอบเขตของประเภทพิกัดซึ่งระบุถึงของใด ให้คลุมถึงไม่เฉพาะของสำเร็จรูป แต่คลุมถึงของที่ยังไม่ครบสมบูรณ์หรือยังไม่สำเร็จด้วย หากว่าในขณะที่นำเข้าของนั้นมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของของที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว (2) หลักเกณฑ์ข้อนี้ใช้กับของที่เพียงแต่ขึ้นรูป (แบล็ก) ด้วย... คำว่า "ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" หมายถึงของที่ยังไม่พร้อมจะใช้ได้ทันที เพียงแต่มีรูปร่างหรือเค้าโครงของของหรือส่วนประกอบที่สำเร็จแล้ว และสามารถใช้เพื่อผลิตเป็นของหรือส่วนประกอบสำเร็จรูปเท่านั้น ยกเว้นเป็นพิเศษบางกรณี ของกึ่งสำเร็จรูปที่ยังไม่มีรูปร่างอันเป็นสาระสำคัญของของสำเร็จรูป (โดยทั่วไปเช่น เป็นท่อน วงกลม หลอดหรือท่อ ฯลฯ) ไม่ถือว่าเป็น "ของที่เพียงแต่ขึ้นรูป" ดังนี้ แม้สินค้าพิพาทไม่ใช่เฟืองเกียร์หรือของสำเร็จรูปที่พร้อมใช้ได้ทันที แต่เมื่อได้วินิจฉัยไว้ข้างต้นแล้วว่าขณะนำเข้าสินค้าพิพาทไม่ใช่ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปที่ดีเป็นรูปทรงหยาบ ๆ หรือของที่เพียงแต่ขึ้นรูปเพื่อทำเป็นมุมเป็นรูปทรงหรือเป็นหน้าตัดรูปต่าง ๆ แต่ได้ผ่านกระบวนการขึ้นรูป (แบล็ก) และมีการทำเป็นพื้นเฟืองโดยรอบและมีการทำร่องบากสองร่อง อันเป็นสาระสำคัญของของสำเร็จรูป มีลักษณะใกล้เคียงกับเฟืองเกียร์สำเร็จรูป และโจทก์มีเจตนานำสินค้าพิพาทดังกล่าวมาใช้ผลิตเป็นเฟืองเกียร์สำเร็จรูปเท่านั้น ประกอบกับจำเลยยังมีนายไตรทิพย์ นักวิชาการศุลกากรชำนาญการพิเศษ เจ้าหน้าที่ตรวจค้นจับกุมเบิกความว่า โจทก์นำเข้าสินค้าพิพาทโดยสำแดงชนิดสินค้าเป็นล้อเฟืองเกียร์ในฐานะเป็นส่วนประกอบของเฟืองเกียร์ของเครื่องจักรใช้ในการเกษตร แต่จากการตรวจสอบพบว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้าจำนวน 119 ใบขนสินค้า เป็นเฟืองเกียร์ที่ใช้เป็นส่วนประกอบของระบบส่งกำลัง (Transmission) สำหรับรถแทรกเตอร์ไถนาต้องชำระอากรตามประเภทพิกัด 8708.40.90 กรณีนำเข้าก่อนปี 2555 และประเภทพิกัด 8708.40.91 กรณีนำเข้าตั้งแต่ปี 2555 โดยโจทก์จำหน่ายสินค้าที่นำเข้าให้กับบริษัท ส. ซึ่งบริษัท ส. ยืนยันว่าสินค้าที่ซื้อจากโจทก์ถูกนำไปใช้เป็นส่วนประกอบอยู่ในตำแหน่งชุดเกียร์ขับเคลื่อนของรถแทรกเตอร์ โดยโจทก์ไม่ได้นำสืบคัดค้านข้อเท็จจริงเป็นอย่างอื่น อีกทั้งนางสาวสินีนาง ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ยังเบิกความตอบคำถามค้านรับว่า ในการนำเข้าทั้ง 119 ใบขนสินค้า โจทก์สำแดงประเภทสินค้าเป็นล้อเฟืองเกียร์ มิได้ระบุว่าสินค้ากึ่งสำเร็จรูป แสดงให้เห็นว่า การที่โจทก์สำแดงสินค้าพิพาทเป็นเฟืองเกียร์มาโดยตลอด เพียงแต่สำแดงในฐานะเป็นเฟืองเกียร์ของเครื่องจักรใช้ในการเกษตรอันสอดคล้องแสดงเจตนาว่าโจทก์ทราบดีอยู่แล้วว่าสินค้าพิพาทที่โจทก์นำเข้ามาตามใบขนสินค้าทั้ง 119 ฉบับ มีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของเฟืองเกียร์ที่ครบสมบูรณ์หรือสำเร็จแล้ว ไม่ใช่ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปตามที่โจทก์อ้าง เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าสินค้าพิพาทไม่ใช่ผลิตภัณฑ์กึ่งสำเร็จรูปทำด้วยเหล็กหรือเหล็กกล้าไม่เจือตามพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 72.07 จึงต้องพิจารณาจำแนกประเภทพิกัดสินค้าพิพาทดังกล่าวในลักษณะเป็นเฟืองเกียร์ที่สำเร็จรูปแล้ว ตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัดอัตราศุลกากรในภาค 1 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ข้อ 2 (ก)

ส่วนประเด็นที่ว่าสินค้าพิพาทจะเข้าข่ายยกเว้นตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) หรือไม่ เห็นว่า ในภาค 2 บัญชีท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 พิกัดอัตราอากรขาเข้า หมวด 17 ยานบก อากาศยาน ยานน้ำ และเครื่องอุปกรณ์การขนส่งที่เกี่ยวข้อง ตอนที่ 87 ยานบกนอกจาก รถที่เดินบนรางรถไฟหรือรางรกราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว ประเภทพิกัด 87.08 ระบุว่า "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" โดยหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 ระบุว่า "คำว่า "ส่วนประกอบ" และ "ส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบ" ไม่ให้ใช้กับของดังต่อไปนี้ ไม่ว่าจะเป็นของที่บ่งชี้ได้ว่าใช้กับของในหมวดนี้ หรือไม่ก็ตาม... (จ) เครื่องจักรและเครื่องอุปกรณ์ตามประเภท 84.01 ถึง 84.79 และส่วนประกอบ ของเครื่องดังกล่าว...ของตามประเภท 84.81 หรือ 84.82 หรือของตามประเภท 84.83 เฉพาะที่ เป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์" หมายความว่า ของตามประเภทพิกัด 84.83 ซึ่ง รวมถึงเกียร์และเครื่องเกียร์ เฉพาะที่เป็นส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์ ให้เข้าประเภท พิกัด 84.83 ส่วนเกียร์และเครื่องเกียร์ที่ไม่ใช่ส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์ ให้เข้า ประเภทพิกัด 87.08 คดีนี้เมื่อนายวรากร พนักงานของโจทก์เบิกความตอบทนายจำเลยถามค้านรับ ว่า สินค้าที่โจทก์นำเข้าไม่สามารถไปทำเป็นสินค้าประเภทอื่นได้นอกจากเฟืองที่โจทก์จะผลิตขาย ให้กับบริษัท ส. เท่านั้น และบริษัท ส. นำสินค้าที่ซื้อจากโจทก์ไปเป็นส่วนประกอบในส่วนของเกียร์ ใช้ในรถแทรกเตอร์ซึ่งมีได้อยู่ภายในเครื่องยนต์ และไม่ปรากฏข้อเท็จจริงใดในสำนวนว่าสินค้า พิพาทนำไปใช้เป็นส่วนประกอบของมอเตอร์ เมื่อสินค้าพิพาทเป็นเฟืองเกียร์ที่ไม่ใช่เป็น ส่วนประกอบของเครื่องยนต์หรือมอเตอร์จึงไม่เข้าข่ายยกเว้นตามหมายเหตุของหมวด 17 ข้อ 2 (จ) ดังนั้น สินค้าพิพาทซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญของเฟืองเกียร์เพื่อจัดทำต่อเป็นเฟืองเกียร์ สำเร็จ ใช้สำหรับนำไปประกอบชุดเกียร์ขับเคลื่อนของรถแทรกเตอร์โดยเฉพาะ ซึ่งรถแทรกเตอร์ เป็นยานบกตามประเภทพิกัด 87.01 จึงอยู่ในหมวด 17 ตอนที่ 87 ยานบกนอกจากรถที่เดินบน รางรถไฟหรือรางรกราง ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานดังกล่าว ประเภทพิกัด 87.08 "ส่วนประกอบและอุปกรณ์ประกอบของยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" ตามที่จำเลย นำสืบ พยานหลักฐานที่จำเลยนำสืบมาจึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริง รับฟังได้ว่า โจทก์นำเข้าสินค้าเฟืองเกียร์ตามใบขนสินค้าพิพาทเพื่อใช้เป็นส่วนประกอบของกระปุก เกียร์ของรถแทรกเตอร์ จัดเข้าพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.90 ในฐานะเป็น "ส่วนประกอบของกระปุกเกียร์สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01 ถึง 87.05" กรณีนำเข้าก่อนปี 2555 และพิกัดอัตราศุลกากรประเภทที่ 8708.40.91 ในฐานะเป็น"ส่วนประกอบของกระปุกเกียร์ สำหรับยานยนต์ตามประเภท 87.01" กรณีนำเข้าตั้งแต่ปี 2555 ตามการประเมินของจำเลย ที่ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย ฎีกาของ โจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นฎีกาให้เป็นพับ

## องค์คณะ

สุนทร ทรงฤกษ์ · สาคร ตั้งวรรณวิบูลย์ · ปิยนุช จรุงรัตน์

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: thai-legal-corpus (CC-BY-4.0) – deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/3265/2566>