

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8819/2554

บริษัทปทุมธานี บริวเวอรี่ จำกัด โจทก์ กระทั่งการคลังที่ 1 กับพวก จำเลย

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง พ.ร.บ.ว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 13, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 4, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 41, พ.ร.บ.สุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24, ป.วิ.พ. มาตรา 183, ป.วิ.พ. มาตรา 225, ป.วิ.พ. มาตรา 226, พ.ร.บ.ว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ มาตรา 13, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 5, พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37, พ.ร.บ.สุรา มาตรา 8 จัตวา, พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 24

ย่อ / หลักกฎหมาย

ตาม พ.ร.บ.ว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ มาตรา 13 วรรคหนึ่งให้อำนาจศาลพิจารณาสั่งให้มีการปรับปรุงกระบวนการพิจารณาให้เหมาะสมกับการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งศาลภาษีอากรกลางสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมฟ้องโดยคำนึงถึงประโยชน์แห่งความยุติธรรม จึงชอบด้วยบทกฎหมายดังกล่าวแล้ว การออกประกาศกรมสรรพสามิตฯ เป็นการกระทำของอธิบดีกรมสรรพสามิต ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ในการใช้อำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งหน้าที่ของโจทก์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 5 ส่วนหนังสือของสำนักงานสรรพสามิตฯ เป็นเพียงหนังสือแจ้งเตือนให้โจทก์ทราบว่า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเท่านั้นไม่ใช่คำสั่งที่มีผลเปลี่ยนแปลงสิทธิหน้าที่ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์แต่อย่างใด จึงไม่เป็นคำสั่งทางปกครอง ข้อความตามหนังสืออุทธรณ์ของโจทก์แสดงอยู่ในตัวว่าโจทก์ทราบอยู่แล้วว่าจำเลยออกประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว รวมทั้งรายละเอียดและเหตุผลเป็นอย่างดีอยู่แล้ว เหตุผลในการประกาศกำหนดราคาสุราตามประกาศกรมสรรพสามิตฯ โจทก์รู้อยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุในประกาศกรมสรรพสามิตอันเป็นคำสั่งทางปกครองฉบับนี้อีก ต้องตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 วรรคสาม (2) มีผลให้ไม่ต้องนำบทบัญญัติที่ต้องจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง มาใช้บังคับ ดังนี้ แม้ประกาศกรมสรรพสามิตฯ ไม่ได้ระบุเหตุผลไว้ ก็ไม่เป็นเหตุให้เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่สมบูรณ์ จึงเพิกถอนไม่ได้ เมื่อศาลชี้สองสถานกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว คู่ความมีสิทธิคัดค้านได้ และเมื่อศาลชี้ขาดคำคัดค้านแล้วคำชี้ขาดดังกล่าวให้อยู่ภายใต้บังคับ ป.วิ.พ. มาตรา 226 คดีนี้ ศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็นข้อพิพาทแล้ว โจทก์ยื่นคำร้องขอให้กำหนดประเด็นเพิ่มเติม ศาลภาษีอากรกลางไม่กำหนดให้ เป็นการชี้ขาดคำคัดค้าน การกำหนดประเด็นข้อพิพาท จึงเป็นคำสั่งระหว่างพิจารณา โจทก์ต้องโต้แย้งไว้จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ได้ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างว่า ประกาศกรมสรรพสามิตฯ ไม่ชอบด้วย พ.ร.บ.สุรา มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม ปัญหานี้ ต้องวินิจฉัยข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานของคู่ความก่อนว่าราคาขาย ณ โรงงานปกติเป็นเท่าใด จากนั้นจึงวินิจฉัยข้อกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้เป็นอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงที่นำไปสู่ข้อกฎหมายและไม่ใช่ปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เมื่อไม่มีประเด็นให้ต้องวินิจฉัยในศาลภาษีอากรกลาง จึงเป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบใน

คำพิพากษา

คดีนี้ศาลาภาษีอากรกลางรับโอนสำนวน มาจากศาลปกครองกลางตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล เดิมโจทก์ฟ้องขอให้พิพากษาเพิกถอนประกาศกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 เรื่องกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี และให้จำเลยทั้งห้าชดใช้ค่าเสียหายแก่โจทก์ เมื่อโอนคดีมายังศาลาภาษีอากรกลางแล้วโจทก์ขอแก้ไขคำฟ้องว่า ขอให้เพิกถอนประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ให้เพิกถอนหนังสือของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานีที่ กค 0610.03/5214 เรื่อง การเรียกเก็บภาษีเพิ่มตามมูลค่าที่กำหนดใหม่ ฉบับลงวันที่ 17 ตุลาคม 2546 ให้เพิกถอนหนังสือกรมสรรพสามิตที่ 0622/2543 (ที่ถูก กค 0622/4783) เรื่อง ผลการพิจารณาการอุทธรณ์คัดค้านประกาศกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2547 ให้จำเลยที่ 3 คืนเงินค่าภาษีที่โจทก์ได้ชำระไปมากกว่าที่ควรชำระจนถึงวันฟ้องเป็นเงิน 48,501,915.01 บาท พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของต้นเงิน 43,848,919.83 บาท นับจากวันฟ้องไปจนกว่าจะชำระคืนให้โจทก์เสร็จสิ้น ให้จำเลยที่ 3 คืนเงินค่าภาษีแก่โจทก์ที่ต้องชำระล่วงหน้าก่อนบรรจุเปียร์สิงห์ 70 หลังจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าศาลจะเพิกถอนประกาศและหนังสือที่โจทก์ขอให้เพิกถอนดังกล่าวข้างต้น ตามจำนวนที่โจทก์ได้ขอผลิตและได้ชำระภาษีแก่จำเลยที่ 3 พร้อมดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ของยอดหนี้ที่จำเลยที่ 3 จะต้องคืนโจทก์ นับแต่วันที่โจทก์ได้ชำระเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระคืนให้แก่โจทก์เสร็จและขอถอนฟ้องจำเลยที่ 1 ที่ 2 ที่ 4 และที่ 5 จำเลยที่ 3 ยื่นคำร้องคัดค้านคำร้องขอแก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องของโจทก์ศาลาภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องได้ และอนุญาตให้ถอนฟ้องกับจำเลยคดีเฉพาะจำเลยที่ 1 ที่ 2 ที่ 4 และที่ 5 ออกจากสารบบความ และให้เรียกจำเลยที่ 3 เป็นจำเลย จำเลยให้การขอให้ยกฟ้อง ศาลาภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิเคราะห์แล้วเห็นสมควรวินิจฉัยปัญหาประการแรกตามอุทธรณ์คำสั่งของจำเลยที่อุทธรณ์ว่าศาลาภาษีอากรกลางสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องไม่ชอบ เพราะเดิมโจทก์ฟ้องกระทรวงการคลัง ที่ 1 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ที่ 2 กรมสรรพสามิต ที่ 3 อธิบดีกรมสรรพสามิต ที่ 4 และเจ้าพนักงานสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานี 1 ที่ 5 เป็นจำเลยต่อศาลปกครองกลาง โดยอ้างว่าอธิบดีกรมจำเลยได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้โจทก์เสียหาย ขอให้เพิกถอนประกาศฉบับนี้และชดใช้ค่าเสียหายจากการกระทำละเมิดรวมเป็นเงิน 238,261,471.03 บาท ให้แก่โจทก์กับชดใช้ค่าขาดประโยชน์จากการที่โจทก์ไม่สามารถผลิตเบียร์ออกจำหน่ายได้เดือนละ 35,000,000 บาท และชดใช้ค่าเสียหายในการที่โจทก์ต้องชำระค่าภาษีแก่รัฐเนื่องจากการกระทำละเมิดเป็นเงิน 6.01832 บาทต่อขวด ตามยอดที่ผลิตและจำหน่าย นับแต่วันฟ้องจนกว่าจะมีการเพิกถอนประกาศฉบับดังกล่าว ต่อมาคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลมีคำวินิจฉัยชี้ขาดว่าคดีอยู่ใน

อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม ศาลปกครองกลางจึงมีคำสั่งให้โอนคดีไปยัง ศาลภาษีอากรกลาง และเมื่อศาลภาษีอากรกลางรับโอนคดีแล้วมีคำสั่งว่า คำฟ้องและคำให้การมี ลักษณะเป็นคดีปกครอง เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจึงให้โจทก์ทำคำฟ้องเข้ามาใหม่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ 22 สิงหาคม 2548 ซึ่งเป็นวันมีคำสั่งเป็นต้นไปต่อมาโจทก์ทำคำฟ้องฉบับใหม่ยื่น ต่อศาลภาษีอากรกลางแล้ว แต่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้โจทก์ทำคำร้องขอแก้ไขเพิ่มเติมฟ้อง ให้ชัดเจน และนำไปยื่นต่อศาลภายใน 3 วัน โจทก์จึงยื่นคำร้องขอแก้ไขเพิ่มเติมฟ้องและขอ ถอนฟ้องจำเลยที่ 1 ที่ 2 ที่ 4 กับที่ 5 พร้อมยื่นคำฟ้องฉบับใหม่ จำเลยทั้งห้ายื่นคำร้องคัดค้าน แต่ ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องให้เป็นไปตาม คำฟ้องฉบับใหม่และอนุญาตให้ถอนฟ้องจำเลยที่ 1 ที่ 2 ที่ 4 และที่ 5 คำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไข เพิ่มเติมคำฟ้องดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะคำฟ้องใหม่ไม่เกี่ยวกับคำฟ้องเดิมที่ยื่นฟ้องต่อ ศาลปกครองกลาง ปัญหาที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็น ว่า คำฟ้องเดิมที่โจทก์ยื่นต่อ ศาลปกครองกลางกล่าวอ้างว่า จำเลยออกประกาศกำหนดราคาขายเบียร์สิงห์ 70 ณ โรงงานสุรา เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยไม่แจ้งเหตุผลและเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม เป็นการละเมิดทำให้โจทก์เสียหายในการเสียภาษีเพิ่มและ ค่าเสียหายอื่น ขอให้พิพากษาเพิกถอนประกาศดังกล่าวและบังคับให้จำเลยชดเชยค่าเสียหายแก่ โจทก์ ซึ่งเป็นคำฟ้องที่กล่าวอ้างถึงการออกประกาศกรมสรรพสามิตโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้ง กรณีไม่แจ้งเหตุผลและขัดต่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 เป็นการละเมิดต่อโจทก์ การยื่น คำฟ้องดังกล่าวเช่นนี้มีข้ออ้างและคำขอบังคับในลักษณะเป็นกระบวนการพิจารณาคดีปกครองใน ศาลปกครองกลาง เมื่อต่อมามีการโอนคดีจากศาลปกครองกลางมายังศาลภาษีอากรกลาง หากจะ ถือตามกระบวนการพิจารณาในการยื่นฟ้องตามลักษณะคำฟ้องเดิม ย่อมไม่สอดคล้องกับลักษณะการ ดำเนินคดีภาษีอากรโจทก์จึงขอแก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องเพื่อขอคืนเงินภาษีโดยลดข้อหาและข้ออ้างที่ อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาหลงเหลือเพียงว่า ประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวไม่จัดให้มีเหตุผลไม่ชอบ ด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 จึงขอให้เพิกถอน ประกาศดังกล่าว ให้คืนเงินค่าภาษีอันเป็นส่วนหนึ่งของค่าเสียหายในคำฟ้องเดิม โดยไม่ เรียกค่าเสียหายอื่นในมูลละเมิดตามคำฟ้องเดิมอีก นอกจากนี้ตามพระราชบัญญัติว่าด้วย การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 มาตรา 13 วรรคหนึ่ง ก็บัญญัติว่า "ในการ โอนคดีตามคำสั่งศาลตามพระราชบัญญัตินี้ให้ถือว่าบรรดากระบวนการพิจารณาที่ได้ดำเนินการไปแล้ว ในศาลที่มีคำสั่งโอนคดีเป็นกระบวนการพิจารณาของศาลที่รับโอนคดีด้วย เว้นแต่ศาลที่รับโอนคดีจะมี คำสั่งเป็นอย่างอื่นเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม" อันเป็นบทบัญญัติให้อำนาจศาลพิจารณาสั่ง ให้มีการปรับปรุงกระบวนการพิจารณาให้เหมาะสมกับการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรกลางต่อไป ซึ่ง ศาลภาษีอากรกลางก็พิจารณาสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยคำนึงถึงประโยชน์แห่ง ความยุติธรรมจึงชอบด้วยบทกฎหมายดังกล่าวแล้ว อุทธรณ์คำสั่งข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น ส่วน อุทธรณ์ของจำเลยเกี่ยวเนื่องกับอุทธรณ์ข้อนี้โดยอ้างผลจากคำสั่งอนุญาตให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติม คำฟ้องโดยไม่ชอบ เมื่อได้วินิจฉัยว่าคำสั่งดังกล่าวชอบแล้ว จึงไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ส่วนนี้อีก มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยต่อไปตามอุทธรณ์คำพิพากษาของจำเลยและโจทก์ว่าประกาศ กรมสรรพสามิต เรื่อง การกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ใน การคำนวณภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 และหนังสือของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานี เรื่อง การเรียกเก็บภาษีเพิ่มตามมูลค่าที่กำหนดใหม่ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2546 ตามลำดับ เป็น

คำสั่งทางปกครองที่อยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือไม่ ปัญหานี้ เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติดังกล่าว มาตรา 5 บัญญัติบทนิยามคำว่า "คำสั่งทางปกครอง" หมายความว่า "(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว... แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ" ส่วนคำว่า "กฎ" หมายความว่า "พระราชกฤษฎีกากฎกระทรวง ประกาศกระทรวง... หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ" เมื่อพิจารณารายละเอียดในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2536 ที่กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุราของเบียร์สิงห์ 70 ขนาดบรรจุ 0.630 ลิตร เป็นเงิน 36.95 บาท แล้วในเบื้องต้นเห็นได้ว่าประกาศฉบับนี้กำหนดราคาขายสุรา ณ โรงงานเป็นการเฉพาะเจาะจงสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ซึ่งทำให้มีผลต่อโจทก์ผู้ผลิตเบียร์นี้ออกจำหน่ายเป็นการเฉพาะย่อมไม่เป็นไปตามบทนิยามดังกล่าว ทั้งการออกประกาศฉบับนี้ก็อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 อันเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตเป็นผู้ออกประกาศนี้ ดังนี้ การออกประกาศฉบับนี้ย่อมเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของอธิบดีกรมสรรพสามิตจำเลยในฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ ซึ่งไม่ใช่อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยตรงแม้บทบัญญัติดังกล่าวจะกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตออกประกาศได้โดยอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ตาม ก็เป็นเพียงการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการตรวจสอบกลั่นกรองการใช้อำนาจของอธิบดีเท่านั้น การออกประกาศดังกล่าวจึงไม่ใช่การกระทำอันเป็นการพิจารณาของรัฐมนตรีในทางนโยบายโดยตรงที่จะไม่นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับตาม มาตรา 4 (3) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ดังที่จำเลยอุทธรณ์ นอกจากนี้เมื่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 7 บัญญัติให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราต้องเสียภาษีสำหรับสุราที่ทำได้อีกก่อนออกจากโรงงาน และในมาตรา 8 จัตวา วรรคหนึ่ง ก็บัญญัติให้การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (1) และ (2) โดยให้รวมภาษีสุราที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้ การออกประกาศกรมสรรพสามิตซึ่งออกตาม มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม นี้ ย่อมมีผลบังคับให้โจทก์ต้องเสียภาษีสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ติดตามมูลค่าที่ระบุกำหนดไว้ในประกาศดังกล่าวทันทีโดยไม่ต้องมีการประเมินก่อนอีกแต่อย่างใด และต้องเสียภาษีจากฐานมูลค่าที่กำหนดไว้นี้เพิ่มขึ้นจากราคาที่โจทก์แจ้ง เป็นราคาขาย ณ โรงงานสุราของโจทก์ ย่อมมีผลกระทบต่อหน้าที่ในการชำระภาษีสุราของโจทก์โดยตรง จึงสรุปได้ว่าการออกประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้เป็นการกระทำของอธิบดีกรมสรรพสามิตซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ในการใช้อำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งหน้าที่ของโจทก์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อุทธรณ์ข้อนี้ของจำเลยฟังไม่ขึ้น ส่วนหนังสือของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานี เรื่อง การเรียกเก็บภาษีเพิ่มตามมูลค่าที่กำหนดใหม่ ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2546 ที่โจทก์อุทธรณ์ว่าเป็นคำสั่งทางปกครองด้วยนั้น เห็นว่า ตามหนังสือฉบับนี้มีข้อความตอนต้นแจ้งให้โจทก์ทราบถึงประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ที่กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ 70 และคิดคำนวณจำนวนเงินค่าภาษีที่ต้องชำระเพิ่มจำนวน 4,850,206.33 บาท จึงให้โจทก์ชำระค่าภาษีที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวเท่านั้น ทั้งนี้โดยเหตุที่โจทก์ต้องชำระภาษีเพิ่มเนื่องจากฐาน

ภาษีคือ มูลค่าของเบียร์สิงห์ 70 ตามที่กำหนดไว้เป็นราคาขาย ณ โรงงานสุรา ในประกาศ
กรมสรรพสามิต ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ดังกล่าวซึ่งมีราคามากกว่าที่โจทก์แจ้งและเสียภาษี
ไว้แล้ว ดังนั้น เหตุที่ทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีเพิ่มจึงเป็นไปตามประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าว
เท่านั้น โดยไม่มีบทกฎหมายบังคับให้เจ้าหน้าที่ของจำเลยต้องทำการประเมินภาษีนี้แก่โจทก์อีก
แต่อย่างใด หนังสือของสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานีฉบับนี้จึงเป็นเพียงหนังสือแจ้งเตือนให้โจทก์
ทราบว่ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีเพิ่มจากผลของประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวเท่านั้น ไม่ใช่คำสั่งที่
มีผลเปลี่ยนแปลงสิทธิหน้าที่หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์
แต่อย่างใด จึงไม่เป็นคำสั่งทางปกครองตามความหมายดังที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 ที่ต้องจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 อุทธรณ์
ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้นเช่นกัน มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์เป็นประการต่อไปว่า
ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ใน
การคำนวณภาษี ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ที่กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์
สิงห์ 70 ขนาดภาชนะบรรจุ 0.630 ลิตร ราคา 36.95 บาทเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วย
พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 มาตรา 37 หรือไม่ โดยโจทก์อุทธรณ์ว่า
ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไม่ได้ระบุเหตุผลแสดงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่
อ้างอิงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ในประกาศแต่อย่างใด จึงไม่ชอบด้วย
มาตรา 37 ดังกล่าว เห็นว่า แม้ข้อเท็จจริงจะได้ความว่า ประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไม่ได้ระบุ
เหตุผลดังกล่าวไว้ในประกาศดังที่โจทก์อุทธรณ์ก็ตาม แต่ตามคำให้การจำเลยนั้น จำเลยให้การถึง
เหตุผลในการออกประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไว้โดยละเอียดซึ่งพอสรุปสาระสำคัญได้ว่า ตาม
พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพสามิตโดย
อนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ใน
การคำนวณภาษีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในตลาด
ปกติได้ และในการจัดเก็บภาษีสุราแซ่ชนิดเบียร์ที่ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรา ตามพระราชบัญญัติ
สุรา พ.ศ.2493 มาตรา 8 จัตวา (1) วรรคหนึ่ง นั้น มีปัญหาเนื่องจากมีผู้ประกอบการไม่กี่รายและมีการ
แข่งขันกันสูง ผู้ประกอบการได้ใช้ราคาเป็นกลยุทธ์ในการแข่งขันโดยวิธีแจ้งราคาขาย ณ
โรงงานสุรา ลดต่ำลงเพื่อให้มีภาระภาษีสุราต่ำอันเป็นการช่วยลดต้นทุนและสามารถแข่งขันในด้านการ
ตลาด ซึ่งไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการรายอื่นและรัฐที่ได้รับภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง
นอกจากนี้เมื่อมีการปรับอัตราภาษีสูงขึ้น ผู้ประกอบการหลายรายไม่ยอมปรับราคาขาย ณ โรงงานสุรา
เพิ่มขึ้นโดยอ้างว่าประสงค์จะรับภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นโดยยอมลดส่วนกำไรลง ขณะที่ผู้ประกอบการ
บางรายก็ปรับราคาขาย ณ โรงงานสุราตามความเป็นจริงจนมีราคาที่แตกต่างกัน แสดงให้เห็นได้ว่า
มีการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง จำเลยจึงได้ทำการศึกษาแนวทาง
กำหนดราคาให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงในตลาดเบียร์ ซึ่งมีการผลิตขึ้นมาจำหน่ายแก่ผู้บริโภค
หลายระดับ โดยพิจารณาระดับของเบียร์แยกเป็น 3 ระดับคือ ระดับบน ระดับกลางและระดับล่าง
ซึ่งจะเห็นได้จากราคาขายปลีกเบียร์แต่ละระดับ ในที่สุดจากการศึกษาและวิเคราะห์จำเลยเห็นว่า
ควรใช้วิธีกำหนดมูลค่าสุรด้วยวิธีที่เรียกว่า Equal Ex- Factory Price ซึ่งมีหลักการในการคิด
คำนวณราคาขาย ณ โรงงานสุราที่เหมาะสมให้ราคาเบียร์ในกลุ่มเดียวกันเป็นราคาเดียวกัน โดยใช้
ข้อมูลที่มีนัยสำคัญกับปรับลดตัวเลขลงบ้างให้เกิดความเหมาะสม และมีการเสนอหลักการดังกล่าว
ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังพิจารณา จนได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีแล้วจากนั้นจึงออกเป็น

ประกาศกรมสรรพสามิต ฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 กำหนดมูลค่าของเบียร์หลายชนิดโดยใช้หลักการดังกล่าว แต่ยังไม่ได้กำหนดในส่วนเบียร์สิงห์ 70 ต่อมาหลังจากมีการผลิตเบียร์สิงห์ 70 ออกจำหน่ายจึงออกประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 นี้ สำหรับขายเบียร์สิงห์ 70 โดยใช้หลักการการคิดคำนวณกำหนดราคาเช่นเดียวกัน และในชั้นพิจารณาจำเลยนำสืบพยานหลักฐานแสดงรายละเอียดตามข้อเท็จจริงที่ทำให้การไว้ดังกล่าว ได้ความว่าอธิบดีกรมจำเลยทำบันทึกเสนอรองปลัดกระทรวงการคลังเพื่อขออนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แสดงถึงที่มาของเรื่องนี้ รวมทั้งตัวบทกฎหมายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ดังกล่าว แสดงสาระสำคัญและเหตุผลที่ต้องปรับปรุงการกำหนดมูลค่าของสุรา วิธีการจัดกลุ่มหรือระดับเบียร์การศึกษาเปรียบเทียบวิธีการคิดคำนวณในวิธีต่างๆ 3 วิธี แสดงข้อดีข้อเสียของแต่ละวิธี จนในที่สุดได้สรุปความเห็นว่าการใช้วิธี Equal Ex-Factory Price ดังกล่าว และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้พิจารณาแล้วอนุมัติตามบันทึกเสนอฉบับนี้รายละเอียดปรากฏตามบันทึกข้อความฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 รวมทั้งประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 และบันทึกข้อความของอธิบดีกรมสรรพสามิตลงวันที่ 10 ตุลาคม 2546 แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการที่จะกำหนดมูลค่าของเบียร์สิงห์ 70 กล่าวคือรายละเอียดในความเป็นมา พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา ลักษณะชื่อเบียร์สิงห์ 70 กับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) คล้ายกัน ต่างกันเฉพาะการพิมพ์ตัวเลข 70 ในเบียร์สิงห์ 70 ทำให้ผู้บริโภคอาจเข้าใจได้ว่า เบียร์สิงห์ 70 ก็คือเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ที่ผลิตขึ้นมาเป็นพิเศษในโอกาสฉลองครบรอบ 70 ปี จึงเห็นว่าเบียร์สิงห์ 70 และเบียร์สิงห์ธรรมดามีลักษณะคล้ายกันควรต้องชำระภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน และเสนอขออนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งในที่สุดรัฐมนตรีก็อนุมัติตามบันทึกเสนอดังกล่าว จากนั้นก็มี การออกประกาศกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 โดยกำหนดมูลค่าเบียร์สิงห์ 70 เป็นราคาขาย ณ โรงงานสุรา 36.95 บาท เท่ากับการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ซึ่งมีขนาดภาชนะบรรจุเท่ากันแต่เดิม จึงเห็นได้ว่า ตามรายละเอียดที่กล่าวมาข้างต้นโดยเฉพาะในส่วนที่ระบุในบันทึกข้อความของอธิบดีกรมสรรพสามิตที่เสนอขออนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 นั้น แสดงรายละเอียดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ อันถือได้ว่าเป็นเหตุผลในการออกประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ที่เป็นคำสั่งทางปกครอง เพียงแต่จำเลยไม่ได้ระบุเหตุผลดังกล่าวไว้ในประกาศกรมสรรพสามิตอันเป็นคำสั่งทางปกครองฉบับนี้เท่านั้น อย่างไรก็ตาม การที่ศาลจะพิพากษาเพิกถอนคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 นั้น จะต้องได้ความจริงว่าคำสั่งทางปกครองนั้นไม่สมบูรณ์ตามบทกฎหมายดังกล่าวอย่างแท้จริง ซึ่งต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับความสมบูรณ์หรือไม่สมบูรณ์ตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 บัญญัติไว้ทุกประการมิใช่เพียงแต่พิจารณาหลักเกณฑ์กรณีการต้องจัดให้มีเหตุผลของคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือตาม มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แต่ประการเดียว ยังต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ตาม มาตรา 37 วรรคสองและวรรคสาม รวมทั้งมาตรา 38 และมาตรา 41 ด้วย โดยเฉพาะกรณีเกี่ยวกับการจัดให้มีเหตุผลตามที่โจทก์กล่าวอ้างเป็นเหตุที่ทำให้คำสั่งทางปกครองคือประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้ไม่สมบูรณ์นั้น ตามมาตรา 37 วรรคสอง บัญญัติถึงคำสั่งทางปกครองที่ต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเองหรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่งนั้นก็ต่อเมื่อเป็น

คำสั่งทางปกครองประเภทที่นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายได้ออกประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่ก็ไม่ปรากฏว่าการออกประกาศกรมสรรพสามิตตามฟ้องนี้เป็นคำสั่งทางปกครองที่มีประกาศกำหนดไว้ตามมาตรา 37 วรรคสอง ดังกล่าว ดังนั้น แม้คำสั่งทางปกครองนี้ไม่ได้ระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้น ก็ยังไม่เป็นเหตุให้คำสั่งทางปกครองนี้ไม่สมบูรณ์ทันที ยังสามารถจัดให้มีเหตุผลในภายหลังได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 (2) แต่ต้องกระทำก่อนสิ้นกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากนี้ยังต้องพิจารณาตามมาตรา 37 วรรคสามที่บัญญัติถึงกรณีที่เป็นเหตุให้ไม่นำบทบัญญัติมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ที่ว่าต้องจัดให้มีเหตุผลในคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือมาใช้บังคับไว้อีก 4 กรณีตามมาตรา 37 วรรคสาม (1) ถึง (4) ด้วย ซึ่งในคดีนี้เมื่อพิจารณาจากรายละเอียดในคำฟ้องของโจทก์และเอกสารท้ายคำฟ้องอันเป็นส่วนหนึ่งของคำฟ้องก็ปรากฏข้อเท็จจริงที่จำเลยไม่ได้ให้การปฏิเสธหรือให้การรับรองตรงกันอันฟังได้เป็นยุติว่า เมื่อวันที่ 21 สิงหาคม 2546 อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง กำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี รวมทั้งในคำบรรยายฟ้องของโจทก์ที่แสดงถึงการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา ในส่วนรายการเบียร์ซึ่งผลิตที่โรงงานของโจทก์หลายรายการ เช่น เบียร์สิงห์ (ธรรมดา) และเบียร์สิงห์โกลด์ ซึ่งเป็นเบียร์คุณภาพสูงต้นทุนสูง กำหนดสำหรับเบียร์สิงห์ธรรมดาขนาดบรรจุ 0.630 ลิตร ราคา 36.95 บาท เบียร์สิงห์โกลด์ขนาดบรรจุ 0.355 ลิตร ราคา 21.38 บาท ส่วนเบียร์ลีโอ เบียร์ซูบเปอร์ลีโอและไทเบียร์ ซึ่งเป็นเบียร์คุณภาพต่ำ ต้นทุนต่ำ ขนาดบรรจุ 0.630 ลิตร ราคาเท่ากันคือ 27.20 บาท แต่ช่วงเวลาก่อนวันที่ 21 สิงหาคม 2546 ราคาขาย ณ โรงงานสุราเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ราคา 36.95 บาท เบียร์สิงห์โกลด์ราคา 21.38 บาท ส่วนเบียร์ลีโอ เบียร์ซูบเปอร์ลีโอและไทเบียร์ ราคาเท่ากันคือ 27.18 บาท แสดงให้เห็นว่าโจทก์ทราบมาแล้วอย่างชัดแจ้งแต่มีประกาศกรมสรรพสามิต ฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 ว่า อธิบดีกรมสรรพสามิตออกประกาศฉบับดังกล่าวโดยกำหนดราคาขายเบียร์ต่าง ๆ ณ โรงงานของโจทก์ โดยกำหนดราคาตามสัดส่วนของปริมาณเบียร์ตามขนาดภาชนะบรรจุ และที่สำคัญต่างได้กำหนดราคาสำหรับเบียร์ต่าง ๆ ในกลุ่มเบียร์คุณภาพสูงด้วยกันในราคาเท่ากัน ส่วนเบียร์คุณภาพต่ำก็จะกำหนดราคาต่ำกว่าเบียร์คุณภาพสูงแต่ก็กำหนดราคาสำหรับเบียร์ต่าง ๆ ในกลุ่มเบียร์คุณภาพต่ำด้วยกันในราคาเท่ากัน ซึ่งก็เป็นไปตามวิธีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา ด้วยวิธี EqualEx-Factory Price อันเป็นเหตุผลและที่มาของการกำหนดราคาตามประกาศกรมสรรพสามิต ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ที่โจทก์ขอให้เพิกถอนที่ออกภายหลังประกาศฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 ดังกล่าว และมีรายละเอียดอยู่ในบันทึกข้อความ ดังกล่าวนั้นแล้วข้างต้นนั่นเอง ทั้งยังปรากฏตามคำฟ้องของโจทก์อีกว่า โจทก์แจ้งราคาขายเบียร์สิงห์ 70 เป็นราคาขาย ณ โรงงานสุราต่อจำเลยเมื่อวันที่ 17 มกราคม 2546 ตั้งแต่ก่อนมีประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 โดยแสดงต้นทุนการผลิตและกำหนดราคาเป็นราคาต้นทุนการผลิตบวกกำไรขั้นต้นสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ขนาดบรรจุ 0.630 ลิตร ราคา 27.18 บาท ซึ่งก็เป็นราคาเดียวกับราคาเบียร์ลีโอ เบียร์ซูบเปอร์ลีโอและไทเบียร์ก่อนวันที่ 21 สิงหาคม 2546 ดังกล่าวแล้ว ทั้งที่ตามคำฟ้องก็ปรากฏว่าราคาต้นทุนเบียร์สิงห์ 70 สูงกว่าไทเบียร์ขวดละ 0.6103 บาท แต่โจทก์ยอมคิดราคากำไรขั้นต้นสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ลดลง 0.6103 บาท เพื่อกำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุราสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ขวดละ 27.18 บาท เท่ากับไทเบียร์ แสดงว่าโจทก์ก็ทราบอยู่แล้วว่า อธิบดีกรมสรรพสามิตจะประกาศกำหนดราคาเบียร์กลุ่มนี้เท่ากันโดยวิธีการดังกล่าวแล้ว นอกจากนี้ข้อเท็จจริงตามคำฟ้องก็ยิ่งแสดงว่าโจทก์ทราบดีและยอมรับอยู่แล้วว่าเบียร์

สิงห์ (ธรรมดา) เป็นเบียร์ที่มีคุณภาพขายได้ดีและมีราคาสูงจัดอยู่ในกลุ่มเบียร์คุณภาพสูง โดยบริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด บริษัทแม่ของโจทก์ได้ผลิตออกจำหน่ายมานานถึง 70 ปี จึงมีชื่อเสียงดี และแต่เดิมมาในกลุ่มเบียร์คุณภาพสูงของโจทก์หรือบริษัทบุญรอด บริวเวอรี่ จำกัด ก็มีการใช้คำว่าสิงห์ประกอบ เช่น สิงห์โกลด์และสิงห์ตราฟ้เป็นต้น ขณะที่เบียร์คุณภาพต่ำใช้ชื่อต่างออกไป เป็นเบียร์ลีโอ ซุปเปอร์ลีโอ และไทเบียร์ เป็นต้นไม่ได้ใช้คำว่า "สิงห์" หรือ "SINGHA" ในเบียร์คุณภาพต่ำ ยิ่งเมื่อดูจากภาพขวดเบียร์ จะเห็นได้ว่าฉลากปิดขวดเบียร์คุณภาพต่ำคือเบียร์ลีโอและไทเบียร์ไม่ได้ใช้สัญลักษณ์รูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" ที่เป็นเครื่องหมายการค้าของโจทก์ แต่เบียร์สิงห์ 70 มีการใช้รูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" ในฉลากเหมือนกันกับที่ใช้ในฉลากเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ต่างกันเพียงสีที่เป็นสีแดงกับสีทองตามลำดับเท่านั้น และที่ฉลากคอขวดเบียร์สิงห์ 70 กับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ก็มีรูปครุฑเหมือนกัน โดยสภาพและพฤติการณ์ดังกล่าว มีเหตุผลให้เห็นได้ว่า แต่เดิมนั้นโจทก์ใช้รูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" ซึ่งเป็นเครื่องหมายการค้าที่ทำชื่อเสียงให้โจทก์สำหรับเบียร์คุณภาพสูงเท่านั้น ส่วนเบียร์คุณภาพต่ำโจทก์จะไม่ใช้เครื่องหมายการค้าดังกล่าว แต่ใช้รูปและชื่ออื่นให้แตกต่างออกไปเพื่อให้ผู้บริโภคเห็นความแตกต่างในกลุ่มคุณภาพเบียร์ของโจทก์ได้ ทั้งยังน่าจะเป็นการรักษาชื่อเสียงและความนิยมเชื่อถือในเครื่องหมายการค้ารูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" ให้โดดเด่นสืบไปอีกด้วย แต่เมื่อโจทก์ผลิตเบียร์สิงห์ 70 ออกมากลับใช้ฉลากที่มีรูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" เหมือนกันกับที่ใช้ในเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) อันน่าจะทำให้ผู้บริโภคเข้าใจว่าเบียร์สิงห์ 70 มีคุณภาพในกลุ่มเดียวกับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) โดยโจทก์กลับอ้างว่าต้องการผลิตเบียร์สิงห์ 70 ออกมาในกลุ่มเบียร์คุณภาพต่ำซึ่งผิดจากพฤติการณ์ที่โจทก์เคยปฏิบัติมาก่อนโดยสิ้นเชิง ทั้งโจทก์ก็รู้อยู่แล้วว่าราคาต้นทุนการผลิตเบียร์สิงห์ 70 สูงกว่าเบียร์ไทเบียร์ ถ้าคิดอัตรากำไรขั้นต้นเท่ากัน ราคาขายเบียร์สิงห์ 70 ต้องสูงกว่าไทเบียร์ ต้องเสียภาษีสูงกว่า รวมทั้งภาษีที่ต้องเสียก็ต้องคิดตามมูลค่าเบียร์อันต้องรวมภาษีด้วย แต่โจทก์กลับอ้างว่า โจทก์ยอมลดกำไรขั้นต้นของเบียร์สิงห์ 70 ลงเพื่อให้ขายได้เท่ากับไทเบียร์ โดยถือเป็นเบียร์คุณภาพต่ำซึ่งไม่สมเหตุผลและหากเป็นเช่นนั้นจริงก็อาจกลับมีผลกระทบในทางลบต่อการจำหน่ายเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ที่เป็นสินค้าขายดีของโจทก์อยู่แล้ว หากผู้บริโภคสับสนหรือคิดว่ารูปสิงห์กับคำว่า "SINGHA" เป็นที่แสดงคุณภาพเบียร์ของโจทก์ว่าอยู่ในกลุ่มเบียร์คุณภาพสูงดังที่เคยเป็นมาแต่เดิสดังกล่าวแต่กลับมีคุณภาพต่ำไม่สมกับที่ใช้เครื่องหมายการค้ารูปสิงห์กับคำว่า "SINGHA" ที่มีชื่อเสียงของโจทก์ ยิ่งไปกว่านั้น เมื่อพิจารณาตามหนังสือขออุทธรณ์ของโจทก์ฉบับลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2546 ซึ่งโจทก์อุทธรณ์คัดค้านประกาศกรมสรรพสามิตฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ที่กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุราสำหรับเบียร์สิงห์ 70 ตามที่โจทก์ขอให้เพิกถอนก็ปรากฏข้อความในหน้าที่ 8 ว่า บริษัท (โจทก์) ได้รับทราบมาว่า การที่กรมสรรพสามิตประกาศเปลี่ยนแปลงราคาขาย ณ โรงงาน ที่ใช้เป็นมูลค่าเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีดังกล่าว เนื่องจากราคาขายปลีกของเบียร์สิงห์ 70 สูงกว่าเบียร์ลีโอ เบียร์ช้าง ฯลฯ จึงได้ปรับให้เท่ากับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ทั้งที่ราคาขายปลีกก็ต่ำกว่าเบียร์สิงห์ และข้อความในอุทธรณ์หน้า 4 กับหน้า 7 โจทก์ก็อ้างว่าโจทก์แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ 70 ราคา 27.18 บาทต่อภาชนะบรรจุในทำนองเดียวกับเบียร์ลีโอและไทเบียร์ ซึ่งกรมสรรพสามิตพิจารณาเห็นชอบให้กำหนดราคาขาย ณ โรงงาน ที่ใช้เป็นมูลค่าเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีในราคา 27.18 บาทต่อภาชนะบรรจุ อันเป็นราคาเช่นเดียวกันกับเบียร์ของผู้ประกอบการรายอื่นอีกหลายยี่ห้อ ส่วนเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา 36.95 บาทต่อภาชนะ แต่ประกาศกรมสรรพสามิตนี้กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ 70

เท่ากับราคาเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) ทั้งที่มีความแตกต่างกันในคุณภาพและราคา สูตรการผลิต กรรมวิธีการผลิต ราคาวัตถุดิบ ฉลากปิดภาชนะบรรจุและภาชนะบรรจุล้วนแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เพียงแต่ยังใช้สัญลักษณ์รูปสิงห์และคำว่า "SINGHA" อยู่ในฉลากด้วยเพราะเป็นเครื่องหมายการค้าของบริษัทบุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทแม่ของโจทก์ เห็นได้ว่าข้อความตามหนังสือขอ อุทธรณ์ของโจทก์ดังกล่าวล้วนแสดงอยู่ในตัวว่า โจทก์ทราบอยู่แล้วว่าจำเลยออกประกาศ กรมสรรพสามิต ฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ 70 ในราคา 36.95 บาท เท่ากับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) เป็นเพราะจำเลยจัดกลุ่มเบียร์สิงห์ 70 อยู่ใน กลุ่มเดียวกับเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) เนื่องจากราคาขายปลีกสูงกว่าเบียร์คุณภาพต่ำ และใช้รูปสิงห์กับ คำว่า "SINGHA" เหมือนกันกับที่ใช้ในเบียร์สิงห์ (ธรรมดา) จนโจทก์สามารถทำอุทธรณ์ฉบับนี้โดย แสดงข้อเท็จจริงและเหตุผลต่าง ๆ เพื่อโต้แย้งการกำหนดราคาในประกาศกรมสรรพสามิตฉบับ ดังกล่าวได้อย่างละเอียดและมีเหตุผลโต้แย้งที่ตรงกับประเด็นที่จำเลยได้พิจารณาข้อมูลและวิธีการ คิดคำนวณราคาเพื่อออกประกาศกรมสรรพสามิตตามบันทึกข้อความดังกล่าวข้างต้นทุกประการ จึงแสดงให้เห็นได้ชัดเจนว่า โจทก์ทราบรายละเอียดเหตุผลดังกล่าวเป็นอย่างดีอยู่แล้วเช่นกัน ส่วน ที่นายสุรชาติ ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ยื่นบันทึกถ้อยคำยืนยันข้อเท็จจริงและเบิกความว่า โจทก์ไม่ ทราบขั้นตอนการกำหนดราคาของจำเลยก่อนที่จะจำเลยจะออกประกาศฉบับลงวันที่ 21 สิงหาคม 2546 และฉบับลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 และเหตุผลของจำเลยไม่เป็นเหตุผลการรู้กันอยู่แล้ว นั้น เป็นการกล่าวอ้างลอย ๆ ขัดต่อพฤติการณ์ต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว จึงฟังไม่ขึ้น และเห็นว่า เหตุผลใน การประกาศกำหนดราคาสุราตามประกาศกรมสรรพสามิตดังกล่าวนั้น โจทก์รู้อยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้อง ระบุในประกาศกรมสรรพสามิตอันเป็นคำสั่งทางปกครองฉบับนี้อีก ต้องตามพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วรรคสาม (2) มีผลให้ไม่ต้องนำบทบัญญัติที่ ต้องจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง มาใช้บังคับ ดังนี้ แม้ประกาศกรมสรรพสามิตอันเป็น คำสั่งทางปกครองที่โจทก์ขอให้เพิกถอนนี้ไม่ได้ระบุเหตุผลไว้ ก็ไม่เป็นเหตุให้เป็นคำสั่งทางปกครอง ที่ไม่สมบูรณ์ จึงเพิกถอนไม่ได้ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์คำสั่งของ ศาลภาษีอากรกลางที่ไม่กำหนดประเด็นข้อพิพาทเพิ่มเติมตามคำขอของโจทก์ในประเด็นว่า ประกาศของกรมสรรพสามิต เรื่องกำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ใน การคำนวณภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 และหนังสือของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ปทุมธานี ที่ กค. 0610.03/5214 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2546 เรื่อง การเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมตามมูลค่าที่กำหนดใหม่ ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 8 จัตวา หรือไม่นั้น เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 ประกอบด้วย ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 183 วรรคสาม เมื่อศาลชี้สองสถานกำหนด ประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว คู่ความมีสิทธิคัดค้านได้ และเมื่อศาลชี้ขาดคำคัดค้านแล้ว คำชี้ขาดดังกล่าวให้อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 226 คดีนี้หลังจากศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็น ข้อพิพาทแล้ว โจทก์ยื่นคำร้องขอให้กำหนดประเด็นเพิ่มเติมดังกล่าว และศาลภาษีอากรกลาง พิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า โจทก์ไม่ได้กล่าวอ้างในคำฟ้องว่าจำเลยออกประกาศกรมสรรพสามิต ดังกล่าวไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 8 จัตวา ไม่กำหนดประเด็นข้อพิพาท เพิ่มเติมตามคำร้องของโจทก์ อันเป็นการชี้ขาดคำคัดค้านการกำหนดประเด็นข้อพิพาท จึงเป็น คำสั่งระหว่างพิจารณา โจทก์จะต้องโต้แย้งคำสั่งระหว่างพิจารณาเช่นนี้ไว้จึงจะมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่ง ดังกล่าวได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

มาตรา 24 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 226 แต่ปรากฏตามสำนวนว่า โจทก์ไม่ได้โต้แย้งไว้ ดังนั้น โจทก์ไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณานี้ตามบทกฎหมายดังกล่าว จึงไม่รับวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งข้อนี้ของโจทก์ ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์อ้างอีกว่า ปัญหาว่า ประกาศของ กรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ ภาษี ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2546 ที่กำหนดราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับเบียร์สิงห์ 70 ในราคา 36.95 บาท ไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 8 จัตวา (1)วรรคสาม เนื่องจากมิได้ กำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในตลาดปกติ เป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของ ประชาชนนั้น ในเบื้องต้นเห็นว่า ตามมาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสาม เป็นกรณีราคาขาย ณ โรงงาน สุราไม่เป็นไปตามสภาพปกติตามมาตรา 8 จัตวา (1) วรรคหนึ่งและวรรคสอง จึงให้อำนาจอธิบดี กรมสรรพสามิตประกาศกำหนดราคาจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในตลาดปกติ ซึ่งอาจไม่ใช่เพียง ราคาต้นทุนการผลิตบวกกำไรขั้นต้นที่ผู้ผลิตแจ้งที่อาจมีการใช้กลยุทธ์กำหนดราคาให้ผิดเพี้ยนไป เพื่อประโยชน์ในการแข่งขันกับผู้ผลิตรายอื่นได้ ดังนี้ ในการวินิจฉัยปัญหาตามข้ออุทธรณ์ของ โจทก์ข้อนี้จึงต้องวินิจฉัยข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานของคู่ความเสียก่อนว่า ราคาขาย ณ โรงงานสุรา ของเบียร์สิงห์ 70 ในตลาดปกติเป็นเท่าใดจะถือว่าราคา 27.18 บาท ตามที่โจทก์อ้าง เป็นราคาตรงตามความเป็นจริงหรือเมื่อโจทก์ตัดกำไรขั้นต้นลงบางส่วนเพื่อจะขายในราคาดังกล่าว แล้วยังเท่ากับราคาในตลาดปกติหรือไม่ หรือราคาที่จำเลยประกาศกำหนดมานั้นเท่ากับราคาตลาด ปกติอย่างใดหรือไม่ จากนั้นจึงจะวินิจฉัยข้อกฎหมายตามข้ออุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ได้ จึงถือได้ว่า อุทธรณ์ของโจทก์นี้เป็นอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงที่นำไปสู่ข้อกฎหมายดังที่โจทก์อ้างในอุทธรณ์ ซึ่งปัญหาข้อเท็จจริงดังกล่าวมานั้นไม่ใช่ปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แต่อย่างใด และเมื่อไม่มีประเด็นให้ต้องวินิจฉัยข้อเท็จจริงนี้ในศาลภาษีอากรกลางก็ย่อมถือได้ว่า อุทธรณ์ข้อนี้เป็นข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง จึงไม่ชอบด้วย พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่ รับวินิจฉัย และอุทธรณ์ของโจทก์นอกจากนี้ไม่จำต้องวินิจฉัยเพราะไม่ทำให้ผลคดีเปลี่ยนแปลงไปที่ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องนั้น ศาลฎีกาเห็นฟ้องด้วยในผล อุทธรณ์ของโจทก์และจำเลย ต่างฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

องค์คณะ

ธัชพันธ์ ประพุทธนิติสาร · สุทัศน์ ศิริมหาพฤกษ์ · ไมตรี ศรีอรุณ

ข้อความคำพิพากษาเป็นของศาลฎีกา · ที่มาของข้อมูล: deka.supremecourt.or.th · <https://thaideka.online/deka/8819/2554>