

บทที่ 2

ทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการทบทวนวรรณกรรมนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อจะทบทวนว่ามีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องที่จะทำให้ประเด็นปัญหาที่มีความชัดเจนมากขึ้น ได้แนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งศาลศุลกากรและวิธีพิจารณาคดี เพื่อพิจารณาคดีศุลกากร ตลอดจนสาระสำคัญของเขตอำนาจศาลในการพิจารณาพิพากษาคดี ในอันเกี่ยวข้องกับข้อพิพาทอันเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรทั้งการนำเข้าสินค้า หรือการส่งออกสินค้า ที่ใช้กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายหลักในการบังคับใช้กฎหมาย รวมทั้งลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่มีข้อพิพาทเกิดจากกิจการของการค้าระหว่างประเทศที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ของภาคเอกชนกับภาครัฐ ทั้งประเทศไทยและระหว่างประเทศ รวมทั้งรายงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นข้อมูลใช้ประกอบการวิเคราะห์หาแนวทางสำหรับการจัดทำเป็นร่างกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากรและวิธีพิจารณาคดี การทบทวนวรรณกรรมนี้จะไม่มีการวิเคราะห์ แต่เป็นการนำเสนอถึงวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

1. แนวคิด ทฤษฎี และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี

การทบทวนแนวคิดและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายศุลกากร เพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำร่างกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากรและวิธีพิจารณาคดี มีสาระสำคัญ ดังนี้

1.1 แนวคิดการค้าระหว่างประเทศ

แนวคิดการค้าระหว่างประเทศ เป็นแนวคิดที่ส่งเสริมการพัฒนาประเทศ อันเป็นการนำเข้า ส่งออกสินค้า ของภาคเอกชนที่ประกอบธุรกิจ ในขณะที่ภาครัฐเองเป็นผู้ที่อำนวยความสะดวกในพิธีการด้านศุลกากร และทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ทั้งการนำเข้าสินค้า หรือการส่งออกสินค้า เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร นำไปจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศ ในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งกรมศุลกากร สังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานของภาครัฐทำการจัดเก็บภาษีอากรนำเข้า ส่งออก หรือภาษีสรรพสามิต รวมทั้งภาษีอื่น ๆ ตามกฎหมายศุลกากร แต่เมื่อมีการกระทำผิดอันเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก ที่ถือได้ว่าเป็นข้อพิพาทระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐ

โดยภาครัฐนั้นมีอำนาจเหนือกว่าภาคเอกชน ในการที่จะมีบทบาทในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจ ในภาพรวมของประเทศ

สาระสำคัญที่จะนำแนวคิดเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศดังที่กล่าวมาข้างต้น มาวิเคราะห์ ในประเด็นการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ และการนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อนำไป จัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศ ตลอดจนเมื่อมีข้อพิพาทระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน ที่ประกอบธุรกิจนำเข้า ส่งออก และกระบวนการพิจารณาที่จะระงับข้อพิพาทนั้นจะต้องมีความโปร่งใส ยุติธรรมต่อไป

1.2 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร

แนวคิดที่เกี่ยวกับภาษีอากร คือรายได้ของภาครัฐที่ได้ดำเนินการจัดเก็บจากภาคเอกชน หรือประชาชน และนำมาใช้ประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนให้แก่ผู้เสียภาษี หรือจะกล่าวอีกความหมายหนึ่งก็สามารถกล่าวได้ว่าภาษี ก็คือเงินได้ หรือ ทรัพย์สินที่เคลื่อนย้าย จากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ซึ่งเป็นลักษณะการบังคับจัดเก็บ หมายความว่า การที่รัฐเก็บภาษีอากร จากประชาชนโดยอาศัยอำนาจของกฎหมาย และภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะ ภาระสาธารณะนี้ เป็นเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการบังคับจัดเก็บและถือเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครอง มีความชอบธรรม ตามกฎหมายภาษี จึงแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจรัฐในการกำหนด ให้มีการแบ่งภาระสรร ภาระสาธารณะตามหลักความสามารถซึ่งจำเป็นต้องทำให้เกิดความยุติธรรมค้ำึงถึงขอบเขต ของกฎหมายที่ให้อำนาจไว้

สำหรับความหมายของคำว่าภาษี คือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากภาคเอกชนหรือประชาชน และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี หรือ เงินได้ หรือ ทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้น การกู้ยืมและการขาย สินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล หรือจะกล่าวต่อไปว่าภาษีอากรนั้น เป็นการจัดเก็บ เพื่อเป็นรายได้ของภาครัฐ มีลักษณะที่สำคัญเป็นการบังคับในการจัดเก็บจากภาคเอกชนหรือ ประชาชน หรือจะต้องไม่มีการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด แต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของการบริการสาธารณะเป็นหลัก ซึ่งพอที่จะสรุปความหมายของภาษีอากร ที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าควรมีลักษณะที่สำคัญ และมีลักษณะที่สอดคล้องกันอย่างน้อย 3 ประการ คือ เป็นลักษณะการบังคับจัดเก็บ เป็นลักษณะมิได้มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี และเป็นลักษณะถาวรต่อเนื่อง ซึ่งอาจแยกอธิบายในรายการ ดังนี้

1) เป็นลักษณะการบังคับจัดเก็บนั้นหมายความว่า การที่รัฐเก็บภาษีอากรจากประชาชน โดยอาศัยอำนาจของกฎหมาย ซึ่งภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะ ภาระสาธารณะนี้เป็นเหตุสำคัญ ที่ทำให้ต้องมีการบังคับจัดเก็บและถือเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครอง มีความชอบธรรมตาม

กฎหมายภาษีจึงแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจรัฐในการกำหนด ให้มีการแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถซึ่งจำเป็นต้องทำให้เกิดความยุติธรรมค้ำึงถึงขอบเขตของกฎหมาย

2) เป็นลักษณะมิได้เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีหรือประชาชนภาคเอกชนนั้น หมายความว่า การจ่ายภาษีนั้นมิใช่ว่าประชาชนผู้ชำระเงินภาษี เมื่อได้ชำระแล้ว จะได้รับผลตอบแทนโดยตรงการเก็บภาษีเป็นเรื่องของส่วนรวม ประโยชน์ทั้งหมดตกแก่ส่วนรวม มิใช่เพื่อผลประโยชน์ของผู้ใดผู้หนึ่ง โดยเฉพาะรัฐบาลเก็บภาษีก็เพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ สร้างความผาสุกแก่ประชาชนจัดทำบริการสาธารณะด้านต่าง ๆ รัฐบาลท้องถิ่นก็เช่นกันเมื่อจัดเก็บภาษีภายในท้องถิ่นแล้ว ก็จะนำเงินภาษีมาพัฒนาท้องถิ่นแก้ไขปัญหาให้ประชาชนในท้องถิ่น โดยการจัดสรรอยู่ในข้อบัญญัติงบประมาณประจำปีของตนเอง

3) เป็นลักษณะถาวรต่อเนื่องหมายความว่า ภาษีมักจะเป็นการจัดเก็บถาวรต่อเนื่อง ผู้เสียภาษีจะชำระภาษีให้แก่รัฐทุกปีภาษีที่กำหนด โดยไม่สามารถจะเรียกคืนภาษีที่ชำระไปอีกทั้ง การชำระภาษีจะมีลักษณะที่รัฐสามารถจะประเมินการจัดเก็บ เพราะมีลักษณะความมั่นคงถาวร มิใช่ปีนี้จัดเก็บได้ปีต่อไป ไม่สามารถจัดเก็บได้ เพราะรัฐจัดเก็บภาษีได้ตามกฎหมายที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ซึ่งสามารถที่จะแบ่งประเภทของภาษีได้โดยการจำแนกภาษีอากรได้หลายวิธี ดังนี้

(1) แบ่งตามประเภทตามฐานภาษีอากรที่จัดเก็บได้ คือการจัดแบ่งประเภทภาษีตามประเภทหรือชนิดของฐานภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น

(2) แบ่งประเภทตามสื่อที่ใช้ชำระภาษีอากร โดยพิจารณาว่ารัฐบาลจัดเก็บภาษีในรูปใดหรือสิ่งใด เช่น ภาษีที่ชำระในรูปแบบตัวเงิน ภาษีที่ชำระในรูปสิ่งของ ภาษีที่ชำระในรูปแบบของการเกณฑ์แรงงาน เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การแบ่งประเภทภาษีด้วยวิธีการเช่นนี้ อาจไม่มีประโยชน์เท่าใด ในปัจจุบันเนื่องจากภาษีแทบทุกประเภทที่รัฐบาลจัดเก็บจะอยู่ในรูปตัวเงินทั้งสิ้น

(3) แบ่งตามประเภทตามพรมแดนเขตการปกครอง โดยพิจารณาว่าภาษีที่จัดเก็บนั้น อยู่ในขอบเขตอำนาจของหน่วยงานใดของรัฐ เช่น ภาษีของรัฐบาล ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น

(4) แบ่งตามประเภทของโครงสร้างอัตราภาษี เป็นการแบ่งประเภทภาษีตามสัดส่วนของจำนวนภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บเมื่อเปรียบเทียบกับขนาดของฐานภาษีประเภทนั้น ซึ่งสามารถแบ่งโครงสร้างอัตราภาษีออกเป็น ภาษีอากรที่มีอัตราแบบคงที่และภาษีอากรที่มีอัตราลดถอย

(5) แบ่งตามวิธีการประเมินภาษีอากร โดยพิจารณาจากวิธีการคำนวณหรือวิธีประเมินจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ เช่น ภาษีที่คิดตามมูลค่า เป็นภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่าของฐานภาษีนั้น เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะคิดตามขนาดของเงินได้ เป็นต้น และภาษีที่เก็บตาม

ปริมาณ เป็นภาษีที่เก็บตามจำนวนหน่วยของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี ซึ่งจำนวนเงินภาษีจะไม่เปลี่ยนไปตามมูลค่าของฐานภาษีนั่น เช่น ภาษีสรรพสามิต ยาสูบภาษีสรรพสามิตน้ำมัน เป็นต้น

(6) แบ่งตามลักษณะการใช้เงินภาษีอากร โดยพิจารณาว่าเงินภาษีที่จัดเก็บได้จะนำไปใช้จ่ายในลักษณะใด ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะคือ ภาษีเพื่อการใช้จ่ายทั่วไป หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บมาเพื่อการใช้จ่ายทั่วไปในกิจการของรัฐ โดยไม่มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเป็นการเฉพาะการ ส่วนภาษีอีกประเภทคือ ภาษีเพื่อการใช้จ่ายเฉพาะ หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บเพื่อนำไปใช้จ่ายในด้านใดด้านหนึ่งที่มีการกำหนดวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะการ

(7) แบ่งตามความถาวรของการจัดเก็บภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ คือภาษีที่มีการเก็บถาวร หรือจัดเก็บปกติ เป็นภาษีอากรที่มีการจัดเก็บอยู่เป็นประจำจนกว่าจะมีการยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงในกฎหมาย ส่วนภาษีชั่วคราว คือ ภาษีที่มีการจัดเก็บเป็นการชั่วคราวอาจจะใช้ในกรณีเกิดเหตุฉุกเฉินหรืออาจเพื่อใช้ในกิจการบางด้านเฉพาะบางเวลาก็เป็นได้ และเมื่อวัตถุประสงค์ที่จัดเก็บนั้นหมดไปก็ยอมทำให้ความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทนั้นหมดลงด้วย

(8) แบ่งตามวิธีการชำระภาษีอากร โดยวิธีการนี้สามารถแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็นภาษีที่ชำระ โดยการประเมินตนเอง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี พร้อมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเอง และยื่นแบบชำระภาษีตามจำนวนภายในเวลาและสถานที่ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น ส่วนภาษีที่ชำระ โดยการประเมินของเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานจะต้องเป็นผู้ประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบเช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น สำหรับภาษีที่ชำระ โดยการหัก ณ ที่จ่าย ผู้เสียภาษีจะต้องโดยหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้และผู้มีหน้าที่หักเงินภาษีดังกล่าวจะนำส่งให้แก่รัฐบาลตามเวลาที่กำหนดต่อไป เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย เป็นต้น

(9) แบ่งตามการผลักดันการภาษีอากรเป็นการพิจารณาว่าใครเป็นผู้แบกภาระภาษีอากรเช่น ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

1.3 ทฤษฎีเกี่ยวกับการใช้อำนาจรัฐ

รัฐสมัยใหม่ (Modern State) มีฐานะเป็นบุคคลคือคนหนึ่งแยกต่างหากจากปัจเจกชนอันเป็นพลเมือง และมีความสามารถที่จะทรงสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ตามกฎหมายแยกต่างหากจากปัจเจกชนแต่ละคนที่เป็นพลเมืองของตนเช่นกัน รัฐ เป็นเจ้าของอำนาจอปกรองแผ่นดินที่เรียกว่า “อำนาจอธิปไตย” (Sovereignty) ดังจะเห็นได้จากคำกล่าวของ J.K.Bluntschli ที่เรียกว่า “ความมุ่งหมายของรัฐธรรมนูญ ได้แก่ การทำให้รัฐซึ่งมีสภาพบุคคล สามารถแสดงออกซึ่งเจตจำนง

และดำเนินการให้เป็นไปตามเจตจำนง ของตนได้เจตจำนงของรัฐ แตกต่างจากเจตจำนงของปัจเจกชน คนใดคนหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง”

รัฐแต่ละรัฐใช้อำนาจอธิปไตยของตนกระทำการต่าง ๆ 3 ประการด้วยกัน คือ การนิติบัญญัติ (Legislative Function) ซึ่งได้แก่การตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับแก่ราชการบริหาร (Executive Function) ซึ่งได้แก่ การบังคับให้การต่าง ๆ เป็นไปตามที่กฎหมายได้บัญญัติกำหนดไว้ และการตุลาการ (Judicial Function) ซึ่งได้แก่ การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาท ระหว่างราษฎรหรือพลเมืองด้วยกันเอง หรือระหว่างราษฎรหรือพลเมืองกับหน่วยงานและเจ้าหน้าที่ของรัฐให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

เพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของพลเมือง จากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้ปกครอง รัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย ได้จัดระเบียบการใช้อำนาจอธิปไตย โดยวางอยู่บนพื้นฐานหลักการปกครองแบบรวมอำนาจและการกระจายอำนาจ

อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี (Jurisdiction to tax) ถือเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญในระบบภาษี แยกเป็น 2 ส่วนคือ อำนาจรัฐในการออกกฎหมาย (Legislative Jurisdiction) และอำนาจในการบังคับใช้กฎหมาย (Enforcement Jurisdiction) ซึ่งในประเทศไทยเป็นไปตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 รัฐสภาสามารถออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษี ซึ่งกฎหมายภาษีเงินได้ของไทยคือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายดังกล่าวจะระบุถึงขอบเขตและอำนาจหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้ และยังรวมไปถึงพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด ทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง กับอำนาจรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีนั่น เป็นอำนาจอธิปไตย (State Sovereignty) ในการจัดเก็บภาษี ของประเทศหนึ่ง ๆ ซึ่งตามปกติแล้วจะจำอยู่ภายในอาณาเขต ของประเทศนั้น ซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่ ในเขตอำนาจของประเทศของตน และถือว่าเป็นอำนาจที่สมบูรณ์ ส่วนความสามารถในการจัดเก็บภาษีของรัฐ จะจัดเก็บได้มากน้อยเพียงใดนั้น ขึ้นอยู่กับความพยายามในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งสามารถพิจารณาได้จาก ประเภทของภาษีที่รัฐจัดเก็บ วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ นโยบายในการบริหารจัดการเก็บ หรือบุคลากรที่จะใช้ในการจัดเก็บภาษีและปัจจัยอีกประการหนึ่งความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนในประเทศ ซึ่งจะพิจารณาได้จากระดับรายได้ของประชาชน เป็นต้น

ในการที่ประเทศหนึ่ง ๆ จะบัญญัติกฎหมายสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้ขึ้นนั้นจะต้องมีองค์ประกอบที่เป็นจุดเชื่อมโยงระหว่างรัฐ และผู้เสียภาษี อันเป็นรากฐานของการใช้อำนาจดังกล่าวอยู่ด้วย อาจแบ่งการพิจารณาได้เป็นสองประเภทคือ

1) สถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษี (Personal Attachment) อำนาจในการจัดเก็บภาษีประเภทนี้ พิจารณาถึงความสัมพันธ์ในทางสถานภาพบุคคลของผู้เสียภาษีมิต่อประเทศหนึ่ง ๆ

เป็นหลัก โดยคำนึงถึงสัญชาติ (Nationality) หรือการมีภูมิลำเนา (Fiscal Domicile) หรือการมีถิ่นที่อยู่ (Residence) ของผู้เสียภาษีนั่น

2) ในเชิงเศรษฐศาสตร์ประโยชน์ของผู้เสียภาษี (Economic Attachment) หมายความว่า ประเทศนั้น ๆ จะจำกัดการใช้อำนาจจัดเก็บภาษี ไว้สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้น หรือ ได้รับภายในดินแดนของตนเองเป็นหลัก (Source Income) อาจจะเรียกการจัดเก็บภาษี เช่นนี้ว่า หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) จะเห็นได้ว่า อำนาจในการเก็บภาษีในเชิงเศรษฐศาสตร์ประโยชน์ของผู้เสียภาษีนี้นี้ จะมีได้คำนึงถึงสถานภาพทางบุคคลของผู้เสียภาษีแต่พิจารณาเพียงว่ามีเงินได้เกิดขึ้นภายในดินแดนหรือไม่ และจะจัดเก็บภาษี เงินได้ชนิดใดที่ได้รับภายในดินแดนของตน เท่านั้น

จากหลักการดังกล่าวถือว่าเป็นพื้นฐานสำคัญของการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกนิยมใช้ยึดถือปฏิบัติ ในการจัดเก็บภาษีในประเทศตน ซึ่งอาจจะมีหลายหลักประกอบกัน ได้แก่

การใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) หมายความว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใดหรือไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติของประเทศใดก็ตาม เพราะเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ใน ประเทศใดแล้วย่อมได้ใช้บริการ หรือได้รับประโยชน์จากรัฐ ในประเทศที่ตนเองนั้นมีถิ่นที่อยู่ นั้น เช่น ได้รับการบริการด้านสาธารณสุข การศึกษาขั้นพื้นฐาน ได้รับความคุ้มครอง จากเจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศนั้น เป็นต้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis หรือ Principle of Worldwide Income)” หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยไม่จำกัด (Unlimited Tax Liability Basis)” เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ เพราะเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นย่อมได้รับบริการ สาธารณะจากการอาศัยอยู่ในประเทศนั้น เช่น ชีวิตและทรัพย์สินได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้รับการศึกษา ได้ใช้ถนนหนทาง สวนสาธารณะ ฯลฯ บุคคลนั้นจึงควรจะเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นเพื่อที่รัฐบาลของประเทศนั้นจะได้นำไปใช้สร้างทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน

หลักแหล่งเงินได้ (Source Principle) หลักนี้หมายความว่าผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใด ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น หลักนี้จึงมีชื่อเรียกอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือ “หลักภาระการเสียภาษีโดยจำกัด (Limited Tax Liability Basis) เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้เพราะเมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดก็แสดงว่า บุคคลนั้นได้รับประโยชน์จากประเทศนั้น บุคคลนั้นจึงควรจะเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

หลักสัญชาติ (Nationality) หมายความว่า ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ เช่น สหรัฐอเมริกานอกจากจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้แล้วยังใช้หลักสัญชาติด้วย กล่าวคือ คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าจะอยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลสหรัฐอเมริกา เช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่สหรัฐอเมริกา โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใด เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับ จากทั่วโลก นอกจากนี้สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สหรัฐเม็กซิโก สาธารณรัฐไต้หวันและสาธารณรัฐอินโดนีเซียก็ใช้หลักสัญชาติด้วย

1.4 ทฤษฎีความยุติธรรม (Justice Theory)

ความยุติธรรม เป็นสิทธิขั้นพื้นฐาน (Basic Rights) ของพลเมืองซึ่งเป็นสมาชิกของสังคม ตามหลักสิทธิมนุษยชน ความยุติธรรมจึงเป็นหัวใจสำคัญในการดำรงความสงบสุขของสังคม เนื่องจากปวงชนสมาชิกในสังคมต่างมีและใช้สิทธิเสรีภาพตามอัตราที่เป็นนาาจิตตั้งของตน จึงก่อให้เกิดความขัดแย้งระหว่างปัจเจกชนด้วยกัน หรืออาจเป็นเหตุขัดแย้งกันระหว่างปัจเจกชนกับสังคมหรือมหาชนโดยรวมได้ ดังนั้น ปัญหาความขัดแย้งจึงเป็นเรื่องธรรมชาติที่เกิดขึ้น ตั้งอยู่ และดับไป เพียงแต่การดับไปของปัญหาความขัดแย้งหรือการแสวงหาทางออกของปัญหาความขัดแย้งนั้นต้องอยู่บนพื้นฐานของความยุติธรรม เพื่อดำรงเป้าหมายสูงสุด คือ ความสุขสงบที่ยั่งยืนของสังคม

ความยุติธรรมตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ยุติธรรม หมายถึง ความเที่ยงธรรม ความชอบธรรม ความชอบด้วยเหตุผล” ส่วนคำว่า “เที่ยงธรรม” หมายถึง “ตั้งตรงด้วยความเป็นธรรม” และคำว่า “ชอบธรรม” หมายถึง “ถูกต้องหลักธรรม ถูกตามนิตินัย” (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน, 2542, หน้า 911, 542, 350)

ทฤษฎีความยุติธรรมนั้น John Rawls (1921-2002) นักปรัชญาการเมืองของมหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ด ชาวอเมริกัน ได้อธิบายทฤษฎี “ความยุติธรรม หรือ A Theory of Justice” โดยแบ่งความยุติธรรมออกเป็น 2 ประเภท คือ ความยุติธรรมทางสังคม (Social Justice) และความยุติธรรมทางกฎหมาย (Legal Justice) ดังนี้

ความยุติธรรมทางสังคม (Social Justice) เป็นความยุติธรรมของการเข้าถึงสิ่งจำเป็นในปัจจุบันพื้นฐานสำหรับการดำรงชีวิตในสังคม เช่น ปัจจัยสี่ สวัสดิการทางสังคม หรือบริการทางสังคม (Social goods) และมีผู้ขยายความเรื่องความยุติธรรมทางสังคมของ John Rawls ดังกล่าว ด้วยการนำความเชื่อทางสังคม คือ หลักทางศาสนามาประยุกต์ใช้ คือ ศาสตราจารย์ ดร.อมาตยา เซน (2553) ซึ่งเป็นอาจารย์ประจำคณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยฮาร์วาร์ด (Harvard University) ผู้ได้รับรางวัลโนเบล สาขาเศรษฐศาสตร์ พ.ศ. 2541 โดยได้ปาฐกถาพิเศษเกี่ยวกับความยุติธรรมทางสังคม เรื่อง

“ความยุติธรรม: จากแนวคิดสู่วิถีปฏิบัติ” (The Idea of Justice: From Idea to Action) ที่จัดโดยสำนักงานคณะกรรมการสุขภาพแห่งชาติ ณ ศูนย์การประชุมแห่งชาติสิริกิติ์ กรุงเทพฯ สรุปความได้ว่าการประยุกต์ใช้เหตุผลของพระพุทธเจ้ากับความยุติธรรมทั้งระดับปัจเจกชนและระดับสังคมมี 3 แนวทาง ดังนี้

1) ความเป็นธรรมด้วยแนวทางที่มีชีวิตเป็นศูนย์กลาง โดยมองถึงสถาบันและระเบียบทางสังคม ด้วยการพิจารณาชีวิต และการใช้ชีวิต ตามความจริงอันประเสริฐ 4 ประการ หรือหลักอริยสัจสี่ ได้แก่ ทุกข์ คือ ปัญหาที่เกิดขึ้นและดำรงอยู่ สมุทัย คือ เหตุแห่งทุกข์หรือเหตุของปัญหา นิโรธ คือ วิธีการดับทุกข์หรือวิธีการแก้ปัญหา และ มรรค คือ หนทางเข้าถึงวิธีการดับทุกข์หรือวิธีการแก้ปัญหา

2) ความเป็นธรรมด้วยแนวทางที่เสมอภาคครอบคลุมทั่วถึง ไม่มีการกีดกันบุคคลใดหรือกลุ่มบุคคลใด โดยทุกคนทุกกลุ่มมีความเสมอภาค เช่น ความสามารถเข้าถึงนโยบายสาธารณะได้อย่างเสมอภาคทั่วถึง เนื่องจากความเสมอภาคเป็นหัวใจสำคัญของความยุติธรรม ซึ่งสอดคล้องกับสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) (2552, หน้า 9) ที่ได้ให้ความหมายหลักความเสมอภาค (Equity) ว่า หลักความเสมอภาค หมายถึง การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันโดยไม่มีการแบ่งแยกถึง เพศ อายุ เชื้อชาติ ภาษา การศึกษา ความเชื่อ ถิ่นกำเนิด สภาพทางกาย สถานะของบุคคล และอื่น ๆ

3) ความเป็นธรรมด้วยแนวทางที่มีพันธะแห่งอำนาจ โดยการเน้นความรับผิดชอบ ซึ่งเป็นหลักสำคัญของทฤษฎีเกี่ยวกับความยุติธรรมในปัจจุบัน ซึ่งศาสตราจารย์ ดร.อมาดา เช่น ได้นำหลักพระพุทธเจ้ามาอธิบายว่า มารดาต้องรับผิดชอบต่อบุตรน้อยไม่ใช่เพราะเหตุที่เธอให้กำเนิดบุตร แต่เพราะเหตุที่อำนาจตามธรรมชาติของมารดากับบุตรไม่เสมอกัน กล่าวคือ มารดามีอำนาจมากกว่าบุตร เช่นเดียวกันกับเหตุที่ต้องมีความรับผิดชอบต่อสัตว์ทั้งหลายก็เพราะอำนาจตามธรรมชาติระหว่างมนุษย์กับสัตว์ไม่เสมอกัน กล่าวคือ มนุษย์นั้นมีอำนาจมากกว่าสัตว์ ซึ่งความรับผิดชอบเหล่านี้เป็นความรับผิดชอบเพื่อให้เกิดความเสมอภาคแม้จะเป็นเหตุจากธรรมชาติก็ตาม

ความยุติธรรมทางกฎหมาย (Legal Justice) ในความคิดของจอห์น 롤ล์ส เห็นว่าเป็นความยุติธรรมแบบภาวะวิสัยมีข้อเท็จจริงและมีบรรทัดฐานที่สามารถพิสูจน์ได้ โดยยึดถือด้วยบทกฎหมายและกระบวนการยุติธรรมเป็นหลักสำคัญ เช่น การพิจารณาพิพากษาคดีอย่างเป็นทางการลงโทษอย่างเป็นทางการ ซึ่งแตกต่างจากความยุติธรรมตามศีลธรรมที่เป็นความยุติธรรมแบบอัตวิสัยตามอารมณ์ ความรู้สึก หรือตามอำเภอใจของแต่ละบุคคล ความคิดนี้สอดคล้องกับ Alf Ross (1959) นักทฤษฎีชาวเดนมาร์ก ที่กล่าวว่า ความยุติธรรม เป็นความต้องการพื้นฐานของ

ปัจเจกชนทุกคนด้วยการประยุกต์ใช้กฎหมาย การตีความกฎหมาย หรือการปรับใช้กฎหมายด้วยความถูกต้องเป็นกลางโดยไม่กระทำการใดแบบตามอำเภอใจและ Hans Kelsen (1941) นักกฎหมายชาวออสเตรีย ที่มีความเห็นว่า ความยุติธรรมไม่อาจแยกออกจากกฎหมายได้ ความยุติธรรมจึงมีข้อกำหนด กฎเกณฑ์และกฎหมายเป็นหลักสำคัญ ความยุติธรรม จึงเป็นการรักษาข้อกำหนด กฎเกณฑ์และกฎหมาย โดยองค์การของสังคมเพื่อให้ปัจเจกชนอยู่ร่วมกันด้วยความสงบสุข สำหรับนักวิชาการไทย คือ สุวรรณ สถาอนันท์ (2555) นักวิชาการ คณะอักษรศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ได้แสดงความเห็นในการสัมมนาเรื่อง “โครงการสัมมนาเชิงปฏิบัติการ การใช้ทฤษฎีอธิบายความไม่เป็นธรรมทางสังคม” โดยสถาบันวิจัยสังคม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ร่วมจัดกับคณะทำงานวาระทางสังคมและภาคีเครือข่าย ระหว่างวันที่ 27-28 เมษายน 2555 ณ สวนสามพราน จังหวัดนครปฐม มีสาระสำคัญว่า ความยุติธรรมแตกต่างจากความเป็นธรรม เนื่องจากความยุติธรรมเป็นเรื่องเกี่ยวกับกระบวนการนิติศาสตร์ การละเมิด การทำผิด การลงโทษ สถาบันยุติธรรมที่เป็นกลางไม่เข้าข้างคู่ขัดแย้งฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง โดยการบังคับใช้กฎหมายอย่างเสมอภาค ตามหลักที่ว่า “ทุกคนอยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกัน”

ความยุติธรรมตามกฎหมายนี้ ปัญญา อุดชาชน (2555, หน้า 46-49) รองเลขาธิการสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ ได้แบ่งความยุติธรรมตามลักษณะการเกิดออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ความยุติธรรมประเภทเกิดจากธรรมชาติ คือ ความยุติธรรมที่เป็นไปตามกฎของธรรมชาติ เนื่องจากความยุติธรรมนั้นมีเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของมนุษย์ที่มีอยู่แล้วตามธรรมชาติ ดังนั้น ความยุติธรรมตามธรรมชาติจึงเป็นหลักความยุติธรรมสากลที่อยู่สูงกว่าความยุติธรรมที่มนุษย์กำหนดขึ้น โดยหัวใจของความยุติธรรมประเภทนี้คือ ความเสมอภาค (Equality)

2) ความยุติธรรมประเภทเกิดจากกฎหมายบ้านเมือง คือ ความยุติธรรมที่มนุษย์กำหนดขึ้นด้วยการกำหนดสิทธิและเสรีภาพพร้อมหน้าที่และความรับผิดชอบของมนุษย์ขึ้นให้สามารถรับรู้ได้ล่วงหน้าโดยมีความแน่นอนชัดเจนผ่านบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ ทั้งนี้ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

จากที่กล่าวมาข้างต้น ความยุติธรรมจึงหมายถึง กระบวนการและการดำเนินการที่ทำให้การใด ๆ สำเร็จ อย่างมีเหตุมีผลด้วยความพึงพอใจของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องภายในกรอบกฎหมายอันชอบธรรม ซึ่งการศึกษาและวิจัยครั้งนี้ให้ความสำคัญกับความยุติธรรมทางกฎหมาย (Legal Justice) ซึ่งหมายถึงกระบวนการยุติธรรมประเภทเกิดจากกฎหมายบ้านเมืองที่สามารถพิจารณาพิพากษาคดีให้สิ้นสุดลงอย่างมีเหตุมีผลด้วยความพึงพอใจของผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายภายในกรอบกฎหมายที่บัญญัติโดยชอบธรรมเพื่อความสงบสุขของสังคม

1.5 หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาลเพราะในแต่ละปี รัฐบาลจะต้องมีการจัดทำงานประมาณที่จะนำมาเป็นค่าใช้จ่าย เพื่อเป็นการพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายที่จะต้องไปพัฒนาสาธารณูปโภค บริการประชาชน การจัดเก็บภาษีอากรนั้นจำทำการจัดเก็บจากภาคเอกชนที่ประกอบธุรกิจต่าง ๆ หรือจัดเก็บภาษีอากรประชาชนที่มีรายได้ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งการจัดเก็บจะได้จำนวนเท่าใดย่อมหมายถึงรายได้ของประชาชนเช่นเดียวกัน แต่ถ้าการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐไม่ได้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ นั้นย่อมหมายถึงสภาพของเศรษฐกิจโดยรวม ที่ทำให้ประชาชนมีรายได้ไม่เกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี (เกริกเกียรติ พิพัฒน์ เสรีธรรม, 2538, หน้า 101-102)

ในการจัดเก็บภาษีอากรมีหลักเกณฑ์ที่มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่สมัย Adam Smith วางรากฐานเอาไว้จนถึงปัจจุบัน 7 ประการ คือ (เกริกเกียรติ พิพัฒน์ เสรีธรรม, 2552, หน้า 183-186)

1) หลักของความแน่นอน

ภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอนทั้งเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี วันเวลาและวิธีการในการเสียภาษีและการจัดเก็บ โดยต้องมีกฎหมายกำหนดไว้ เพื่อให้รัฐบาลสามารถคาดหมายจำนวนรายได้ที่จะจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเพื่อป้องกันการทุจริต (Anti-corruption) และการสร้างอิทธิพลของผู้จัดเก็บ

2) หลักของการประหยัด

ระบบบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บจะต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำที่สุดด้วย เพราะว่าข้อยุ่งยากในการเสียภาษีและค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการนั้น เป็นการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปทางที่สูญเปล่า

3) หลักของความเสมอภาค

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน หลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีนั้นเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น เราจะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีนั้น

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay) นั้นอาจจำแนกออกเป็น 2 หลักใหญ่ คือ ความเสมอภาคตามแนวนอน (Horizontal Equity) และความเสมอภาคในแนวตั้งหรือแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งพิจารณาจากสาระสำคัญ ดังนี้

(1) ความเสมอภาคตามแนวนอน กำหนดว่า ผู้ซึ่งมีฐานะหรือรายได้เท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีเท่ากันในลักษณะที่ว่า “Equals Should Be Treated Equally”

(2) ความเสมอภาคตามแนวตั้ง กำหนดว่า ผู้ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีหรืออยู่ในสภาวะการณ์ในการเสียภาษี (Taxpaying Circumstance) ที่แตกต่างกัน ควรจะเสียภาษีในลักษณะที่แตกต่างกันในลักษณะที่ว่า “Unequal Should Be Treated Unequally”

4) หลักการยอมรับ

ภาษีทุกชนิดที่จะจัดเก็บจากประชาชนต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนส่วนใหญ่ การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจึงจะทำได้ง่ายขึ้น ซึ่งการที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐ นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีคาดว่าจะได้รับจากรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าเงินที่เก็บภาษีไปจะกลับคืนเป็นผลประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีในอนาคต ย่อมมีส่วนช่วยให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีมากขึ้น และทำให้ความสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมีมากยิ่งขึ้นด้วย

5) หลักของความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการจัดเก็บอย่างไรให้ได้ผลในทางปฏิบัติ ภาษีอากรบางอย่างแม้จะมีเหตุผลดีในทางทฤษฎีแต่ในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีนั่นจะถือเป็นภาษีที่ดีไม่ได้

6) หลักของการทำรายได้

ภาษีที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นอย่างดี เช่น เป็นภาษีที่มีฐานใหญ่ และฐานของภาษีขยายตัวได้รวดเร็วตามความเจริญเติบโตของเศรษฐกิจประเทศ ซึ่งจะทำให้รัฐได้รับรายได้จากภาษีอากรมากโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี

7) หลักของความยืดหยุ่น

ภาษีที่ดีควรจะเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า ในขณะที่เศรษฐกิจกำลังขยายตัว รายได้ของประชาชนเพิ่มขึ้น แต่อัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ภาษีที่จะเก็บนั้นจะไปลดอัตราการเพิ่มขึ้นของรายได้ประชาชน และจะช่วยลดแรงกดดันของการเกิดภาวะเงินเฟ้อได้มาก แต่ในกรณีที่ตรงกันข้ามในขณะที่เศรษฐกิจซบเซา รายได้ของประชาชนลดลง อัตราภาษีที่เก็บจะลดลงในอัตราที่เร็วกว่ารายได้ที่แสดงซึ่งจะลดความเดือนร้อนของผู้เสียภาษี และมีส่วนช่วยลดภาวะความซบเซาของเศรษฐกิจได้บ้าง

1.6 หลักการจัดเก็บภาษีอากรศุลกากร

ภาษีเป็นรายได้ที่สำคัญประเภทหนึ่งของรัฐ โดยรัฐจะทำการจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรูปแบบของเงินตรา ซึ่งการจัดเก็บภาษีโดยรัฐนี้มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเป็นการจัดเก็บอย่างถาวร และไม่เป็นประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวจะถูกนำไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้ในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น อาจจะเป็นการชำระโดยสมัครใจหรืออาจเป็นการใช้อำนาจบังคับก็ได้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า การยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจเป็นส่วนประกอบที่สำคัญที่สุดของระบบภาษี ซึ่งการที่ประชาชนจะมีความยินยอมในการเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากน้อยเพียงใดนั้น นอกจากจะขึ้นอยู่กับความเชื่อมั่นของประชาชนที่มีต่อระบบภาษีอากรของรัฐแล้ว ยังจะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อประชาชนในการเสียภาษีทั้งด้านปัจจัยทางสังคม การเมืองการบริหารและเศรษฐกิจ (ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2540, หน้า 191-196)

ในการบริหารงานภาษีของประเทศไทยนั้นไม่ได้แยกเป็นภาษีทางตรง (direct tax) หรือภาษีทางอ้อม (indirect tax) หรือเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากทรัพย์สินหรือจากโภคภัณฑ์โดยชัดเจน แต่แบ่งออกตามหน่วยของรัฐที่เป็นผู้จัดเก็บ ได้แก่ กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต สังกัดกระทรวงการคลังเป็นหลัก นอกจากนี้ ยังมีส่วนราชการอื่นที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีพิเศษบางชนิด เช่น กรมทรัพยากรธรณี กรมป่าไม้ กรมการปกครอง ฯลฯ ทั้งนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษี สังกัดกระทรวงการคลัง เป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บถึงร้อยละ 95 ของปริมาณภาษีอากรทั้งหมด โดยแต่ละหน่วยงานต่างก็ใช้เครื่องมือในการจัดเก็บภาษี อันได้แก่ กฎหมาย ซึ่งอาจเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด เทศบัญญัติ ฯลฯ เป็นเอกเทศแตกต่างกันออกไป ทำให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารงานภาษีอากรและมีปัญหาในทางปฏิบัติ จนเป็นช่องทางรั่วไหลและเกิดการทุจริตกันโดยทั่วไป ซึ่งกล่าวโดยทั่วไปได้ว่ารัฐอาจมีรายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มอัตราภาษี หรือริเริ่มเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นอีก ถ้าหากสามารถปรับปรุงระบบจัดเก็บภาษีให้สามารถจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยอย่างแท้จริง

สำหรับภาษีศุลกากรในปัจจุบันนั้นถือเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลอย่างหนึ่งของรัฐ หลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีมาตั้งแต่สมัยโบราณแล้ว และถือได้ว่าเป็นระบบภาษีที่เก่าแก่ที่สุด คำว่า “ศุลกากร” หมายถึง ค่าอากรที่เรียกเก็บจากสินค้าขาเข้าและขาออก ในสมัยโบราณเมื่อเกิดมีบ้านเมืองขึ้นแล้ว ย่อมมีการค้าขายเกิดขึ้นระหว่างกัน บุคคลใดจะนำสินค้ามาขายหรือส่งออกไปจำหน่ายยังบ้านเมืองอื่นก็จะต้องมีการเก็บภาษีอากร โดยอาจจะเรียกเก็บเป็นตัวเงินหรือชักส่วนจากสินค้านั้นบ้าง เมื่อเวลาผ่านไปกิจการทางด้านภาษีศุลกากรก็พัฒนาขึ้นเป็นลำดับ

สำหรับระบบภาษีศุลกากรนั้น มีหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บจากการค้าระหว่างประเทศ ในกิจการเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ตามประเภทพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งถือได้ว่าเป็นภาษีอากรอย่างหนึ่ง ที่รัฐจัดเก็บเพื่อนำไปเป็นรายได้เป็นภาษีศุลกากร เมื่อก้าวถึงภาษีศุลกากร ในรูปแบบใหญ่พอที่จะจำแนกได้กล่าวคือ ภาษีเพื่อรายได้ (Revenue Duties) และภาษีปกป้อง (Protective Duties) (สถิติ คัมภังค์พินิจ, 2531, หน้า 10)

ภาษีเพื่อรายได้ (Revenue Duties) มีจุดประสงค์หลักเพื่อการจัดเก็บรายได้จากภาษี โดยมุ่งหมายให้ประเทศได้รับเงินรายได้จำนวนมากจากการจัดเก็บภาษี เพื่อนำเงินรายได้เหล่านี้ มาใช้จ่ายในประเทศ

ภาษีปกป้อง (Protective Duties) มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมในประเทศจากการแข่งขันของต่างประเทศและการปรับปรุงการลดดุลการค้า การลดเงินเพื่อตลอดจนการปรับปรุงฐานะทางเศรษฐกิจภายในประเทศ ซึ่งเป็นการกล่าวในความหมายอย่างกว้าง โดยรวมไปถึงทั้งในแง่ของเครื่องมือสำหรับนโยบายทางเศรษฐกิจ หรือนโยบายทางการค้า

การเก็บภาษีปกป้องจะพิจารณาว่า สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้ามาที่ส่งผลกระทบต่อสินค้าภายในประเทศเท่านั้นที่ควรจัดเก็บภาษี ส่วนสินค้าต่างประเทศซึ่งไม่กระทบกระเทือนต่อธุรกิจของสินค้าภายในประเทศควรได้รับประโยชน์จากการไม่จัดเก็บภาษี

การกำหนดภาษีเพื่อรายได้และภาษีปกป้องอาจไม่จำเป็นต้องเกี่ยวพันซึ่งกันและกัน การเก็บภาษีเพื่อรายได้อาจมีผลกระทบต่อภาวะทางเศรษฐกิจในทางการผลิตและการบริโภค ในขณะที่ภาษีปกป้องซึ่งถูกใช้ป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจอาจส่งผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษี ในอดีตในประเทศที่พัฒนาน้อยและประเทศกำลังพัฒนา ภาษีศุลกากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ แต่ในประเทศที่พัฒนาแล้วการจัดเก็บภาษีศุลกากรจะมีความมุ่งหมายไปในทางที่เป็นภาษีปกป้องมากกว่าการจัดเก็บรายได้ เช่น ในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี รายได้จากภาษีศุลกากรคิดเป็นจำนวนไม่เกิน ร้อยละ 2 ของรายได้ของรัฐหรือในสหรัฐอเมริกา ภาษีศุลกากรมีอัตราส่วนไม่ถึง ร้อยละ 1 จึงเห็นได้ว่าประเทศที่พัฒนาแล้วจะใช้ภาษีศุลกากรในฐานะที่เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจยิ่งกว่าการมุ่งจัดเก็บรายได้ในรูปแบบของภาษีศุลกากร

จากหลักการดังกล่าวข้างต้นนี้ ประกอบกับนโยบายส่งเสริมการค้าการลงทุนระหว่างประเทศที่แต่ละประเทศมีความมุ่งหมายจะพัฒนาขีดความสามารถในการแข่งขันทางการค้า จึงได้มีการเปลี่ยนแปลงทัศนคติทางศุลกากรจากการพิจารณาเฉพาะการเก็บภาษีเพื่อมุ่งแสวงหารายได้เข้ารัฐเป็นจำนวนมาก ไปสู่การพิจารณาถึงผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการดำเนินงานทางด้านศุลกากร เพื่อสร้างความโปร่งใสและอำนวยความสะดวกทางการค้าให้กับผู้ประกอบการ

โดยสภาพภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีการขาย (sales tax) หรือภาษีสิ่งของ (commodity tax) ซึ่งเก็บจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก ณ จุดนำเข้าหรือส่งออกตามที่รัฐบาลกำหนดไว้ กิจกรรมทางด้านภาษีศุลกากรนั้นสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร และส่วนที่เป็นการสร้างสภาพบังคับให้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีศุลกากร สำหรับส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร มีปัจจัยที่เกี่ยวข้องอยู่ 3 ประการคือ ระบบพิคัดอัตราศุลกากร ระบบราคาศุลกากร และระบบพิธีการศุลกากร ในส่วนที่เกี่ยวกับการสร้างสภาพบังคับให้มีการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ ก็คือ การป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร

จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า นโยบายการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ การจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นส่งผลกระทบต่อทั้งในด้านการผลิตภายในประเทศ การบริโภค และปริมาณการค้าขายกับต่างประเทศ โดยในการจัดเก็บภาษีขาเข้าและภาษีขาออกมีเหตุผลและวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บอากรขาเข้า

1) เพื่อเป็นแหล่งรายได้ของรัฐ เพราะรัฐจำเป็นต้องเข้ามามีบทบาทในการส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ การเมือง การสังคม และการทหาร รัฐจึงจำเป็นต้องมีรายได้เพื่อใช้ในการบริหารโครงการต่าง ๆ เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายของการพัฒนาที่วางเอาไว้

2) เพื่อส่งเสริมและให้ความคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ เพื่อป้องกันสินค้าจากประเทศอื่นเข้ามาแข่งขันในราคาที่ต่ำกว่า ในการจัดเก็บอากรขาเข้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้คุ้มครองอุตสาหกรรมดังกล่าวนี้ก็เนื่องมาจากรัฐเห็นว่าอุตสาหกรรมดังกล่าวเป็นอุตสาหกรรมที่จำเป็นในการพัฒนาประเทศและก่อให้เกิดผลดีต่อประเทศในด้านอื่น ๆ กล่าวคือ (จิรายุ อิศรางกูร ณ อยุธยา, 2514, หน้า 69-84)

(1) เพื่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ ซึ่งการนำนโยบายอากรขาเข้าเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมมาใช้จะทำให้มีการผลิตมากขึ้น อันจะมีผลต่อการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและแรงงานภายในประเทศอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นตามไปด้วย

(2) เพื่อเป็นโครงสร้างพื้นฐานในการพัฒนาอุตสาหกรรมซึ่งจะพัฒนาให้เกิดเทคโนโลยีใหม่ติดตามมา

3) เพื่อส่งเสริมด้านการเกษตร ซึ่งเป็นภาคการผลิตที่มีบทบาทในการพัฒนาประเทศ และเป็นแหล่งจ้างงาน รัฐอาจนำนโยบายอากรศุลกากรมาใช้โดยเฉพาะอย่างยิ่งนโยบายอัตราอากรขาเข้า กล่าวคือ ควรกำหนดอัตราอากรให้ต่ำหรือยกเว้นอัตราอากรสำหรับปัจจัยพื้นฐานในภาคเกษตรกรรม เช่น โคพันธุ์นม แม่พันธุ์ไก่ ปุ๋ย เป็นต้น

4) เพื่อแก้ไขสภาวะทางสังคม

(1) ในด้านการบริโภค สินค้าบางอย่างไม่จำเป็นต้องการครองชีพ (luxury goods) การบริโภคสิ่งเหล่านี้เป็นพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดการใช้เงินเกินความจำเป็น อากาศุลการจึงเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐในอันที่จะจำกัดการบริโภคที่ไม่จำเป็นดังกล่าว เพื่อเปลี่ยนแนวทางให้การใช้จ่ายของประชาชนมาสู่ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตภายในประเทศ โดยการตั้งอัตราอากรสูงเพื่อลดการนำเข้า

(2) เพื่อป้องกันการผันผวนในด้านราคาสินค้าอันเนื่องจากการขาดแคลนโดยการลดอัตราอากรขาเข้า เพื่อเป็นการจูงใจให้มีการนำเข้าเพราะต้นทุนในการนำเข้าต่ำลง และเพื่อเป็นการบรรเทาการขาดแคลนสินค้าบางชนิดในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ

(3) เพื่อป้องกันการท่วมตลาดของประเทศคู่ค้า ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากประเทศคู่ค้าที่ประสงค์จะระบายสินค้าให้หมดไป หรือมีนโยบายมุ่งทำลายคู่แข่งชั้น หรือไม่ว่าด้วยวัตถุประสงค์ใด ๆ ซึ่งอาจส่งผลให้ภาวะเศรษฐกิจและกลไกทางสังคมของประเทศนั้นอาจถูกทำลายไปจนไม่อยู่ในฐานะที่จะแข่งขันทางด้านราคาได้ การเพิ่มอัตราอากรขาเข้าย่อมทำให้ระดับราคาสินค้าที่นำเข้ามาสูงขึ้นจนไม่อาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อการผลิตภายในประเทศ

5) เพื่อใช้เป็นมาตรการส่งเสริมการส่งออก ในด้านการส่งออกเกือบทุกประเทศได้ใช้นโยบายที่จะยกเลิกภาษีสินค้าส่งออกไว้ในโครงสร้างพิภักด์อัตราอากร เพื่อลดต้นทุนการส่งออกให้สามารถแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศได้ นอกจากนี้การลดอัตราอากรขาเข้าสำหรับสินค้าประเภททุน เครื่องจักร และวัตถุดิบบางชนิดที่จำเป็นในกระบวนการผลิตเพื่อส่งออก ย่อมทำให้ผู้ผลิตภายในประเทศสามารถแข่งขันกับผู้ส่งออกในประเทศอื่นได้

เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บอากรขาออก

แทบจะกล่าวได้ว่าทุกประเทศมีนโยบายส่งเสริมการส่งออกเพื่อให้สินค้าของตนสามารถแข่งขันกับประเทศคู่แข่งในด้านราคาได้ โดยรัฐพยายามที่จะไม่เรียกเก็บอากรขาออกเลยบางประเทศอาจมีมาตรการช่วยเหลืออย่างอื่นอีกด้วย คงมีแต่เพียงของบางชนิดเท่านั้นที่รัฐยังคงต้องจัดเก็บอากรขาออกด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

1) เพื่อเป็นการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ (resource conservation) โดยวิธีเก็บอากรขาออก มิให้มีการนำเอาวัตถุดิบและทรัพยากรออกไปมากเกินไปจนเกินความจำเป็น

2) เพื่อรักษาระดับราคาสินค้าภายในประเทศ การเก็บภาษีขาออกจะลดความแตกต่างระหว่างราคาของผู้ขายจะได้จากการส่งออกและจากการขายภายในประเทศ เพื่อมิให้ผู้ส่งออกแย่งกันส่งออก ซึ่งส่งผลทำให้ราคาสินค้าภายในประเทศสูงขึ้น

1.7 หลักการพิธีการศุลกากร

พิธีการศุลกากร เป็นขั้นตอนการปฏิบัติงาน สำหรับการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ อันเกี่ยวกับกิจการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งกรมศุลกากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานของรัฐที่สังกัดกระทรวงการคลัง โดยมีภารกิจในการจัดเก็บภาษีอากร จากการประกอบธุรกิจนำเข้า ส่งออกสินค้าของภาคเอกชน ออกระเบียบ ออกกฎหมาย เพื่อให้ผู้ประกอบการนำเข้า ส่งออกสินค้าปฏิบัติตาม รวมถึงมาตรการการลงโทษ ตามลักษณะของความผิด และที่สำคัญที่สุดก็คือว่ากรมศุลกากรได้ออกระเบียบการปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรให้สามารถปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยให้ถือเป็นแนวปฏิบัติในการบริการ อำนาจความสะดวกให้แก่ภาคเอกชนที่เข้ามาใช้บริการในกิจการนำเข้า ส่งออก ซึ่งขั้นตอน หรือระเบียบตามที่กล่าวมานี้ ก็คือพิธีการศุลกากร หรือในบางกรณีก็จะเรียกว่า การศุลกากรนั่นเอง แต่อย่างไรก็ตาม กรมศุลกากรเองก็ได้มีการพัฒนาระบบพิธีการศุลกากรอย่างต่อเนื่อง ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน จากเดิมนั้นเป็นการเดินพิธีการแบบใช้บุคลากรบุคคล หรือที่เรียกว่าแบบ manual ในรูปแบบเอกสาร จนกระทั่งปัจจุบันได้พัฒนาเปลี่ยนแปลงเป็นระบบอิเล็กทรอนิกส์แบบไร้เอกสาร (paperless) หรือระบบ E-Customs เพื่อรองรับ อำนาจความสะดวกการใช้บริการของภาคเอกชนที่ประกอบกิจการนำเข้า ส่งออก และระบบการตรวจสอบอย่างรวดเร็ว มีประสิทธิภาพของพนักงานศุลกากร

1.8 หลักการพิจารณาคดี

การพิจารณาคดีหมายถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นของกระบวนการยุติธรรม การพิจารณาคดีของศาลในการตัดสินข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ในอดีตนั้นจะเป็นการพิจารณาพิพากษาคดีที่เป็นทางแพ่ง หรือทางปกครอง ก็จะดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง จนกระทั่งปี พ.ศ. 2528 จนถึงปัจจุบันการพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะความผิดทางแพ่งนั้น การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีนั้น ก็จะดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ถ้าเป็นความผิดทางอาญา ก็จะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ด้วยระบบกล่าวหา ต่อมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 ได้มีการพัฒนาระบบของศาลในประเทศไทยได้พัฒนาจากระบบศาลเดี่ยว มาเป็นระบบศาลคู่ ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และมีการตราพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีปกครองและจัดตั้งศาลปกครองขึ้น นั้นแสดงให้เห็นว่าเมื่อเกิดกรณีข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของภาครัฐกับภาคเอกชนทั่วไป ในลักษณะการโต้แย้งสิทธิ หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ๆ ตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง

ความสำคัญสำหรับเกี่ยวกับการพิจารณาคดีศุลกากรระบบกล่าวหา และระบบไต่สวน ตามที่กล่าวมาข้างต้น ที่มีความสอดคล้อง และเชื่อมโยงกับการศึกษาวิจัยนี้ ในประเด็นระบบวิธีพิจารณา

พิพากษาคดีศาลการ เมื่อมีข้อพิพาท หรือมีการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียหายอากรจากการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ อันเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า มาวิเคราะห์ เพื่อนำไปจัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบการจัดตั้งศาลศาลการต่อไป

1.9 หลักการระงับข้อพิพาท

การระงับข้อพิพาท คือหลักการที่ดำเนินการให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี หรือการชำระภาษีของประชาชน หรือของภาคเอกชนที่จะต้องชำระภาษีให้แก่ภาครัฐ ตามกฎหมายศาลการนั้นระงับหรือสิ้นสุดลงโดยปราศการโต้แย้งสิทธิของแต่ละฝ่ายไม่ว่าจะเป็นฝ่ายภาครัฐหรือฝ่ายภาคเอกชนหรือประชาชนทั่ว ๆ ไป ยุติลงโดยไม่ต้องเป็นคดีความไปสู่การฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งปัจจุบันนี้ตามกฎหมายศาลการนั้นก็จะมีการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายบริหาร ที่กฎหมายศาลการได้ให้อำนาจอธิบดีที่จะระงับข้อพิพาทได้ หรือการระงับข้อพิพาทในรูปแบบคณะกรรมการที่เรียกว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาท เป็นต้น เช่นนี้หลักการระงับข้อพิพาทจึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง และมีความเชื่อมโยงสำหรับงานวิจัยนี้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงนำเอาหลักการระงับข้อพิพาทตามที่กล่าวมาข้างต้น เพื่อมาวิเคราะห์ และนำไปจัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการต่อไป

1.10 เขตอำนาจศาล

เขตอำนาจศาล คือ เขตพื้นที่ ที่กำหนดขอบเขตแห่งประเภทคดีที่อยู่ในอำนาจศาลที่จะพิจารณาพิพากษาคดี ซึ่งการฟ้องคดีแต่ละครั้งจะต้องฟ้องตามเขตอำนาจศาลแต่ละศาล ซึ่งข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ปัจจุบันนี้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมีทั้งที่เป็นข้อพิพาททางแพ่ง หรือข้อพิพาททางอาญา และข้อพิพาททางปกครอง ดังนั้นการดำเนินคดีจึงต้องพิจารณาถึงประเภทคดีกับเขตอำนาจศาลที่จะรับพิจารณาคดี และคดีศาลการมีลักษณะที่เป็นได้ทั้งเฉพาะเป็นข้อพิพาททางอาญา หรือทางแพ่ง หรือทางแพ่งเกี่ยวเนื่องทางอาญาซึ่งเขตอำนาจศาลก็คือศาลยุติธรรม ส่วนข้อพิพาททางปกครองก็จะเป็นศาลปกครอง หากฟ้องผิดศาลจะส่งผลให้ศาลไม่รับฟ้อง เขตอำนาจศาลจึงเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยที่มีความสอดคล้องและเชื่อมโยง ในประเด็นขอบเขตอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีศาลการ เพื่อนำมาวิเคราะห์และนำไปจัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการต่อไป

2. การจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษสังกัดศาลยุติธรรม

เนื่องจากข้อพิพาทที่เกิดจากกระบวนการหรือพิธีการทางการค้าระหว่างประเทศนั้น เป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากข้อพิพาทอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นทางแพ่งที่เกี่ยวข้องทางภาษีอากร หรือทางอาญา รวมทั้งทางปกครอง เป็นต้น เพราะฉะนั้นการที่จะระงับข้อพิพาท อันที่จะเกิดจากกระบวนการต่าง ๆ เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ จำเป็นต้องมีกระบวนการ หรือวิธีพิจารณาของหน่วยงานที่เป็นกลางอย่างเช่นศาล ที่มีองค์ความรู้ ที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เป็นพิเศษ ทั้งองค์คณะผู้พิพากษาต้องมีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับกระบวนการการค้าระหว่างประเทศ เป็นการเฉพาะ รวมทั้งจะต้องมีรูปแบบหรือระบบวิธีพิจารณาคดี และในกระบวนการวิธีพิจารณาพิพากษาคดีที่มีความรวดเร็ว เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นของผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ

ศาลชำนาญพิเศษหมายถึงองค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบข้อพิพาทในคดีที่มีความแตกต่าง และคดีที่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการเป็นพิเศษ ตลอดจนมีองค์คณะที่มีความเชี่ยวชาญ ในแต่ละลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีศุลกากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ แตกต่างไปจากคดีแพ่งและคดีอาญาโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อขัดแย้งระหว่างผู้ประกอบการการค้า ระหว่างประเทศ เกี่ยวกับการนำเข้า สินค้าออกนอกราชอาณาจักรตามศุลกากร และกฎหมายพิกัด อัตราศุลกากรกับเจ้าพนักงานศุลกากรซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร เพื่อนำรายได้ นำส่งการคลัง ของรัฐบาล ซึ่งข้อขัดแย้งดังกล่าวควรได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่สามารถที่จะพิจารณา พิพากษา รวมทั้งมีกระบวนการดำเนินคดีเกี่ยวกับศุลกากรเป็นพิเศษ ให้มีความเหมาะสมกับบริบท ที่เปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย ซึ่งเป็นผู้มีความรู้และความเข้าใจในปัญหาด้านการค้าระหว่าง ประเทศเกี่ยวกับข้อพิพาทด้านการนำเข้า ส่งออก โดยเฉพาะ ซึ่งจะทำให้การดำเนินคดีควรเป็นไป โดยสะดวก ประหยัด รวดเร็ว เสมอภาคและเป็นธรรมเพื่อให้คู่ความมีโอกาสประนีประนอมยอม ความและสามารถที่จะชำระภาษีด้วยความเป็นธรรม ตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยไม่ เกิดความรู้สึกเป็นอริต่อกัน จำเป็นต้องมีการจัดตั้งเป็นศาลศุลกากร เป็นศาลชำนาญพิเศษ เพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น

ระบบการพิจารณาคดีของศาลยุติธรรมในประเทศไทยสามารถแบ่งตามลักษณะแห่งคดี และวิธีพิจารณาคดีที่ศาลใช้บังคับอาจแบ่งเป็นได้ดังนี้

- 1) ศาลธรรมดา เป็นศาลตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมที่พิจารณาและพิพากษาคดีแพ่งและอาญาทั่วไป
- 2) ศาลพิเศษเป็นศาลชั้นต้นที่ใช้วิธีพิจารณาตามแบบที่บัญญัติอยู่ในกฎหมายเฉพาะของศาลนั้นเพื่อให้เหมาะสมกับคดีที่มีลักษณะพิเศษ เช่น คดีเยาวชนและครอบครัว เป็นต้น

แต่ผู้พิพากษาในศาลนี้มีการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในการพิจารณาพิพากษาคดีนี้เป็นพิเศษ จึงไม่ได้จัดเป็นศาลชำนาญพิเศษ

3) ศาลชำนาญพิเศษเป็นศาลชั้นต้นที่ดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามแบบที่บัญญัติอยู่ในการจัดตั้งศาลและวิธีพิจารณาของศาลนั้นเป็นพิเศษที่แตกต่างจากศาลธรรมดาเช่นเดียวกับศาลพิเศษ แต่มีผู้ที่ปรึกษาที่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องนั้นๆ โดยเฉพาะเป็นผู้พิพากษาคดีบางประเภทโดยศาลชำนาญพิเศษในขณะนี้มียู่ 4 ศาลดังนี้

2.1 ศาลแรงงาน

ศาลแรงงานได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 เปิดทำการเมื่อวันที่ 23 เมษายน พ.ศ. 2523 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เป็นศาลชำนาญพิเศษพิจารณาพิพากษาคดีแรงงาน ซึ่งมีความแตกต่างจากอรรถคดีทั่วไป กระบวนการดำเนินวิธีพิจารณาคดีในศาลแรงงานจะใช้วิธีการไกล่เกลี่ย และเพื่อระงับข้อพิพาทเป็นหลัก แต่หากคู่กรณีระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างไม่สามารถตกลงกันได้ ศาลก็จะดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาคัดสินชี้ขาดตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมและความสงบเรียบร้อยเป็นหลัก ซึ่งศาลแรงงานมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการจ้างงาน การพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ระหว่างลูกจ้างกับนายจ้างตามกฎหมายแรงงาน ซึ่งได้แก่ กฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายว่าด้วยเงินทดแทน กฎหมายว่าด้วยประกันสังคม เป็นต้น รวมทั้งคดีที่เกี่ยวกับการละเมิดระหว่างนายจ้างและลูกจ้าง การพิจารณาคดีจะประกอบด้วยผู้พิพากษาสามฝ่ายคือผู้พิพากษาซึ่งเป็นข้าราชการฝ่ายตุลาการ ผู้พิพากษาสมทบฝ่ายนายจ้าง และผู้พิพากษาสมทบฝ่ายลูกจ้างจำนวนฝ่ายละเท่า ๆ กัน ร่วมเป็นองค์คณะการพิจารณาคดีพิพากษาคดี

ปัจจุบันศาลแรงงานกลางซึ่งเป็นศาลชั้นต้นสังกัดสำนักศาลยุติธรรม ศาลแรงงานกลางมีอำนาจครอบคลุมพื้นที่ 6 จังหวัด คือ กรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ นครปฐม สมุทรสาคร นนทบุรี และปทุมธานี ขณะที่อยู่ในระหว่างที่ยังไม่ได้จัดตั้งศาลแรงงานภาค หรือศาลแรงงานจังหวัดนั้น ศาลแรงงานกลางมีอำนาจครอบคลุมพื้นที่ทั่วราชอาณาจักร

การจัดตั้งศาลแรงงานนั้นตามที่ปรากฏตามกฎหมายท้ายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2550 สืบเนื่องมาจากคดีที่มีข้อพิพาททางด้านแรงงาน เป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งและคดีอาญาโดยทั่วไป เพราะเป็นคดีที่เกิดจากข้อพิพาท หรือข้อขัดแย้ง ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน หรือเกี่ยวกับข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ระหว่างนายจ้างและลูกจ้างตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน กฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ ซึ่งข้อพิพาทหรือข้อขัดแย้งดังกล่าวนี้ ควรที่จะได้รับการพิจารณาพิพากษา

โดยผู้พิพากษา ที่เป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถ และความเข้าใจในปัญหาด้านแรงงานร่วมกับผู้พิพากษาสมทบฝ่ายนายจ้าง และผู้พิพากษาสมทบฝ่ายลูกจ้างทั้งในการดำเนินคดีนั้นเป็นไปโดยสะดวก ประหยัด รวดเร็ว เสมอภาค และเป็นธรรมเพื่อให้คู่ความได้มีโอกาส สามารถที่จะทำการประนีประนอมยอมความได้ตลอดเวลา เพื่อสามารถกลับไปทำงานร่วมกัน โดยไม่มีได้เกิดความรู้สึกที่เป็นอคติต่อกัน จึงจำเป็นต้องยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหลายกรณีด้วยกัน เพื่อให้เกิดความคล่องตัวยิ่งขึ้นและต่อมาเมื่อพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาความคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 ได้ประกาศใช้เป็นเวลานานแล้ว จึงทำให้บทบัญญัติบางประการไม่สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงทางการเมืองสังคมและเศรษฐกิจรัฐบาลจึงได้ปรับโครงสร้างทางการเมืองการปกครองโดยกำหนดให้แยกศาลยุติธรรมออกเป็นสถาบันอิสระ ขณะเดียวกันรัฐบาลก็ได้มีการจัดตั้งกระทรวงแรงงานขึ้นมา และมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติที่เกี่ยวกับแรงงานอีกหลายฉบับรวมทั้งในปัจจุบันสภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศและสภาพการจ้างและการทำงานเปลี่ยนแปลงไปเป็นอันมาก ทำให้ปัญหาทางด้านแรงงานมีความซับซ้อนและปริมาณคดีทวีขึ้นเป็นอย่างมากอันจะเป็นสาเหตุที่จะเกิดข้อพิพาททางด้านแรงงานสามารถนำขึ้นสู่ศาลมีความยุ่งยากและปริมาณมากขึ้นตามลำดับด้วย นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติบางประการไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงในทางปฏิบัติรวมทั้งเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาด้านพลังงานและล้ำสมัยจึงเป็นเหตุให้ต้องมีการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาความคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 ขึ้นเพื่อให้เกิดความเหมาะสมและให้เหมาะสมกับสภาพสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปและให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นแต่ยังคงไว้ซึ่งหลักแห่งกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีแรงงานที่จะต้องกระทำโดยประหยัดสะดวกรวดเร็วและเที่ยงธรรม

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาความคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 มีบทบัญญัติจำนวน 60 มาตรา เนื้อหาประกอบด้วย หมวด 1 ศาลแรงงาน หมวด 2 ผู้พิพากษาในศาลแรงงาน หมวด 3 วิธีพิจารณาความคดีแรงงาน ซึ่งประกอบด้วย ส่วนที่ 1 บททั่วไป ส่วน 2 วิธีพิจารณาความคดีแรงงานในศาลแรงงาน หมวด 4 การอุทธรณ์ หมวด 5 วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนศาลพิพากษาและบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งและบทเฉพาะกาล

2.2 ศาลฎีกาอากรกลาง

ศาลฎีกาอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญแบ่งออกเป็นศาลฎีกาอากรกลางและศาลฎีกาอากรจังหวัด โดยศาลฎีกาอากรกลาง มีเขตอำนาจในพื้นที่ จังหวัดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ส่วนศาลฎีกาอากรจังหวัดนั้นยังไม่ได้จัดตั้งขึ้น แต่ขณะที่ในระหว่างที่ศาลฎีกาอากรจังหวัดยังไม่ได้กำหนด และยังไม่มีการเปิดทำการในท้องที่ใด ให้โจทก์ที่มีความประสงค์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลในคดี

ที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการภาษีอากร เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ก็สามารถที่จะดำเนินการยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง หรือจะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้ เว้นแต่คดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ที่เกิดขึ้นภายในเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ก็สามารถที่จะยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น อนึ่งศาลภาษีอากรกลาง อาจจะให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำขอไว้หรือศาลจังหวัดอื่นใดดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาไต่สวนมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้ในขณะนี้เช่นนี้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาศาลภาษีอากรมาใช้บังคับแก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาลนั้น

ศาลภาษีอากรกลางจัดตั้งขึ้น โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้ก็คือโดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไปเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับภาครัฐอันเนื่องมาจากการประเมินและการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะก็จะทำให้การคดีภาษีอากรเป็นไปได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากร โดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ซึ่งมีการยกเว้นชั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อให้เกิดความคล่องตัวยิ่งขึ้น

การจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มีจำนวนทั้งสิ้น 33 มาตรา ประกอบด้วย หมวด 1 ศาลภาษีอากร หมวด 2 ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร หมวด 3 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หมวด 4 การอุทธรณ์และบทเฉพาะกาล

2.3 ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ

ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลาง จัดตั้งขึ้น โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ และวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้า พ.ศ. 2539 เพราะปัญหาเกี่ยวกับการละเมิดทรัพย์สินทางปัญญาและความผิดทางการค้าระหว่างประเทศนั้นมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น สืบเนื่องมาจากความเปลี่ยนแปลงทางสังคมและความเจริญก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยีในปัจจุบัน ปัญหาข้อพิพาททางด้านทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ จึงมีความสำคัญต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศ โดยที่คดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากคดีอาญาและคดีแพ่งโดยทั่วไป ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษา ที่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ โดยมีบุคคลภายนอกซึ่งมีความรู้และความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวก็มาร่วมพิจารณาและพิพากษาคดีด้วย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดการอำนวยความสะดวก

และทางด้านทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าประเทศเป็นไปอย่างเที่ยงธรรม รวดเร็ว มีประสิทธิภาพ เป็นบรรทัดฐานการความเชื่อถือในระบบสากล

ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลางมีอำนาจครอบคลุมท้องที่ 6 จังหวัด ได้แก่ กรุงเทพมหานคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี จังหวัดปทุมธานี จังหวัดสมุทรปราการ และจังหวัดสมุทรสาคร แต่เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีการจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศในท้องที่ภูมิภาค ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลาง จึงมีเขตอำนาจครอบคลุมท้องที่ภูมิภาคดังกล่าวทั่วราชอาณาจักร อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การยื่นคำคู่ความและเอกสารต่าง ๆ เป็นไปโดยสะดวกและประหยัด รวดเร็ว โจทก์ในคดีแพ่งสามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำนาจศาลหรือต่อศาลจังหวัดที่มีมูลคดีเกิดขึ้นในเขตศาลก็ได้ และโจทก์ในคดีอาญาสามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่ความผิดเกิดขึ้นอ้างหรือเชื่อว่าเกิดขึ้นหรือจำเลยที่มีอยู่หรือถูกจับได้หรือท้องที่ที่เจ้าพนักงานทำการสอบสวนจำเลยก็ได้

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539 มีบทบัญญัติทั้งสิ้น 47 มาตรา ประกอบด้วย หมวด 1 ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ หมวด 2 ผู้พิพากษาในศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ หมวด 3 วิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าประเทศ หมวด 4 อุทธรณ์และบทเฉพาะกาล

2.4 ศาลล้มละลายกลาง

ศาลล้มละลายกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร แต่ในระหว่างที่ศาลล้มละลายภาคยังไม่ได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลล้มละลายกลางมีเขตในท้องที่นั้นด้วยการยื่นคำฟ้อง คำร้องขอจะยื่นต่อศาลจังหวัดซึ่งลูกหนี้มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลหรือประกอบธุรกิจในเขตไม่ว่าด้วยตนเองหรือตัวแทน ในขณะที่ยื่นคำฟ้องหรือคำร้องขอหรือภายในกำหนดระยะเวลาหนึ่งปีก่อนนั้นก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลล้มละลายกลาง เมื่อศาลล้มละลายกลางรับคดีนั้นไว้แล้วจะออกไปทำการไต่สวน นั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้น หรือจะกำหนดให้ทำการไต่สวนนั่งพิจารณาพิพากษาคดีและศาลล้มละลายกลางก็ได้ ตามที่ศาลล้มละลายกลางจะเห็นสมควร ทั้งนี้ ศาลล้มละลายกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่มีการยื่นคำฟ้องหรือคำร้องขอให้ศาลจังหวัดอื่นได้ดำเนินการดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้ตามความจำเป็น

ศาลล้มละลายจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ. 2542 มีเหตุผลในการประกาศใช้ คือ เนื่องจากคดีล้มละลายเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ

แตกต่างจากคดีแพ่งโดยทั่วไปซึ่งโดยผลของการล้มละลายย่อมกระทบต่อเศรษฐกิจโดยรวม และอาจได้รับการพิจารณาคดีโดยผู้ที่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย โดยเฉพาะแล้วย่อมทำให้การดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาสามารถดำเนินไปโดยรวดเร็วและเที่ยงธรรมยิ่งขึ้นสมควรจัดตั้งศาลล้มละลายขึ้นเพื่อพิจารณาคดีล้มละลายโดยเฉพาะ และให้มีวิธีพิจารณาคดีล้มละลายโดยเหมาะสม และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมจำนวน 2 ครั้ง คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้ก็คือ โดยที่บทบัญญัติแห่งในส่วนที่กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมีความเหมาะสมเป็นเหตุ ในการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาเป็นไปด้วยความล่าช้าไม่คุ้มครองสิทธิและบรรดาเจ้าหนี้และลูกหนี้ได้อย่างเพียงพอประกอบกับหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ที่ในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ได้บังคับเฉพาะคดีฟื้นฟูจัดการของลูกหนี้สมควรแก้ไขบทบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลล้มละลายเพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปด้วยความรวดเร็วยิ่งขึ้นและเพื่อให้หลักเกณฑ์การอุทธรณ์คดีล้มละลายและคดีฟื้นฟูจิตใจของลูกหนี้อยู่ในกฎหมายเดียวกันเพราะพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2548 มีเหตุผลในการประกาศใช้คือ เนื่องจากปัจจุบันศาลล้มละลายมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะคดีตามกฎหมายว่าด้วยล้มละลายที่ไม่ใช่คดีอาญาทำให้คดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยล้มละลาย จึงต้องที่พักอาศัยผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยล้มละลายอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลธรรมดา ดังนั้นสมควรกำหนดให้ศาลล้มละลายซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ สามารถพิจารณาพิพากษาคดีอาญาดังกล่าวได้ รวมทั้งมีวิธีพิเศษที่เหมาะสมกับลักษณะของคดีล้มละลายอันจะเป็นผลทำให้การดำเนินคดีล้มละลายมีความถูกต้องและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ. 2542 มีจำนวนทั้งสิ้น 30 มาตราประกอบด้วย หมวด 1 ศาลล้มละลาย หมวด 2 ผู้พิพากษาในศาลล้มละลาย หมวด 3 วิธีพิจารณาคดีล้มละลาย ประกอบด้วยส่วนที่ 1 วิธีพิจารณาในศาลชั้นต้น และส่วนที่ 2 อุทธรณ์และบทเฉพาะกาล

3. การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญในการเป็นเครื่องมือของภาครัฐในการที่ทำการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ประกอบการกิจการการค้าระหว่างประเทศ ในกิจการการนำเข้า ส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร เป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามพิกัดอัตราศุลกากร ที่จำแนกเป็นรายการของสินค้า และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานภาครัฐ สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายศุลกากร เพื่อกำกับ ควบคุม จัดเก็บภาษีอากรรวมทั้งดำเนินคดีกับผู้ประกอบการกิจการการค้าระหว่างประเทศ ในกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

สภาพบังคับทางกฎหมายศุลกากรนั้น เจ้าพนักงานศุลกากรมีสภาพบังคับทางกฎหมายเพื่อบังคับให้ผู้ประกอบการกิจการการค้าระหว่างประเทศ กิจการนำเข้า ส่งออกสินค้าทำการชำระค่าภาษีอากรได้ตามพิกัดอัตราศุลกากร โดยจำแนกเป็นรายสินค้าตามพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งผู้ประกอบการกิจการการค้าระหว่างประเทศต้องดำเนินการชี้แจงรายละเอียดของสินค้า หรือรายละเอียดอื่น ๆ เช่น มูลค่า สกุลเงินต่างประเทศ ใบอนุญาตการนำเข้า หรือใบอนุญาตส่งออกสินค้า เป็นต้น ตามบทบัญญัติของกฎหมายศุลกากรมีบทลงโทษที่รุนแรงเป็นอย่างมาก โดยมีสภาพบังคับทั้งทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครองอีกด้วย เจ้าพนักงานศุลกากรมีอำนาจหน้าที่ที่จะต้องบังคับให้ผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานศุลกากรนั้น สามารถที่จะทำการจับกุมผู้กระทำความผิดได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องมีหมายจับแต่อย่างใด ในกรณีที่พบว่าผู้กระทำความผิด กระทำความผิดซึ่งหน้าในการกระทำที่มีการลักลอบนำเข้า หรือลักลอบการส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร และเจ้าพนักงานมีอำนาจในการยึดอายัด ขยายทอดตลาดของกลางที่ยึดมาได้ โดยไม่ต้องรอกำสั่งศาลหรือไม่จำเป็นต้องรอกะบวนการขยายทอดตลาดจากเจ้าหน้าที่บังคับคดีแต่อย่างใด เช่นนี้ผู้วิจัยพอที่จะกล่าวถึงสภาพบังคับในแต่ละลักษณะของคดี ทั้งทางแพ่ง ทางอาญา ทางปกครอง ดังต่อไปนี้

3.1 สภาพบังคับทางแพ่ง

สภาพบังคับทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรคือเป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีเป้าหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีอากร ที่ถือได้ว่าเป็นรายได้หลักของภาครัฐ หากผู้เสียภาษีผิดนัดหรือชำระไม่ตรงตามกำหนดก็จะมีเงินเพิ่มซึ่งตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรก็จะเรียกการจัดเก็บประเภทนี้เป็นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามกฎหมายภาษีอากร (จิต เศรษฐบุตร, 2514, หน้า 54)

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากรเป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่

ไม่ถูกต้องหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี ส่วนเงินเพิ่มเป็นมาตรการบังคับกรณีที่ผู้เสียหายผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้ต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัด” (นภค อิมกระจ่าง, 2542, หน้า 49)

เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียไว้เลยหรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาดไป โดยทั่วไปเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียหายเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ขาด และได้นำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย” (สาธิต รังคสิริ, 2536, หน้า 71-83)

เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายชำระเมื่อผู้เสียหายผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดภาระภาษีนี้นี้ เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัดนั้น เมื่อผู้เสียหายต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจึงมาไม่ต้องเสียดอกเบี้ยอีก ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2511 วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินค้างชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่าและให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้วจะเรียกดอกเบี้ย ในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ไม่ได้” และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 และ 4246/2536 วินิจฉัยเดินตาม (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ คุณดลัทภรณ์ ตราชูธรรม, 2547, หน้า 113-119)

กล่าวโดยสรุป เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการในทางภาษีอากรอย่างหนึ่งที่จะบังคับเอาจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่มีได้ชำระค่าภาษีหรือชำระไว้โดยไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยปกติแล้วเบี้ยปรับเป็นมาตรการลงโทษในทางแพ่งเอาแก่ผู้เสียหายเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ในส่วนการยื่นแบบรายการภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ชำระค่าภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ส่วนเงินเพิ่มนั้นถือว่าเป็นการเรียกเอาผลตอบแทนเหมือนกับดอกเบี้ยจากการที่ผู้เสียหายผิดนัดในการชำระภาษี ในส่วนของการเรียกเอาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้น เมื่อมีการเปรียบเทียบระหว่างการคิดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มระหว่างภาษีสุทธการ ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจสรุปได้ว่า

อากรสุทธการได้มีการกำหนดจำนวนเงินที่จะปรับสูงสุดจำนวนสี่เท่าของราคาสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งนอกจากค่าปรับแล้วยังมีโทษทางอาญาโดยจำคุกสูงสุดสิบปี ตามพระราชบัญญัติสุทธการ พ.ศ. 2560 มาตรา 243 นอกจากนี้ยังให้อำนาจของศาลให้อำนาจในการริบของกลางให้ตกเป็นของแผ่นดิน เพื่อนำไปขายทอดตลาด

ภาษีสรรพสามิตกำหนดให้เรียกเก็บเบี่ยปรับ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 136 และเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 137 เบี่ยปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวสามารถงดหรือลดลงได้ตามมาตรา 138

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกฎหมายกำหนดบทบัญญัติทั่วไปให้ เรียกเก็บเบี่ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายกำหนดบทบัญญัติเฉพาะเพื่อใช้เรียกเก็บเบี่ยปรับและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วน 13 ตามมาตรา 89-89/2 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งการเรียกเก็บเบี่ยปรับสามารถงดหรือลดลงได้ตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 27 ทวิ แต่เงินเพิ่มนั้นมิได้มีการกำหนดให้งดหรือลดลงได้แต่อย่างใด

คดีภาษีอากรถือเป็นการดำเนินคดีที่มีลักษณะเฉพาะอันถือเป็นคดีแพ่ง ตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากร บัญญัติว่า “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร แต่เนื่องจากมีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปเพราะคดีพิพาทในทางภาษีอากรเป็นข้อพิพาท ระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชนอันสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร (ปิยะธิดา ไชยมงคล, 2549, หน้า 142-143) ดังนั้น ลักษณะของสภาพบังคับทางแพ่งหากเกิดข้อพิพาทขึ้นและมีอายุคดีได้ในชั้นฝ่ายปกครอง คดีที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงเข้าลักษณะของ “คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร” ตามความในมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เว้นแต่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 จะได้กำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

3.2 สภาพบังคับทางอาญา

สภาพบังคับทางอาญา” (Criminal Sanction) หมายถึง มาตรการบังคับต่าง ๆ ในกฎหมายอาญาที่จะใช้กับผู้กระทำความผิด ได้แก่ โทษวิธีการเพื่อความปลอดภัยและมาตรการบังคับทางอาญาอื่น ตามนัยมาตรา 332 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ในคดีหมิ่นประมาทซึ่งศาลมีคำพิพากษาว่าจำเลยมีความผิด โดยศาลสั่งให้ชดเชยและทำลายวัตถุหรือส่วนของวัตถุที่มีข้อความหมิ่นประมาท การโฆษณา คำพิพากษาในหนังสือพิมพ์ให้จำเลยเป็นผู้ชำระค่าโฆษณา เป็นต้น” (คณิต ฅ นคร, 2551, หน้า 377)

ความหมายของมาตรการบังคับทางอาญาไว้ว่ามาตรการบังคับทางอาญา แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้ (หยุด แสงอุทัย, 2547, หน้า 255)

“การป้องกันทั่วไป” (General Prevention) เป็นวัตถุประสงค์ของการลงโทษประการหนึ่ง ที่ได้รับการยอมรับในทางกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นการใช้โทษเพื่อการข่มขู่ผู้อื่นมิให้กระทำความผิด

ในทำนองเดียวกัน หรือเพื่อให้เป็นแบบอย่างซึ่งบังคับจิตใจบุคคลทั่วไปที่คิดกระทำความผิดอย่างเดียวกันให้หันเหความคิดนั้น ๆ เสีย

“การป้องกันพิเศษ” (Special Prevention) เป็นวัตถุประสงค์อีกประการหนึ่งของกฎหมายอาญาที่จะป้องกันมิให้ผู้กระทำความผิดนั้นกระทำความผิดในลักษณะเดียวกันนั้นซ้ำอีก ทั้งนี้ โดยการลงโทษผู้นั้นหรือโดยการใช้วิธีการเพื่อความปลอดภัยแก่ผู้นั้น

การกระทำความผิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา (คดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร มิใช่คดีแพ่งหรือคดีภาษีอากร ตามนัยมาตรา 3 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อยู่ในอำนาจ พิจารณาพิพากษาของศาลอาญา) ได้แก่ การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) หนีภาษีอากร (Tax Evasion) หรือความรับผิดทางอาญาภาษีอากรในลักษณะอื่น ๆ หรือที่เรียกว่า “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” แม้โดยทั่วไปแล้วเมื่อก้าวถึงอาชญากรรมคนทั่วไปมักจะนึกถึงอาชญากรรมประเภทการฆ่าคนตายโดยเจตนา การทำร้ายร่างกาย การฉ้อโกง การชิงทรัพย์ การปล้นทรัพย์ เพราะอาชญากรรมเหล่านี้สร้างความตระหนกตกใจ หรือสร้างความสะเทือนขวัญให้แก่คนทั่วไปอย่างมาก และโดยทั่วไปข่าวหนังสือพิมพ์รายวันก็มักจะใช้ ข่าวอาชญากรรมประเภทนี้พาดหัวเพื่อสร้างความสนใจให้คนอยากอ่าน อาชญากรรมประเภทนี้จึงถือ ว่าเป็นอาชญากรรมพื้นฐานทั่ว ๆ ไป (Conventional Crime) แต่ในปัจจุบันยังมีอาชญากรรมอีก ประเภทหนึ่งซึ่งสร้างความเสียหายให้แก่สังคมไทยโดยส่วนรวมคิดเป็นมูลค่าอย่างมหาศาล นั่นคือ “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” หรือนักอาชญาวิทยาเรียกว่า “อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว” (White Collar Crime) (พรเพ็ญ เพชรสุขศิริ, 2535, หน้า 41) ซึ่งคดีอาญาภาษีอากรนับเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจประเภทหนึ่งที่สำคัญ เนื่องจาก ลักษณะของคดีอาญาภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับเม็ดเงินรายได้ทางการเงิน การคลัง และมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจภายในของรัฐ ประเทศต่าง ๆ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องบัญญัติกฎหมายเพื่อใช้บังคับ ควบคุมหรือป้องปรามการกระทำความผิดอาญาภาษีอากรภายในประเทศของตน โดยบทบังคับการลงโทษแก่การกระทำ ความผิดอาญาภาษีอากร กล่าวคือ ผู้กระทำความผิดต้องถูกประณามซึ่งมีความผิดและต้องรับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดบทลงโทษทางอาญาภาษีอากรไว้ เช่น จำคุก (Imprison) การปรับ (Fine) และการริบทรัพย์สิน (Property Seizure) อีกทั้ง มาตรการในการป้อง ปรามการกระทำความผิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจภายนอกประเทศมีมาตรการกำหนดความสัมพันธ์ ระหว่างประเทศเข้ามาเกี่ยวข้อง โดยข้อผูกพันทั้งที่มีต่อองค์การการค้าโลก (World Trade Organization : WTO) องค์การความร่วมมือและพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organization for Economic Co-operation and Development : OECD) ข้อยกเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation) และการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ในระดับภูมิภาค (Regional Economic Integration) ทั้งนี้ เจตนารมณ์ในการกำหนดโทษทางอาญา

เกี่ยวกับภาษีอากร รัฐดำเนินการไปเพื่อตรวจสอบและป้องปรามการกระทำความผิดเพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเท่านั้นไม่ได้ประสงค์ที่จะลงโทษอย่างรุนแรงถึงขนาดว่าหากกระทำความผิดแล้วต้องจำคุก (ศาลภาษีอากรกลาง, ออนไลน์, 2558) ในขณะที่เดียวกันรัฐก็ต้องให้การรับรองและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมเพื่อเสริมสร้างความมั่นใจและความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชน ตลอดจนเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) และเพื่ออำนวยเป็นรายได้ (Productivity) ให้แก่รัฐบาลซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์หลักและเป้าหมายอื่น ๆ ได้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องกำหนดนโยบายและออกกฎหมายภาษีรวมทั้งดำเนินการบริหารการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation)

สภาพบังคับทางอาญาภาษีอากร (Criminal Tax Sanction) คือ มีลักษณะเป็นการกระทำเพื่อป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดในคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา เกิดขึ้น โดยแนวคิดสภาพบังคับทางอาญาสอดคล้องกับกระบวนการยุติธรรมทางอาญาภาษีอากรกล่าวคือ เจตนารมณ์ของหลักกฎหมายภาษีอากรทุกฉบับมุ่งเน้นให้มีการจัดเก็บรายได้ภาษีอากรให้แก่รัฐซึ่งมิได้มีเจตนามุ่งประสงค์ลงโทษผู้กระทำความผิดอาญาภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้นสภาพบังคับทางอาญาเกี่ยวเนื่องกับกฎหมายภาษีอากรจึงต้องการเพียงการป้องปรามมิให้มีการกระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรใด ๆ ขึ้นอีกเท่านั้น (กฤษฎา ทองธรรมชาติ, 2536, หน้า 2)

3.3 สภาพบังคับทางปกครอง

สภาพบังคับทางปกครองเกิดจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรเพื่อชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินอากรแล้ว ให้เจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษี เพื่อชำระภาษี เนื่องจากการประเมินภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ บังคับกับเอกชนผู้เสียภาษีด้วยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวออกคำสั่งเรียกให้ชำระค่าภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การประเมินภาษีอากรจึงเป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 (ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, 2539, หน้า 11)

สภาพบังคับทางปกครองของประเทศไทยมีที่มาจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นมาพร้อมกับพระราชบัญญัติความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 โดยกฎหมายทั้งสองฉบับได้มีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาพร้อมกันเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ซึ่งสภาพบังคับทางปกครองมีสอดคล้องอยู่ในกฎหมายภาษีอากร

หลายฉบับที่บังคับใช้ก่อนพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อาทิเช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างตามนัยมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินได้โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึดและตามนัยมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ. 2522 ว่าด้วยเรื่องการให้อำนาจเจ้าพนักงานท้องถิ่นดำเนินการรื้อถอนอาคารที่มีการก่อสร้างโดยผิดกฎหมาย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีผลใช้บังคับโดยมีบทบัญญัติว่าด้วยสภาพบังคับทางปกครอง หากมีผลเป็นการยกเลิกการใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่มีอยู่เดิมในกฎหมายเฉพาะ เหล่านี้ ตามนัยมาตรา 63 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่บัญญัติว่า “ถ้าบทกฎหมายใดกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้วแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับนั้นมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามหมวดนี้ เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามหมวดนี้แทนก็ได้” (สำนักงานคดีปกครองสงขลา, ออนไลน์, 2558)

สภาพบังคับทางปกครองหรือมาตรการทางบริหาร (Administrative Sanction) เป็นมาตรการลงโทษรูปแบบหนึ่งโดยการบังคับทางปกครองหรือการบังคับตามคำสั่งทางปกครองมีผลมาจากการออกคำสั่งทางปกครอง เมื่อประชาชนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองไม่ยินยอมปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติตามคำสั่ง เจ้าหน้าที่ก็อาจจะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง

การบังคับทางปกครอง ซึ่งเป็นการใช้อำนาจทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดหรือการออกคำสั่งให้มีการบังคับ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทำการชำระภาษีอากรให้แก่ภาครัฐ หากเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ออกคำสั่ง ที่อาจจะเกินขอบเขตอำนาจหน้าที่ หรือเป็นการใช้คำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายผู้เสียภาษีอากรที่ถูกกระทบสิทธิ สามารถที่จะทำการโต้แย้งสิทธิของตนเองจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยการโต้แย้งสิทธิของตนเองตามกรอบกฎหมายตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 56 ได้วางหลักกฎหมายเกี่ยวกับสภาพบังคับทางปกครองไว้ว่า “การบังคับทางปกครองหมายถึง การดำเนินการของเจ้าหน้าที่โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับประชาชนที่มีภาระผูกพันต้องปฏิบัติตามหน้าที่เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง”

ของการบังคับการตามนิติกรรมทางปกครองไว้ว่า “กฎหมายปกครองที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจออกคำสั่ง ออกใบอนุญาตหรือใช้มาตรการทางปกครองใด ๆ ก็เพื่อให้อัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายนั้น ๆ บรรลุวัตถุประสงค์โดยทั่วไปแล้วการที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะใช้

มาตรการใด ๆ กับประชาชนในลักษณะการบังคับการต่าง ๆ เจ้าหน้าที่ที่จะต้องออกนิติกรรมทางปกครอง ให้ประชาชนผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายได้ทราบล่วงหน้าก่อน หากผู้รับนิติกรรมทางปกครอง ไม่เห็นด้วยหรือมีข้อโต้แย้งคัดค้านก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อไป ได้แต่ถ้าไม่ใช่สิทธิดังกล่าวภายในกำหนดเวลา เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ชอบที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ ให้บังคับการให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์แห่งกฎหมายนั้น ๆ ต่อไป” (กมลชัย รัตนสกววงศ์, 2554, หน้า 301-311)

ในทางทฤษฎีแล้วการบังคับทางปกครองเป็นมาตรการที่เกิดจากคำสั่งทางปกครอง เปรียบเสมือนเป็นเครื่องมือสำคัญของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐในการดำเนินการ ตามกฎหมายเพื่อประโยชน์สาธารณะในทางที่เป็นประโยชน์แก่เอกชน เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจออกคำสั่ง ในทางสั่งการต่าง ๆ นา ๆ อันกระทบต่อสิทธิของเอกชนได้ การใช้อำนาจดังกล่าวนี้ มิได้เกิดขึ้น โดยอำเภอใจหากแต่องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติทำหน้าที่บัญญัติกฎหมายผ่านทางรัฐสภาและองค์กร ฝ่ายตุลาการเป็นองค์กรที่เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าวได้ เมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ออกคำสั่งทางปกครองไปแล้ว หากคำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งให้บุคคลที่ตกอยู่ในบังคับกระทำการ ยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการ ซึ่งบุคคลผู้ต้องรับผลจากการกระทำดังกล่าว ไม่กระทำการไม่ยอมให้บุคคลอื่นกระทำการหรือละเว้นกระทำการตามที่ระบุไว้ในคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่องค์กรฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองซึ่งในทางทฤษฎี องค์กรฝ่ายปกครองที่ออกคำสั่งทางปกครองอาจบังคับการให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้เอง เว้นแต่ในบางกรณีที่หน่วยงานผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องขอความช่วยเหลือในการบังคับทางปกครอง จากหน่วยงานของรัฐอื่น เช่น กรมบังคับคดี เป็นต้น (ชานาญ จันทร์เรือง, ออนไลน์, 2558)

กฎหมายภาษีอากรก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์สภาพบังคับทางปกครองไว้ในกฎหมาย หลายฉบับ เช่น ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้เสียภาษีหรือนำส่ง ภาษีแก่รัฐให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งบังคับทางปกครอง ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษี อากรได้ทั่ว ราชอาณาจักรได้เอง โดยไม่ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับแต่อย่างใด ตามหมวด 12 การบังคับ ชำระภาษีค้าง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 การยึดทรัพย์สินและการอายัดสิทธิ เรียกร้อง ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี กำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายดำเนินการยึดทรัพย์สินได้ โดยไม่ต้องขออำนาจจากศาลและตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นก็มีลักษณะการให้อำนาจองค์กรปกครอง ส่วนท้องถิ่นสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองดังกล่าวได้เช่นเดียวกัน ผู้เขียนจึงขอกล่าว โดยสรุปว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นการดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยรัฐที่ใช้อำนาจฝ่ายปกครองบังคับเรียก เก็บภาษีเอาจากประชาชนหรือเอกชนทั่วไป การออกคำสั่งโดยใช้สภาพบังคับทางปกครอง

จึงถือเป็นส่วนหนึ่งในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น สภาพบังคับทางปกครองที่ใช้บังคับแก่กฎหมายภาษี อากรจึงมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะกระทำได้อีกเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้ไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น

4. ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร

การประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ ในอันเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ย่อมมีกระบวนการพิธีการศุลกากร ซึ่งมีกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่ใช้กำกับ ควบคุม ในกิจการประเภทนำเข้า ส่งออกสินค้า และเมื่อมีข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการเสียภาษีอากรทั้งขาเข้าและขาออก เจ้าพนักงานศุลกากรก็จำเป็นที่จะต้องประเมินภาษีอากรให้ผู้ประกอบกิจการดำเนินการเสียภาษี เช่นนี้เมื่อมีการโต้แย้งสิทธิระหว่างเจ้าพนักงานศุลกากรกับผู้ประกอบการกิจการ จึงเป็นคดีเกิดขึ้น ความผิดตามกฎหมายศุลกากร เป็นการกระทำที่ไม่ต้องคำนึงถึงหลักเจตนา ก็เป็นความผิด และเป็นความผิดทางเทคนิคที่มีลักษณะอันเป็นความผิดเกี่ยวกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ที่มีความแตกต่างจากลักษณะของความผิดตามกฎหมายอาญาโดยทั่วไป สามารถที่จะจำแนกตามลักษณะของความผิดเป็นดังนี้

4.1 ความผิดฐานผิดลักลอบและหลีกเลี่ยง

ความผิดฐานลักลอบและหลีกเลี่ยง ตามนัยยะแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร หมวด 9 เรื่อง การกำหนดโทษ ซึ่งวางหลักกฎหมายว่า ผู้ใดนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้องเข้ามาในพระราชอาณาจักรไทยก็ดี หรือส่งหรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกพระราชอาณาจักรก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามาหรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไป ซึ่งของดังกล่าวนั้น จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยมิได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่นว่านี้ หรือยอม หรือ จัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการใดแก่ของเช่นว่านั้นก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและ ข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาจะหนีค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ก็ดี หรือหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัด อันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของ

ซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ สามารถแยกเป็นความผิดแต่ละฐานความผิดได้ถึง 9 ฐาน ดังต่อไปนี้

1) ความผิดฐานนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง เข้ามาในราชอาณาจักร แม้จะเป็นของที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือเป็นของที่ได้รับยกเว้นอากรก็เป็นความผิดตามมาตรานี้ได้เช่นกัน หากของนั้นมีได้นำมา “ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง”

2) ความผิดฐานนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง ออกไปนอกราชอาณาจักร แม้จะเป็นของที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกก็เป็นความผิดตามมาตรานี้ได้เช่นกัน หากของนั้นมีได้นำมา “ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง”

3) ความผิดฐานช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของที่ยังมิได้เสียภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้องเข้ามาหรือออกไปนอกราชอาณาจักร ในความผิดฐานนี้ แม้ผู้กระทำการเพียงแค่ช่วยเหลือไม่ว่าจะด้วยวิธีการใด ๆ ในการนำหรือพาของดังกล่าวเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร ก็จะมี ความผิด และต้องระวางโทษเช่นเดียวกับตัวการ แทนที่จะถูกลงโทษเพียงสองในสามส่วนดังเช่นผู้สนับสนุนการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายทั่วไป

ผู้ช่วยเหลือในที่นี้ หมายถึง ผู้สนับสนุนการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา โดยการให้ความสะดวกแก่ผู้กระทำความผิดก่อนหรือขณะกระทำความผิด หากช่วยเหลือหลังการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรสำเร็จแล้ว ผู้ช่วยเหลือนั้นจะไม่มี ความผิดตามอีกลักษณะของความผิด แต่อาจเข้าองค์ประกอบความผิดฐานรับของหนีภาษีอีกประการหนึ่งด้วย

4) ความผิดฐานย้ายถอนไปหรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของที่ยังมิได้เสียภาษี ของต้องจำกัด ของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง ออกไปจากเรือกำปั่น ท้าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคงหรือโรงเก็บของโดยไม่ได้รับอนุญาต ซึ่งตามกฎหมายศุลกากร กำหนดโทษไว้เป็นพิเศษว่าทั้งตัวการและผู้สนับสนุนได้รับโทษเท่ากัน

5) ความผิดฐานให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านั้น ในความผิดฐานนี้ผู้กระทำจะเป็นผู้เก็บของดังกล่าวไว้เอง คือ อยู่ในความครอบครองของตนเอง หรือเพียงแต่ให้ที่อาศัยเก็บเท่านั้นก็เป็นความผิดสำเร็จแล้ว หรือเพียงแต่ยอมให้เก็บหรือจัดให้ผู้อื่นทำการเก็บของดังกล่าวไว้ก็เป็นความผิดเช่นเดียวกัน

6) ความผิดฐานเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการ ใดๆ แก่ของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี ของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร

โดยถูกต้อง ในความผิดฐานนี้บัญญัติถ้อยคำค่อนข้างกว้าง คือ ใช้คำว่า “เกี่ยวข้องกับด้วยประการใด ๆ” ดังนั้น จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไปว่าลักษณะการกระทำดังกล่าวถือได้หรือไม่ว่าเป็นการเกี่ยวข้องกับด้วยประการใด ๆ ในการชนหรือย้ายถอนของเช่นนั้น

ความผิดฐานนี้ถือเป็นการสนับสนุนการกระทำความผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรทุกฐานที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งกฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษในการกำหนดให้ลงโทษผู้สนับสนุนเท่ากับตัวการ

ในความผิดทั้ง 6 ฐานที่กล่าวมาแล้วข้างต้น อาจเรียกรวมกันได้ว่าเป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร อันเป็นการกระทำที่ผู้ออกอาจโดยไม่เกรงกลัวต่อบทกฎหมายศุลกากรกฎหมายศุลกากรจึงให้ถือว่าเป็นความผิดโดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าผู้กระทำจะมีเจตนาหรือไม่ก็ตาม

7) ความผิดฐานเกี่ยวข้องกับด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร คำว่า หลีกเลี่ยง คือการหลบหลีกการเสียค่าภาษี การกระทำมิได้ออกอาจเหมือนการลักลอบหนีศุลกากร แต่เป็นการกระทำกรอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้ของของตนรอดพ้นจากการเสียภาษีศุลกากร โดยผู้กระทำความผิดอาจจะนำของนั้นมาให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจหรือดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากร โดยปกติ แต่ไม่ได้แสดงของนั้น โดยเปิดเผยหรือปกปิดข้อเท็จจริง ซึ่งควรบอกให้แจ้ง ซึ่งการกระทำอาจเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จตามมาตรา 99 มาก่อนแล้ว และความผิดฐานนี้ถึงโทษผู้สนับสนุนเช่นเดียวกับตัวการ รวมทั้งลงโทษการพยายามกระทำความผิดเช่นเดียวกับการกระทำความผิดสำเร็จ

8) ความผิดฐานเกี่ยวข้องกับด้วยประการใด ๆ ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใด ๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ โดยเจตนาจะหนีค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี ของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง

การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงตามฐานนี้เป็นการหลีกเลี่ยงบทบังคับคือบทกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับของกรมศุลกากรอันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้นเก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของอันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของ การหลีกเลี่ยงจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามระเบียบของกรมศุลกากรมาขั้นหนึ่งก่อนแล้ว เช่น ในการส่งมอบของต้องทำใบขนสินค้าและต้องรับรองในใบขนสินค้าว่าข้อความที่แสดงไว้นั้นเป็นสัจจริง นอกจากนั้นยังต้องยื่นบัญชีราคาสินค้าประกอบด้วย ถ้ารายการที่สำแดงในใบขนสินค้าไม่ถูกต้องหรือบัญชีราคาสินค้าสำแดงคลาดเคลื่อน

ผู้นั้นย่อมมีความผิดฐานสำแดงเท็จตามกฎหมายศุลกากร แต่การสำแดงเท็จนั้นจะเป็นความผิดฐานนี้ด้วยก็ต่อเมื่อมีผู้กระทำความเจตนาจะหนีภาษีด้วย หากผู้กระทำไม่มีเจตนาจะหนี โกง

ค่าภาษีอากรก็ไม่ใช่ความผิดฐานหลักเกี่ยวอากรด้วยแต่อย่างใด ดังเช่นยื่นใบขนสินค้าเสียหายอากรในพิกัดอัตราอากรต่ำ แต่เจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าควรเสียในพิกัดอัตราอากรที่สูงกว่า ชนิดของที่สำแดงไว้ถูกต้อง เพียงแต่จัดประเภทพิกัดผิดเพราะมีปัญหาความเกี่ยวเนื่องของที่จัดเข้าได้หลายประเภทพิกัด ถึงแม้ว่าการสำแดงคลาดเคลื่อนนั้นจะทำให้อากรขาด แต่การจะปรักปรำว่าบุคคลดังกล่าวมีเจตนาจะหนีค่าภาษีด้วยก็จะขาดความเป็นกรรม เมื่อบุคคลนั้นไม่มีเจตนาจะหนี โกง ค่าภาษีอากรก็ย่อมไม่ใช่ความผิดฐานหลักเกี่ยวอากร ความผิดฐานนี้ลงโทษด้วยการ ผู้สนับสนุนการกระทำความผิด การกระทำความผิดสำเร็จหรือการกระทำเพียงขั้นพยายามเท่าเทียมกันหมด เช่นเดียวกับความผิดฐานอื่น ๆ

การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงที่เป็นความผิดฐานนี้ ต้องมีเจตนาที่จะหนีค่าภาษี เป็นองค์ประกอบสำคัญ ถ้าขาดเจตนาดังกล่าวก็จะไม่ครบองค์ประกอบของความผิดฐานนี้ แม้ในตามกฎหมายศุลกากร จะบัญญัติให้ผู้กระทำความผิดตามมาตราดังกล่าว มีความผิดแม้จะมีได้ มีเจตนา แต่เมื่อในตอนท้ายของกฎหมายศุลกากรนี้ ได้มีข้อความว่า “โดยเจตนาจะหนีค่าภาษีของรัฐ...” ดังนั้น องค์ประกอบของความผิดตามมาตรา นี้ แม้จะไม่ต้องการเจตนาธรรมดา แต่ยังต้องการเจตนาพิเศษ คือ เพื่อหนีค่าภาษีของรัฐด้วย จึงจะครบองค์ประกอบความผิดฐานนี้

9) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของที่ยังมิได้เสียค่าภาษีของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือของที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้อง เช่นในกรณีที่จะนำเข้าไม่ต้องอากรขาเข้า แต่เป็นของที่มีข้อจำกัด คือ ต้องได้รับอนุญาตก่อน จึงจะนำเข้าได้ถ้าหากมีการนำเข้ามา แม้จะจัดทำใบขนสินค้าครบถ้วนถูกต้อง แต่ก็จะเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อจำกัดได้ เพราะยังมีได้รับอนุญาตให้นำเข้า แต่ได้นำของดังกล่าวเข้ามาแล้ว เป็นต้น

4.2 ความผิดฐานรับของหนีภาษี

ความผิดฐานรับของหนีภาษีบัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อมา รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่าเป็นของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้องก็ดี หรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวแก่นั้นก็ดี มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือทั้งจำทั้งปรับ”

วัตถุประสงค์ของการบัญญัติมาตรานี้ก็เพื่อให้การรับไว้ซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น โดยหลีกเลี่ยงอากรศุลกากร หรือโดยหลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือ

ข้อจำกัดใด ๆ เป็นความผิดด้วย สำหรับองค์ประกอบในส่วนของเจตนาที่ยังคงต้องการ “เจตนา” ในการกระทำอยู่ด้วย นอกจากนี้ ผู้กระทำยังต้องรู้ด้วยว่าของที่ตนรับไว้ด้วยประการใด ๆ ข้างต้นนั้น เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร หรือโดยหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัด มิฉะนั้นจะไม่ครบองค์ประกอบความผิด

ลักษณะของการกระทำความผิดฐานรับของหนีภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากรนี้ เป็นการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในภายหลังที่การกระทำความผิดที่ผู้ประกอบกิจการได้กระทำการเป็นความผิดสำเร็จแล้ว นอกจากนี้ มีข้อน่าสังเกตว่าการซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย น่าจะหมายถึงการเกี่ยวข้องด้วยประการใด ๆ ในการลักลอบหนีศุลกากรดังบัญญัติไว้ในกฎหมายศุลกากร แต่ที่จริงแล้วหาเป็นเช่นนั้นไม่ ความแตกต่างระหว่างองค์ประกอบของความผิดเกี่ยวกับลักลอบและหลีกเลี่ยง แต่อยู่ที่ว่าการกระทำที่เป็นการสนับสนุนการกระทำความผิดดังกล่าว นั้นต้องเป็นการกระทำก่อนหรือขณะกระทำความผิด แต่การกระทำดังที่กล่าวมาข้างต้นก็คือ ความผิดรับของโจรนี้ เป็นการกระทำภายหลังการกระทำความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงสำเร็จลงแล้ว เทียบได้กับความผิดฐานรับของโจรตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 357 กรณีที่ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจํานำ หรือรับไว้โดยประการใด ๆ ซึ่งทรัพย์สินได้มาโดยการกระทำความผิดฐานลักทรัพย์นั่นเอง

4.3 ความผิดฐานสำแดงที่ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์

ความผิดฐานสำแดงที่ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ตามความแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใดยื่น จัดให้ หรือยอมให้ผู้ยื่นยื่นใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูล ซึ่งเกี่ยวกับการเสียอากรหรือการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ อันอาจก่อให้เกิดความสำคัญผิดในรายการใด ๆ ที่ได้แสดงไว้ในใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูลดังกล่าวต่อพนักงานศุลกากร หรือจัดให้ผู้ยื่นยื่นซึ่งใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จก็ดี เป็นความไม่บริบูรณ์ก็ดี หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ ก็ดี หรือถ้าผู้ใดซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับให้ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้ตอบคำถามอันนั้นโดยสัตย์จริงก็ดี หรือถ้าผู้ใดไม่ยอม หรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียนหรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ๆ ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ก็ดี หรือถ้าผู้ใดปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้ว ซึ่งเอกสารบันทึกเรื่องราวหรือตราสารอย่างอื่นที่พระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ให้ทำ หรือใช้ในกิจกรรมใด ๆ เกี่ยวกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี หรือแก้ไขเอกสารบันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นภายหลังที่ได้ออกไปแล้วทางราชการก็ดีหรือปลอมดวงตราลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานกรมศุลกากร หรือซึ่งพนักงานศุลกากร

ใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกินหกเดือน หรือปรับครั้งหนึ่ง ๆ ไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ความผิดฐาน “สำแดงจัดทำเอกสารที่ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์” ตามมาตรานี้ เป็นฐานความผิดที่ไม่ต้องการ “เจตนา” ในการกระทำ ทั้งนี้ตามความแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร โดยฐานความผิดตามมาตรานี้ สามารถที่จะจำแนกแยกออกได้เป็น 6 ลักษณะของฐานความผิด ดังนี้

1) ความผิดฐานกระทำ หรือจัด หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำ หรือยื่น หรือ จัดให้ผู้อื่นยื่น ใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่น ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรืออันพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จ เป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลง อย่างไรก็ดีตาม การยื่นเอกสารเหล่านี้ ต้องเป็นเอกสารหรือเรื่องใด ๆ ที่เกี่ยวกับการศุลกากร หรือที่พระราชบัญญัติศุลกากรบังคับให้กระทำด้วย และการกระทำตามมาตรานี้ไม่จำกัดว่าต้องเป็นความเท็จเท่านั้น แต่ยังรวมถึง การจัดทำเอกสารไม่สมบูรณ์ หรือกำกวมซึ่งชักพาให้เจ้าหน้าที่หลงผิด หรือเข้าใจผิดก็เป็นความผิดฐานนี้ได้เช่นกัน

2) ความผิดฐานไม่ตอบคำถามอันใดของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามความสัจจริงซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับให้ตอบ เช่น ตามมาตรา 21 บัญญัติว่า “เรือทุกลำเมื่อมาถึงเขตท่าต้องหยุดลยลำ ณ ด่านศุลกากรที่กำหนดไว้... นายเรือต้องตอบคำถามใด ๆ ของพนักงานอันเกี่ยวแก่เรือ คนประจำเรือ คนโดยสาร...” หากนายเรือไม่ตอบ หรือตอบแต่มิใช่ความสัจจริงย่อมเป็นการกระทำความผิดฐานนี้

3) ความผิดฐานไม่ยอมหรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ เช่น ตามมาตรา 133 ทวิ บังคับให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนบุคคลดังกล่าว หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกับที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ ที่บุคคลดังกล่าวใช้อยู่ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใด ๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการ หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี นับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ดังนั้นหากผู้ใดมิได้เก็บเอกสารดังกล่าวไว้ ย่อมเป็นการกระทำความผิดฐานนี้

4) ความผิดฐานปลอมแปลง หรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่น ที่พระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ให้ทำ หรือที่ใช้ในกิจการใด ๆ เกี่ยวข้องด้วยพระราชบัญญัตินี้ โดยเอกสารหรือตราสารหรือบันทึกเหล่านี้ จะต้องเป็นเอกสารที่กฎหมายศุลกากรบังคับให้ต้องทำ หรือต้องมีเพื่อประกอบการดำเนินการใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรด้วย หากมิใช่เอกสารที่กฎหมายศุลกากรบังคับให้กระทำ แม้มีการปลอมแปลงหรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้ว ย่อมไม่เป็นความผิดฐานนี้

5) ความผิดฐานแก้ไขเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่น ภายหลังจากที่ได้ ออกไปแล้วในทางราชการ การแก้ไขในความผิดฐานนี้อาจเป็นการแก้ไขให้ถูกต้องหรือแก้ไข ให้ไม่ถูกต้อง หรือบิดเบือนไปจากความเป็นจริงได้ และต้องเป็นการแก้ไขในเวลาภายหลังจากที่ ตราสารนั้น ได้ออกไปแล้วในทางราชการ

6) ความผิดฐานปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของ พนักงานศุลกากรหรือซึ่งพนักงานศุลกากรใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติ ศุลกากร การปลอมแปลงในความผิดฐานนี้ต้องเป็นการปลอมแปลงเฉพาะดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ ของพนักงานศุลกากร หรือปลอมแปลงเครื่องหมายใด ๆ ที่พนักงานศุลกากรได้ทำไว้ เพื่อการอย่างใดอันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้เท่านั้น เช่น พนักงานศุลกากรได้ใช้อำนาจตามมาตรา 15 เพื่อขึ้น ไปบนเรือ เพื่อตรวจสอบสิ่งของที่กำลังนำเข้า และพบว่ามิหีบห่อหนึ่งที่สงสัยว่าจะซุกซ่อน ของต้องห้ามเข้ามาในราชอาณาจักร จึงได้ทำเครื่องหมายไว้โดยการใช้สีป้ายที่หีบห่อ เพื่อจะทำการ ตรวจสอบโดยละเอียดในภายหลังอีกครั้งหนึ่ง เมื่อของดังกล่าวได้ขนขึ้นจากเรือแล้ว เจ้าของสินค้า ทราบว่าพนักงานศุลกากรจะทำการตรวจสอบของหีบห่อนั้น จึงได้ทำลายสีหรือเครื่องหมายที่ พนักงานศุลกากรทำไว้นั้นเสีย เช่นนี้ เจ้าของสินค้านั้นย่อมมีความผิดตามมาตรา นี้ เป็นต้น

4.4 ความผิดฐานอื่น ๆ

ลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีหลากหลายความผิด ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากร จะเป็นผู้พิจารณาตามลักษณะของการกระทำความผิดของผู้กระทำความผิดอย่างเช่น ความผิดฐาน ปฏิบัติพิธีการไม่ถูกต้อง เช่น ความผิดฐานไม่หยุดยานพาหนะเมื่อพนักงานศุลกากรสั่งให้หยุด เพื่อจะตรวจค้น หรือความผิดฐานไม่ยื่นรายงานบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ภายในเวลาที่ กำหนด เป็นต้น

4.5 โทษตามกฎหมายศุลกากร

บทบัญญัติในกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเป็นการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน ผู้ประกอบการ โดยให้รัฐมีอำนาจในการควบคุมและจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าหรือสิ่งของที่มี ผู้นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร และเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรเป็นไป อย่างมีประสิทธิภาพ กฎหมายจึงกำหนดให้การกระทำความผิดต่อกฎหมายศุลกากรมีระวางโทษ ทั้งโทษทางอาญาและโทษทางภาษีอากร ผู้มีอำนาจลงโทษทางภาษีอากรได้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ ส่วนผู้ใช้อำนาจลงโทษทางอาญา ได้แก่ ศาล นอกจากนี้กฎหมายศุลกากรก็ ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีและคณะกรรมการเปรียบเทียบที่จะงดการฟ้องร้องได้อันมีผลทำให้คดีระงับไป ในชั้นศุลกากร และโทษตามกฎหมายศุลกากร มีดังนี้

1) โทษจำคุก

(1) โทษจำคุกที่หนักที่สุด คือ โทษในความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร หรือ หลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร ให้จำคุกไม่เกิน 10 ปี ใน ซึ่งโทษจำคุกจะอยู่ใน ทุกลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากร ที่สามารถที่จะขยายผลในการนำไปใช้บังคับแก่ ลักษณะของความผิดอื่น ๆ อีกสองประเภทกล่าว คือ

ประเภทแรก ได้แก่ ลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งได้แก่ การนำเข้า หรือส่งออกสินค้าทางไปรษณีย์ และกรณีของในคลังสินค้าทัณฑ์บนมีปริมาณน้อยกว่าที่จดไว้ในใบขนสินค้าเดิมเมื่อนำของนั้นเข้าเก็บ ซึ่งทั้งสองลักษณะความผิดนี้ให้ถือได้ว่าเป็นความผิดทางอาญา เจ้าพนักงานศุลกากรจะดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน

ประเภทที่สอง ได้แก่ ลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากร ตามลักษณะของความผิดเป็นการนำเข้า หรือส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักรที่ไม่ได้รับอนุญาต ซึ่งได้แก่ การกระทำ ความผิดฐานนำเข้าหรือยอมให้ผู้อื่นนำเข้าหรือเกี่ยวข้องในการนำเข้าของที่ต้องเสียค่าภาษีอากร ของต้อง กำกัด หรือของต้องห้ามออกจากเรือ โดยไม่มีเหตุอันสมควรตามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร และการกระทำความผิดฐานขนส่งของนำเข้าหรือของส่งออกทางเขตแดนทางบกนอกทางอนุมัติ กล่าวคือ การกระทำที่เป็นความผิดจะมีองค์ประกอบความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรานั้น ๆ แต่ การลงโทษให้ลงโทษตามที่บัญญัติไว้ตามกฎหมายศุลกากรที่มีลักษณะของความผิดทางอาญาโดย ไม่จำต้องคำนึงถึงเจตนา

(2) โทษจำคุกหนักรองลงมา ได้แก่ โทษจำคุกในความผิดฐานรับซื้อ หรือครอบครอง ซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยรู้ว่าเป็นของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของ ต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้องก็ดี ให้จำคุกไม่เกิน 5 ปี

(3) โทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี ได้แก่ กรณีขนถ่ายของลงในทะเลนอกเขตท่าโดยไม่มี เหตุผลอันสมควรตาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร

(4) โทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี มี 3 ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร ได้แก่ กรณี การขนถ่ายของลงจากเรือในเขตต่อเนื่อง โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กรณีการขัดขวางหรือไม่ปฏิบัติตาม คำสั่งของอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบสิ่งต่าง ๆ และกรณีการฝ่าฝืน การให้ถ้อยคำหรือการแจ้งข้อเท็จจริงหรือทำคำชี้แจงตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่

(5) โทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ตามกฎหมายศุลกากรคือ กรณีขออนุญาตส่งของออก นอกราชอาณาจักรและขอคืนค่าภาษี แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าของนั้นไม่ตรงตามใบขน สินค้า การบังอาจลักลอบเปิดคลังสินค้า การไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ การฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี กรมศุลกากรกำหนดในการเก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และเสนอในรูปแบบสื่อใด ๆ

การพิจารณาพิพากษาการลงโทษจำคุกเป็นอำนาจของศาลเท่านั้น การที่กฎหมาย ศุลกากรให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร คณะกรรมการ หรือพนักงานสอบสวน สามารถระงับคดี ศุลกากรได้ บุคคลเหล่านี้มีอำนาจที่จะตกลงระงับคดีโดยการเปรียบเทียบปรับหรือผ่อนผันการปรับ เท่านั้น ไม่มีอำนาจสั่งจำคุกผู้กระทำความผิดได้

2) โทษปรับตามกฎหมายศุลกากรกำหนดไว้ตายตัวก็มี และกำหนดไว้แต่โทษปรับ ขึ้นสูงก็มี โทษปรับตายตัวคือ โทษปรับตามกฎหมายศุลกากร นั่นคือ ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของ ซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วสำหรับความผิดครั้งหนึ่ง ๆ หรือปรับเป็นเงินสามเท่าของราคาของ หรือปรับเป็นเงินหนึ่งแสนบาท แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า หรือปรับเป็นเงินสองเท่าของราคาของ หรือปรับเป็นเงินห้าหมื่นบาทแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า ส่วนความผิดที่บัญญัติเฉพาะโทษขึ้นสูง มีมากมายตามที่กำหนดไว้ในมาตราต่าง ๆ ลดหลั่นกันไปตามโทษานุโทษ เช่น ปรับไม่เกินห้าแสนบาท เป็นต้น

การลงโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วสำหรับความผิด ครั้งหนึ่ง ๆ ตามกฎหมายศุลกากร เป็นโทษปรับที่มีจำนวนตายตัว โดยคำนวณจากราคาของบวก ค่าอากรที่พึงต้องเสีย ได้จำนวนเท่าใดแล้ว ให้ปรับสี่เท่าของเงินจำนวนนั้น ถ้าเป็นความผิด กรรมเดียววาระเดียวที่มีจำเลยร่วมกันกระทำความผิดหลายคน ไม่ว่าจะลงโทษปรับจำเลยรวมกัน หรือแยกปรับรายตัว แต่โทษปรับเมื่อรวมกันแล้ว จะต้องไม่เกินสี่เท่าราคาของบวกค่าอากร

เนื่องจากกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายพิเศษ โทษปรับตายตัวจึงกลายเป็นโทษปรับ พิเศษไปโดยปริยาย ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการลงโทษปรับของศาลซึ่งดำเนินการตามกฎหมายอาญา นั้นประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 31 บัญญัติว่า “ในกรณีศาลจะพิพากษาให้ปรับผู้กระทำความผิด หลายคนในความผิดเดียวกัน ให้ศาลลงโทษเรียงตามรายตัวบุคคล” ฉะนั้นคดีอาญาโดยทั่วไป ศาลย่อมใช้ดุลพินิจลงโทษปรับจำเลยแต่ละคนเท่าใดก็ได้ แต่ต้องไม่เกินกว่าโทษปรับขึ้นสูงตามที่ กฎหมายกำหนดไว้ แต่โทษปรับตายตัวตามกฎหมายศุลกากร ศาลจะปรับรวมกันหรือปรับรายตัว ย่อมทำได้ แต่เมื่อรวมกันแล้วต้องเป็นจำนวนสี่เท่าราคาของรวมค่าอากร เพราะกฎหมายบัญญัติว่า ความผิดครั้งหนึ่ง ๆ ต้องปรับตามจำนวนนั้น จะใช้ดุลพินิจปรับเป็นอย่างอื่นไม่ได้

เนื่องจากมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายศุลกากรกำหนดว่าถ้าผู้ใดกระทำความผิดพระราชบัญญัตินี้ และความผิดนั้นมิได้มีบัญญัติโทษไว้เป็นอย่างอื่นในพระราชบัญญัตินี้ หรือบทกฎหมายอื่น ผู้นั้น ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท ดังนั้น โทษปรับตามกฎหมายศุลกากรจึงเป็นระวางโทษที่สามารถนำมาใช้ลงโทษกับผู้กระทำความผิดได้ทุกมาตรา แม้ว่าบางมาตราจะบัญญัติไว้เพื่อกำหนดให้

บุคคลต่าง ๆ กระทำหรืองดเว้นการกระทำสิ่งใด แต่ไม่ได้บัญญัติระวางโทษกรณีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติก็ตาม

3) โทษกักขังแทนค่าปรับ การกักขังแทนค่าปรับต้องปฏิบัติประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 30 ซึ่งบัญญัติว่า “ในการกักขังแทนค่าปรับ ให้ถืออัตราสองร้อยบาทต่อหนึ่งวัน และไม่ว่าในกรณีความผิดกระทงเดียวหรือหลายกระทง ห้ามกักขังเกินกำหนดหนึ่งปี เว้นแต่ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้ปรับตั้งแต่แปดหมื่นบาทขึ้นไป ศาลจะสั่งให้กักขังแทนค่าปรับเป็นระยะเวลาเกินกว่าหนึ่งปีแต่ไม่เกินสองปีก็ได้”

โทษกักขังแทนค่าปรับก็เช่นเดียวกับโทษจำคุก คือศาลเท่านั้นที่มีอำนาจลงโทษและโดยที่โทษปรับตามกฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากโทษปรับทั่ว ๆ ไป คือเป็นโทษปรับตายตัว การกักขังแทนค่าปรับสำหรับคดีที่มีจำเลยหลายคนที่ถูกลงโทษปรับรวมกันตามมาตรา 27 หรือมาตรา 27 ทวิ จึงเฉลี่ยโทษกักขังกันออกไป

4) โทษริบทรัพย์สิน เป็นโทษทางอาญาอย่างหนึ่งที่ศาลเท่านั้นเป็นผู้ใช้ โดยกฎหมายศุลกากรได้บัญญัติให้ของอันเกี่ยวเนื่องกับความผิดตามมาตราต่าง ๆ เป็นของอันพึงต้องริบดังต่อไปนี้

(1) ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่มีลักษณะของความผิดทางอาญา รวมอยู่ด้วย การริบทรัพย์สินนั้น เพื่อเพื่อเจตนาที่จะนำทรัพย์สินดังกล่าวที่ริบมานั้นมาทำการขายทอดตลาด เพื่อนำรายได้จากการขายทอดตลาดนั้นมาชำระค่าภาษีอากรให้แก่ภาครัฐ ในการนำไปบริหารราชการแผ่นดิน พัฒนาประเทศ

(2) ของที่ขนถ่ายลงจากเรือในทะเลนอกเขตท่าโดยไม่มีเหตุอันควรหรือไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ริบเสีย

(3) เรือมีสินค้าซึ่งอยู่ในเขตท่า ถ้าปรากฏภายหลังว่าเรือลำนั้นเบาลอยตัวขึ้นหรือมีแต่อับเฉาทำให้รับตัวเรือนั้นไว้ไม่ได้

(4) ของในเรือลำใดเป็นหีบห่อซึ่งมีขนาดหรือลักษณะขัดต่อกฎหมายศุลกากรหรือประกาศอื่น ให้ริบเสีย

(5) เรือ รถ เกวียน ยานพาหนะ หีบ หรือ ภาชนะอื่นใด หากใช้ในการย้ายถอนซ่อนเร้นหรือขนของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องกำกัณฑ์ หรือของต้องห้าม รวมทั้งของใด ๆ ที่บรรทุหรือบรรทุมาด้วย (เว้นแต่ของที่บรรทุรวมมาในเรือ) ให้ริบ

(6) ของที่ขนถ่ายจากเรือในเขตต่อเนื่องโดยไม่มีเหตุอันควรหรือไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ริบเสีย

(7) หีบห่อที่ประสงค์จะส่งออกไปกับเรือลำใด ถ้านายเรือรายงานว่าไม่รู้ว่าเป็นหีบห่อมีสิ่งใดบ้าง ถ้าเปิดตรวจพบเป็นของต้องห้ามในการนำเข้า ของนั้นให้ริบ

(8) ของที่ทำแท็บบนหรือให้ประกันไว้ว่าจะส่งออกไปโดยเรือลำใดมิได้นำลงบรรทุกให้เสร็จก่อนเรือลำนั้นออก ของนั้นอยู่ในข่ายจะต้องริบ

(9) ของใดที่ขอกินหรือได้อนุญาตให้กินค่าภาษีแล้ว หรือปรากฏว่าคำร้องอันเกี่ยวกับของนั้นเป็นการทุจริตด้วยประการใดก็ดี ของนั้นจะต้องริบ

(10) เรือลำใดบรรทุกหรือขนสินค้าโดยมิได้รับความยินยอมของอธิบดี ณ ที่ทอดเรือภายนอก หรือ ณ ที่แห่งใดอันมิได้อนุมัติ สินค้าที่บรรทุกหรือขนขึ้นหรือวางหรือเหลืออยู่ในเรือจะต้องริบ

(11) ของที่เก็บไว้ในคลังสินค้า มิได้เก็บไว้ในหีบห่อตามที่เป็นอย่างเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่จรรยาการก็ดี หรือภายหลังได้มีการเปลี่ยนแปลงในการบรรทุกเข้าหีบห่อ หรือเปลี่ยนแปลงเลขหมายหีบห่อก็ดี หรือขนย้ายของไปจากห้องในคลังสินค้าซึ่งเก็บไว้นั้นก็ตีหากมิได้ทำต่อหน้าและได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ของและหีบห่อนั้นอยู่ในข่ายอันจะต้องริบ

(12) ของซึ่งเก็บในคลังสินค้าได้ซ่อนเร้นหรือย้ายขนไปจากคลังสินค้าหรือบรรจุเพื่อจะขนย้าย หรือซ่อนเร้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ของนั้นจะต้องริบ

(13) ของที่เก็บในคลังสินค้าแท็บบน ถ้าปรากฏภายหลังว่ามีปริมาณน้อยลงกว่าที่จดไว้ในใบขนสินค้าเดิม เมื่อนำของเข้าเก็บโดยไม่มีเหตุอันควร ของนั้นจะต้องริบ

ของอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากรกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาล และมีของกลางเป็นยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดเป็นของอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากร แม้ว่ายานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดที่เป็นของกลางนั้นจะมีได้เป็นของผู้กระทำความผิด แต่ถ้าเจ้าของยานพาหนะนั้นรู้เห็นกับการกระทำความผิด หรือมิได้ป้องกันมิให้มีการนำของนั้นไปกระทำความผิดหรือเกี่ยวข้องกับกระทำความผิด ศาลสามารถพิพากษาริบของกลางนั้นได้โดยทั่วไปแล้วหากมีการฟ้องร้องผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรต่อศาลศาลย่อมมีอำนาจตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 33 ที่จะพิพากษาริบทรัพย์สินที่ได้ใช้หรือมิไว้ในการกระทำความผิดหรือได้มาโดยการกระทำความผิดได้อยู่แล้ว แต่ความผิดตามกฎหมายศุลกากรอาจไม่มีการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล โดยผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดสามารถร้องทำความตกลงระงับคดีต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือต่อพนักงานสอบสวน หรือต่อคณะกรรมการได้ จึงได้บัญญัติแก้ปัญหารื่องการดำเนินการกับของกลางที่เป็นสิ่งอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากร โดยให้อำนาจแก่พนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ มีอำนาจยึดสิ่งอันพึงต้องริบตามกฎหมาย

ศุลกากร และของกลางที่ยึดไว้นั้นอาจตกเป็นของแผ่นดินได้โดยไม่ต้องมีคำพิพากษาของศาล หากเจ้าของหรือผู้มีสิทธิไม่มายื่นคำร้องเรียกเอาภายใน 30 วันหรือ 60 วัน แล้วแต่กรณี นับแต่วันที่ยึด

5) โทษอื่น ๆ ซึ่งโทษอื่น ๆ ที่จะกล่าวต่อไปนี้มีใช้โทษทางอาญา แต่เป็นโทษทางภาษีอากร อันเป็นการลงโทษต่อตัวบุคคลหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวข้อง เช่น

(1) ห้ามติดต่อกับ การรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรก็ดี การส่งของออกก็ดี มีพิธีการที่ยุ่งยากและสลับซับซ้อน เจ้าของหรือผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่มีเวลา มาดำเนินการด้วยตนเอง จึงมีชิปปิ้งรับหน้าที่ดำเนินการแทน ในกรณีที่ชิปปิ้งทำการทุจริตไม่เป็นที่ไว้วางใจหรือประพฤติไม่เหมาะสมแล้ว กรมศุลกากรมีอำนาจสั่งไม่ให้บุคคลนั้นมาติดต่อกับกรมศุลกากรก็ได้

(2) ทำลายทรัพย์สิน เช่น อธิบดีมีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ทำลายของตกค้างได้

(3) ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สิน เช่น สิ่งของที่ยึดและริบไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือกฎหมายอื่นอันเกี่ยวกับศุลกากรนั้น ให้จำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง หรืออธิบดีมีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้นำของตกค้างออกขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นหรือจำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่งได้

การลักลอบหมายถึงการนำเข้าสินค้า การส่งออกสินค้าที่ไม่เดินพิธีการศุลกากร เพื่อดำเนินการชำระอากรขาเข้า ขาออก หรือสินค้าที่มีการควบคุมต้องมีการขออนุญาตกับหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

5. ลักษณะคดีตามกฎหมายศุลกากรของไทย

การประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ อันเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้านั้น ก็อาจจะมีการละเมิดกฎหมาย หรือปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งพนักงานศุลกากรเองก็จำเป็นที่จะต้องมีการกระทำอย่างหนึ่ง อย่างใด เพื่อที่จะให้ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศที่นำเข้า หรือส่งออกสินค้าให้ชำระค่าอากร ตามพิกัดอัตราศุลกากร ก่อนที่จะดำเนินนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร แต่หากว่าผู้ประกอบกิจการนั้น ไม่ได้ชำระค่าอากรตามพิกัดอัตราศุลกากรแล้ว พนักงานศุลกากรก็จำเป็นที่จะต้องดำเนินคดี และคดีศุลกากรประกอบด้วยทางแพ่ง ทางอาญา และในการดำเนินคดีศุลกากรทางแพ่ง และ คดีศุลกากรทางอาญา ซึ่งคดีภาษีศุลกากรอาจเป็นกรณีกรมศุลกากรเป็น โจทก์ฟ้องเรียกค่าภาษีอากรจากภาคเอกชนที่ประกอบกิจการนำเข้า หรือผู้ส่งของออก บังคับให้ต้องชำระอากรทั้งการนำเข้า ส่งออกสินค้า ในทางกลับกันภาคเอกชนที่ประกอบกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้า อาจฟ้องกรมศุลกากรเพื่อขอภาษีอากรที่ชำระไว้เกินคืนได้ ส่วนคดีอีกประเภทหนึ่งก็คือ คดีอาญาศุลกากร ซึ่งก็จะขึ้นไปตามกระบวนดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป คือ

พนักงานอัยการก็จะเป็น โจทก์ฟ้องผู้กระทำความผิดต่อศาล หากว่ามีได้มีการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องในชั้นศาลากร เพราะเนื่องจากว่าตามกฎหมายศาลากร ได้ให้อำนาจอธิบดี หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบปรับ ฟ้องร้อง หรืองดการฟ้องร้องได้ โดยให้ถือว่าคดีอาญาเป็นการระงับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา แต่ก็เป็นที่น่าสังเกตว่าอำนาจนี้ยังไม่เคยปรากฏว่าได้ใช้เลย เพราะทุกคดีพนักงานอัยการเป็นผู้ฟ้องร้องหรือแก้คดีทั้งสิ้น

สำหรับคดีที่เกิดจากข้อพิพาทจากการจัดเก็บภาษีอากรของพนักงานศาลากร ตามกฎหมายศาลากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการกระทำอื่น ๆ ที่ต้องมีเจตนาเท่านั้นจึงจะเข้าองค์ประกอบของความผิดตามลักษณะที่เกิดพิพาทนั้น ๆ ได้ แต่ลักษณะความผิดที่เกิดจากกฎหมายศาลากรนั้นไม่จำเป็นต้องมีเจตนาแต่อย่างใด และเป็นที่น่าสังเกตว่ากฎหมายศาลากรได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารสามารถที่จะทำการระงับคดีได้ ซึ่งจะส่งผลทำให้ข้อพิพาทที่เป็นลักษณะของความผิดอาญานั้น ๆ ระงับไปได้อีกด้วย ในขณะที่เดียวกัน การบังคับที่จะให้ผู้ประกอบกิจการจะต้องดำเนินการชำระภาษีนำเข้า หรือภาษีส่งออกสินค้านั้น ๆ ก็จะระงับไปอีกด้วย แต่ประเด็นสำคัญก็คือว่า ในลักษณะของความผิดอันอาจะจะเป็นไปในลักษณะคดีแพ่ง เจ้าพนักงานศาลากร ก็มีอำนาจพิเศษที่สามารถกระทำการอายัด ยึด หรือขอยทอดตลาดจากสินค้าที่ผู้ประกอบการนำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น เมื่อเจ้าพนักงานศาลากรทำการยึด อายัด ไว้แล้ว ก็สามารถที่จะทำการขายทอดตลาดได้โดยไม่จำเป็นต้องรอการดำเนินการของเจ้าพนักงานบังคับคดีแต่อย่างใด เพื่อให้สามารถที่จะนำเงินที่ขายทอดตลาดได้นั้นมาเป็นภาษีอากรจากการนำเข้าสินค้า เป็นรายได้ของภาครัฐได้ตามกฎหมาย ซึ่งต่อไปนี้จะอธิบายในแต่ลักษณะของความผิดในคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีปกครองพอสังเขป ดังนี้

5.1 ลักษณะคดีแพ่ง

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรศาลากร เป็นการจัดเก็บจากการนำเข้า ส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักรจากผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ ตามลักษณะของสินค้าแต่ละรายการตามกฎหมายพิกัดอัตราศาลากร ซึ่งเจ้าพนักงานศาลากรจะทำหน้าที่ในการประเมินอากร ซึ่งปัจจุบันนี้ใช้ระบบการเดินพิธีการศาลากรเป็นระบบไร้เอกสาร และผู้นำเข้า ส่งออกสินค้าต้องทำการบันทึกพิกัดศาลากรให้ถูกต้องจากนั้นระบบพิธีการศาลากรก็จะทำการประเมินอากรศาลากรโดยอัตโนมัติ เพื่อให้ผู้นำเข้า ส่งออกสินค้านำไปดำเนินการชำระค่าอากรให้ถูกต้อง แต่หากการแสดงสินค้าหรือแสดงพิกัดอัตราศาลากรไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานศาลากรก็จะทำการจับกุม เพราะเนื่องจากการสำแดงพิกัดอัตราศาลากรไม่ถูกต้องถือได้ว่าเป็นความผิดตามกฎหมายศาลากรในการสำแดงเท็จ เจ้าพนักงานศาลากร จะทำการออกคำสั่งการประเมินอากร เพราะเจ้าหน้าที่ศาลากรซึ่งถือเป็นเจ้าพนักงานตามกฎหมายศาลากรซึ่งถือได้ว่าเป็นฝ่ายปกครอง (Administrative Agency) และ

เป็นผู้บังคับใช้คำสั่งหรือการประเมินอากรตามกฎหมายศุลกากร โดยการออกคำสั่งให้บุคคลผู้นำเข้า ส่งออกสินค้าที่มีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีมาชำระค่าภาษีให้ครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด ถ้าหากผู้นำเข้า ส่งออกสินค้าไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือคำประเมินของเจ้าพนักงานศุลกากรแล้ว เจ้าพนักงานสามารถที่จะทำการยึดอายัดสินค้านั้น ออกขายทอดตลาด เพื่อนำรายได้เป็นค่าอากรตามกฎหมายศุลกากร นำค่าอากรนั้น ๆ มาเป็นรายได้ของรัฐ จึงมีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับทางแพ่ง หรือใช้มาตรการทางภาษีเพื่อเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร ให้ทำการชำระค่าอากรต่อไป

เมื่อเกิดข้อพิพาทอันเกี่ยวกับค่าอากรตามกฎหมายศุลกากร และผู้นำเข้า ส่งออกสินค้า ได้ทำการโต้แย้งสิทธิของตนเองในการโต้แย้งคำสั่งการประเมินค่าอากรศุลกากร โดยได้ทำการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยไปยังคณะกรรมการอุทธรณ์ หรือคณะกรรมการตามที่กฎหมายกำหนดแล้วนั้น แต่เดิม คดีภาษีศุลกากรจะต้องฟ้องยังศาลแพ่ง ต่อมามีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 ขึ้น ดังนั้นคดีภาษีศุลกากร จึงต้องฟ้องยังศาลภาษีอากร

สำหรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร คือคดีแพ่งเท่านั้น คดีอื่นแม้จะพิพาทเกี่ยวกับเนื้อหาของภาษีอากร โดยตรง เช่น คดีฟ้องให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรเป็นบุคคลล้มละลาย โดยฟ้องเป็นคดีล้มละลาย หรือคดีอาญาทางศุลกากร ย่อมไม่ใช่คดีตามอนุมาตรา (1) ถึง (4) ของ มาตรา 7 จึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร

แต่ในกรณีที่โจทก์ฟ้องว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโดยสำแดงราคาสินค้าและเสียภาษีอากร โดยถูกต้อง โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของกรมศุลกากรจำเลยแล้ว พนักงานของจำเลยไปตามยึดสินค้าของโจทก์ อ้างว่า โจทก์เสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง และจำเลยได้กักยึดสินค้าโจทก์ไว้ดำเนินคดีอาญาในข้อหาสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากรศาลพิจารณา

ว่าโจทก์ได้เสียหายถูกต้องแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจกักยัดสินค้าได้ ดังนั้นเป็นเรื่องที่โจทก์ได้แย้งในปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร ตามนัยมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจพิจารณาคดีนี้

กล่าวต่อไปว่าลักษณะคดีแพ่งเป็นความรับผิดชอบทางแพ่งที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการภาษีอากร เป็นการบังคับให้มีการชำระหนี้ โดยทั่วไปความรับผิดชอบทางแพ่งคือการชำระหนี้อันเนื่องมาจากการผิดสัญญา หรือการผิดเงื่อนไขทางภาษีอากร หรือการชำระค่าภาษีอากรไม่ครบถ้วน ซึ่งคู่สัญญาไม่ว่าจะเป็นเอกชนด้วยกันเอง หรือภาครัฐที่ได้ทำการออกหนังสือประเมินให้ชำระค่าภาษีในส่วนที่ขาดเป็นต้น ถ้าหากว่ามีการโต้แย้งสิทธิ ระหว่างคู่สัญญา ก็จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อทำการพิจารณาคดี ไม่ว่าจะนำเอาวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หรือวิธีพิจารณาความแพ่งก็ตามแล้วแต่ลักษณะของความผิดที่เกิดขึ้น แต่ในงานวิจัยนี้จะกล่าวถึงกระบวนการวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่มีสภาพบังคับเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ดังจะกล่าวต่อไปนี้

การจัดเก็บภาษีอากรถือได้ว่าเป็นรายได้ของภาครัฐ ในการนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ๆ ในการจัดสรรเป็นงบประมาณในการที่จะพัฒนาประเทศ ที่จะขับเคลื่อนระบบเศรษฐกิจ และในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล ดังนั้นภาครัฐเองจึงมีความจำเป็นที่จะต้องหามาตรการต่าง ๆ ในรูปแบบของภาษีอากร ที่จะทำการจัดเก็บจากประชาชน หรือภาคเอกชนที่ประกอบกิจการต่าง ๆ นั่นคือ มาตรการการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจำเป็นที่จะต้องมีสภาพการบังคับทางกฎหมาย และมีการกำหนดบทลงโทษอีกด้วย หากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือประชาชนที่ประกอบกิจการ การค้าต่าง ๆ มีการฝ่าฝืน ชำระค่าภาษีไม่ถูกต้อง ครบถ้วนก็就会有ความผิด และจะต้องได้รับผลทางกฎหมาย หรือไม่ก็จะถูกเจ้าหน้าที่ที่เป็นพนักงานของภาครัฐที่มีส่วนเกี่ยวข้องดำเนินการออกคำสั่ง หรือหนังสือประเมินเพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องจากการฝ่าฝืนไม่ชำระหรือชำระไม่ครบถ้วนดำเนินการชำระทำให้ครบถ้วน ซึ่งภาครัฐเองก็จะมีสภาพบังคับตามมาตรการบังคับทางแพ่งอีกประการหนึ่ง รวมทั้งก็จะบังคับให้ชำระเบี้ยปรับเงินเพิ่มอีกด้วย

จะเห็นได้ว่า ลักษณะของคดีทางแพ่งที่มีสภาพบังคับตามกฎหมายภาษีอากร ในลักษณะทางแพ่ง ไม่ว่าจะเป็นเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามกฎหมายภาษีนั่น เป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้ที่ไม่เสียภาษีอากร หรือเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่กำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นแบบรายการภาษี หรือยื่นแบบรายการไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี ส่วนเงินเพิ่ม

เป็นมาตรการบังคับกรณีและผู้เสียหายมีคดีนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ เทียบได้กับดอกเบี้ย ซึ่งลูกหนี้ต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างคดีนัด (นภค อิ่มกระจ่าง, 2549, หน้า 49)

สำหรับอากรตามกฎหมายศุลกากรไม่มีการกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับไว้แต่อย่างใด แต่กำหนดเฉพาะการปรับสูงสุดสี่เท่าของราคาของที่ได้รวมค่าอากรไว้แล้ว แต่กรมศุลกากรจะดำเนินการเรียกเก็บเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แล้วนำส่งเข้าเป็นรายได้ของภาครัฐ รวมทั้งเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

กล่าวโดยสรุป ลักษณะคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรถือเป็นที่มีลักษณะเฉพาะอันถือได้ว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งที่ภาครัฐจะใช้เป็นสภาพบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้ทำการชำระภาษีให้แก่ภาครัฐ และเป็นคดีแพ่งที่จะต้องนำเอากระบวนการวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ดำเนินกระบวนการพิจารณาตามนัยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากร ซึ่งกำหนดอย่างชัดเจนว่า คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร แต่เนื่องจากมีลักษณะที่แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไป เพราะคดีที่พิพาททางภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐจะใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชน อันสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นหากเกิดข้อพิพาทเกิดขึ้น ไม่สามารถที่จะรับข้อพิพาทได้ในทางปกครอง นั่นแสดงว่าจะต้องนำเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาล รวมทั้งจะมีสภาพบังคับทางแพ่งเกิดขึ้น (ปิยะธิดา ไชยมงคล, 2549, หน้า 142-143)

5.2 คดีอาญา

การดำเนินคดีสำหรับการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอื่น เพราะนอกจากจะดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมโดยพนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ จนถึงการฟ้องร้องต่อศาลแล้ว กฎหมายศุลกากรยังได้ให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากร ที่จะดำเนินการด้านคดีเพื่อให้คดีเสร็จสิ้นไปโดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลก็ได้

สำหรับการดำเนินคดีในความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีศุลกากร ดังนี้

5.2.1 การสืบสวนและสอบสวน

การสืบสวน หมายถึง การแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด

การสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่นซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ

โดยทั่วไปการสืบสวนและสอบสวนต้องดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บทบัญญัติในกฎหมายศุลกากรหรือระเบียบข้อบังคับที่ออกมาเพื่อใช้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรเป็นเพียงส่วนประกอบเท่านั้น

ปัจจุบันพนักงานศุลกากรมิได้เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นพนักงานศุลกากรจึงไม่มีอำนาจสอบสวนในคดีอาญา การดำเนินคดีศุลกากรกรณีที่ต้องฟ้องร้องต่อศาลจึงต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการ แต่หากเป็นกรณีการดำเนินคดีในความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่ผู้ต้องหาหรือขอร้องจับคดีโดยไม่ประสงค์จะให้นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาล ในทางปฏิบัติแล้ว พนักงานศุลกากรจะทำหน้าที่สืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันด้วย เพราะพนักงานศุลกากรจะดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด พร้อมกันนั้นพนักงานศุลกากรก็จะทำการรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการตามอำนาจหน้าที่เท่าที่จะทำได้เกี่ยวกับความผิดนั้น ๆ เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิดอย่างไรก็ตาม การสืบสวนหรือการสอบสวนที่พนักงานศุลกากรได้ดำเนินการไปนั้นหาได้มีผลสมบูรณ์เป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ เพราะถ้าจำเป็นจะต้องฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อศาลแล้ว ก็ต้องส่งสำนวนให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเสียก่อนอีกชั้นหนึ่ง มิฉะนั้นศาลจะไม่รับฟ้อง

5.2.2 การปฏิบัติแก่ผู้ต้องหา

เมื่อจับกุมบุคคลที่กระทำผิดกฎหมายศุลกากร ต้องนำตัวผู้ต้องหาไปยังสถานีตำรวจเพื่อจัดการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้ กฎหมายมิได้ให้อำนาจแก่พนักงานศุลกากร หรือกรมศุลกากร ที่จะกักขัง หรือจำคุกผู้ต้องหา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายศุลกากรหลายมาตราได้บัญญัติให้นำตัวผู้ต้องหาไปส่งให้พนักงานสอบสวน เช่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จับกุมบุคคลที่พบว่าการกระทำผิดกฎหมายศุลกากรได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางเพื่อจัดการตามกฎหมายศุลกากร หรือในกรณีที่พนักงานศุลกากรได้กระทำการจับกุมผู้กระทำความผิดกฎหมายศุลกากรในทะเลอาณาเขต ก็ให้นำส่งตัวผู้ต้องหาให้พนักงานสอบสวนท้องที่ใดก็ได้เพื่อดำเนินการตามกฎหมาย

แต่เนื่องจากกรมศุลกากรมีอำนาจและหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริงตลอดจนมีอำนาจในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องในชั้นศุลกากรได้ด้วย ฉะนั้นก่อนที่จะส่งตัวผู้ต้องหาไปยังสถานีตำรวจ ก็จะดำเนินการสอบปากคำผู้ต้องหาเป็นพยานหลักฐานติดสำนวนไว้ ถ้าสอบปากคำไม่เสร็จก็นำไปฝากขังยังสถานีตำรวจเพื่อเบิกตัวมาสอบปากคำต่อ หรือให้ประกันตัวไปก่อนก็ได้ ทั้งนี้เพื่อต้องการรวบรัดให้คดีศุลกากรเสร็จสิ้นลงโดยเร็ว เว้นแต่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ยอมให้มีการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศุลกากร ก็ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีต่อไป

ในกรณีนี้การดำเนินการเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหาที่เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนที่จะดำเนินการต่อไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

5.2.3 การปฏิบัติแก่ของกลาง

คำว่า “ของกลาง” ตามความหมายแห่งบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 32 และมาตรา 33 ให้หมายถึงสิ่งต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่าผู้ใดทำหรือมีไว้เป็นความผิด
- (2) ทรัพย์สินซึ่งได้ใช้ หรือมีไว้เพื่อใช้ในการกระทำความผิด
- (3) ทรัพย์สินซึ่งบุคคลได้มาโดยการกระทำความผิด

คำว่า “ของกลาง” ตามความหมายของกฎหมายศุลกากร ก็มีความหมายเช่นเดียวกับในประมวลกฎหมายอาญา กล่าวโดยสรุป คือ หมายรวมถึง ของใด ๆ ซึ่งได้ใช้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวข้องกับกระทำความผิดโดยประการอื่น ๆ

1) การเก็บรักษาของกลาง

ผู้จับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรต้องส่งมอบของกลางให้พนักงานศุลกากรเป็นผู้เก็บรักษา อย่างไรก็ตามก็มีของกลางบางชนิดที่มีกฎหมายพิเศษบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายนั้น ๆ เป็นผู้เก็บรักษาและดำเนินการตามบทบัญญัติของกฎหมายนั้น ๆ เช่น สัตว์ที่มีโรคระบาด หรือพืชที่มีศัตรูพืช ต้องส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยโรคระบาดสัตว์ และกฎหมายว่าด้วยกักกันพืช เป็นต้น

อย่างไรก็ดี แม้ความตามพระราชบัญญัติศุลกากร จะบัญญัติว่าให้ส่งตัวผู้กระทำความผิดพร้อมด้วยของกลางไปยังสถานีตำรวจในความผิดซึ่งหน้า แต่ความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของมาตรานี้ก็เพื่อประกอบหลักฐานการกล่าวโทษผู้กระทำความผิดให้มีน้ำหนักพอที่จะกักขังผู้กระทำความผิดได้เท่านั้น เมื่อกล่าวโทษผู้ถูกจับแล้วก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย กล่าวคือ นำของกลางมาเก็บรักษาไว้ในความรับผิดชอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่อไป

การตกเป็นของแผ่นดินของของกลาง ซึ่งของกลางจะตกเป็นของแผ่นดินในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การตกเป็นของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายอาญา เป็นกรณีที่ศาลได้พิพากษาให้ริบของกลางตามมาตรา 35 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งบัญญัติว่า “มาตรา 35 ทรัพย์สินซึ่งศาลพิพากษาให้ริบให้ตกเป็นของแผ่นดิน แต่ศาลจะพิพากษาให้ทำให้ทรัพย์สินนั้นใช้ไม่ได้ หรือทำลายทรัพย์สินนั้นเสียก็ได้”

การตกเป็นของแผ่นดินของของกลางกรณีนี้ ต้องมีการนำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลและศาลได้พิพากษาให้ริบ ซึ่งการที่ศาลจะพิพากษาให้ริบของกลางใด ๆ ให้ตกเป็นของแผ่นดินนั้น

มีทั้งกรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดให้ศาลต้องพิพากษาให้รับ เช่น ของที่ถูกกฎหมายบัญญัติไว้ว่า ผู้ใดทำหรือ มีไว้เป็นความผิดตามมาตรา 32 แห่งประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้นว่า ปืนเถื่อน ยาเสพติดหรือของ อันพึงต้องรับตามกฎหมายศุลกากร และกรณีที่ถูกกฎหมายให้อำนาจศาลใช้ดุลพินิจที่จะพิพากษา รับของกลางในคดีหรือไม่ก็ได้ ได้แก่ ของที่ได้ใช้หรือมีไว้เพื่อใช้ในการกระทำความผิดตามมาตรา 33 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

(2) การตกเป็นของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นกรณี ที่ของกลางเก็บไว้เกินระยะเวลาที่มาตรา 1327 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ ดังนี้

“มาตรา 1327 วรรคแรก ภายในบังคับแห่งกฎหมายอาญา กรรมสิทธิ์แห่งสิ่งใด ๆ ซึ่งได้ใช้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวกับการกระทำความผิดโดยประการอื่น และได้ส่งไว้ในความรักษาของกรมในรัฐบาลนั้น ท่านว่าตกเป็นของแผ่นดิน ถ้าเจ้าของมิได้เรียกเอา ภายในหนึ่งปีนับแต่วันส่ง หรือถ้าได้ฟ้องคดีอาญาต่อศาลแล้ว นับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุดถ้า ไม่ทราบตัวเจ้าของ ท่านให้ผ่อนเวลาออกไปเป็นห้าปี”

การตกเป็นของแผ่นดินของของกลางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรานี้ เป็นกรณีที่สิ่งของใด ๆ ที่ได้ใช้หรือได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวกับการ กระทำความผิดโดยประการอื่นได้ถูกนำมาเก็บรักษาไว้ที่หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

(3) การตกเป็นของแผ่นดินตามกฎหมายศุลกากร โดยของกลางที่เป็นสิ่งอันพึง ต้องรับตามกฎหมายศุลกากรและเจ้าพนักงานได้ยึดไว้ตามกฎหมายศุลกากร อาจตกเป็นของแผ่นดิน ได้ 2 กรณี ดังนี้

(3.1) ตกเป็นของแผ่นดินเนื่องจากการยึดของพนักงานเจ้าหน้าที่ และ ไม่มีผู้แสดงตัวเป็นเจ้าของและเรียกร้องเอาภายในหกสิบวันสำหรับยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำ ความผิดหรือสามสิบวันสำหรับสิ่งอื่นนับแต่วันที่ยึด ตามกฎหมายศุลกากร

(3.2) ตกเป็นของแผ่นดินเพราะเจ้าของขอระงับคดีในชั้นศุลกากรตาม กฎหมายศุลกากร โดยขอมยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ของกลางที่มีเจ้าของ แต่มิได้นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาล ถ้ามีการระงับคดีในชั้น ศุลกากร และต้องการให้ของกลางนั้นตกเป็นของแผ่นดิน ก็ต้องให้เจ้าของทรัพย์สินนั้นยินยอม ยกให้เป็นของแผ่นดินตามเกณฑ์การเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากร มิฉะนั้น อธิบดีจะ ไม่ยินยอมให้ระงับคดี เหตุที่ต้องดำเนินการโดยวิธีนี้เป็นเพราะบุคคลอื่นนอกจากศาลหาว่ามีอำนาจ ในการรับทรัพย์ของบุคคลใดไม่

3) การประเมินราคาของกลาง

เนื่องจากโทษปรับตามกฎหมายศุลกากร ในความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงกีด หรือโทษปรับตามกฎหมายศุลกากร ในความผิดฐานรับของหนีภาษี กีด ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ฉะนั้นในการประเมินราคาของกลางเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับสำหรับกรณีความผิดตามมาตราดังกล่าว จึงต้องประเมินค่าอากรเข้าไปด้วย อันจะแตกต่างจากราคาแท้จริงในท้องตลาด ในการประเมินราคาเพื่อกำหนดเบี้ยปรับนี้ให้พึงถือเอาตามราคาของชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากร หรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้วตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้กระทำผิดจะเลือกถือเอาตามราคาที่ยอมรับกำหนดให้ก็ได้

จึงเห็นได้ว่ากฎหมายศุลกากรให้ถือเอาตามราคาขายของชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากรหรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้ว ตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดซึ่งแตกต่างกับราคาในการเก็บอากรศุลกากรที่ถือเอาเวลาแห่งความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียค่าภาษีที่เกิดขึ้น คือในเวลาที่น่าเข้าสำเร็จ พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จับกุมของลักลอบหนีศุลกากร นอกจากจะต้องทำรายงานการจับกุมแล้ว ยังจะต้องทำใบประเมินราคาสินค้าแนบไปพร้อมกัน ในกรณีที่พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเป็นผู้จับกุม ก็ต้องส่งของกลางให้ด่านศุลกากรที่ใกล้ที่สุดเก็บรักษา และให้ด่านศุลกากรนั้น ๆ เป็นผู้ประเมินราคาของกลางไปพร้อมกันด้วย

4) การจำหน่ายของกลาง

สิ่งของที่ยึดและริบไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือบทกฎหมายอื่นอันเกี่ยวแก่ศุลกากรนั้น ให้จำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง ตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งคำว่า “จำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง” มีความหมายกว้าง หมายรวมถึงการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น เช่น การขายปันส่วนให้แก่ข้าราชการ หรือบริจาคแก่ส่วนราชการหรือ องค์การสาธารณกุศล หรือทำลายก็ได้ ตามแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควร

5.2.4 การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง

นอกจากอำนาจในการฟ้องร้องหรือแก้คดีดังกล่าวข้างต้นแล้ว กฎหมายศุลกากรยังได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานฝ่ายบริหาร คืออธิบดีกรมศุลกากร และคณะกรรมการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง สามารถทำการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องการกระทำความผิดต่อกฎหมายศุลกากรได้ ทั้งนี้เพราะกฎหมายศุลกากรมุ่งหมายให้มีการเปรียบเทียบระงับคดีได้อย่างกว้างขวางเกินกว่าที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37 ให้อำนาจไว้ อันแตกต่างจากการพิจารณาคดีอาญาตามปกติที่เป็นการดำเนินการโดยศาลซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ แต่กฎหมายศุลกากรกลับมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการพิจารณาเปรียบเทียบและระงับคดีได้

ในชั้นศาลการโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาพิพากษาของศาลหากผู้ยื่นประสงค์จะให้มีการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลการ

ข้อสำคัญคือบุคคลซึ่งถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดจะต้องยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องนั้น ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2227/2541 ว่ากรมศาลการมีหนังสือแจ้งให้บริษัทไปทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการเพื่องดการนำคดีมาฟ้องร้องต่อศาลแต่ไม่ปรากฏพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศาลการได้ทำการประเมินอากรที่บริษัทต้องเสียและออกแบบแจ้งการประเมินอากรไปยังบริษัท เพื่อให้บริษัทนำเงินค่าอากรมาชำระตามพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง กรณียังไม่อาจถือได้ว่ากรมศาลการได้ได้แยงสิทธิหรือหน้าที่ของบริษัทแล้ว บริษัทจึงไม่มีอำนาจฟ้อง ในส่วนของค่าปรับที่ พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศาลการแจ้งให้บริษัทนำเงินไปชำระนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศาลการตรวจพบว่ามีกรกระทำผิดทางอาญาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติศาลการฯ ถ้าบริษัทยอมเสียค่าปรับตามคำเปรียบเทียบก็ยอมทำให้คดีอาญาระงับไปได้ตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 ในการกำหนดค่าปรับ กรมศาลการได้มีคำสั่งอ้างเกณฑ์ระงับคดีตามพระราชบัญญัติศาลการ เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติราชการและเป็นธรรมเนียมแก่คู่กรณี ซึ่งตามลักษณะและการกระทำของบริษัท ถ้าจะเปรียบเทียบปรับจะต้องปรับสองเท่าของอากรที่ขาด ในการคำนวณหาอากรที่ขาดจำเป็นจะต้องเอามาจากราคาสินค้าที่บริษัทนำเข้า โดยถือราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหากบริษัทไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับ กรมศาลการก็ไม่มีอำนาจบังคับได้ เพียงแต่ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการต่อไป

5.2.5 การดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาทางปกติ

กรณีผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศาลการไม่ประสงค์ที่จะระงับคดีในชั้นศาลการ กรมศาลการก็จะส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป ซึ่งในกรณีที่มีการฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อศาลนั้น ถึงแม้ว่ากฎหมายศาลการจะให้อำนาจพนักงานศาลการที่จะฟ้องหรือแก้คดีได้เองตามความในพระราชบัญญัติศาลการ แต่ในทางปฏิบัติเป็นที่น่าสังเกตว่ายังไม่เคยปรากฏว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจนี้เลย เพราะทุกคดีพนักงานอัยการเป็นผู้ฟ้องร้องหรือแก้คดีทั้งสิ้น โดยการฟ้องคดีศาลการได้ดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาปัจจุบันในทางปฏิบัติ เมื่อเกิดคดีอาญาศาลการขึ้นและผู้ต้องหาไม่มีความประสงค์จะขอทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการ เมื่อได้ผ่านขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานจนถึงการพิจารณาของส่วนคดีและการตั้งการของกรมศาลการแล้ว กรมศาลการจะอนุมัติให้เจ้าหน้าที่ศาลการไปกล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวน (ซึ่งเดิมคือ กองทะเบียนคนต่างด้าวและภาษีอากรและ

พัฒนามาเป็นกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งในปัจจุบันคือ กองบังคับการปราบปราม
อาชญากรรมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี) โดยนายค่านสุทธการหรือผู้อำนวยการ

สำนักงานสุทธการ หรือผู้อำนวยการสำนักงานกฎหมาย จะลงนามในหนังสือกล่าวโทษ
และให้เจ้าหน้าที่สุทธการ เป็นผู้กล่าวโทษแทนกรมสุทธการ โดยมีขั้นตอนการกล่าวโทษและ
การพิจารณาคดีของพนักงานสอบสวน พอสรุปได้ดังนี้

1) ผู้กล่าวโทษต้องนำหนังสือกล่าวโทษไปแสดงต่อพนักงานสอบสวนพร้อมกับ
ฉบับเอกสารในสำนวน หากเป็นภาษาต่างประเทศต้องให้คณะทำงานแปลเอกสารเป็นผู้แปลและ
รับรองข้อความที่แปลด้วย

2) การกล่าวโทษ โดยปกติจะให้ถ้อยคำต่อพนักงานสอบสวนตามข้อเท็จจริงของ
คดีตามลำดับ

3) ให้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลักษณะงานของสุทธการ รวมทั้งรายชื่อเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง
ในสำนวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมการจับกุม ผู้บันทึกการจับกุม ผู้บันทึกการตรวจค้นเจ้าหน้าที่
วิเคราะห์สินค้า เจ้าหน้าที่ประเมินอากร เจ้าหน้าที่พิธีการสุทธการ เป็นต้น

4) พนักงานสอบสวนจะจดถ้อยคำของพนักงานสุทธการไว้ในฐานะพยาน แล้ว
ดำเนินการตามกระบวนการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา คือ ออกหมายเรียก
ผู้ต้องหามาสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการอย่างอื่น ซึ่งเกี่ยวกับความผิด
ที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้อง
ลงโทษ

5) หากพนักงานสอบสวนเห็นว่าพยานหลักฐานที่ปรากฏในสำนวนที่พนักงาน
สุทธการส่งไปไม่เพียงพอ ก็อาจจะทำความเห็นสั่งไม่ฟ้อง โดยจะทำสำนวนส่งให้พนักงานอัยการ
พิจารณาต่อไป

6) หากพนักงานสอบสวนเห็นว่าพยานหลักฐานมีมากพอที่จะสั่งฟ้อง ก็จะทำสำนวน
ส่งพนักงานอัยการ เพื่อฟ้องต่อศาลต่อไป

7) ผลคดีในชั้นพนักงานอัยการหรือคำพิพากษาของศาลเป็นประการใดพนักงาน
สอบสวนจะแจ้งให้กรมสุทธการทราบต่อไป

5.2.6 การพิจารณาคดีของพนักงานอัยการ

การดำเนินการของพนักงานสุทธการที่ส่งคดีและไปกล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวนนั้น
หลังจากที่พนักงานสอบสวนได้สอบปากคำบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย รวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลาย
จนดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้วก็จะทำความเห็นว่าควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องส่งไปยัง
พนักงานอัยการพร้อมกับสำนวนการสอบสวน

ในชั้นพนักงานอัยการก็จะดำเนินการไปตามกระบวนการของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งกล่าวโดยสรุป คือ

1) กรณีพนักงานอัยการเห็นว่ากรกระทำไม่เป็นความผิดก็จะสั่งไม่ฟ้อง และแจ้งผลการสั่งไม่ฟ้องกลับมาโดยผ่านพนักงานสอบสวน กรณีนี้ กรมศุลกากรก็จะพิจารณาเรื่องของกลางที่ยึดไว้ว่าจะต้องเสียค่าอากรหรือดำเนินการต่อไปประการใดหรือไม่

2) กรณีพนักงานอัยการเห็นควรฟ้องผู้ต้องหา เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็ต้องไปเป็นพยานในศาล เพราะถือว่าเป็นคดีความอาญาแผ่นดิน

ลักษณะคดีอาญาโดยหลักทั่วไปแล้ว ตามกฎหมายอาญาที่จะใช้ลงโทษกับผู้กระทำความผิด ตั้งแต่ในอดีตการดำเนินคดีอาญาไม่คำนึงถึงสิทธิมนุษยชนเท่าไร มุ่งประสงค์ที่จะต้องลงโทษเพียงอย่างเดียว ในแต่ลักษณะของการกระทำ รวมทั้งลงโทษตามกฎหมายอาญาทั่วไป หรือตามกฎหมายลักษณะพิเศษที่มีโทษทางอาญาอยู่ด้วยก็ตาม ภาครัฐโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐเองจะเป็นผู้ดำเนินการในการที่จะลงโทษนั้น ๆ แต่ในปัจจุบันนี้ระบบการดำเนินคดีอาญานั้นมีความแตกต่างจากอดีตเป็นอย่างมาก มีวิวัฒนาการที่คำนึงถึงความเป็นธรรม และสอดคล้องกับสิทธิมนุษยชนมากขึ้น โดยสามารถที่จะอธิบายลักษณะคดีอาญา รวมทั้งการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมายอาญานั้นสามารถที่จะแบ่งออกเป็น ดังนี้

คดีอาญาที่ดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาคดีด้วยระบบไต่สวน เป็นระบบที่ให้สิทธิแก่ประชาชนอย่างจำกัด ผู้เสียหายมีสิทธิเพียงร้องทุกข์ต่อเจ้าหน้าที่ เพราะเนื่องจากการฟ้องร้องเป็นอำนาจโดยแท้ของเจ้าพนักงาน อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะไม่มีผู้ร้องทุกข์หรือกล่าวโทษก็ตามและการดำเนินคดีอาญาระบบไต่สวนเป็นการค้นหาความจริงแบบดั้งเดิมที่มองว่า การกระทำความผิดอาญาที่เกิดขึ้นเป็นการกระทำความต่อรัฐ รัฐจึงมีหน้าที่ดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดและค้นหาความจริงในชั้นฝ่ายปกครอง ในขณะที่การดำเนินคดีในชั้นศาลเป็นการค้นหาความจริงและพิจารณาคดีซึ่งศาลไม่เป็นเพียงคนกลางในการตัดสินคดีแต่มีอำนาจแทรกแซงกระบวนการพิจารณาของคู่ความในการซักถาม และแสวงหาพยานหลักฐานเพิ่มเติม จึงเปรียบเสมือนการดำเนินคดีอาญาที่ไม่มีทั้งโจทก์และจำเลยมีแต่เพียงผู้ไต่สวนและผู้ถูกไต่สวนเท่านั้น (ณรงค์ ใจหาญ, 2541, หน้า 29)

คดีอาญาที่ดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาคดีด้วยระบบกล่าวหา เป็นระบบของการดำเนินคดีอาญาที่มีการแยกหน้าที่การสอบสวน การฟ้องร้อง และการพิจารณาคดี ที่เป็นอิสระออกจากกันอย่างชัดเจน กล่าวคือ พนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ มีหน้าที่สอบสวน และฟ้องร้องต่อศาล ส่วนการพิจารณาคดีจะเป็นหน้าที่ของศาลทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี โดยกฎหมายให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้กล่าวหาเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกล่าวหาสามารถต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่และผู้ถูกกล่าวหาหรือจำเลยจะได้รับการคุ้มครองสิทธิในระดับเดียวกันกับผู้กล่าวหาหรือ โจทก์

ตลอดจนหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ของกฎหมาย ผู้ต้องหา หรือจำเลยมีสิทธิที่จะต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ พยานหลักฐานที่สำคัญมักจะนำมาสืบหักล้าง ในกระบวนการพิจารณาคดี ระหว่างโจทก์กับจำเลย ตามระบบกล่าวหา ก็คือการซักถาม ซักค้านจากฝ่ายตรงข้าม ซึ่งกันละกันได้อย่างเต็มที่ (เกรียงศักดิ์ คำรงค์คีรี, 2551, หน้า 5-7)

5.3 คดีปกครอง

ลักษณะของคดีปกครองนั้นเป็นคดีที่เกิดขึ้นจากข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งระหว่างเอกชน กับภาครัฐหรือหน่วยงานของภาครัฐหรือเจ้าหน้าที่ของภาครัฐเกี่ยวกับการกระทำทางปกครอง คำสั่งทางปกครอง การทำนิติกรรมทางปกครองของหน่วยงานของรัฐ ที่มีผลกระทบต่อสิทธิ หน้าที่ของ ประชาชน หรือภาคเอกชน หรือแม้กระทั่งเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือ เจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเอง เกี่ยวกับการกระทำหรือละเว้นการกระทำที่หน่วยงานของรัฐ หรือ เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งเป็นเรื่องละเมิดทางปกครองหรือเกี่ยวกับ สัญญาทางปกครอง เป็นต้น

สำหรับความหมายของคดีปกครองนั้น หมายถึง ข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งระหว่างเอกชน กับหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เกี่ยวกับการกระทำทางปกครอง คำสั่งทางปกครอง หรือ นิติกรรมทางปกครองของหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่นการออกใบอนุญาต การออก คำสั่ง (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2537, หน้า 41)

หลักการวิธีพิจารณาคดีปกครอง

คดีปกครองเป็นคดีที่มีวิธีพิจารณาเป็นของตนเอง โดยเฉพาะวิธีพิจารณาคดีปกครอง แยกออกได้จากวิธีพิจารณาคดีอาญาและวิธีพิจารณาคดีแพ่ง ซึ่งเป็นระบบที่ให้ความเป็นอิสระแก่ ตุลาการผู้แถลงคดีควบคู่กับความเป็นอิสระในการชี้ขาดขององค์คณะตุลาการ เป็นต้น ดังนั้น ในการวินิจฉัยคดีปกครองแต่ละคดีจึงมีความเห็นชี้ขาด 2 ความเห็นครบคู่กันเสมอ

หลักเกณฑ์สำคัญอีกประการหนึ่งของวิธีพิจารณาคดีปกครองคือการใช้ระบบไต่สวน ซึ่งผู้พิพากษามีบทบาทสำคัญในการสอบสวน และแสวงหาข้อเท็จจริง โดยผู้พิพากษามีอำนาจ ในการพิสูจน์หาข้อเท็จจริง ได้เอง รวมทั้งศาลมีอำนาจที่จะดำเนินการแสวงหาพยานหลักฐานเองได้ ถึงแม้ว่าพยานของฝ่ายโจทก์นั้นจะยังไม่เพียงพอหรือพยานหลักฐานที่มาสืบสนุนข้ออ้างของตน ไม่ได้ก็ตาม ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคกันระหว่างคู่ความทั้งสองฝ่าย

กฎหมายวิธีพิจารณาความปกครองของประเทศไทยในปัจจุบันได้ใช้ระบบไต่สวน อันจะทำให้ศาลปกครองสามารถรวบรวมข้อเท็จจริงแห่งคดีและพยานหลักฐานที่จำเป็นแห่งการ พิสูจน์ข้อเท็จจริงให้ได้มากที่สุดและอย่างรอบคอบครอบคลุมทุกด้าน และได้ข้อเท็จจริงที่สุดอันจะ

ทำให้ศาลปกครองสามารถพิพากษาคดีปกครองได้อย่างมีความยุติธรรมกล่าวคือก่อให้เกิดดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะและประโยชน์ส่วนตัวของภาคเอกชน

หลักการในส่วนในคดีปกครองจะนำมาใช้ในขั้นตอนการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีซึ่งเป็นขั้นตอนแรกและเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากของการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลปกครอง ทั้งนี้เพราะว่าก่อนที่จะพิพากษาคดีใดศาลจะต้องตรวจสอบให้ได้ความเป็นยุติก่อนว่าข้อเท็จจริงแห่งคดีนั้นมีมูลอย่างไร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ระบบการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีของศาลปกครองเป็นไปตามระบบไต่สวนโดย มาตรา 55 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติว่าในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองอาจตรวจสอบและแสวงหาข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสม ในกรณีนี้ศาลปกครองจะรับฟังพยานบุคคลพยาน พยานเอกสารพยานผู้เชี่ยวชาญหรือพยานหลักฐานอื่นนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณีได้ตามที่เห็นสมควรโดยต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานประกอบคำชี้แจงของตน ตามความเหมาะสมแก่กรณี แต่การชี้แจงต้องทำเป็นหนังสือ เว้นแต่เป็นกรณีที่ศาลอนุญาตให้ชี้แจงด้วยวาจาต่อหน้าศาล (มาตรา 55 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542)

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บทบาทในการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีจะอยู่ที่ตุลาการเจ้าของสำนวน กล่าวคือเมื่อองค์คณะในศาลปกครองใดได้รับสำนวนแล้วตุลาการหัวหน้าศาลปกครองสูงสุดหรือตุลาการหัวหน้าคณะในศาลปกครองชั้นต้นในองค์คณะนั้นแล้วแต่กรณีต้องแต่งตั้งตุลาการศาลปกครองในองค์คณะของตนคนหนึ่งเป็นตุลาการเจ้าของสำนวนเพื่อเป็นผู้ดำเนินการรวบรวมข้อเท็จจริงจากคำฟ้องคำชี้แจงของคู่กรณีและรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้โดยมีพนักงานคดีปกครองเป็นผู้ช่วยดำเนินการตามที่ตุลาการเจ้าของสำนวนมอบหมาย (มาตรา 56 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองพ.ศ. 2542) ในการทำหน้าที่ดังกล่าวตุลาการเจ้าของสำนวนย่อมมีอำนาจหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง แสวงหาพยานหลักฐาน เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะพิจารณาพิพากษาคดีได้อย่างยุติธรรม

6. กฎหมายที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการศาลการ

การศาลการเป็นพิธีการที่ดำเนินการโดยเจ้าพนักงานศาลการ เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการการค้าระหว่างประเทศที่เกิดจากกระบวนการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งก็จะมีกฎหมายที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ หรือหน่วยราชการที่เกี่ยวข้อง ได้ทำการออกกฎหมายเพื่อเป็นเครื่องมือ

หรือให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากรในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บนั้น ๆ นำส่งเป็นรายได้ของภาครัฐในการจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ ซึ่งก็จะมีกฎหมายที่เทียบเท่าระดับพระราชบัญญัติ อย่างเช่น กฎหมายศุลกากร ประมวลรัษฎากร หรือพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร เป็นต้น แต่ในขณะเดียวกันก็จะมีกฎหมายระดับรอง ก็คือกฎกระทรวง ประกาศ หรือระเบียบต่าง ๆ ของกรมศุลกากรที่ออกมาเพื่อเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงาน สามารถที่จะปฏิบัติงานได้ ให้สอดคล้องกับกฎหมาย ที่มีความเทียบเท่าพระราชบัญญัติดังกล่าวมาแล้วข้างต้น ซึ่งต่อไปนี้จะขออธิบายในแต่ละกฎหมายพอสังเขปดังต่อไปนี้

6.1 กฎหมายระดับพระราชบัญญัติ

การจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการการค้าระหว่างประเทศ ก็จะมีกฎหมายต่าง ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการการจัดเก็บหรือวิธีการจัดเก็บ ซึ่งตามกฎหมายของประเทศไทยก็จะมีกฎหมายศุลกากร เป็นกฎหมายหลัก ที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากรมีหน้าที่ที่จะต้องทำการจัดเก็บตามพิกัตอัตราศุลกากร ซึ่งพนักงานศุลกากรก็จะทำหน้าที่จัดเก็บตามกฎหมายอื่น ๆ อีกด้วย ในงานวิจัยนี้จะกล่าวเฉพาะกฎหมายที่มีสาระสำคัญที่เทียบเท่าพระราชบัญญัติ เช่นกฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต ประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากร เป็นต้น พอสังเขปดังนี้

6.1.1 พระราชบัญญัติศุลกากร

กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายมหาชนเศรษฐกิจฉบับหนึ่งที่ประสบปัญหาในด้านโครงสร้างและการบังคับใช้ตั้งแต่การร่างกฎหมายเมื่อ พ.ศ. 2469 เพราะกฎหมายฉบับนี้มิได้เริ่มจากความคิดในบริบททางสังคมไทย วัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายฉบับนี้ก็เพื่อให้มีหลักปฏิบัติดังเช่นนานาประเทศวิธีการร่างกฎหมายจึงใช้วิธีการลอกเลียนแบบอย่างจากต่างประเทศ โดยใช้ต้นร่างเป็นภาษาอังกฤษแล้วค่อยแปลกลับเป็นภาษาไทย ทำให้กฎหมายกำกวมไม่ชัดเจน เป็นเหตุให้กฎหมายมีความสับสนในด้าน โครงสร้างและอำนาจในการดำเนินคดี ทำให้เกิดปัญหาการตีความและการใช้กฎหมายระหว่างฝ่ายบริหารซึ่งมีอำนาจถึงตุลาการตามกฎหมายเป็นอำนาจของศาลยุติธรรมในการยุติข้อพิพาท การดำเนินคดีภาษีศุลกากรกฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐได้ค่าภาษีอากรที่ขาดหายไปคืนมาโดยเร็วที่สุด และเพื่อป้องกันและปราบปรามการฉ้อโกงค่าภาษีของรัฐ ดังจะเห็นได้จาก “โทษในทางภาษี” นั้น แตกต่างจาก “โทษในทางอาญา” และกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรก็แตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป เช่น ความผิดอาญาทางภาษีอากรผู้ต้องหาสามารถระงับคดีในชั้นศุลกากรได้

กฎหมายศุลกากรที่บัญญัติขึ้นเพื่อการบริหารการจัดเก็บภาษีศุลกากรตามกฎหมายศุลกากร เป็นการจัดเก็บภาษีที่เกิดจากการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า

ส่งออก โดยกรมศุลกากร สังกัดกระทรวงการคลังทำหน้าที่จัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร หรือการจัดเก็บค่าอาชกรรมเนียมในการนำเข้า หรือส่งออกอื่น ๆ เพื่อนำไปเป็นรายได้ของภาครัฐ จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บอากรศุลกากรตามกฎหมายศุลกากรตั้งแต่อดีต กฎหมายศุลกากรฉบับแรกใช้บังคับตั้งแต่ปี พุทธศักราช 2469 และต่อมาก็ได้มีการบัญญัติแก้ไขปรับปรุงหลายครั้งเพื่อให้เหมาะสมสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองที่เปลี่ยนแปลงไป กฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่ประกอบด้วยบทบัญญัติหลายลักษณะทั้งทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง ลักษณะวิธีพิจารณาความและลักษณะพยาน กล่าวโดยเฉพาะในเรื่องทางอาญา กฎหมายศุลกากรได้กำหนดมาตรการบังคับหรือสภาพบังคับของกฎหมาย (Sanction) เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยกำหนดความผิดและโทษทางอาญาไว้ในกฎหมายศุลกากร ระบุให้การกระทำใด ๆ ที่เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติหรือระเบียบพิธีการศุลกากรซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อรายได้ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเป็นความผิดทางอาญา และกำหนดโทษไว้ โดยมาตรการบังคับในทางอาญาหรือโทษในทางอาญามี 3 ประการ คือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สิน ซึ่งเป็นโทษตามประมวลกฎหมายอาญาทั้งสิ้น ดังนั้น ความผิดและโทษตามกฎหมายศุลกากรจึงต้องอยู่ภายใต้บทบังคับของหลักเกณฑ์ความรับผิดทางอาญา (ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 17) ตลอดจนการกำหนดโทษและการลงโทษตามกฎหมายศุลกากรก็ต้องสอดคล้องกับทฤษฎีการลงโทษทางอาญาด้วย

อย่างไรก็ตาม ความผิดอาญาตามกฎหมายศุลกากรนี้เป็นความผิดทางเทคนิคที่เกิดจากข้อห้าม (mala prohibita) เป็นการบังคับเพื่อให้บุคคลกระทำตามหน้าที่ที่รัฐกำหนดไว้ต่างจากความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาส่วนใหญ่ที่เป็นความผิดในตัวเอง (mala in se) และมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคมเป็นหลัก ดังนั้น กฎหมายศุลกากรจึงมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากบทกฎหมายหลัก ลักษณะพิเศษของกฎหมายศุลกากรประการหนึ่งคือลักษณะพิเศษแตกต่างจากบทกฎหมายหลัก ลักษณะพิเศษของกฎหมายศุลกากรประการหนึ่งคือลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการระงับคดี กล่าวคือ สำหรับคดีอาญาทั่วไป โดยปกติคดีจะไปถึงที่สุดในชั้นศาลอันเป็นการใช้อำนาจศุลกากร แต่คดีศุลกากรตั้งแต่อดีตมีพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 บัญญัติไว้เป็นพิเศษให้ระงับคดีได้โดยอธิบดีกรมศุลกากรหรือพนักงานสอบสวนตามกฎหมายศุลกากร หรือโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร แล้วแต่กรณีเมื่อบุคคลที่ถูกกล่าวหายินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันก็ได้

การบริหารจัดการเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรศุลกากร เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารเข้ามาจัดการเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรศุลกากรนั้น ๆ มีประสิทธิภาพและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ตลอดจนวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร จึงกำหนดให้ฝ่ายบริหารโดยอำนาจอธิบดีกรมศุลกากร

มีอำนาจจัดการในกรณีที่อยู่คดีเห็นสมควรที่จะฟ้องบุคคลใดฐานกระทำความผิดหรือยื่นคำฟ้องหรือบันทึกรายการซึ่งเป็นความเท็จหรือเป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ หรือฐานหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงด้วยประการใด ๆ บรรดาการเสียดำเนินการตามจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือการกักตุน หรือการห้าม ให้ข้อเท็จจริงที่เห็นว่าเป็นเพราะเหตุใดจึงควรฟ้องผู้กระทำความผิด

ดังนั้น หากผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดมิได้ยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือมิได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน อย่างไรก็ดี แสดงว่าผู้ที่ไม่ประสงค์ให้มีการเปรียบเทียบเพื่อให้คดีระงับไปในชั้นศาลอาญา ก็จะมีการนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามทางปกติ และสิ้นสุดในชั้นศาลอาญาเป็นองค์การตุลาการที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาอรรถคดีโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ แม้กฎหมายศาลอาญาจะได้วางหลักเกณฑ์ให้ฝ่ายบริหาร คือ อธิบดีกรมศาลอาญา หรือคณะกรรมการ มีบทบาทในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้ แต่ก็ยังเป็นเพียงการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) เท่านั้น เพราะการเปรียบเทียบคดีจะมีผลบังคับก็ต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 709/2520, 5995/2230, 4082/2534) ดังนั้น ทางเลือกของผู้ประกอบการที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดจึงมีทั้งการตกลงระงับคดีในชั้นศาลอาญาหรืออาจจะเลือกให้ฝ่ายตุลาการหรือศาลพิจารณาคดีก็ได้

ถึงแม้ว่า การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลอาญาจะมีผลคือทำให้คดีไม่ขึ้นไปสู่ศาลและตัดปัญหาความเสียหายในผลคดีกรณีที่มีการฟ้องร้องเกิดขึ้น แต่จากการศึกษาพบว่า มีผู้ประกอบการจำนวนไม่น้อยที่เห็นว่าศาลเป็นองค์กรกลางที่มีความเป็นธรรมในการวินิจฉัยตัดสินคดีต่าง ๆ มากกว่าองค์กรฝ่ายบริหารอย่างเช่นกรมศาลอาญา และการที่กฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารเช่นว่านี้ก็อาจจะทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่กระทำการทุจริตและแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบได้ อีกทั้งยังมีวิธีการหรือกระบวนการในทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ศาลอาญาที่มีอิทธิพลต่อผู้ประกอบการที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดให้ตัดสินใจเลือกใช้วิธีการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศาลอาญาดังนั้น จึงเห็นได้ว่า ฝ่ายบริหารหรือกรมศาลอาญาเองก็มุ่งที่จะรักษาผลประโยชน์ให้เป็นไปตามแนวนโยบายแห่งรัฐ ในขณะที่ฝ่ายตุลาการก็มุ่งที่จะคุ้มครองและรักษาสิทธิของบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดเพื่อให้บุคคลผู้นั้นได้รับความเป็นธรรมในการดำเนินคดี

เมื่อมีการนำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร บุคคลผู้นำของเข้าหรือส่งของออกย่อมมีหน้าที่ที่จะต้องเสียค่าภาษีและค่าภาระติดพันให้ครบถ้วนและต้องปฏิบัติตามกฎหมายศาลอาญา กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศาลอาญา รวมทั้งกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง หากมีการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กฎหมายศาลอาญาก็ได้กำหนดให้การกระทำ

ดังกล่าวเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ เช่น กรณีที่บุคคลนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้องเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไปนอกราชอาณาจักร บุคคลนั้นมีความผิดตามมาตรา 27 ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ หรือกรณีที่บุคคลใดซื้อ รับจํานำ หรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนรู้ว่า เป็นของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักร โดยยังมิได้ผ่านศุลกากร โดยถูกต้องก็ดี หรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี บุคคลนั้นมีความผิดฐานรับของหนีภาษีตามกฎหมายศุลกากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือทั้งจำทั้งปรับ หรือกรณีที่บุคคลใดกระทำ หรือยื่น ซึ่งใบขนสินค้า คำสำแดง ใบรับรอง บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นความเท็จก็ดี เป็นความไม่บริบูรณ์ก็ดี หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลงในรายการใด ๆ ก็ดี บุคคลนั้นมีความผิดฐานสำแดงเท็จตามกฎหมายศุลกากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในบางฐานความผิด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้น มักจะมีประเด็นปัญหาในเรื่องการตีความกฎหมายเกิดขึ้นเสมอที่เห็นได้ชัดเจน คือ การตีความกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรของกรมศุลกากรเพื่อประเมินภาษีแต่ผู้ประกอบการไม่เห็นด้วยกับการตีความของกรมศุลกากร ทำให้เกิดข้อพิพาทในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากร อันนำไปสู่ฐานความรับผิดชอบทางอาญา ทั้งที่ข้อพิพาทดังกล่าวเป็นเรื่องของการตีความกฎหมายโดยแท้ มิใช่เป็นเรื่องที่ผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือมีเจตนาทุจริตในการหนีค่าภาษีแต่อย่างใด ซึ่งนอกจากปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระจะเกิดมาจากข้อพิพาทในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากรแล้ว อาจจะมีเกิดมาจากข้อพิพาทในเรื่องราคาของ (สินค้า) อีกด้วย

ในเรื่องราคาของที่นำเข้าหรือของที่ส่งออกมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีศุลกากร เพราะพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530 กำหนดให้จัดเก็บอากรแก่ของนำเข้า และของส่งออกโดยใช้อัตราอากรตามราคา (Ad valorem rate of duty) และอัตราอากรตามสภาพ (Specific rate of duty) ของใดที่ระบุอัตราอากรทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินที่สูงกว่า (มาตรา 5 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พุทธศักราช 2530) แต่โดยส่วนใหญ่แล้วจะมีการจัดเก็บภาษีศุลกากรโดยใช้อัตราอากรตามราคามากกว่าอัตราอากรตามสภาพ ดังนั้นจึงต้องทราบราคาเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งอาจเกิดข้อพิพาทในเรื่องราคาของที่นำเข้าหรือของที่ส่งออกว่าเป็นราคาเท่าใด

สำหรับข้อพิพาทในเรื่องพิกัตอัตราศุลกากร คือ การพิพาทกันในเรื่องที่ว่าของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นจัดอยู่ในพิกัตอัตราศุลกากรประเภทใดจึงจะเป็นการถูกต้องชอบด้วยกฎหมาย เพราะการที่ของที่นำเข้าหรือของที่ส่งออกซึ่งจะต้องเสียภาษีจัดอยู่ในพิกัตอัตราศุลกากรต่างประเภทกัน ก็ย่อมมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ เพราะการที่ของชิ้นหนึ่งถูกจัดอยู่ในพิกัตอัตราศุลกากรต่างประเภทกันอาจทำให้เสียภาษีอากรต่างกันมาก ปัญหาเช่นนี้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติเสมอ เช่น ปัญหาความลักลั่นในการชี้พิกัตอัตราศุลกากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ กล่าวคือแต่เดิมเมื่อมีการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการก็สำแดงพิกัตอัตราศุลกากรพิกัตหนึ่ง ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ยอมรับว่าเป็นการสำแดงพิกัตอัตราศุลกากรที่ถูกต้อง และผู้ประกอบการรายนั้นก็สำแดงพิกัตอัตราศุลกากรนั้นสำหรับสินค้านั้นเรื่อยมา แต่ต่อมาเกิดปัญหาว่าสินค้านั้นของผู้ประกอบการถูกจับเพราะรายการพิกัตอัตราศุลกากรที่สำแดงในใบขนสินค้าก็เป็นเพราะว่าเมื่อนำเข้าสินค้านั้นก็สำแดงพิกัตอัตราศุลกากรประเภทนั้นเรื่อยมา และก็ไม่มีปัญหาแต่ประการใด แต่เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการชี้พิกัตใหม่ ซึ่งอาจเป็นเพราะว่าสินค้านั้นมีความคาบเกี่ยวสามารถจัดเข้าพิกัตอัตราศุลกากรได้หลายพิกัตผู้ประกอบการรายนั้นก็จึงต้องเป็นผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิด และเพื่อให้คดีเสร็จสิ้นไปโดยเร็ว ผู้ประกอบการรายนั้นก็จึงตกลงที่จะระงับคดีในชั้นศุลกากร โดยการยินยอมและใช้ค่าปรับ โดยไม่เลือกที่จะดำเนินคดีในศาลซึ่งเป็นองค์กรกลางที่มีความเป็นธรรมเพื่อพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเอง และเขาก็มีโอกาที่จะชนะคดีในชั้นศาลได้โดยไม่ต้องเสียค่าปรับหรือถูกลงโทษอย่างใด ๆ แต่เป็นเพราะความไม่แน่ใจในผลของคดี คือ หากเขาแพ้คดีศาลพิพากษาว่าเขามีความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากรโดยเจตนาจะถือค่าภาษีตามมาตรา 27 เขาจะต้องถูกลงโทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งศาลไม่อาจใช้ดุลพินิจในการลงโทษได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2342/2532) แต่ศาลจะต้องลงโทษปรับตามที่กฎหมายกำหนดไว้ อันแตกต่างกับกรณีการระงับคดีในชั้นศุลกากรซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจอย่างไรก็ได้ อีกทั้งยังไม่มีกระบวนการใช้ดุลพินิจดังกล่าวด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาการใช้อำนาจโดยมิชอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ แสวงหาประโยชน์จากตำแหน่งหน้าที่โดยทุจริตได้

อีกกรณีหนึ่งคือการนำเข้าหรือส่งออกของออกกระทำในรูปของบริษัท แต่พนักงานของบริษัทที่นำของเข้ามาชุกช่อนของที่เสียอากรสูงคละกันมาในหีบห่อ โดยไม่ได้สำแดงรายการของนั้นไว้ในใบขนสินค้า การกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จตามกฎหมายศุลกากร และหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากรตามที่กฎหมายศุลกากรกำหนด ซึ่งมีต้องค้ำนึ่งว่าเป็นการกระทำอันประกอบด้วยเจตนาหรือไม่ กรรมการผู้จัดการ หรือผู้ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของนิติบุคคลนั้นต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ ด้วย ซึ่งโทษตามกฎหมายก็คือ

โทษปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ อันเป็นการกำหนดโทษที่ค่อนข้างเคร่งครัดและรุนแรงหากกรรมการผู้จัดการรายนั้นแพ้กดีในชั้นศาล ก็จะต้องถูกลงโทษตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยศาลไม่อาจใช้ดุลพินิจในการลงโทษได้ เขาจึงยินยอมและใช้ค่าปรับเพื่อเป็นการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลทุกการ ทั้งที่เขามิได้รู้เห็นหรือยินยอมด้วยในการกระทำความผิดนั้น

การจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐเพื่อนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณ เพื่อในการพัฒนาประเทศในรูปแบบต่าง ๆ ตามลักษณะของงบประมาณแผ่นดินในแต่ละปีซึ่งเป็นจำนวนมาก งบประมาณแผ่นดินนี้มีที่มาจากการจัดเก็บภาษีอากรภาคเอกชนที่ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออกสินค้า ตามที่กฎหมายกำหนดในแต่ละปีกัศอัตราศุลกากร โดยหน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้า อากรขาออกสินค้าทุกประเภท ในปัจจุบันนี้ก็คือ กรมศุลกากร เป็นหน่วยงานสังกัดกระทรวงการคลัง ที่ได้ว่าเป็นองค์กรฝ่ายบริหารทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรแทนหน่วยงานต่าง ๆ ที่เป็นอันเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก และนำส่งเป็นรายได้ของภาครัฐ ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ ข้อพิพาทระหว่างภาครัฐที่เป็นองค์กรฝ่ายบริหารทำหน้าที่เป็นฝ่ายจัดเก็บเงินได้ในรูปของภาษีกับภาคเอกชนผู้ต้องเสียภาษีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือดำเนินการด้วยวิธีการต่าง ๆ ที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือปัญหาเกิดจากขั้นตอนของการจัดเก็บภาษี อาจจะเป็นความไม่ชัดเจนในประเภทพิกัศอัตราศุลกากร และโดยเหตุที่ปัญหาข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเฉพาะที่มีความทับซ้อนและมีกระบวนการเฉพาะ ดังนั้นเมื่อปัญหาที่พิพาทกันเกิดขึ้นจนได้มีการนำไปสู่องค์กรฝ่ายตุลาการ หรือการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล เพื่อให้องค์กรฝ่ายตุลาการนั้นทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทในคดีนั้น ๆ ให้เกิดความบริสุทธิ์ เทียงธรรม รวดเร็ว โปร่งใส ทั้งนี้เนื่องจากความผิดที่เกิดขึ้นกับกระบวนการภาษีนั้นมิได้ทั้งที่เป็นความผิดทางแพ่ง ความผิดอาญา และความผิดปกครองเพียงอย่างเดียว ซึ่งในข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเป็นลักษณะของคดีเดียว แต่สามารถแยกประเภทความผิดได้ถึง 3 ประเภท จึงเป็นปัญหาต่อคู่ความในคดีเป็นอย่างมาก เพราะในแต่ละประเภทความผิดจำเป็นที่จะต้องนำข้อพิพาทขึ้นสู่องค์กรตุลาการ หรือนำคดีเข้าสู่กระบวนการการฟ้องร้องให้ถูกศาลเพื่อดำเนินการพิจารณาพิพากษา

จะเห็นได้ว่าองค์กรฝ่ายบริหารซึ่งกฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรทำหน้าที่การจัดเก็บภาษีอากร จากการนำสินค้าเข้าและส่งออกสินค้าออก รวมทั้งมีภารกิจในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดทางศุลกากร จากนั้นก็จะนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาขององค์กรฝ่ายตุลาการ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิกัศอัตราศุลกากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่นนี้พอที่จะสามารถอธิบายและแยกออกเป็น 2 องค์กร ดังต่อไปนี้

6.1.2 พระราชบัญญัติสรรพสามิต

กฎหมายสรรพสามิตเป็นกฎหมายที่พนักงานสรรพสามิตดำเนินการจัดเก็บภาษีที่เรียกว่าภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการบริโภคเฉพาะอย่าง หรือ จัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้น ไม่ได้จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการทั่วไปแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ซึ่งเป็นภาษีการบริโภคทั่วไป (General Consumption Tax) วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ เพื่อหารายได้เข้ารัฐ และเพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าและบริการอย่าง การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตก็เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ เป็นการใช้อำนาจของภาครัฐในการบังคับจัดเก็บโดยรัฐ และถือว่าเป็นหน้าที่ของประชาชนที่จะต้องมีความรู้กฎหมายและยอมเสียภาษีให้แก่รัฐตามที่กฎหมายกำหนดอำนาจการบังคับจัดเก็บภาษีมียกขบวนจำกัดเท่าที่กำหนดตามกรอบกฎหมายเท่านั้น

สำหรับเนื้อหาของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต ที่มีผลใช้บังคับในปัจจุบันมีทั้งหมด 213 มาตรา โดยสามารถแบ่งเนื้อหาออกเป็น ดังนี้¹

- 1) พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต รวมทั้งหมด 21 ตอน ตอนที่ 1 – 16 สำหรับสินค้า
- 2) และตอนที่ 17 - 21 สำหรับบริการ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติสรรพสามิตกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจในการออกระเบียบปฏิบัติการตีความประเภทสินค้าและบริการ การขยายกำหนดเวลา การออกหนังสือเพื่อปฏิบัติการต่าง ๆ การเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานเข้าไปในสถานที่ใด ๆ เพื่อตรวจค้น ยึด หรืออายัด บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น

โครงสร้างของบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์การบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั่วไปใช้สำหรับทุกสินค้าและบริการ แบ่งออกเป็น 3 หมวดและบทเฉพาะกาล

การเสียภาษีสรรพสามิต (มาตรา 16-31) ส่วนนี้เป็นหัวใจสำคัญ เนื่องจากเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสรรพสามิตใหม่ ซึ่งสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

- 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด (เช่น มาตรา 22, 23, 48, 206) เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

¹ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

2) การเสียหาย (ฐานภาษี) ให้เสียหายตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น

3) อัตราภาษี ต้องไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ ความรับผิดในอันจะต้องเสียหายเกิดขึ้น

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติฉบับใหม่ มี 21 ตอน ดังนี้

1) สินค้า ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตอนที่ 1-16 ได้แก่

- (1) ตอนที่ 1 สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) ตอนที่ 2 สินค้าเครื่องดื่ม
- (3) ตอนที่ 3 สินค้าเครื่องใช้ไฟฟ้า
- (4) ตอนที่ 4 สินค้าแบตเตอรี่
- (5) ตอนที่ 5 สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว
- (6) ตอนที่ 6 สินค้ารถยนต์
- (7) ตอนที่ 7 สินค้ารถจักรยานยนต์
- (8) ตอนที่ 8 สินค้าเรือ
- (9) ตอนที่ 9 สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
- (10) ตอนที่ 10 สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ
- (11) ตอนที่ 11 สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต
- (12) ตอนที่ 12 สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ
- (13) ตอนที่ 13 สินค้าสุรา
- (14) ตอนที่ 14 สินค้ายาสูบ
- (15) ตอนที่ 15 สินค้าไฟ
- (16) ตอนที่ 16 สินค้าอื่น ๆ

2) บริการ ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตอนที่ 17-21 ได้แก่

- (1) ตอนที่ 17 กิจการบันเทิงและหย่อนใจ
- (2) ตอนที่ 18 กิจการเสี่ยงโชค
- (3) ตอนที่ 19 กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม
- (4) ตอนที่ 20 กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ
- (5) ตอนที่ 21 บริการอื่น ๆ

3) ความรับผิดในอันจะต้องเสียหาย

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร เกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจาก โรงอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี กรณีใช้สินค้าในสถานที่นั้นก็ถือเป็นการนำออก เว้นแต่ความรับผิดของ VAT เกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออก ให้ถือว่าความรับผิดทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดของ VAT

(2) ในกรณีสินค้านำเข้า เกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันจะต้องเสีย อากรศุลกากร เว้นแต่นำเข้ามาเพื่อนำเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลา ที่นำสินค้าออก

(3) ในกรณีบริการ เกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ เว้นแต่ความรับผิดของ VAT เกิดขึ้นก่อน ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีทั้งหมดเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิด ของ VAT

4) การบังคับชำระภาษีค้าง (มาตรา 143-149)

พระราชบัญญัติสรรพสามิตได้กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจยึด อายัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้าง และวางระเบียบปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ไม่จำเป็นต้องรอการบังคับคดีจากเจ้าพนักงานบังคับคดี

5) เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (มาตรา 140-142)

พระราชบัญญัติสรรพสามิตกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับและ เงินเพิ่มในกรณีต่าง ๆ ในอัตราตามที่กฎหมายกำหนด และกำหนดอำนาจในการพิจารณาลดหรือ ลดเบี้ยปรับ และลดเงินเพิ่ม

กล่าวโดยสรุป กรมสรรพสามิตเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่ และการจัดเก็บภาษีอากรตาม พระราชบัญญัติสรรพสามิต ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามประเภทรายการ ดังนี้

- 1) ภาษียาสูบ
- 2) ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์ในน้ำมัน
- 3) ภาษีสูราและค่าผลประโยชน์
- 4) ภาษีเบียร์
- 5) ภาษีสรรพสามิต
- 6) ภาษี และรายได้อื่น ๆ อาทิ ค่าธรรมเนียมไฟ ภาษีแก้ว ภาษีเครื่องหลอม และ เครื่องสำอาง ภาษีจากกิจการบริการ เช่น สนามแข่งม้า สนามกอล์ฟ เป็นต้น ภาษีสถักรยานยนต์ ภาษีแบตเตอรี่ ภาษีเครื่องดื่ม ภาษีเครื่องใช้ไฟฟ้า

6.1.3 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลบังคับใช้โดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2491 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันนี้เป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากร เพียง 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่ 1 คือภาษีเงินได้ สามารถแบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีกุ้มนี้นี้จึงเป็นกลุ่มภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ประเภทที่ 2 คือภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเภทที่ 3 คือภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นระบบภาษีใหม่ที่นำมาบังคับใช้แทนภาษีการค้า ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ภาษีเหล่านี้ล้วนแต่เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายบริโภคอุปโภคทั่วไป

ประเภทที่ 4 อากรแสตมป์ ซึ่งจัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง

ภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทนี้อยู่ในอำนาจหน้าที่ และการจัดเก็บภายใต้หน่วยงานของทางภาครัฐที่เรียกว่ากรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง

สำหรับเนื้อหาของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ที่มีผลใช้บังคับในปัจจุบันมีทั้งหมด 129 มาตรา โดยสามารถแบ่งเนื้อหาออกเป็นหมวด ๆ ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากร จะทำหน้าที่จัดเก็บค่าภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายการสินค้าที่ผ่านพิธีการศุลกากร โดยการคำนวณจากราคาสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า หรือใบขนสินค้าขาออก

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากผู้ประกอบการการนำเข้า ส่งออกสินค้าชำระค่าภาษีมูลค่าไม่ครบถ้วน หรือมีความพยายามที่จะหลีกเลี่ยง หรือพยายามที่จะชำระในมูลค่าที่ต่ำกว่า ย่อมเป็นการกระทำความผิด ซึ่งสามารถเป็นไปได้ทั้งความผิดทางแพ่ง และความผิดทางอาญา ในปัจจุบันนี้ กระบวนการวิธีพิจารณาคดีก็จะดำเนินการตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

กล่าวโดยสรุป ประมวลรัษฎากรที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ากระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นการจัดเก็บภาษีทางตรงนั้น จะเป็นการจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากร แต่ในขณะที่เกี่ยวกับการศุลกากร ที่จัดเก็บโดยเจ้าพนักงานศุลกากรตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศมีการฝ่าฝืน หรือหลบเลี่ยงการเสียภาษีอากรในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะนำเอากฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายหลักที่จะต้องดำเนินการบังคับ ไม่ใช่นำเอาลักษณะความผิดตามภาษีมูลค่าเพิ่มมาดำเนินการคดีแต่อย่างใด

6.1.4 พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร

กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นด้วยการตราเป็นพระราชกำหนด เมื่อปี พ.ศ. 2530 เพื่อเป็นกลไกในการจัดเก็บภาษีอากร ตามรายการบัญชีของสินค้า ที่ผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศ นำเข้า ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งพิกัดอัตราศุลกากร แต่ละรายการบัญชีของสินค้านั้นจะชำระค่าอากรในอัตราที่แตกต่างกันไป หรือสินค้าบางรายการก็จะได้รับการยกเว้นอีกด้วย อย่างเช่นสินค้าทางเกษตรกรรมนั้นก็จะได้รับการยกเว้นการชำระค่าอากร หรือสินค้าที่นำเข้าที่เป็นยุทธภัณฑ์เกี่ยวข้องกับกับความมั่นคงก็จะต้องมีการขออนุญาตนำเข้า และส่งออกจากกระทรวงกลาโหม หรือถ้าเป็นการนำเข้าอย่างธรรมชาติก็จะต้องได้รับการอนุญาตจากกรมวิชาการเกษตรก่อนที่วันนำเข้า มิเช่นนั้นก็จะมีความผิดตามกฎหมายศุลกากร ฐานนำเข้าของต้องห้าม ต้องกำกัศ ซึ่งเป็นความผิดทางอาญา เป็นต้น

การจัดเก็บค่าอากรจากการค้าระหว่างประเทศ เพื่อเป็นกานำรายได้จากการจัดเก็บใช้ ในการพัฒนาประเทศของภาครัฐ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมียาได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนำมา จัดสรรเป็นงบประมาณ และรายได้ของรัฐบาลที่ได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ถือเป็นปัจจัย สำคัญในการพัฒนาประเทศให้เติบโตและมีเสถียรภาพ เนื่องจากการสร้างสาธารณูปโภค พื้นฐาน การยกระดับคุณภาพชีวิตให้กับประชาชน ตลอดจนการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมืองและวัฒนธรรมจำเป็นต้องใช้เงินที่ถือว่าได้ว่าเป็นรายได้ของรัฐบาล มาสนับสนุนการบริหารงาน ทุกบริบทของประเทศ หากเปรียบนโยบายและการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาล เป็นเหมือนเครื่องจักร ที่มุ่งสร้างความเจริญให้กับประเทศแล้วรายได้ก็มีสถานะเช่นเดียวกับ น้ำมัน ที่ขับเคลื่อนเครื่องจักร ให้ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ ภายใต้กรอบนโยบายการบริหารที่วางไว้อย่างชัดเจนซึ่งที่มาของรายได้ หลักมาจากการเรียกเก็บภาษีของกรมศุลกากรที่เป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง ประกอบด้วย 3 หน่วยงานด้วยกัน อันได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เป็นต้น

ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะกรมศุลกากร ที่เสมือนเป็นองค์กรของฝ่ายบริหาร กรมศุลกากร เป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง เริ่มก่อตั้งขึ้นในสมัยรัชการที่ 5 ปี พ.ศ. 2417 ซึ่งในยุคสมัย นั้นทรงจัดตั้ง “หอรัษฎากรพิพัฒน์” ขึ้นมาให้เป็นสำนักงานกลางทำหน้าที่รวบรวมรายได้ของ แผ่นดิน ซึ่งงานศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสินค้าขาเข้าและขาออกสร้างรายได้ให้กับประเทศ จึงอยู่ในขอบเขตการดูแลของหอรัษฎากรพิพัฒน์ ปราบกฏการณ์ครั้งนั้นถือเป็นจุดกำเนิดในการ ก่อตั้ง กรมศุลกากรขึ้นมา และด้วยความเปลี่ยนแปลงของบ้านเมืองผนวกกับการเติบโตทางการค้า ระหว่างประเทศได้ส่งผลให้งานศุลกากรเจริญเติบโตขึ้นอย่างรวดเร็วจนกระทั่งในปี พ.ศ. 2497

จึงได้มีการสร้างที่ทำการใหม่ขึ้นมาให้เหมาะสมเรียกว่า “ศุลกสถาน” ซึ่งก็คือที่ตั้งของกรมศุลกากรในปัจจุบันนั่นเอง

นับแต่อดีตจวบจนปัจจุบัน การขยายตัวทางเศรษฐกิจได้ดำเนินไปอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะด้านการค้าระหว่างประเทศ กรมศุลกากรจึงมีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีอากรจากการนำเข้าและส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักรไทย รวมทั้งป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีภาษีศุลกากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามเป้าหมาย เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการที่สุจริต นอกจากนี้กรมศุลกากรยังได้พัฒนาระบบงานภายในองค์กร โดยนำระบบคอมพิวเตอร์และเทคโนโลยีมาใช้ในการปฏิบัติงาน รวมทั้งพัฒนาศักยภาพของบุคลากร เพื่อรองรับปริมาณงานที่เพิ่มขึ้นให้เท่าทันการแข่งขันด้านการค้าระหว่างประเทศที่เพิ่มความรุนแรงขึ้นทุกขณะ หลังจากสะท้อนปมหลังความเป็นมาของกรมศุลกากรแล้ว ลำดับต่อไปจะขอกล่าวถึงบทบาทหน้าที่ของหน่วยงานดังกล่าว เพื่อชี้ให้เห็นถึงพันธกิจและอำนาจหน้าที่อย่างชัดเจนหากพิจารณาในเชิงโครงสร้างและบทบาทขององค์กรจะเห็นได้ว่ากรมศุลกากรมีหน้าที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีสินค้านำเข้าส่งออก รวมทั้งป้องกันปราบปรามการกระทำผิดทางกฎหมายศุลกากร อันเป็นการสร้างรายได้มหาศาลให้กับรัฐบาล อย่างไรก็ตาม หากมองอย่างจำแนกแยกส่วนในทุกองค์ประกอบจะพบว่า องค์กรดังกล่าวไม่ได้มีบทบาทอยู่เพียงแค่มิติของการจัดเก็บภาษีและปราบปรามการกระทำผิดเท่านั้น อีกหนึ่งพันธกิจที่มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนกว่ากัน และสามารถสร้างประโยชน์ทางอ้อมให้กับประเทศหลากหลายมิติ ทั้งในด้านเศรษฐกิจ ความมั่นคง ตลอดจนการพัฒนาประเทศในทุก ๆ มิติ

กฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรรัฐบาลได้ออกเป็นพระราชกำหนดเป็นพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มีทั้งหมด 18 มาตรา ซึ่งจะกล่าวพอสังเขป คือ เป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก สินค้าของภาคเอกชนที่ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ และได้ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรให้ออกอัตราศุลกากร ในแต่ละรายการของสินค้า แต่ละประเภท รวมทั้งได้ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรให้อำนาจในการลดหย่อน ยกเว้น ไม่ต้องชำระค่าอากรในสินค้าแต่ละประเภท แต่ละรายการอีกด้วย

6.2 กฎหมายลำดับรอง

กฎหมายที่ใช้เป็นเครื่องมือของภาครัฐในการที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากร ตามรายการของประเภทสินค้าแต่ละรายการ ซึ่งสินค้าแต่ละรายการนั้นจะมีพิกัดอัตราศุลกากรที่แตกต่างกันไป กฎหมายที่ภาครัฐนำมาเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากพระราชบัญญัติศุลกากร ที่มีบทกำหนดโทษไว้อย่างชัดเจน นั่นคือได้ว่าเป็นกฎหมายหลักในการที่จะกำกับ ควบคุม ภาคเอกชนที่ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศที่มีความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงการชำระค่าอากรให้น้อยที่สุด หรือไม่ชำระเลย ภาครัฐก็จะนำเอากฎหมายฉบับนี้มาทำการดำเนินคดี บังคับให้ภาคเอกชนที่มีความ

วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction Value of Similar Goods) หมายถึง ราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันครบทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะหรือใช้วัสดุที่เป็น ส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ ในทางการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้า กับของนั้น

วิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value) หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นโดยใช้ราคาซื้อขาย ต่อหน่วยของของที่นำเข้า หรือราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนหรือของที่คล้ายกันได้ขายไป ในประเทศไทย โดยหักทอนค่าใช้จ่ายบางส่วนออกไป เช่น ค่านายหน้า หรือกำไรและค่าใช้จ่าย ค่าขนส่งและค่าประกันภัยที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร ค่าภาษีอากรในประเทศไทย มูลค่าเพิ่มของ สินค้าที่เกิดขึ้นจากการประกอบหรือผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม

วิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value) หมายถึง ราคาที่กำหนดขึ้นจากต้นทุนการผลิต ของสินค้าที่นำเข้า บวกกับกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่รวมอยู่ตามปกติในการขายจากประเทศส่งออก มายังประเทศไทย รวมทั้งค่าภาษีระบอบรรจุ ค่าประกันภัย และค่าขนส่ง

วิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value) หมายถึง การกำหนดราคาโดยนำหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1-5 มาใช้โดยผ่อนปรนเพื่อการกำหนดราคา อย่างสมเหตุสมผล

การกำหนดราคาศุลกากรจะกำหนดตามวิธีที่ 1 วิธีที่ 2 และวิธีที่ 3 ตามลำดับ หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีดังกล่าวได้ ให้กำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 4 หรือเมื่อยังไม่อาจกำหนดตามวิธีที่ 4 ได้อีก จะกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 5 และวิธีที่ 6 ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ผู้นำเข้าสามารถขอให้กรมศุลกากรสลับลำดับการใช้วิธีที่ 5 และวิธีที่ 4 ได้หากหน่วยงานประเมินอากร เห็นชอบตามคำร้องของผู้นำเข้า

การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction value) การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือ ที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้าเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร โดยต้องมีการ ปรับราคาตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1) ค่าใช้จ่ายหรือรายได้ที่ต้องนำมารวมไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า เช่น

(1) ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดย ทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นเงื่อนไขในการขายของนั้น

(2) รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้ หรือขายต่อไม่ว่า โดยทางตรงหรือทางอ้อม

(3) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้นและค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า

(4) ค่าใช้จ่ายหรือมูลค่าที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระตามรายการ ดังต่อไปนี้

(4.1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนและนายหน้า แต่ไม่รวม ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนเนื่องจากการซื้อ

(4.2) ค่าภาระบรรจุกู้ที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้ามาตามความมุ่งหมาย ในการจัดเก็บอากร

(4.3) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

(5) มูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการเพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออก ของที่นำเข้ามา ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหา ดังต่อไปนี้

(5.1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วนหรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่รวมอยู่ใน ของที่นำเข้า

(5.2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ หรือสิ่งอื่นที่คล้ายคลึงกัน ที่ใช้ในการ ผลิตของที่นำเข้า

(5.3) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองไปในการผลิตของที่นำเข้า

(6) การให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลน และภาพร่างที่กระทำขึ้นนอกราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

2) ค่าใช้จ่ายที่ต้องนำมาหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้าในการกำหนดราคา ศุลกากรตามวิธีที่ 1

(1) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง ติดตั้ง ประกอบ บำรุงรักษา หรือการให้ความช่วยเหลือ ด้านวิชาการที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น

(2) ค่าขนส่งหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว

(3) ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า

3) ค่าใช้จ่าย รายได้ หรือมูลค่าของวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการ ที่จะรวมเข้าไว้ในราคา ซื้อขายของที่นำเข้า และค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักออกจากราคาซื้อขายของที่นำเข้า จะต้องอยู่บน พื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและคำนวณเป็นมูลค่าได้เท่านั้น

4) ราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เว้นแต่จะเป็น ข้อจำกัดที่

(1.1) กำหนด ขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่น ห้ามขายของแก่ผู้เยาว์ ให้ตรวจสอบหรือทดสอบก่อนใช้ของ หรือให้มีสลากหีบห่อตามที่กำหนดไว้ เป็นต้น

(1.2) เป็นการห้ามของที่นำเข้านั้น ไปขายต่อในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง เช่น ผู้ขายกำหนดให้ผู้ซื้อขายของนั้นเฉพาะในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑลเท่านั้น

(1.3) ไม่มีผลกระทบต่อราคาของของที่นำเข้า เช่น กรณีผู้ขาย กำหนดห้ามผู้ซื้อแสดงหรือขายรถยนต์ก่อนวันเริ่มต้นรุ่นปีของรถยนต์นั้น

(2) การขายหรือราคาขายต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการ ที่มีอาจกำหนดเป็นมูลค่าได้ เช่น ผู้ซื้อจะต้องซื้อของอย่างอื่นจากผู้ขายตามจำนวนที่ระบุไว้ด้วย ผู้ซื้อจะต้องขายของอย่างอื่นให้กับผู้ขายด้วย

(3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้าไปใช้หรือขายต่อ ในภายหลัง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สามารถนำมารวมไว้ในราคาได้ตามข้อ (1)

(4) ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย เว้นแต่ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะไม่มีผล ต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้า

5) ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นความสัมพันธ์ที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาสุทธการ

(1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีก บุคคลหนึ่ง

(2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง

(3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง

(4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการ ของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สาม ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

หรือ

(8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

บุคคลที่มีอำนาจควบคุมตาม (4) (5) (6) และ (7) หมายถึงบุคคลที่มีอำนาจที่จะ ยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติหรือพฤตินัย

6) ของนำเข้าดังตัวอย่างต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็นการขาย และไม่สามารถกำหนดราคา
ศุลกากรโดยวิธีที่ 1

- (1) ของขวัญ ของตัวอย่าง ของส่งเสริมการขายที่นำมาโดยไม่คิดราคา
- (2) ของฝากขาย
- (3) ของที่นำเข้ามาโดยสำนักงานสาขาที่เป็นนิติบุคคลเดียวกัน
- (4) ของที่นำเข้ามาภายใต้สัญญาให้เช่า ให้ยืม
- (5) ของนำเข้าเพื่อทำลาย โดยผู้นำของเข้าได้รับค่าบริการ
- (6) ของที่นำเข้ามาโดยคนกลางซึ่งไม่ใช่ผู้ซื้อ

การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value
of Identical Goods)

1) กรมศุลกากรจะกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 2 คือราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ได้ ทั้งนี้ ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของที่นำเข้า ไม่ว่าจะเป็นทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง และต้องผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย โดยให้คำนึงถึงค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังด่านศุลกากรที่นำเข้าด้วย

2) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า

คำว่า “ส่งออกในเวลา เดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกัน” หมายถึง การส่งออกภายในระยะเวลา 30 วัน ก่อนหรือหลังการส่งออกของของที่นำเข้า และในการตรวจสอบวันส่งออก ให้ใช้วันที่ที่ออกใบตราส่งสินค้าเป็นเกณฑ์

(2) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว

(3) เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า

(3.1) การขายในระดับการค้าเดียวกัน หมายถึง การค้าส่ง การค้าปลีก ฯลฯ หากของที่นำเข้าเป็นการขายส่ง ของที่เหมือนกันจะต้องเป็นการขายส่งเช่นเดียวกัน หากของที่นำเข้าเป็นการขายปลีก ของที่เหมือนกันก็ต้องเป็นการขายปลีกเช่นเดียวกัน

(3.2) การขายในระดับปริมาณเดียวกัน หมายถึง การขายในปริมาณที่ใกล้เคียงกันตามปกติวิสัยของการซื้อขายสินค้าในกลุ่มหรือชนิดเดียวกัน

(4) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

(5) ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายของที่เหมือนกันตาม ข้อ (3) ให้นำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่ได้ขายในระดับการค้าเดียวกับของที่นำเข้าแต่ปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างกันของที่นำเข้า ซึ่งได้เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว มาปรับราคา โดยคำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณ ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง เช่น

(5.1) การขายในระดับการค้าเดียวกันแต่ในปริมาณต่างกัน ให้ปรับราคาเฉพาะด้านปริมาณ

(5.2) การขายในระดับการค้าต่างกันแต่ในปริมาณเดียวกัน ให้ปรับราคาเฉพาะด้านระดับการค้า

(5.3) การขายในระดับการค้าต่างกันและในปริมาณที่ต่างกัน ให้ปรับราคาทั้งด้านระดับการค้าและปริมาณ

(5.4) ของที่นำเข้า ส่งออกจากสาธารณรัฐสิงคโปร์ ของที่เหมือนกันส่งออกจากสหรัฐอเมริกา จะต้องปรับราคาสำหรับความแตกต่างด้านระยะทาง

(5.5) ของที่นำเข้า ส่งออกจากสหรัฐอเมริกาด้านตะวันตก ของที่เหมือนกันส่งออกจากสหรัฐอเมริกาด้านตะวันออก จะต้องปรับราคาสำหรับความแตกต่างด้านระยะทาง

(5.6) ของที่นำเข้า ส่งออกจากประเทศญี่ปุ่น โดยทางอากาศยาน ของที่เหมือนกันส่งออกจากประเทศญี่ปุ่น โดยทางเรือ จะต้องปรับราคาสำหรับวิธีขนส่งที่แตกต่างกัน

3) ถ้าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไขในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายใกล้เคียงกับของที่นำเข้า ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด

การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of Similar Goods)

1) หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 ให้กำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีที่ 3 คือ ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันซึ่งราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ไม่เหมือนกันครบทุกด้านกับของที่นำเข้า แต่มีลักษณะ

หรือใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน ผลิตในประเทศเดียวกัน และทำหน้าที่อย่างเดียวกันหรือทดแทนกันได้ในการค้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของนั้นด้วย

2) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) เป็นราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร และได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่นำเข้า

คำว่า "ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือในเวลาใกล้เคียงกัน" หมายถึง การส่งออกภายในระยะเวลา 30 วัน ก่อนหรือหลังการส่งออกของของที่นำเข้า และในการตรวจสอบวันส่งออกให้ใช้วันที่ที่ออกใบตราส่งสินค้าเป็นเกณฑ์

(2) เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว

(3) เป็นราคาซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า

(3.1) การขายในระดับการค้าเดียวกัน หมายถึง การค้าส่ง การค้าปลีก ฯลฯ หากของที่นำเข้าเป็นการขายส่ง ของที่คล้ายกันจะต้องเป็นการขายส่งเช่นเดียวกัน หากของที่นำเข้าเป็นการขายปลีก ของที่คล้ายกันก็จะต้องเป็นการขายปลีกเช่นเดียวกัน

(3.2) การขายในระดับปริมาณเดียวกัน หมายถึง การขายในปริมาณที่ใกล้เคียงกันตามปกติวิสัยของการซื้อขายสินค้าในกลุ่มหรือชนิดเดียวกัน

(4) ไม่เป็นราคาซื้อขายของที่รวมหรือประกอบด้วยมูลค่าการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่าง ที่ได้กระทำขึ้นในราชอาณาจักร

(5) ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายของที่คล้ายกันตาม (3) ให้นำราคาซื้อขายของที่คล้ายกันที่ได้ขายในระดับการค้า เดียวกับของที่นำเข้าแต่ปริมาณต่างกัน หรือปริมาณเดียวกับของที่นำเข้าแต่ระดับการค้าต่างกัน หรือระดับการค้าและปริมาณแตกต่างกันกับของที่นำเข้า ซึ่งได้เคยรับเป็นราคาศุลกากรมาแล้ว มาปรับราคา โดยคำนึงถึงความแตกต่างในเรื่องระดับการค้าหรือปริมาณ ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของมายังด่านศุลกากรที่นำของเข้า ทั้งนี้ โดยพิจารณาจากหลักฐานที่ผู้นำของเข้านำมาแสดง เช่น

(5.1) การขายในระดับการค้าเดียวกันแต่ในปริมาณต่างกัน ให้ปรับราคาเฉพาะด้านปริมาณ

(5.2) การขายในระดับการค้าต่างกันแต่ในปริมาณเดียวกัน ให้ปรับราคาเฉพาะด้านระดับการค้า

(5.3) การขายในระดับการค้าต่างกันและในปริมาณที่ต่างกัน ให้ปรับราคา ทั้งด้านระดับการค้าและปริมาณ

(5.4) ของที่นำเข้า ส่งออกจากประเทศสิงคโปร์ ของที่คล้ายกันส่งออกจาก สหรัฐอเมริกา จะต้องปรับราคาสำหรับความแตกต่างด้านระยะทาง

(5.5) ของที่นำเข้า ส่งออกจากสหรัฐอเมริกาด้านตะวันตก ของที่คล้ายกัน ส่งออกจากสหรัฐอเมริกาด้านตะวันออก จะต้องปรับราคาสำหรับความแตกต่างด้านระยะทาง

(5.6) ของที่นำเข้า ส่งออกจากประเทศญี่ปุ่น โดยทางอากาศยาน ของที่ คล้ายกันส่งออกจากประเทศญี่ปุ่นโดยทางเรือ จะต้องปรับราคาสำหรับวิธีขนส่งที่แตกต่างกัน

3) ถ้าราคาซื้อขายของที่คล้ายกันมีมากกว่าหนึ่งราคา ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ที่มีราคาต่ำสุด ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตรายเดียวกัน และเวลาที่ส่งออก ระดับการค้า ปริมาณ เงื่อนไข ในการชำระเงินและการส่งมอบ วิธีการขนส่ง และการดำเนินการอื่นใด ที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขาย ใกล้เคียงกับของที่นำเข้า ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีประกาศกำหนด

การกำหนดราคาสุทธการตามวิธีที่ 4 ราคาหักทอน (Deductive Value)

1) หากไม่อาจกำหนดราคาสุทธการตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน และวิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน กรมศุลกากรจะกำหนดราคา สุทธการโดยวิธีที่ 4 ราคาหักทอน เว้นแต่ผู้นำเข้าร้องขอต่อพนักงานศุลกากรให้กำหนดราคาสุทธการ โดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานศุลกากรเห็นชอบกับคำร้องดังกล่าวแล้ว

2) ราคาหักทอนที่ใช้ในการกำหนดราคาสุทธการสำหรับของที่นำเข้าจะต้องเป็น ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในภาพเดียวกับที่นำเข้า โดยหักค่าใช้จ่าย ดังต่อไปนี้

(1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนที่ได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่าย หรือกำไร และค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขายของนั้นในราชอาณาจักร อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน

(2) ค่าประกัน ภัยค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้น ที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักร

(3) ค่าอากรและภาษีอื่น ๆ ที่ต้องชำระในราชอาณาจักร เนื่องจากการนำเข้า หรือการขายของนั้น

3) ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามข้อ 2 ให้ใช้ราคาซื้อขาย ต่อหน่วยของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ตามลำดับ ที่ได้ขายไปในราชอาณาจักรในสภาพ

เดียวกับที่นำเข้าโดยหักค่าใช้จ่ายตามข้อ (1)-(3) ออกจากราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี

4) ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามข้อ 2 หรือของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันตามข้อ 3 จะต้องเป็นราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่นำเข้า ในกรณีที่ไม่มีราคาที่ได้ขายในเวลาดังกล่าว ให้ใช้ราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในวันแรกที่ได้มีการขายของที่นำเข้า ของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันดังกล่าว ซึ่งต้องไม่เกิน 90 วันหลังจากการนำเข้าของนั้น

5) การใช้ราคาหักทอนตามข้อ 2-4 ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย และไม่เป็นผู้จัดหาวัสดุ อุปกรณ์หรือบริการซึ่งนำไปใช้ในการผลิตให้แก่ผู้ขายเพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

6) ในกรณีที่ไม่มีกรขายของที่นำเข้า ของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันตามข้อ 2-4 หากผู้นำของเข้าร้องขอหรือพนักงานศุลกากรเห็นสมควร ให้ใช้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ได้นำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติม โดยให้หักทอนมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากการนำไปผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมดังกล่าวและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามข้อ (1)-(3) ออกจากราคาซื้อขายของของนั้น ทั้งนี้ราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้าตามข้อนี้จะต้องเป็นราคาที่ได้จากการขายของนั้นไปในปริมาณรวมมากที่สุด โดยผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย

การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 5 ราคาคำนวณ (Computed Value)

1) หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า วิธีที่ 2 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน วิธีที่ 3 ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน และวิธีที่ 4 ราคาหักทอน ให้กำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีที่ 5 ราคาคำนวณ เว้นแต่ผู้นำเข้าร้องขอต่อพนักงานศุลกากรให้กำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนและพนักงานศุลกากรเห็นชอบกับคำร้องดังกล่าวแล้ว

2) ราคาคำนวณที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องประกอบด้วยผลรวมของรายการ ดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ซึ่งหมายความรวมถึง ต้นทุนวัตถุดิบ วัตถุดิบกึ่งสำเร็จรูป ส่วนประกอบ หรือชิ้นส่วนรวมทั้งต้นทุนในการจัดหาวัตถุดิบจากแหล่งผู้ผลิตมายังโรงงานอุตสาหกรรม แต่ไม่รวมถึงเศษหรือของเสียที่สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้อีก (Recoverable Scrap or Waste) และไม่รวมค่าภาษีอากรภายในประเทศผู้ผลิตสำหรับวัตถุดิบที่มีการคืนค่าภาษี อากรเพื่อการส่งออก ทั้งนี้ ต้นทุนในการจัดทำให้รวมถึง ต้นทุนทางตรง ได้แก่ ค่าแรงงาน ต้นทุนในการประกอบ เครื่องจักรในการผลิต และต้นทุนทางอ้อม ได้แก่ ที่ปรึกษาโรงงาน การบำรุงรักษา ค่าล่วงเวลา ฯลฯ

(2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้า โดยผู้ผลิตรายอื่น ๆ เพื่อส่งออกมายังราชอาณาจักร

(3) ค่าภาษีบรรจุกึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า

(4) ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

(5) มูลค่าของวัสดุและอุปกรณ์เพื่อใช้ในการผลิตและการขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้า ไม่ว่าจะโดยตรงหรือทางอ้อมที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหา

(6) ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่าง ๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังด่านศุลกากรที่นำเข้า

(7) มูลค่าของการให้บริการด้านวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบแบบแปลนและภาพร่างที่กระทำขึ้นในราชอาณาจักรและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า โดยคิดมูลค่าของการให้บริการดังกล่าวจากผู้ผลิต (ถ้ามี)

3) การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีราคาคำนวณนี้ให้กระทำบนพื้นฐานของข้อมูลเอกสารหลักฐาน หรือบัญชีที่ได้รับจากผู้ผลิตจากต่างประเทศ หรือผู้นำของเข้าในนามของผู้ผลิตดังกล่าว

4) ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ผลิตต่างประเทศไม่สามารถจัดส่งข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือบัญชีดังกล่าวได้ภายในเวลาอันสมควร ให้ถือว่าไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามหมวดนี้ได้

การกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ (Fall Back Value)

1) หากไม่อาจกำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 1 วิธีที่ 2 วิธีที่ 3 วิธีที่ 4 และวิธีที่ 5 ได้ให้กำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ โดยมีหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคา ดังนี้

2) กำหนดราคาศุลกากรตามวิธีที่ 6 ราคาย้อนกลับ มีหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติ ดังนี้

(1) กรมศุลกากรจะพิจารณาราคาจากราคาศุลกากรที่เคยรับไว้แล้วก่อนหน้า

(2) กำหนดราคาของนำเข้าโดยใช้วิธีที่ 1 ถึงวิธีที่ 5 อย่างผ่อนปรนและสมเหตุสมผล

(3) กรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรตามข้อ (2) อาจกำหนดโดยวิธีอื่นที่สมเหตุสมผล โดยที่วิธีการดังกล่าวจะต้องไม่เป็นข้อห้ามของวิธีย้อนกลับและจะต้องสอดคล้องกับหลักการที่บัญญัติไว้ในความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ และมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994

(4) การกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีย้อนกลับยังสามารถผ่อนปรนหลักเกณฑ์ได้อีก ดังเช่น

(4.1) ขยายเวลาตามที่กำหนดในแต่ละวิธีออกไปครั้งละ 30 วัน แต่รวมแล้วไม่เกิน 1 ปี

(4.2) ของที่เหมือนกัน ของที่คล้ายกัน ที่ผลิตจากประเทศอื่น

(4.3) ราคาขายปลีกนำมาใช้เป็นฐานในวิธีหักทอน โดยการหักค่าใช้จ่ายอย่างเหมาะสม

(4.4) นำข้อมูลต้นทุน มูลค่าวัสดุ และการจัดทำที่หาได้จากประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศส่งออก นำมาใช้เป็นฐานในวิธีคำนวณ

(4.5) โครงสร้างของราคาซึ่งประกอบด้วย วัตถุดิบ หรือส่วนประกอบรวมกำไรและค่าใช้จ่าย

(4.6) มูลค่าที่เท่าเทียมกับมูลค่าอันแท้จริงของของที่นำเข้าที่มีอยู่ หรือสามารถสืบค้นได้

(4.7) ราคาที่กำหนดโดยผู้เชี่ยวชาญ ผู้ชำนาญการ หรือคณะกรรมการ

3) การกำหนดราคาสุทธการตามวิธีราคาย้อนกลับ กรมศุลกากรจะไม่กำหนดโดยใช้รายการ ดังต่อไปนี้

(1) ราคาขายของของที่ผลิตและขายในราชอาณาจักร

(2) ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก

(3) ราคาของของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออกของที่จะกำหนดราคาสุทธการ

(4) ต้นทุนในการผลิตนอกเหนือจากรายการที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณตามวิธีที่ 5 สำหรับของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

(5) ราคาขายของของที่นำเข้าที่ได้ขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นที่มีใช้ราชอาณาจักร

(6) ราคาสุทธการขั้นต่ำ หรือ

(7) ราคาที่กำหนดขึ้นเองหรือที่ไม่เป็นจริง

วิธีการสำแดงราคาสุทธการ

ผู้นำเข้าควรตรวจสอบว่า ราคาสินค้านำเข้าที่ท่านสำแดงต่อสุทธการเป็นไปที่กำหนดไว้ในระบบราคาเกดต์หรือไม่ โดยตอบคำถามแนวทางการประเมินราคาเกดต์สำหรับผู้นำเข้า (การตรวจสอบว่าราคาสินค้าว่าเป็นไปตามราคาเกดต์หรือไม่) ดังต่อไปนี้

1) ท่านทราบหรือท่านมีวิธีการที่น่าเชื่อถือเพียงใดในการสำแดง “ราคาที่ชำระจริงหรือที่พึงต้องชำระ” ของสินค้า หรือท่านทราบเงื่อนไขการขายสินค้าหรือไม่ เช่น ในการขายนั้น ๆ

มีส่วนลดการขาย พันธะการขาย ค่าใช้จ่ายทางอ้อม หรือค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมอื่น ๆ หรือไม่ ในการขาย นั้น ๆ มีการชำระค่าวัสดุเสริม ค่านายหน้าหรือค่าสิทธิหรือไม่ หรือราคาสินค้าเป็นราคาที่ถูกต้อง เป็นจริงหรือเป็นราคาโดยประมาณ หรือท่านและผู้จัดหาสินค้ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่

2) ท่านได้เตรียมหรือมีวิธีการที่น่าเชื่อถือเพียงใดในการสำแดงราคาสินค้าต่อ สุลกากรตามกฎหมายกระทรวง เรื่อง การกำหนดและการใช้ราคาสุลกากร พ.ศ. 2560 อาศัยอำนาจตามความ ในมาตรา 5 วรรคหนึ่ง (6) และมาตรา 16 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสุลกากร พ.ศ. 2560

3) ได้รับ “คำวินิจฉัย” สุลกากรเกี่ยวกับการประเมินราคาสินค้าหรือไม่ หากได้รับ ท่านมีวิธีการที่น่าเชื่อถือเพียงใดที่ทำให้แน่ใจว่าท่านได้ปฏิบัติตามคำวินิจฉัยนั้นและแจ้งให้สุลกากร ทราบ

4) ศึกษากฎหมายและระเบียบการประเมินราคาสุลกากร สารานุกรมการประเมิน ราคาสุลกากร (Customs Valuation Encyclopedia) สิ่งพิมพ์สุลกากรที่แจ้งข้อควรปฏิบัติในการ ประเมินราคา คดีในศาล และคำวินิจฉัยสุลกากรต่าง ๆ เพื่อช่วยท่านในการประเมินราคาสินค้า หรือไม่

5) หรือกับ “ผู้เชี่ยวชาญ” สุลกากร (เช่น ทนายความ เจ้าหน้าที่บัญชี ผู้ชำนาญการ สุลกากร ที่ปรึกษาสุลกากร) เพื่อช่วยท่านในการประเมินราคาสินค้าหรือไม่

6) ซื้อสินค้าจากผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กัน ท่านมีวิธีการที่จะทำให้มั่นใจได้หรือไม่ว่า ท่านได้รายงานข้อเท็จจริงนี้ในการนำเข้า พร้อมทั้งมาตรการหรือวิธีการที่น่าเชื่อถือที่จะทำให้ มั่นใจว่าราคาที่ได้ สำแดงต่อสุลกากรเป็นไปตามข้อทดสอบ “ผู้มีความสัมพันธ์กัน”

7) มาตรการหรือวิธีการที่น่าเชื่อถือเพียงใดที่จะทำให้มั่นใจว่า ท่านได้รายงานต้นทุน หรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าตามกฎหมาย ทั้งหมดต่อสุลกากร (เช่น ค่าวัสดุเสริม ค่านายหน้าทั้งหมด ค่าใช้จ่ายทางอ้อมหรือส่วนลด ค่าสิทธิ ฯลฯ)

8) สำแดงราคาที่ซื้อขายจริง (Transaction Value) ซึ่งท่านไม่ใช่ผู้ซื้อ ท่านได้แสดง หลักฐานว่าการซื้อขายนั้นเป็นการซื้อขายโดยสุจริตและสินค้านั้นมีปลายทางการขายอยู่ที่ประเทศไทย หรือไม่

9) แผนการหรือวิธีการที่น่าเชื่อถือในการแสดงเอกสารการนำเข้าและข้อมูลสนับสนุน อื่น ๆ ที่สุลกากรต้องการหรือไม่

6.2.2 ประกาศกรมสุลกากร

กรณีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการชำระภาษีอากร หรือแม้กระทั่งการบังคับตามหลักประกันทางภาษีอากร ตามกฎหมายสุลกากร หรือภาษีตาม ประมวลรัษฎากร จะต้องมีการขอร้องอุทธรณ์ หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง กล่าวคือ การประเมิน

จากพนักงานศุลกากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เพื่อให้การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร และวิธีพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปด้วยความเรียบร้อยเหมาะสม และมีประสิทธิภาพ โดยสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากร และภาษีมูลค่าเพิ่มได้ที่กรมศุลกากรจุดเดียวในทุกกรณี และเพื่อให้การขอลูกเลิกอากรเป็นไปด้วยความเรียบร้อยและเป็นมาตรฐานเดียวกันอธิบดีพอสังเขป

กรมศุลกากรโดยอธิบดีได้ออกประกาศ ซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายลำดับรอง ที่ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ หรือผู้ที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรต้องปฏิบัติ การออกประกาศนี้ อธิบดีกรมศุลกากรอาศัยอำนาจตามความกฎหมายศุลกากรในมาตรา 37 และมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม

โดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 อธิบดีกรมศุลกากรจึงออกประกาศไว้

สำหรับเนื้อหาของประกาศฉบับนี้ตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งมีผลบังคับใช้ เป็นกฎหมายลำดับรองมีทั้งหมด 14 ข้อ และได้แยกออกเป็น 2 ส่วน สามารถที่จะอธิบายได้พอสังเขป ดังนี้

ข้อ 1 ในประกาศนี้

“ผู้อุทธรณ์” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร และเป็นผู้ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรเรียกเก็บอากรจากพนักงานศุลกากร

“ผู้ขอลูกเลิก” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ที่ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร หรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาล

ส่วนที่ 1 การอุทธรณ์การประเมินอากร

ข้อ 2 การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร ต้องดำเนินการ ดังนี้

2.1 ผู้ประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร

2.2 ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ตามแบบ กศก. 171 แนบท้ายประกาศนี้ โดยให้ยื่น ต้นฉบับ 1 ชุด พร้อมสำเนา 1 ชุด หากยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยให้ยื่นสำเนาเพิ่มอีก 1 ชุด ทั้งนี้ คำอุทธรณ์ให้ยื่นเป็นรายฉบับตามแบบแจ้งการประเมินอากร

2.3 การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร ตามข้อ 2.2 ให้ดำเนินการ ดังนี้

2.3.1 การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร อัตราอากรตามมาตรา 12 และมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ถิ่นกำเนิดสินค้า

และการยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศุลกากร สำนักพิกัดอัตราศุลกากร

2.3.2 การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร และกรณีอื่น ๆ ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร

2.3.3 การยื่นอุทธรณ์ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจยื่นอุทธรณ์ที่ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคที่นำของเข้าหรือส่งของออก

กรณีการยื่นอุทธรณ์โดยวิธีอื่น จะไม่รับไว้พิจารณา

สำหรับกรณีการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิต ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพสามิตภาคแห่งท้องที่ที่สำนักงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้ประเมินภาษีตั้งอยู่ หรือยื่น ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่หรือสำนักงานสรรพสามิตภาคแห่งท้องที่ อันเป็นที่ตั้งของสถานประกอบการของผู้อุทธรณ์ หรือยื่น ณ สำนักกฎหมายกรมสรรพสามิต ทั้งนี้ ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560 ลงวันที่ 16 กันยายน 2560

2.4 ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ด้วยตนเอง

กรณีผู้อุทธรณ์มอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้รับมอบอำนาจในการยื่นอุทธรณ์ ให้จัดทำหนังสือมอบอำนาจให้ถูกต้องและปิดอากรแสตมป์ให้ครบถ้วน พร้อมสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนผู้มอบอำนาจและผู้รับมอบอำนาจที่ลงลายมือชื่อรับรองว่าสำเนาถูกต้อง

กรณีที่ผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคล ผู้มอบอำนาจจะต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลและต้องประทับตราสำคัญของนิติบุคคล (ถ้ามี) ตามหนังสือรับรองนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนไว้กับ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ และแสดงเอกสารหรือสำเนาเอกสารที่มีการรับรองสำเนาถูกต้อง ดังนี้

2.4.1 บัตรประจำตัวประชาชนผู้มอบอำนาจ กรณีเป็นบุคคลต่างด้าว ให้ใช้สำเนาหนังสือเดินทาง (Passport)

2.4.2 บัตรประจำตัวประชาชนผู้รับมอบอำนาจ

2.4.3 หนังสือรับรองนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนไว้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ที่ออกให้ไม่เกิน 6 เดือน

2.5 ผู้อุทธรณ์ต้องกรอกข้อมูลในคำอุทธรณ์ ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ให้ครบถ้วน พร้อมทั้งประทับตราสำคัญของนิติบุคคล (ถ้ามี) โดยแสดงเหตุผลของการอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้อย่างชัดเจน ทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์อย่างเพียงพอ พร้อมเอกสารประกอบ ที่มีการรับรองสำเนาถูกต้อง ดังนี้

2.5.1 สำเนาแบบแจ้งการประเมินอากร

2.5.2 สำเนาใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า

2.5.3 สำเนาเอกสารอื่น ๆ เช่น สัญญาซื้อขาย บัญชีราคาสินค้าล่วงหน้า

(Proforma Invoice) บัญชีแสดงราคาสินค้า (Price List) แค็ตตาล็อก (Catalogue)

กรณีเอกสารที่ทำ ขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้ผู้อุทธรณ์จัดทำ คำ แปล เป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้อง และยื่นพร้อมกับเอกสารที่เป็นภาษาต่างประเทศนั้นด้วย

2.6 ผู้อุทธรณ์ต้องลงนามในคำอุทธรณ์ด้วยตนเอง

กรณีผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคล ผู้ลงนามในคำอุทธรณ์ต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลและต้องประทับตราสำคัญของนิติบุคคล (ถ้ามี) ตามหนังสือรับรองนิติบุคคลที่ได้จดทะเบียนไว้กับกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์

กรณีมีการมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้รับมอบอำนาจลงนามในคำอุทธรณ์ ให้จัดทำหนังสือมอบอำนาจให้ถูกต้องและปิดอากรแสตมป์ให้ครบถ้วน พร้อมสำเนาบัตรประจำตัวประชาชน ของผู้มอบอำนาจ และผู้รับมอบอำนาจที่ลงลายมือชื่อรับรองว่าสำเนาถูกต้อง

ข้อ 3 การตรวจรับคำอุทธรณ์

3.1 เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์การประเมินอากร พร้อมเอกสารหรือหลักฐาน ประกอบตามข้อ 2 แล้ว พนักงานศุลกากรผู้มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์การประเมินอากร จะตรวจสอบความถูกต้องของการอุทธรณ์ดังกล่าว หากเห็นว่าคำอุทธรณ์หรือเอกสารหลักฐานประกอบการยื่นคำอุทธรณ์ ถูกต้อง ครบถ้วน ให้ลงทะเบียนรับเรื่องไว้พิจารณา

3.2 กรณีผู้อุทธรณ์ยื่นเอกสารหรือหลักฐานไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน ให้ยื่นเอกสาร เพิ่มเติมภายในสามสิบวันนับแต่วันลงลายมือชื่อรับรองไว้ต่อพนักงานศุลกากร

3.3 กรณีตรวจสอบแล้วพบว่า ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัย “ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้วินิจฉัย”

ข้อ 4 การพิจารณาอุทธรณ์

4.1 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจ ออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือขอให้บุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งบัญชี เอกสารหลักฐาน ข้อมูล หรือสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ๆ ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกหรือวันที่ได้รับแจ้งการร้องขอ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะยกอุทธรณ์นั้นเสีย

4.2 กรณีที่พนักงานศาลการ ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ครบถ้วนแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวัน ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน

ข้อ 5 การแจ้งผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด กรมศาลการจะแจ้งผลการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยทำเป็นหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ออกคำวินิจฉัย

ข้อ 6 การถอนอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์อาจขอถอนอุทธรณ์ โดยทำเป็นหนังสือและลงลายมือชื่อผู้อุทธรณ์เป็นสำคัญ โดยให้ยื่นต่อหน่วยงานผู้รับอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจำหน่ายอุทธรณ์นั้น

ข้อ 7 การใช้สิทธิทางศาล

7.1 กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน กำหนดเวลาตามข้อ 4.2 ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ และ กรณีผู้อุทธรณ์นำคดีไปฟ้องต่อศาลให้นำหลักฐานการฟ้องเป็นคดีต่อศาล มายื่นให้ ส่วนอุทธรณ์พิกัดอัตราศาลการ สำนักพิกัดอัตราศาลการ หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศาลการ สำนักมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการแล้วแต่กรณี เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย “ยกอุทธรณ์”

7.2 กรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำ วินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ส่วนที่ 2 การขอทุเลาการเสียวการ

ข้อ 8 การอุทธรณ์การประเมินอากรไม่เป็นเหตุทุเลาการเสียวการตามที่พนักงานศาลการ ได้ประเมินไว้ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุญาตให้ทุเลาการเสียวการ ตามมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560

การขอทุเลาการเสียวการระหว่างรอผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอผลคำพิพากษาของศาล ให้ดำเนินการ ดังนี้

8.1 กรณีผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์การประเมินอากรแล้ว ให้ยื่นคำขอทุเลาการเสียวการ ต่อหน่วยงานที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากรตามแบบแนบท้ายประกาศนี้

8.2 กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้ว แต่อยู่ในระหว่างรอคำพิพากษาของศาล ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียวการต่อสำนักกฎหมายตามแบบแนบท้ายประกาศนี้

8.3 การยื่นคำขอตูเลาการเสี่ยอากรให้ยื่นภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรหรือวันที่ยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้วแต่กรณี ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้

ข้อ 9 ในการขอตูเลาการเสี่ยอากร ผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากรจะต้องยื่นคำขอตูเลาการเสี่ยอากร พร้อมหลักประกันอย่างใดอย่างหนึ่งหรือรวมกันเป็นประกันการชำระเงินอากร ซึ่งคุ้มครองจำนวนเงินอากรและ เงินเพิ่มตามแบบแจ้งการประเมินอากรที่ค้างชำระ ดังต่อไปนี้

9.1 เงินสด หรือ

9.2 พันธบัตรรัฐบาลโดยผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากรต้องจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน หรือ

9.3 สมุดบัญชีเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากร มอบให้กรมศุลกากรยึดไว้เป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากรให้ ระวังการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน พร้อมหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝาก และกรมศุลกากรจะมีหนังสือแจ้งธนาคารเพื่อระงับ การทำนิติกรรมจากธนาคารพาณิชย์ หรือ 9.4 โฉนดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งปลอดจาก ภาระผูกพัน โดยต้องจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน หรือ

9.5 หนังสือค้ำประกันการทูเลาการเสี่ยอากรของธนาคารพาณิชย์ โดยให้ธนาคาร ออกหนังสือค้ำประกันตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ หรือ

9.6 หนังสือประกันตนเองของผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากรกรณีเป็นผู้ที่ได้รับการ อนุญาต ให้เป็นผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออกระดับมาตรฐานเออีโอ (Authorized Economic Operator: AEO) ทั้งนี้ วงเงินที่ประกันต้องไม่เกินทุนจดทะเบียนที่ได้ชำระแล้ว ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ หรือ

9.7 หลักทรัพย์หรือการประกันอย่างอื่น ๆ ซึ่งปลอดจากภาระผูกพัน ตามที่ อธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเห็นสมควรเป็นราย ๆ ไป

กรณีการใช้หลักประกันตามข้อ 9.4 ให้ยื่นหลักฐานสำเนาภาพถ่ายโฉนดที่ดินหรือ อสังหาริมทรัพย์ และกรณีการใช้หลักประกันตามข้อ 9.5 ให้ยื่นหลักฐานสำเนาเอกสารการติดต่อ ธนาคารพาณิชย์เพื่อขอให้ออกหนังสือค้ำประกันการทูเลาการเสี่ยอากร

ข้อ 10 เมื่อหน่วยงานที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากรหรือสำนักกฎหมายได้รับ คำขอตูเลา การเสี่ยอากรแล้ว เจ้าหน้าที่จะตรวจสอบว่าผู้ขอตูเลาการเสี่ยอากรได้อุทธรณ์การ ประเมินอากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยยื่นฟ้องคดี ต่อศาลแล้วหรือไม่ หากไม่ได้อุทธรณ์หรือ ไม่ได้ยื่นฟ้องคดี จะคืนคำขอตูเลาการเสี่ยอากรพร้อมทั้ง แจ้งเป็นหนังสือถึงเหตุ แห่งการคืนคำขอตูเลาการเสี่ยอากรให้ทราบ แต่หากได้อุทธรณ์หรือได้ยื่น

ฟ้องคดีต่อศาลแล้ว จะตรวจสอบความถูกต้องของคำ ขอบทูลการเสียอากรและหลักประกันหรือ เอกสารหลักฐานแสดงหลักประกันที่จะนำมาใช้เป็นประกันการชำระเงินอากร หากถูกต้อง ครบถ้วนจะจัดทำรายงานเสนอความเห็นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสิบห้าวันนับแต่ วันที่ได้รับคำขอบทูลการเสียอากรและมีเอกสารครบถ้วน เพื่อพิจารณาสั่งการภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับรายงานเสนอความเห็น

กรณีมีเหตุจำเป็นที่ไม่สามารถพิจารณาคำขอบทูลการเสียอากรให้แล้วเสร็จ ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว หน่วยงานที่รับคำขอบทูลการเสียอากรจะแจ้งเป็นหนังสือพร้อมทั้ง แสดงเหตุผลความจำเป็น ให้ผู้ขอบทูลการเสียอากรทราบ ทั้งนี้ กรมศุลกากรจะพิจารณาคำขอบทูล การเสียอากรให้แล้วเสร็จภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือแจ้งให้ผู้ขอบทูลการเสียอากร ทราบ

การใช้ดุลพินิจในการพิจารณาอนุมัติให้ทูลการเสียอากร กรมศุลกากรจะพิจารณา จากหลักประกันการชำระเงินอากรตามข้อ 9 ที่มีมูลค่าของหลักทรัพย์หรือวงเงินประกันค้ำจำนวน เงินอากรและเงินเพิ่มตามแบบแจ้งการประเมินอากรที่ค้างชำระ และจะพิจารณาให้ทูลการเสียอากร ได้ภายในกำหนดระยะเวลาไม่เกินเก้าปีนับจากวันนำของเข้าหรือวันส่งของออก เว้นแต่กรณีที่ กรมศุลกากรได้ยื่นฟ้องคดีเรียกค่าภาษีอากรต่อศาลแล้ว ให้ทูลการเสียอากรได้จนกว่าคดี ถึงที่สุด

กรณีการยื่นคำขอบทูลการเสียอากรที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในประกาศนี้ หากมีความจำเป็น อธิบดีอาจพิจารณาอนุมัติให้ทูลการเสียอากรได้เป็นราย ๆ ไป

ข้อ 11 กรณีได้รับอนุมัติให้ทูลการเสียอากร หน่วยงานที่รับคำขอบทูลการเสียอากร จะแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ขอบทูลการเสียอากรทราบภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ทูล การเสียอากร ทั้งนี้ ในระหว่างได้รับอนุมัติให้ทูลการเสียอากร ผู้ขอบทูลการเสียอากรยังไม่ต้อง ชำระเงินอากรจนกว่าจะได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ชำระเงินอากรหรือได้รับแจ้งคำพิพากษา ถึงที่สุดให้ชำระเงินอากรแต่ต้องไม่เกินกว่ากำหนดเวลาตามข้อ 12

กรณีผู้ขอบทูลการเสียอากรได้ใช้หลักประกันการชำระเงินอากรตามข้อ 9.4 และ ข้อ 9.5ให้นำหลักประกันมาวางต่อหน่วยงานที่รับคำขอบทูลการเสียอากรภายในสิบห้าวันนับแต่ วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณา หากไม่นำหลักประกันดังกล่าวมาวางภายในระยะเวลาตามที่กำหนด กรมศุลกากรจะยกเลิกการอนุมัติให้ทูลการเสียอากร และหน่วยงานที่รับคำขอบทูลการเสียอากร จะแจ้งให้ผู้ขอบทูลการเสียอากรนำเงินอากรและเงินเพิ่มตามกฎหมายมาชำระภายในสามสิบวันนับ แต่วันที่ได้รับแจ้ง หากไม่ดำเนินการภายในกำหนดเวลาดังกล่าว กรมศุลกากรจะกักของตามมาตรา 23 หรือยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ต่อไป

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด ให้เพิกถอนแบบแจ้งการประเมินอากรทั้งหมด กรมศุลกากรจะคืนหลักประกันให้ผู้ขอทูลเกล้าการเสียอากร ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือวันที่กรมศุลกากรได้รับทราบ คำพิพากษาถึงที่สุด โดยผู้ขอทูลเกล้าการเสียอากร ได้ยื่นคำร้องขอคืน

กรณีไม่ได้รับอนุมัติให้ทูลเกล้าการเสียอากร หน่วยงานที่รับคำขอทูลเกล้าการเสียอากร จะแจ้งผลการพิจารณาพร้อมเหตุผลให้ผู้ขอทูลเกล้าการเสียอากรทราบภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ผู้พิจารณา คำขอทูลเกล้าการเสียอากร ได้สั่งการ และแจ้งให้ผู้ขอทูลเกล้าการเสียอากรนำเงินอากรและเงินเพิ่มตาม กฎหมายมาชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณา หากไม่ดำเนินการภายใน กำหนดเวลาดังกล่าว กรมศุลกากรจะกักของตามมาตรา 23 หรือยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ต่อไป

ข้อ 12 ในกรณีที่ครบกำหนดระยะเวลาการอนุมัติให้ทูลเกล้าการเสียอากร และยังไม่ มี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด ให้ถือว่า วันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าวเป็นวันสิ้นสุดการอนุมัติให้ทูลเกล้าการเสียอากร ให้ผู้ขอทูลเกล้า การเสียอากรนำเงินอากรและเงินเพิ่มตามกฎหมายมาชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่อนุมัติ ให้ทูลเกล้าการเสียอากรสิ้นสุดลงหากไม่ดำเนินการภายในกำหนดเวลาดังกล่าว กรมศุลกากรจะบังคับ กับหลักประกันตามข้อ 9 ต่อไป เว้นแต่กรณีการค้ำประกันตามข้อ 9.5 กรมศุลกากรจะมีหนังสือ แจ้งไปยังผู้ค้ำประกันภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาอนุมัติให้ทูลเกล้าการเสียอากร โดยให้ธนาคารผู้ค้ำประกันนำเงินมาชำระตามสัญญาค้ำประกันภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับ หนังสือแจ้ง

กรณีที่การบังคับหลักประกันตามข้อ 9 แล้วได้เงินไม่คุ้มค่าอากรและเงินเพิ่มตาม กฎหมายกรมศุลกากรจะกักของตามมาตรา 23 หรือยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ต่อไป

ข้อ 13 กรณีคำขอทูลเกล้าการเสียอากรที่ได้ยื่นก่อนวันที่ประกาศนี้มีผลใช้บังคับและ ยังอยู่ระหว่างการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ศุลกากร กรมศุลกากรจะพิจารณาตามหลักเกณฑ์ในประกาศนี้ โดยไม่ต้องยื่นคำขอทูลเกล้าการเสียอากรใหม่

กล่าวโดยสรุปเมื่อมีข้อพิพาทอันเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ ระหว่างผู้จัดเก็บ ภาษีอากร กับผู้เสียภาษีอากร ที่เกี่ยวกับภาษีอากร ทั้งสองฝ่ายไม่ว่าจะเป็นพนักงานศุลกากร หรือ ผู้ประกอบกิจการก็ตาม ไม่สามารถที่จะทำการนำข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นคดีภาษีขึ้นสู่ กระบวนการพิจารณาของศาลได้ เว้นแต่ได้กระทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนเท่านั้น

6.2.3 ระเบียบเกี่ยวกับเกณฑ์การระงับคดีศุลกากร

การเปรียบเทียบระดับคิ่งดการฟ้องร้อง เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารโดยอธิบดีเห็นสมควรที่จะทำการดำเนินการเปรียบเทียบปรับ เพื่อดการฟ้องร้อง ในแต่ละลักษณะของความผิด ตามกฎหมายศุลกากรแต่ละฐานความผิด ซึ่งจะทำให้ผลของการเปรียบเทียบปรับระดับคิ่งดการฟ้องร้องนั้น เป็นไปตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 256 ให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เช่นนี้พอที่จะอธิบายลักษณะของความผิด และเกณฑ์การระงับ ที่อธิบดีกรมศุลกากร ได้ออกเป็นระเบียบในแต่ละมาตราตามกฎหมายศุลกากร ดังนี้

เกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามกฎหมายศุลกากร

1) ความผิดที่เกิดจากการกระทำการฝ่าฝืนตามกฎหมายศุลกากร ที่ถือได้ว่าเป็นการสำแดงเท็จตามมาตรา 202 ผู้ใดยื่น จัดให้ หรือยอมให้ผู้อื่นยื่นใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูล ซึ่งเกี่ยวกับการเสียอากรหรือการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ อันอาจก่อให้เกิดความสำคัญผิดในรายการใด ๆ ที่ได้แสดงไว้ในใบขนสินค้า เอกสาร หรือข้อมูลดังกล่าว ต่อพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท ซึ่งปรากฏตามรายละเอียด หรือลักษณะของการกระทำความผิด พอที่จะอธิบายพอสังเขปดังต่อไปนี้

(1) กรณีการแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์เป็นเหตุให้อากรเกินจากที่ต้องชำระ ซึ่งเช่นนี้สามารถที่จะขอผ่อนผันการปรับได้

(2) กรณีแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ เป็นเหตุให้อากรขาดไม่เกิน 5,000 บาท ซึ่งเช่นนี้สามารถที่จะขอผ่อนผันการปรับได้

(3) กรณีวางเงินอากรจำนวนสูงสุดไว้ เป็นประกันตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไว้ก่อนที่พนักงานศุลกากร จะตรวจพบความผิดซึ่งเช่นนี้สามารถที่จะขอผ่อนผันการปรับได้

(4) กรณีแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์เป็นเหตุให้อากรขาดเกินกว่า 5,000 บาท แต่ผู้กระทำความผิดตรวจพบความผิดเองแล้วร้องขอแก้ไขให้ถูกต้องโดยแสดงแจ้งชัดเป็นลายลักษณ์อักษรต่อพนักงานศุลกากรก่อนที่พนักงานศุลกากรตรวจพบความผิด ทั้งนี้ โดยไม่มีเหตุทุจริตด้วยประการใด ๆ เว้นแต่กรณีที่มีการขอแก้ไขตามที่กำหนดไว้ในข้อ 5

การแก้ไขข้อมูลก่อนการตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ต้องยื่นขอแก้ไขก่อนการกำหนดชื่อพนักงานศุลกากรเพื่อทำการตรวจปล่อยของ ซึ่งเช่นนี้สามารถที่จะขอผ่อนผันการปรับได้

(5) กรณีผู้กระทำความผิดตรวจพบความผิดเองว่ามีของเกินจากที่สำแดงในใบขนสินค้าขาเข้าภายหลังจากที่ได้รับมอบของไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วร้องขอแก้ไข

ให้ถูกต้องโดยแสดงแจ้งชัดเป็นลายลักษณ์อักษรต่อพนักงานศุลกากร ก่อนที่พนักงานศุลกากรจะตรวจพบความผิด โดยไม่มีเหตุทุจริตด้วยประการใด ๆ หรือไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นของที่นำเข้ามาโดยไม่ผ่านพิธีการศุลกากร ปรับ 1,000 บาท และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามกฎหมาย และให้แก้ไขข้อมูลใบขนสินค้าให้ถูกต้อง

(6) กรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจทำการทักท้วง สามารถที่จะดำเนินการขอทำการผ่อนผันการชำระค่าปรับได้

(7) กรณีกรณีแสดงชนิดหรือปริมาณของใช้ในบ้านเรือนและของใช้ส่วนตัวในใบขนสินค้าคลาดเคลื่อนจากของที่นำเข้าจริงเพียงเล็กน้อย และเห็นได้ว่ามิได้นำเข้าเพื่อประโยชน์ในทางการค้า สามารถที่จะดำเนินการร้องขอผ่อนผันการชำระเงินค่าปรับได้

(8) กรณีแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์แต่ไม่มีผลกระทบต่ออากร สามารถที่จะดำเนินการร้องขอผ่อนผันการชำระค่าปรับได้

(9) กรณีมีคำชี้แจงพอใจ หรือเมื่อข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานฟังเป็นที่ยุติได้ว่าผู้กระทำความผิดไม่มีเจตนาจะฉ้ออากร สามารถที่จะดำเนินการร้องขอผ่อนผันการชำระค่าปรับได้

(10) กรณีแสดงข้อมูลในใบขนสินค้า อันได้แก่ รหัสสถิติสินค้า มูลค่าการนำเข้าและส่งออก ปริมาณ หรือน้ำหนักตามหน่วยที่จัดเก็บสถิติ รหัสประเทศที่เป็นสากล อัตราแลกเปลี่ยน และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง ซึ่งไม่มีผลกระทบต่ออากร เช่นนี้ต้องดำเนินการปรับเป็นจำนวนเงิน 500 บาท

การกระทำตามวรรคหนึ่งหากผู้กระทำความผิดตรวจพบความผิดเองแล้วร้องขอแก้ไขให้ถูกต้องโดยแสดงแจ้งชัดเป็นลายลักษณ์อักษรต่อเจ้าหน้าที่ ภายใน 10 วัน นับแต่วันส่งมอบหรือส่งออกสามารถร้องขอดำเนินการผ่อนผันการชำระค่าปรับได้

(11) กรณีแสดงข้อมูลไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์แต่มีข้อเท็จจริงและหลักฐานเห็นว่ามูลเหตุแห่งการกระทำผิดเกิดจากผู้กระทำความผิดไม่ใช้ความระมัดระวังให้เพียงพอ ลักษณะความผิดเช่นนี้ต้องดำเนินการ ปรับร้อยละ 10 ของอากรที่ขาดไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000 บาท และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามกฎหมาย

(12) กรณีแสดงที่อยู่และหรือสถานประกอบการในใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก หรือเอกสารอื่น ๆ ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ หรือการแสดงเอกสารดังกล่าวให้พนักงานศุลกากรสำคัญผิด ซึ่งที่อยู่หรือสถานประกอบการโดยสถานที่ดังกล่าว ไม่มีสภาพแห่งการเป็นสถานประกอบการอย่างแท้จริง หรือมีการแอบอ้างสถานที่โดยฉ้อฉล เช่นว่านี้ต้องทำการชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท

(13) กรณีการกระทำใด ๆ ในใบขนสินค้าเพื่อขอคืนเงินอากรหรือขอชดเชยค่าภาษีอากร โดยแสดงข้อมูลเกี่ยวกับของไม่ถูกต้องและพนักงานศุลกากรพบว่าของนั้นไม่ตรงกับที่แสดงไว้ หรือมีปริมาณน้อยกว่าที่แสดง หรือไม่มีการส่งออกตามที่แสดงซึ่งข้อเท็จจริงและหลักฐานเห็นได้ว่ามิได้เกิดจากเจตนาทุจริตในการขอคืนอากรหรือชดเชยค่าภาษีอากร ลักษณะเช่นว่านี้ ให้ปรับร้อยละ 10 ของจำนวนค่าอากรที่อาจจะได้รับคืนหรือเงินชดเชยที่จะพึงได้รับเกินกว่าความจริง ทั้งนี้ ค่าปรับต้องไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 50,000 บาท

(14) กรณีการแสดงเกี่ยวกับของที่นำเข้าเก็บในและนำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือเขตปลอดอากร หรือเขตประกอบการเสรี หรือขอใช้สิทธิประโยชน์จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้รับการยกเว้นอากร ซึ่งพนักงานศุลกากรตรวจพบชนิดของปริมาณ หรือน้ำหนักไม่ตรงตามที่แสดงในใบขนสินค้า เว้นแต่จะมีเจตนาทุจริตในการถือค่าอากรอธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 1,000 บาท

(15) กรณีแสดงหรือไม่แสดงอากรชั่วคราว หรืออากรตอบโต้การทุ่มตลาดหรืออากรชั่วคราวหรืออากรปกป้อง หรือชำระอากรดังกล่าวไม่ถูกต้อง หรือไม่ครบถ้วน ให้ปรับหนึ่งเท่าของอากรชั่วคราวอากรตอบโต้การทุ่มตลาด หรืออากรชั่วคราวอากรปกป้องที่ขาด แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ชำระอากรดังกล่าวพร้อมภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาด และเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามกฎหมาย

(16) กรณีกรณีตามวรรคหนึ่ง หากอากรดังกล่าวขาดเกินกว่า 500,000 บาท ให้ปรับหนึ่งเท่าของอากรชั่วคราวอากรตอบโต้การทุ่มตลาด หรืออากรชั่วคราวอากรปกป้องที่ขาด แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ชำระอากรดังกล่าวพร้อมภาษีมูลค่าเพิ่มที่ขาด และเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่ขาดตามส่วน

(17) กรณีแสดงข้อมูลเกี่ยวกับชนิด หรือประเภทพิกัตศุลกากรของสินค้าประมง และผลิตภัณฑ์ประมงไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์ ปรับ 1,000 บาท

ความผิดตามวรรคหนึ่ง หากเป็นการกระทำความผิดซ้ำในทำหรือที่เดียวกัน ให้ปรับเพิ่มอีกเป็นเงินหนึ่งเท่าของจำนวนเงินค่าปรับครั้งหลังสุด ทั้งนี้ จำนวนค่าปรับต้องไม่เกิน 500,000 บาท

2) การกระทำความผิดมาตรา 203 ผู้ใดแจ้งข้อความ ให้ถ้อยคำ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือไม่ตอบคำถามของพนักงานศุลกากรตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้ต้องระวางโทษจากคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ความผิดตามลักษณะนี้ เพียงแต่ไม่ให้อข้อมูลที่เป็นจริง หรือไม่ยอมดำเนินการใด ๆ ที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้แจ้ง

ให้เพื่ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง หากผู้ยื่นที่เจ้าพนักงานศุลกากรไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานศุลกากรสามารถเรียกเก็บค่าปรับได้ไม่เกิน 50,000 บาท

3) กรณีความตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 204 ผู้ใดปลอมหรือแปลงเอกสารที่ใช้ในการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือแก้ไขเอกสารที่ทางราชการออกให้ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้ หรือปลอมดวงตราลายมือชื่อ หรือเครื่องหมายอื่นใดของพนักงานศุลกากรที่ใช้เพื่อการอย่างใดอันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดใช้เอกสาร ดวงตรา ลายมือชื่อ หรือเครื่องหมาย ที่เกิดจากการกระทำความผิดตามวรรคหนึ่งต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

(1) การกระทำความผิดตามมาตรานี้เป็นกรณีเข้าข่ายเป็นความผิดฐานปลอมเอกสาร และ/หรือใช้เอกสารปลอมตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 264 มาตรา 265 มาตรา 266 และ/หรือ มาตรา 268 ไม่ว่าจะเป็นการกระทำความผิดเดียวเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบท หรือต่างกรรมต่างวาระซึ่งอัตราโทษตามกฎหมายอาญามีอัตราโทษสูงกว่าความผิดตามมาตรา 204 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

4) กรณีมาตรา 205 ผู้ส่งของออกผู้ใดยื่นใบขนสินค้าขาออกเพื่อขอคืนอากรโดยแสดงข้อมูลเกี่ยวกับของไม่ถูกต้องและพนักงานศุลกากรพบว่าของนั้นไม่ตรง ตามที่แสดงไว้ หรือมีปริมาณน้อยกว่าที่แสดงหรือไม่มีการส่งออกตามที่แสดง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของจำนวนเงินอากรที่ขอคืน แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้รับของนั้น

(1) กรณีผู้ส่งของออกแสดงข้อมูลเกี่ยวกับของไม่ถูกต้อง แต่ไม่กระทบต่อการขอคืนอากร ต้องปรับไม่เกิน 500 บาท

(2) กรณีผู้ส่งของออกแสดงข้อมูลเกี่ยวกับของไม่ถูกต้อง หรือมีปริมาณน้อยกว่าที่แสดง หรือไม่มีการส่งออกตามที่แสดง และอาจใช้ขอคืนเงินอากรได้โดยมิชอบหรือมากกว่าที่พึงจะได้โดยถูกต้องสำหรับการส่งของออกนั้น ให้ปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินอากรที่จะขอคืน ไม่ต่ำกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ระงับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเฉพาะ ใบขนสินค้าฉบับนั้น

5) กรณีความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 206 ผู้นำของเข้าผู้ใดขอคืนอากรตาม มาตรา 28 หรือมาตรา 29 โดยความเท็จโดยฉ้อโกงหรืออุบายหลอกลวง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อขอคืนอากรเกินกว่าจำนวนที่มีสิทธิได้รับจริง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของจำนวนเงินอากรที่ขอคืนเกินกว่า

จำนวนที่มีสิทธิได้รับจริง แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่าหรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดการลงโทษในชั้นพนักงานศุลกากรปรับสองเท่าของจำนวนเงินอากรที่ขอคืนเกินกว่าจำนวนที่มีสิทธิได้รับจริง

6) กรณีความผิดตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 207 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเก็บหรือขนถ่ายสินค้าอันตรายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท ตามเกณฑ์การระงับคดี เพื่องดการฟ้องร้อง สามารถปรับได้เป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท

7) กรณีความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 207 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 51 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

(1) กรณีฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติเกี่ยวกับพิธีการศุลกากรในการนำของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือการส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร

เว้นแต่เป็นการกระทำความผิดเดียวกันกับความผิดตามมาตรา 202 ให้ระงับคดีตามเกณฑ์เปรียบเทียบในความผิดตามมาตราดังกล่าว ปรับ 1,000 บาท

(2) กรณีผู้ส่งของออกส่งข้อมูลการส่งออกในระบบศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์ (TCES) และกรมศุลกากรได้ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกให้ก่อนเรือเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร โดยสินค้าไม่ติดเงื่อนไขความเสี่ยงให้เปิดตรวจ (Green Line) แต่ได้มีการนำสินค้าบรรทุกขึ้นเรือและส่งออกโดยมิได้ปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วนถูกต้องตามที่กรมศุลกากรกำหนด หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ส่งของออกมิได้มีเจตนาทุจริตในการลักลอบหนีศุลกากรหรือหลีกเลี่ยงอากร ปรับตัวแทนเรือ ผู้ส่งของออก และผู้ที่เกี่ยวข้องรวมกันเป็นเงิน 10,000 บาท

(3) กรณีผู้ส่งของออกส่งข้อมูลการส่งออกในระบบศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์ (TCES) และกรมศุลกากรได้ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกให้ก่อนเรือเดินทางออกไปนอกราชอาณาจักร โดยสินค้าติดเงื่อนไขความเสี่ยงให้เปิดตรวจ (Red Line) แต่ได้มีการนำสินค้าบรรทุกขึ้นเรือและส่งออกโดยมิได้นำสินค้ามาให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจปล่อย หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ส่งของออกมิได้มีเจตนาทุจริตในการลักลอบหนีศุลกากร หรือหลีกเลี่ยงอากร ปรับตัวแทนเรือผู้ส่งของออกและผู้ที่เกี่ยวข้องรวมกันเป็นเงิน 10,000 บาท และให้ระงับการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเฉพาะ ใบขนสินค้าฉบับนั้น

(4) กรณีความผิดตาม ข้างต้น หากกระทำความผิดซ้ำครั้งต่อไปในรอบปีปฏิทิน ให้เพิ่มโทษอีกร้อยละห้าสิบของโทษที่ได้รับครั้งแรก

8) กรณีมาตรา 209 ผู้ควบคุมยานพาหนะผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 56 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท อธิบดีกรมศุลกากร ได้วางหลักเกณฑ์การปรับตามลักษณะความผิดมาตรานี้ สามารถชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

9) กรณีมาตรา 201 ผู้ใดขนถ่ายของที่นำเข้ามาในหรือจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักรนอกเขตขนถ่ายของตามมาตรา 58 โดยไม่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือปรับเป็นเงินสามเท่าของราคาของ แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า หรือทั้งจำทั้งปรับและให้ริบของนั้น อธิบดีกรมศุลกากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์การปรับเป็นหนึ่งเท่าของราคาของ แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

10) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 211 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกผู้ใดไม่จัดให้มีเครื่องหมายหรือเลขหมายกำกับหีบห่อหรือภาชนะบรรจุของ หรือไม่แสดงเครื่องหมายหรือเลขหมายไว้ในเอกสารที่เกี่ยวข้องกับของนั้น ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท อธิบดีกรมศุลกากร ได้วางหลักเกณฑ์การปรับตามลักษณะความผิดมาตรานี้ สามารถชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 1,000 บาท

11) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 212 ผู้ควบคุมยานพาหนะผู้ใดควบคุมยานพาหนะที่มีของเป็นหีบห่อหรือภาชนะบรรจุซึ่งมีขนาดหรือลักษณะขัดต่อกฎหมาย หรือไม่มีเครื่องหมายหรือฉลากที่กฎหมายกำหนดให้ต้องมี ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท และให้ริบของนั้น อธิบดีกรมศุลกากร ได้วางหลักเกณฑ์การปรับตามลักษณะความผิดมาตรานี้ สามารถชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท และให้ดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องตามกฎหมาย

12) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 213 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 63 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ อธิบดีกรมศุลกากร ได้วางหลักเกณฑ์การปรับตามลักษณะความผิดมาตรานี้ สามารถชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

13) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 214 นายเรือผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 64 มาตรา 71 มาตรา 85 ประกอบกับมาตรา 71 หรือมาตรา 163 วรรคสอง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท

(1) กรณีฝ่าฝืนตามมาตรา 64 มาตรา 71 มาตรา 85 ประกอบกับมาตรา 71 หรือมาตรา 163 วรรคสอง ปรับ 10,000 บาท

(2) กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 64 มาตรา 71 มาตรา 85 ประกอบกับมาตรา 71 หรือมาตรา 163 วรรคสอง ปรับ 1,000 บาท

14) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 215 นายเรือผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรตามมาตรา 65 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท อธิบดีกรมศุลกากร ได้วางหลักเกณฑ์การปรับตามลักษณะความผิดมาตรานี้ สามารถชำระค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

15) ลักษณะความผิดมาตรา 216 นายเรือหรือผู้ควบคุมอากาศยานผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 หรือมาตรา 95 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท

(1) ในกรณีกรณีฝ่าฝืนตามมาตรา 67 หรือมาตรา 95 กรมศุลกากรได้กำหนดจำนวนเงิน 5,000 บาท

(2) กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 67 หรือมาตรา 95 กรมศุลกากรได้กำหนดค่าปรับ 1,000 บาท

16) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 217 ผู้ใดนอกจากนายเรือ ลูกเรือผู้โดยสาร และผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติบนเรือขึ้นไปบนเรือเดินต่างประเทศขณะที่อยู่ในราชอาณาจักร โดยมีได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากรต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท แต่กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับในจำนวนเงิน 1,000 บาท

17) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 218 นายเรือผู้ใดควบคุมเรือที่บรรทุกของอยู่ในเขตท่าที่เป็นด่านศุลกากร และปรากฏว่าเรือลาดังกล่าวเบาลอยตัวขึ้น โดยนายเรือไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าได้มีการขนของขึ้น โดยชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งล้านบาท และให้ศาลมีอำนาจสั่งริบเรือนั้นได้ กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับในอัตรา 100,000 บาท

18) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 219 นายเรือหรือผู้ควบคุมยานพาหนะทางบกผู้ใดกระทำการดังต่อไปนี้ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท

(1) กรณีควบคุมเรือหรือยานพาหนะทางบกที่มีที่ปิดบัง ที่อำพราง หรือมีเครื่องกลอุบายอย่างใด เพื่อลบลอบหนีศุลกากร เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าได้ใช้ความระมัดระวังในการป้องกันมิให้มีที่ปิดบัง ที่อำพราง หรือเครื่องกลอุบายนั้นแล้ว หรือ

(2) มีส่วนรู้เห็นในการสร้าง ทำ วาง หรือใช้ที่ปิดบัง ที่อำพราง หรือเครื่องกลอุบายอย่างใดเพื่อลบลอบหนีศุลกากร ให้ทำลายที่หรือเครื่องกลอุบายตามวรรคหนึ่ง หรือทำให้เป็นของที่มีได้มิไว้เพื่อกระทำความผิดตามพระราชบัญญัตินี้

(3) กรมศุลกากรได้กำหนดค่าตามมาตรา 219 กำหนดปรับ 50,000 บาท และให้ทำลายที่ปิดบัง ที่อำพราง หรือเครื่องกลอุบาย หรือทำให้เป็นของที่มีได้มิไว้เพื่อกระทำความผิด

19) ลักษณะความผิดตามกฎหมาย มาตรา 220 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 70 หรือมาตรา 176 วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับ 5,000 บาท

20) ลักษณะความผิดตามกฎหมายตามมาตรา 221 นายเรือผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 72 มาตรา 74 มาตรา 77 มาตรา 80 มาตรา 82 วรรคสอง มาตรา 84 วรรคหนึ่ง มาตรา 85 ประกอบกับมาตรา 77 หรือมาตรา 185 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับ 5,000 บาท

21) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 222 ผู้ส่งของออกผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 76 วรรคสอง มาตรา 90 วรรคสองหรือมาตรา 84 วรรคสอง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับ 1,000 บาท

22) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร-มาตรา 223 นายเรือผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 79 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท และให้รับของที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดดังกล่าว

(1) ขนถ่ายของในเขตที่จอดเรือภายนอกก่อนได้รับอนุญาตจากอธิบดี ต้องชำระค่าปรับในอัตรา 50,000 บาท

(2) แต่ถ้ากรณีฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ต้องชำระค่าปรับในอัตรา 5,000 บาท

23) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 224 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 81 มาตรา 92 มาตรา 120 หรือมาตรา 121 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

24) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 225 ผู้ส่งของออกผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 82 วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท แต่กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

25) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 226 นายเรือหรือผู้ส่งของออกผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 83 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดอัตราค่าปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

26) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 227 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 86 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงสิบปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้รับของที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดดังกล่าว ไม่ว่าจะมีส่วนตกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่ ซึ่งกรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบ

ปรับบงการฟ้องร้อง ปรับเป็นเงินสองเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็น ของแผ่นดิน

27) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 228 นายเรือผู้ใดจอดเทียบท่า หรือขนถ่ายของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรนอกจากเขตพื้นที่ตามลำนํ้าที่เป็น เขตแดนทางบกตามที่อธิบดีประกาศกำหนดตามมาตรา 87 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับบงการฟ้องร้อง ปรับ 5,000 บาท

28) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 229 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 88 หรือมาตรา 89 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท และให้อายัดของที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้นจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับ บงการฟ้องร้องปรับ 5,000 บาท

29) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 230 ผู้ควบคุมอากาศยานผู้ใดฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 93 วรรคหนึ่ง ต้องระวาง โทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

เจ้าของหรือพนักงานประจำสนามบินผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 93 วรรค สองต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับบงการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

30) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 231 ผู้ควบคุมอากาศยานผู้ใดฝ่า ฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 94 หรือมาตรา 96 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท และให้ อายัดของที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้นจนกว่าจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง

- กรณีฝ่าฝืนตามมาตรา 94 หรือมาตรา 96 กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบ ปรับบงการฟ้องร้อง ปรับ 10,000 บาท และให้อายัดของที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดนั้นจนกว่า จะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง

- กรณีไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องครบถ้วน ตามมาตรา 94 หรือมาตรา 96 กรมศุลกากร ได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับบงการฟ้องร้อง ปรับ 1,000 บาท

31) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 232 ผู้ควบคุมอากาศยานผู้ใดฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 97 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์ เปรียบเทียบปรับบงการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

32) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 233 ผู้ได้รับใบอนุญาตตาม มาตรา 112 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 115 หรือมาตรา 129 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

- ผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคงผู้ใด เมื่อได้แจ้งการเลิกการดำเนินการตามมาตรา 129 แล้ว แต่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 130 วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท

กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

33) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 234 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรผู้กำกับท่าเรือรับอนุญาตตามมาตรา 119 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

34) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 235 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 122 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท และให้รับของที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดดังกล่าว กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท

35) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 236 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 123 หรือมาตรา 172 หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 156 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 1,000 บาท

36) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 237 ผู้ใดลักลอบเปิดคลังสินค้า ทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง หรือล่วงเข้าไปถึงของที่อยู่ในคลังสินค้า ทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคงนั้น โดยไม่มีเหตุอันชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

37) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 238 ผู้ได้รับใบอนุญาตจัดตั้งเขตปลอดอากรผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามมาตรา 141 มาตรา 142 หรือมาตรา 143 วรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

38) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 239 ผู้ใดขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 157 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

- กรณีขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 157 กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท

- หากการกระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 138 และมาตราอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งมีอัตราโทษหนักกว่า ไม่ว่าจะเป็นการกระทำความผิดเดียวเป็นความผิดต่อกฎหมายหลายบท หรือต่างกรรมต่างวาระ ให้ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดี กรมศุลกากรต้องนำส่งให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดี

- กรณีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรซึ่งอธิบดีมอบหมายตามมาตรา 157 กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท

39) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 240 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรหรือขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรตามมาตรา 160 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 5,000 บาท

40) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 241 นายเรือผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำเตือนของพนักงานศุลกากรหรือขัดขวางการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรตามมาตรา 164 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับเป็นจำนวนเงิน 10,000 บาท

41) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 242 ผู้ใดนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร หรือเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง ทำเรือรับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้ริบของนั้น ไม่ว่าจะมิผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่

- ผู้ใดพยายามกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

กรณีนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร หรือเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่

มันคง ทำเรื่อรับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร กรมศุลกากร ได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีก หนึ่งเท่าของภาษี มูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยก ของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีตรวจพบการกระทำความผิดที่ทำอากาศยาน

- กรณีตรวจพบและจับกุมผู้ต้องหาขณะอยู่ในช่องเขียว ช่องลูกเรือ ช่องเอกสิทธิ์ทางการทูต และช่องผู้ติดบัตรอนุญาตในพื้นที่ตรวจของศุลกากร แต่ยังไม่พ้นห้องตรวจของผู้โดยสาร หรือภายในอาคารผู้โดยสารขาเข้าระหว่างประเทศชั้นใน กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้อง โดยให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- ถ้าของกลางเป็นสัตว์ป่าหรือซากสัตว์ป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือตัวนิ่ม และซากตัวนิ่มหรือพันธุ์พืชป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้อง ปรับหนึ่งเท่าของราคารวมค่าอากรกับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- กรณีตรวจพบและจับกุมผู้ต้องหาภายหลังผ่านพ้นห้องตรวจของผู้โดยสาร 1 กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้อง ปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเฟ้อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- กรณีความผิดเกี่ยวกับการนำเข้ามาในลักษณะชุกซ่อน โดยวิธีการอันแยบยล เพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบ ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- กรณีตามที่กล่าวมาข้างต้น ถ้าผู้ต้องหา หรือผู้มีส่วนเกี่ยวข้องได้กระทำการ โดยอุกอาจ เช่น ใช้อำกำลังต่อสู้ ขัดขวาง หรือทำร้ายร่างกายพนักงานศุลกากรผู้ทำการจับกุม ไม่หยุดยานพาหนะที่บรรทุกของอันเป็นความผิดเพื่อให้พนักงานศุลกากรตรวจค้น โดยมีเจตนาฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าหน้าที่ หรือขัดแย้งของกลางหรือทำลายของกลาง ที่เจ้าหน้าที่จับกุมหรือยึดไว้ หรือทำลายเครื่องหมายดวงตรา กุญแจ หรือเครื่องผูกมัดใด ๆ ที่เจ้าหน้าที่ได้ทำหรือหมายไว้ที่ของกลางนั้น กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้อง ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน และให้แจ้งความดำเนินคดีกับบุคคลที่ต่อสู้ขัดขวางการจับกุม

หากการต่อสู้ขัดขวางดังกล่าวเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำการจับกุมได้รับอันตราย กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบปรับการฟ้องร้อง ให้ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีโดยไม่รับทำความตกลงงดการฟ้องร้อง

ในกรณีของกลางเป็นน้ำมันเชื้อเพลิงมีปริมาณตั้งแต่ 5,000 ลิตรขึ้นไป ให้ปรับสี่เท่าของราคาของรวมค่าอากร และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

หากของกลางตามวรรคหนึ่งมีปริมาณต่ำกว่า 5,000 ลิตร ให้ปรับสองเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีนำเงินตรา เงินตราต่างประเทศ หรือตราสารเปลี่ยนมือเข้ามาใน หรือนำออกไปนอกประเทศ

ความผิดฐานนำหรือพา หรือพยายามนำหรือพาเงินตราออกไปนอกประเทศ โดยไม่ได้รับอนุญาต ให้ผู้ต้องหาจ่ายเงินตราของกลางให้เป็นของแผ่นดิน และคืนเงินตราให้แก่ผู้ต้องหาตามจำนวนที่มีสิทธิจะนำติดตัวออกไปโดยไม่ต้องขออนุญาตจากเจ้าพนักงาน เว้นแต่กรณี que ผู้ต้องหาได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานก่อนถูกจับกุมให้นำเงินตราออกไปจำนวนเท่าใด ก็ให้คืนเงินตราจำนวนที่ได้รับอนุญาต และที่มีสิทธิจะนำติดตัวออกไปโดยไม่ต้องขออนุญาต

42) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากรมาตรา 243 ผู้ใดนำของที่ผ่านหรือกำลังผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากร โดยเจตนาจะหนีอากรที่ต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครึ่งเท่าแต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้ ไม่ว่าจะมีส่วนกลางโทษตามคำพิพากษาหรือไม่

ผู้ใดพยายามกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

(1) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร หรือพยายามหลีกเลี่ยงอากรเป็นเหตุให้อากรขาด

- อากรขาดไม่เกิน 50,000 บาท ให้ปรับครึ่งเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามกฎหมาย

- อากรขาดเกินกว่า 50,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ให้ปรับหนึ่งเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามกฎหมาย

- อากรขาดเกินกว่า 100,000 บาท ให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามกฎหมาย

(2) การแก้ไข เพิ่มเติม ตัดทอน ข้อความแห่งเอกสาร การปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานศุลกากร เป็นเหตุให้ค่าอากรขาด ให้ปรับสี่เท่าของอากรที่ขาด และให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนพร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่มตามกฎหมาย

(3) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงอากร ในกรณี que เห็นได้ว่าเป็นการนำของชุกช่อนมา กับของ ที่สำแดงโดยวิธีการอันแยบยล เพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ตรวจพบของที่ชุกช่อนไว้นั้น ปรับสี่เท่าของค่าอากรที่ขาด และให้ยกของกลางที่ชุกช่อนมานั้น ให้เป็นของแผ่นดิน

43) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 244 ผู้ใดนำของที่ผ่านหรือกำลัง ผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือส่งของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร หรือนำของเข้าเพื่อการผ่านแดนหรือการถ่ายลำ โดยหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวกับของนั้น ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้ ไม่ว่าจะมีส่วนกลางโทษตามคาพิพากษาหรือไม่

ผู้ใดพยายามกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน

(1) กรณีเป็นการหลีกเลี่ยงข้อห้าม ในการนำเข้า การส่งออก การผ่านแดน หรือการถ่ายลำ ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

ในกรณีของต้องห้ามตามวรรคแรก เป็นของที่มีคุณค่าทางศิลปวัตถุ โบราณวัตถุ ประวัติศาสตร์ หรือโบราณคดี หรือวัตถุลามก หรือสื่อลามก สัตว์ป่าหรือซากสัตว์ป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือพันธุ์พืชป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือเป็นของละเมิดลิขสิทธิ์ หรือละเมิดเครื่องหมายการค้า หรือละเมิดทรัพย์สินทางปัญญา ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีเป็นของละเมิดลิขสิทธิ์ หรือละเมิดเครื่องหมายการค้า หรือละเมิดทรัพย์สินทางปัญญาที่เป็นของติดตัวผู้โดยสารหรือผู้เดินทางที่พนักงานศุลกากรตรวจพบที่ช่องมีของต้องสำแดง (ช่องแดง) ณ ท่าอากาศยาน หรือตรวจพบขณะชำระอากรปากระวาง ที่ด่านพรมแดน หรือด่านศุลกากร ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีนำของที่มีการแสดงกำเนิดเป็นเท็จเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(2) กรณีหลีกเลี่ยงข้อจำกัดในการนำเข้า การส่งออก การผ่านแดน หรือการถ่ายลำ - กรณีของต้องจำกัด ในการนำเข้า หากหน่วยราชการผู้มีหน้าที่ออกใบอนุญาตได้ออกใบอนุญาตให้ภายหลังวันนำเข้า หรือได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบเป็นลายลักษณ์อักษรว่าผ่อนผันให้นำเข้ามาได้ หรืออนุญาตให้นำเข้ามาได้และให้ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท โดยไม่คำนึงถึงว่าของนั้น ๆ จะต้องเสียอากรหรือไม่

แต่ในกรณีที่หน่วยราชการผู้มีหน้าที่ออกใบอนุญาตได้ออกใบอนุญาตให้ล่าช้าเกินกว่าหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้นำของเข้าร้องขอ ซึ่งเห็นได้ว่าผู้นำของเข้าพยายามปฏิบัติให้ถูกต้องแล้ว

กรณีการเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องข้างต้น หากมีใบอนุญาตหลายฉบับ ให้ปรับเป็นรายใบอนุญาตกรณีที่มีใบอนุญาตฉบับเดียวใช้กับใบอนุญาตสินค้าหลายฉบับ ให้ปรับเป็นรายใบอนุญาต ปรับร้อยละ 5 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

กรณีที่หน่วยราชการผู้มีหน้าที่ออกใบอนุญาตมิได้ออกใบอนุญาต หรือมิได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบเป็นลายลักษณ์อักษรดังกล่าวในวรรคแรก ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- กรณีของต้องจำกัด เป็นตัวนิ่ม และซากตัวนิ่ม ตามบัญชี CITES หมายเลข 2 ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(3) กรณีไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศอันเกี่ยวกับฉลาก หรือใบรับรองการวิเคราะห์ หรือเอกสารกำกับ หรือเงื่อนไขเกี่ยวกับการนำของนั้นเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วแต่กรณี เช่นเงื่อนไขตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 พระราชบัญญัติเครื่องสำอาง พ.ศ. 2558 ให้ปรับรายการละ 1,000 บาท หากของที่นำเข้ามีจำนวนมาก ให้ทำหนังสือแจ้งสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบด้วย

(4) กรณีนำอาหารที่อยู่ในข่ายควบคุมการนำเข้า ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 102 (พ.ศ. 2529) แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 116 (พ.ศ. 2531) เข้ามาในราชอาณาจักร ใช้หลักเกณฑ์ ดังนี้

- กรณีผู้นำของเข้านำอาหารเข้ามาในราชอาณาจักร โดยไม่มีหนังสือรับรองความปลอดภัยของสถาบันของทางราชการที่เชื่อถือได้ของประเทศที่เป็นแหล่งกำเนิดตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวมาแสดงในขณะผ่านพิธีการ แต่ผลการวิเคราะห์ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีไม่เกินกำหนดตามประกาศ ให้ปรับร้อยละ 5 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

- กรณีผู้นำของเข้านำอาหารเข้ามาในราชอาณาจักร โดยมีหนังสือรับรองความปลอดภัย ตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวมาแสดง และผลการวิเคราะห์

ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีเกินกำหนดตามประกาศและให้ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท แล้วให้ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

กรณีผู้นำของเข้านำอาหารเข้ามาในราชอาณาจักร โดยไม่มีหนังสือรับรองความปลอดภัย ตามข้อ 3 ของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าวมาแสดง และผลการวิเคราะห์ของสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา ปรากฏว่ามีกัมมันตรังสีเกินกำหนดตามประกาศ และให้ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ปรับร้อยละ 20 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท แล้วให้ส่งกลับออกไปนอกราชอาณาจักร

(5) กรณีนำปุ๋ยเคมีเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ตรงตามประกาศกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ และพระราชบัญญัติปุ๋ย พ.ศ. 2518 ใช้หลักเกณฑ์ ดังนี้

- ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามาไม่ตรงตามขนาดบรรจุในใบสำคัญการขึ้นทะเบียน และกรมวิชาการเกษตรได้อนุญาตให้ผู้นำเข้าแก้ไขขนาดบรรจุในใบสำคัญการขึ้นทะเบียนเพิ่มเติมให้ตรงกับของที่นำเข้าจริงแล้ว ปรับ 10,000 บาท

- ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามีความชื้นสูงเกินกำหนดและกรมวิชาการเกษตรได้แจ้งให้กรมศุลกากรทราบและผ่านศุลกากรได้ โดยให้ผู้นำของเข้าไปดำเนินการลดความชื้นให้ถูกต้องภายใต้เงื่อนไขของกรมวิชาการเกษตร ปรับ 10,000 บาท

- ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามีปริมาณธาตุอาหารรับรอง หรือธาตุอาหารพืชไม่ตรงตามใบสำคัญการขึ้นทะเบียนหรือหนังสือสำคัญรับแจ้ง โดยผู้นำของเข้ายื่นคำร้องขอสุ่มตัวอย่างไปวิเคราะห์ยังกรมวิชาการเกษตร และผลการวิเคราะห์ 2 ใน 3 ครั้ง มีปริมาณธาตุอาหารรับรอง หรือธาตุอาหารพืชตรงตามที่กำหนด ให้ผ่านพิธีการไปได้โดยไม่ต้องพิจารณาความผิด

ปุ๋ยเคมีที่นำเข้ามีสูตรหรือเกรดไม่ตรงตามใบสำคัญการขึ้นทะเบียน ต่อมาผู้นำเข้าได้นำใบสำคัญการขึ้นทะเบียน หรือหนังสือสำคัญรับแจ้งฉบับใหม่ซึ่งมีสูตรหรือเกรดตรงกับสินค้าที่นำเข้ามาแสดง และให้ผ่านพิธีการศุลกากรไปได้ ปรับตามใบสำคัญการขึ้นทะเบียนหรือหนังสือสำคัญรับแจ้งฉบับละ 10,000 บาท และให้ผู้นำของเข้าไปดำเนินการตามเงื่อนไขในใบสำคัญการขึ้นทะเบียน หรือหนังสือสำคัญรับแจ้งให้ครบถ้วนต่อไป

กรณีไม่มีใบสำคัญการขึ้นทะเบียน หรือหนังสือสำคัญรับแจ้งมาแสดงต่อกรมศุลกากร ให้ผู้นำของเข้ายกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(6) กรณีการนำเมล็ดพันธุ์ซึ่งเป็นของ ควบคุมการนำเข้าตามพระราชบัญญัติพันธุ์พืช พ.ศ. 2518 เข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการค้า และปรากฏว่ามีคุณภาพต่ำกว่ามาตรฐานที่กำหนดใช้หลักเกณฑ์ ดังนี้

- กรณีผู้นำของเข้าประสงค์จะส่งเมล็ดพันธุ์ที่นำเข้ากลับออกไปนอกราชอาณาจักร และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแจ้งให้กรมศุลกากรทราบว่า ผ่อนผันให้นำเข้ามาในราชอาณาจักรได้ โดยมีเงื่อนไขให้ส่งกลับออกไป ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท

- กรณีผู้นำของเข้าไม่ประสงค์จะส่งของกลับออกไปนอกราชอาณาจักร ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ ไม่น้อยกว่า 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท และให้ยกของให้เป็นของแผ่นดิน

(7) กรณีความผิดตามที่กล่าวมาข้างต้น ให้ใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาแก่ของต้องกำกวด ในการส่งออก หรือนำเข้าเพื่อการผ่านแดน หรือการถ่ายลำด้วยโดยอนุโลม

44) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 245 ผู้ใดเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือสมคบกันในการกระทำความผิดตามมาตรา 242 มาตรา 243 หรือมาตรา 244 ต้องระวางโทษ เช่นเดียวกับตัวการในการกระทำความผิดนั้น

(1) กรณีตามมาตรา 242

- นายเรือ หรือผู้ควบคุมเรือ หรือผู้ควบคุมอากาศยาน ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท

- ผู้ควบคุมยานพาหนะประเภทรถยนต์ ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

- ในกรณียานพาหนะตามที่กล่าวข้างต้น ได้มีการจัดทำที่ปิดบัง ที่พราง หรือที่ ซุกซ่อนของกลาง เพื่อไม่ให้เจ้าพนักงานตรวจพบ ปรับร้อยละ 20 ของราคาของ แต่ไม่น้อยกว่า 100,000 บาท และให้เจ้าของยานพาหนะนั้นทำลายที่หรือเครื่องกลอุบาย หรือทำให้เป็นของที่มีได้ มีไว้เพื่อกระทำความผิด

- ลูกเรือ หรือผู้ช่วยเหลือผู้ควบคุมยานพาหนะประเภทรถยนต์ ปรับร้อยละ 5 ของราคาของ แต่ไม่เกินคนละ 200,000 บาท

(2) กรณีตามมาตรา 243 และ มาตรา 244

ผู้ใช้ ผู้สนับสนุน หรือผู้สมคบ ให้เปรียบเทียบตามเกณฑ์การฟ้องร้องเช่นเดียวกับ ผู้กระทำความผิด

45) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 246 ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซ้อ รับจำหน่ายหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนพึงรู้ว่าเป็นของอันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 242 ต้องระวางโทษจำคุก ไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของ ซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วหรือทั้งจำทั้งปรับ

(1) กรณีช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อ รับจํานำหรือรับไว้โดยประการใดซึ่งของอันตนพึงรู้ว่าเป็นของอันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 242 ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(2) กรณีของกลางตามข้างต้น เป็นของดังต่อไปนี้

- สุรา ไวน์ เบียร์ บุหรี่
- สินค้าเกษตรประเภท กระทบ หอมหัวใหญ่ (รวมเมล็ดพันธุ์หอมหัวใหญ่) หอมแดง มันฝรั่ง เส้นไหม และน้ำมันปาล์ม

- ของละเมิดลิขสิทธิ์ หรือละเมิดเครื่องหมายการค้า หรือละเมิดทรัพย์สินทางปัญญา

- ของกลางเป็นสัตว์ป่าหรือซากสัตว์ป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือตัวนิ่มและซากตัวนิ่มหรือพันธุ์พืชป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1

- เลื่อยโซ่ หรือเลื่อยโซ่ยนต์ และส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบของเลื่อยโซ่ หรือเลื่อยโซ่ยนต์ที่ต้องขออนุญาตนำเข้า

ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวม ค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษี มูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(3) กรณีที่ของกลางเป็นน้ำมันเชื้อเพลิงปริมาณตั้งแต่ 5,000 ลิตรขึ้นไป ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

(4) กรณีที่ของกลางเป็นน้ำมันเชื้อเพลิงมีปริมาณต่ำกว่า 5,000 ลิตร ให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

กรณีความผิดตามมาตรา 246 วรรคสอง การกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง หากเป็นการกระทำโดยรู้ว่าเป็นของอันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 243 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครั้งเท่าแต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับ กรมศุลกากรกำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง ปรับครึ่งเท่าของอากรที่ขาด

กรณีความผิดตาม มาตรา 246 วรรคสาม การกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง หากเป็นการกระทำโดยรู้ว่าเป็นของอันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 244 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

- กรณีการกระทำความผิดโดยรู้ว่าเป็นของต้องห้าม ตามมาตรา 244 โดยของต้องห้ามนั้นเป็น สัตว์ป่าหรือซากสัตว์ป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือพันธุ์พืชป่าตามบัญชี CITES หมายเลข 1 หรือเป็นของละเมิดลิขสิทธิ์ หรือละเมิดเครื่องหมายการค้า หรือละเมิดทรัพย์สิน

ทางปัญญา ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าอากร กับอีกหนึ่งเท่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย และภาษีอื่น ๆ (ถ้ามี) แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

- กรณีการกระทำความผิดโดยรู้ว่าเป็นของต้องกำกัศ ตามมาตรา 244 โดยของนั้น เป็นของต้องกำกัศ ดังต่อไปนี้

- (1) สุรา ไวน์ เบียร์ บุหรี่
- (2) สินค้าเกษตรประเภท กระเทียม หอมหัวใหญ่ (รวมเมล็ดพันธุ์ หอมหัวใหญ่) หอมแดง มันฝรั่ง เส้นไหม และน้ำมันปาล์ม
- (3) ของกลางเป็นตัวนิ่ม และซากตัวนิ่ม
- (4) เลื่อยโซ่ หรือเลื่อยโซ่ยนต์ และส่วนประกอบ และอุปกรณ์ประกอบของ เลื่อยโซ่ หรือเลื่อยโซ่ยนต์ที่ต้องขออนุญาตนำเข้า

ให้ปรับหนึ่งเท่าของราคาของรวมค่าภาษีอากรทุกประเภทแต่ไม่เกิน 500,000 บาท และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน

46) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 247 ผู้ใดนำเข้าหรือยอมให้ผู้อื่นนำของ ต้องห้าม ของต้องกำกัศ หรือของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร ขึ้นบรรทุกหรือออกจากยานพาหนะ ต้องระวางโทษตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 242 หรือมาตรา 244 แล้วแต่กรณี

(1) กรณีนายเรือ หรือผู้ควบคุมเรือ หรือผู้ควบคุมอากาศยาน ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ แต่ไม่เกิน 200,000 บาท

(2) กรณีผู้ควบคุมยานพาหนะประเภทรถยนต์ ปรับร้อยละ 10 ของราคาของ แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

(3) กรณียานพาหนะตามข้อ 1 และข้อ 2 ได้มีการจัดทำที่ปิดบัง ที่พราง หรือที่ ซุกซ่อนของกลาง เพื่อไม่ให้เจ้าพนักงานตรวจพบ ปรับ ร้อยละ 20 ของราคาของ แต่ไม่น้อยกว่า 100,000 บาท และให้เจ้าของยานพาหนะนั้นทำลายที่หรือเครื่องกลอุบาย หรือทำให้เป็นของที่มีได้ มิไว้เพื่อกระทำความผิด

(4) ลูกเรือ หรือผู้ช่วยเหลือผู้ควบคุมยานพาหนะประเภทรถยนต์ ปรับร้อยละ 5 ของราคาของ แต่ไม่เกินคนละ 20,000 บาท

47) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 248 ในกรณีที่มีการกระทำความผิด ตามมาตรา 242 เกิดขึ้นในเรือที่มีระวางบรรทุกเกินสองร้อยห้าสิบตันกรอสหรืออากาศยาน หากนายเรือ หรือผู้ควบคุมอากาศยานนั้นไม่ใช้ความระมัดระวัง ในการป้องกันมิให้มีการกระทำความผิดนั้น

ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าแสนบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง โดยการปรับ 50,000 บาท

48) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 249 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขที่กำหนดตามมาตรา 177 วรรคสอง หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 187 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง โดยการปรับ 10,000 บาท

49) ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 250 นายเรือผู้ใดไม่ตอบคำถาม หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานศุลกากรตามมาตรา 188 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง โดยการปรับ 1,000 บาท

ลักษณะความผิดตามกฎหมายศุลกากร มาตรา 251 ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม มาตรา 189 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือปรับเป็นเงินสองเท่า ของราคาของ แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า หรือทั้งจำทั้งปรับ กรมศุลกากรได้กำหนดเกณฑ์ เปรียบเทียบงดการฟ้องร้อง โดยการปรับ 10,000 บาท ปรับหนึ่งเท่าของราคาของแต่ไม่ต่ำกว่า 5,000 บาท

7. การดำเนินคดีศุลกากร

การดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นกระบวนการที่ผ่านจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประกาศของกรมศุลกากรแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดนำคดีขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาคดีของศาล ซึ่งในปัจจุบันนี้ คดีศุลกากรสามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ทั้ง สามศาล แต่คู่ความสามารถที่จะนำคดีขึ้นศาลได้เพียงศาลหนึ่งศาลใดเท่านั้น ซึ่งถ้านำคดีที่เป็นลักษณะทางแพ่ง ก็จะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร หรือถ้าจะดำเนินคดีอาญา ก็จะดำเนินตามกระบวนการพิจารณาความอาญา หรือไม่ก็ถ้าคู่ความจะโต้แย้งสิทธิ ก็นำคดีขึ้นสู่ศาลปกครอง จะเห็นได้ กระบวนการดำเนินคดีของศาลภาษีอากร และศาลอาญา จะเป็นระบบกล่าวหา แต่ศาลปกครองเป็นระบบไต่สวน ซึ่งสามารถที่จะอธิบายเกี่ยวกับระบบการดำเนินคดีพอสังเขปดังนี้

7.1 ระบบการพิจารณาคดี

เกี่ยวกับระบบการพิจารณาคดีที่จะนำมาใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์เพื่อจัดทำร่างกฎหมายต้นแบบการจัดตั้งศาลศุลกากรครั้งนี้ ก็เพื่อที่จะมุ่งวิเคราะห์ถึงความจำเป็นในการนำระบบไต่สวน และหรือระบบกล่าวหา ที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาคดี เพราะคดีศุลกากรเป็นคดีที่เกี่ยวกับทางเศรษฐกิจและการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ ซึ่งถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ที่ส่งผล

กระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศ อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีกับผู้ประกอบธุรกิจนำเข้า ส่งออกเป็นคดีที่มีความละเอียดอ่อน ที่จะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจ และความมั่นคงต่อภาพรวมเศรษฐกิจ และมีความยากต่อการแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐาน จึงมีแนวคิดที่ให้ศาลมีบทบาทอย่างแท้จริงในการค้นหาความจริงด้วยรูปแบบของระบบการพิจารณาคดีของระบบไต่สวน (Inquisitorial System)

วัตถุประสงค์หลักของการดำเนินอาญาคือ การหาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ จึงเป็นวัตถุประสงค์ประการแรกของการดำเนินคดีอาญา จะเห็นได้จากการดำเนินคดีอาญาคดีในระบบไต่สวน ใช้วิธีค้นหาความจริงจากตัวผู้ถูกกล่าวหา โดยระบบนี้ถือว่าการดำเนินคดีอาญาเป็นหน้าที่ของรัฐ รัฐจึงต้องรับผิดชอบในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิด ด้วยการค้นหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อนำมาตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษ จำเลยจึงตกเป็นฝ่ายถูกกระทำหรือเป็นกรรมในทางคดี มีภาระหน้าที่พิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเองให้ชัดเจน โดยไม่ยกประโยชน์แห่งความสงสัยให้กับจำเลย การดำเนินคดีอาญาตามระบบนี้จะไม่มีการแยกหน้าที่ในการสอบสวน ฟ้องร้องคดีและหน้าที่ในการพิจารณาคดีออกจากกัน ต่อมาเมื่อพัฒนาการด้านการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนมีมากขึ้น การดำเนินคดีอาญาจึงมีการคุ้มครองผู้ถูกกล่าวหามากยิ่งขึ้น วัตถุประสงค์ในการดำเนินคดีอาญาจึงเพิ่มขึ้นจากเดิมที่มุ่งนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษเพียงอย่างเดียว เป็นมุ่งที่จะคุ้มครองผู้ถูกกล่าวหาด้วย ซึ่งเป็นแนวคิดของการดำเนินคดีอาญาคดีในระบบกล่าวหา (Accusatorial System) เนื่องจากการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในระบบไต่สวนยังมีข้อขัดข้องในการแสวงหาความยุติธรรมในการดำเนินคดีอยู่บางประการ เช่น ปัญหาความเป็นกลางของผู้ไต่สวน ทำให้ไม่สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ถูกไต่สวนได้อย่างแท้จริง ทำให้เกิดแนวคิดของระบบการดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหาขึ้น เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของระบบไต่สวน โดยการแบ่งแยกหน้าที่ในการสอบสวน ฟ้องร้องและหน้าที่ในการพิจารณาคดีออกจากกัน ให้องค์กรแต่ละองค์กรมีหน้าที่แยกต่างหากออกจากกัน มีหน้าที่รับผิดชอบแตกต่างกัน นอกจากนี้ ในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งแต่เดิมในระบบไต่สวน ผู้ต้องหาจะเปรียบเสมือนวัตถุชิ้นหนึ่งที่มานั่งในศาลเพื่อให้ศาลคอยไต่สวนเท่านั้น แต่ในระบบกล่าวหาได้ยกฐานะของผู้ถูกกล่าวหาให้เป็นประธานในคดี โดยให้สิทธิเสรีภาพแก่ผู้ถูกกล่าวหาในการที่จะแก้ข้อกล่าวหาและต่อสู้คดีได้ ทั้งนี้ ในการต่อสู้คดี คู่ความทั้งสองจะต้องหาทางพิสูจน์ความจริงแห่งคดีให้ศาลเห็นจนกว่าศาลจะปราศจากข้อสงสัย โดยแต่เดิมจะใช้วิธีการในทางความเชื่อ เช่น การดำน้ำ ลุยไฟ เป็นต้น (Trial by Ordeal) หรือการให้คู่ความเข้ามาต่อสู้กันด้วยอาวุธ ฝ่ายที่ชนะจะเป็นผู้บริสุทธิ์ (Trial by Battle) หรือการฟังพินัยกรรมในการแสวงหาความยุติธรรม เมื่อการเวลาผ่านไป

การค้นหาคำความจริงแห่งคดีก็ได้รับการพัฒนาตามหลักวิทยาศาสตร์และตรรกศาสตร์ วิธีการพิจารณาคดีจึงได้กลายมาเป็นการนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์กันในศาลระหว่างคู่ความแห่งคดีและเพื่อมิให้คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบซึ่งกันและกัน จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการนำพยานเข้าสืบต่อศาล โดยการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอาญาจะดำเนินไปอย่างเคร่งครัดและศาลผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดต้องวางตัวเป็นกลางและคอยควบคุมให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปตามหลักเกณฑ์โดยเคร่งครัดและทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาโดยการชั่งน้ำหนักจากพยานหลักฐานของคู่ความทั้งสองฝ่าย

7.1.1 การดำเนินคดีระบบไต่สวน

ระบบไต่สวนใช้ในกลุ่มประเทศที่เป็นระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) เป็นระบบที่ถือว่าการดำเนินคดีอาญาเป็นหน้าที่ของรัฐ จึงถือว่ารัฐจะต้องรับผิดชอบโดยตรงในการดำเนินคดีกับผู้กระทำผิด โดยการค้นหาและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อนำมาพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิด ในการดำเนินคดีอาญาตามระบบนี้จะไม่มีการแยกหน้าที่ในการสอบสวนและฟ้องร้องคดี รวมทั้งหน้าที่ในการพิจารณาคดีออกจากกัน โดยจะมีเฉพาะผู้ไต่สวนซึ่งอาจเป็นผู้พิพากษาเป็นผู้ดำเนินการไต่สวนเองทั้งสิ้น ตั้งแต่เริ่มต้นกระบวนการจนถึงขั้นตอนการพิพากษาคัดสินคดีอาญานั้นในที่สุด โดยศาลจะเป็นทั้งโจทก์และผู้ตัดสินในคน ๆ เดียวกัน ผู้ไต่สวนจะมีหน้าที่ทั้งหาความจริงและสิ่งที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ถูกไต่สวนด้วย สภาพของผู้ถูกไต่สวนจึงเป็นกรรมในคดี (คณิต ฌ นคร, 2540, หน้า 32) บางครั้งมีการใช้วิธีทรมานร่างกายของผู้ถูกไต่สวนและผู้ถูกไต่สวนก็จะอยู่ในฐานะที่เป็นเพียงผู้คอยตอบคำถามในคดี จึงมีสภาพเป็นเพียง “วัตถุ” (object) แห่งการซักฟอกในคดีเท่านั้น

การดำเนินคดีอาญา เดิมทีนานาประเทศจะใช้ระบบไต่สวน คือ ในการดำเนินคดีอาญา ระบบนี้ ไม่มีการแยก “หน้าที่ที่สอบสวนฟ้องร้อง” และ “หน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี” ออกจากกัน โดยมีการดำเนินคดีอาญาเพียงองค์กรเดียว เป็นผู้ไต่สวน ซึ่งก็คือ ศาลหรือผู้พิพากษา เป็นผู้ทำหน้าที่ทั้งสองดังกล่าว ซึ่งเป็นผู้ดำเนินการเองทั้งสิ้น ตั้งแต่เริ่มคดี จนกระทั่งถึงการพิพากษาหรือตัดสินคดีนั้น การดำเนินคดีอาญาในระบบไต่สวนนั้น จะไม่มี “โจทก์” หรือ “จำเลย” มีแต่ผู้ไต่สวน และ ผู้ถูกไต่สวน ซึ่งในการดำเนินคดีอาญา ระบบนี้ ผู้ถูกไต่สวนแทบจะไม่มีสิทธิอะไรเลย ซึ่งมีสภาพไม่ต่างอะไรกับวัตถุอันหนึ่ง หรือเป็นเพียงวัตถุแห่งการซักฟอกในคดีเท่านั้น สภาพของผู้ถูกไต่สวนจึงเป็น “กรรมในคดี” (คณิต ฌ นคร, 2535)

ระบบการไต่สวนมีการรวบรวมการสอบสวนและฟ้องร้องเป็นกระบวนการเดียวกัน รวมทั้งการพิจารณาพิพากษาอยู่ภายใต้อำนาจขององค์กรหรือศาล เป็นระบบที่ใช้ในบางประเทศแถบภาคพื้นยุโรป ระบบนี้ศาลจะเป็นผู้ค้นหาคำความจริงจากพยานหลักฐาน บทบาทของศาลจะทำหน้าที่

ในการเป็นผู้ดำเนินการไต่สวน ตรวจสอบพยานหลักฐานและสอบปากคำพยานบุคคล ระบบไต่สวน มีลักษณะวิธีพิจารณาคดีซึ่งตรงกันข้ามกับระบบกล่าวหา ดังต่อไปนี้

1) บทบาทนำของศาลในการดำเนินคดี

บทบาทนำของศาลในการดำเนินคดีในระบบไต่สวนนี้ เริ่มต้นขึ้นตั้งแต่การดำเนินคดี ในชั้นก่อนพิจารณาคือ ในชั้นสอบสวนหรือไต่สวนซึ่งเป็นศาลในชั้นก่อนการพิจารณาและแม้แต่ ในชั้นพิจารณาพิพากษาคดี โดยผู้พิพากษาจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในการที่จะทำให้เกิดความมั่นใจ ว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นหรือได้มาจากการดำเนินคดีโดยศาลจะต้องมีความสมบูรณ์เพียงพอที่จะทำให้ คำพิพากษาสมาารถตั้งอยู่บนพื้นฐานของความจริงได้ นอกจากนี้ ยังมีบทบาทเป็นผู้ดำเนินการ ดำเนินคดี มีอำนาจในการแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานเช่นเดียวกับพนักงานสอบสวน เรียกว่า “ผู้พิพากษาไต่สวน” (Juge d’instruction) ซึ่งการมีผู้พิพากษาไต่สวนถือเป็นเอกลักษณ์ที่ชัดเจน ของประเทศที่เป็นต้นแบบในระบบไต่สวน

อำนาจหน้าที่ของผู้พิพากษาไต่สวนคือการรวบรวมพยานหลักฐานทุกประเภทที่จะสามารถนำมาใช้ในการพิจารณาว่าคดีมีมูลพอที่จะดำเนินคดีกับผู้ถูกกล่าวหาในชั้นพิจารณาคดี ของศาลหรือไม่ ลักษณะเด่นของการทำหน้าที่ของผู้พิพากษาไต่สวนก็คือ การที่กฎหมายได้ กำหนดให้ผู้พิพากษาซึ่งมีสถานะและหลักประกันความเป็นตุลาการมาทำหน้าที่ของพนักงาน สอบสวนในชั้นสอบสวน ลักษณะดังกล่าวถือเป็นลักษณะพิเศษที่ไม่มีอยู่ในระบบ และการที่ กฎหมายได้ให้อำนาจแก่ผู้พิพากษาไต่สวน ในการแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานในการ ดำเนินคดีอาญากับผู้ถูกไต่สวนเช่นนี้ ทำให้มีผู้เรียกชื่อผู้พิพากษาไต่สวนกันอีกชื่อหนึ่งว่า “ผู้พิพากษาสอบสวน”(Le juge d’investigation)

นอกจากนี้ ในระบบไต่สวนผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาไม่ได้เป็นเพียงแค่ว่าผู้ที่ยอ รรับข้อเท็จจริงจากคู่ความ แต่ผู้พิพากษาดังกล่าวจะเป็นผู้รับผิดชอบตั้งแต่เบื้องต้นในการกำกับ ดูแลการรวบรวมพยานหลักฐานทั้งหลายที่จำเป็นเพื่อที่จะเก็บคดีให้ลุล่วง ผู้พิพากษาในระบบไต่สวน ไม่ได้ทำหน้าที่เพียงแต่เป็นกรรมการควบคุมกติกาดังเช่นผู้พิพากษาในระบบกล่าวหา แต่ ผู้พิพากษา ในระบบไต่สวนจะเป็นคนกำหนดทิศทางการค้นหาพยานหลักฐานและจะทำหน้าที่ในการซักถาม พยานที่คู่ความแต่ละฝ่ายนำเข้าสู่สืบด้วยตนเอง รวมทั้งผู้ถูกกล่าวหาหรือจำเลย

2) วิธีพิจารณาเป็นลายลักษณ์อักษร

ระบบไต่สวนจะมีการบันทึกพยานหลักฐานที่ได้มาในชั้นไต่สวนไว้ในสำนวน การไต่สวน และสำนวนการไต่สวนดังกล่าวจะถูกนำมาใช้เป็นพื้นฐานของการสืบพยานในชั้น พิจารณาของศาล ดังนั้น ศาลในระบบไต่สวนจะทราบถึงรายละเอียดความเป็นมาของการดำเนินคดี ในชั้นไต่สวน ในระบบไต่สวนของประเทศฝรั่งเศสหรือเนเธอร์แลนด์ จะไม่ถือว่าการนำคำให้การ

ของพยานที่ได้มาในชั้นสอบสวนของตำรวจมาอ่านในชั้นศาล แม้ในกรณีที่ไม่ได้ตัวพยานมาเบิกความในชั้นศาลเป็นการละเมิดหลักเกณฑ์ของวิธีพิจารณาความอาญาแต่ประการใด ถือว่าเป็นทางปฏิบัติที่เป็นปกติธรรมดาในศาลอาญาของทั้งสองประเทศ ทั้งนี้เพราะเหตุที่ในระบบไต่สวนมีแนวคิดว่า การดำเนินคดีในชั้นพิจารณานั้นเป็นเพียงส่วนหนึ่งของการรวบรวมพยานหลักฐานอย่างต่อเนื่องของการค้นหาความจริงโดยรัฐเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่สมบูรณ์ที่สุดก่อนที่จะพิพากษาคดี

3) การไต่สวนเป็นความลับ

แต่เดิมมาลักษณะที่กล่าวว่าการไต่สวนเป็นความลับประการแรกจะเห็นได้ชัดเจนจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาฝรั่งเศสเดิมนั้นไม่อนุญาตให้ทนายความเข้าพบให้คำปรึกษาแก่ผู้ถูกจับจนกว่าระยะเวลา 20 ชั่วโมงนับแต่ที่มีการจับกุมจะผ่านพ้นไป แต่ปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาฝรั่งเศสล่าสุดโดยรัฐบัญญัติฉบับเลขที่ 2004-204 ลงวันที่ 9 มีนาคม ค.ศ. 2004 (พ.ศ. 2547) ให้สิทธิแก่ผู้ถูกจับกุมที่จะร้องขอพบทนายความได้ทันทีตั้งแต่เวลาที่มีการจับกุม

นอกจากนี้ ทนายความไม่มีสิทธิเข้าฟังการสอบปากคำผู้ต้องหาหรือผู้ถูกไต่สวน ซึ่งเป็นลูกความของตน เนื่องจากลักษณะการสอบสวนของเจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายคดีหรือของผู้พิพากษาไต่สวนนั้นจะต้องบันทึกอยู่ในสำนวนการสอบสวนหรือการไต่สวนและจะต้องถูกตรวจตราอย่างละเอียดโดยศาลในชั้นพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องอนุญาตให้ทนายความเข้าฟังการสอบปากคำของเจ้าพนักงานตำรวจฝ่ายคดีหรือผู้พิพากษาไต่สวนแต่ประการใด

4) ข้อดีของระบบไต่สวน

เป็นระบบการค้นหาความจริงที่มีประสิทธิภาพ เพราะการปล่อยให้คู่ทั้งสองฝ่ายได้ต่อสู้กันย่อมเป็นการนำเสนอความจริงเพียงด้านเดียว การให้ศาลได้ไต่สวนความจริงทั้งหมดย่อมเป็นผลดีในการทำความจริงให้ปรากฏ ซึ่งหมายถึง ความยุติธรรมนั่นเอง

5) ข้อเสียของระบบไต่สวน

ประการแรก เมื่อศาลไต่สวนสามารถค้นหาความจริงได้เต็มที่ สิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอาจถูกกระทบกระเทือน

ประการที่สอง กระบวนการไต่สวนภายใต้การบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษรอาจทำให้เกิดความล่าช้า นอกจากนี้ การเบิกความด้วยวาจาของพยานทำให้ศาลสามารถจับพิรุณและตรวจสอบความน่าเชื่อถือ รวมทั้งซักถามความจริงได้อย่างชัดเจนกว่าการบันทึกเป็นลายลักษณ์อักษร

ประการที่สาม องค์กศาลมีหน้าที่รวมทุกอย่างตั้งแต่สอบสวน ฟ้องร้อง พิจารณาพิพากษา จึงอาจทำให้ไม่มีความเป็นกลาง อีกทั้งผู้ถูกกล่าวหาไม่มีโอกาสต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่

7.1.2 การพิจารณาคดีระบบกล่าวหา

ระบบกล่าวหา (Accusatorial System) มีที่มาจากประเทศอังกฤษและกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายระบบคอมมอนลอว์ (Common Law) เช่น สหรัฐอเมริกา นิวซีแลนด์ แคนาดา รวมทั้งกลุ่มประเทศอาณานิคมของอังกฤษ ระบบกล่าวหาเกิดขึ้นครั้งแรกในกรีกโบราณและยังปรากฏในโรมันช่วงสาธารณรัฐ นอกจากนี้ระบบกล่าวหายังถูกนำมาใช้ในช่วงยุคกลางจนกระทั่งปี ค.ศ. 1200 (เป็นช่วงที่อาณาจักรฮอนแอและกระจัดกระจายไปตามหัวเมืองต่าง ๆ) (ปกป้อง ศรีสนิท, 2553, หน้า 134)

หลักการของระบบกล่าวหาที่มีวิวัฒนาการมาจากการแก้แค้นทดแทนกันระหว่างผู้กระทำผิดกับผู้เสียหาย โดยผู้เสียหายฟ้องคดีอาญาเพื่อลงโทษผู้กระทำผิดด้วยตนเอง แล้วรวบรวมพยานหลักฐานมาสนับสนุนความผิดของจำเลยในศาล ส่วนศาลหรือผู้พิพากษาจะวางตัวเป็นกลางโดยเคร่งครัด เหตุผลที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะมีแนวความคิดมาจากการพิจารณาคดีในสมัยโบราณซึ่งใช้วิธีทรมาน (trial by ordeal) และทำให้ทั้งสองฝ่ายต่อสู้คดีกันเอง (trial by battle) ส่วนศาลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางหรือกรรมการ ต่อมาได้วิวัฒนาการมาเป็นการเอาพยานมาพิสูจน์ความผิดของจำเลย โดยฝ่ายโจทก์จะเอาพยานที่เป็นพรรคพวกของตนมาเบิกความกล่าวหาจำเลย ส่วนจำเลยก็เอาพวกของตนมาเบิกความรับรองความบริสุทธิ์ของตนให้ศาลฟังแล้วตัดสินคดีไปตามน้ำนักพยานของแต่ละฝ่าย จากการที่ใช้วิธีการต่อสู้คดีกันนั่นเอง ระบบกล่าวหาจึงให้ความสำคัญอย่างสูงต่อหลักเกณฑ์ต่อหลักการสันนิษฐานว่าจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะพิสูจน์ให้ศาลเชื่อโดยปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยกระทำความผิดจริง โดยถือว่าโจทก์และจำเลยมีฐานะในศาลเท่าเทียมกันทั้งนี้ศาลจะวางตนเป็นกลางโดยเคร่งครัด ทำหน้าที่เหมือนกรรมการตัดสินกีฬาคอยควบคุมให้ทั้งสองฝ่ายปฏิบัติตามกฎหมายลักษณะพยานโดยเคร่งครัดการปฏิบัติผิดหลักเกณฑ์อาจถูกศาลพิพากษายกฟ้องได้ซึ่งจะเห็นว่าศาลจะมีบทบาทค้นหาความจริงน้อยมาก เพราะถือว่าเป็นหน้าที่ของคู่กรณีหรือคู่ความจะต้องแสวงหาพยานมาแสดงต่อศาลด้วยตนเอง

การดำเนินคดีอาญาระบบกล่าวหานี้เป็นการดำเนินคดีอาญาซึ่งเป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของการดำเนินคดีอาญาระบบไต่สวน กล่าวคือ การดำเนินคดีในระบบนี้จะแยกหน้าที่สอบสวน ฟ้องร้อง และพิจารณาคดีออกจากกัน ในองค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่ต่างหากเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินงาน ทั้งนี้โดยให้ศาลรับผิดชอบเฉพาะการพิจารณาพิพากษาคดี ส่วนในการสอบสวนฟ้องร้องนั้น องค์กรที่เรียกว่า “อัยการ” และเจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่ก็คือ “เจ้าพนักงานอัยการ” และการให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้ถูกกล่าวหา ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว จึงทำให้ผู้ถูกกล่าวหาพ้นจากสภาพการเป็นวัตถุแห่งการซักฟอกและได้กลายเป็น “ประธานในคดี” ไป (คณิต ฅ นคร, 2519) ผู้ถูกกล่าวหา

ในระบบการดำเนินคดีระบบกล่าวหา จะไม่เป็น “กรรมในคดี” แต่จะเป็น “ปรานในคดี” แทน ซึ่งก็หมายความว่าผู้กล่าวหาเป็นผู้ร่วมในคดีในฐานะที่เป็น “คน” ไม่ใช่วัตถุ ซึ่งมีสิทธิต่าง ๆ 2 ทาง ก็คือ มีสิทธิอย่างผู้ร่วมในคดีในทางกระทำและมีสิทธิอย่างผู้ร่วมในคดีในทางอยู่เฉย เช่น สิทธิอย่างผู้ร่วมในคดีในทางกระทำ คือ สิทธิที่จะอยู่ร่วมด้วยในการดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานและศาล สิทธิที่จะมีทนายช่วยเหลือในคดี และมีสิทธิที่จะให้การแก้ข้อกล่าวหา และ มีสิทธิอย่างผู้ร่วมในคดีในทางอยู่เฉย ผู้ถูกกล่าวหาสิทธิในข้อที่ว่า อิสระในการตัดสินใจของเขาจะถูกจำกัดไม่ได้ ซึ่งผู้ถูกกล่าวหาจึงมีสิทธิที่จะไม่ให้การเลยในเรื่องที่ถูกกล่าวหาก็ได้ และถ้อยคำของเขาที่จะใช้ยืนยันเขาได้นั้น จะต้องเป็นคำที่ไม่ได้เกิดขึ้นจากการหลอกลวง ข่มขู่ ให้สัญญา หรือจากที่มิชอบทั้งหลาย

ระบบกล่าวหาเกิดขึ้นเนื่องมาจากการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในระบบไต่สวนยังมีข้อขัดข้องในการแสวงหาความยุติธรรมในการดำเนินคดีอยู่บางประการ อันได้แก่ การหาความเป็นกลางจากผู้ไต่สวนกระทำได้ยาก จึงทำให้ไม่สามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ถูกกล่าวหาได้อย่างแท้จริง จากอุปสรรคและข้อขัดข้องดังกล่าว ก่อให้เกิดแนวคิดของระบบการดำเนินคดีอาญาแบบกล่าวหาขึ้น เพื่อแก้ไขข้อบกพร่องของระบบไต่สวนโดยการแบ่งแยกหน้าที่ในการสอบสวนฟ้องร้องและหน้าที่ในการพิจารณาคดีออกจากกัน โดยให้องค์กรแต่ละองค์กรมีหน้าที่แยกต่างหากออกจากกัน แต่ละองค์กรมีหน้าที่รับผิดชอบเป็นเรื่อง ๆ ไป กล่าวคือ ศาลซึ่งเป็นองค์กรในการดำเนินคดีอาญาดั้งเดิม จะรับผิดชอบเฉพาะการพิจารณาพิพากษาคดี ส่วนการสอบสวนฟ้องร้องจะอยู่ในความรับผิดชอบขององค์กรที่จัดตั้งขึ้นใหม่ องค์กรดังกล่าวคือ “อัยการ” นอกจากนั้นในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดี ซึ่งแต่เดิมผู้ต้องหาเปรียบเสมือนวัตถุชิ้นหนึ่งที่มานั่งในศาล เพื่อให้ศาลคอยไต่สวนเท่านั้น แต่กระบวนการพิจารณาคดีแบบใหม่นี้ได้ยกฐานะของผู้ต้องหาเป็นประธานในคดี โดยให้สิทธิเสรีภาพแก่ผู้ถูกกล่าวหาในการที่จะแก้ข้อกล่าวหาและต่อสู้คดีได้ ทั้งนี้ในการต่อสู้คดีระหว่างโจทก์และจำเลยในชั้นศาล คู่ความทั้งสองจะต้องหาทางพิสูจน์ถึงความจริงแห่งคดีให้ศาลเห็นจนกว่าศาลจะหมดข้อสงสัยในประเด็นใดก็ตาม โดยแต่เดิมจะใช้วิธีการในทางความเชื่อเช่น การดำน้ำ ลุยไฟ เป็นต้น (Trial by Ordeal) หรือการให้คู่ความเข้ามาต่อสู้กันด้วยอาวุธฝ่ายที่ชนะจะเป็นผู้บริสุทธิ์ (Trial by Battle) หรือการฟังพาทะเจ้าในการแสวงหาความยุติธรรม (Judgment of God) เมื่อเวลาผ่านไป การค้นหาความจริงแห่งคดีก็ได้รับการพัฒนาตามหลักวิทยาศาสตร์และตรรกศาสตร์ โดยอาศัยความรู้ที่ได้จากการลองผิดลองถูก (Trials and Errors) วิธีการพิจารณาคดีจึงได้กลายมาเป็นการนำพยานหลักฐานมาพิสูจน์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาพิพากษา

สาระสำคัญของระบบกล่าวหาขึ้นคือ ศาลมีบทบาทจำกัดเป็นเพียงผู้ตัดสินคดีเท่านั้น ไม่มีอำนาจในการสืบพยานเพิ่มเติมหรือช่วยคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดแสวงหาพยานหลักฐาน การดำเนินการพิจารณามีหลักเกณฑ์ละเอียดปลีกย่อยมาก ศาลใช้ดุลพินิจได้น้อย คู่ความสองฝ่าย

มีบทบาทสำคัญเป็นคู่ต่อสู้ซึ่งกันและกัน เห็นได้ชัดในคดีอาญา ศาลจะไม่ช่วยโจทก์แสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้น บางครั้งศาลอาจยกฟ้องทั้ง ๆ ปรากฏว่าจำเลยกระทำความผิดก็ได้ แต่พยานหลักฐานโจทก์มีข้อสงสัย ต้องยกผลประโยชน์แห่งความสงสัยให้กับจำเลย และในระบบกล่าวหานี้ มีหลักเกณฑ์การสืบพยานที่เคร่งครัดมาก ศาลมีโอกาใช้ดุลพินิจได้น้อย มีบทตัดพยานเด็ดขาด ไม่ยอมให้ศาลรับฟังพยานนั้นเข้าสู่สำนวนความเลย นอกจากนี้มีการห้ามใช้คำถามนำในการถามพยานตนเอง เป็นระบบที่ให้ศาลเป็นกลางปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่มีอยู่อย่างเคร่งครัดโดยมีคู่ความทั้ง 2 ฝ่ายคือ ผู้กล่าวหาและผู้ถูกกล่าวหา นำพยานหลักฐานเข้าสู่การพิจารณาของศาล ผู้กล่าวหาทำหน้าที่นำพยานหลักฐานมาสืบว่าผู้ถูกกล่าวหาได้มีการกระทำความผิด ส่วนผู้ถูกกล่าวหาต้องนำพยานหลักฐานมาหักล้างข้อกล่าวหา แยกอำนาจการสอบสวนฟ้องร้องออกจากการพิจารณาพิพากษา ศาลรับหน้าที่เป็นผู้พิพากษาพิพากษาคดี (คณิต ฅ นคร, 2540, หน้า 30) ระบบกล่าวหามีลักษณะที่เป็นสาระสำคัญของ การดำเนินคดี

1) ความสำคัญของคู่ความในการดำเนินคดี

ผู้ซึ่งมีบทบาทสำคัญในการดำเนินคดีในระบบกล่าวหา คือ คู่ความซึ่งเป็นผู้พิพาทกันในคดีอาญา เพราะระบบกล่าวหามีแนวคิดพื้นฐานของการดำเนินคดีอาญาเป็นการต่อสู้กันระหว่างคู่พิพาทสองฝ่ายเหมือนกับการต่อสู้ระหว่างคู่ความ ศาลเป็นเพียงผู้ชี้ขาดเมื่อเสร็จสิ้นการพิจารณาว่าใครผิดในระหว่างสองฝ่าย โดยในระหว่างการพิจารณาคดี ศาลจะวางตัวเป็นกลางไม่เข้าแทรกแซงในระหว่างที่คู่ความกำลังดำเนินคดีอยู่นั้น

2) วิธีพิจารณาเป็นปรปักษ์

เนื่องจากความสำคัญของระบบกล่าวหาอยู่ที่บทบาทของคู่ความในการดำเนินคดี รูปแบบของการต่อสู้กันระหว่างคู่พิพาท ดังนั้น แม้เมื่อมีวิวัฒนาการของรูปแบบของการต่อสู้ตามกระแสของความมีมนุษยธรรมในการดำเนินคดีซึ่งยกเลิกวิธีพิจารณาที่เป็นการทรมานหรือการต่อสู้ที่มีลักษณะป่าเถื่อน ทรมานหรือทารุณ โหดร้ายแล้วก็ตาม แต่แนวคิดในการต่อสู้กันในระบบวิธีพิจารณาแบบกล่าวหายังคงเป็นหลักการที่ไม่เปลี่ยนแปลงคือ คู่พิพาททั้งสองฝ่ายต้องต่อสู้กันเพื่อให้ความจริงปรากฏ ทั้งนี้ การต่อสู้ของคู่พิพาทจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความเสมอภาคในการต่อสู้คดี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการต่อสู้คดี การต่อสู้คดีในปัจจุบันจะเป็นการต่อสู้ด้วยพยานหลักฐานที่คู่ความแต่ละฝ่ายนำเข้ามาสืบในคดี โดยกำหนดให้ฝ่ายที่กล่าวหาเป็นฝ่ายที่ต้องมีภาระการพิสูจน์ให้ศาลเห็น โดยปราศจากข้อสงสัยที่ชอบด้วยเหตุผลว่าจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดจริง ดังนั้น คู่ความแต่ละฝ่ายจะต้องแสดงให้เห็นความน่าเชื่อถือของพยานหลักฐานของฝ่ายของตนว่าเป็นความจริงและมีน้ำหนักน่าเชื่อถือ ส่วนอีกฝ่ายหนึ่ง โดยเฉพาะฝ่ายที่ถูกกล่าวหา ก็ต้องได้รับโอกาสในการต่อสู้คดีที่เท่าเทียมกันในการทำลายความน่าเชื่อถือของพยานหลักฐานที่

ฝ่ายแรกนำสืบ พร้อมทั้งแสดงพยานหลักฐานประกอบในส่วนของตนเพื่อประกอบการทำลายน้ำหนักความน่าเชื่อถือของพยานหลักฐานของฝ่ายแรก

3) วิธีพิจารณาต่อสู้กันด้วยวาจา

เนื่องจากระบบกล่าวหาวิธีพิจารณาที่เป็นการต่อสู้เพื่อให้ความจริงปรากฏต่อหน้าศาล โดยหลักการจึงถือว่า เฉพาะแต่การดำเนินคดีซึ่งกระทำในชั้นพิจารณาต่อหน้าศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเท่านั้นที่ถือว่าเป็นสถานที่ที่ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่จะใช้ในการพิพากษาคดี และมีผลผูกพันคู่ความที่ต่อสู้กันในชั้นศาล เนื่องจากการพิจารณาที่กระทำต่อหน้าศาล โดยแต่ละฝ่ายนำพยานของตนเข้าสืบนั้น คู่ความมีอิสระเต็มที่ในการต่อสู้คดี ไม่อาจอ้างได้ว่าตกอยู่ภายใต้อำนาจหรืออิทธิพลของผู้ใด ในระหว่างที่กระบวนการพิจารณาดำเนินไปต่อหน้าศาล จำเลยสามารถซักค้านพยานที่ฝ่ายโจทก์นำเข้าสืบ การต่อสู้กันด้วยวาจาต่อหน้าศาลจึงเป็นวิธีการที่นำมาซึ่งพยานหลักฐานอันถือว่าเป็นกระบวนการค้นหาความจริงของวิธีพิจารณาความอาญาในระบบกล่าวหา โดยที่ศาลไม่รู้ข้อเท็จจริงมาก่อนที่การพิจารณาสืบพยานจะกระทำในลงศาล ส่วนพยานหลักฐานที่มีการรวบรวมไว้ในชั้นสอบสวนที่ไม่ได้กระทำต่อหน้าศาล พยานหลักฐานเหล่านี้แม้จะมีการรวบรวมและมีการบันทึกไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก็ไม่ถือว่าผูกพันศาลให้จำต้องรับฟังเหมือนกับวิธีพิจารณาในระบบไต่สวนแต่ประการใด

4) วิธีพิจารณาโดยเปิดเผย

ลักษณะของการพิจารณาคดีที่กระทำโดยเปิดเผยได้กลายเป็นหลักการคุ้มครองสิทธิมนุษยชนและเป็นหลักการที่รัฐจะต้องให้การรับรองและคุ้มครองซึ่งเป็นลักษณะสำคัญในการพิจารณาคดีในศาลกับสิทธิของจำเลยในคดีอาญาที่จะได้เผชิญหน้ากับพยานโจทก์เพื่อการพิสูจน์ความจริงในคดี และยังเป็นหลักประกันที่จำเลยจะไม่ถูกข่มขู่ กลั่นแกล้ง หรือถูกพิจารณาคดีตามอำเภอใจ นอกจากนี้ ยังเป็นการป้องกันมิให้พยานเบิกความเท็จ เนื่องจากการที่มีประชาชนเข้าฟังการพิจารณาคดี หรือมีคณะลูกขุนเป็นตัวแทนของประชาชนในการพิจารณาคดีนั้น จะทำให้พยานไม่กล้าหรือเกรงกลัวที่จะกล่าวเท็จต่อหน้าประชาชน

5) ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่เสมือนกรรมการรักษาการศึกษา

ความสำคัญของการดำเนินคดีจะตกอยู่กับคู่ความ ดังนั้น บทบาทของ ผู้พิพากษาในระบบกล่าวหาจะถูกจำกัดอยู่ที่การพิจารณาพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอต่อหน้าตน แล้ววินิจฉัยตัดสินคดีจากพยานหลักฐานเหล่านั้น โดยเป็นผู้การควบคุมการต่อสู้คดีของคู่ความ เพื่อให้มีความเที่ยงตรงและจะเป็นผู้ตัดสินว่าใครเป็นผู้ชนะคดี แต่ในระหว่างการพิจารณาคดี ผู้พิพากษาจะไม่แสดงบทบาทในเชิงรุก โดยการเรียกพยานที่ตนเห็นสมควรมาให้ข้อเท็จจริงในศาล

หรือทำการได้ส่วนเพิ่มเติมด้วยตนเอง เพราะอาจจะเกิดข้อครหาว่าเข้าแทรกแซงการดำเนินคดี เพื่อประโยชน์แก่คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

6) ข้อดีของระบบกล่าวหา

ประการแรก เป็นระบบที่สร้างหลักประกันสิทธิให้ผู้ถูกดำเนินคดีมากที่สุด กล่าวคือ กระบวนการที่เปิดเผยทำให้ประชาชนสามารถเข้าตรวจสอบการดำเนินคดีของศาลได้เต็มที่ กระบวนการรับฟังความทุกฝ่ายโดยมีการแยกอำนาจฟ้องออกจากอำนาจตัดสินคดี ทำให้อคติของศาลในการตัดสินคดีหมดไป กล่าวคือ องค์กรที่ทำหน้าที่ฟ้องร้องไม่ว่าจะเป็นอัยการหรือผู้เสียหาย ต่างไม่มีความเกี่ยวข้องกับองค์กรที่ทำหน้าที่ตัดสินคดีคือ ศาล

ประการที่สอง คู่ความทั้งสองฝ่ายมีสิทธิในการนำพยานหลักฐานเข้าสืบต่อสู้คดีกันได้อย่างเต็มที่ตามขั้นตอนวิธีพิจารณาคดีที่มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ โดยผู้ถูกกล่าวหาได้รับการสันนิษฐานไว้ก่อนว่าไม่ได้กระทำความผิด จนกว่าศาลจะพิจารณาพิพากษาจากพยานหลักฐานที่มีการนำเข้าสู่ศาล ศาลจะต้องพิจารณาพยานหลักฐานของทั้งสองฝ่าย โดยมีความเป็นกลางไม่ลำเอียง

ประการที่สาม มีการแยกองค์กรไว้เป็นสัดส่วน ระหว่างการสอบสวนฟ้องร้องและการพิจารณาพิพากษาคดี เป็นการกำหนดหน้าที่ของคู่ความและศาลซึ่งมีหน้าที่ในการตัดสินคดีมิใช่ให้ศาลเข้าเป็นคู่ความด้วยตนเอง ซึ่งจะไม่ทำให้เกิดความเสียหายเปรียบของผู้ถูกกล่าวหา

7) ข้อเสียของระบบกล่าวหา

ประการแรก ลักษณะของระบบกล่าวหา คือ การดำเนินคดีด้วยวาจา ซึ่งอาจก่อให้เกิดความยากลำบากในเรื่องความชัดเจนของข้อเท็จจริง รวมทั้งความทรงจำของพยานและผู้พิพากษาที่อาจหายไปทั้งหมดหรือบางส่วน โดยเฉพาะในระบบลูกขุน

ประการที่สอง ระบบกล่าวหาที่ใช้ระบบลูกขุนต้องการผู้พิพากษาจำนวนมากที่มีไม่ใช่ผู้พิพากษาอาชีพ ดังนั้น เมื่อเริ่มกระบวนการพิจารณาจึงต้องมีกระบวนการจัดตั้งผู้พิพากษาซึ่งใช้เวลานานและอาจสร้างความไม่สะดวกให้กับหลายคนที่ไม่ต้องการเป็นลูกขุน เพราะอาจมองว่าเป็นการเสียเวลาหรือไม่อยากรับผิดชอบตัดสินคดีทั้ง ๆ ที่ตนไม่มีความรู้กฎหมาย ในสังคมชนบทหรือสังคมที่ไม่ซับซ้อน การใช้ระบบกล่าวหาแบบลูกขุนอาจเหมาะสม แต่ในสังคมเมืองที่ทุกคนต้องทำงานและแข่งกับเวลา การไปเป็นลูกขุนจะเป็นภาระอย่างยิ่ง (ปกป้อง ศรีสนิท, 2553, หน้า 132)

ประการที่สาม อาจทำให้เกิดความล่าช้า เพราะระบบวิธีพิจารณาความที่ให้โอกาสคู่ความทั้งสองฝ่ายนำพยานหลักฐานเข้าสืบต่อสู้ได้อย่างเต็มที่ โดยที่ศาลไม่ได้เข้าไปแสวงหาพยานหลักฐานเลย ทำให้ข้อเท็จจริงที่ได้ไม่เพียงพอต่อพิจารณาพิพากษา และอาจส่งผลให้ผู้ถูกกล่าวหาหลุดพ้นจากข้อกล่าวหาอย่างง่ายดาย

จะเห็นได้ว่า การดำเนินคดีอาญาในระบบกฎหมายของแต่ละประเทศมีวิวัฒนาการไปตามยุคสมัย แสดงให้เห็นถึงความจำเป็นในการปรับตัวเพื่อแก้ไขปัญหาของกระบวนการยุติธรรมทางอาญาที่แต่ละประเทศประสบอยู่ ณ ช่วงเวลาหนึ่ง และมีความจำเป็นต้องหามาตรการที่เหมาะสมมาใช้ในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น แม้ว่ามาตรการที่นำมาใช้จะอยู่ในระบบที่มีที่มาทางประวัติศาสตร์และแนวคิดที่แตกต่างกับระบบดั้งเดิมของตนก็ตาม ด้วยเหตุนี้เราจึงเห็นแนวโน้มในการปรับเข้าหากันของแต่ละระบบอันเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน

7.2 การดำเนินคดีของพนักงานอัยการ

พนักงานอัยการหรือพนักงานที่อธิบดีกรมอัยการมอบหมาย มีอำนาจที่จะทำการดำเนินคดีกับผู้ประกอบกิจการเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศที่ฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งคดีศุลกากรสามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ คดีแพ่งศุลกากร คดีอาญาศุลกากร และคดีปกครอง คดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีศุลกากรอาจเป็นกรณีกรมอัยการเป็นโจทก์ฟ้องเรียกค่าภาษีอากรที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องชำระ ในทางกลับกันบุคคลดังกล่าวอาจฟ้องกรมอัยการเพื่อขอภาษีอากรที่ชำระไว้เกินคืนได้ ส่วนคดีอีกประเภทหนึ่งคือ คดีอาญาศุลกากร ซึ่งก็จะเป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป คือ พนักงานอัยการก็จะ เป็น โจทก์ฟ้องผู้กระทำความผิดต่อศาล หากว่ามีได้มีการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องในชั้นศุลกากร ส่วนคดีปกครองนั้น เป็นการใช้สิทธิของผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานศุลกากรได้มีการประเมินอากร แต่เห็นว่าการออกคำสั่งการประเมินค่าอากรดังกล่าว นั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ภาคเอกชนผู้มีส่วนได้เสียก็สามารถที่จะทำการฟ้องคดีต่อศาลปกครองให้มีคำพิพากษายกเลิกคำสั่งการประเมินนั้น ๆ ซึ่งก็ถือได้ว่าเป็นการโต้แย้งคำสั่งเจ้าหน้าที่ แต่ในกฎหมายศุลกากรนั้นในส่วนที่เป็นคดีอาญาก็ได้ให้อำนาจพนักงานอัยการที่จะฟ้องหรือแก้คดีได้เองด้วย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าอำนาจนี้ยังไม่เคยปรากฏว่าได้ใช้เลย เพราะทุกคดีพนักงานอัยการเป็นผู้ฟ้องร้องหรือแก้คดีทั้งสิ้น

7.2.1 คดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีศุลกากร

ดำเนินการบริหารเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรศุลกากร โดยอำนาจของฝ่ายบริหารตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งถือได้ว่าเป็นการใช้อำนาจรัฐในการบริหารจัดการ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีนั้น ๆ มีประสิทธิภาพ รวดเร็ว โปร่งใส เมื่อมีการใช้อำนาจที่ย่อมที่จะมีข้อพิพาทในประเด็นต่าง ๆ อันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเกิดขึ้น ในขณะที่ฝ่ายบริหาร โดยอธิบดีกรมอัยการก็มีอำนาจในการระงับข้อพิพาท เช่นเดียวกับองค์การฝ่ายตุลาการ แต่เป็นการระงับข้อพิพาทในกรณีที่ผู้ประกอบกิจการนำเข้า ส่งออกได้ยื่นขอมตกลงที่จะระงับข้อพิพาทในชั้นพนักงานอัยการ แต่ถ้ามีการโต้แย้งสิทธิของแต่ละฝ่ายไม่ว่าจะเป็นฝ่ายเจ้าพนักงานศุลกากร หรือฝ่ายผู้ประกอบกิจการนำเข้า ส่งออก ขออธิบายพอสังเขปดังนี้

1) หนี้ค่าภาษีอากรหรือหลักประกันค่าภาษีอากร

การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนทุกคนตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ หรือ เป็นหน้าที่ของผู้ประกอบกิจการทุกกิจการ แต่มีภาษีอากรหลายประเภท ได้แก่ ภาษีสรรพากร ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีท้องถิ่น ภาษีจากกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้า หากเป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ก็จะเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร หรือการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออกสินค้า ก็จะเป็นหน้าที่ของกรมศุลกากร มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจัดเก็บ เพื่อนำรายได้ส่งให้แก่ภาครัฐในการนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศ

หนี้ค่าภาษีอากรหรือหลักประกันค่าภาษีอากรหมายถึงหนี้ที่ประชาชนทั่วไป หรือ หนี้ที่ผู้ประกอบกิจการการค้าต่าง ๆ ค้างชำระภาษีในแต่ละประเภทภาษีอากรที่จะชำระให้แก่ภาครัฐ หรือหลักประกันค่าภาษีอากรที่ประชาชน หรือผู้ประกอบกิจการการค้าต่าง ๆ มาหลักประกันประเภทต่าง ๆ นั้นมอบให้แก่พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งหนี้หรือหลักประกันที่ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศนำมาส่งมอบให้แก่พนักงานศุลกากร ในการที่จะทำการเดินพิธีการศุลกากร เพื่อที่จะนำเอาสินค้าออกจากอรัทขาศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้ประกอบกิจการส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้น ผู้ประกอบกิจการการค้าไม่ปฏิบัติตามข้อตกลงหรือเงื่อนไขที่ได้ทำกับกรมศุลกากร เช่นนี้พนักงานศุลกากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี ก็สามารถที่จะดำเนินคดีทางแพ่ง เพื่อบังคับให้ผู้ประกอบกิจการการค้าทำการชำระค่าภาษีอากร ตามหลักประกัน เป็นต้น

การดำเนินคดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีอากรศุลกากรนั้น พนักงานศุลกากรสามารถที่จะดำเนินคดีเพื่อบังคับให้ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออก ทำการเสียภาษีอากรให้แก่ภาครัฐ เพื่อนำรายได้ส่งภาครัฐในการนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งแต่เดิมนั้น คดีภาษีศุลกากรจะต้องฟ้องยังศาลแพ่ง ต่อมามีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ขึ้น ดังนั้นคดีภาษีศุลกากร จึงต้องฟ้องยังศาลภาษีอากร

สำหรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร คือคดีแพ่งเท่านั้น คดีอื่นแม้จะพิพาทเกี่ยวกับเนื้อหาของภาษีอากรโดยตรง เช่น คดีฟ้องให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรเป็นบุคคลล้มละลายโดยฟ้องเป็นคดีล้มละลาย หรือคดีอาญาทางศุลกากร ย่อมไม่ใช่คดีตามอนุมาตรา (1) ถึง (4) ของมาตรา 7 จึงไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร

ในกรณีที่โจทก์ฟ้องว่าโจทก์นำเข้าสินค้าโดยสำแดงราคาสินค้าและเสียภาษีอากร โดยถูกต้อง โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของกรมศุลกากรจำเลยแล้ว พนักงานของจำเลยไปตามยึดสินค้าของโจทก์ อ้างว่าโจทก์เสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง และจำเลยได้กักยึดสินค้าโจทก์ไว้ดำเนินคดีอาญาในข้อหาสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากรศาลพิจารณาว่าโจทก์ได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจกักยึดสินค้าได้ ดังนี้เป็นเรื่องที่โจทก์ได้แย้งในปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ตามนัยมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจพิจารณาคดีนี้

ในประเพณีการค้าระหว่างประเทศปัจจุบันนี้ เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างพนักงานศุลกากรกับผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออกสินค้าออกนอกราชอาณาจักร ผู้ประกอบกิจการ ก็จะนำเอาหลักประกัน จะเป็นธนาคารค้ำประกัน หรือตัวแลกเงิน หรือหลักประกันอื่น ๆ มาวางเป็นประกันการชำระค่าภาษีอากร เพื่อทำการโต้แย้งสิทธิของตนเองเพื่อที่จะชำระภาษีอากรในอัตราที่ต่ำที่สุด หรือไม่ก็ต้องทำการโต้แย้งสิทธิของตนเองให้ได้รับการยกเว้นการเสียภาษี เพราะนั่นคือถ้าเสียภาษีในอัตราที่ต่ำมาก หรือการที่ได้รับการยกเว้นนั้นหมายความว่าผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศนั้น ๆ ย่อมมีผลกำไรมากยิ่งขึ้นเท่านั้น เพราะฉะนั้นเมื่อพนักงานศุลกากรต้องการที่จะทำการนำหลักประกันต่าง ๆ เหล่านั้น บังคับให้ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ หรือผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร ทำการเสียภาษี แต่ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ หรือผู้เสียภาษีอากรได้ปฏิเสธ หรือไม่ก็มีการโต้แย้ง เช่นนี้พนักงานศุลกากรก็จำเป็นต้องทำการนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อบังคับจากหลักประกันเหล่านั้นเพื่อนำรายได้ส่งเป็นรายได้ของภาครัฐต่อไป

2) การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

การยึด อายัด หรือการขายทอดตลาดตามกฎหมายศุลกากรนั้น เป็นกระบวนการหนึ่ง ที่กระทำโดยเจ้าพนักงานศุลกากร ซึ่งเป็นอำนาจพิเศษที่กฎหมายศุลกากรได้ให้อำนาจพนักงาน

ศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย เมื่อพบการกระทำความผิดซึ่งหน้า หรือตรวจพบภายหลังจากการนำเข้า หรือส่งออกของผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ มีการนำเข้า ส่งออก ที่ฝ่าฝืนพิธีการศุลกากร หรือฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมาย พนักงานศุลกากรสามารถที่จะทำการจับกุม ยึดอายัดได้ตามกฎหมาย เพื่อที่จะนำผู้กระทำความผิดตามลักษณะของความผิด ไปดำเนินคดี ซึ่งถ้าจะกล่าวในลักษณะของทางแพ่ง พนักงานศุลกากรก็จะทำการยึด อายัด ของกลางที่ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ เพื่อดำเนินการขายทอดตลาด นำรายได้จากการขายทอดตลาดเป็นการชำระค่าภาษีอากรนำส่งเป็นรายได้ของรัฐ

การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรกรมศุลกากร ได้ออกระเบียบว่าด้วยการอายัด ซึ่งอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากร เพื่อเป็นกรอบแนวทางในการปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากร โดยเนื้อหามีทั้งหมด 9 หมวด และ 23 ข้อ สามารถอธิบายได้พอสังเขปดังนี้

หมวด 1 บททั่วไป

ข้อ 3 ในระเบียบนี้

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

“พนักงานศุลกากร” หมายความว่า ข้าราชการ พนักงานราชการ ลูกจ้างประจำ ลูกจ้างชั่วคราวของกรมศุลกากร หรือบุคคลซึ่งได้รับมอบหมายเป็นลายลักษณ์อักษร ให้มีหน้าที่บังคับค่าอากรที่ค้างชำระและอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

“ค่าอากรที่ค้างชำระ” หมายความว่า ค่าอากร เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียหรือเสียไว้ไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด

“ผู้ค้างชำระอากร” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่เสียอากรหรือเสียอากร ไว้ไม่ครบถ้วน

“อายัด” หมายความว่า การสั่งให้ผู้ค้างชำระอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้ส่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้ชำระเงิน หรือนำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้อื่นนอกจากการชำระเงิน หรือการส่งมอบหรือการโอนทรัพย์สินแก่ผู้ค้างชำระอากร แต่ให้ชำระเงิน หรือส่งมอบ หรือ โอนทรัพย์สิน หรือชำระหนี้ต่อกรมศุลกากรเพื่อเป็นค่าอากรที่ค้างชำระ ณ ที่และภายในระยะเวลาซึ่งอธิบดีกำหนดไว้ในคำสั่ง

ข้อ 4 อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยวิธีการอายัดให้กระทำเมื่อกรมศุลกากรได้ดำเนินการกักของตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว ยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน เว้นแต่ ผู้ค้างชำระอากรได้รับอนุญาตให้ทุเลาการเสียอากรจากอธิบดีเพื่อรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดหรือได้รับการทุเลาตามคำสั่งของศาลแล้วแต่กรณี

ข้อ 5 หนังสือ และคำสั่งที่ใช้ในการอายัดทรัพย์สินให้ถือตามที่กำหนดท้ายระเบียบนี้เป็นแนวทางปฏิบัติ

ข้อ 6 การส่งหนังสือ หรือคำสั่งตามระเบียบนี้ ให้ปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

- (1) ให้ส่งในเวลากลางวัน หรือในเวลาทำการของสถานประกอบการนั้น
- (2) ให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการของผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยทางไปรษณีย์ด่วนพิเศษในประเทศก็ได้ หากไม่พบผู้ค้างชำระอากร ณ ภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการของผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องให้ส่งแก่บุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว ณ ภูมิลำเนา หรืออยู่ในบ้านหรือสถานประกอบการของผู้นั้น
- (3) ในกรณีที่ไม่สามารถส่งตาม (2) ได้ ให้ปิดไว้ในที่แลเห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการของผู้นั้น หรือลงประกาศในหนังสือพิมพ์รายวันภาษาไทยที่จำหน่าย ณ ท้องที่นั้นอย่างน้อยสองฉบับ หรือโฆษณาด้วยวิธีอื่น เมื่อได้ล่วงหน้าสิบห้าวันนับแต่วันปิด ประกาศ หรือโฆษณา ให้ถือว่าผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องได้รับแจ้งแล้ว

หมวด 2 การอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้อง

ข้อ 7 ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่อายัดได้ต้องเป็นทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่อาจบังคับ เอาชำระหนี้ได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งได้แก่

- (1) สິงหาริมทรัพย์อันมีรูปร่าง
 - (2) อสังหาริมทรัพย์
 - (3) สิทธิที่พึงปวงอันมีอยู่ในทรัพย์สิน
 - (4) เงิน
 - (5) สิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระหนี้เป็นอย่างอื่น
- นอกจากที่กล่าวมาแล้วใน (1) ถึง (4)

ข้อ 8 ทรัพย์สินที่ไม่อาจอายัด และไม่อยู่ในบังคับของระเบียบนี้ ได้แก่ ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

- (ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน เครื่องใช้ในครัวเรือน หรือเครื่องใช้สอยส่วนตัว โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินประเภทละสองหมื่นบาท แต่ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะ

กำหนดให้ทรัพย์สินแต่ละประเภทดังกล่าวที่มีราคารวมกันเกินสองหมื่นบาทเป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับแห่งระเบียบนี้ก็ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างชำระอากร

(ข) สัตว์ สิ่งของ เครื่องมือ เครื่องใช้ ในการประกอบอาชีพหรือประกอบวิชาชีพเท่าที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพของผู้ค้างชำระอากร ราคารวมกันโดยประมาณไม่เกินหนึ่งแสนบาท แต่ถ้าผู้ค้างชำระอากรมีความจำเป็นในการเลี้ยงชีพก็อาจร้องขอต่ออธิบดีขออนุญาตใช้สัตว์ สิ่งของ เครื่องมือ เครื่องใช้เท่าที่จำเป็นในการประกอบอาชีพหรือประกอบวิชาชีพในกิจการดังกล่าวของผู้ค้างชำระอากรอันมีราคารวมกันเกินกว่าจำนวนราคาที่กำหนดนั้น ในกรณีเช่นนี้ ให้อธิบดีมีอำนาจใช้ดุลพินิจไม่อนุญาตหรืออนุญาตได้เท่าที่จำเป็นภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ค) สัตว์ สิ่งของ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่ช่วยหรือแทนอวัยวะ ของผู้ค้างชำระอากร

(ง) ทรัพย์สินผู้ค้างชำระอากรอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะ จดหมาย หรือสมุดบัญชีต่าง ๆ

(จ) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีประโยชน์แห่งข้อยกเว้นที่ระบุไว้ในข้อ 8 (1) ให้ขยายไปถึงทรัพย์สินอันเป็นของกลุ่มสมรสของผู้ค้างชำระอากรด้วย

(2) ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น เงินหรือสิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างชำระอากร ดังต่อไปนี้

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ ส่วนเงินรายได้เป็นคราว ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกได้ ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพนั้น ให้มีจำนวนไม่เกินเดือนละสองหมื่นบาทหรือตามจำนวนที่อธิบดีเห็นสมควร

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ เบี้ยหวัดหรือรายได้อื่น ในลักษณะเดียวกันของข้าราชการ เจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างในหน่วยราชการ และเงินสงเคราะห์ บำนาญหรือบำเหน็จที่หน่วยราชการได้จ่ายให้แก่กลุ่มสมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกัน ของพนักงาน ลูกจ้างหรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างหรือบุคคลอื่นใดได้จ่ายให้แก่บุคคล เหล่านี้หรือกลุ่มสมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น เป็นจำนวนรวมกันไม่เกินเดือนละสองหมื่นบาทหรือตามจำนวนที่อธิบดีเห็นสมควร

(ง) บำเหน็จหรือค่าชดเชยหรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของบุคคลตาม (ค) เป็นจำนวนไม่เกินสามแสนบาท

(จ) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างชำระอากรได้รับอันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควรกำหนดจำนวนเงินตาม (ก) และ (ค) ให้ค่านึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างชำระอากร และจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างชำระอากรด้วยและให้กำหนดให้ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้นและไม่เกินอัตราเงินเดือนขั้นสูงสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น

ข้อ 9 ห้ามไม่ให้อาัยคดีสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรหรือขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นซึ่งทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้มาจากการอายัดหลายรายเกินกว่าค่าอากรที่ค้างชำระพร้อมทั้งค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องรายใดที่มีราคาสูงเกินกว่าค่าอากรที่ค้างชำระ ถ้าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นอยู่ในสภาพที่จะแบ่งอายัดได้โดยไม่ก่อให้เกิดความเสียหายอธิบดีมีอำนาจแบ่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องดังกล่าวแต่เพียงบางส่วนหรือเฉพาะส่วนแห่งกรรมสิทธิ์เท่าที่พอจะชำระค่าอากรที่ค้างชำระ พร้อมทั้งค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

ข้อ 10 เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินหรืออาัยคดีสิทธิเรียกร้องอย่างใดของลูกหนี้ ตามคำพิพากษาเพื่อเอาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษารายหนึ่งแล้ว ห้ามไม่ให้กรมตุลาการดำเนินการอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นซ้ำอีก แต่ให้ยื่นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดี ขอให้มีการตั้งให้กรมตุลาการเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินจากการอายัดนั้นตามส่วนแห่งจำนวนหนี้ค่าอากรที่ค้างชำระ

ในกรณีที่ศาลตั้งยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น ให้ยื่นคำร้องขอเฉลี่ยก่อนสิ้นระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่มีการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดหรือจำหน่ายได้ในครั้งนั้น ๆ

ในกรณีที่ศาลตั้งอายัดสิทธิเรียกร้อง ให้ยื่นคำร้องขอเฉลี่ยเฉลี่ยก่อนสิ้นระยะเวลาสิบห้าวัน นับแต่วันชำระเงินหรือวันที่มีการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นซึ่งสิทธิเรียกร้องตามที่อายัดนั้นได้

ในกรณีที่ศาลตั้งยึดเงิน ให้ยื่นคำร้องขอเฉลี่ยก่อนสิ้นระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่ศาลยึด

หมวด 3 วิธีการอายัด

ข้อ 11 ก่อนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ให้พนักงานศุลกากรมีหนังสือเตือนตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ (แบบที่ 1) แจ้งให้ผู้ค้างชำระอากรนำเงินมาชำระภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน

เมื่อได้ดำเนินการตามวรรคหนึ่งแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรเพิกเฉยหรือไม่ยอมชำระค่าอากรที่ค้างชำระให้ทำรายงานเสนออธิบดีเพื่อขออนุมัติดำเนินการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ และกำหนดพนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไปดำเนินการตรวจสอบทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรและทรัพย์สินซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าเป็นของผู้ค้างชำระอากร

ข้อ 12 การอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระเงินหรือส่งมอบหรือโอนทรัพย์สิน หรือที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระหนี้เป็นอย่างอื่น นอกจากการชำระเงินหรือการส่งมอบหรือการโอนทรัพย์สินให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ให้พนักงานศุลกากรขออนุญาตอายัดทรัพย์สินต่ออธิบดี พร้อมรายงานการดำเนินการกักของและการขายทอดตลาดตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แบบแจ้งการประเมินอากรจำนวนเงินค่าอากรที่ยังคงค้างชำระ หลักฐานการได้รับหนังสือเตือนตามข้อ 11 และคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ (แบบที่ 2) เพื่อสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

(2) การพิจารณาสั่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรให้อธิบดีออกคำสั่งอายัดได้ไม่ว่าหนี้ที่เรียกร้องนั้นจะมีข้อโต้แย้ง ข้อจำกัด เงื่อนไข หรือว่าได้กำหนดจำนวนไว้แน่นอนหรือไม่ก็ตาม โดยคำสั่งอายัดนั้นให้บังคับได้ไม่ว่าที่ใด ๆ และต้องระบุข้อห้าม ดังนี้

(ก) ห้ามผู้ค้างชำระอากรจำหน่ายทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น และ

(ข) ห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ปฏิบัติการชำระหนี้แก่นักผู้ค้างชำระอากร แต่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบหรือโอนทรัพย์สินหรือชำระหนี้เป็นอย่างอื่นให้แก่กรมศุลกากร หรือให้ดำเนินการโดยวิธีอื่นใดตามที่อธิบดีเห็นสมควร ณ เวลาหรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

(3) เมื่ออธิบดีลงนามในแบบที่ 2 แล้ว ให้พนักงานศุลกากรดำเนินการแจ้งคำสั่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องให้แก่ผู้ค้างชำระอากร และบุคคลภายนอกซึ่งต้องรับผิดชอบชำระเงินหรือส่งมอบสิ่งของนั้น ตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ (แบบที่ 3)

การแจ้งคำสั่งอายัดตามวรรคหนึ่ง ให้ระบุนครณินที่อาจอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งดังกล่าวได้ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าวด้วย

หมวด 4 ผลการอายัด

ข้อ 13 การที่ผู้ค้างชำระอากรได้ก่อให้เกิดสิทธิแก่บุคคลภายนอกเหนือทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกอายัด โอนเปลี่ยนแปลงหรือระงับซึ่งสิทธิเรียกร้องดังกล่าวภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้แล้วนั้นหาอาจใช้ยื่นแก่กรมศุลกากรได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ค่าอากรค้างชำระค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการอายัดและขายทอดตลาดและผู้ค้างชำระอากรได้กระทำการดังกล่าว แก่สิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดเพียงส่วนที่มีราคาเกินจำนวนนั้นก็ตาม

ข้อ 14 ผลการอายัดสิทธิเรียกร้อง

(1) การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีสิทธิได้รับชำระหนี้เป็นคราว ๆ ให้มีผลเป็นการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีสิทธิได้รับชำระหนี้ภายหลังการอายัดนั้นด้วย

(2) การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีจำนองหรือจำนำ เป็นประกัน ให้มีผลรวมตลอดถึงการจำนองหรือการจำนำนั้นด้วย ถ้าทรัพย์สินที่จำนองนั้นมีทะเบียนให้พนักงานศุลกากรแจ้งคำสั่งอายัดไปยังผู้มีอำนาจหน้าที่เพื่อให้จดทะเบียน

ในกรณีผู้จำนองหรือผู้จำนำมิใช่ลูกหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง เมื่อได้ดำเนินการอายัดแล้ว ให้แจ้งผู้จำนองหรือผู้จำนำเพื่อทราบด้วย

ข้อ 15 การชำระหนี้โดยบุคคลภายนอกตามที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดนั้น ให้ถือว่าเป็นการชำระหนี้ของผู้ค้างชำระอากรตามกฎหมาย

หมวด 5 การอุทธรณ์และการคัดค้านคำสั่งอายัด

ข้อ 16 ผู้ค้างชำระอากร หรือบุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัด อาจอุทธรณ์คำสั่งอายัดต่ออธิบดีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งอายัดดังกล่าว

คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ ระบุข้อโต้แย้ง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

การอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามคำสั่งอายัด

ข้อ 17 ให้อธิบดีพิจารณาไต่สวนคำอุทธรณ์คำสั่งอายัด และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์

ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าคำอุทธรณ์คำสั่งอายัดรับฟังได้ ให้อธิบดีมีคำสั่งถอนการอายัด ตามแบบแนบท้ายระเบียบนี้ (แบบที่ 4) และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรนั้นมีอยู่จริงและอาจบังคับได้ก็ให้เร่งรายงานความเห็นยกคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระแยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

ในการพิจารณาคำอุทธรณ์ ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาทบทวนได้ไม่ว่าจะเป็นปัญหา ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งอายัด และอาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งอายัด เดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใด ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระ หรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการอายัดหรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้

ข้อ 18 บุคคลผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับทรัพย์สินตามคำสั่งอายัด หรือบุคคลซึ่งสิทธิอาจถูกระงับกระเทือนจากคำสั่งอายัด อาจคัดค้านคำสั่งอายัดโดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีก่อนวันขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น แต่ต้องไม่ช้ากว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่งหรือการดำเนินการนั้น

คำคัดค้านต้องทำเป็นหนังสือ ระบุข้อโต้แย้ง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

ให้อธิบดีพิจารณาไต่สวนคำคัดค้านคำสั่งอายัดให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน

ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรนั้นมีอยู่จริงและอาจบังคับได้ให้มีคำวินิจฉัยและแจ้งให้ผู้คัดค้านทราบ

ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าคำคัดค้านคำสั่งอายัดรับฟังได้ ให้อธิบดีมีคำสั่งถอนการอายัดตามแบบที่ 4 และแจ้งให้ผู้ค้างชำระอากรและผู้คัดค้านทราบ

หมวด 6 การบังคับให้ชำระหนี้ตามคำสั่งอายัด

ข้อ 19 ถ้าบุคคลภายนอกไม่ชำระหนี้ตามคำสั่งอายัด ให้พนักงานศุลกากรรายงานอธิบดี เพื่อพิจารณาดำเนินคดีแพ่งฟ้องร้องให้บุคคลดังกล่าวปฏิบัติตามชำระหนี้ตามคำสั่งอายัด และตลอดจนค่าแห่งความเสียหายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดพร้อมกันไปด้วย

หมวด 7 การจัดการทรัพย์สินที่อายัด

ข้อ 20 ทรัพย์สินที่อายัด ให้จัดการดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งเป็นของผู้ค้างชำระอากร ออกให้แก่ผู้ถือหรือออกในนามของผู้ค้างชำระอากร พนักงานศุลกากรจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้หากสิ่งเหล่านั้นมีรายการขานราคากำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยน หรือโดยวิธีขายทอดตลาดก็ได้

(2) ถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่น ตั๋วเงิน พนักงานศุลกากรร้องขอให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาต จำหน่ายตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีเห็นสมควร ถ้าอธิบดียกคำขอเสีย ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด

(3) ถ้าสิ่งของที่จะต้องส่งมอบตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้น ได้ส่งมอบให้แก่พนักงานศุลกากรแล้วให้นำออกขายโดยการขายทอดตลาด

(4) ถ้าการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นกระทำไม่ได้โดยยาก เนื่องจากการชำระหนี้ต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทน หรืออาจต้องด้วยเหตุอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้อากรค้างชำระนั้นล่าช้าออกไปอีกและอาจเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียร้องขอ อธิบดีอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นโดยวิธีการอื่นก็ได้

ข้อ 20 การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม

หมวด 8 การถอนการอายัด

ข้อ 21 ให้อธิบดีถอนการอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องเมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์การประเมินหรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุดพิพากษาว่าผู้ค้างชำระอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ค่าอากรตามจำนวนที่ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ หรือกรณี que ผู้ค้างภาษีได้ชำระหนี้ค่าอากรที่ค้างชำระ หรือวางเงินต่อพนักงานศุลกากรเป็นจำนวนพอชำระหนี้ค่าอากร พร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระครบถ้วน

คำสั่งถอนการอายัดทรัพย์สินให้ใช้แบบที่ 4 และหากมีทรัพย์สินอยู่กับพนักงานศุลกากรก็ให้ส่งมอบทรัพย์สินคืนให้ผู้ค้างชำระอากร หรือผู้ถูกอายัดไป และแจ้งถอนการอายัดแก่ผู้เกี่ยวข้องทราบ

หมวด 9 เบ็ดเตล็ด

ข้อ 22 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในระเบียบนี้ หรือมีปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ให้รายงานอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

ข้อ 23 ให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

กล่าวโดยสรุป การใช้อำนาจในการยึด อายัด ตลอดจนการขายทอดตลาดทรัพย์สินต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศ เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ที่เป็นพนักงานศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ทำการยึด อายัด ทรัพย์สินที่ค้างชำระค่าอากร เมื่อขายทอดตลาดเสร็จแล้ว ก็จะนำรายได้จากกระบวนการดังกล่าว เป็นรายได้ค่าภาษีอากรนำส่งภาครัฐต่อไป

7.2.2 คดีอาญาเกี่ยวกับศุลกากร

การดำเนินคดีสำหรับการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร มีลักษณะพิเศษที่แตกต่างจากการกระทำความผิดตามกฎหมายอื่น เพราะนอกจากจะดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมโดยพนักงานสอบสวน พนักงานอัยการ จนถึงการฟ้องร้องต่อศาลแล้ว กฎหมายศุลกากรยังได้ให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมศุลกากร ที่เป็นการดำเนินการด้านคดีอาญาเป็นการระงับตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเพื่อให้คดีเสร็จสิ้นไปโดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลก็ได้สำหรับการดำเนินคดีในความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีกระบวนการที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีศุลกากร ดังนี้

1) การสืบสวนและการสอบสวน

การสืบสวน หมายถึง การแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด การสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการทั้งหลายอื่น ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษโดยทั่วไปการสืบสวนและสอบสวนต้องดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บทบัญญัติในกฎหมายศุลกากรหรือระเบียบข้อบังคับที่ออกมาเพื่อใช้ปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากรเป็นเพียงส่วนประกอบเท่านั้น

ปัจจุบันพนักงานศุลกากรมิได้เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ดังนั้นพนักงานศุลกากรจึงไม่มีอำนาจสอบสวนในคดีอาญา การดำเนินคดีศุลกากรกรณีที่ต้องฟ้องร้องต่อศาลจึงต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการ แต่หากเป็นกรณีการดำเนินคดีในความผิดตามกฎหมายศุลกากรที่ผู้ต้องหาหรือขอระงับคดีโดยไม่ประสงค์จะให้นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาล ในทางปฏิบัติแล้ว พนักงานศุลกากรจะทำหน้าที่สืบสวนและสอบสวนไปพร้อมกันด้วย เพราะพนักงานศุลกากรจะดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด พร้อมกันนั้นพนักงานศุลกากรก็จะทำการรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการตามอำนาจหน้าที่เท่าที่จะทำได้เกี่ยวกับความผิดนั้น ๆ เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด อย่างไรก็ตาม การสืบสวนหรือการสอบสวนที่พนักงานศุลกากรได้ดำเนินการไปนั้นหาได้มีผลสมบูรณ์เป็นการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ เพราะถ้าจำเป็น

จะต้องฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อศาลแล้ว ก็ต้องส่งสำนวนให้พนักงานสอบสวนทำการสอบสวนเสียก่อน อีกชั้นหนึ่ง มิฉะนั้นศาลจะรับฟ้องมิได้ ซึ่งกรมตุลาการเคยพยายามเสนอเรื่องเพื่อขอให้พนักงานตุลาการเป็นพนักงานสอบสวนสำหรับความผิดตามกฎหมายตุลาการเช่นกัน แต่ยังไม่ประสบความสำเร็จ โดยหากมีการแก้ไขกฎหมายตุลาการให้พนักงานตุลาการมีอำนาจทำการสอบสวนคดีตุลาการได้ ก็จะส่งผลให้การดำเนินคดีตุลาการสะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น

2) การปฏิบัติแก่ผู้ต้องหา

เมื่อจับกุมบุคคลที่กระทำผิดกฎหมายตุลาการ ต้องนำตัวผู้ต้องหาไปยังสถานีตำรวจเพื่อจัดการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้ กฎหมายมิได้ให้อำนาจแก่กรมตุลาการที่จะกักขังหรือจำคุกผู้ต้องหา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายตุลาการหลายมาตราได้บัญญัติให้นำตัวผู้ต้องหาไปส่งให้พนักงานสอบสวน เช่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่จับกุมบุคคลที่พบว่ากำลังกระทำความผิดกฎหมายตุลาการได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางเพื่อจัดการตามกฎหมาย หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้จับกุมผู้กระทำความผิดกฎหมายตุลาการในทะเลอาณาเขต ให้ส่งตัวผู้ต้องหาให้พนักงานสอบสวนท้องที่ใดก็ได้เพื่อดำเนินการตาม

การสั่งหรือบังคับให้นายเรือหยุดหรือนำเรือไปยังที่แห่งใดแห่งหนึ่งเพื่อตรวจค้นจับกุม หรือดำเนินคดี เมื่อมีการจับกุมผู้กระทำความผิดต้องส่งตัวให้พนักงานสอบสวนท้องที่หนึ่งท้องที่ใดดำเนินการไปก่อนเพื่อรอคำสั่งแต่งตั้งพนักงานสอบสวนผู้รับผิดชอบจากอัยการสูงสุด (มาตรา 37 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติตุลาการ พุทธศักราช 2469 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติตุลาการ (ฉบับที่ 15) พุทธศักราช 2540) และให้พนักงานตุลาการมีอำนาจจับกุมบุคคลซึ่งสัญจรไปมาภายในเขตควบคุมตุลาการที่มีเหตุอันควรสงสัยว่า ได้กระทำความผิดตามกฎหมายตุลาการได้ โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งตำรวจเพื่อดำเนินการตามกฎหมาย (มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติตุลาการ (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480)

แต่เนื่องจากกรมตุลาการมีอำนาจและหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริงตลอดจนมีอำนาจในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องในชั้นตุลาการได้ด้วย ฉะนั้นก่อนที่จะส่งตัวผู้ต้องหาไปยังสถานีตำรวจ ก็จะดำเนินการสอบปากคำผู้ต้องหาเป็นพยานหลักฐานติดสำนวนไว้ ถ้าสอบปากคำไม่เสร็จก็นำไปฝากขังยังสถานีตำรวจเพื่อเบิกตัวมาสอบปากคำต่อ หรือให้ประกันตัวไปก่อนก็ได้ ทั้งนี้เพื่อต้องการรวบรัดให้คดีตุลาการเสร็จสิ้นลงโดยเร็ว เว้นแต่ผู้ถูกกล่าวหาไม่ยอมให้มีการเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นตุลาการ ก็ต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีต่อไป ในกรณีนี้การดำเนินการเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหาที่เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนที่จะดำเนินการต่อไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

3) การปฏิบัติแก่ของกลาง

คำว่า “ของกลาง” ตามความหมายแห่งบทบัญญัติของประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 32 และมาตรา 33 ให้หมายถึงดังต่อไปนี้

- (1) ทรัพย์สินที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่าผู้ใดทำหรือมีไว้เป็นความผิด
- (2) ทรัพย์สินซึ่งได้ใช้ หรือมีไว้เพื่อใช้ในการกระทำความผิด
- (3) ทรัพย์สินซึ่งบุคคลได้มาโดยการกระทำความผิด

คำว่า “ของกลาง” ตามความหมายของกฎหมายศุลกากร ก็มีความหมาย เช่นเดียวกับในประมวลกฎหมายอาญา กล่าวโดยสรุป คือ หมายความถึง ของใด ๆ ซึ่งได้ใช้ในการ กระทำความผิดหรือ ได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวข้องกับกระทำความผิดโดยประการ อื่น ๆ

การเก็บรักษาของกลาง

ผู้จับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรต้องส่งมอบของกลางให้ พนักงานศุลกากรเป็นผู้เก็บรักษา อย่างไรก็ตามก็มีข้อยกเว้นบางชนิดที่มีกฎหมายพิเศษบัญญัติให้ พนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายนั้น ๆ เป็นผู้เก็บรักษาและดำเนินการตามบทบัญญัติของกฎหมาย นั้น ๆ เช่น สัตว์ที่มีโรคระบาด หรือพืชที่มีศัตรูพืช ต้องส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ตาม กฎหมายว่าด้วยโรคระบาดสัตว์ และกฎหมายว่าด้วยกักกันพืช เป็นต้น

อย่างไรก็ดี แม้ความตามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร จะบัญญัติว่าให้ส่งตัว ผู้กระทำความผิดพร้อมด้วยของกลางไปยังสถานีตำรวจในความผิดซึ่งหน้า แต่ความมุ่งหมายหรือ เจตนารมณ์ของมาตรานี้ก็เพื่อประกอบหลักฐานการกล่าวโทษผู้กระทำความผิดให้มีน้ำหนักพอที่จะ กักขังผู้กระทำความผิดได้เท่านั้น เมื่อกกล่าวโทษผู้ถูกจับแล้วก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร คือ นำของกลางมาเก็บรักษาไว้ในความรับผิดชอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่อไป

(1) การตกเป็นของแผ่นดินของของกลาง ซึ่งของกลางจะตกเป็นของแผ่นดิน ในกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1.1) การตกเป็นของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายอาญา เป็นกรณีที่ศาล ได้พิพากษาให้ริบของกลางตามมาตรา 35 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งบัญญัติว่า “มาตรา 35 ทรัพย์สินซึ่งศาลพิพากษาให้ริบให้ตกเป็นของแผ่นดิน แต่ศาลจะพิพากษาให้ทำให้ทรัพย์สินนั้น ใช้ไม่ได้ หรือทำลายทรัพย์สินนั้นเสียก็ได้” การตกเป็นของแผ่นดินของของกลางกรณีนี้ ต้องมีการ นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลและศาลได้พิพากษาให้ริบ ซึ่งการที่ศาลจะพิพากษาให้ริบของกลางใด ๆ ให้ตกเป็นของแผ่นดินนั้นมีทั้งกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ศาลต้องพิพากษาให้ริบ เช่น ของที่ กฎหมายบัญญัติไว้ว่า ผู้ใดทำหรือมีไว้เป็นความผิดตามมาตรา 32 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

เป็นต้นว่า ปิ่นเถื่อน ยาเสพติดหรือของอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากร และกรณีที่ถูกกฎหมายให้อำนาจศาลใช้ดุลพินิจที่จะพิพากษาริบของกลางในคดีหรือไม่ก็ได้ ได้แก่ ของที่ได้ใช้หรือมิได้ใช้ใช้ในการกระทำความผิดตามมาตรา 33 แห่งประมวลกฎหมายอาญา

(1.2) การตกเป็นของแผ่นดินตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นกรณีของกลางเก็บไว้เกินระยะเวลาที่มาตรา 1327 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ดังนี้

“มาตรา 1327 วรรคแรก ภายในบังคับแห่งกฎหมายอาญา กรรมสิทธิ์แห่งสิ่งใด ๆ ซึ่งได้ใช้ในการกระทำความผิด หรือได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวกับการกระทำความผิดโดยประการอื่นและได้ส่งไว้ในความรักษาของกรมในรัฐบาลนั้น ท่านว่าตกเป็นของแผ่นดิน ถ้าเจ้าของมิได้เรียกเอาภายในหนึ่งปีนับแต่วันส่ง หรือถ้าได้ฟ้องคดีอาญาต่อศาลแล้ว นับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุดถ้าไม่ทราบตัวเจ้าของ ท่านให้ผ่อนเวลาออกไปเป็นห้าปี” การตกเป็นของแผ่นดินของของกลางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรานี้ เป็นกรณีที่สิ่งของใด ๆ ที่ได้ใช้หรือได้มาโดยการกระทำความผิด หรือเกี่ยวกับการกระทำความผิดโดยประการอื่นได้ถูกนำมาเก็บรักษาไว้ที่หน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

(1.3) การตกเป็นของแผ่นดินตามกฎหมายศุลกากร โดยของกลางที่เป็นสิ่งอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากรและเจ้าพนักงานได้ยึดไว้ตามมาตรา 24 อาจตกเป็นของแผ่นดินได้ 2 กรณี ดังนี้

(ก) ตกเป็นของแผ่นดินเนื่องจากการยึดของพนักงานเจ้าหน้าที่ และไม่มีผู้แสดงตัวเป็นเจ้าของและเรียกเรื่องเอาภายในหกสิบวันสำหรับยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดหรือสามสิบวันสำหรับสิ่งอื่นนับแต่วันที่ยึด ตามความแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร กล่าวคือ สิ่งใด ๆ อันพึงต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้ พนักงานศุลกากรพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ มีอำนาจยึดในเวลาใด ๆ และ ณ ที่ใด ๆ ก็ได้ สิ่งที่ยึดไว้นั้น ถ้าเจ้าของหรือผู้มีสิทธิไม่มายื่นคำร้องเรียกเอาภายในกำหนดหกสิบวันสำหรับยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิด หรือสามสิบวันสำหรับสิ่งอื่น นับแต่วันที่ยึด ให้ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่มียุทธเจ้าของและให้ตกเป็นของแผ่นดิน โดยไม่พักต้องคำนึงถึงว่าจะมีการฟ้องร้องคดีอาญานั้นหรือไม่”

(ข) ตกเป็นของแผ่นดินเพราะเจ้าของขอระงับคดีในชั้นศุลกากรตามกฎหมายศุลกากร โดยขอมยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน ของกลางที่มีเจ้าของ แต่มิได้นำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาล ถ้ามีการระงับคดีในชั้นศุลกากร และต้องการให้ของกลางนั้นตกเป็นของแผ่นดินก็ต้องให้เจ้าของทรัพย์สินนั้นยินยอมยกให้เป็นของแผ่นดินตามเกณฑ์การเปรียบเทียบระงับคดี

ในชั้นศาลการ มิฉะนั้น อธิบดีจะไม่ยินยอมให้ระงับคดี เหตุที่ต้องดำเนินการโดยวิธีนี้เป็นเพราะบุคคลอื่นนอกจากศาลหาอำนาจในการริบทรัพย์ของบุคคลใดไม่

(2) การประเมินราคาของกลาง

เนื่องจากโทษปรับตามกฎหมายศาลการ ในความผิดฐานลักลอบหรือหลีกเลี่ยงกีด หรือโทษปรับ ในความผิดฐานรับของหนีภาษี กีด ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ฉะนั้นในการประเมินราคาของกลางเพื่อประโยชน์ในการกำหนดเบี้ยปรับสำหรับกรณีความผิดตามมาตราดังกล่าว จึงต้องประเมินค่าอากรเข้าไปด้วย อันจะแตกต่างจากราคาแท้จริงในท้องตลาด ในการประเมินราคาเพื่อกำหนดเบี้ยปรับนี้ให้พึงถือเอาตามราคาของชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียค่าภาษีศาลการ หรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้วตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้กระทำผิดจะเลือกถือเอาตามราคาที่ยกหนดให้ก็ได้

จึงเห็นได้ว่ากฎหมายศาลการให้ถือเอาตามราคาขายของชนิดเดียวกันซึ่งได้เสียค่าภาษีศาลการหรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้ว ตามที่ซื้อขายในเวลาหรือใกล้เวลาที่กระทำผิดซึ่งแตกต่างกับราคาในการเก็บอากรศาลการที่ถือเอาเวลาแห่งความรับผิดชอบอันจะต้องเสียค่าภาษีที่เกิดขึ้น คือ ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จับกุมของลักลอบหนีศาลการ นอกจากจะต้องทำรายงานการจับกุมแล้ว ยังจะต้องทำใบประเมินราคาสินค้าแนบไปพร้อมกัน ในกรณีที่พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจเป็นผู้จับกุม ก็ต้องส่งของกลางให้ด่านศาลการที่ใกล้ที่สุดเก็บรักษา และให้ด่านศาลการนั้น ๆ เป็นผู้ประเมินราคาของกลางไปพร้อมกันด้วย

(3) การจำหน่ายของกลาง

สิ่งของที่ยึดและริบไว้ตามพระราชบัญญัติศาลการ หรือบทกฎหมายอื่นอันเกี่ยวแก่ศาลการนั้นให้จำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง (มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469) ซึ่งคำว่า “จำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง” มีความหมายกว้าง หมายรวมถึงการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น เช่น การขายปันส่วนให้แก่ข้าราชการ หรือบริจาคแก่ส่วนราชการ หรือ องค์การสาธารณกุศล หรือทำลายก็ได้ ตามแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควร

4) การเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง

นอกจากอำนาจในการฟ้องร้องหรือแก้คดีดังกล่าวข้างต้นแล้ว กฎหมายศาลการยังได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานฝ่ายบริหาร คืออธิบดีกรมศาลการ และคณะกรรมการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง สามารถทำการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องการกระทำความผิดต่อกฎหมายศาลการได้ ทั้งนี้เพราะกฎหมายศาลการมุ่งหมายให้มีการเปรียบเทียบระงับคดีได้อย่างกว้างขวางเกินกว่าที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37 ให้อำนาจไว้ อันแตกต่างจากการ

พิจารณาคดีอาญาตามปกติที่เป็นการดำเนินการโดยศาลซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ แต่กฎหมาย
 ศาลากรกลับมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการพิจารณาเปรียบเทียบและระงับคดีได้
 ในชั้นศาลากร โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาพิพากษาของศาลหากผู้นั้นประสงค์จะให้
 การเปรียบเทียบและระงับคดีในชั้นศาลากร

ข้อสำคัญคือบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดจะต้องยินยอมด้วยในการ
 เปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องนั้น ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2227/2541 ว่ากรมศาลากร
 มีหนังสือแจ้งให้บริษัท ไปทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลากรเพื่องดการนำคดีมาฟ้องร้องต่อศาล
 แต่ไม่ปรากฏพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศาลากรได้ทำการประเมินอากรที่บริษัทต้องเสียและ
 ออกแบบแจ้งการประเมินอากรไปยังบริษัท เพื่อให้บริษัทนำเงินค่าอากรมาชำระตามพระราชบัญญัติ
 ศาลากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง กรณียังไม่อาจถือได้ว่ากรมศาลากรได้โต้แย้ง
 สิทธิหรือหน้าที่ของบริษัทแล้ว บริษัทจึงไม่มีอำนาจฟ้อง ในส่วนของค่าปรับที่พนักงานเจ้าหน้าที่
 ของกรมศาลากรแจ้งให้บริษัทนำเงินไปชำระนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศาลากรตรวจพบว่า
 มีการกระทำผิดทางอาญาเกี่ยวกับพระราชบัญญัติศาลากรฯ ถ้าบริษัทยอมเสียค่าปรับตามคำเปรียบเทียบ
 ก็ยอมทำให้คดีอาญาระงับไปได้ตามมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลากร
 พุทธศักราช 2469 ในการกำหนดค่าปรับ กรมศาลากรได้มีคำสั่งอ้างเกณฑ์ระงับคดีตามพระราชบัญญัติ
 ศาลากร เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติราชการและเป็นธรรมเนียมแก่คู่กรณี ซึ่งตามลักษณะและการกระทำ
 ของบริษัท ถ้าจะเปรียบเทียบปรับจะต้องปรับสองเท่าของอากรที่ขาด ในการคำนวณหาอากร
 ที่ขาดจำเป็นจะต้องเอามาจากราคาสินค้าที่บริษัทนำเข้า โดยถือราคาอันแท้จริงในท้องตลาด
 หากบริษัทไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับ กรมศาลากรก็ไม่มีอำนาจบังคับได้ เพียงแต่ส่งเรื่องให้
 พนักงานสอบสวนดำเนินการต่อไป

(1) การดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาทางปกติ

กรณีผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศาลากรไม่ประสงค์ที่จะระงับคดีในชั้น
 ศาลากร กรมศาลากรก็จะส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป
 ซึ่งในกรณีที่มีการฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อศาลนั้น ถึงแม้ว่ากฎหมายศาลากรจะให้อำนาจพนักงาน
 ศาลากรที่จะฟ้องหรือแก้คดีได้เองตามความใน ซึ่งกล่าวในคดีใด ๆ อันเกี่ยวข้องด้วยการศาลากรนั้น
 พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดี อาจยื่นฟ้องและทำการฟ้อง
 หรือแก้คดี หรือดำเนินคดีได้ "ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใด" อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติเป็นที่น่าสังเกต
 ว่ายังไม่เคยปรากฏว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจนี้เลย เพราะทุกคดีพนักงานอัยการเป็น
 ผู้ฟ้องร้องหรือแก้คดีทั้งสิ้น โดยการฟ้องคดีศาลากรได้ดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา
 ความอาญาปัจจุบันในทางปฏิบัติ เมื่อเกิดคดีอาญาศาลากรขึ้นและผู้ต้องหาไม่มีความประสงค์จะขอ

ทำความเข้าใจระดับคดีในชั้นศาล การเมื่อได้ผ่านขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน จนถึงการพิจารณาของส่วนคดีและการสั่งการของกรมศาลการแล้ว กรมศาลการจะอนุมัติให้เจ้าหน้าที่ศาลการไปกล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวน (ซึ่งเดิมคือ กองทะเบียนคนต่างด้าวและภาษีอากร และพัฒนามาเป็นกองบังคับการสืบสวนสอบสวนคดีเศรษฐกิจ ซึ่งในปัจจุบันคือ กองบังคับการปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและเทคโนโลยี) โดยนายด่านศาลการหรือผู้อำนวยการสำนักงานศาลการ หรือผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย จะลงนามในหนังสือกล่าวโทษ และให้เจ้าหน้าที่ศาลการไม่ต่ำกว่าระดับ 3 เป็นผู้กล่าวโทษแทนกรมศาลการ โดยมีขั้นตอนการกล่าวโทษและการพิจารณาคดีของพนักงานสอบสวน พอสรุปได้ดังนี้

1. ผู้กล่าวโทษต้องนำหนังสือกล่าวโทษไปแสดงต่อพนักงานสอบสวน พร้อมกับฉบับเอกสารในสำนวน หากเป็นภาษาต่างประเทศต้องให้คณะทำงานแปลเอกสารเป็นผู้แปล และรับรองข้อความที่แปลด้วย

2. การกล่าวโทษ โดยปกติจะให้ถ้อยคำต่อพนักงานสอบสวนตามข้อเท็จจริงของคดีตามลำดับ

3. ให้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลักษณะงานของศาลการ รวมทั้งรายชื่อเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องในสำนวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมการจับกุม ผู้บันทึกการจับกุม ผู้บันทึกการตรวจค้น เจ้าหน้าที่วิเคราะห์สินค้า เจ้าหน้าที่ประเมินอากร เจ้าหน้าที่พิธีการศาลการ เป็นต้น

4. พนักงานสอบสวนจะจดถ้อยคำของพนักงานศาลการไว้ในฐานะพยาน แล้วดำเนินการตามกระบวนการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา คือ ออกหมายเรียกผู้ต้องหามาสอบสวนและรวบรวมพยานหลักฐานและดำเนินการอย่างอื่น ซึ่งเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหา เพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ

5. หากพนักงานสอบสวนเห็นว่าพยานหลักฐานที่ปรากฏในสำนวนที่พนักงานศาลการส่งไปไม่เพียงพอ ก็อาจจะทำความเข้าใจสิ่งไม่พ้อง โดยจะทำสำนวนส่งให้พนักงานอัยการพิจารณาต่อไป

6. หากพนักงานสอบสวนเห็นว่าพยานหลักฐานมีมากพอที่จะสั่งฟ้อง ก็จะทำสำนวนส่งพนักงานอัยการ เพื่อฟ้องต่อศาลต่อไป

7. ผลคดีในชั้นพนักงานอัยการหรือคำพิพากษาของศาลเป็นประการใด พนักงานสอบสวนจะแจ้งให้กรมศาลการทราบต่อไป

5) การพิจารณาคดีของพนักงานอัยการ

การดำเนินการของพนักงานศาลการที่ส่งคดีและไปกล่าวโทษต่อพนักงานสอบสวนนั้น หลังจากที่พนักงานสอบสวนได้สอบปากคำบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย รวบรวม

พยานหลักฐานทั้งหลาย จนดำเนินการสอบสวนเสร็จสิ้นแล้วก็จะทำให้เห็นว่าควรสั่งฟ้องหรือสั่งไม่ฟ้องส่งไปยังพนักงานอัยการพร้อมกับสำนวนการสอบสวน

ในชั้นพนักงานอัยการก็จะดำเนินการไปตามกระบวนการของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งกล่าวโดยสรุป คือ

(1) กรณีพนักงานอัยการเห็นว่ากระทำความผิดไม่เป็นความผิดก็จะสั่งไม่ฟ้อง และแจ้งผลการสั่งไม่ฟ้องกลับมาโดยผ่านพนักงานสอบสวน กรณีนี้ กรมศุลกากรก็จะพิจารณาเรื่องของกลางที่ยึดไว้ว่าจะต้องเสียค่าอากรหรือดำเนินการต่อไปประการใดหรือไม่

(2) กรณีพนักงานอัยการเห็นควรฟ้องผู้ต้องหา เจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะต้องไปเป็นพยานในศาล เพราะถือว่าเป็นคดีความอาญาแผ่นดิน

7.2.3 คดีปกครองเกี่ยวกับศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 เป็นกฎหมายภาษีอากรซึ่งถือเป็นกฎหมายมหาชน คือ กฎหมายว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับรัฐที่อาศัยอำนาจมหาชนในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการอันมีวัตถุประสงค์ในทางสาธารณะ และเพื่อให้บรรลुวัตถุประสงค์ของกฎหมายภาษีอากรในฐานะที่รัฐเป็นฝ่ายปกครองมีฐานะเหนือเอกชน จึงมีการใช้อำนาจมหาชนเข้ามาดำเนินการ ทั้งนี้เนื่องจากเหตุผลที่ผลประโยชน์ส่วนรวมต้องอยู่เหนือผลประโยชน์ส่วนตัวจึงมีการกำหนดบทลงโทษทั้งทางอาญา ทางแพ่งและทางปกครองเพื่อบังคับให้เกิดผลประโยชน์ส่วนรวมในการนำเงินภาษีมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมในกิจการสาธารณะและการพัฒนาประเทศ

มาตรการทางปกครองเกี่ยวกับการศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บอากร ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากร และพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว เมื่อพนักงานศุลกากรพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนพนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เมื่อประเมินอากรแล้ว พนักงานศุลกากรจะต้องส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน กำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร การอุทธรณ์การประเมินอากรไม่เป็นเหตุทุเลาการเสีย

อากรตามที่พนักงานศุลกากรประเมินไว้ เว้นแต่ ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด

เนื่องจากการประเมินอากรเป็นการใช้อำนาจของพนักงานศุลกากร โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 เพื่อก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ในการบังคับกับผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่มีหน้าที่เสียอากรด้วยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวโดยการออกคำสั่งเรียกให้ชำระค่าอากรอันเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การประเมินอากรจึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ใช้เงิน ดังนั้น หากครบกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระอากรให้ครบถ้วน จะเป็นหนี้อากรค้างชำระ ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจบังคับให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากรที่ค้าง ได้ตามที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาล

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจดำเนินการใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากรที่ค้าง โดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลได้ มาตรการ โดยจะต้องดำเนินการใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามลำดับที่กฎหมายกำหนด ดังนี้

1) การกักของที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระอากรกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร

เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระอากร กฎหมายได้กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจกักของที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรได้จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะเสียอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าไม่เสียภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่กักของนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้ เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด กฎหมายได้กำหนดวิธีการหักใช้เป็นค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นที่ค้างชำระแก่กรมศุลกากร รวมทั้งค่าภาษีอากรตามกฎหมายอื่นก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ ที่ต้องชำระแก่ผู้เก็บรักษาและผู้ขนส่งที่นำของที่ขายทอดตลาดนั้นเข้ามาตามลำดับ เมื่อ ได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้คืนแก่เจ้าของโดยเจ้าของต้องมาเรียกคืน แต่เมื่อพ้นกำหนดหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาดแล้วถ้าเจ้าของไม่มาเรียกคืนให้เงินที่เหลืออยู่นั้นตกเป็นของแผ่นดิน

2) การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

ในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ หากกรมศุลกากรได้ดำเนินการใช้มาตรการบังคับตามมาตรา 23 โดยการกักของ และขายทอดตลาดของผู้ค้างชำระอากรกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรแล้ว ยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน อธิบดีมีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองในลำดับถัดมา คือการสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง ในการนี้กฎหมายได้กำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี และได้กำหนดวิธีการหักใช้เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว โดยให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึด และขายทอดตลาด และค่าอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วน ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของ

ทั้งนี้ วิธีการอายัดทรัพย์สิน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี กรมศุลกากรได้ดำเนินการออกกฎหมายลำดับรองหรืออนุบัญญัติ โดยใช้ชื่อบทบัญญัติ “ระเบียบกรมศุลกากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร พ.ศ. 2560” โดยเนื้อหาของระเบียบ แบ่งเป็นหมวดย่อย ๆ 9 หมวด ได้แก่ บททั่วไป การอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้อง วิธีการอายัดผลการอายัด การอุทธรณ์หรือคัดค้านการอายัด การบังคับให้ชำระหนี้ตามคำสั่งอายัด การจัดการทรัพย์สินที่อายัด การถอนการอายัด และบทเบ็ดเตล็ดตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วนั้น

อย่างไรก็ตาม แม้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจมีอำนาจใช้มาตรการบังคับกับให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากรที่ค้างได้ ซึ่งถือว่าเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้ในกฎหมายเฉพาะแล้วก็ตาม แต่หากกฎหมายเฉพาะไม่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ย่อมจะต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539 มาปฏิบัติซึ่งการใช้มาตรการบังคับทางปกครองมีหลักการที่สำคัญ อันได้แก่

(1) มาตรการบังคับทางปกครองต้องใช้เท่าที่จำเป็น การบังคับทางปกครองจำต้องกระทำเพียงเพื่อให้บรรลุผลของคำสั่งทางปกครองโดยให้มีผลกระทบกระเทือนต่อบุคคลผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด กล่าวคือจะใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้ไม่เกินกว่าหนี้อากรที่ค้างชำระ และจะต้องเลือกบังคับเอากับทรัพย์สินที่ทำให้ผู้ค้างชำระอากรเดือดร้อนน้อยที่สุด

(2) ก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครองต้องมีการเตือนก่อนเสมอ การใช้มาตรการบังคับทางปกครองย่อมกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของผู้รับคำสั่งทางปกครองกฎหมายจึงกำหนดให้ต้องมีการเตือนก่อน จึงจะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินได้

(3) มาตรการบังคับทางปกครองต้องมีความแน่นอนชัดเจน การใช้มาตรการบังคับทางปกครองต้องมีความแน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ทราบว่าตนอาจถูกกระทบกระเทือนอย่างไรบ้าง และจะต้องมีการระบุมตรการบังคับทางปกครองไว้อย่างชัดเจนในคำเตือน

การโต้แย้งคำสั่งของพนักงานศุลกากร

คำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือคำสั่งของพนักงานศุลกากร ที่ได้กระทำไปโดยอาศัยอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากร ที่มีคำสั่งให้ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ หรือประชาชนผู้เสียภาษีอากรไปทำการเสียภาษีอากร ภายในกำหนดสามวัน อย่างนี้เป็นต้น ถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งการ เช่นนี้สามารถที่จะทำการโต้แย้งคำสั่งนั้น ๆ ได้ สำหรับคำสั่งทางปกครองของพนักงานศุลกากร อาจจะมีคำสั่งที่เป็น คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ใช้เงิน คือคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองชำระเงิน เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง เบี้ยปรับ ค่าปรับทางปกครอง ค่าบริการต่าง ๆ เงินสมทบหรือเงินอื่นใดที่กฎหมายกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องชำระ หรือเจ้าหน้าที่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะสั่งให้ประชาชนชำระการบังคับการให้เป็นไปตามเจตนารมณ์หรือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการกำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองชำระเงินต่าง ๆ หรือที่เรียกกันในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่า “หนี้เงิน” เมื่อถึงกำหนดการชำระเงินดังกล่าวแล้ว หากผู้รับคำสั่งฝ่าฝืนไม่ยอมปฏิบัติตามคำสั่ง กล่าวคือ เพิกเฉยไม่ชำระเงินต่าง ๆ ดังกล่าวหรือชำระเงินไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน ก็ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองโดยวิธีการยึดหรืออายัดของผู้ยื่นออกขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ตามคำสั่งนั้น โดยไม่จำเป็นต้องให้ศาลออกคำสั่ง ซึ่งการใช้อำนาจบังคับทางปกครองลักษณะนี้ จะเรียกว่า “มาตรการบังคับทางปกครอง” ทั้งนี้ มาตรการบังคับทางปกครอง อาจบัญญัติไว้ในกฎหมายเฉพาะซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เช่น ประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายศุลกากร เป็นต้นหรือกรณีกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้หรือมาตรการบังคับนั้นไม่มีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง หน่วยงานทางปกครองก็อาจดำเนินการใช้มาตรการ

บังคับทางปกครองโดยปฏิบัติตามหมวด 2 ส่วนที่ 8 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ในส่วนการดำเนินการตามกฎหมายศุลกากรก็จะเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานศุลกากร เมื่อพนักงานศุลกากรประเมินค่าภาษีอากรเสร็จแล้วต้องส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศในการผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ประเมินเสร็จ และให้ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออกเสียอากรภายใน 30 วัน นับแต่รับแบบแจ้งการชำระเงินอากร นั้นแสดงว่าผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศจะต้องดำเนินการโต้แย้งคำสั่งของพนักงานศุลกากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

1) ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศที่ประกอบกิจการเกี่ยวกับการนำของเข้า หรือส่งของออกที่ได้รับแจ้งจำนวนค่าอากรแล้ว ไม่พอใจ ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งการประเมินเงินอากรเพิ่มของพนักงานศุลกากร มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินเงินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากร

2) แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการเสียอากรตามที่พนักงานศุลกากรประเมินเพิ่ม กรมศุลกากรใช้มาตรการกักของ หรือยึดอายุขัตติกรรมสินของผู้ค้างชำระค่าอากรได้

3) ในระหว่างการรอผลการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อธิบดีอาจให้ทุเลาการชำระเงินอากรได้ในระหว่างทุเลา ผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกที่มีการค้างชำระค่าอากรไม่ว่าจะเป็นค่าอากรขาเข้า หรือค่าอากรขาออก ไม่ต้องชำระค่าอากรที่ค้าง

4) คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออกให้แล้วเสร็จใน 180 วัน นับแต่ได้รับอุทธรณ์ หากพิจารณาไม่แล้วเสร็จอาจขยายเวลาได้อีกไม่เกิน 90 วัน

5) เมื่อหากการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถที่จะทำการพิจารณาให้เสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 180 วัน ผู้นำของเข้า ผู้ส่งของออก นำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ไม่ต้องรอผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และให้คณะกรรมการฯ ยกอุทธรณ์

จะเห็นได้ว่ากระบวนการโต้แย้งสิทธิ หรือโต้แย้งคำสั่งของพนักงานศุลกากร ที่ถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ หรือประชาชนทั่ว ๆ ไป สามารถที่จะใช้สิทธิของตนเองในการโต้แย้งคำสั่งของพนักงานได้ แต่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยตรง ก่อนที่จะมีการโต้แย้งคำสั่งไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ จนกว่าที่จะเข้าเงื่อนไขตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

8. การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของไทย

การพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยตั้งแต่อดีตนั้นจนถึงปัจจุบัน เป็นการฟ้องคดีที่มีข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างภาครัฐ ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรจากภาคประชาชน หรือภาคเอกชน ที่ประกอบกิจการการค้า การขาย สำหรับการพิจารณาคดีนั้นก็จะเป็นอยู่ในเขตอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลแพ่ง เพราะเนื่องจากว่าคดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีแพ่ง และเป็นคดีที่มีข้อพิพาทที่อาจกล่าวได้ว่า เป็นข้อพิพาทที่น่าจะมีปริมาณมากที่สุดเพราะเนื่องจากเกี่ยวข้องกับสิทธิหน้าที่ของประชาชนทุกคนไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลหรือแม้แต่ภาครัฐ กระบวนการพิจารณาคดีแพ่งจึงมีความสำคัญอย่างมากในระบบวิธีพิจารณาความ พอที่จะอธิบายการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลยุติธรรมในแต่ละช่วงเวลาเป็นดังนี้

8.1 การพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลก่อนปี พ.ศ. 2528

ตั้งแต่อดีตจนถึงปี พ.ศ. 2528 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร จะเป็นการนำข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลแพ่ง ที่สังกัดศาลยุติธรรม ในทุกลักษณะของความผิด ไม่ว่าจะเป็นความผิดที่เกิดจากข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ก็เป็นความผิดที่เกิดจากการค้าระหว่างประเทศ ที่เป็นข้อพิพาทตามกฎหมายศุลกากร หรือกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรก็ตาม ถ้าเป็นลักษณะคดีทางแพ่งคู่ความทั้งสองฝ่ายก็จะนำเอาประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หรือถ้าเป็นลักษณะความผิดในทางอาญาที่จะนำเอาประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ในการบังคับใช้ในกระบวนการวิธีพิจารณาความ รวมทั้งศาลที่เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทดังกล่าวได้อีกด้วย

ข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างภาครัฐที่ทำหน้าที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีอากรกับประชาชน หรือผู้ประกอบการประเภทต่าง ๆ ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ จะเกิดความผิดในหลายลักษณะความผิด เป็นไปได้ทั้งความผิดทางแพ่ง ความผิดทางอาญา และเป็นความผิดทางปกครอง ซึ่งกระบวนการการพิจารณาคดีภาษีอากรตั้งแต่อดีตที่ยังไม่มีการจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษ ที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเป็นการเฉพาะนั้น ก็ใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ในการพิจารณาคดีภาษีอากร ที่มีลักษณะเฉพาะคดีแพ่ง ซึ่งก็จะเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาตามรูปแบบคดีแพ่งทั่ว ๆ ไป ผู้วิจัยจะอธิบายตามหลักการดำเนินกระบวนการคดีแพ่ง ตามหลักการดังนี้

1) หลักผู้ใดกล่าวอ้างผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบ

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 84 กำหนดว่า “เมื่อคู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงอย่างใด ๆ เพื่อสนับสนุนคำฟ้องหรือคำให้การของตนให้หน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงนั้นตกอยู่กับคู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้าง” หลักการนี้ถือหลักว่าภาระหน้าที่ในการนำเสนอ

หลักฐานเป็นหน้าที่ของตัวความ ดังนั้นเมื่อคู่ความใดอ้างข้อเท็จจริงใด ผู้ยื่นย่อมมีหน้าที่นำสืบตามข้อเท็จจริงนั้น ๆ เช่น กรณีที่โจทก์อ้างว่าจำเลยกู้ยืมเงินไปจากโจทก์และจำเลยปฏิเสธ โจทก์ก็ต้องนำสืบตามข้ออ้างของตนว่ามีหลักฐานใดที่แสดงว่าจำเลยได้กู้เงินไปจากโจทก์ซึ่งมีข้อยกเว้นบ้างบางกรณีที่โจทก์แม้จะเป็นผู้กล่าวอ้างแต่ไม่ต้องนำสืบเช่นข้อเท็จจริงที่รู้กันอยู่ทั่วไป (Judicial Notice) หรือซึ่งไม่อาจโต้แย้งได้ข้อเท็จจริงที่คู่ความรับกันหรือถือว่าได้รับกัน (Admission) หลักการผู้ใดกล่าวอ้างผู้ใดมีหน้าที่นำสืบนี้เป็นหลักการที่สำคัญที่สุดในการดำเนินคดีแพ่งมาจากพื้นฐานความคิดในระบบกล่าวหา และบนพื้นฐานของเสมอภาคเท่าเทียมกันของคู่กรณีทั้งสองฝ่ายผลประโยชน์ได้เสียก็เป็นเรื่องของเอกชนโดยตรง ดังนั้นจึงควรยกหน้าที่ในการนำสืบให้ตกแต่ผู้ที่กล่าวด้วยโดยที่ศาลจะไม่เข้าไปค้นหาข้อเท็จจริงพยานหลักฐานเอง ถือว่าไม่ใช่หน้าที่ของศาลซึ่งแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิงกับการดำเนินคดีปกครองที่ไม่มีหลักการนี้อยู่เลย เนื่องจากในคดีปกครองนั้นใช้ระบบไต่สวนที่ศาลมีอำนาจเข้าไปช่วยค้นหาความจริงแห่งคดีได้ และคู่ความในคดีปกครองนั้นมีสถานะทางคดีที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยอีกฝ่ายหนึ่งเป็นรัฐผู้ใช้อำนาจปกครองอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชนผู้ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจทางปกครองอีกทั้งผลกระทบที่จะเกิดขึ้นจากคดีปกครองนั้น มีผลกระทบต่อผลประโยชน์ของสาธารณะชนด้วยไม่ว่าทางใดก็ทางหนึ่งวิธีพิจารณาในคดีปกครองจึงต้องให้อำนาจศาลเข้าไปร่วมค้นหาความจริงได้ซึ่งจะเกิดประโยชน์กว่าศาลนิ่งเฉย

2) หลักการที่เริ่มอยู่ที่คู่ความ

กล่าวคือคำฟ้องก็ดี คำให้การก็ดี หรือคำร้องต่อศาลที่พิจารณาาคดีแพ่งก็ดี คู่ความต้องระวางรักษาประโยชน์ของตนเอง ซึ่งก็คือหลักความประสงค์ของคุณความ (Le Principe Dispositif หรือ The Dispositive System) อันเป็นหลักดั้งเดิมหลักหนึ่งที่ได้รับการยอมรับเป็นการทั่วไปไม่ว่าจะเป็นวิธีพิจารณาความแพ่งในระบบ Common Law หรือในระบบ Civil Law ตามหลักนี้ขอบเขตของคดีและวิธีการสืบพยานเป็นไปตามประสงค์ของคู่ความ (nemo iudex sine actoribus, ne eat Iudex ultra petita et allegata apartibus) คู่ความเป็นผู้ตัดสินใจเลือกว่าควรจะนำคดีมาสู่ศาลหรือไม่และเป็นผู้กำหนดขอบเขตของคดีเป็นผู้กำหนดทิศทางการพิจารณาความเป็นไปของกระบวนการพิจารณาเป็นผู้เลือกว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไปจนศาลมีคำพิพากษาหรือถอนคดีออกไป เช่นอาจมีการรับกันได้ในบางประเด็น คงดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไปในประเด็นที่เหลือ ส่วนศาลต้องวางตัวเป็นกลางโดยเคร่งครัด และไม่มีบทบาทในเชิงรุก ในกระบวนการพิจารณาบนหลักนี้จึงส่งผลโดยปริยายทำให้กระบวนการพิจารณามีลักษณะเป็นแบบกล่าวหา ซึ่งเกิดจากแนวคิดดั้งเดิมที่ว่าผู้พิพากษาไม่ควรไปยุ่งเกี่ยวในเรื่องที่เป็นผลประโยชน์ของเอกชนเพราะอาจจะทำให้เสียความเป็นกลางได้หากผู้พิพากษาเริ่มที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่าง ๆ ด้วยตนเอง และยังสามารถทำให้เป็นการบิดเบือนเจตนารมณ์ของความได้ คือเป็นแนวคิดเกรงว่าหากศาลมายุ่งเกี่ยวแล้วจะทำให้

ภาพพจน์ของผู้พิพากษาในการรักษาความเป็นกลางเสียไป อีกทั้งการเข้ามายุ่งเกี่ยวของศาลอาจทำให้ไม่ตรงกับความต้องการของฝ่ายเอกชน

3) หลักการดำเนินคดีโดยเคร่งครัดแบบพิธี

หลักการนี้เป็นหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการรับฟังพยานหลักฐานเพราะเมื่อคู่ความมีหน้าที่อย่างมากในการนำสืบแสดงพยานหลักฐาน กฎหมายก็ต้องกำหนดกรอบควบคุมกระบวนการพิจารณาไว้ไม่ให้เอาเปรียบซึ่งกันและกัน หรือให้การดำเนินกระบวนการเป็นไปด้วยความรวดเร็วถูกต้อง เช่น การยื่นบัญชีระบุพยาน การรับฟังต้นฉบับเอกสาร การขาดนัด หรือไม่ดำเนินการใดตามที่กฎหมายกำหนดคู่ความที่ไม่ปฏิบัติตามแบบพิธีย่อมได้รับผลร้ายบางประการ หลักเกณฑ์การถามค้าน ซึ่งบางครั้งก็ส่งผลให้คู่ความแพ้ชนะกันที่ไม่ใช่โดนเนื้อหาแห่งคดีแต่เป็นเพราะการไม่รู้พลังผลหรือความสามารถของทนายความหรือความด้อยโอกาสทางสังคมของคู่ความหรือเป็นเพราะความไม่อยู่ในสถานะที่เท่าเทียม กันเช่นคนรวย คนจน ผู้รู้กับผู้ไม่รู้

4) หลักโต้แย้งคัดค้านหรือต่อสู้คดี

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คือ บทบัญญัติทั้งหลายที่วางหลักเกณฑ์การดำเนินคดีแพ่งซึ่งคดีแพ่งเป็นเรื่องระหว่างเอกชนกับเอกชน คดีแพ่งจึงเป็นเรื่องส่วนบุคคล เมื่อวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นกระบวนการที่จะชี้ขาดตัดสินเรื่องที่เอกชนพิพาทกัน การดำเนินคดีแพ่งทั้งหมดจึงตกเป็นภาระหน้าที่ของคู่ความในคดี กล่าวคือ การที่จะนำเรื่องใดเข้ามาเป็นคดีในศาลไม่ว่าจะเป็นเรื่องข้อพิพาทหรือเรื่องของพยานหลักฐาน ย่อมตกอยู่ในความรับผิดชอบสุดท้ายของคู่ความ (กนิต ณ นคร, 2548, หน้า 29-35)

ความต้องมีโอกาสที่จะชี้แจงอย่างเต็มที่และโดยอิสระการโต้เถียงกันของคู่ความอยู่ในความควบคุมดูแลของศาล การโต้เถียงกันนี้ไม่เพียงแต่เป็นการรองรับเรื่อง “สิทธิในการต่อสู้คดี (Droit La Defense) ของคู่ความเท่านั้น แต่ยังเป็นวิธีการที่ช่วยทำให้สามารถค้นหาความจริง

5) กระบวนการพิจารณาคดีแพ่ง

กระบวนการพิจารณาคดีแพ่งนั้นเป็นกระบวนการยุติธรรมทางศาล เป็นบริการที่สำคัญของรัฐ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญเพื่อให้เกิดความยุติธรรม อันจะนำมาซึ่งความสงบสุขในสังคม เนื่องจากความจริงแล้วความยุติธรรมมิได้ขึ้นอยู่กับหลักกฎหมายสารบัญญัติที่ได้กำหนดสิทธิต่าง ๆ ของปัจเจกบุคคลแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น แต่ยังขึ้นอยู่กับกฎเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีพิจารณาความในศาลที่เป็นส่วนช่วยทำให้สิทธิต่าง ๆ ดังกล่าวสามารถบังคับใช้หรือบรรลุผลเป็นรูปธรรมได้ ดังนั้นเพื่อให้เป็นหลักประกันความยุติธรรมและเป็นการประกันสิทธิในชั้นศาลให้แก่ประชาชน กฎหมายจึงกำหนดให้มีการแบ่งศาลออกเป็นหลายชั้น เช่น ในระบบศาลยุติธรรมมีการแบ่งศาลออกเป็นสามชั้น ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกา ซึ่งการแบ่งศาลเป็นชั้นต่าง ๆ นี้ก็เพื่อให้ผู้พิพากษาหรือ

ตุลาการศาลสูงขึ้นไปซึ่งมีประสบการณ์มากกว่าช่วยตรวจสอบความถูกต้อง ตลอดจนดูแลและแก้ไขข้อผิดพลาดบกพร่องในการตัดสินหรือการวินิจฉัยของศาลที่อยู่ต่ำกว่านั่นเอง ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการเบื้องต้น ในการตรวจสอบการใช้อำนาจตุลาการ เพราะการใช้อำนาจทางตุลาการของศาลไม่ว่าจะเป็นกรณีการ มีคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลล้วนมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของคู่ความในคดีทั้งสิ้น ซึ่งในทางปฏิบัติการใช้อำนาจของศาลอาจเป็นการตัดสินที่ผิดพลาดได้ และในกรณีที่คำพิพากษานั้นเป็นคำพิพากษาที่ไม่อาจอุทธรณ์โต้แย้งได้อีกต่อไป ย่อมถือว่าคำพิพากษานั้นถึงที่สุดแล้วผูกพันศาลและคู่ความในคดี คู่ความในคดีจะฟ้องร้องเป็นคดีใหม่ในประเด็นที่ศาลได้วินิจฉัยไปแล้วไม่ได้ และศาลจะต้องผูกพันกับคำพิพากษาดังกล่าวจะกลับแก้ไขคำพิพากษาดังกล่าวเองไม่ได้ แม้ศาลจะให้เห็นถึงความผิดพลาดในคำพิพากษานั้น ซึ่งเราเรียกหลักที่ศาลและคู่กรณีต้องผูกพันกับคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วผูกพันศาลและคู่ความในคดี คู่ความในคดีจะฟ้องร้องเป็นคดีใหม่ในประเด็นที่ศาลได้วินิจฉัยไปแล้วไม่ได้ และศาลจะต้องผูกพันกับคำพิพากษาดังกล่าวจะกลับแก้ไขคำพิพากษาดังกล่าวเองไม่ได้ แม้ศาลจะให้เห็นถึงความผิดพลาดในคำพิพากษานั้น ซึ่งเราเรียกหลักที่ศาลและคู่กรณีต้องผูกพันกับคำพิพากษาถึงที่สุดว่า หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) หลักนี้เป็นหลักทั่วไปของกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความเกิดจากแนวความคิดว่าข้อความในคำพิพากษาของศาลกษัตริย์มีความศักดิ์สิทธิ์ ซึ่งทุกคนต้องผูกพันและปฏิเสธไม่ได้ แม้บุคคลจะไม่ต้องผูกพันหรืออาจปฏิเสธคำพิพากษาศาลอื่น ๆ ได้ก็ตามข้อความทุกอย่างที่ถูกบันทึกไว้ในคำพิพากษามีผลเป็นคำพิพากษาและต้องรับฟังเป็นที่ยุติ บางครั้งเรียกหลักนี้ว่า “หลักความเป็นที่สุดแห่งคำพิพากษา” (Fleming James, Jr and Geoffrey C. Harzard, Jr. Civil Procedure, 2 nd. Ed., 1997, p.527 อ้างถึงใน ไกรพันธุ์ พรหมานุกูล, 2549, หน้า 20) และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า คำพิพากษาของศาลถึงที่สุดแล้วนั้นเป็นสิ่งที่ชี้ขาดว่า สิทธิหน้าที่ของบุคคลในทางกฎหมายมีอยู่อย่างไร คำพิพากษานั้นจะถูกหรือผิดอย่างไรในทางกฎหมายก็ตาม โดยปกติแล้วก็ย่อมมีผลผูกพันบรรดาคู่กรณีในคดี ข้อพิพาททางกฎหมายย่อมยุติลงตามการชี้ขาดคดีของศาลซึ่งถึงที่สุดและคำพิพากษาดังกล่าวย่อมเป็นฐานแห่งการบังคับคดีตลอดจนการกล่าวอ้างของคู่กรณีในคดีต่อไปได้ คุณค่าของการต้องยอมรับคำพิพากษาของศาลก็คือ ความมั่นคงแห่งนิติฐานะของบุคคลอันมีผลบั่นปลายในการสร้างสันติสุขให้เกิดขึ้นในระบบกฎหมาย (วรเจตน์ ภาคีรัตน์, 2557, ออนไลน์)

6) การดำเนินคดีแพ่งก่อนศาลนั่งพิจารณาคดี

ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การดำเนินคดีแพ่งก่อนศาลนั่งพิจารณาคดีปกติคดีที่มาสู่ศาลเพื่อการพิจารณาคดีนั้น ก่อนศาลนั่งพิจารณาคดีนั้นศาลต้องตรวจคำคู่ความที่ยื่นต่อศาลเพื่อตั้งต้นคดีและเปรียบเทียบกำหนดประเด็นพิพาทที่ปรากฏจากคำฟ้องและคำให้การ โดยที่ศาลสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีได้ตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้รายละเอียดดังนี้

(1) การตรวจคำฟ้อง

เมื่อศาลได้รับคำคู่ความ คือ คำฟ้อง คำให้การ และคำร้องทั้งหลายที่ยื่นต่อศาล เพื่อตั้งประเด็นระหว่างคู่ความแล้ว ศาลชั้นต้นมีอำนาจที่จะตรวจคำคู่ความนั้น ซึ่งอำนาจในการตรวจคำคู่ความนี้เป็นของศาลชั้นต้น ไม่ใช่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ (ประเสริฐ เสียงสุทธีวงศ์, 2557 หน้า 50) โดยศาลจะต้องตรวจคำฟ้องว่า เป็นคำฟ้องที่สมบูรณ์ครบถ้วนหรือไม่ (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 172) หรือเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลหรือไม่ (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 4) เมื่อเห็นว่าคดีมีความครบถ้วนสมบูรณ์จะมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาและจะสั่งให้ผู้ถูกฟ้องคดีทำคำให้การยื่นต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด ซึ่งหากผู้ถูกฟ้องคดีไม่ยื่นคำให้การพร้อมพยานหลักฐานภายในเวลาที่กำหนด จะถือว่าผู้ถูกฟ้องคดียอมรับข้อเท็จจริงตามข้อหาของผู้ฟ้องคดีซึ่งศาลมีอำนาจจะพิจารณาต่อไปตามที่เห็นเป็นการยุติธรรม และเมื่อศาลได้รับคำให้การแล้วจะส่งสำเนาคำให้การไปให้ผู้ฟ้องคดีทำคำคัดค้าน คำให้การภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด ในกรณีที่ผู้ฟ้องคดีไม่ทำคำคัดค้าน คำให้การและไม่แจ้งต่อศาลเป็นหนังสือว่าประสงค์จะให้ศาลพิจารณาพิพากษาคดีต่อไปภายในระยะเวลาที่กำหนด ศาลอาจมีคำสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความได้ ต่อจากนั้นเมื่อศาลได้รับคำคัดค้านคำให้การ ศาลจะส่งสำเนาคำคัดค้านคำให้การให้ผู้ถูกฟ้องคดีจัดทำคำให้การเพิ่มเติมต่อไปอย่างไรก็ดีขั้นตอนที่กล่าวมานี้ ถ้าศาลเห็นว่าไม่มีความจำเป็นต้องดำเนินการให้ครบทุกขั้นตอน อาจยุติการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีได้

ดังนั้นการตรวจคำฟ้องนั้นเป็นหน้าที่ของศาล ซึ่งศาลจะต้องตรวจคำฟ้องอย่างเคร่งครัดให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายไม่ว่าจะเป็นเรื่องฟ้องนั้นสมบูรณ์หรือไม่ฟ้องนั้นอยู่ในเขตอำนาจศาลถูกต้องไหม เมื่อตรวจคำฟ้องแล้วพบว่าคำฟ้องนั้นสมบูรณ์ ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ศาลต้องมีคำสั่งรับฟ้องไว้พิจารณาและสั่งผู้ถูกฟ้องให้ยื่นคำให้การภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อศาลจะได้พิจารณาคดีต่อไป

(2) การสืบสวนหาความจริงแห่งคดี

(2.1) การตรวจสอบข้อเท็จจริงด้วยตนเองของผู้พิพากษา (les verifications personnelles du juge) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 107 ได้กำหนดเรื่องมาตรการแสวงหาข้อเท็จจริงด้วยการตรวจสอบข้อเท็จจริงของผู้พิพากษาไว้ โดยถ้าศาลเห็นว่าในการสืบสวนหาความจริงจำเป็นต้องไปสืบพยาน ณ สถานที่ซึ่งข้อเท็จจริงอันประสงค์จะให้พยานเบิกความนั้นได้เกิดขึ้น ให้ศาลหรือผู้พิพากษาที่รับมอบหรือศาลที่ได้รับแต่งตั้งเพื่อการนั้นส่งหมายเรียกไปยังพยานระบุสถานที่และวันเวลาที่จะไปสืบพยาน แล้วสืบพยานไปตามนั้น และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 128 กำหนดว่า ถ้าการตรวจพยานหลักฐานไม่สามารถกระทำได้ในศาล

ให้ศาลทำการตรวจ ณ สถานที่ เวลา และภายในเงื่อนไขตามที่ศาลจะเห็นสมควร แล้วแต่สภาพแห่งการตรวจนั้น (ชนกฤต วรรณชชากุล, 2551, หน้า 48)

(2.2) การให้คู่ความมาเบิกความที่ศาลด้วยตนเอง (la comparution personnelle des parties) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 19 ได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจสั่งได้ตามที่เห็นสมควรให้คู่ความทุกฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมาศาลด้วยตนเอง ถึงแม้ว่าคู่ความฝ่ายนั้นจะมีทนายความว่าความแตกต่างอยู่แล้วก็ดี

(2.3) การให้บุคคลภายนอกมาเบิกความในคดี (les declarations des tiers) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 106, 119 และมาตรา 86 วรรคท้าย โดยหากคู่ความไม่สามารถนำพยานของตนเองมาศาลได้ คู่ความอาจขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกพยานนั้นมาศาลได้ (มาตรา 106) ศาลมีอำนาจถามพยานเพิ่มเติมได้ก่อนมีคำพิพากษา เพื่อให้คำเบิกความของพยานบริบูรณ์หรือชัดเจนยิ่งขึ้น (มาตรา 119) และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลมีอำนาจเรียกพยานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นในคดีมาสืบเพิ่มเติมหรือเรียกพยานที่สืบแล้วมาสืบใหม่ได้ (มาตรา 86 วรรคท้าย)

(2.4) การให้มีผู้ชำนาญการดำเนินมาตรการแสวงหาข้อเท็จจริง (les mesures d'instruction exécutées par un technicien) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ได้บัญญัติเรื่องการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญไว้ในมาตรา 99 มาตรา 129 และมาตรา 130 โดยมาตรา 99 วรรคแรก กำหนดให้ศาลมีอำนาจออกคำสั่งกำหนดการตรวจบุคคล วัตถุ สถานที่ หรือแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญ เมื่อศาลเห็นสมควรไม่ว่าการพิจารณาคดีอยู่ในชั้นใด หรือเมื่อมีคำร้องขอของคู่ความฝ่ายใด และตามมาตรา 99 วรรคสอง กำหนดให้คู่ความมีสิทธิที่จะเรียกบุคคลผู้มีความรู้เชี่ยวชาญมาเป็นพยานฝ่ายตนได้

มาตรา 129 กำหนดให้การที่ศาลจะมีคำสั่งแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญตามมาตรา 99 โดยที่ศาลเห็นสมควรหรือโดยที่คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอนั้น ให้อยู่ในดุลพินิจของศาล แต่ศาลจะเรียกคู่ความให้มาตกลงกันกำหนดผู้เชี่ยวชาญที่จะแต่งตั้งก็ได้ แต่ศาลจะบังคับบุคคลใดให้เป็นผู้เชี่ยวชาญไม่ได้ นอกจากบุคคลนั้นได้ยินยอมลงชื่อเป็นผู้เชี่ยวชาญไว้ในทะเบียนผู้เชี่ยวชาญของศาลแล้ว ผู้เชี่ยวชาญที่ศาลแต่งตั้งอาจถูกคัดค้านได้และต้องสาบานหรือปฏิญาณตน ทั้งมีสิทธิได้รับค่าธรรมนิยมและรับชดใช้ค่าใช้จ่ายที่ได้ออกไปตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง

มาตรา 130 วรรคแรก กำหนดให้ผู้เชี่ยวชาญที่ศาลแต่งตั้งอาจแสดงความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือแล้วแต่ศาลกำหนด ถ้าศาลยังไม่พอใจในความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญที่ทำเป็นหนังสือ หรือเมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอโดยทำเป็นคำร้อง ให้ศาลเรียกให้ผู้เชี่ยวชาญทำความเข้าใจเพิ่มเติมเป็นหนังสือหรือเรียกให้มาศาลเพื่ออธิบายด้วยวาจา หรือให้แต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญคนอื่นอีกได้

วรรคสอง กำหนดให้กรณีและผู้เชี่ยวชาญที่ศาลแต่งตั้งต้องแสดงความเห็นด้วยวาจา หรือต้องมาศาลเพื่ออธิบายด้วยวาจา ให้นำบทบัญญัติให้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการสืบพยานบุคคลมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ดังนั้นการสืบสวนหาความจริงแห่งคดี หรือจะกล่าวว่าเป็นการแสวงหาข้อเท็จจริง ในคดีแพ่ง เป็นการค้นหาความจริงในคดีโดยกฎหมายได้กำหนดให้บุคคลต่าง ๆ มีอำนาจในการ แสวงหาข้อเท็จจริง ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบข้อเท็จจริงด้วยตนเองของผู้พิพากษา การให้คู่ความ มาเบิกความที่ศาลด้วยตนเอง การให้บุคคลภายนอกมาเบิกความในคดี และการให้มีผู้ชำนาญการ ดำเนินมาตรการแสวงหาข้อเท็จจริงเป็นต้น เพื่อให้ได้ความเป็นอย่างบริสุทธิ์ ยุติธรรม ของคู่ความ ทั้งสองฝ่าย

(3) สิทธิหน้าที่ของคู่ความทั้งสองฝ่ายแห่งคดี

สิทธิในการฟ้อง และดำเนินคดีคดีแพ่ง ของแต่ละบุคคลมีสิทธินำคดีแพ่งขึ้นฟ้อง ต่อศาลจะต้องมีเหตุตามกฎหมายกำหนดไว้ 2 ประการ คือ

(3.1) มีการโต้แย้งสิทธิ หมายถึง การกระทำของบุคคลใดบุคคลหนึ่ง กระทบ กระเทือนหรือละเมิดต่อสิทธิที่พึงมีพึงได้ตามกฎหมายของบุคคลอื่น

(3.2) การต้องใช้สิทธิทางศาล หมายถึง กรณีที่กฎหมายกำหนดให้การกระทำ บางอย่างต้องได้รับอนุญาตหรือได้รับการรับรองจากศาลก่อน เช่น การขอเป็นผู้จัดการมรดกของ ผู้ตาย การขอเป็นผู้ปกครองของผู้เยาว์ เป็นต้น กรณีเช่นนี้ผู้ขอไม่ต้องฟ้องใครเป็นจำเลย เพียงแต่ ยื่นคำร้องขอต่อศาลเท่านั้นและศาลจะนัดไต่สวนคำร้องของผู้ร้อง จึงเรียกว่าเป็น “คดีไม่มีข้อพิพาท” ส่วนคดีที่มีการโต้แย้งสิทธิและต้องฟ้องบุคคลอื่นเป็นจำเลยนั้นเรียกว่า “คดีมีข้อพิพาท” ผู้ที่จะฟ้องคดี หรืออาจถูกฟ้องคดีได้

(1) ต้องเป็นบุคคลซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

(2) ต้องเป็นบุคคลผู้มีความสามารถตามกฎหมาย

(3) ต้องเป็นผู้มีส่วนได้เสียในคดีนั้น

สิ่งที่ไม่ใช่สภาพเป็นนิติบุคคล เช่น รัฐบาล กลุ่มหรือคณะบุคคล กองมรดก หน่วยราชการที่มีฐานะเป็นกอง สำนักสงฆ์ สุเหร่า อำเภอ ชมรม เป็นต้น ซึ่งไม่มีกฎหมายรองรับ ให้มีสถานะเป็นนิติบุคคล ดังนั้น จึงไม่อาจเป็นโจทก์ฟ้องหรือถูกฟ้องเป็นจำเลยได้

เมื่อได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง ต้องตรวจดูว่าตนเป็นจำเลยที่ถูกฟ้อง หรือไม่ หากมิใช่หรือจำเลยไม่มีชื่อที่อยู่ในภูมิลำเนาของตน ผู้ได้รับหมายดังกล่าวต้องรีบส่งคืน หมายเรียกและสำเนาคำฟ้องต่อศาลที่ระบุไว้โดยเร็วพร้อมแจ้งเหตุดังกล่าวด้วย การยื่นคำให้การ คดีทั่วไปจำเลยต้องทำคำให้การเป็นหนังสือยื่นต่อศาลภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหมายเรียกและ

สำเนาคำฟ้อง คดีมโนสาเร่เมื่อศาลออกหมายเรียกไปยังจำเลยให้มาศาลและจำเลยให้การในวันมาศาลคดีไม่มีข้อยุ่งยากศาลจะกำหนดระยะเวลาให้จำเลยยื่นคำให้การภายในวันใดวันหนึ่งตามที่ศาลจะเห็นสมควรกำหนดก็ได้

การนับระยะเวลายื่นคำให้การ จะเริ่มนับตั้งแต่วันที่จำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องหรือบุคคลอื่นที่อายุเกิน 20 ปี ซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านหรือที่ทำงานเดียวกับจำเลยรับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแทนจำเลย แต่หากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ศาลปิดหมายหรือประกาศหนังสือพิมพ์ จำเลยมีสิทธิยื่นคำให้การภายใน 30 วัน นับแต่วันปิดหมายหรือวันประกาศ

การอุทธรณ์ฎีกา

เมื่อศาลพิพากษาชี้ขาดตัดสินคดีแล้ว หากคู่ความประสงค์จะอุทธรณ์ฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลต้องยื่นอุทธรณ์ฎีกาภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันอ่านคำพิพากษาหรือวันที่มีคำสั่ง เว้นแต่คดีที่ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ฎีกา

การบังคับคดี

การบังคับคดี หมายถึง วิธีการที่คู่ความผู้ชนะคดีจะดำเนินการแก่ผู้แพ้คดี ให้ได้ผลตามคำพิพากษา โดยต้องร้องขอให้มีการบังคับคดีภายใน 10 ปี นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งถึงที่สุด ขั้นตอนการบังคับคดีจะต้องมีการส่งคำบังคับให้แก่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาก่อน หากลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามภายในระยะเวลาที่กำหนดเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาดังกล่าวต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดีเพื่อตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการบังคับคดี

ในการยึดทรัพย์นั้นจะต้องมีผู้นำยึด เจ้าพนักงานจะไปยึดเองโดยพลการไม่ได้ หากมีการนำยึดทรัพย์ผิดผู้นำยึดเป็นฝ่ายต้องรับผิดชอบในการกระทำความผิดดังกล่าว

การขอลูกหนี้การบังคับคดี หรือวางหลักประกัน

ถ้าจำเลยแพ้คดีในศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ เมื่อได้ยื่นอุทธรณ์หรือฎีกา จำเลยอาจยื่นคำร้องขอลูกหนี้การบังคับคดีไว้ก่อนได้ แต่ศาลอาจให้จำเลยวางเงินตามคำพิพากษาหรือหาหลักประกันมาวางประกันค่าความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นได้

ดังนั้นสิทธิของคู่ความในกระบวนการพิจารณานั้น ไม่ว่าจะเป็โจทก์หรือจำเลยในคดีก็ตาม บุคคลดังกล่าวมีสิทธิที่จะได้รับความยุติธรรมในระบบวิธีพิจารณา ซึ่งทั้งโจทก์และจำเลยนั้น มีสิทธิเท่าเทียมกันในการดำเนินคดีแพ่ง แต่อย่างไรก็ตามทั้งโจทก์และจำเลยจะต้องดำเนินตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดไว้

(4) คู่ความทั้งสองฝ่ายสรุปข้อเท็จจริงแห่งคดี

ในกรณีที่ผู้พิพากษา หรือตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าคดีมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่ศาลจะพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีได้แล้ว ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะดำเนินการจัดทำบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวน โดยบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวนต้องประกอบด้วย

(4.1) สรุปข้อเท็จจริงที่ได้จากคำฟ้องและเอกสารอื่น ๆ ของคู่กรณี รวมทั้งพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ปรากฏในสำนวนคดีเท่าที่จะทำให้คู่กรณีเข้าใจได้ และสรุปคำขอของผู้ฟ้องคดี

(4.2) ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย ซึ่งประกอบด้วยประเด็นเกี่ยวกับอำนาจศาล ประเด็นเกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีแพ่งและประเด็นที่เป็นเนื้อหาของคดี

(4.3) ความเห็นของตุลาการเจ้าของสำนวนเกี่ยวกับประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย และคำขอของผู้ฟ้องคดี

ดังนั้น การสรุปข้อเท็จจริงนั้น ศาลจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริง พยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ปรากฏในคดีเป็นสิ่งสำคัญอันนำไปสู่การวินิจฉัยเพื่อให้เกิดความยุติธรรมมากที่สุด

7) การดำเนินการพิจารณาคดีแพ่งของศาล

เมื่อศาลได้ปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายให้อำนาจในชั้นก่อนการนั่งพิจารณาคดีของศาลแล้ว สำนวนคดีดังกล่าวก็จะเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลในชั้นพิจารณาคดี โดยเริ่มตั้งแต่สืบพยานหลักฐานตามหน้าที่ภาระการนำสืบที่ศาลกำหนดไว้ในชั้นการชี้สองสถาน ก่อนการนั่งพิจารณาคดี จนกระทั่งศาลวินิจฉัยและมีคำสั่งคำพิพากษารูปคดี ตลอดจนการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่กรณี ปรากฏดังรายละเอียดต่อไปนี้

การออกบัลลังก์นั่งพิจารณาคดี

การออกบัลลังก์นั่งพิจารณาคดีแพ่งจะต้องกระทำในศาลต่อหน้าคู่ความ โดยเปิดเผย แต่ถ้าคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งขอกำหนดของศาลตามที่กำหนดไว้ เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยในบริเวณศาล และศาลได้มีคำสั่งให้คู่กรณีฝ่ายนั้นออกไปเสียจากบริเวณศาล ศาลจะนั่งพิจารณาคดีต่อไปลับหลังคู่กรณีฝ่ายนั้นก็ได้ ทั้งนี้เพราะมีความจำเป็นเพื่อรักษาความเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี หรือเพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

กระบวนการพิจารณา

คดีความทุกประเภทจะถูกขับเคลื่อนไปด้วยการกระทำในคดีที่เรียกว่า “กระบวนการพิจารณา” (prozesshandlung) โดยเมื่อเปรียบเทียบกับคดีอาญานั้น คดีอาญาเกิดขึ้นตั้งแต่ชั้นเจ้าพนักงาน ดังนั้นกระบวนการพิจารณาจึงเริ่มตั้งแต่ชั้นเจ้าพนักงาน เช่น การร้องทุกข์เป็นการที่ผู้เสียหายได้ดำเนินการพิจารณาในคดีความผิดอันยอมความได้ เพื่อให้พนักงานสอบสวนยกขึ้นว่ากล่าวส่วนคดีแพ่ง

นั้นเริ่มตั้งแต่มีการฟ้องหรือร้องขอ ดังนั้นกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งจึงเริ่มแต่การยื่นฟ้องหรือยื่นคำขอ (คณิต ฉ นกร, 2552, หน้า 186-196)

นิติสัมพันธ์ของกระบวนการพิจารณา

กระบวนการพิจารณาคดีแพ่งมีจุดเริ่มต้นโดยการยื่นฟ้องคดีหรือร้องขอต่อศาลและไปสิ้นสุดที่การวินิจฉัยชี้ขาดของศาล ซึ่งในระหว่างนั้นอาจมีเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่ทำให้กระบวนการพิจารณาต้องสิ้นสุดลงก่อนที่ศาลจะวินิจฉัยชี้ขาด ในช่วงระหว่างระยะเวลาดังกล่าวได้ก่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมายระหว่างคู่ความ ซึ่งเรียกว่า “ความสัมพันธ์ทางคดี” (li lien d'instance) ซึ่งเป็นคนละส่วนกับความสัมพันธ์ทางกฎหมายซึ่งเป็นที่มาของคดี และความสัมพันธ์ทางคดีดังกล่าวยังก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่หรือภาระผูกพันระหว่างผู้พิพากษากับคู่ความและระหว่างคู่ความด้วยกันอีกด้วย เช่น คู่ความแต่ละฝ่ายมีสิทธิได้รับสำเนาเอกสารจากอีกฝ่ายหนึ่ง สิทธิในการต่อสู้คดี สิทธิในการโต้แย้งคัดค้าน สิทธิในการที่จะชี้แจงด้วยวาจา เป็นต้น ส่วนผู้พิพากษามีหน้าที่พิพากษาชี้ขาดปัญหาของคดี

ในบางครั้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้นจึงเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการพิจารณา เนื่องจากคู่ความอาจใช้สิทธิโต้แย้งคัดค้านคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลเพื่อให้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งที่แตกต่างออกไป ซึ่งได้แก่ การอุทธรณ์ฎีกา การขอให้พิจารณาคดีใหม่ เป็นต้น

นิติสัมพันธ์ตามกฎหมายสารบัญญัติ (droit materiel) ก่อให้เกิดหนี้ (obligations) ที่ลูกหนี้จะต้องปฏิบัติตาม แต่นิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจากกระบวนการพิจารณาคดีกลับมีลักษณะที่แตกต่างออกไป กล่าวคือ โดยหลักแล้วคู่ความไม่มีหน้าที่หรือหนี้ที่จะต้องปฏิบัติตาม จึงไม่อาจถูกบังคับให้ต้องดำเนินการใด ๆ กรณีเป็นเพียงว่าหากคู่ความนิ่งเฉยแล้วก็อาจจะต้องเสี่ยงต่อการเสียประโยชน์ โดยเฉพาะการแพ้คดี ผลประโยชน์ส่วนตัวของคู่ความจึงมีผลบังคับให้คู่ความต้องดำเนินการด้วยเหตุผลดังกล่าว คู่ความจึงมีเพียง “ภาระ” (une charge) ที่จะต้องดำเนินการแต่ไม่ใช่มี “หนี้หรือหน้าที่ตามกฎหมาย” (une obligation juridique) ที่จะต้องดำเนินการแต่เมื่อคู่ความจะดำเนินกระบวนการพิจารณา คู่ความต้องกระทำด้วยความซื่อสัตย์ปราศจากการหลอกลวง การทำให้หลงผิด หรือการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต หรือกล่าวโดยรวม คือ จะต้องกระทำโดยเจตนาสุจริต (bonne foi) ด้วยเหตุผลดังกล่าว การโกหกในกระบวนการยุติธรรม (le mensonge en justice) จึงเป็นสิ่งที่ต้องห้าม

สรุปได้ว่า นิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นระหว่างคู่ความเป็นนิติสัมพันธ์ตามกฎหมายมหาชน อันมีที่มาจากเจตนาของคู่ความ โดยผูกพันทั้งคู่ความในคดีและศาลในฐานะตัวแทนของรัฐ ซึ่งความสัมพันธ์นี้ครอบคลุมเรื่องหน้าที่ของศาลและภาระของคู่ความ

8) คำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดี

คำพิพากษามีความมีความศักดิ์สิทธิ์ไม่อาจแก้ไขได้ โดยหลักกฎหมายนี้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปของประเทศต่าง ๆ ทั้งประเทศระบบประมวลกฎหมายและระบบจารีตประเพณี

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) ถือได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่มีความสำคัญที่สุดประการหนึ่งของกฎหมายวิธีพิจารณาความ เมื่อคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีอันเป็นคดีแล้วก็ควรที่คู่ความและประชาชนจะต้องยอมรับนับถือและมีความเคารพในเหตุผลและผลแห่งคำตัดสินนั้นควรได้รับความเลื่อมใสและศรัทธาจากผู้ใช้กฎหมายและประชาชน

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) เกิดจากแนวคิดที่ว่าคำพิพากษาของศาลของพระมหากษัตริย์ (king's court) มีความศักดิ์สิทธิ์และต้องยอมรับและเป็นที่สุด ดังนั้นจึงไม่สามารถพิสูจน์เปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่นได้ ซึ่งทุกคนต้องผูกพันและปฏิเสธไม่ได้ข้อความทุกอย่างที่ถูกบันทึกไว้ในคำพิพากษาย่อมมีผลเป็นคำพิพากษาและต้องรับฟังเป็นคดี ต่อมาหลักการนี้ได้ขยายไปถึงของศาลศาสนาและศาลอื่น ๆ ด้วย ความมีผลเด็ดขาดที่โต้เถียงไม่ได้ของคำพิพากษานี้ได้รับการยืนยันตลอดมาจนถึงปัจจุบัน (กิตติพงษ์ จิตสว่าง โศภิต, 2538, หน้า 11)

อย่างไรก็ตาม หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) นี้ได้มีการผ่อนคลายลงโดยในสมัยของโทก (ปวีณา มาสมุททิก, 2533, หน้า 86) เหตุผลที่สนับสนุนความเด็ดขาดและไม่อาจโต้แย้งได้ของคำพิพากษานี้แตกต่างไปจากเหตุผลในศตวรรษที่ 12 ในคดี hynde's Case ซึ่งตัดสินใน ค.ศ. 1591 (พ.ศ. 2134) โดยให้เหตุผลว่าเพื่อหลีกเลี่ยงความไม่มีที่สิ้นสุดของการโต้เถียง แต่ในระยะต่อมามีนักกฎหมายเห็นกันว่าคำพิพากษาน่าจะเป็นคำตัดสินข้อโต้แย้งที่ดีที่สุด และเป็นที่ยุติได้ซึ่งเหตุผลอย่างหลังน่าจะเหมาะสมและสอดคล้องกับความคิดสมัยใหม่อันเกี่ยวกับการพิจารณาคดีมากกว่า โดยถือว่าแนวความคิดหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) นี้ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อให้สอดคล้องกับหลักเหตุผลของความยุติธรรม ความเหมาะสมกับความจำเป็นในทางปฏิบัติและความสงบเรียบร้อยของสาธารณะในทางรัฐศาสตร์นโยบาย (public policy) ก็เพื่อประโยชน์ของคู่ความ การประหยัดเวลาในทางคดีความและเพื่อประโยชน์เรียบร้อยของกระบวนการยุติธรรม (judicial orderlity)

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) ตรงกับหลักในเรื่องกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษา (estoppel by record) ซึ่งสหรัฐอเมริการับมาจากกฎหมายคอมมอนลอว์ของอังกฤษ หลักสำคัญก็คือการห้ามไม่ให้เถียงผลของคำพิพากษาซึ่งได้วินิจฉัยไว้แล้ว และคำพิพากษามีผลเป็นการปิดปากไม่ให้คู่ความใดเถียงเป็นอย่างอื่นได้เฉพาะคำพิพากษา ซึ่งได้มีการวินิจฉัยไว้ในประเด็นที่ตรงกันกับในประเด็นที่กล่าวอ้างในคดีหลัง ในสหรัฐอเมริกาในบางตำราระบุว่า

หลักกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษานี้ เรียกอีกอย่างหนึ่งตามหลักกฎหมายอเมริกันว่า res judicata โดยผู้เรียบเรียงบทรวมกฎหมายของสหรัฐอเมริกา (restatement of judgment) ได้นำหลัก estoppel มาบัญญัติไว้ในทฤษฎีที่เรียกว่า res judicata ด้วย

ทั้งนี้ หลักกฎหมายปิดปากเป็นหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษ โดยหลักกฎหมายปิดปากประเภทแรกที่เกิดขึ้น คือ หลักกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษา ต่อมาจึงเกิดหลักกฎหมายปิดปากโดยเอกสาร หลักกฎหมายปิดปากโดยข้อเท็จจริงและหลักกฎหมายปิดปากโดยการกระทำ ตามลำดับ หลักกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษา (estoppel by record) นั้นเกิดจากข้อเท็จจริงที่ว่า ข้อความในคำพิพากษาของศาลพระมหากษัตริย์มีความศักดิ์สิทธิ์และต้องยอมรับเป็นยุติ ไม่สามารถพิสูจน์เป็นอย่างอื่นได้ ในปัจจุบันนี้ศาลของประเทศอังกฤษได้ขยายหลักนี้กว้างออกไปอีก ถึงแม้ศาลเพียงอ่านคำตัดสินชี้ขาดแต่ยังมีได้ทำคำพิพากษาอย่างเป็นทางการ คำตัดสินนั้นก็ก่อให้เกิดเป็นกฎหมายปิดปากได้ กล่าวคือ ในคดี Jowett V. Earl of Bradford คดีนี้ผู้พิพากษาได้อ่านคำตัดสินโดยขอให้คู่ความฟังโดยปากเปล่าแล้ว คำตัดสินโดยปากเปล่านี้อาจใช้ได้และก่อให้เกิดกฎหมายปิดปากขึ้น ซึ่งจะเป็นการกีดกันหรือห้ามมิให้คู่ความนั้น ๆ ฟ้องร้องใหม่ในประเด็นที่ศาลได้พิจารณาตัดสินแล้ว

ประเทศไทย หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา (res judicata) ปรากฏครั้งแรกในศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหง โดยในศิลาจารึกมีการกล่าวถึงการทูลเกล้าถวายฎีกาแก่พระมหากษัตริย์ (ในศิลาจารึกพ่อขุนรามคำแหง มีข้อความเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวว่า “ปากประดุมิกระดิ่งอันหนึ่งแขวนไว้หั้น ไพร่ฟ้าหน้าปกกลางบ้านกลางเมือง มีถ้อยมีความเจ็บท้องข้องใจ มันจะกล่าวถึงเจ้าถึงขุนบไว้ ไปลั่นกระดิ่งอันท่านแขวนไว้ พ่อขุนรามคำแหงเจ้าเมืองได้ยินเรียก เมื่อสวนความถามแก่มันด้วยชื่อ ไพร่ในเมืองสุโขทัยนี้จึงชม”) แสดงถึงการเปลี่ยนแปลงความศักดิ์สิทธิ์ของคำพิพากษามีทางเดียว คือ การทูลเกล้าถวายฎีกาเพื่อให้ผลของคำพิพากษาเดิมหมดสิ้นสภาพบังคับไป

การทำคำสั่งชี้ขาดคดี หรือคำพิพากษา

การที่ศาลจะทำคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีที่พิพาทนั้น จะต้อง ดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 140

(1) เขตอำนาจศาลและอำนาจผู้พิพากษาของศาลที่ทำคำพิพากษาหรือ คำสั่งนั้น จะต้องครบถ้วนตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยเขตอำนาจศาลและอำนาจผู้พิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

(2) จะต้องบังคับตามความเห็นฝ่ายข้างมาก และผู้พิพากษาที่ทำคำพิพากษาหรือ คำสั่งนั้นจะต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกคัดค้าน ถ้าคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นจะต้องทำโดยผู้พิพากษาหลายคน

คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นจะต้องบังคับตามความเห็นของฝ่ายข้างมาก คือ ในศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ต้องไม่น้อยกว่า 2 คน และในศาลฎีกาต้องไม่น้อยกว่า 3 คน

กรณีที่มีความเห็นแย้ง ผู้พิพากษาคนใดในศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์มีความเห็นแย้ง จะเขียนใจความแห่งความเห็นแย้ง และเหตุผลแห่งข้อแย้งรวมไว้ในสำนวนก็ได้ แต่คำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลฎีกาจะมีความเห็นแย้งไม่ได้

การประชุมใหญ่ กรณีมีปัญหาสำคัญเกี่ยวกับการทำคำพิพากษาหรือคำสั่งถ้าอธิบดีผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์หรือประธานศาลฎีกาแล้วแต่กรณีเห็นสมควร จะให้มีการวินิจฉัยปัญหาใดในคดีเรื่องใดโดยที่ประชุมใหญ่ก็ได้ หรือถ้ามีกฎหมายกำหนดให้วินิจฉัยปัญหาใดหรือคดีเรื่องใดโดยที่ประชุมใหญ่ก็ให้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) องค์ประชุม ที่ประชุมใหญ่ของศาลอุทธรณ์ประกอบด้วยผู้พิพากษาหัวหน้าคณะไม่น้อยกว่า 10 คน ที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาประกอบด้วยผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในขณะที่มีการประชุมแต่ต้องไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนผู้พิพากษาศาลฎีกาและผู้พิพากษาที่เข้าประชุมใหญ่จะต้องไม่เป็นผู้ที่ถูกคัดค้าน

2) ประธานในที่ประชุม ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์หรือประธานศาลฎีกาแล้วแต่กรณี หรือผู้ทำการแทนเป็นประธานในที่ประชุม

การประชุมใหญ่มีได้เฉพาะในศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาเท่านั้น สำหรับศาลชั้นต้นไม่มีกฎหมายกำหนดให้มีการประชุมใหญ่ แต่ศาลชั้นต้นก็อาจประชุมผู้พิพากษาทำคำพิพากษาหรือคำสั่งด้วยความเห็นฝ่ายข้างมากได้

3) คำวินิจฉัยเป็นไปตามเสียงข้างมาก คำวินิจฉัยของที่ประชุมใหญ่ให้เป็นไปตามเสียงข้างมากและถ้ามีคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานแห่งที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

4) คำพิพากษาหรือคำสั่งตามคำวินิจฉัยคดีซึ่งที่ประชุมใหญ่ได้วินิจฉัยปัญหาแล้ว คำพิพากษาหรือคำสั่งต้องเป็นไปตามคำวินิจฉัยของที่ประชุมใหญ่ และต้องระบุไว้ด้วยว่าปัญหาข้อใดได้วินิจฉัยโดยมติที่ประชุมใหญ่

5) ผู้ซึ่งเข้าประชุมจะต้องเป็นผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณี แม้มิใช่เป็นผู้พิพากษาซึ่งนั่งพิจารณาก็ให้มีอำนาจพิพากษาหรือทำคำสั่งในคดีนั้นได้ แม้จะเป็นการขัดแย้งกับความเห็นของเจ้าของสำนวน

(3) การอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง ให้ศาลอ่านข้อความในคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาล โดยเปิดเผย ตามเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ต่อหน้าคู่ความทั้งสองฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และให้จดลงไว้ในคำพิพากษาหรือคำสั่งหรือในรายงานกระบวน

พิจารณาว่าได้อ่านแล้ว และให้คู่ความที่มาศาลลงลายมือชื่อไว้เป็นสำคัญ ถ้าคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาล ศาลจะงดการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งก็ได้ ในกรณีเช่นนี้ให้ศาลจดแจ้งไว้ในรายงานที่คู่ความไม่มาฟัง และให้ถือว่าคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้อ่านตามกฎหมายแล้ว และเมื่อศาลได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในวันใด ให้ถือว่าวันนั้นเป็นวันที่มีคำพิพากษาหรือคำสั่งคดีนั้น

ดังนั้น การทำคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลจะต้องประกอบครบถ้วนตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยเขตอำนาจและอำนาจผู้พิพากษา ในการทำคำพิพากษาหรือคำสั่งจะต้องทำโดยผู้พิพากษามากกว่าหนึ่งคน คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นจะต้องบังคับตามความเห็นของฝ่ายข้างมาก จำนวนผู้พิพากษาฝ่ายข้างมากนั้นในศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ต้องไม่น้อยกว่าสองคนและในศาลฎีกาไม่น้อยกว่าสามคน ในศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ถ้าผู้พิพากษาคคนใดมีความเห็นแย้ง ก็ให้ผู้พิพากษาคคนนั้นเขียนใจความแห่งความเห็นแย้งของตนลงไว้ในส่วนวน และจะแสดงเหตุแห่งข้อแย้งไว้ด้วยก็ได้ ในศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา ถ้าอธิบดีผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์หรือประธานศาลฎีกา จะให้มีการวินิจฉัยปัญหาใดในคดีเรื่องใด โดยที่ประชุมใหญ่ก็ได้ หรือถ้ามีกฎหมายกำหนดให้วินิจฉัยปัญหาใดหรือคดีเรื่องใดโดยที่ประชุมใหญ่ก็ให้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ ซึ่งที่ประชุมใหญ่นั้นสำหรับศาลอุทธรณ์ให้ประกอบด้วยอย่างน้อยผู้พิพากษาหัวหน้าคณะไม่น้อยกว่า 10 คน สำหรับศาลฎีกาให้ประกอบด้วยผู้พิพากษาทุกคนซึ่งอยู่ปฏิบัติหน้าที่ แต่ต้องไม่น้อยกว่ากึ่งจำนวนผู้พิพากษาแห่งศาลนั้นหรือให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์หรือประธานศาลฎีกา หรือผู้ทำการแทนเป็นประธาน

คำวินิจฉัยของที่ประชุมใหญ่ให้เป็นไปตามเสียงข้างมากและถ้ามีคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานแห่งที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด ในคดีซึ่งที่ประชุมใหญ่ได้วินิจฉัยปัญหาแล้ว คำพิพากษาหรือคำสั่งต้องเป็นไปตามคำวินิจฉัยของที่ประชุมใหญ่ และต้องระบุไว้ด้วยว่าปัญหาข้อใดได้วินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ ผู้พิพากษาที่เข้าประชุมแม้มิใช่เป็นผู้นั่งพิจารณา ก็ให้มีอำนาจพิพากษาหรือทำคำสั่งในคดีนั้นได้

เมื่อได้ทำคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้วเสร็จ ศาลจะกำหนดวันอ่านคำพิพากษา ซึ่งศาลจะอ่านข้อความทั้งหมดโดยเปิดเผยต่อหน้าคู่ความทั้งสองฝ่าย หรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในกรณีเช่นว่านี้ให้ศาลจดแจ้งไว้ในคำพิพากษาหรือคำสั่งหรือในรายงานซึ่งการอ่านนั้นและให้คู่ความที่มาศาลลงลายมือชื่อไว้เป็นสำคัญ แต่ถ้าคู่ความไม่มาศาล ศาลจะงดการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งก็ได้ ในกรณีเช่นว่านี้ให้ศาลจดแจ้งไว้ในรายงานและให้ถือว่าคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้อ่านตามกฎหมายแล้ว รวมถึงเมื่อศาลที่พิพากษาคดี หรือที่ได้รับคำสั่งจากศาลสูงให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง ให้ถือว่าวันนั้นเป็นวันที่พิพากษาหรือมีคำสั่งคดีนั้น

ผลของคำพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ตามหลักประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้ว ศาลนั้นเองหรือศาลอื่นย่อมไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีนั้นได้ แม้ว่าศาลจะพบว่าคำพิพากษาที่ตนได้พิพากษาไปนั้น ไม่ถูกต้องก็ตาม กล่าวอีกนัยหนึ่ง เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้ว คำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดดังกล่าวย่อมดำรงอยู่อย่างเป็นอิสระจากผู้ทำคำพิพากษา ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด การแก้ไขหรือเพิกถอนคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีจะกระทำได้อีกแต่โดยการใช้อำนาจตุลาการของศาลที่สูงกว่าเท่านั้น ยกเว้นประการเดียว คือ การแก้ไขข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือข้อผิดพลาดเล็กน้อย

1) คำพิพากษามีผลผูกพันคู่ความ คำพิพากษามีผลผูกพันและมีสภาพบังคับได้และโดยหลักแล้วถือว่าผูกพันคู่ความในกระบวนการพิจารณาของศาลที่พิพากษาหรือมีคำสั่ง นับตั้งแต่วันที่ได้พิพากษาหรือมีคำสั่งจนถึงวันที่คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น ได้ถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข กลับหรืองดเสีย ถ้าหากมี

2) คำพิพากษามีผลผูกพันบุคคลภายนอกนั้น กฎหมายบัญญัติไว้ในกรณีดังต่อไปนี้ คือ

คำพิพากษาให้บุคคลใดออกจากสถานที่ใดให้ใช้บังคับตลอดไปถึงบริวารของผู้ผู้นั้นที่อยู่ในสถานที่นั้นด้วย เว้นแต่ผู้นั้นจะพิสูจน์ได้ว่าตนมีสิทธิพิเศษอื่น

ถ้าบุคคลใดได้เข้าเป็นผู้ค้ำประกันในศาลเพื่อให้ดำเนินการใด ๆ ตามคำพิพากษาหรือคำสั่งให้คำพิพากษาหรือคำสั่งใช้บังคับแก่การประกันนั้นได้โดยไม่ต้องฟ้องผู้ค้ำประกันใหม่

คำพิพากษาหรือคำสั่งที่เกี่ยวกับสถานะหรือความสามารถของบุคคลหรือนิติบุคคล บุคคลภายนอกจะยกขึ้นอ้างอิงหรือชี้ยันบุคคลภายนอกก็ได้ เว้นแต่บุคคลภายนอกจะมีสิทธิดีกว่า

คำพิพากษาหรือคำสั่งที่เกี่ยวกับสิทธิแห่งทรัพย์สินใด ๆ คู่กรณีที่เกี่ยวข้องอ้างอิงกับบุคคลภายนอกได้ เว้นแต่บุคคลภายนอกจะมีสิทธิดีกว่า

ดังนั้น ผลของคำพิพากษานั้นจะผูกพันคู่ความและศาล แม้ศาลจะตัดสินผิดพลาดก็ตาม คำพิพากษานั้นย่อมผูกพันทั้งคู่ความและศาล คำพิพากษาไม่อาจกลับ แก้ไข ได้จนกว่าจะมีคำพิพากษาจากศาลที่สูงกว่าเป็นผู้กลับหรือแก้

การคัดค้านคำพิพากษา

การคัดค้านคำพิพากษาของศาลหรือการอุทธรณ์ฎีกาเป็นกระบวนการร้องขอในทางกฎหมายอย่างหนึ่งซึ่งเป็นการกระทำต่อศาลเพื่อให้มีการแก้ไขหรือยกเลิกเพิกถอนคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาล การอุทธรณ์ฎีกาจึงเป็นกระบวนการที่จะส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงคำพิพากษาและในขณะเดียวกันก็เป็นกระบวนการที่ส่งผลให้สภาพเด็ดขาดทางกฎหมายในทางรูปแบบหรือ

การถึงที่สุดของคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งขาดคดีนั้นต้องยืดเวลาออกไป โดยนัยแห่งการเปลี่ยนแปลงผลของคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งขาดคดี

การอุทธรณ์ฎีกา

การอุทธรณ์ฎีกาเป็นการโต้แย้งคำพิพากษาของศาลชั้นต้นว่าไม่ถูกต้องอันเป็นสิทธิตามกฎหมายอย่างหนึ่งที่เป็นกรกระทำต่อศาลสูง เพื่อให้มีการแก้ไขหรือยกเลิกคำพิพากษา ดังนั้นการอุทธรณ์ฎีกาจึงเป็นกระบวนการที่ส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงคำพิพากษาโดยศาลสูง ซึ่งทำให้ความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษานั้นต้องยืดเวลาไป

การใช้สิทธิอุทธรณ์ฎีกาต่อศาลสูงนั้นเป็นการตรวจสอบคำพิพากษาของศาลล่างโดยคู่ความผู้ได้รับความเสียหายจะต้องโต้แย้งคำพิพากษาของศาลล่างต่อศาลสูง ซึ่งในการตรวจสอบคำพิพากษาครั้งแรกนั้นจะเป็นการตรวจสอบโดยศาลอุทธรณ์ ในประเทศระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) การตรวจสอบของศาลอุทธรณ์จะคล้ายคลึงกับการพิจารณาของศาลชั้นต้น คือสามารถมีการสืบพยานกันใหม่ได้ แต่ในประเทศระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) นั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นอุทธรณ์จะตรวจสอบรายงานกระบวนการพิจารณาที่ได้มีการบันทึกในศาลชั้นต้นระบบการตรวจสอบโดยศาลสูงของระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) และระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) มีลักษณะที่คล้ายกันในหลายเรื่องที่สำคัญ

ดังนั้น การอุทธรณ์ฎีกาจึงเป็นรูปแบบของการเพิกถอนคำพิพากษาของศาลในกรณีที่คำพิพากษานั้นผิดพลาด คู่ความที่ได้รับความเสียหายจากคำพิพากษานั้นสามารถใช้สิทธิโต้แย้งคำพิพากษานั้นได้ ทั้งนี้หากมีการใช้สิทธิดังกล่าวแล้ว ถ้าศาลสูงเห็นว่าคำพิพากษาของศาลล่างไม่ถูกต้องก็จะมีคำพิพากษาใหม่ ซึ่งมีผลเท่ากับเพิกถอนคำพิพากษาของศาลล่างไปในตัว

การขอพิจารณาคดีใหม่

การพิจารณาคดีของศาลย่อมต้องพิจารณาคดีโดยให้เกิดความเป็นธรรมซึ่งต้องมีการรับฟังความสองฝ่ายและต้องมีความเป็นกลาง โดยในการพิจารณาหากคู่ความมิได้ให้ความร่วมมือในกระบวนการพิจารณาคดีแล้ว ศาลมีอำนาจที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่อไป โดยถือเป็นการลงโทษคู่ความฝ่ายที่มิให้ความร่วมมือในการดำเนินกระบวนการพิจารณา หากการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยขาดนัดดังกล่าวเกิดจากการที่ศาลมิได้ทราบถึงข้อเท็จจริงบางอย่าง การที่ศาลได้ดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่อไปจนมีคำพิพากษา ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาคดีใหม่ได้ ทั้งนี้ ประเทศในระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) และระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) ต่างก็มีหลักเกณฑ์ที่ให้ศาลมีคำพิพากษาสามารถพิจารณาคัดสินคดีได้ใหม่ในบางสถานการณ์ โดยในประเทศระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) กำหนดกรอบในการพิจารณาคดีใหม่โดยศาลที่มีคำพิพากษานั้นจะมีอยู่ค่อนข้างจำกัด ในประเทศระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law

System) ก็มีการพิจารณาคดีใหม่โดยศาลที่มีคำพิพากษา (วรรณชัย บุญบำรุง และคณะ, 2548, หน้า 213-214) เช่นเดียวกับประเทศระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

การเพิกถอนคำพิพากษา

การเพิกถอนคำพิพากษา คือ การลบล้างหรือยกเลิกคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งผู้พิพากษาได้ปฏิเสธคำพิพากษาที่ผิดพลาด อันเป็นการใช้ดุลยพินิจของผู้พิพากษาที่จะใช้อำนาจยกเลิกหรือเพิกถอนเสียซึ่งคำพิพากษาของตน เป็นอำนาจโดยทั่วไปของศาลที่พิจารณาหรือมีเขตอำนาจทั่วไป ทั้งนี้ ในการเพิกถอนคำพิพากษานั้นจะถูกจำกัดเฉพาะพฤติการณ์บางอย่างเท่านั้นเนื่องจากมีผลกระทบต่อคำพิพากษา

จากหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งคำพิพากษา คำพิพากษาย่อมผูกพันคู่ความแต่การเพิกถอนคำพิพากษาอาจมีความคล้ายคลึงกันกับการขอพิจารณาคดีใหม่ โดยการเพิกถอนคำพิพากษานี้จะเป็นการแก้ไขเฉพาะส่วนของบทสรุปของคำพิพากษาและความผิดพลาดของคำพิพากษาโดยมีคำพิพากษาใหม่หรือเพื่อยกเลิกคำพิพากษา บางกรณีศาลสามารถพิจารณาคดีนั้นใหม่ได้แต่ในบางกรณีที่เกิดขึ้นศาลไม่อาจจะดำเนินการเพิกถอนคำพิพากษาได้เช่นกัน ถ้าไม่สามารถที่จะแสดงความผิดพลาดหรือเหตุผลอื่น ๆ ได้ ทั้งนี้ทัศนคติของศาลในการบังคับใช้ระหว่างการเพิกถอนคำพิพากษากับการขอพิจารณาคดีใหม่ นั้นจะมีทัศนคติที่ใกล้เคียงกัน สำหรับการเพิกถอนคำพิพากษาก็มีเหตุสามารถเพิกถอนได้หลายเหตุด้วยกัน เช่น คำพิพากษาผิดพลาด มีการฉ้อฉล มีลักษณะเป็นการทำให้ศาลเข้าใจผิด ผู้พิพากษาไม่ทำตามกระบวนการพิจารณาที่ปรากฏในกฎหมาย มีการกระทำอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของผู้พิพากษา เป็นต้น แต่ในส่วนของกรพิจารณาาคดีใหม่เป็นการดำเนินการพิจารณาพิพากษาคดีนั้นใหม่หรือเป็นการตรวจสอบการดำเนินการพิจารณาพิพากษาคดีบางส่วนหรือทั้งหมดสำหรับคดีในศาลนั้น โดยศาลอาจสั่งให้พิจารณาคดีนั้นใหม่ก็ได้หากมีการร้องขอโดยคู่ความ

ดังนั้นการขอพิจารณาคดีใหม่จึงมีความคล้ายคลึงกับการเพิกถอนคำพิพากษาของศาล แต่การขอพิจารณาคดีใหม่นั้นไม่ใช่เป็นการเพิกถอนโดยตรงแต่เป็นการทำให้คดีกลับสู่การพิจารณาอีกครั้งและมีการอนุญาตให้สืบพยานหลักฐานใหม่อีกครั้ง ซึ่งระหว่างที่แสดงเหตุเพื่อให้ศาลอนุญาตนั้นคำพิพากษายังคงมีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าศาลจะอนุญาตเพราะมีเหตุแสดงอย่างชัดเจน คำพิพากษานั้นจึงจะถูกเพิกถอน ส่วนการขอเพิกถอนคำพิพากษานั้นศาลไม่จำเป็นต้องมีการดำเนินการพิจารณาพิพากษาคดีในศาลนั้นต่อไป แต่ทั้งนี้ความแตกต่างของทั้งการขอพิจารณาคดีใหม่และการเพิกถอนคำพิพากษาย่อมขึ้นอยู่กับข้อบกพร่องของกระบวนการพิจารณาแต่ละกรณีซึ่งมีความร้ายแรงแก่คู่ความมากน้อยเพียงใด

8.2 การพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลในห้วงเวลาปี พ.ศ. 2528-2540

การพิจารณาคดีภาษีอากรของไทยภายหลังจากปี พ.ศ. 2528 ได้มีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมาเพื่อทำการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร โดยจัดตั้งเป็นศาลชำนาญพิเศษที่แตกต่างจากในห้วงเวลาในอดีตที่เป็นเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร คู่ความทั้งสองฝ่ายก็จะนำคดีขึ้นสู่ศาลแพ่ง ที่สังกัดศาลยุติธรรม ไม่ว่าจะเป็นในลักษณะคดีทางแพ่ง หรือลักษณะที่เป็นทางอาญาก็จะนำขึ้นสู่ศาลอาญา ที่สังกัดศาลยุติธรรมเช่นเดิม แต่เมื่อมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมา ก็จะมีการพัฒนารูปแบบกระบวนการวิธีพิจารณาที่แตกต่างจากเดิม โดยองค์คณะผู้พิพากษาเองก็จะเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเป็นการเฉพาะ ความยุติธรรม ความรวดเร็ว ความโปร่งใส ก็จะตกอยู่ที่ประชาชนผู้เสียภาษี หรือผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศ ที่นำเข้า ส่งออกสินค้าโดยตรง แต่ในคดีอาญา ที่เกิดจากข้อพิพาททางภาษีอากร ตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบันนี้ ก็ยังคงจำเป็นที่จะต้องนำเอากฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ที่จะเป็นกฎหมายในกระบวนการวิธีพิจารณาพิพากษาอย่างที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้

แต่ในปี พ.ศ. 2540 เป็นต้นมานั้นระบบของศาลในประเทศไทยได้พัฒนาจากระบบศาลเดี่ยวมาเป็นระบบศาลคู่ ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และมีการตราพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีปกครองและจัดตั้งศาลปกครองขึ้น นั้นแสดงให้เห็นว่าเมื่อเกิดกรณีข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของภาครัฐกับภาคเอกชนทั่วไป ในลักษณะการโต้แย้งสิทธิ หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองไม่ว่าจะเป็นกรณีใด ๆ ตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง ซึ่งได้กำหนดหน่วยงานทางปกครอง หมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเป็นกรมราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นโดย พระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกา หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองหรือให้ดำเนินกิจการทางปกครอง และได้กำหนดขอบเขตอำนาจแห่งคดี ที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี เช่น มาตรา 9 ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้นหรือโดยไม่สุจริตหรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้า

4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด

ในกรณีที่มีข้อพิพาทในทางภาษีอากรเกิดขึ้นและมีการนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรเกิดเป็น “คดีภาษีอากร” ตามมาตรา 3 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ขึ้นซึ่งหลักเกณฑ์ในการนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตลอดจนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลนั้นคู่ความและศาลจะต้องยึดถือและปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรสำหรับประเทศไทยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 หมวด 3 ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีกำหนดให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 และในกรณีที่พระราชบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม (พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17)

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในประเทศไทยโดยพิจารณาหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใน (1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 (2) ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 (3) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลักซึ่งสามารถแบ่งแยกออกเป็น 6 ขั้นตอน ดังต่อไปนี้

8.2.1 การยื่นคำฟ้องและคำให้การ

คดีภาษีอากรเริ่มต้นจากขั้นตอนการยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกระบวนการในการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรจึงถือเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรเพราะเป็นการเริ่มต้นคดีภาษีอากรในชั้นศาล และเมื่อมีการยื่นฟ้องแล้วจำเลยย่อมมีสิทธิยื่นคำให้การและฟ้องแย้งรวมมาในคำให้การได้พอที่จะอธิบายพอสังเขป ดังนี้

1. การยื่นคำฟ้อง

การยื่นคำฟ้องเป็นกระบวนการพิจารณาที่สำคัญเนื่องจากเป็นขั้นตอนที่จะเริ่มต้นคดีภาษีอากรในชั้นศาลกล่าวคือเป็นการนำข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรดังนั้นกระบวนการในการยื่นคำฟ้องโจทก์ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้และเช่นเดียวกันศาลก็ต้องตรวจคำฟ้องโดยยึดถือหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดโดยพิจารณาว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบและศาลภาษีอากรอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือไม่ (เชียร ไท สุนทรนนท์, 2539, หน้า 112) โดยมีหลักการเกี่ยวกับการยื่นคำฟ้องและบทบัญญัติตามกฎหมายที่ศาลภาษีอากรต้องปฏิบัติตามสามารถที่จะแบ่งพิจารณาเป็นลำดับ ดังนี้

1) อำนาจในการฟ้องคดี

ก่อนยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรคู่ความต้องตรวจดูอำนาจฟ้องของตนโดยพิจารณาอำนาจฟ้อง ดังนี้

(1) การโต้แย้งสิทธิตามกฎหมาย

ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นคดีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. 2528 ต้องเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 กล่าวคือเป็นผู้ที่ถูกกระทบกระเทือนสิทธิซึ่งในกรณีของคดีภาษีอากรหมายถึงผู้มีสิทธิและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีหรือผู้มีสิทธิและหน้าที่ในการชำระภาษีหรือขอคืนภาษีอากรและสิทธินั้นจะต้องถูกโต้แย้งแล้ว เช่น กรมสรรพากรเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรแล้วผู้นั้นไม่ยอมชำระกรมสรรพากรนอกจากจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วยังมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้หรือในกรณีที่กรมสรรพากรประเมินภาษีอากรแล้วเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจการประเมินภาษีอากรนั้นจึงอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความเห็นอย่างไรแล้วหากผู้ถูกประเมินไม่พอใจการประเมินมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้กล่าวคือบุคคลผู้ถูกกระทบสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้หากเป็นการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดออกมาก็จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรไม่ได้

(2) อำนาจฟ้องและเขตอำนาจศาล

ตรวจดูอำนาจฟ้องแล้วยังต้องเข้าใจเงื่อนไขว่าคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7, มาตรา 8, และมาตรา 9 กล่าวคือ ต้องตรวจดูว่าเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน

หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งต้องดูประกอบกับมาตรา 8 หรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรหรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรหรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

หลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นนี้เป็นข้อที่ต้องปฏิบัติเพื่อให้มีอำนาจฟ้องประกอบกับอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรถ้ามิได้ดำเนินการก่อนยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้วอาจมีปัญหากรณีอำนาจฟ้องซึ่งอาจจะทำให้ศาลไม่มีคำสั่งประทับรับฟ้องได้ และศาลอาจจะไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้

2) คำฟ้องและการบรรยายคำฟ้อง

การเตรียมคำฟ้อง การยื่นคำฟ้องเพื่อเป็นการเสนอข้อหาต่อศาลโดยอยู่ในบังคับที่โจทก์จะต้องกระทำตามรูปแบบและบรรยายคำฟ้องตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งในเรื่องรูปแบบและการบรรยายคำฟ้องจะต้องพิจารณาจากข้อกำหนดคดีภาษีอากร พร้อมทั้งประกอบกับมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กล่าวคือคำฟ้องจะต้องกระทำเป็นหนังสือมีรายการตามที่มาตรา 67 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนด

คำฟ้องหรือคำให้การที่มีได้ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่งศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลากำหนดถ้ามิได้ปฏิบัติก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้นการที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้เพื่อให้การดำเนินคดีเป็นไปโดยรวดเร็วเพราะคดีภาษีอากรมีเอกสารเป็นจำนวนมากจึงเป็นการยากที่ศาลจะทราบข้อกฎหมายทั้งหมดได้ดังนั้นฝ่ายใดอ้างข้อกฎหมายหรือคำสั่งใดย่อมถือว่าตนเองทราบเรื่องนั้นคือชอบที่จะนำมาอ้างอิงไว้ด้วย

3) การยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจ

ศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 และมาตรา 6 ได้แก่ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด

ศาลภาษีอากรกลาง: คดีภาษีอากรตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ซึ่งจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขต 6 จังหวัดดังกล่าวโจทก์ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง เท่านั้นซึ่งกรณีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มิได้บัญญัติไว้ต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 4 มาใช้บังคับแต่มาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวซึ่งเป็นบทเฉพาะกาลบัญญัติให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจเหนือท้องที่ที่ยังมิได้จัดตั้งศาลภาษีอากร

กลางจังหวัดเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นเพื่อความสะดวก จึงบัญญัติให้โจทก์สามารถฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลจังหวัดนั้นได้เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดให้ศาลจังหวัดส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาต่อไปสรุปแล้วโจทก์สามารถยื่นคำฟ้องคดีภาษีอากรได้ 2 ศาลคือยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงและยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาล

เมื่อโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางและศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับคำฟ้องของโจทก์ไว้แล้วข้อกำหนดศาลภาษีอากร กำหนดให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดองค์คณะในการพิจารณาพิพากษาคดีโดยเร็ว

ศาลภาษีอากรจังหวัด: คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ๆ นอกเหนือจากกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใดให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย ดังนั้นโจทก์สามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาได้ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไปศาลจังหวัดไม่มีอำนาจในการสั่งเกี่ยวกับคำฟ้อง

4) การตรวจคำฟ้อง

เมื่อโจทก์ได้ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรศาลก็จะทำการตรวจคำฟ้องในการตรวจคำฟ้องศาลภาษีอากรจะตรวจตามรูปแบบคำฟ้องคดีแพ่งโดยทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 กล่าวคือ ถ้าหากคำฟ้องที่ยื่นมานั้นอ่านไม่ออกหรืออ่านไม่เข้าใจหรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไปหรือไม่มีรายการไม่มีลายมือชื่อไม่แนบเอกสารต่าง ๆ ตามที่กฎหมายต้องการหรือมิได้ชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมโดยถูกต้องครบถ้วนในกรณีเช่นนี้ ศาลภาษีอากรกลางอาจสั่งให้คืนคำฟ้องนั้นไปให้ทำมาใหม่หรือแก้ไขเพิ่มเติมหรือชำระหรือวางเงินค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วนภายในระยะเวลาหรือกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ตามที่เห็นสมควรได้ถ้าโจทก์ไม่ปฏิบัติตามศาลภาษีอากรก็จะมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความนั้น แต่ถ้าคำฟ้องที่ยื่นมาเป็นคำฟ้องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้วศาลภาษีอากรกลางจะส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาเมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางจะมีหนังสือแจ้งและส่งสำนวนคดีไปยังศาลจังหวัดดังกล่าวเพื่อแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบ

นอกจากการตรวจคำฟ้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 ดังกล่าวข้างต้นแล้วศาลภาษีอากรกลางยังต้องพิจารณาด้วยว่าคำฟ้องของโจทก์เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี

อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรพ.ศ. 2528 มาตรา 7 หรือไม่หากมิใช่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรแล้วศาลภาษีอากรต้องมีคำสั่งไม่รับหรือหากได้รับคำฟ้องนั้นไว้พิจารณาแล้วให้ทำเป็นคำสั่งหรือคำพิพากษาในภายหลัง

แม้ว่าคดีตามคำฟ้องของโจทก์เป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรแล้วศาลยังคงต้องพิจารณาต่อไปถึงเงื่อนไขในการนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรด้วย กล่าวคือ

(ก) ถ้าเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ ต้องพิจารณาว่าในคำฟ้องของโจทก์ได้บรรยายว่าได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการแล้วหรือไม่ และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้วหรือไม่

(ข) ถ้าเป็นคำฟ้องที่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรที่ยื่นฟ้องบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ต้องพิจารณาว่าในคำฟ้องของโจทก์ได้บรรยายว่าได้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้วหรือไม่

ทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้นนี้หากโจทก์มิได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้ว โจทก์ย่อมไม่มีอำนาจฟ้องศาลจึงต้องตรวจถึงอำนาจฟ้องของโจทก์ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 และสำหรับมาตรา 9 ศาลอาจทำเป็นคำสั่งหรือคำพิพากษาในภายหลังเมื่อได้ฟังข้อเท็จจริงแล้ว

5) การนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง

เมื่อศาลได้ทำการตรวจคำฟ้องแล้วเห็นว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมายก็จะมีคำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาโดยจะมีคำสั่งเหมือนคดีแพ่งทั่วไปว่า “รับคำฟ้องหมายส่งสำเนาให้จำเลยตามข้อบังคับว่าด้วยการส่งคำคู่ความและเอกสารทางคดีให้โจทก์วางเงินค่านำส่งอย่างช้าภายในวันทำการถัดไปมิฉะนั้นถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง

ดังนั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาขั้นตอนต่อไปหลังจากที่ศาลมีคำสั่งรับฟ้องไว้พิจารณาที่โจทก์ต้องปฏิบัติก็คือการนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยเพื่อให้จำเลยทำคำให้การแก้คดียื่นต่อศาลซึ่งสามารถแยกออกไปเป็น 2 กรณี

(1) คดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโจทก์ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลภาษีอากรกลางเพื่อส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายในเจ็ดวันนับแต่วันยื่นคำฟ้อง

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 วรรคหนึ่ง โดยหากจำเลยมีภูมิลำเนา อยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้น โจทก์เพียงแต่เสียค่าธรรมเนียมในการส่งตาม อัตราที่ศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้นกำหนดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่งหมายเรียก และสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยด้วยตนเองเว้นแต่ศาลจะมีคำสั่งให้โจทก์จัดการนำส่ง โจทก์จึงจะมีหน้าที่ ต้องนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่งด้วยตนเองทั้งนี้ไม่ต้องมีการยื่นคำแถลงหรือคำร้องใด ๆ ในกรณีที่ จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในจังหวัดอื่นนอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้น โจทก์ต้องยื่น คำแถลงขอให้ศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้นมีหนังสือถึงศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่เพื่อให้ส่งหมายเรียก และสำเนาคำฟ้องแก่จำเลยโดยโจทก์ต้องแนบตัวแลกเงินไปรษณีย์มาพร้อมกับคำแถลงเพื่อเป็น ค่าธรรมเนียมในการส่งด้วย

(2) คดีที่ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดเมื่อศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้นมีคำสั่งรับคำฟ้อง แล้วก็จะแจ้งให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อให้ศาลจังหวัดแจ้งคำสั่งของศาลฎีกาหรือศาลชั้นต้นให้โจทก์ทราบ และเมื่อโจทก์ทราบแล้วโจทก์มีหน้าที่ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อให้ส่งหมายเรียกและ สำเนาคำฟ้องแก่จำเลยภายในเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่งตามข้อกำหนดคดีฎีกาหรือฎีกา พ.ศ. 2544 ข้อ 10 วรรคหนึ่ง

ในการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยหาก โจทก์ไม่ปฏิบัติตาม หลักเกณฑ์และระยะเวลาตามที่กล่าวข้างต้นศาลอาจสั่งให้จำหน่ายคดีโดยถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้องตาม มาตรา 174 (1) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

2. การยื่นคำให้การ

1) การยื่นคำให้การและการบรรยายคำให้การ

การยื่นคำให้การเป็นกระบวนการพิจารณาขั้นตอนที่สำคัญที่สุดส่วนหนึ่งของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีของฝ่ายจำเลยเนื่องจากอาจส่งผลกระทบต่อการแพ้ชนะคดีได้โดยในการยื่น คำให้การจำเลยอยู่ในบังคับที่จะต้องกระทำตามรูปแบบและบรรยายคำให้การตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ คำให้การต้องทำเป็นหนังสือมีรายการตามมาตรา 67 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งกำหนดและคำให้การจะต้องชัดเจนแจ้งว่าจำเลยยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้น หรือแต่บางส่วนรวมทั้งเหตุผลแห่งการปฏิเสธ ถ้าหากคำให้การไม่ชัดเจนหรือขัดแย้งกันเองจำเลย อาจขอแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การหรือความปรากฏแก่ศาลศาลอาจสอบถามจากจำเลยแล้วอนุญาต ให้แก้ไขเพิ่มเติมคำให้การเพื่อให้พอเข้าใจว่ายอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่ บางส่วนรวมทั้งเหตุแห่งการนั้นและในกรณีที่คำให้การมีการอ้างบทบัญญัติแห่งข้อกฎหมาย ประกาศคำสั่งระเบียบหรือคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้อเถียงของตนจำเลยจะต้องแนบ สำเนาข้ออ้างดังกล่าวมาพร้อมกับคำให้การด้วยมิฉะนั้นศาลอาจมีคำสั่งไม่รับคำให้การนั้นตาม

ข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ 12 นอกจากนี้จำนวนข้อฟ้องแย้งมาในคำให้การก็ได้แต่ฟ้องแย้งต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับคำฟ้องเดิม คือ เกี่ยวข้องพอที่จะรวมพิจารณาชี้ขาดตัดสินเข้าด้วยกันได้

2) ระยะเวลายื่นคำให้การ

เมื่อจำเลยดำเนินการจัดทำคำให้การเสร็จแล้วจำเลยจะต้องยื่นคำให้การต่อศาลภายใน 15 วันนับแต่มีการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 177 วรรคหนึ่ง แต่ถ้าจำเลยไม่สามารถยื่นคำให้การได้ทันจำเลยจะต้องยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นคำให้การต่อศาลก่อนกำหนดเวลายื่นคำให้การสิ้นสุดลงตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือตามมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

3) การยื่นคำให้การต่อศาลที่มีเขตอำนาจ

คดีภาษีอากรนั้นอาจยื่นฟ้องต่อศาลได้หลายศาลไม่ว่าจะยื่นคำให้การโดยตรงต่อศาลภาษีอากรกลางหรือยื่นต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาตั้งที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ดังนั้นคำให้การหรือคำให้การแก้ฟ้องแย้งจึงอาจยื่นต่อศาลได้หลายศาลเช่นเดียวกันโดยแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก : ยื่นคำให้การต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง

กรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางไม่ว่าจะเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลางได้แก่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี จังหวัดปทุมธานี หรือคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาษีอากรกลางแต่โจทก์เลือกมายื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงในกรณีเช่นนี้จำเลยต้องมายื่นคำให้การต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงจะยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตไม่ได้ ทั้งนี้เพราะศาลจังหวัดดังกล่าวไม่เคยทราบเรื่องการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรในเรื่องนั้น ๆ มาก่อน

นอกจากนี้ คดีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาจำเลยจะเลือกมายื่นคำให้การยังศาลภาษีอากรกลางโดยตรงก็ได้ทั้งนี้เพราะยังมีได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดศาลภาษีอากรกลางจึงมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรตามบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 33 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 10 วรรคหนึ่งและวรรคสอง “คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด... จำเลยจะทำคำให้การยื่นต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้”

กรณีที่สอง : ยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้อง

คดีอาญากรณีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา จำเลยสามารถยื่นคำให้การหรือคำให้การแก้ฟ้องแย้งต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาล ภาณีอากรกลางก็ได้ได้ทั้งนี้เพื่อความสะดวกของกลุ่มความในการต่อสู้คดีโดยไม่ต้องเดินทางเข้ามายื่น โดยตรงต่อศาลภาณีอากรกลางในกรณีจำเลยยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดจำเลยจะต้องจัดทำสำเนา คำให้การสำหรับศาลจังหวัด 1 ชุดด้วยให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียก และสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาณีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งหากจำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในระยะเวลา ที่กำหนดไว้ก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาณีอากรกลางทราบพร้อมกับส่งรายงานการส่งหมายเรียก และสำเนาคำฟ้องและคำขอของโจทก์ที่ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดี โดยขาดนัดถ้าหากมีเพื่อมีคำสั่งเมื่อศาลภาณีอากรกลางมีคำสั่งอย่างไรแล้วให้แจ้งศาลจังหวัด เพื่อแจ้งให้กลุ่มความทราบโดยเร็วตามข้อ 10 วรรคสอง ซึ่งหมายความว่าเมื่อศาลภาณีอากรกลางได้รับ คำให้การพร้อมรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้วก็จะมีการสั่งในคำให้การนั้นว่าจะรับ หรือไม่รับหรือให้ไปทำมาใหม่เพราะเขียนแล้วไม่เข้าใจหรือแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ตามแม้ว่าโจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดจำเลยก็สามารถยื่นคำให้การ โดยตรงต่อศาลภาณีอากรกลางได้ทั้งนี้เพราะในบางกรณีส่วนราชการหรือข้าราชการที่มีอำนาจหน้าที่ เกี่ยวกับภาณีอากรถูกฟ้องเป็นจำเลยต่อศาลจังหวัดจำเลยบางคนมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำนาจของศาล จังหวัดนั้น ๆ จำเลยบางคนมีภูมิลำเนาอยู่ในกรุงเทพมหานครจำเลยที่มีภูมิลำเนาอยู่ในกรุงเทพมหานคร อาจยื่นคำให้การ โดยตรงยังศาลภาณีอากรกลางไม่จำเป็นต้องไปยื่นยังศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือ ในบางกรณีจำเลยถูกฟ้องเป็นจำเลยต่อศาลจังหวัดแต่จำเลยมาติดต่อทนายความซึ่งอยู่ใน กรุงเทพมหานครให้แก้ต่างให้ในกรณีเช่นนี้ทนายจำเลยก็สามารถยื่นคำให้การ โดยตรงต่อศาล ภาณีอากรกลางได้โดยไม่ต้องเดินทางไปยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้อง ทั้งนี้ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่กลุ่มความ

4) การตรวจคำให้การ

คำให้การของจำเลยหรือคำให้การและฟ้องแย้งของจำเลยถือเป็น “คำคู่ความ” อย่างหนึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1 (5) ดังนั้น เมื่อจำเลยยื่นคำให้การ หรือคำให้การและฟ้องแย้งทั้งกรณีที่ยื่นต่อศาลภาณีอากรกลางโดยตรงหรือยื่นต่อศาลจังหวัดและ ศาลจังหวัดที่ได้รับคำให้การได้ส่งคำให้การมายังศาลภาณีอากรกลางศาลภาณีอากรกลางมีหน้าที่ ต้องตรวจคำให้การตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 18 เช่นเดียวกับกรณีคำฟ้อง

การตรวจคำให้การตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 18 ถ้าศาลเห็นว่าคำให้การอ่านไม่ออกหรืออ่านไม่เข้าใจหรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไปหรือไม่มีการ

ที่กฎหมายกำหนดหรือมิได้ชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วนศาลจะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้น เพื่อให้ทำมาใหม่หรือแก้ไขเพิ่มเติมหรือชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ถูกต้องครบถ้วนภายในระยะเวลาและกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ตามที่ศาลเห็นสมควรถ้ามิได้ปฏิบัติตามศาลก็จะมีคำสั่งไม่รับคำให้การหรือคำให้การและฟ้องแย้งนั้น เว้นแต่ถ้าคำให้การยอมรับหรือถือว่ายอมรับหรืออ้างตัวบทกฎหมายประกาศคำสั่งระเบียบหรือคำวินิจฉัยใดว่าเช่นเดียวกับคำฟ้องในกรณีเช่นนี้ก็ไม่ต้องแนบสำเนามาพร้อมกับคำให้การเพราะศาลสามารถตรวจสอบจากสำเนาในคำฟ้องได้อยู่แล้ว แต่ถ้าคำให้การถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดศาลภาษีอากรกลางจะมีคำสั่งรับคำให้การนั้น และนัดชี้สองสถานหรือสืบพยานหรือมีคำสั่งอื่น ๆ ต่อไปนอกจากนี้หากจำเลยให้

การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใดศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้น ๆ ให้ชัดเจนขึ้นก็ได้และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้ สำหรับคำให้การที่มีได้ปฏิบัติตาม ศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนดถ้ามิได้ปฏิบัติก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคำให้การนั้น

8.2.2 การยื่นบัญชีระบุพยาน

การวินิจฉัยชี้ขาดปัญหาข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรมีหลักการเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไปกล่าวคือต้องพิสูจน์ข้อเท็จจริงด้วยพยานหลักฐานซึ่งพยานหลักฐานที่จะนำมาใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้นต้องเป็นพยานหลักฐานในสำนวนคดีเรื่องนั้นเป็นพยานหลักฐานที่ผ่านกระบวนการนำสืบเข้ามาในสำนวนเรื่องนั้นถูกต้องตามหลักกฎหมายว่าด้วยการยื่นพยานหลักฐานซึ่งหลักสำคัญประการหนึ่งคือหลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยาน โดยการยื่นบัญชีระบุพยานนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดซึ่งคู่ความต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยานอย่างเคร่งครัดและหากคู่ความมิได้ยื่นบัญชีระบุพยานหรือการยื่นบัญชีระบุพยานของคู่ความมิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดคู่ความจะไม่มีสิทธินำพยานที่มีได้ระบุไว้ในบัญชีระบุพยานเข้าสืบ

หลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยานสำหรับคดีภาษีอากรเป็นคดีที่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยเร็วเพราะเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ รัฐจึงจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลชั้นอุทธรณ์เพื่อชี้ขาดข้อพิพาทที่รัฐพิพาทกับเอกชนให้เสร็จสิ้นโดยเร็วจึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติเป็นพิเศษตามลักษณะเฉพาะของคดีภาษีอากรคดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากร และเมื่อมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยานไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะแล้วกรณีจึงไม่นำหลักเกณฑ์การยื่นบัญชีระบุพยานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 มาใช้บังคับ

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร กำหนดให้คู่ความที่มีความประสงค์จะอ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตนให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวันซึ่งบัญญัติระบุพยาน โดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อที่อยู่ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยานหรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญแล้วแต่กรณีพร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

สำหรับการยื่นบัญชีระบุพยานตามที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 อาจแยกพิจารณาได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

1) การยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก

ข้อกำหนดคดีภาษี ได้มีการแยกกำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานไว้สองกรณี คือ สำหรับคดีที่มีการชี้สองสถาน ซึ่งมีข้อเท็จจริงที่ยังไม่รับกันอยู่จำนวนมากกำหนดให้คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวันซึ่งศาลจะใช้ระยะเวลาภายหลังจากที่คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานแล้วตรวจสอบเอกสารและเตรียมทำข้อสอบถามข้อเท็จจริงเพื่อการชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร ต่อไปสำหรับคดีที่ไม่มีมีการชี้สองสถานไม่จำเป็นต้องยื่นบัญชีระบุพยานล่วงหน้าเป็นเวลานานข้อกำหนดคดีภาษีอากรจึงกำหนดให้คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

2) การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

กำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมในคดีภาษีอากรตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรกำหนดเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 วรรคสอง กล่าวคือ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมพร้อมสำเนาภายในสิบห้าวันนับแต่วันสืบพยานส่วนข้อกำหนดคดีภาษีอากรบัญญัติว่า “ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว” ทั้งนี้ เพราะศาลภาษีอากรให้ความสำคัญต่อการชี้สองสถานและต้องการทราบถึงพยานหลักฐานของคู่ความก่อนการชี้สองสถานเพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงในคดี อย่างไรก็ตาม กำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าวนี้อาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

3) การยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนดเวลา

การยื่นบัญชีระบุพยานเมื่อพ้นกำหนดเวลาเป็นกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกและพ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมแล้ว

หากคู่ความที่มีได้ยื่นบัญชีระบุพยานแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระบุพยานไว้แล้ว มีเหตุอันสมควรแสดงให้เห็นว่าตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตนหรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใดคู่ความดังกล่าว นั้นอาจยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นนั้นและถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรมจำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นนั้นก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง

นอกจากหลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยานดังกล่าวข้างต้นแล้วคู่ความยังต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในการยื่นต้นฉบับพยานเอกสารและการยื่นพยานวัตถุด้วย กล่าวคือ คู่ความต้องยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตนและพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น ถ้าคู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลคู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลังเว้นแต่จะได้รับการอนุญาตจากศาลเมื่อคู่ความดังกล่าวแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลได้เพราะเหตุสุดวิสัยหรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดีและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร

กรณีที่ยื่นพยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอกคู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงต้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครองโดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยานและให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานนั้นมาก่อนวันชี้สองสถานหรือภายในเวลาที่ศาลกำหนดตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร

8.2.3 การชี้สองสถาน

การชี้สองสถานคือการกำหนดประเด็นข้อพิพาทและการกำหนดหน้าที่นำสืบในคดีว่ามีอย่างไร ซึ่งโดยปกติแล้วหากเป็นคดีที่ยุ่ยากหรือมีประเด็นมาก ๆ ศาลก็จะชี้สองสถาน เพราะจะทำให้สะดวกแก่การพิจารณาคดีของศาลคู่ความก็จะสะดวกเนื่องจากสามารถสืบพยานตามที่ศาลกำหนดและในการพิพากษาคดีของศาลก็จะพิจารณาตามประเด็นข้อพิพาทที่สู้กันมาและ

ตัดสินใจไปตามประเด็นข้อพิพาทแต่ละข้อ อย่างไรก็ตาม สำหรับคดีที่ไม่มีประเด็นยุ่งยากเป็นคดีเล็ก ๆ น้อย ๆ ศาลก็อาจไม่ชี้สองสถาน

ในส่วนของข้อกำหนดคดีภาษีอากร ได้ให้ความสำคัญกับการชี้สองสถานค่อนข้างมาก โดยข้อกำหนดคดีภาษีอากร ได้กำหนดให้คู่ความต้องมาศาลในวันชี้สองสถานและศาลจะตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความแล้วนำข้ออ้างข้อเถียงที่ปรากฏนั้นมาพิจารณาและสอบถามคู่ความว่าจะรับข้อเท็จจริงกัน ได้หรือไม่เพียงใดข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันก็เป็นอันยุติไปตามนั้นแต่สำหรับข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยังมีได้รับกันและเกี่ยวกับประเด็นพิพาทศาลจะกำหนดไว้เป็นประเด็นพิพาทและกำหนดหน้าที่นำสืบฝ่ายใดมีหน้าที่นำสืบก่อนหลัง โดยในการสอบถามคู่ความดังกล่าวคู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลสอบถามหรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้างข้อเถียงและพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้วเว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

หลักเกณฑ์ในการชี้สองสถานในคดีภาษีอากรตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ประการหนึ่งที่แตกต่างจากการชี้สองสถานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งคือหลักเกณฑ์ในการสอบถามข้อเท็จจริงของศาลก่อนการชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรกล่าวคือ เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถานได้กำหนดให้ศาลอาจทำการสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความก่อนการชี้สองสถานก็ได้ทั้งนี้เพราะการสอบถามคู่ความด้วยวาจาในวันชี้สองสถานคู่ความไม่ทราบล่วงหน้าจึงอาจมิได้เตรียมตัวในการตอบการสอบถามข้อเท็จจริงดังกล่าว การสอบถามอาจไม่ได้ประโยชน์เต็มที่และอาจต้องเลื่อนการชี้สองสถานออกไปเพื่อให้ตอบข้อสอบถามดังกล่าวแล้วจึงค่อยกำหนดประเด็นข้อพิพาทซึ่งอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาล่าช้าออกไปข้อกำหนดคดีภาษีอากรจึงได้กำหนดให้มีการสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือขึ้น

ในวันชี้สองสถานซึ่งศาลต้องทำการกำหนดประเด็นพิพาทและหน้าที่นำสืบหากคู่ความเห็นว่าศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบไม่ถูกต้องคู่ความมีสิทธิคัดค้านตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร โดยอาจแถลงคัดค้านด้วยวาจาในขณะที่ศาลชี้สองสถานหรืออาจยื่นคำร้องคัดค้านต่อศาลภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ศาลชี้สองสถานก็ได้

8.2.4 การสืบพยาน

เมื่อศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้วศาลจะกำหนดจำนวนวันสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายตามหน้าที่นำสืบโดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความจำนวนพยานเนื้อหาสาระที่พยานแต่ละคนจะต้องเบิกความตามที่สอบถามจากคู่ความ โดยการเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันสืบพยาน

ที่กำหนดไว้ล่วงหน้าคู่ความต้องร้องขอต่อศาลก่อนวันสิ้นสุดวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของฝ่ายตน ทั้งนี้ เพื่อให้การดำเนินคดีภาณีอากรเป็นไปด้วยความรวดเร็วตามข้อกำหนดคดีภาณีอากร และคู่ความไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เองให้ร้องขอต่อศาลออกหมายเรียกพยานมาศาลโดยคู่ความต้องส่งหมายให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่ายี่สิบวันเว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น

สำหรับหลักเกณฑ์ในการสืบพยานในคดีภาณีอากรส่วนใหญ่จะเป็นไปตามหลักในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เช่น ก่อนเบิกความพยานบุคคลต้องสาบานตนหรือการถามคำพยานห้ามใช้การถามนำและหน้าที่นำสืบ ซึ่งมีได้มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 และในข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ.2544 จึงต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84 ที่บัญญัติว่าคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งกล่าวอ้างข้อเท็จจริงใด ๆ เพื่อสนับสนุนคำฟ้องหรือคำให้การของตนให้หน้าที่นำสืบข้อเท็จจริงนั้นตกอยู่แก่คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างเว้นแต่ข้อเท็จจริงซึ่งเป็นที่รู้จักกันอยู่ทั่วไปหรือซึ่งไม่อาจโต้แย้งได้หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้รับหรือถือว่ารับกันแล้วในศาล

นอกจากหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้วการสืบพยานคดีภาณีอากรต้องเป็นไปตามข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544 ด้วยซึ่งมีหลักเกณฑ์บางประการที่แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปคือในการสืบพยานบุคคลศาลจะอนุญาตให้พยานนำบันทึกช่วยจำหรือบันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้เนื่องจากการพิจารณาคดีภาณีอากรมีเอกสารอยู่เป็นจำนวนมากรวมทั้งมีตัวเลขอยู่มากมายนเกินกว่าความสามารถของพยานจะจดจำได้และการสืบพยานบุคคลประกอบพยานเอกสารต้องใช้เวลาทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาณีอากรไม่อาจดำเนินการโดยรวดเร็วได้กฎหมายจึงกำหนดให้พยานนำบันทึกช่วยจำหรือบันทึกถ้อยคำพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาประกอบการเบิกความได้ตามข้อกำหนดคดีภาณีอากร นอกจากนี้ ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (Video Conference) ตามข้อกำหนดคดีภาณีอากรและศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกหรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ ข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544

8.2.5 การพิพากษาและการบังคับคดี

1) การพิพากษา

ภายหลังการพิจารณาและสืบพยานโจทก์และจำเลยเสร็จสิ้นศาลภาณีอากรก็จะทำคำพิพากษาสำหรับการอ่านคำพิพากษานั้นข้อกำหนดคดีภาณีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดว่า “ให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้แนบไว้ แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อน

ไปอ่านในวันอื่นก็ได้” กล่าวคือ ศาลภาษีอากรจะอ่านคำพิพากษาในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาที่นัดไว้ล่วงหน้าแต่ถ้ามีเหตุจำเป็นศาลจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้

กำหนดวันในการอ่านคำพิพากษาตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ได้แก้ไขกำหนดวันอ่านคำพิพากษาจากเดิมที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 ข้อ 28 ว่า “ให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาล โดยเปิดเผยภายในสิบห้าวันนับแต่วันเสร็จการพิจารณา แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้” กล่าวคือ เดิมให้ศาลอ่านคำพิพากษาภายใน 15 วันนับแต่วันเสร็จการพิจารณาซึ่งในคดีที่มีเอกสารไม่มากศาลภาษีอากรอาจเรียงคำพิพากษาเสร็จทันตามกำหนดระยะเวลาที่บังคับไว้แต่ถ้าเป็นคดีที่มีเอกสารจำนวนมากศาลอาจเรียงคำพิพากษาไม่ทันซึ่งเดิมนั้นศาลภาษีอากรก็อาจนัดวันอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งเกินกำหนด 15 วันนับแต่วันเสร็จการพิจารณาได้โดยถือว่ามีเหตุจำเป็นที่จะต้องตรวจสอบความและเอกสาร แต่สำหรับในปัจจุบันนั้นข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 มิได้กำหนดวันที่แน่นอนไว้แต่ได้กำหนดให้ศาลสามารถกำหนดวันนัดอ่านคำพิพากษาได้ตามที่เห็นสมควร

สำหรับการพิพากษาคดีนั้นอาจกำหนดให้ผู้เสียหายชำระภาษีหรือไม่ต้องชำระภาษี และศาลมีอำนาจลดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามที่เห็นสมควร แม้มาตรา 27 ทวิวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรจะบัญญัติว่าเบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรีแต่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยมาโดยตลอดว่าศาลมีอำนาจวินิจฉัยให้งดหรือลดเบี้ยปรับได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าวเช่นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3839/2531 “เบี้ยปรับที่ผู้ต้องเสียหายต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 ทวิวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรจะบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตามก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติแต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น การงดหรือลดเบี้ยปรับเป็นอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย” ซึ่งการที่ศาลจะงดหรือลดเบี้ยปรับให้จะพิจารณาจากเหตุผลของผู้เสียหาย เช่น การให้ความร่วมมือของผู้เสียหายต่อเจ้าพนักงานในการตรวจสอบการเสียหายไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เสียภาษีด้วยดีมาตลอดไม่เคยถูกตรวจสอบมาก่อนกรณีเป็นการตีความกฎหมายไปคนละเรื่อง เป็นต้น

2) การบังคับคดี

ในปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจที่ราชอาณาจักรตามบทเฉพาะกาลแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 33 ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจบังคับคดีได้เองที่ราชอาณาจักรแต่การออกไปบังคับคดีในต่างจังหวัด

ศาลภาษีอากรกลางต้องใช้ค่าใช้จ่ายสูงเป็นภาระแก่คู่ความโดยปกติศาลภาษีอากรกลางจะขอให้กรมบังคับคดีกระทรวงยุติธรรมดำเนินการบังคับคดีให้แต่ในปัจจุบันกรมบังคับคดียังไม่มีสำนักงานบังคับคดีเปิดทำการที่ราชอาณาจักรการบังคับคดีของศาลภาษีอากรกลางจึงอาจไม่สะดวกเท่าที่ควร ด้วยเหตุนี้ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 40 จึงได้บัญญัติทางแก้ปัญหาไว้ว่า “เพื่อความสะดวกในการบังคับคดีศาลภาษีอากรกลางอาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดท้องที่หนึ่งดำเนินการบังคับคดีให้ก็ได้ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายแจ้งผลการดำเนินการให้ศาลภาษีอากรกลางทราบตามที่เห็นสมควร” กล่าวคือ เมื่อจะต้องมีการบังคับคดีและได้ตรวจพบว่าในท้องที่ที่ทรัพย์สินของคู่ความที่จะต้องบังคับคดีตั้งอยู่ยังไม่มีสำนักงานบังคับคดีของกรมบังคับคดีเปิดทำการศาลภาษีอากรกลางก็จะมีหนังสือส่งหมายบังคับคดีให้ศาลจังหวัดที่มีอำนาจเหนือท้องที่ที่ทรัพย์สินที่จะต้องบังคับคดีตั้งอยู่ดำเนินการบังคับคดีให้ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายมีหน้าที่แจ้งผลการดำเนินการบังคับคดีให้ศาลภาษีอากรกลางทราบที่ศาลจังหวัดเห็นสมควรเมื่อศาลจังหวัดดำเนินการขายทอดตลาดและหักค่าธรรมเนียมในการบังคับคดีแล้วเหลือเงินเท่าใดให้ส่งกลับมายังศาลภาษีอากรกลางเพื่อจ่ายให้แก่คู่ความต่อไป

8.2.6 การอุทธรณ์คดีภาษีอากร

ในกรณีที่คู่ความไม่พอใจในคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรคู่ความย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งดังกล่าวภายในกำหนด 1 เดือนนับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นเว้นแต่จะเป็นกรณีที่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ ดังนั้นในการอุทธรณ์คดีภาษีอากรคู่ความต้องพิจารณาถึงข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ตลอดจนต้องพิจารณาด้วยว่าต้องอุทธรณ์ไปยังศาลได้

1) ข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์

โดยหลักแล้วการอุทธรณ์ถือเป็นสิทธิของคู่ความหากคู่ความไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ เว้นแต่จะเข้าข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์สำหรับข้อจำกัดในการอุทธรณ์คดีภาษีอากรมีทั้งข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25 และข้อจำกัดสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(1) ข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 25 บัญญัติว่า “ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงเว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำ

ความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรอง เช่นว่านี่ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลาง” ฉะนั้นคดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 มาตรา 25 ก็คือคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 50,000 บาท ซึ่งทำให้คู่ความถูกจำกัดสิทธิเฉพาะในการอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้น ไม่รวมถึงปัญหาข้อกฎหมาย เนื่องจากถือว่าคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท เป็นคดีที่มีทุนทรัพย์เล็กน้อยสมควรที่จะยุติไปตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกากลางโดยมิให้คดีขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลฎีกาโดยไม่จำเป็น เว้นแต่เข้าข้อยกเว้น ดังต่อไปนี้

(ก) ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือ

(ข) ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นได้รับรองว่ามีเหตุผลอันควรอุทธรณ์ได้

หรือ

(ค) ได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา

กลาง

(2) ข้อจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ส่วนคดีที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คือ

(2.1) การห้ามอุทธรณ์ในข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วในศาลฎีกาตาม มาตรา 225 วรรคหนึ่ง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่จะยกขึ้นอ้างในการยื่นอุทธรณ์นั้นคู่ความจะต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชัดแจ้งในอุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้นทั้งจะต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัยด้วย” บทบัญญัติดังกล่าวนี้จำกัดสิทธิทั้งการอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมายหากมิได้เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้เงื่อนไขดังกล่าวคือ

(ก) ข้อที่อุทธรณ์คู่ความต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์ : คู่ความที่ได้แย้งคำพิพากษาของศาลฎีกากลางในส่วนตัวต้องยกคำพิพากษาในส่วนนั้นมาได้แย้งในอุทธรณ์ว่าไม่เห็นด้วยอย่างไรเพราะเหตุใด เป็นต้น

(ข) ข้อที่อุทธรณ์คู่ความต้องยกกว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลฎีกา : กล่าวคือ ต้องเป็นประเด็นที่โจทก์ยกขึ้นเป็นข้ออ้างในคำฟ้องหรือที่จำเลยให้การปฏิเสธหรือยกเว้นข้อต่อสู้ข้อเถียงมาในคำให้การมาตั้งแต่ศาลฎีกามีใช่เป็นข้อวินิจฉัยนอกประเด็นที่คู่ความต่อสู้กัน เว้นแต่เป็นปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนหรือปัญหาที่พฤติการณ์ไม่เปิดช่อง

ให้ยกขึ้นอ้างได้ในศาลภาษีอากรหรือเป็นเรื่องที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยกระบวนการพิจารณาชั้นอุทธรณ์

(ค) ข้อที่อุทธรณ์ต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัย : กล่าวคือ ต้องเป็นข้ออุทธรณ์ที่มีความสำคัญตามสมควรที่จะต้องวินิจฉัยมิใช่เป็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยและรู้กันทั่วไปอยู่แล้วและต้องเป็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่อาจทำให้ผลของคำพิพากษาเปลี่ยนแปลงได้หากเป็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นข้อแพ้ชนะหรือไม่เป็นประโยชน์แก่คดีหรือไม่มีผลทำให้คำพิพากษาเปลี่ยนแปลงถือเป็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นสาระแก่คดี

(2.2) การห้ามอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 226 บัญญัติว่า “ก่อนศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีถ้าศาลนั้นได้มีคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 227 และ 228

(1) ห้ามมิให้อุทธรณ์คำสั่งนั้นในระหว่างพิจารณา

(2) ถ้าคู่ความฝ่ายใดโต้แย้งคำสั่งใดให้ศาลจดยกโต้แย้งนั้นลงไว้ในรายงานคู่ความที่โต้แย้งขอที่จะอุทธรณ์คำสั่งนั้นได้ภายในกำหนด 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีนั้น เป็นต้นไป

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ไม่ว่าศาลจะได้มีคำสั่งให้รับคำฟ้องไว้แล้วหรือไม่ให้ถือว่าคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งของศาลนับตั้งแต่มิมีการยื่นคำฟ้องต่อศาลนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 227 และ 228 เป็นคำสั่งระหว่างพิจารณา”

คำสั่งระหว่างพิจารณาคือคำสั่งของศาลที่ได้สั่งก่อนที่ศาลนั้นจะมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีและไม่ว่าจะสั่งก่อนหรือมีคำสั่งหลังจากนั้นซึ่งคำสั่งนั้นไม่ทำให้คดีเสร็จไปจากศาลไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนและมีใช้คำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ระบุไว้ในมาตรา 227 หรือมาตรา 228 ซึ่งไม่ถือเป็นคำสั่งระหว่างพิจารณาโดยบทบัญญัติมาตรา 226 ข้างต้น ห้ามมิให้อุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณาแต่การอุทธรณ์คำสั่งนั้นต้องมีการโต้แย้งคำสั่งนั้นไว้ก่อนจึงจะสามารถอุทธรณ์พร้อมกับคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดี

2) ศาลที่รับอุทธรณ์

โดยหลักแล้วการอุทธรณ์ฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลต้องเป็นไปตามลำดับชั้นศาลคือศาลชั้นต้นศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาตามลำดับการโต้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้นจะต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ส่วนการโต้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์

ต้องโต้แย้ง ไปยังศาลฎีกาแต่สำหรับการอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาชั้นกลาง เป็นกรณียกเว้น โดยกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของศาลฎีกาชั้นกลางคือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาชั้นกลางและวิธีพิจารณาคดีฎีกาชั้นกลาง พ.ศ. 2528 มาตรา 24 ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษให้อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาชั้นกลางไปยังศาลฎีกาอันเป็นการอุทธรณ์ข้ามชั้นศาลเพื่อให้การวินิจฉัยอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นเป็นไปด้วยความรวดเร็ว

อย่างไรก็ตามมิใช่คำสั่งของศาลฎีกาชั้นกลางทุกคำสั่งที่คู่ความจะต้องอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาคำสั่งของศาลฎีกาชั้นกลางในเรื่องต่อไปนี้จะคู่ความจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาตามลำดับจะอุทธรณ์ตรงไปยังศาลฎีกาไม่ได้

ในกรณีคดีฎีกาชั้นกลางที่มีลักษณะความผิดตามกฎหมายอาญาที่มีโทษทางอาญา พนักงานตุลาการก็จะทำการสอบสวนเบื้องต้น เมื่อได้ข้อเท็จจริงสมบูรณ์พอที่จะดำเนินคดีอาญากับผู้เสียหายอาญาแล้ว พนักงานตุลาการก็จะดำเนินการนำสำนวนการสอบสวนนั้น ๆ แจ้งความร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อดำเนินการสอบสวน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานำส่งพนักงานอัยการ ส่งฟ้องต่อศาลอาญาต่อไป ซึ่งเป็นความผิดที่กฎหมายคุ้มครองประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรอันมีลักษณะเกี่ยวข้องกับรัฐโดยตรงและรัฐเท่านั้นเป็นผู้เสียหายหรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ความผิดอาญาแผ่นดิน ดังนั้น เอกชนคนใดคนหนึ่งจึงมิใช่ผู้เสียหายที่จะมีอำนาจฟ้องคดีได้แต่อย่างใด ซึ่งงานวิจัยฉบับนี้จะกล่าวถึง ความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร อันเกี่ยวกับข้อพิพาทที่เกิดจากการประกอบกิจการของภาคเอกชนกับภาครัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก ซึ่งกรมตุลาการ สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจัดเก็บภาษีอากร ตามพิกัดอัตราตุลาการ เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น เจ้าพนักงานตุลาการที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ต้องมีการดำเนินคดี ตามขั้นตอนของกฎหมายตุลาการ ซึ่งความผิดที่เกิดจากกฎหมายตุลาการนี้สามารถที่จะดำเนินคดีได้ทั้งคดีแพ่ง คดีอาญา หรือคดีปกครอง เป็นต้น

(1) การดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรตุลาการ

การดำเนินคดีอาญาภาษีอากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานภาษีอากรตุลาการกรมตุลาการเป็นพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจตามบทบัญญัติมาตรา 2 (16) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเนื่องจากลักษณะงานในหน้าที่เป็นการปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับ การจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร ทั้งนี้ อำนาจสืบสวนตามนัย มาตรา 2 (10) ประกอบมาตรา 17 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ในการสืบสวน เพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่ได้จากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่และการสอบสวนจากการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ดำเนินการทั้งหลายซึ่งได้มาจากการปฏิบัติไปตามอำนาจหน้าที่เพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิดเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด การสอบสวน

ดำเนินคดีภาษีศุลกากร กรมศุลกากรจึงไม่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญาภาษีตามนัยมาตรา 2 (11) ประกอบมาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแต่อย่างใด การสอบสวนดำเนินคดีอาญาดังกล่าว จึงเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เป็นผู้ดำเนินการสอบสวนคดีภาษีศุลกากรต่อไป กรมศุลกากรจึงมีอำนาจลักษณะเช่นเดียวกับอำนาจสืบสวน และสอบสวนคดีอาญาตามกฎหมายพิธีสารพสามิต การสืบสวนและดำเนินคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากร ได้ให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการตรวจและป้องกันการลักลอบหนีศุลกากรตามกฎหมายศุลกากร โดยมีรายละเอียดดังนี้

(1.1) การค้นของพนักงานศุลกากรเป็นอำนาจที่กฎหมายศุลกากรให้ไว้ โดยเฉพาะ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งมีอำนาจค้นได้โดยไม่ต้องมีหมายค้น เช่น การค้นหีบห่อให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรคนหนึ่งคนใดจะเปิดหีบห่อและตรวจของนั้น เพื่อตรวจสอบหรือตีราคา หรือประโยชน์อย่างอื่นตามที่เห็นจำเป็นก็ได้ และการค้นเรือ พนักงานศุลกากรอาจขึ้นไปบนเรือลำใดก็ได้ ภายในพระราชอาณาเขตและอาจอยู่ในเรือนั้นได้ตลอดเวลา ที่ทำการบรรทุกสินค้าลงหรือขนสินค้าขึ้น หรือจนกว่าเรือนั้นออกไปไม่ว่าในส่วนตัวใด ๆ ของเรือ และไม่ว่าในเวลาใด ๆ ให้พนักงานศุลกากรเข้าถึงและตรวจค้นได้ ตลอดจนหากมีเหตุอันควรสงสัย พนักงานศุลกากรมีอำนาจสั่งหยุดเรือเพื่อดำเนินการตรวจให้ทราบว่ามีของลักลอบหนีศุลกากรหรือไม่การค้นบุคคล พนักงานศุลกากรอาจตรวจค้นบุคคลได้เมื่อมีเหตุอันสมควรสงสัยว่ามีของยังมีได้เสียภาษีหรือมีของต้องจำกัดหรือของต้องห้ามในความครอบครอง

(1.2) การจับ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้กระทำความผิดได้โดยไม่ต้องมีหมายจับได้หากพบผู้ใดกำลังกระทำความผิด หรือพยายามกระทำความผิด และเมื่อจับผู้นั้นแล้วให้นำส่งสถานีตำรวจพร้อมของกลางที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด หรือพยายามจะกระทำความผิดนั้น

(1.3) การติดตามการจับกุม เมื่อมีการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากร และความผิดเกิดในทะเลอาณาเขตประเทศไทย พนักงานศุลกากรมีอำนาจจับตัวผู้ต้องหาเพื่อส่งให้พนักงานสอบสวนในท้องที่ที่ความผิดเกิดได้ และต้องให้ความสะดวกแก่พนักงานศุลกากรในการเข้าไปหรือขึ้นไปบนเรือเมื่อถึงเขตท่าที่ต้องหยุดลอยลำ ณ ด่านตรวจที่กำหนดไว้ประกอบกับเมื่อเรือออกไปจากเขตท่าจะให้พนักงานศุลกากรที่มีอำนาจในเขตพื้นที่ที่รับผิดชอบไปจนถึงด่านตรวจก็ได้ เพื่อหยุดลอยลำเรือส่งพนักงานศุลกากรขึ้นจากเรือและให้ตรวจสอบ แต่หากเรือไม่หยุดลอยลำเมื่อพนักงานศุลกากรสั่งให้หยุดตรวจและเรือของกรมศุลกากรชักธงติดตามไป

พนักงานควบคุมเรือที่ไล่ติดตามมีอำนาจตามกฎหมายที่จะใช้อาวุธเพื่อทำการสกัดกั้นเรือซึ่งกำลังหลบหนี ไม่ให้เดินเรือเพื่อการหลบหนีการจับกุมต่อไป

(1.4) ยึดสิ่งใด ๆ อันพึงต้องริบโดยให้อำนาจพนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจมีอำนาจยึดในเวลาใด ๆ และ ณ ที่ใด ๆ ก็ได้ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของเจ้าพนักงานศุลกากร และหากเจ้าของหรือผู้มีสิทธิไม่มียื่นคำร้องเรียกเอายานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิดภายในกำหนดเวลา 60 วันนับแต่วันที่ยึดหรือสิ่งของอื่นที่มีไว้ในการกระทำความผิดภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ยึดให้ถือว่าเป็นสิ่งไม่มีเจ้าของและให้ตกเป็นของแผ่นดินซึ่งของยึดไว้ต้องอยู่ในความครอบครองของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ถ้าของที่ยึดไว้เป็นของเสียหายและการเก็บรักษาจะเสียค่าใช้จ่ายมากเกินไปเกินสมควร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามที่เห็นสมควรก่อนของตกเป็นของแผ่นดินก็ได้ ซึ่งถือได้ว่าเป็นอำนาจพิเศษทางฝ่ายบริหารที่ใช้อำนาจทางปกครอง ตามกฎหมายศุลกากร

อำนาจสืบสวนตามพระราชบัญญัติศุลกากรให้อำนาจของเจ้าพนักงานศุลกากร มีอำนาจยึดสิ่งใด ๆ อันพึงจะต้องริบตามพระราชบัญญัติศุลกากร โดยให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ทำการแทนกรมศุลกากรออกข้อบังคับต่าง ๆ เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปโดยเรียบร้อยตามหน้าที่ของกรมศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร รวมทั้งอำนาจยึดทรัพย์สินอันพึงริบอีกด้วย แต่บทกฎหมายดังกล่าวก็ไม่ได้บัญญัติว่า การกระทำผิดตามพระราชบัญญัติเฉพาะกรมศุลกากร โดยอธิบดีกรมศุลกากรเท่านั้นที่มีอำนาจดำเนินการแก่ผู้กระทำความผิดหรือมีอำนาจร้องทุกข์ให้ดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิด หากไม่มีการร้องทุกข์แล้วเจ้าพนักงานตำรวจจะไม่มีอำนาจดำเนินการสอบสวนในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรพนักงานสอบสวนจึงมีอำนาจสอบสวนคดี ในความผิดต่อพระราชบัญญัติดังกล่าวได้เช่นเดียวกับคดีอาญาแผ่นดินทั่วไป เมื่อความผิดฐานช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจำนำหรือรับไว้ โดยประการใดซึ่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงอากรข้อห้ามหรือข้อจำกัดตามพระราชบัญญัติศุลกากร เป็นความผิดอาญาแผ่นดิน ดังนั้น เมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้นและก่อให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงานของรัฐย่อมเป็นหน้าที่โดยตรงของเจ้าพนักงานตรวจที่จะสืบสวน จับกุมผู้กระทำความผิดและพนักงานสอบสวนย่อมทำการสอบสวนเอาความผิดแก่ผู้กระทำความผิดอาญาทั้งปวงได้ตามนัยมาตรา 17 และมาตรา 18 ประกอบด้วยมาตรา 121 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

(2) การเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายภาษีศุลกากร

การดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาในส่วนของภาษีศุลกากรนั้นเริ่มต้นตั้งแต่การค้น การจับ การควบคุม การเปรียบเทียบคดี ตลอดจนการสอบสวนและการฟ้องคดีต่อศาล เช่นเดียวกับคดีอาญาทั่วไปซึ่งการสอบสวนจะเป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน พนักงานศุลกากร

มิได้เป็นผู้มีอำนาจสอบสวน แต่เนื่องจากเจ้าพนักงานศุลกากรเป็น “พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา จึงมีอำนาจหน้าที่ในการสืบสวน จับกุมและปราบปราม การกระทำความผิดเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานสรรพสามิตซึ่งการกระทำความผิดต่อกฎหมายศุลกากรนั้น ลีตินำคดีมาฟ้องอาชญาหรือคดีถึงที่สุดได้โดยไม่ต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลก็ได้ไม่ว่าจะกำหนด โทษจำคุกหรือปรับไว้สูงเพียงใดก็ตาม ฉะนั้นในทางปฏิบัติพนักงานศุลกากรจึงได้ทำหน้าที่ แสวงหาข้อเท็จจริงในชั้นสืบสวน และสอบสวนไปพร้อมกันด้วย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและ พยานหลักฐานอันเป็นสาระสำคัญในรายละเอียดแห่งการกระทำความผิดนั้น โดยวิธีการเหมาะสม เช่น การเชิญตัวมาถ้อยคำแทนการออกหมายเรียกหรือการส่งตัวไปฝากขังยังสถานีตำรวจแทน การควบคุมตัวผู้ถูกกล่าวหาในระหว่างที่สอบสวนเสร็จ เป็นต้น เพราะผู้ถูกกล่าวหาสมัครใจด้วย หวังจะยินยอมระงับคดีไม่เป็นการเสียเวลาต่อผู้คดีในชั้นศาล

เมื่อมีการจับกุมบุคคลที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดกฎหมายอาญาเกี่ยวเนื่องกับ ภาษีศุลกากร เจ้าพนักงานศุลกากรมีอำนาจและหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง การสืบสวน เปรียบเทียบคดี ตลอดจนระงับคดีในชั้นศุลกากรได้เอง ทั้งนี้ภายใต้หลักเกณฑ์การเปรียบเทียบ และระงับคดีในชั้นศุลกากรซึ่งเป็นการให้อำนาจหน้าที่แก่ฝ่ายบริหาร ในการใช้อำนาจหน้าที่ทาง ศุลกากร โดยเปรียบเสมือนการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ เนื่องจากการเปรียบเทียบระงับคดีจะมีผล ต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบระงับคดี กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือการเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากรเป็นข้อตกลงด้วยความสมัครใจหรือยินยอมพร้อมใจของ บุคคล 2 ฝ่าย อันได้แก่กรมศุลกากรฝ่ายหนึ่งกับผู้ที่จะถูกฟ้องร้องในความผิดตามกฎหมายศุลกากร ซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดอีกฝ่ายหนึ่ง โดยฝ่ายกรมศุลกากรตามกฎหมายผู้มีอำนาจในการตกลงระงับคดี คือ อธิบดีกรมศุลกากร หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบขงการฟ้องร้อง แล้วแต่กรณีในส่วนผู้กระทำ ความผิดหรือผู้มีอำนาจตกลงระงับคดีกล่าวคือ ผู้กระทำความผิดโดยตรง จะตกลงระงับคดีสามารถ กระทำได้ 4 วิธี ได้แก่ ใช้ค่าปรับ ทำความตกลงทำพินัยกรรมและให้ประกันซึ่งการตกลงเปรียบเทียบ ระงับคดีจะมีผลสมบูรณ์เมื่อทั้ง 2 ฝ่าย ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของกฎหมายแต่หากผู้ ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดอาญา ตามกฎหมายภาษีศุลกากรไม่ยินยอมให้เปรียบเทียบปรับ กรมศุลกากรมีหน้าที่ส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวนดำเนินคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีศุลกากรต่อไป ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ส่วนการดำเนินคดีอาญาในชั้นศาลจะเป็นอำนาจของ พนักงานอัยการถึงแม้ว่ากฎหมายศุลกากรจะบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำการ โดยอาศัยอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรอาจยื่นฟ้องและดำเนินการฟ้องหรือแก้คดีอันเกี่ยวข้องกับ ศุลกากรหรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใดก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะส่งเรื่อง ให้พนักงานอัยการเป็นผู้ดำเนินการฟ้องคดีแทนทั้งสิ้น

อำนาจระงับคดีในชั้นศาลการนั้นกฎหมายศาลการ ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะไม่ว่าคดีศาลการจะกำหนดโทษไว้หนักเพียงใด ทั้งโทษปรับหรือจำคุกก็อาจมอบให้อธิบดีกรมศาลการพนักงานสอบสวนหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบและกรงดฟ้องร้องสามารถระงับคดีได้แล้วแต่กรณีจึงมีความแตกต่างจากการกระทำความผิดอาญาตามกฎหมายอื่น ๆ ซึ่งโดยปกติต้องนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลทั้งสิ้น เว้นแต่คดีเล็ก ๆ น้อย ๆ ซึ่งมีโทษปรับไม่มากกฎหมายก็ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการเปรียบเทียบได้แต่ความผิดตามกฎหมายศาลการแม้จะกำหนดโทษจำคุกหรือโทษปรับไว้สูงเพียงใดก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีศาลการ ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่อาจใช้อำนาจงดการฟ้องร้องได้ทั้งสิ้น

การใช้อำนาจเปรียบเทียบคดีและระงับคดีอาญาในชั้นศาลการ โดยการเปรียบเทียบปรับระงับคดี กรมศาลการกำหนดแนวทางการปฏิบัติให้ผู้เสียหายพึงต้องยอมรับเพื่อปฏิบัติเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศาลการ ซึ่งเป็นอำนาจอธิบดีกรมศาลการที่ได้ออกข้อกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบปรับงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศาลการซึ่งเจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่โดยใช้ประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศาลการ

สำหรับการคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป เนื่องจากผู้เสียหายมีสิทธิเลือกช่องทางเปรียบเทียบคดีเพื่อให้คดีอาญาระงับในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ตามหากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมระงับคดีในชั้นฝ่ายปกครองแต่มีความประสงค์จะต่อสู้คดีในชั้นศาลจะต้องดำเนินคดีอาญาภาษีอากรตามกระบวนการวิธีพิจารณาความอาญา โดยการดำเนินการสืบสวนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายภาษีอากรฉบับนั้น ๆ กำหนดให้อำนาจหน้าที่ไว้เป็นการเฉพาะเท่านั้น ดังจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป ในส่วนของการสอบสวนคดีไม่มีกฎหมายฉบับใดบัญญัติให้อำนาจหน้าที่แก่เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรมีอำนาจสอบสวนคดีได้แต่อย่างใด การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายปกครองของหน่วยงานจัดเก็บภาษีต้องบันทึกข้อเท็จจริงพร้อมทั้งพยานหลักฐานต่าง ๆ ให้แก่พนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินการตามอำนาจหน้าที่สอบสวนดำเนินคดีอาญาภาษีอากร และเมื่อพนักงานสอบสวนดำเนินการแล้วเสร็จ จึงสรุปสำนวนการสอบสวนให้แก่พนักงานอัยการพิจารณาส่งฟ้องคดีในชั้นศาล ซึ่งเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ตามขั้นตอนโดยเจ้าพนักงานศาลการก็จะได้ดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินการสอบสวน จากนั้นก็จะนำสำนวนการสอบสวนนำส่งพนักงานอัยการในการทำคำฟ้องต่อศาล ตามกระบวนการของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาต่อไป

ในกรณีที่ต้องการโต้แย้งคำสั่งของพนักงานศาลการที่ได้ออกคำสั่งการประเมินภาษีอากร ซึ่งเป็นการใช้สิทธิการโต้แย้งตามกฎหมายปกครอง ตามกระบวนการวิธีพิจารณา

ความปกครอง ในศาลปกครอง ที่มีมาตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองของไทยจัดตั้งขึ้นในปี พ.ศ. 2542 โดยแบ่งเป็นศาลปกครองสูงสุดและศาลปกครองชั้นต้น ซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาแตกต่างกันตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีในศาลปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 มาตรา 10 และมาตรา 11 ดังนี้

คดีปกครองที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองชั้นต้น

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 10 บัญญัติให้ศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 9 ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 5 ประเภท คือ

(1) คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำทางปกครองฝ่ายเดียวซึ่งอาจแยกออกเป็นการกระทำทางกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “นิติกรรมทางปกครอง” และการกระทำทางกายภาพ หรือ ที่เรียกว่า “ปฏิบัติกร” การกระทำทางปกครองที่กล่าวมาเป็นการใช้อำนาจที่หน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถดำเนินการได้เองฝ่ายเดียวโดยไม่จำเป็นต้องให้เอกชนยินยอมก่อนไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ เช่น การออกพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ ที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป หรือการออกคำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งลงโทษทางวินัย คำสั่งอนุญาตอนุมัติ คำสั่งแต่งตั้ง ส่วนคดีพิพาทอันเนื่องมาจากการปฏิบัติกรใด ๆ ของเจ้าหน้าที่ซึ่งศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิถถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทางปกครองได้ก็เพราะเห็นว่าการกระทำดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเหตุนี้ทำให้การกระทำทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น หากจำแนกตามมาตรา 9 (1) แล้วมีอยู่ด้วยกัน 10 ประการ คือ

(ก) การกระทำโดยไม่มีอำนาจการกระทำโดยไม่มีอำนาจนั้น ได้แก่ กรณีที่ผู้ที่กระทำการไม่มีฐานะเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยถูกต้องตามกฎหมายหรือกรณีที่ผู้กระทำการมีฐานะเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามกฎหมายแต่ไม่ใช่หน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจกระทำการในเรื่องนั้น ๆ เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดในกรณีเช่นนี้เจ้าหน้าที่ในตำแหน่งชั้นที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้เป็นหรือให้อำนาจไว้ เช่น สรรพากรจังหวัด ก็ไม่มีอำนาจในการออกคำสั่งยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร

(ข) การกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่เหตุในกรณีนี้ความจริงแล้วอาจรวมเป็นเหตุเดียวกับเหตุประการแรกได้ เพราะต่างก็เป็นเรื่องของความบกพร่องเดียวกันกับอำนาจของหน่วยงานหากเจ้าหน้าที่นั้นเอง อย่างไรก็ตาม เพื่อความชัดเจนมิให้ต่างต้องมีความหมายของความบกพร่องในเรื่องอำนาจของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ว่าจำกัดหรือขยายครอบคลุมถึงกรณีใดบ้าง กฎหมายกำหนดให้มีกรณีการกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่อีกกรณี ซึ่งหมายถึงว่าหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ที่เป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยถูกต้องตามกฎหมายอยู่แล้ว และมีอำนาจหน้าที่ที่จะดำเนินอย่างใดอย่างหนึ่งด้วยเพียงแต่ได้กระทำการไปนอกเหนือจากอำนาจหน้าที่ที่ตนมีอยู่ เช่น กรณีตามคำสั่งของศาลปกครองสูงสุดที่ 107/2544 ผู้ฟ้องคดีได้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2548 มาตรา 16 และมาตรา 17 ฐานลักลอบนำงูซึ่งเป็นของต้องห้ามออกนอกราชอาณาจักรโดยไม่ได้รับอนุญาต เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรได้ใช้อุบายข่มขู่และหลอกลวงให้ผู้ฟ้องคดียินยอมยกเรือที่เป็นพาหนะในการกระทำผิดให้เป็นของแผ่นดิน โดยทำความตกลงระงับคดีในชั้นปกครองและยินยอมให้เปรียบเทียบปรับเพื่อให้คดีอาญาระงับ โดยต้องดำเนินคดีทางศาลแต่ต่อมาผู้ฟ้องคดียังถูกดำเนินคดีอาญาอีกในความผิดต่อพระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2535 และ พระราชบัญญัติสงวนและคุ้มครองสัตว์ป่า พ.ศ. 2535 ซึ่งศาลปกครองสูงสุดพิจารณาแล้วเห็นว่าพฤติการณ์ของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรเป็นการกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากรและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากำหนดไว้

(ค) การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นเหตุที่มีความหมายกว้างที่สุด และสอดคล้องกับอำนาจหน้าที่พื้นฐานของศาลปกครองที่พื้นฐานของศาลปกครองเป็นองค์กรควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ดังนั้นการกระทำทางปกครองใดก็ตามที่เป็นเหตุให้ศาลปกครองมีอำนาจตรวจสอบได้ย่อมถือว่าเป็นเรื่องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายทั้งสิ้น

อย่างไรก็ดี เมื่อเป็นเหตุหนึ่งที่ศาลสามารถใช้เป็นเกณฑ์ในการเพิกถอนการกระทำทางปกครองจึงต้องมีความหมายหรือขอบเขตที่ชัดเจนในระดับหนึ่งและเมื่อเหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายกรณีอื่น ๆ ได้มีบัญญัติไว้แล้วความหมายของเหตุในเรื่องการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย จึงควรจะหมายถึงกรณีต่าง ๆ ที่นอกเหนือจากที่มีการกำหนดไว้แล้วจึงได้แก่กรณีที่ย้ายปกครองกระทำการ โดยสำคัญผิดในข้อเท็จจริงสำคัญผิดในกฎหมายหรือการปรับข้อเท็จจริงเข้ากับข้อกฎหมายผิดพลาด

(ง) การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน เช่น มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้การแจ้งการประเมินภาษีอากรต้องกระทำเป็นหนังสือเพื่อให้ทราบ

ว่าผู้ถูกประเมินภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรเมื่อไรเพราะจะมีผลต่อการนับระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร แต่หากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งผลการประเมินเป็นอย่างอื่นแล้วก็จะถือว่าเจ้าพนักงานประเมินกระทำโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือในกรณีของหนังสือแจ้งการประเมินต้องระบุเหตุผลผลการประเมินภาษีอากรไว้ด้วยหากไม่มีการระบุเหตุผลไว้ อาจถือได้ว่าหนังสือแจ้งการประเมินได้ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะขัดกับแนวทางในการปฏิบัติราชการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

(จ) การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้นการจะมีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่งโดยทั่วไปหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอาจมีรายละเอียดและลักษณะที่หลากหลายแตกต่างกันตามสภาพของงาน อย่างไรก็ดี เพื่อให้การดำเนินงานของฝ่ายปกครองมีประสิทธิภาพและเกิดความรวดเร็ว บางครั้งฝ่ายปกครองจะต้องปรับวิธีการต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับสถานการณ์ด้วย โดยบางกรณีอาจใช้วิธีการหนึ่งแต่ในบางกรณีอาจใช้วิธีการอีกอย่างหนึ่งหรือดัดแปลงไม่ใช้วิธีการดังกล่าว

ด้วยเหตุนี้ เหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายในกรณีนี้จึงมุ่งหมายเฉพาะการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการอันเป็นสาระสำคัญกำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้นเท่านั้น โดยคำนึงถึงว่าวิธีการที่ฝ่ายปกครองอาจนำมาใช้มีอยู่มากมายหลากหลายแต่เฉพาะกรณีที่มีการอันเป็นสาระสำคัญเท่านั้นที่หากมีการไม่ปฏิบัติตามจะกระทบต่อความถูกต้องสมบูรณ์ของการกระทำทางปกครอง ซึ่งหากไม่กำหนดควบคุมไว้เฉพาะการกระทำเฉพาะที่เป็นสาระสำคัญก็จะก่อให้เกิดความไม่คล่องตัวในการปฏิบัติราชการได้

(ฉ) การกระทำโดยไม่สุจริตอย่างไรจึงเรียกว่าเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตนั้น โดยหลักจะพิจารณาจากมูลเหตุ (Motive) ของเจ้าหน้าที่ในการกระทำทางปกครองนั้น ๆ เป็นต้นว่าเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการไปโดยใช้เหตุผลส่วนตัวหรือโดยกลั่นแกล้งผู้รับคำสั่งทางปกครองหรือไม่

(ช) การกระทำที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมเหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในกรณีนี้เป็นเหตุที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคหรือหลักความเท่าเทียมกันอันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคลและมีการบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมาโดยตลอด

ด้วยเหตุนี้ หากมีการเลือกปฏิบัติไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตามที่มีข้อแตกต่างทางด้านเชื้อชาติ ศาสนา เพศ ฐานะการศึกษา ฯลฯ ทั้งนี้ โดยไม่มีบทกฎหมายกำหนดเป็นข้อยกเว้นอย่างแข็งขันให้กระทำได้แล้วก็ต้องถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(ซ) การกระทำที่มีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอน โดยไม่จำเป็นเหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายในกรณีนี้มีความหมายว่า การจะมีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่ง

นั้นหากจะมีขั้นตอนใดที่ต้องปฏิบัติตามก็ต้องเป็นขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้นถ้าปรากฏว่าฝ่ายปกครองได้ให้เอกชนปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ แต่เป็นขั้นตอนที่ฝ่ายปกครองกำหนดหรือสร้างขึ้นเองโดยไม่จำเป็นแก่การกระทำทางปกครองเช่นนั้นแต่ประการใด ย่อมเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นกรณีตามคำสั่งของศาลปกครองกลางที่ 1574/2546 การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีเรื่องกำหนดระเบียบ เกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรลงวันที่ 12 มีนาคม 2544 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี (ฉบับที่ 2) เรื่องกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2545 ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดคุณสมบัติและระเบียบปฏิบัติสำหรับบุคคลที่ทำการตรวจสอบและรับรองบัญชีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรประกาศทั้งสองฉบับนั้นจึงมีลักษณะเป็นบทบัญญัติที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่ได้มุ่งหมายให้ใช้บังคับแต่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะประกาศดังกล่าวจึงมีสถานะเป็นกฎตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เมื่อคดีนี้มีการโต้แย้งว่า การออกประกาศดังกล่าวมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่ประกอบอาชีพโดยสุจริต เป็นการสร้างขึ้นตอนโดยไม่จำเป็นและสร้างภาระให้แก่ประชาชนเกินสมควร ทำให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการว่าจ้างผู้สอบบัญชีและรับรองบัญชีเพราะผู้ฟ้องคดีได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ได้รับอนุญาตคำฟ้องในประเด็นนี้จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(ฉ) การกระทำที่สร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรความหมายของการกระทำที่สร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรนั้นมีลักษณะใกล้เคียงกับการสร้างขึ้นตอนโดยไม่จำเป็นเพียงแต่เหตุในกรณีนี้จะพิจารณาในแง่ที่ว่าภาระที่เกิดกับประชาชนและเป็นภาระที่เป็นสมควรหรือไม่ภาระในที่นี้อาจเป็นภาระอย่างใดก็ได้เช่นภาระทางด้านค่าใช้จ่ายหรือภาระที่ต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง

(ญ) การกระทำที่เป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ ในการใช้อำนาจของหน่วยงานฯ หรือเจ้าหน้าที่ฯหากกฎหมายกำหนดให้เลือกพิจารณาตัดสินใจได้ว่าจะใช้อำนาจนั้นหรือไม่หรือเลือก พิจารณาตัดสินใจได้ว่าจะกระทำอย่างไรอย่างหนึ่งตามที่กฎหมายให้ทางเลือกให้กรณีเช่นนี้ถือว่าเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจพิจารณาเลือกกระทำการหรือมักเรียกกันว่า“อำนาจดุลพินิจ” และโดยปกติย่อมเป็นเรื่องที่ศาลไม่ควรก้าวล่วงเข้าไปควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจโดยแท้ดังกล่าวเพราะเป็นเรื่องที่กฎหมายไว้วางใจให้หน่วยงานฯ หรือเจ้าหน้าที่ฯ ที่กฎหมาย

ให้อำนาจเป็นผู้เลือกตัดสินใจการเข้าไปตรวจสอบจะเท่ากันว่าศาลทำตนเป็นเจ้าหน้าที่ฯ หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ฯ เสียเอง

อย่างไรก็ตาม ในอีกด้านหนึ่งเมื่อมีหลักว่าการใช้ดุลพินิจรองหน่วยงานฯ และเจ้าหน้าที่ฯ ต้องกระทำไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ด้วยเหตุนี้ การใช้ดุลพินิจโดยมิชอบจึงเป็นเหตุอีกประการหนึ่งที่ศาลปกครองสามารถควบคุมตรวจสอบได้ เช่น กรณีตามคำพิพากษาศาลปกครองกลางที่ 1802/2546 ผู้ฟ้องคดีฟ้องขอให้มีการเพิกถอนแบบแสดงรายการที่ดินเพื่อชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่ผู้ถูกฟ้องคดีรับชำระค่าภาษีบำรุงท้องที่เข้าซ้อนซึ่งศาลปกครองพิจารณาแล้วเห็นว่าการที่ นายประจักษ์ชัย ฌ สงขลา ได้แสดงเจตนาเพื่อชำระภาษีบำรุงท้องที่โดยอื่นแบบแสดงรายการต่อผู้ถูกฟ้องคดีและอ้างว่าตนเป็นเจ้าของที่ดินตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 นั้น และผู้ถูกฟ้องคดีได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ตามแบบแสดงรายการที่นายประจักษ์ชัย ฌ สงขลา ได้ยื่นไว้ถือได้ว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ไปตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดไว้ ถึงแม้ว่าจะเป็นกรับชำระภาษีบำรุงท้องที่ในที่พิพาทเดียวกันกับผู้ฟ้องคดีโดยในกรณีนี้ไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในไว้กฎหมายแต่ผู้ถูกฟ้องได้ปฏิบัติไปตามหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 0309/11603 ลงวันที่ 18 กรกฎาคม 2509 และหนังสือกระทรวงมหาดไทยด่วนมากที่ 0309/10880 ลงวันที่ 5 ตุลาคม 2509 กล่าวคือ ในกรณีที่ดินแปลงเดียวกันมีบุคคลสองคนต่างฝ่ายต่างอ้างว่าตนเองมีสิทธิครอบครองและการวินิจฉัยเรื่องสิทธิครอบครองที่ดินที่พิพาทยังไม่เป็นที่ยุติกรณีทั้งสองฝ่ายย่อมอยู่ในข่ายที่จะเป็นผู้ที่มีสิทธิครอบครองได้เท่าเทียมกันผู้ถูกฟ้องคดีจึงอาจรับชำระค่าภาษีจากกรณีทั้งสองฝ่ายได้และผู้ถูกฟ้องคดีได้แนะนำให้กรณีนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อวินิจฉัยว่าใครเป็นผู้ที่มีสิทธิดีกว่าตามหนังสือรองที่ว่าการกิ่งอำเภอบ้านคาที่รบ. 1018/7ท และ ที่รบ. 1018/720 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2541 เมื่อคดียุติฝ่ายได้ที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ก็สามารถดำเนินการยื่นคำร้องต่อผู้ถูกฟ้องคดีได้ปฏิบัติหน้าที่ตามระเบียบแนวปฏิบัติและหลักเกณฑ์ที่วางไว้แม้ผู้ฟ้องคดีจะอ้างว่าเป็นการกระทำให้ผู้ฟ้องคดีได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่นายประจักษ์ชัย ฌ สงขลา ได้นำหลักฐานการรับชำระภาษีบำรุงท้องที่ของผู้ถูกฟ้องคดีไปดำเนินการฟ้องรับใส่ผู้ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัดราชบุรีและคัดค้านการขอประทานบัตรเหมืองแร่ต่อทรัพยากรธรณีพื้นที่จังหวัดราชบุรีแต่ผู้ฟ้องคดีไม่ได้นำสืบให้ศาลเห็นถึงความเสียหายที่ผู้ฟ้องคดีได้รับและแสดงพยานหลักฐานเข้าสู่สำนวนคดีศาลจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาพิพากษาในประเด็นนี้

(2) คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร เช่น การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรผู้เสียภาษีอากรจะต้องทำการอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรหากไม่ทำการอุทธรณ์การ

ประเมินภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายตัดสิทธิผู้เสียภาษีอากรทันทีโดยไม่สามารถดำเนินการใด ๆ ต่อไปได้ แต่ในทางตรงกันข้ามกฎหมายไม่มีบทบัญญัติที่เป็นบทบัญญัติกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องดำเนินการหรือปฏิบัติงานทางปกครองให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่กำหนด กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแล้วคณะกรรมการพิจารณาอาจจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยใช้เวลานานจนเกินสมควรทั้งอาจจะเป็น 6 เดือนหรือ 1 ปี หรือมากกว่านั้นจะถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ละเลยต่อหน้าที่ที่ควรต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควรหรือไม่และผู้เสียภาษีอากรจะฟ้องต่อศาลปกครองขอได้บังคับให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยเร็วได้หรือไม่

คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำละเมิดทางปกครองหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายหรือความเสียหายเกิดจากการออกกฎคำสั่งทางปกครองหรือคำสั่งอื่นหรือเป็นกรณีที่หน่วยงานทางปกครองละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควรคดีลักษณะนี้ต้องคำนึงว่าการละเมิดนั้นต้องเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย

คดีพิพาทอันเนื่องมาจากสัญญาทางปกครองเช่นสัญญาสัมปทาน สัญญาจัดให้สาธารณูปโภค เช่นคูคลอง ถนน สายส่งไฟฟ้า โดยการประปาของเทศบาล

คดีพิพาททางปกครองอื่น ๆ เช่น คดีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดให้อยู่ในอำนาจศาลปกครอง เช่น มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม พ.ศ. 2518 หรือมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2518 ที่บัญญัติให้ผู้ที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติดังกล่าวยื่นฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน

(3) คดีปกครองที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองสูงสุด

(3.1) คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตามที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดประกาศกำหนด ขณะที่ประชุมใหญ่ฯ ตั้งไม่ได้กำหนดให้คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการการวินิจฉัยข้อพิพาทฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดจึงต้องฟ้องคดีดังกล่าวต่อศาลปกครองชั้นต้นเพราะเป็นคดีตามมาตรา 9 (1) อยู่แล้ว และเมื่อใดที่มีประกาศกำหนดของที่ประชุมใหญ่ฯ ให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทในฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดได้ก็ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 9 (1) อำนาจของศาลในการพิพากษาคดีจะเป็นไปตามมาตรา 72 (1)

(3.2) คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกาหรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรีหรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีโดยปกติคดีประเภทนี้ก็เป็น

คดีลักษณะเดียวกับคดีมาตรา 9 (1) นั้นเอง แต่ด้วยความสำคัญของกฎดังกล่าวจึงให้ฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดได้โดยตรง อำนาจของศาลในการพิพากษาคดีจะเป็นไปตามมาตรา 72 (1) เช่นกรณีตามคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ. 2 /2547 กรณีการฟ้องขอให้พิจารณาคำขอด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรฉบับที่ 342 พ. ศ. 2541 มาตรา 4 (6) ที่กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ซึ่งศาลปกครองสูงสุดได้พิจารณาและมีคำพิพากษาว่าไม่ขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร อันเป็นการอำนาจของฝ่ายบริหารที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติไปให้ดุลพินิจในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรซึ่งหากเกิดความเสียหายขึ้นฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบต่อฝ่ายนิติบัญญัติอยู่แล้ว นอกจากนี้ การบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ใช้บังคับเป็นการทั่วไปมาได้ใช้บังคับกับผู้ฟ้องคดีคนเดียวไม่

(3.3) ลักษณะคดีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครองสูงสุดปัจจุบันไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายเฉพาะดังกล่าว

(3.4) คดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้นคดีประเภทนี้มีการกำหนดขั้นตอนการตรวจอุทธรณ์การพิจารณาอุทธรณ์และการพิพากษาหรือมีคำสั่งในคดีอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ

(4) วิธีพิจารณาของศาลปกครอง

กระบวนการพิจารณาคดีปกครองของไทยเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และระเบียบที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ซึ่งมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

(4.1) ขั้นตอนการตรวจคำฟ้องโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายรับคำฟ้องของศาลปกครอง เมื่อมีการฟ้องคดีแล้วเจ้าหน้าที่ศาลปกครองจะทำการตรวจคำฟ้องเบื้องต้นตาม ข้อ 35 แห่งระเบียบที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ว่าเป็นคำฟ้องที่สมบูรณ์ครบถ้วนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่แล้วหากมีรายการครบถ้วนก็จะเสนอสำนวนดังกล่าวต่ออธิบดีศาลปกครองชั้นต้นหรือประธานศาลปกครองสูงสุดแล้วแต่กรณีเพื่อดำเนินการต่อไปถ้าเห็นว่าคำฟ้องนั้นไม่สมบูรณ์ครบถ้วนไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ หรือผู้ฟ้องคดีชำระค่าธรรมเนียมศาลไม่ครบถ้วนเจ้าหน้าที่ศาลปกครองจะแนะนำให้ผู้ฟ้องคดีแก้ไขหรือชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดถ้าเห็นว่าข้อที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วนนั้น

เป็นกรณีที่ไม่อาจแก้ไขให้ถูกต้องได้หรือเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองหรือผู้ฟ้องคดี ไม่แก้ไขคำฟ้องหรือไม่ชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดเจ้าหน้าที่ศาลปกครองจะบันทึกไว้แล้วเสนอคำฟ้องดังกล่าวต่ออธิบดีศาลปกครองชั้นต้นหรือประธานศาลปกครองสูงสุดเพื่อดำเนินการต่อไป

(4.2) ขั้นตอนการจ่ายสำนวนให้แก่องค์คณะและตั้งตุลาการเจ้าของสำนวน

เมื่อได้รับคำฟ้องจากเจ้าหน้าที่ศาลปกครองแล้วอธิบดีศาลปกครองชั้นต้นหรือประธานศาลปกครองสูงสุดแล้วแต่กรณีจะจ่ายสำนวนคดีให้แก่องค์คณะพิจารณาพิพากษาโดยเร็ว ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติในมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และเมื่อองค์คณะใดได้รับสำนวนคดีแล้วตุลาการหัวหน้าคณะ จะแต่งตั้งตุลาการคนหนึ่งในองค์คณะเพื่อทำหน้าที่เป็นตุลาการเจ้าของสำนวน โดยตุลาการเจ้าของสำนวนจะมีพนักงานคดีปกครองเป็นผู้ช่วยค้นคว้าและให้ความเห็น

(4.3) ขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยตุลาการเจ้าของสำนวน

ตุลาการเจ้าของสำนวนจะเริ่มการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยส่งสำเนาคำฟ้องไปให้ผู้ถูกฟ้องคดีเพื่อทำคำให้การเมื่อได้รับคำให้การแล้วศาลก็จะส่งสำเนาคำให้การไปยังผู้ฟ้องคดีเพื่อทำคำคัดค้านคำให้การและเมื่อศาลได้รับคำคัดค้านคำให้การมาแล้วก็จะส่งสำเนาไปให้ผู้ถูกฟ้องคดีเพื่อทำคำให้การเพิ่มเติมและสุดท้ายศาลก็จะส่งสำเนาคำให้การเพิ่มเติมไปยังผู้ฟ้องคดีเพื่อทราบโดยปกติเมื่อได้เอกสารครบทั้งสิ้นนับดังกล่าวแล้วก็ถือว่าการแสวงหาข้อเท็จจริงเสร็จและได้ข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะพิพากษาคดีแล้วแต่ถ้าตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ได้ยังไม่เพียงพอก็มีอำนาจที่จะดำเนินการนัดไต่สวน โดยอาจเรียกบุคคลใด ๆ มาให้การหรือส่งเอกสารให้ความเห็น ในฐานะผู้เชี่ยวชาญรวมถึงตรวจสอบสถานที่บุคคลหรือสิ่งอื่นใดเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นสมควร

(4.4) ขั้นตอนการทำคำวินิจฉัย

เมื่อได้ข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะพิพากษาคดีแล้วตุลาการเจ้าของสำนวน จะจัดทำบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวนและเสนอตุลาการหัวหน้าคณะเพื่อพิจารณาผลการสอบสวนและเสนอสำนวนให้ตุลาการผู้แถลงคดีเพื่อพิจารณาจัดทำคำแถลงการณ์ต่อไปเมื่อตุลาการผู้แถลงคดีพร้อมที่จะแถลงการณ์แล้วจึงให้มีการนัดพร้อมซึ่งเรียกว่า “การนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก” โดยแจ้งให้คู่กรณีทราบและให้มีสิทธิมาแถลงหรือนำพยานมาให้การได้ในวันนั้นเมื่อคู่กรณีแถลงแล้วจึงให้ตุลาการผู้แถลงคดีแถลงการณ์ในศาลต่อหน้าคู่กรณีทุกฝ่ายและถือเป็นการเสร็จการพิจารณาเพื่อที่องค์คณะจะประชุมวินิจฉัยต่อไปและเมื่อลงมติวินิจฉัยแล้วให้เจ้าของสำนวนเป็นผู้ร่างคำพิพากษาเพื่อให้องค์คณะลงนามและอ่านคำพิพากษาให้คู่กรณีทราบต่อไป

จากขั้นตอนในกระบวนการพิจารณาคดีปกครองดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่า ผู้ที่มีอำนาจหน้าที่หลักในการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีได้แก่ตุลาการเจ้าของสำนวน ทั้งนี้ เพราะหลักการสำคัญของวิธีพิจารณาคดีปกครองของไทยคือการใช้ระบบไต่สวนซึ่งผู้พิพากษา มีบทบาทสำคัญในการสอบสวนและแสวงหาข้อเท็จจริง โดยในข้อ 5 แห่งระเบียบที่ประชุมใหญ่ ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 กำหนดว่า “วิธีพิจารณา คดีปกครองเป็นวิธีพิจารณาคดีโดยใช้ระบบไต่สวนตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้ง ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองและระเบียบนี้” ถือเป็นภาระเน้นว่าศาลปกครองไทยได้นำ หลักการไต่สวนมาใช้ในการพิจารณาคดีปกครองเนื่องจากศาลปกครองไม่เพียงแต่จะมีบทบาท ในการให้ความคุ้มครองเอกชนจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของฝ่ายปกครองเท่านั้นหากแต่ยังมี บทบาทในการพิทักษ์ประโยชน์สาธารณะอีกด้วยดังที่นัยกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองของไทย จึงใช้ระบบไต่สวนเพื่อให้ศาลปกครองสามารถรวบรวมข้อเท็จจริงแห่งคดีและพยานหลักฐาน ที่จำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริงให้ได้มากที่สุดและอย่างรอบด้านที่สุดอันจะทำให้ศาลปกครอง สามารถพิพากษาคดีปกครองได้อย่างยุติธรรมกล่าวคือก่อให้เกิดดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์ส่วนตัวของเอกชน

หลักการไต่สวนในคดีปกครองนั้นจะนำมาใช้ในขั้นตอนการรวบรวมและ ตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดี ซึ่งเป็นขั้นตอนที่สำคัญมากของการดำเนินกระบวนการพิจารณาของ ศาลปกครอง ทั้งนี้เพราะว่าก่อนที่จะพิพากษาคดีใดศาลจะต้องตรวจสอบให้ได้ความเป็นยุติ ก่อนว่าข้อเท็จจริงแห่งคดีนั้นมีอยู่อย่างไร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณา คดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ระบบการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีของศาลปกครอง เป็นไปตามระบบไต่สวน กล่าวคือ มาตรา 55 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและ วิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติว่า “ในการพิจารณาพิพากษาคดีศาลปกครองอาจตรวจสอบ และแสวงหาข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสม ในการนี้ ศาลปกครองจะรับฟังพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญ หรือพยานหลักฐานอื่น นอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณี ได้ตามที่เห็นสมควร” โดยต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานประกอบคำชี้แจง ของตนตามสมควรแก่กรณีแต่การชี้แจงต้องทำเป็นหนังสือ เว้นแต่เป็นกรณีที่ศาลอนุญาตให้ชี้แจง ด้วยวาจาต่อหน้าศาล ในการนี้ คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูพยานหลักฐานของแต่ละฝ่ายได้ยื่นไว้ในสำนวน เว้นแต่กรณีใดที่กฎหมายคุ้มครองให้ไม่ต้องเปิดเผยหรือศาลปกครองเห็นว่าจำเป็นต้องไม่เปิดเผย เพื่อมิให้เกิดความเสียหายแก่การดำเนินงานของรัฐแต่กรณีที่ไม่ต้องเปิดเผยดังกล่าว ศาลปกครองจะนำมาใช้รับฟังในการพิจารณาพิพากษาคดีไม่ได้

เนื่องจากหัวใจสำคัญของระบบการไต่สวนในศาลปกครองไทยคือการให้ตุลาการเจ้าของสำนวนซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยตุลาการหัวหน้าคณะในศาลปกครองสูงสุดหรือตุลาการหัวหน้าคณะในศาลปกครองชั้นต้นในองค์คณะนั้นแล้วแต่กรณีทำหน้าที่ในการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีดังนั้นในการทำหน้าที่ดังกล่าวตุลาการเจ้าของสำนวนย่อมมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้ ได้แก่ มีคำสั่งเรียกให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องชี้แจงข้อเท็จจริงหรือให้ความเห็นเป็นหนังสือเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องมีคำสั่งเรียกให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐส่งวัตถุเอกสารหรือพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้อง หรือให้ความเห็นในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือส่งผู้แทนหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานทางปกครองนั้นมาชี้แจง หรือให้ถ้อยคำประกอบการพิจารณามีคำสั่งเรียกให้คู่กรณีมาให้ถ้อยคำหรือนำพยานหลักฐานมาประกอบการพิจารณามีคำสั่งเรียกให้บุคคลที่เกี่ยวข้องกับคดีมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งพยานหลักฐานมาประกอบการพิจารณา เป็นต้น นอกจากนี้ในกรณีที่จำเป็นตุลาการเจ้าของสำนวนหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากตุลาการเจ้าของสำนวนมีอำนาจไปตรวจสอบสถานที่บุคคลหรือสิ่งใดเพื่อประกอบการพิจารณาต่อไปได้ในระหว่างการดำเนินการรวบรวมและตรวจสอบข้อเท็จจริงแห่งคดีตามอำนาจหน้าที่นั้นตุลาการเจ้าของสำนวนต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีได้ทราบถึงข้ออ้างหรือข้อแย้งของแต่ละฝ่ายและให้คู่กรณีแสดงพยานหลักฐานของฝ่ายตนเพื่อยืนยันหรือหักล้างข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายได้ โดยตุลาการเจ้าของสำนวนมีอำนาจกำหนดให้คู่กรณีแสดงพยานหลักฐานของฝ่ายตนภายในเวลาที่กำหนด ถ้าคู่กรณีมิได้ปฏิบัติภายในเวลาที่กำหนดให้ถือว่าคู่กรณีที่ไม่แสดงพยานหลักฐานนั้นไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนหรือยอมรับข้อเท็จจริงตามพยานหลักฐานของคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งแล้วแต่กรณีและให้ศาลปกครองพิจารณาพิพากษาต่อไปตามที่เห็นเป็นการยุติธรรม อนึ่งในกรณีที่คู่กรณีเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กำหนดดังกล่าวหรือมีพฤติกรรมประวิงคดีให้ล่าช้าศาลปกครองอาจรายงานผู้บังคับบัญชาผู้กำกับดูแลผู้ควบคุมหรือนายกรัฐมนตรีเพื่อดำเนินการแก้ไขปรับปรุงหรือสั่งการหรือลงโทษทางวินัยต่อไปก็ได้ทั้งนี้โดยไม่เป็นการตัดอำนาจที่ศาลจะมีคำสั่งลงโทษฐานละเมิดอำนาจศาล ในทำนองเดียวกันถ้าผู้ฟ้องคดีได้รับคำสั่งให้มาให้ถ้อยคำหรือแสดงพยานหลักฐานแล้วไม่ดำเนินการตามคำสั่งภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตุลาการเจ้าของสำนวนอาจเสนอความเห็นให้องค์คณะพิจารณาพิพากษามีคำสั่งให้จำหน่ายคดีเสียก็ได้แต่คดีที่ศาลปกครองได้จำหน่ายโดยเหตุดังกล่าวถ้าภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ศาลปกครองมีคำสั่งให้จำหน่ายคดีผู้ฟ้องคดีแสดงให้เห็นที่พอใจศาลได้ว่าการที่ตนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งได้นั้นเป็นเพราะเหตุสุดวิสัยหรือมีเหตุอันควรศาลปกครองจะอนุญาตให้พิจารณาใหม่หรือฟ้องคดีใหม่ก็ได้เมื่อตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าได้รวบรวมข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเพียงพอแล้วตุลาการ

เจ้าของสำนวนก็จะทำความเข้าใจในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเสนอให้องค์คณะพิจารณาพิพากษา เพื่อพิจารณาคดีต่อไป

8.3 การพิจารณาคดีภายในของศาลตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 จนถึงปัจจุบัน

ประเทศไทยมีพัฒนาการของกฎหมายมหาชนมาตั้งแต่สมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยพระองค์ทรงจัดตั้งที่ปรึกษาราชการแผ่นดิน (Council of State) ขึ้นเมื่อ พ.ศ. 2417 เพราะความสำคัญของการพัฒนากฎหมายมหาชนนำไปสู่กลไกสำคัญในการบริหารของรัฐสมัยใหม่ ต่อมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2516 ได้มีความพยายามที่จะจัดตั้งศาลปกครองขึ้น โดยมีนักกฎหมายได้นำเสนอให้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นในประเทศไทย และได้มีการเสนอให้ปรับปรุงกฎหมาย คณะกรรมการกฤษฎีกาโดยจัดตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เพื่อวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองขึ้นในสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและกลายเป็นพื้นฐานที่สำคัญในการจัดตั้งศาลปกครอง จนในที่สุดศาลปกครองได้ถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2517 เป็นครั้งแรก แต่ประสบความสำเร็จเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และกว่าจะจัดตั้งเป็นรูปธรรมได้ใน พ.ศ. 2544

การพิจารณาคดีของศาลภายหลังจากปี พ.ศ. 2540 เป็นต้นมา กระบวนวิธีพิจารณาของศาลนั้นเป็นการพิจารณาระบบศาลคู่ กล่าวคือ รัฐธรรมนูญปี พ.ศ. 2540 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า นอกจากจะมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ศาลรัฐธรรมนูญ กล่าวคือ ประเทศไทยมีพัฒนาการขององค์กรตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายมาตั้งแต่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2475 โดยสภาผู้แทนราษฎรเป็นองค์กรที่มีอำนาจในการตีความรัฐธรรมนูญ ต่อมาหลังสงครามโลกครั้งที่ 2 สิ้นสุดลงรัฐบาลในขณะนั้นโดย ม.ร.ว. เสนีย์ ปราโมช นายกรัฐมนตรี ได้ตราพระราชบัญญัติอาชญากรรมสงคราม พ.ศ. 2488 ขึ้น มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 11 ตุลาคม 2488 ซึ่งส่งผลให้อาชญากรรมสงครามถูกนำฟ้องเป็นคดีต่อศาลฎีกา และศาลฎีกาตัดสินว่ากฎหมายอาชญากรรมเฉพาะตอนที่บัญญัติความผิดย้อนหลังนั้นเป็นโมฆะเมื่อวันที่ 23 มีนาคม 2489 จึงทำให้อาชญากรรมสงครามทุกคนถูกปล่อยหมด กรณีดังกล่าวทำให้เกิดการโต้แย้งอำนาจการตีความรัฐธรรมนูญว่าน่าจะเป็นอำนาจของสภาผู้แทนราษฎร ด้วยเหตุนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2489 ได้บัญญัติให้มีคณะตุลาการรัฐธรรมนูญขึ้นเป็นครั้งแรก โดยเป็นองค์กรที่มีอำนาจในการตีความรัฐธรรมนูญ จนกระทั่งปี พ.ศ. 2539 รองศาสตราจารย์ ดร. กมลชัย รัตนสกววงศ์ อาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในขณะนั้นได้เสนองานวิจัยโดยมีแนวคิดจัดตั้งศาลรัฐธรรมนูญขึ้นต่อสมาชิกสภาร่างรัฐธรรมนูญและในที่สุดศาลรัฐธรรมนูญได้ถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งถือเป็นรัฐธรรมนูญฉบับประชาชนเป็นครั้งแรก และ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ซึ่งถือว่าเป็นรัฐธรรมนูญฉบับลงประชามติของประชาชน ได้ย้าให้มีศาลรัฐธรรมนูญโดยบัญญัติจัดตั้งศาลรัฐธรรมนูญขึ้นจนถึงวันนี้ครบรอบ 14 ปีภายใต้ปณิธานที่ว่า “ยึดหลักนิติธรรมค้ำจุนประชาธิปไตย ห่วงใยสิทธิและเสรีภาพของประชาชน”

การพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 จนถึงปัจจุบันนี้ ได้มีการพิจารณาคดีเป็นระบบศาลคู่ ที่มีการตรากฎหมายรัฐธรรมนูญ ปี พ.ศ. 2540 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 218 บัญญัติว่า ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญนี้หรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น ดังนั้น ศาลยุติธรรมจึงเปรียบเสมือนเป็นศาลทั่วไปที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั่ว ๆ ไป กล่าวคือระบบการพิจารณาพิพากษาคดีที่มีข้อพิพาททางการค้าระหว่างประเทศ อันเกี่ยวกับกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรจากการนำเข้า ส่งออกสินค้า นั้น เมื่อมีลักษณะคดีทางแพ่ง ก็จะนำข้อพิพาททางคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและจัดตั้งศาลภาษีอากร และเมื่อลักษณะคดีที่เป็นทางอาญา พนักงานตุลาการก็จะทำการสอบสวนหาข้อเท็จจริง จากนั้นก็จะนำสำนวนที่ได้จากการสอบสวนแล้ว ไปทำการแจ้งความร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวน เพื่อสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นศาลอาญา ที่สังกัดศาลยุติธรรม เป็นการดำเนินการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา ตามหลักผู้ใดกล่าวอ้างผู้ใดนำสืบให้ศาลได้ทราบข้อเท็จจริง ส่วนในการดำเนินคดีแพ่งก็จะเป็นการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ที่เป็นศาลชำนาญพิเศษที่สังกัดศาลยุติธรรม ที่นำระบบกล่าวหา ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดี เช่นเดียวกันกับการดำเนินคดีอาญา ซึ่งมีความแตกต่างกันกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครอง ที่มีการตราพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีปกครองและการจัดตั้งศาลปกครอง พ.ศ. 2540

9. การตรวจสอบความสอดคล้องของกฎหมายตามรัฐธรรมนูญของไทยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิรูปกฎหมาย

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลตุลาการและวิธีพิจารณาคดีตุลาการ มีเนื้อหาสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และไม่ขัดหรือแย้งต่อพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ดังนี้

1) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 6 แนวนโยบายแห่งรัฐ มาตรา 77 วรรคหนึ่ง “รัฐพึงจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์ หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพโดยไม่ชักช้าเพื่อไม่ให้เป็นภาระแก่ประชาชน และดำเนินการให้ประชาชนเข้าถึงตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ได้โดยสะดวกและสามารถเข้าใจกฎหมายได้ง่ายเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่าง

ถูกต้อง” เป็นการกำหนดให้รัฐพึงต้องจัดให้มีกฎหมายเพียงเท่าที่จำเป็น และปรับปรุงกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์เพื่อให้เป็นกฎหมายที่จะบังคับใช้ไม่ก่อให้เกิดภาระกับประชาชนเกินสมควรและเข้าใจกฎหมายได้ง่ายต่อการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง โดยก่อนการตรากฎหมายนั้นจะต้องมีการกำหนดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง และทบทวนความเหมาะสมของกฎหมายให้สอดคล้องกับบริบทต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดไว้ใน วรรคสอง “ก่อนการตรากฎหมายทุกฉบับ รัฐพึงจัดให้มีการรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้อง วิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายอย่างรอบด้านและเป็นระบบ รวมทั้งเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน และนำมาประกอบการพิจารณาในกระบวนการตรากฎหมายทุกขั้นตอน เมื่อกฎหมายมีผลใช้บังคับแล้ว รัฐพึงจัดให้มีการประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายในรอบระยะเวลาที่กำหนด โดยรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องประกอบด้วย การตรวจบทบัญญัติของกฎหมายทุกฉบับให้สอดคล้องและเหมาะสมกับบริบทต่าง ๆ ที่เปลี่ยนแปลงไป” เพราะฉะนั้น การควบคุมเนื้อหาของร่างกฎหมายที่ใช้ระบบคณะกรรมการในกฎหมายได้เฉพาะกรณีที่เป็น และการกำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐและระยะเวลาการดำเนินการให้ชัดเจน และกฎหมายต้องกำหนดโทษทางอาญาได้เฉพาะกรณีที่ร้ายแรง ตามที่กำหนดไว้ใน วรรคสาม “รัฐพึงใช้ระบบอนุญาตและระบบคณะกรรมการในกฎหมายเฉพาะกรณีที่จำเป็น พึงกำหนด หลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ของรัฐและระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายให้ชัดเจน และพึงกำหนดโทษอาญาเฉพาะความผิดร้ายแรง”

2) รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 65 บัญญัติว่า “รัฐพึงจัดให้มียุทธศาสตร์ชาติเป็นเป้าหมาย การพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืนตามหลักธรรมาภิบาล เพื่อใช้เป็นกรอบในการจัดทำแผนต่าง ๆ ให้สอดคล้องและบูรณาการกันเพื่อให้เกิดเป็นพลังผลักดันร่วมกันนำไปสู่เป้าหมายดังกล่าว” ซึ่งเป็นการกำหนดให้รัฐจัดให้มียุทธศาสตร์ชาติ เพื่อเป็นเป้าหมายในการพัฒนาประเทศระยะยาว สอดคล้องกับการปฏิรูปประเทศต้องดำเนินการเพื่อความสงบสุขเป็นธรรม และในโอกาสที่หัดเทียมกันเพื่อจัดความเหลื่อมล้ำ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 257 บัญญัติว่า “การปฏิรูปประเทศตามหมวดนี้ต้องดำเนินการเพื่อบรรลุเป้าหมาย ดังต่อไปนี้ (2) สังคมมีความสงบสุข เป็นธรรม และมีโอกาสอันทัดเทียมกันเพื่อจัดความเหลื่อมล้ำ” และต้องดำเนินการปฏิรูปในด้านกฎหมายให้มีกลไกในการดำเนินการปรับปรุงกฎหมาย กฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับต่าง ๆ อย่างต่อเนื่องให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนการปฏิรูป ด้านกฎหมายที่กำหนดไว้ในมาตรา 258 บัญญัติว่า “ให้การดำเนินการปฏิรูปประเทศอย่างน้อยในด้านต่าง ๆ ให้เกิดผล ดังต่อไปนี้ ค. ด้านกฎหมาย (1) มีกลไกให้ดำเนินการปรับปรุงกฎหมาย กฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับต่าง ๆ ...”

10. การตรวจสอบความสอดคล้องยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี

กฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากรและวิธีพิจารณาคดีศุลกากรเมื่อตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญแล้วพบว่าไม่มีความขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

10.1 การตรวจสอบตามยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี

พระราชบัญญัติการจัดทำยุทธศาสตร์ชาติ มาตรา 7 กำหนดให้การจัดทำยุทธศาสตร์ชาติต้องคำนึงถึงผลประโยชน์แห่งชาติ ความต้องการ และความจำเป็นในการพัฒนาประเทศให้สอดคล้องกับหลักปรัชญาของเศรษฐกิจพอเพียงและการพัฒนาที่ยั่งยืนตามหลักธรรมาภิบาล พระราชบัญญัติแผนและขั้นตอนการดำเนินการปฏิรูปประเทศ พ.ศ. 2560 มาตรา 5 กำหนดให้การปฏิรูปประเทศต้องดำเนินการให้สอดคล้องและเป็นไปในทิศทางเดียวกันเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย มาตรา 6 กำหนดให้มีแผนการปฏิรูปประเทศเพื่อกำหนดกลไก วิธีการและขั้นตอนการดำเนินการปฏิรูปประเทศในด้านต่าง ๆ มาตรา 7 กำหนดให้แผนการปฏิรูปประเทศต้องประกอบด้วย แผน ขั้นตอน กำหนดระยะเวลา การกำหนดหน่วยงานของรัฐหรือบุคคลที่รับผิดชอบ ผลสัมฤทธิ์ การเสนอให้มีหรือแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย มาตรา 8 กำหนดให้จัดทำแผนการปฏิรูปประเทศในด้าน (3) ด้านกฎหมาย มาตรา 11 กำหนดให้การจัดทำร่างแผนปฏิรูปประเทศให้ดำเนินการตามขั้นตอน และแผนยุทธศาสตร์ชาติ ระยะ 20 ปี ฉบับวันที่ 24 สิงหาคม พ.ศ. 2560 ยุทธศาสตร์ที่ 1 ด้านความมั่นคง ข้อ 1.2 การพัฒนาศักยภาพในการป้องกันประเทศ พร้อมรับมือกับภัยคุกคามทั้งทางทหารและภัยคุกคามอื่น ๆ

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากรและวิธีพิจารณาคดีศุลกากรเป็นกฎหมายที่จัดทำขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของปัญหาข้อพิพาททางการศุลกากรที่ยังไม่มีกฎหมายเฉพาะในการบังคับใช้จึงเท่ากับเป็นการพัฒนาศักยภาพด้านการค้าระหว่างประเทศจึง มีความสอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งกับยุทธศาสตร์ชาติ 20 ปี

การตรวจสอบหลักเกณฑ์การจัดทำกฎหมายตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้จัดทำหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ โดยมีเหตุผลในการประกาศใช้คือ “โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมาย การตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมาย การรับฟังความคิดเห็นของผู้เกี่ยวข้องและการวิเคราะห์ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากกฎหมายเพื่อประกอบการจัดทำร่างกฎหมาย การเปิดเผยผลการรับฟังความคิดเห็นและการวิเคราะห์นั้นต่อประชาชน หลักเกณฑ์การตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ

ระบบการพิจารณาคดี การพิจารณาคดี เพื่อให้การตรากฎหมายเป็นไปโดยละเอียดรอบคอบ ไม่สร้างภาระแก่ประชาชนเกินความจำเป็น ตลอดจนกำหนดหลักเกณฑ์ประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมายภายหลังเมื่อกฎหมายมีผลบังคับแล้วเพื่อจัดทำ ออกแบบกฎหมายให้ทันสมัยและสอดคล้องกับบริบทที่เปลี่ยนแปลงไป และการเข้าถึงบทบัญญัติของกฎหมายของประชาชน ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา 77 ประกอบกับมาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1) และ (3) ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

การจัดทำกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายและประเมินผลสัมฤทธิ์ของกฎหมาย พ.ศ. 2562 เพื่อตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายตามหมวด 3 ตรวจสอบเนื้อหาของร่างกฎหมาย มาตรา 21 บัญญัติว่าให้หน่วยงานของรัฐต้องตรวจสอบและพิจารณาจัดทำร่างกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ 9 ด้าน

1) สอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ โดยในกรณีที่เป็นการจัดทำร่างพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมายต้องสอดคล้องและไม่ขัดหรือแย้งต่อพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญด้วย

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ มีเนื้อหาสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และไม่ขัดหรือแย้งต่อพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ดังได้กล่าวมาแล้ว

2) ต้องสอดคล้องกับหลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ กำหนดหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้กฎหมายให้ชัดเจน รวดเร็ว ดำรงไว้ซึ่งความยุติธรรมต่อกระบวนการยุติธรรม ในกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดี เพื่อให้มีการดำเนินการที่มีประสิทธิภาพภายใต้หลักนิติธรรม ตามหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance Framework) ในหลักการประสิทธิภาพและหลักนิติธรรม

3) การยกเลิกหรือปรับปรุงกฎหมายที่หมดความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์หรือที่เป็นอุปสรรคต่อการดำรงชีวิตหรือการประกอบอาชีพเพื่อไม่ให้เป็นการแก่ประชาชน

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ ถือเป็นการตรากฎหมายเกี่ยวกับการพิจารณาพิพากษาอรรถคดี ในกระบวนการยุติธรรมให้มีความเหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพปัจจุบัน และกฎหมายไม่มีลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเกินสมควร ในทางกลับกัน ในการจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ ถือเป็นการตราพระราชบัญญัติให้มีความชัดเจนในการกำหนด

รูปแบบกระบวนการวิธีการพิจารณาพิพากษาอรรถคดีไปใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ โดยคำนึงถึงความรวดเร็ว ชัดเจน และเป็นการอำนวยความสะดวกให้ทั้งภาครัฐและภาคเอกชนอย่างมีความเสมอภาค

4) ไม่ใช้ระบบอนุญาตเว้นแต่มีเหตุจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ของประเทศชาติหรือประชาชนหรือมีกรณีจำเป็นไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ทั้งนี้ ในกรณีที่จำเป็นต้องมีระบบอนุญาต การกำหนดระยะเวลาหรือขั้นตอนในการพิจารณาคำขออนุญาตดำเนินการต่าง ๆ ต้องคำนึงถึงหลักการและสาระสำคัญของกฎหมายเกี่ยวกับการอำนวยความสะดวกในการพิจารณาอนุญาตของทางราชการ

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับใด ๆ กับระบบอนุญาตจึงไม่ขัดกับหลักเกณฑ์ข้อนี้

5) ไม่ใช้ระบบคณะกรรมการ เว้นแต่เพื่อกำหนดนโยบาย หรือกำกับ หรือกำหนดหลักเกณฑ์หรือเพื่อการอื่นที่จำเป็น ทั้งนี้ ในกรณีที่นำระบบคณะกรรมการมาใช้ ให้ระบุให้ชัดเจนด้วยว่ามติของคณะกรรมการผูกพันหน่วยงานที่มีผู้แทนเป็นกรรมการ โดยตำแหน่งด้วย

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการที่ไม่ได้มีการใช้ระบบคณะกรรมการมาใช้ในการกระบวนการพิจารณาคดีศาลการ

6) การมีบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครองหรือดำเนินกิจการทางปกครอง ให้กระทำได้เท่าที่จำเป็น ทั้งนี้ ในกรณีที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจให้กำหนดหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจและระยะเวลาในการดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นสาระสำคัญไว้ในร่างกฎหมายให้ชัดเจน

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการที่ไม่มีบทบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครองหรือดำเนินกิจการทางปกครอง

7) การกำหนดโทษทางอาญาสำหรับการกระทำความผิดใด ให้คำนึงถึงหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) การกระทำนั้นต้องกระทบต่อความมั่นคงหรือความปลอดภัยของประเทศ ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนอย่างร้ายแรง หรือมีผลกระทบต่อส่วนรวม

(2) เป็นกรณีไม่สามารถใช้มาตรการอื่นใดเพื่อบังคับใช้กฎหมายอย่างได้ผลและมีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะให้ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมาย

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับลักษณะคุณสมบัติผู้ที่ทำหน้าที่พิจารณาคดีและรูปแบบในกระบวนการพิจารณาคดีและระบบการพิจารณาคดี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อในการพิจารณาพิพากษาอรรถคดี

ที่มีข้อพิพาทเกิดจากกฎหมายศาลการเท่านั้น โดยจัดทำเป็นกฎหมายที่จะสามารถพิจารณาพิพากษาคดีเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

8) หลักเกณฑ์อื่นตามที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

ยังไม่ปรากฏถึงหลักเกณฑ์ตามกฎหมายอื่นที่คณะรัฐมนตรีได้กำหนด

จากการตรวจสอบเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการนั้น พบว่าการจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ ไม่ได้ขัดแย้งตามหลักเกณฑ์การจัดทำร่างกฎหมายเพื่อตรวจสอบความจำเป็นในการตรากฎหมายทั้ง 9 ข้อ แต่อย่างใด

11. การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในต่างประเทศ

การพิจารณาคดีของศาลในต่างประเทศ ผู้วิจัยนำมาศึกษาอยู่ 2 ประเทศ คือ การพิจารณาคดีของศาลสาธารณรัฐฝรั่งเศส และการพิจารณาคดีของศาลสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จะเห็นได้ว่ากระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลของต่างประเทศนั้นเป็นการที่จะทำการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างภาครัฐ ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรกับประชาชนที่มีหน้าที่เสียภาษี ตามลักษณะของประเภทของภาษี หรือภาคเอกชนที่ประกอบกิจการต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกิจการการค้าระหว่างประเทศก็จะมีภาระภาษีอากรเกิดขึ้น ซึ่งกระบวนการจัดเก็บภาษี รวมทั้งอัตราค่าภาษีอากรของแต่ละประเทศก็จะมีกระบวนการ วิธีการจัดเก็บ และอัตราภาษีอากรที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งในงานวิจัยฉบับนี้ จะอธิบายเกี่ยวกับการพิจารณาคดีภาษีอากรของต่างประเทศ พอสังเขปดังนี้

11.1 การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

1) หลักแห่งคดีภาษีอากร

สาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นประเทศต้นแบบที่ใช้ระบบศาลคู่ในการพิจารณาคดี โดยมีการจำแนกศาลออกเป็นศาลปกครองและศาลยุติธรรม ซึ่งศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาคดีได้ในคดีแพ่งและคดีอาญาเท่านั้น ส่วนศาลปกครอง มีอำนาจพิจารณาคดีนอกเหนืออำนาจดังกล่าว (L.Neville Brown and John S. Bell, 1993 p. 46) ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาตรา L.190 และมาตราต่อ ๆ ไปนั้นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการประเมินและกำหนดภาษีซึ่งก็หมายถึงการกำหนดฐาน (Assiette) และการคำนวณภาษี (Liquidation) ส่วนใหญ่แล้วผู้เสียภาษีมักจะร้องขอให้แก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการกำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่กำหนดนั้นไม่ถูกต้อง

เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอเขาก็อาจขอให้ยกเลิกภาษีนั้น (Demande En Reduction) และได้มีการแยกคดีอื่น ๆ ที่ไม่ใช่คดีภาษีอากรออกไปหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าในสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการแบ่งคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ซึ่งคดีเหล่านี้ไม่ใช่คดีภาษีอากร โดยเฉพาะเหตุที่ต้องมีการแบ่งประเภทก็เพราะขั้นตอนในการดำเนินคดีเหล่านี้แตกต่างจากคดีภาษีอากร

(1) ข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินที่ไม่ใช่ภาษีอากรเช่นค่าบำรุงสถานีโทรทัศน์หรือการจัดเก็บอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายภาษี

(2) ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประเมินกำหนดฐานและการคำนวณภาษีรายบุคคลเช่นคดีการใช้อำนาจโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษี (Contentieux De L'exces De Pouvoir) คดีที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานภาษีเช่นเกิดจากความผิดในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภาษีคดีภาษีที่มีโทษทางอาญาเช่นการหลีกเลี่ยงภาษีการไม่ชำระภาษีโดยไม่ตั้งใจ (Contentieux fiscal repressif) คดีภาษีที่ได้แย้งการจัดเก็บภาษีคดีประเภทนี้ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งความถูกต้องของภาษีแต่โต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องจ่ายหรือรับผิดชอบภาษีนั้น ๆ และรวมถึงคดีที่ผู้เสียภาษีโต้แย้งการยึดการอายัดทรัพย์โดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษีด้วย

วิธีการพิจารณาต่าง ๆ ที่อาจทำให้การประเมินหรือการกำหนดภาษีเปลี่ยนไปโดยไม่มีลักษณะเป็นข้อพิพาท เช่น การขอความปรานีในการผ่อนปรนหรือลดหย่อนภาษีด้วยเหตุผลทางคุณธรรมในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่อยู่ในภาวะที่จะสามารถชำระภาษีได้การยกเว้นและการคืนภาษีโดยมิต้องร้องขอเพื่อให้หน่วยงานภาษีมียอำนาจแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีโดยมิต้องมีการดำเนินการร้องทุกข์การขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการทางภาษีไม่มีลักษณะเป็นคำตัดสิน (วิระยุทธ สัจพันโรจน์, 2548, หน้า 36-37)

จึงเห็นได้ว่า คดีภาษีอากร (Contentieux fiscal) ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจึงจำแนกออกเป็นสองประเภทใหญ่ ๆ โดยพิจารณาจากลักษณะแห่งข้อพิพาทเป็นสำคัญประเภทแรกลักษณะแห่งข้อพิพาทเป็นการโต้แย้งกันในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษีเรียกคดีประเภทนี้ว่า “คดีภาษีอากรโดยแท้” ประเภทที่สองลักษณะแห่งข้อพิพาทมิใช่เป็นการโต้แย้งกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดจำนวนภาษีแต่มูลคดีมีความเกี่ยวพันถึงภาษีอากรเรียกคดีประเภทนี้ว่า “คดีเกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษี” ซึ่งแบ่งออกเป็นคดีขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารทางภาษี (Le contentieux de l'annulation en matière fiscale) คดีการโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Le contentieux du recouvrement) คดีการกระทำความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา (La répression pénale de la fraude fiscale) และคดีฟ้องขอให้รัฐรับผิดชอบในความเสียหายทางภาษีซึ่งเกิดขึ้นกับเอกชน (ถาวรรัช คีประชา, 2549, หน้า 9)

2) เขตอำนาจศาลที่พิจารณาคดีภาษีอากร

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้จำแนกคดีภาษีออกเป็นประเภทต่าง ๆ ศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรซึ่งเป็นระบบศาลคู่จึงแตกต่างกันไปตามสภาพหรือลักษณะของคดีภาษีอากรแต่ละประเภทโดยสามารถพิจารณาได้ ดังนี้

(1) คดีภาษีอากรโดยแท้

คดีภาษีอากรโดยแท้เป็นคดีที่พิพาทกันในเรื่องความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดภาษีซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (Livre des procedures fiscales : LPF) เรียกคดีประเภทนี้ว่า “คดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษี” (Le contentieux de l'imposition) ซึ่งหมายความถึงข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี ซึ่งได้แก่ การกำหนดฐาน (Assiette) และการคำนวณภาษี (Liquidation) โดยประเด็นข้อพิพาทในคดีอาจแบ่งได้เป็น 4 กรณี คือ (1) การขอให้ยกเลิกภาษี (2) การขอให้ลดหย่อนภาษี (3) การขอให้คืนภาษีในส่วนที่ได้จ่ายเกินไป (4) การใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย เช่น การขอคืนภาษีเพราะเหตุเลิกสัญญาหรือเลิกกิจการ มีข้อสังเกตว่าการขอคืนภาษีตามข้อนี้เป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติรับรองให้ใช้สิทธิเรียกร้องได้ไม่ได้เกิดจากความผิดพลาดของฝ่ายหนึ่งฝ่ายใด ซึ่งต่างจากการขอคืนภาษี ที่มีมูลมาจากความผิดพลาดในการประเมินตนเองหรือการประเมินของเจ้าพนักงาน

ศาลที่มีเขตอำนาจเหนือ “คดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษี” ดังกล่าวนี้เป็นระบบศาลคู่ คือ (1) ศาลปกครอง (Le tribunal administratif) ซึ่งเป็นไปตามหลักการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและศาลยุติธรรมและ (2) ศาลยุติธรรมซึ่งเป็นไปตามเหตุผลเฉพาะทางประวัติศาสตร์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสเอง กล่าวคือ ภายหลังจากปฏิวัติใหญ่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในปี ค.ศ. 1789 (พ.ศ. 2332) ภาษีทางอ้อมซึ่งได้รับการต่อต้านตลอดมาว่าไม่เป็นธรรมได้ถูกยกเลิกไป คงเหลือแต่ภาษีทางตรงซึ่งโดยผลแห่งหลักการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมดในขณะนั้นซึ่งโดยสภาพถือว่าเป็นคดีปกครอง จึงถูกกำหนดให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครองแต่ต่อมารายได้จากภาษีทางตรงไม่เพียงพอจึงได้มีการนำภาษีทางอ้อมกลับมาใช้อีกครั้งพร้อมกันนั้นก็ได้มอบอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมไว้แก่ศาลยุติธรรมซึ่งในขณะนั้นมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครองเว้นเสียแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่ศาลปกครองแยกเป็นเอกเทศจากฝ่ายบริหารและศาลยุติธรรมอย่างสมบูรณ์ กฎหมายจึงได้กำหนดให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามหลักทั่วไป ทั้งนี้ อำนาจในการพิจารณาคดีของศาลจำแนกตามข้อโต้แย้งหรือการอุทธรณ์ในฝ่ายบริหาร (La phase administrative) ว่าเป็นเรื่องใด ดังนี้

(ก) ในกรณีที่เป็นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีทางตรง (Impôts directs) ภาษีการค้า (Tax sur le chiffre d'affaires) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxesur la valeurajoutée) หรือภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีทางตรงศาลที่มีอำนาจพิจารณา ได้แก่ ศาลปกครอง

(ข) ในกรณีที่เป็นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับค่าธรรมเนียม (Droits d'enregistrement) อากรแสตมป์ (Droit de timbre) หรือภาษีทางอ้อมอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวใน (ก) ศาลที่มีอำนาจพิจารณา ได้แก่ ศาลยุติธรรม

การพิจารณาคดีของศาลในประเทศฝรั่งเศสแต่เดิมนั้นใช้ระบบที่ประมุขของรัฐเป็นผู้ชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองในชั้นสุดท้าย ใน ค.ศ. 1872 (พ.ศ. 2415) Conseil d'Etat กลับมามีอำนาจเด็ดขาดในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองอีกครั้ง Conseil d'Etat มิได้ทำคำพิพากษาในนามของประมุขแห่งรัฐอีกต่อไป ประชาชนฝรั่งเศส ในปี ค.ศ. 1889 (พ.ศ. 2432) Conseil d'Etat ได้พิพากษาคดี Cadot ยกเลิกอำนาจของรัฐมนตรีเจ้าของเรื่องในการวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครองในชั้นต้นก่อนที่บุคคลผู้ได้รับความเสียหายจะนำคดีมาฟ้องยัง Conseil d'Etat ด้วยคำพิพากษาดังกล่าวราษฎรจึงสามารถที่จะฟ้องคดีปกครองต่อ Conseil d'Etat ได้โดยตรง และอาจถือได้ว่า Conseil d'Etat มีฐานะเป็นศาลปกครองอย่างสมบูรณ์นับแต่นั้นมา (วรเจตน์ ภาคีรัตน์, 2562, ออนไลน์)

การดำเนินคดีภาษีอากร

คดีต่อไปนี้เป็นแม้ว่าจะมิได้พิพาทกันโดยตรงในเรื่องความถูกต้องของการประเมินภาษี แต่โดยที่ประเด็นแห่งคดีสืบเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีกฎหมายฝรั่งเศสจึงให้ถือว่าเป็นคดีภาษีอากรด้วยเช่นกันเพียงแต่หลักเกณฑ์เรื่องศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีประเภทนี้มีความแตกต่างไปจากศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร โดยแท้ตามที่ได้ศึกษาผ่านมา ดังนี้

คดีขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารทางภาษี (Le Contentieux de l'Annulation en Matière Fiscale) จำแนกได้เป็น 2 ประเภท คือ คดีโต้แย้งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎคำสั่งทางปกครองแนวปฏิบัติหรือหนังสือเวียนเกี่ยวกับภาษีอากร และคดีโต้แย้งการกระทำเฉพาะบุคคลของเจ้าพนักงานภาษีว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหาร

(ก) คดีโต้แย้งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎคำสั่งทางปกครองแนวปฏิบัติหรือหนังสือเวียนเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นการที่ผู้เสียภาษีมุ่งโต้แย้งต่อความสมบูรณ์ของตัวกฎหรือคำสั่งทางปกครองว่าอาจออกมาโดยฝ่าฝืนต่อเงื่อนไขอันชอบด้วยกฎหมาย เช่น การโต้แย้งว่าการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครองกระทำโดยมีการใช้อำนาจอันมิชอบของเจ้าหน้าที่และขอให้ศาลเพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองนั้นหรือโต้แย้งว่ากฎหรือคำสั่งทางปกครองนั้นออกมาโดยไม่มีกฎหมายแม่บทให้อำนาจหรือเป็นการขัดต่อกฎหมายแม่บท

(ข) คดีโต้แย้งการกระทำของเจ้าหน้าที่ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายเกี่ยวกับวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารทางภาษีเป็นการที่ผู้เสียภาษีมุ่งโต้แย้งการกระทำเฉพาะบุคคลของเจ้าพนักงานภาษีว่าไม่ถูกต้องตามวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารซึ่งกฎหมายบัญญัติไว้ เช่น โต้แย้งว่าเจ้าหน้าที่มีคำวินิจฉัย (Décisions Administratives) หรือทำข้อตกลงทางภาษี (Agréments Fiscaux) โดยไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Procédures Administratives) ซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรคดีประเภทนี้อยู่ในเขตอำนาจของผู้พิพากษาคดีเพิกถอนการกระทำทางปกครองเกี่ยวกับภาษีอากร (Jude de l'Annulation Fiscale) ในศาลปกครอง

คดีการโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Le Contentieux du Recouvrement) คดีประเภทนี้ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งเกี่ยวกับความถูกต้องของภาษีที่จัดเก็บ แต่โต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องชำระภาษีเนื่องด้วยเหตุต่าง ๆ เช่น ฝ่ายบริหารทางภาษีบังคับคดีโดยไม่ชอบด้วยเงื่อนไขตามคำพิพากษาของศาลหรือฝ่ายบริหารทางภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบหรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซึ่งกำหนดขึ้น โดยกรมสรรพากร เป็นต้น

คดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจของผู้พิพากษาคดีโต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีในศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมแล้วแต่กรณี โดยให้นำบทบัญญัติว่าด้วยเขตอำนาจศาลเหนือคดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา L. 99 มาใช้บังคับโดยอนุโลม กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการโต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทางตรงภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีทางตรงศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา ได้แก่ ศาลปกครอง แต่หากเป็นกรณีที่โต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีโซคลาก อกรรมรดก อกรรมกรให้ อกรรมสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนประเภทต่าง ๆ หรืออากรแสตมป์ศาล ที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา ได้แก่ ศาลยุติธรรม

คดีการกระทำความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษทางอาญา (La Répression Pénale de la Fraude Fiscale) เป็นการพิพาทกันในกรณีของการกระทำซึ่งกฎหมายภาษีอากรบัญญัติว่าเป็นความผิดอาญาและกำหนดโทษไว้ เช่น การหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีโดยจงใจคดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจของผู้พิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับภาษีอากรในศาลอาญา

คดีฟ้องขอให้รัฐรับผิดชอบในความเสียหายทางภาษีซึ่งเกิดขึ้นกับเอกชน (Le Contentieux de la Responsabilité l'État à Raison du Fonctionnement des Services Fiscaux) คดีประเภทนี้ความเสียหายที่เอกชนได้รับมีมูลเหตุมาจากการที่รัฐใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษี เช่น ความเสียหายอันเกิดจากการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษี

คดีประเภทนี้โดยสภาพเป็นคดีปกครองเกี่ยวกับการโต้แย้งสิทธิของเอกชนซึ่งศาลมีอำนาจเต็ม (Plein Contentieux Traditionnel) โดยหลักจึงอยู่ในอำนาจของศาลปกครองเว้นแต่

ในสามกรณีต่อไปนี ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษา กล่าวคือ เป็นความเสียหายอันเกิดจากการประเมินกำหนดภาษี ซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมหรือเป็นความเสียหายอันเกิดจากการที่ฝ่ายบริหารดำเนินการบังคับคดีเพื่อเอาชำระค่าภาษีค้าง โดยมูลคดีเริ่มแรกเกี่ยวกับภาษีซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมหรือเป็นความเสียหายโดยตรงอันเกิดจากวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคดีความผิดทางภาษีซึ่งมิใช่อาญา

รูปแบบการพิจารณาคดีภาษีอากร

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเพื่อยังให้สิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลได้รับการคุ้มครองด้วยวิธีการต่าง ๆ เป็นต้นว่า กำหนดให้คดีภาษีอากรอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองและให้นำวิธีพิจารณาระบบไต่สวนมาใช้ในคดีภาษีอากร

นอกจากนี้ สาธารณรัฐฝรั่งเศสตระหนักดีว่าระบบกล่าวหาในศาลยุติธรรมทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาบางขั้นตอนไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในกฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนี้

(1) ในส่วนขั้นตอนที่สลบซับซ้อนในศาลยุติธรรมก็ได้กำหนดให้นำระบบไต่สวนมาใช้บังคับเพื่อให้วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลปกครองและในศาลยุติธรรมให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ใกล้เคียงกันมากที่สุดเช่นการสืบพยานแบบรวบรัดการใช้วิธีพิจารณาคดีแบบเร็วพิเศษ

(2) ให้อำนาจพิเศษแก่ศาลเพื่อประหยัดเวลาในการดำเนินคดี เช่น การวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายเบื้องต้นในคดีศาลปกครองและศาลยุติธรรมต่างมีอำนาจวินิจฉัยข้อกฎหมายที่อยู่ในอำนาจของอีกศาลหนึ่งได้

อย่างไรก็ตาม วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลปกครองในหลายขั้นตอนก็ยังให้ความสำคัญเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่าวิธีพิจารณาคดีในศาลยุติธรรมอันเป็นผลมาจากระบบไต่สวนที่ใช้อยู่ในศาลปกครองนั่นเอง

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรต่อไปนี้ กรณีของศาลปกครองถูกกำหนดขึ้นตามระบบไต่สวน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้มากกว่ากรณีของศาลยุติธรรมอันถูกกำหนดขึ้นตามระบบกล่าวหา

การเข้ามาในคดีของฝ่ายบริหาร

ในศาลปกครองเป็นหน้าที่ของศาลที่จะแจ้งให้ฝ่ายบริหารจัดทำบันทึกคำให้การ (Mémoires en Défense) ยื่นต่อศาลโดยผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องขอให้ศาลเรียกฝ่ายบริหารเข้ามาในคดี

ในศาลยุติธรรมเป็นหน้าที่ของผู้เสียหายที่จะต้องขอให้ศาลหมายเรียกฝ่ายบริหารเข้ามาในคดีโดยผ่านทางเจ้าพนักงานศาล (Huissier de justice) แม้ว่าฝ่ายบริหารจะมีฐานะเป็นจำเลยในคดีที่ผู้เสียหายฟ้องโต้แย้งความถูกต้องในการประเมินกำหนดภาษีอยู่แล้วก็ตามทั้งนี้ผู้เสียหายเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการนำส่งหมายเรียก

การอ้างพยานหลักฐานในคดี

ในศาลปกครองศาลมีอำนาจเรียกเอกสารหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหารมาได้อีกตามที่เห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

ในศาลยุติธรรมผู้เสียหายต้องอ้างพยานหลักฐานทุกชั้นไว้ในสำนวนความและต้องขอให้ศาลเรียกเอกสารหลักฐานซึ่งอยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหารความข้อนี้นิยมทำให้ผู้เสียหายที่ไม่มีความชัดเจนในเชิงคดีต้องตกเป็นฝ่ายเสียเปรียบเพราะในความเป็นจริงผู้เสียหายอาจไม่สามารถทราบได้ว่าเอกสารหลักฐานใดซึ่งอยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหารนั้นจะเป็นประโยชน์ต่อการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเพื่อผลแพ้ชนะคดีของตน

การแสวงหาและรวบรวมข้อเท็จจริงในคดี

ในศาลปกครองศาลมีอำนาจช่วยเหลือคู่ความ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียหายในการแสวงหาและรวบรวมข้อเท็จจริงทั้งนี้ไม่ว่าผู้เสียหายจะได้มีคำร้องขอต่อศาลหรือไม่ก็ตาม

ในศาลยุติธรรมคู่ความมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงและต้องขอให้ศาลหมายเรียกพยานหลักฐานที่จะใช้พิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งมีได้อยู่ในความครอบครองของตน

วิธีพิจารณาสามัญในศาลชั้นต้น

การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลปกครองและในศาลยุติธรรมสำหรับคดีภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้มีข้อแตกต่างกันหลายประการ เช่น

(ก) อำนาจในการเพิกถอนการประเมินภาษีเนื่องจากมีพยานหลักฐานใหม่

ในคดีซึ่งผู้เสียหายยื่นฟ้องโต้แย้งการประเมินภาษีต่อศาล โดยที่ฝ่ายบริหารพิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จภายในหกเดือนหากในระหว่างการพิจารณาของศาลฝ่ายบริหารมีคำวินิจฉัยให้ยกเลิกภาษีหรือในคดีที่ผู้เสียหายฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารต่อศาล โดยในระหว่างการพิจารณาของศาลฝ่ายบริหารตรวจพบความไม่ถูกต้องของการประเมินภาษีรายที่พิพาทกันอยู่ จึงได้มีคำวินิจฉัยให้ยกเลิกภาษีก่อนคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารเช่นว่านี้ถือเป็นพยานหลักฐานใหม่ในคดีซึ่งศาลปกครองมีอำนาจรับพยานหลักฐานใหม่ดังกล่าวเข้าสู่สำนวนความโดยผู้เสียหายไม่จำเป็นต้องร้องขอและมีอำนาจวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินภาษีได้ซึ่งนอกจากจะเป็นการประหยัดเวลาทั้งแก่ศาลและผู้เสียหายที่ไม่ต้องดำเนินคดีต่อไปโดยไม่จำเป็น แล้วจะเห็นได้ว่าการที่กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรกำหนดไว้เช่นนี้เป็นการสอดคล้องกับหลักการของระบบ

ไต่สวนที่ให้การรวบรวมพยานหลักฐานเป็นอำนาจของศาลซึ่งสามารถให้ความเป็นธรรมและลดข้อเสียเปรียบในการดำเนินคดีแก่ผู้เสียหายได้เป็นอย่างดี

ในขณะที่กรณีเดียวกันนี้ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจรับคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารดังกล่าวเข้าสู่สำนวนความในฐานะที่เป็นพยานหลักฐานใหม่หากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบวิธีพิจารณาคดีคือผู้เสียหายต้องขอให้ศาลหมายเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวเข้ามาในคดี มิฉะนั้นศาลจะรับฟังพยานหลักฐานดังกล่าวเพื่อวินิจฉัยข้อเท็จจริงในคดีไม่ได้แม้ศาลจะทราบดีว่าพยานหลักฐานเช่นว่านั้นมีผลต่อการชดเชยคดีของผู้เสียหาย

(ข) คุณพินิจพิเศษความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ

หากศาลปกครองเห็นว่าความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญอาจไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นประโยชน์แก่คดีศาลปกครองมีอำนาจสั่งให้ฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญคนอื่นเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมในการวินิจฉัยคดี

ในส่วนของศาลยุติธรรมมาตรา R. 202-4 อันเป็นบทบัญญัติว่าด้วยพยานผู้เชี่ยวชาญในศาลยุติธรรมมิได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจใช้คุณพินิจในประการดังกล่าว

11.2 การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

1) คดีภาษีอากร

คดีภาษีอากรจัดได้ว่าเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจและเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติหรือข้อกำหนดอันอาจเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน คดีที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนผู้เสียภาษีอากรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐที่มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นเรื่องคำสั่งทางปกครองหรือกฎต่าง ๆ จึงมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตาม (กวมิ โชคเหมาะ, อัจฉรา ละอ่อน, 2560) ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6.10.1965) จะเห็นได้ว่า คดีภาษีอากรในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีถือกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 โดยส่วนสำคัญของบทบัญญัติอยู่ที่อนุมาตรา 1 กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อได้มีการโต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นโดยศูนย์กลางของประเด็นจะอยู่ที่คำสั่งทางปกครองและก่อนที่จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของเยอรมัน มาตรา 347 แล้ว (สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 216)

สำหรับความสามารถในการดำเนินกระบวนการพิจารณาประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 58 บัญญัติเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินกระบวนการพิจารณา กล่าวคือ

ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถตามกฎหมายแพ่งหรือตามกฎหมายมหาชนในการที่จะทำนิติกรรมทั้งหลายได้ ฉะนั้นสำหรับการรวมกลุ่มของบุคคลหรือบุคคลไว้ความสามารถหรือมีความสามารถจำกัดจึงต้องมีการดำเนินการแทน โดยผู้แทนโดยชอบด้วยกฎหมายหรือโดยผู้แทนที่มีการระบุไว้ นอกจากนี้ผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนได้ด้วยตนเองในศาลภาษีอากรย่อมสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนตนได้ด้วย

ในส่วนของคำฟ้องนั้นต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอากร มาตรา 64 และ 65 โดยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาศีกษาอากร มาตรา 64 กำหนดว่าคำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการลงลายมือชื่อของโจทก์หรือผู้รับมอบอำนาจ อย่างไรก็ตาม มีแนวคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์เป็นข้อยกเว้นไว้ว่าหากกรณีไม่เป็นที่สงสัยในความเป็นเจ้าของคำฟ้องก็ไม่จำเป็นต้องมีการลงลายมือชื่อก็ได้ เพราะมิฉะนั้นแล้วก็จะเป็นเรื่องที่ไม่อาจเยียวยาได้หากคดีขาดอายุความเสียก่อนสำหรับในมาตรา 65 ได้กำหนดต่อไปอีกว่าในคำฟ้องต้องมีการระบุให้ชัดเจนเกี่ยวกับโจทก์จำเลยเรื่องที่มีการโต้แย้งสิทธิกันเกิดขึ้นและกรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองต้องระบุคำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษี นอกจากนี้แล้วในคำฟ้องต้องมีการระบุคำขอให้ชัดเจนรวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นที่ยืนยันว่าคำฟ้องนั้น ๆ มีมูลพร้อมทั้งพยานหลักฐานประกอบทั้งหมด

นอกจากนี้ ศีกษาอากรที่ฟ้องนั้นต้องไม่เคยมีการสละสิทธิการฟ้องร้องตามมาตรา 50 หรือไม่เคยมีการถอนฟ้องมาแล้วตามมาตรา 72 นอกจากนี้ แล้วกรณีนั้น ๆ จะต้องไม่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอื่นตามมาตรา 68 หรือเป็นกรณีที่มีคำพิพากษาของศาลตัดสินเรียบร้อยแล้วตามมาตรา 110 อนุมาตรา 1 และท้ายที่สุดยังมีกรณีตามแนวคำพิพากษาของศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ที่ถือได้ว่าเป็นข้อยกเว้นกล่าวคือไม่เข้าเงื่อนไขของการฟ้องร้องเช่นกัน เป็นต้น ว่าหากเป็นกรณีที่มีความจำเป็นในการที่โจทก์จะต้องได้รับการคุ้มครองสิทธิหมดไปโดยเหตุที่การดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามคำขอตามคำฟ้องโจทก์สามารถดำเนินการให้บรรลุได้ด้วยวิธีการที่ง่ายกว่าการฟ้องคดี

2) ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาศีกษาอากร

สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มีลักษณะโครงสร้างของศาล เป็น 2 ประเภท คือ ศาลทั่วไป และศาลพิเศษ โดยศาลทั่วไปนั้นมีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาที่เหนือคดีทุกประเภท ที่ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้ในเขตอำนาจของศาลพิเศษแต่ศาลพิเศษ ได้มีการจัดตั้งขึ้นภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 (พ.ศ. 2492) มาตรา 95 (1) มีบทบัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดตั้งศาลพิเศษ (The Basic Law of the Federal Republic of Germany) ให้มีเขตอำนาจศาลใน

การพิจารณาคดีภาษีอากร ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรคือศาลภาษีอากรซึ่งถือเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่องจัดแบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือศาลภาษีอากรชั้นต้น (Finanzgericht) และศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ (Bundesfinanzhof) มีอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทในทางมหาชนเฉพาะเรื่องตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung : FGO) ซึ่งกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจในเรื่องข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเรื่องทางภาษีอากรในกรณี ดังต่อไปนี้ (Siedenopf, The Principal of The Rule of Law, 2535)

(1) ข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องทางภาษีอากรที่อยู่ภายใต้กฎหมายของสหพันธ์ (มาตรา 33 I Nr. 1 FGO) นอกจากนี้ ยังรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับศุลกากรภาษีการบริโภค ภาษีรายได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกทั้งนี้ให้รวมถึงมาตรการในการตรวจสอบการห้ามนำเข้าและส่งออกด้วย

(2) ข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการดำเนินการตามคำสั่งทางปกครองที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษีอากรเท่าที่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ด้านภาษีอากรมลรัฐหรือสหพันธ์รัฐมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรและมีได้มีการกำหนดเรื่องการใช้สิทธิทางศาลไว้ในกรณีมีข้อพิพาทเกิดขึ้น

(3) ข้อพิพาทในทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในการประกอบอาชีพของผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรเช่นเรื่องใบอนุญาตของผู้ตรวจสอบบัญชีการอนุญาตในการประกอบวิชาชีพอันมิใช่เรื่องความผิดมรรยาทในทางวิชาชีพหากแต่เป็นข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการอนุญาตให้ทำหน้าที่ช่วยเหลือในทางภาษีอากร

(4) ข้อพิพาทในทางมหาชนอื่น ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัย

ศาลภาษีอากรที่มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีที่มีการฟ้องร้องเป็นครั้งแรกคือศาลภาษีอากรชั้นต้น (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 35) และหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ถูกฟ้องร้องจะต้องมีที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 38 อนุมาตรา 1)

กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษต่าง ๆ รัฐธรรมนูญของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกำหนดไว้ในมาตรา 95 อนุมาตรา 3 ให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างศาลชำนาญพิเศษต่าง ๆ เพื่อพิจารณาชี้ขาดว่ากรณีพิพาทใดควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษใด

3) การดำเนินคดีภาษีอากร

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 5 (3) กำหนดให้การพิจารณาคดีดำเนินการ โดยองค์คณะแต่ในขณะเดียวกันก็เปิดช่องให้องค์คณะสามารถมอบหมายให้ผู้พิพากษาหนึ่ง

คนดำเนินการพิจารณาตัดสินคดีไปได้โดยลำพังตามมาตรา 6 (1) หากเป็นกรณีที่ไม่ซับซ้อนและไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐานสำคัญนอกจากนี้แล้วผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบจำนวนอาจตัดสินข้อพิพาทแทนองค์คณะได้หากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความยินยอม นอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 155 ยังบัญญัติเปิดช่องให้มีการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลมสำหรับกรณีที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ ไว้

รูปแบบการพิจารณาคดี

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 76 กำหนดให้ศาลอากรใช้หลักการไต่สวนเช่นเดียวกับศาลปกครองของเยอรมัน กล่าวคือ ศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดีและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 96 กำหนดให้ศาลตัดสินโดยอิสระและด้วยความเชื่อมั่นตามผลโดยรวมที่ได้รับจากการดำเนินการสอบสวนวิธีพิจารณาคดีที่ไม่อาจหาพยานหลักฐานได้ให้พิจารณาเช่นเดียวกับคดีปกครองตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหน้าที่ในการนำสืบและการพิจารณาตัดสินคดีของศาลอากรนั้นศาลจะยึดถือตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ ดังนั้น ศาลจึงไม่ถูกผูกมัดโดยระเบียบภายในของฝ่ายปกครองแต่อย่างใด ในการค้นหาความจริงของศาลอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ศาลจะรับฟังเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

การเข้ามาในคดีของฝ่ายบริหาร

การตัดพยานหลักฐานที่เป็นของฝ่ายผู้ต้องหาที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 (3) และมาตรา 79b บทบัญญัติเกี่ยวกับการตัดพยานหลักฐานที่เป็นของฝ่ายผู้ต้องหาที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 76 (3) และมาตรา 79b นี้ นับได้ว่าเป็นบทบัญญัติที่ค่อนข้างใหม่และเป็นบทบัญญัติที่ศาลเริ่มนำมาใช้มากขึ้นกล่าวคือกรณีที่หน่วยจัดเก็บภาษีเรียกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนดหากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่ยอมส่งตามกำหนดดังกล่าวแต่เพียงจะมาส่งในชั้นศาลศาลอาจไม่รับไว้พิจารณาได้โดยถือว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเป็นฝ่ายถ่วงกระบวนการยุติธรรมให้ล่าช้านอกจากนี้ในส่วนของศาลเองก็กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนดได้เช่นกัน

การนั่งพิจารณาหรือการพิจารณา

โดยหลักแล้วประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา 90 (1) กำหนดให้การพิจารณาคดีในศาลอากรเป็นไปบนพื้นฐานของผลที่ได้รับจากการนั่งพิจารณาหรือการพิจารณาโดยวาจา แต่มาตรา 90 (2) กำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าเว้นแต่ผู้มีส่วนร่วมจะให้ความยินยอมศาล

อาจตัดสินคดีโดยไม่ต้องมีการนั่งพิจารณาคดีก็ได้และปรากฏว่าในทางปฏิบัติมีคดีเป็นจำนวนมากที่มีการตัดสินโดยที่มีได้มีการนั่งพิจารณา

นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 79 (1) ยังกำหนดต่อไปว่าหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนควรกำหนดมาตรการที่จำเป็นก่อนการนั่งพิจารณาเป็นต้นว่าการออกหมายเรียกพยานหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้การเพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทสามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นได้ใน การนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว

การพิจารณาคดีโดยเปิดเผย

สำหรับกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรนั้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 52 กำหนดให้พิจารณาโดยเปิดเผย แต่ทั้งนี้ หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษีผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการพิจารณาโดยลับก็ได้

การรวบรวมพยานหลักฐาน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 81 (1) และมาตรา 83 กำหนดให้มีการสืบพยานในการนั่งพิจารณาของศาลและต้องมีการแจ้งกำหนดนัดสืบพยานให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีทุกฝ่ายทราบและร่วมรับฟังการสืบพยานได้และบทบัญญัติที่นับได้ว่ามีความสำคัญต่อการแสวงหาข้อเท็จจริง คือ บทบัญญัติตามมาตรา 86 ที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานทั้งหลายและพร้อมที่จะให้ผู้มีส่วนร่วมขอได้เสมอตามมาตรา 78 หากมิใช่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษี

การดำเนินกระบวนการพิจารณา

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 92 (1) กำหนดให้เป็นอำนาจของผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาหนึ่งคนที่นั่งพิจารณานั้นเป็นผู้เปิดการนั่งพิจารณาและดำเนินการสืบพยานและเป็นผู้ทำหน้าที่สรุปประเด็นหรือสาระสำคัญตามมาตรา 92 (2) และมีการเปิดโอกาสให้ฝ่ายโจทก์และฝ่ายจำเลยได้แสดงข้อมูลหรือคำขอของฝ่ายตนจากนั้นผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาคณะหนึ่งที่นั่งพิจารณานั้นจะหารือกับผู้มีส่วนร่วมในคดีเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของคดีการหารือนี้ นับได้ว่ามีความสำคัญเป็นพิเศษเพราะเป็นจังหวะที่ผู้มีส่วนร่วมในคดีจะได้ทราบถึงประเด็นของคดีที่ศาลเห็นว่าเป็นประเด็นสำคัญที่จะเป็นพื้นฐานที่จะนำไปสู่การตัดสินคดีนั้นต่อไปและเปิดโอกาสให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีสามารถตอบสนองหรือดำเนินการปรับปรุงแก้ไขคำชี้แจงของตนได้ นอกจากนี้ แล้วประเด็นเหล่านี้จะเป็นพื้นฐานสำหรับการพิจารณาคำขอต่อไปโดยศาลจะตัดสินคดีบนพื้นฐานของประเด็นเหล่านี้และเมื่อศาลตัดสินคดีแล้วคำพิพากษาของศาลชั้นต้นย่อมเป็นพื้นฐานสำหรับการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ต่อศาลภาษีอากร

แห่งสหพันธ์ต่อไปแต่หากไม่มีการอุทธรณ์ (หรือฎีกา) ภายในระยะเวลาที่กำหนดคำพิพากษานั้นย่อมมีผลผูกพันผู้มีส่วนร่วมในคดีตามเนื้อหาที่ได้มีการพิพากษาไปนั้น

โดยที่กระบวนการในการจัดเก็บภาษีที่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจึงเป็นคดีปกครองโดยสภาพกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับกระบวนการพิจารณาคดีของศาลปกครองกล่าวคือมีการใช้หลักไต่สวนในการพิจารณาโดยศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดีโดยศาลไม่ถูกผูกมัดตามพยานหลักฐานของคู่กรณี นอกจากนี้แล้วศาลยังไม่ผูกมัดโดยระเบียบภายในของหน่วยจัดเก็บภาษีเนื่องจากศาลจะยึดตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาทำนั้นสำหรับการค้นหาความจริงของศาลอาจตั้งให้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยกระทำการก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

กระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรเยอรมนีเป็นกระบวนการวิธีพิจารณาแบบสองชั้นโดยศาลภาษีอากรชั้นต้นทำหน้าที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงและศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ทำหน้าที่วินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมายกล่าวคือศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์จะถูกผูกมัดโดยข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรชั้นต้นพิจารณาและตัดสินมาแล้วเท่านั้น

นอกจากนี้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรมาตรา 4 กำหนดให้นำกฎหมายพระธรรมนูญศาลมาใช้โดยอนุโลมกฎหมายตามกฎหมายพระธรรมนูญศาลที่มีการนำมาปรับใช้ในศาลภาษีอากร ก็คือ มาตรา 21a-21i ซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะกรรมการศาลของแต่ละศาล ซึ่งจะทำหน้าที่ในการวางแผนเกี่ยวกับการแบ่งงานภายในศาลโดยเฉพาะอย่างยิ่งการจ่ายสำนวนคดีไปยังผู้พิพากษาต่าง ๆ

11.3 การพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศอังกฤษ

1) หลักการแห่งคดีภาษีอากร

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ระบบและนิติวิธีทางกฎหมายจึงมีความแตกต่างกัน แต่อย่างไรก็ดี ระบบกฎหมายของประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นเรื่องวิธีพิจารณาคดีของไทยที่ใช้ระบบผสมกันระหว่างระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนหรือการยึดถือในแนวคำพิพากษาของศาลไทยเป็นหลักในการพิจารณาคดีซึ่งเป็นลักษณะอย่างหนึ่งของระบบกฎหมายในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยวต่างกับประเทศไทยที่ใช้ระบบศาลคู่ กล่าวคือ ประเทศอังกฤษไม่มีการแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมเช่นเดียวกับประเทศไทย ทั้งนี้ มีเหตุผลมาจากแนวความคิดในเรื่องความเสมอภาคกันในทางกฎหมายหรือหลัก Equity before

the Law ทำให้นักกฎหมายอังกฤษมองว่าคดีทุกประเภทจะต้องถูกตัดสินภายใต้กฎหมายอย่างเดียวกัน และมองว่าการตั้งศาลปกครองในยุโรปเป็นการตั้งขึ้นมาเพื่อปกป้องเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ใช้อำนาจ โดยมีขอบ ด้วยเหตุนี้ ในช่วงแรก ๆ ประเทศอังกฤษจึงไม่ยอมรับการมีศาลพิเศษแยกออกจากศาลยุติธรรมต่อมาในปี ค.ศ. 1957 (พ.ศ. 2500) ได้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน (Committee on Tribunals and Inquiries) ทำหน้าที่ศึกษาเกี่ยวกับระบบกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครองซึ่งส่งผลให้เกิดการตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาททางปกครองซึ่งส่งผลให้เกิดการตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาข้อพิพาทและการไต่สวน ค.ศ. 1958 (พ.ศ. 2501) (Tribunals and Inquiries Act 1958) มีวัตถุประสงค์ในการให้ความคุ้มครองสิทธิของประชาชน เมื่อมีกรณีพิพาททางปกครองเกิดขึ้นในขณะเดียวกันก็เป็นการจำกัดการใช้อำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาคดีในบางเรื่องให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิเศษทางปกครอง ซึ่งมีสถานะกึ่งตุลาการ (Quasi-Judicial) แนวความคิดทางกฎหมายปกครองของประเทศไทยจึงได้เริ่มมีการพัฒนามากขึ้นจนปัจจุบันประเทศไทยมีคณะกรรมการ ซึ่งมีสถานะเป็นตุลาการในฝ่ายบริหารทำหน้าที่ในการพิจารณาเรื่องราวต่าง ๆ กว่า 2,000 ชุดครอบคลุมเรื่องที่พิจารณา กว่า 50 เรื่อง

สำหรับการใช้สิทธิอุทธรณ์คดีต่อศาลได้มีการกำหนดให้มีขั้นตอนในการนำคดีขึ้นสู่ศาลไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละเรื่องว่าจะเข้าสู่การพิจารณาของศาลใด แต่คดีทั้งหลายเหล่านั้นจะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมไม่ได้มีการตั้งศาลพิเศษแยกออกมาจากศาลยุติธรรมแต่อย่างใดโดยมีกระบวนการในการนำคดีขึ้นสู่ศาลขึ้นอยู่กับว่าคดีดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการชุดใด (รัฐปกรณัม นิกานันท์, 2547, หน้า 145-146)

สำหรับการนำข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ Tribunals ตามกฎหมายขึ้นสู่การพิจารณาของศาลในประเทศไทยกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยอนุญาตให้มีการพิจารณาเฉพาะประเด็นข้อกฎหมายผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้สำหรับประเด็นข้อกฎหมาย ได้แก่

- (1) ไม่ได้นำกฎหมายที่ถูกต้องมาใช้ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี
- (2) มีการแปลหรือตีความกฎหมายผิด
- (3) ในการตัดสินไม่ได้มีการพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นทั้งหมด
- (4) ไม่มีพยานหลักฐานหรือมีพยานหลักฐานไม่เพียงพอที่สนับสนุนคำตัดสิน
- (5) ไม่ได้มีการให้เหตุผลที่พอเพียงในคำตัดสิน

แต่สำหรับกฎหมายไทยยอมให้มีการฟ้องต่อศาลได้ทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเว้นแต่ในชั้นอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ได้อุทธรณ์ภาษีที่กรมสรรพากร

ประเมินก็จะถือว่าเป็นที่สุดสำหรับอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลในประเทศไทยจะ ถูกกำหนดไว้ในกรณีดังต่อไปนี้ (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์หรือคณะกรรมการวินิจฉัยอากรตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (2) คดีพิพาท เกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และ (5) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

การนำคดีขึ้นสู่ศาลของประเทศอังกฤษมีเงื่อนไขสำคัญ ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลต้องเป็นบุคคลเดียวกับผู้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน ภาษีต่อ Tribunals ทางภาษีประเภทต่าง ๆ ซึ่งได้แก่ บุคคลหรือบริษัทที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ของกรมสรรพากรหรือ C&E เรียกให้ชำระภาษีเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มให้ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นต้น นอกจากนี้ หน่วยงานภาษี ซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร หรือ C&E รวมไปถึงเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของ Tribunals ก็สามารถฟ้องคดีคัดค้านคำตัดสินของ Tribunals ได้

ในการฟ้องคดีผู้เสียภาษีหรือหน่วยงานทางภาษีอากรในประเทศอังกฤษสามารถ ตั้งตัวแทนที่ปรึกษากฎหมายหรือทนายความเข้ามาดำเนินกระบวนการในการระงับข้อพิพาททางภาษีได้

(2) ข้อห้ามในการฟ้องคดี

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษอนุญาตให้มีการพิจารณาเฉพาะประเด็น ข้อกฎหมายผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้สำหรับเหตุผล ที่กฎหมายภาษีอากรของอังกฤษไม่ยอมให้มีการนำประเด็นข้อเท็จจริงขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ก็เนื่องจากว่าในชั้นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการคณะกรรมการได้พิจารณาในปัญหาข้อเท็จจริง ที่เกิดขึ้นจนเป็นที่ยุติไปแล้วและคณะกรรมการก็เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรคณะกรรมการ จึงมีความเป็นธรรมและเป็นตัวแทนของคนในชุมชนหรือพื้นที่นั้นเอง และนอกจากนี้คณะกรรมการ ก็ทำการพิจารณาคดีศาลมีการสืบพยานซักพยานทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษีและ คำวินิจฉัยหรือคำตัดสินของคณะกรรมการก็มีผลผูกพันทั้งฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษีเหมือนกับ คำพิพากษาของศาล

เมื่อพิจารณาจากอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรของศาลภาษีอากรของไทย จะพบว่า ศาลภาษีอากรของไทยยอมให้มีการนำปัญหาทั้งที่เป็นปัญหาทางข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เข้าสู่การพิจารณาของศาลได้เนื่องจากว่าผู้ที่พิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีอากรของไทย แม้จะมีการตั้งคณะกรรมการในการพิจารณาอุทธรณ์จากหลายฝ่าย กล่าวคือ เจ้าหน้าที่สรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด และพนักงานอัยการแต่คณะกรรมการที่ตั้งขึ้นก็มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดและ ไม่ได้เป็นอิสระจากกรมสรรพากรและคณะกรรมการที่ตั้งขึ้นก็ไม่ได้มีความสามารถในทางปฏิบัติ

หน้าที่พิจารณาการอุทธรณ์ภายในเช่นเดียวกับผู้ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของอังกฤษที่มีการแต่งตั้งจากที่ปรึกษากฎหมายที่มีความรู้ในทางภาษียุ่แล้วนอกจากนี้อาจเป็นเพราะกฎหมายต้องการให้มีการพิจารณาและตรวจสอบความถูกต้องด้วยองค์กรทางตุลาการอีกครั้งหนึ่งทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

การฟ้องคดีหรืออุทธรณ์ต่อศาลภายในประเทศไทยผู้ฟ้องคดีจะต้องทำเป็นคำฟ้อง (ตามแบบของศาล) และในขณะที่กฎหมายไทยถือว่าการอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์หรือคำขอปลดเปลื้องทุกข์อันอาจคำนวณเป็นเงินได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 150 วรรคหนึ่ง เพราะถ้าผู้อุทธรณ์ซึ่งได้รับแจ้งการประเมินขณะคดีก็ไม่ต้องเสียภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือถ้าได้เสียภาษีไปแล้วก็มีสิทธิที่ได้รับเงินที่เสียไปนั้นคืนและเมื่อเป็นคดีมีทุนทรัพย์ผู้ฟ้องศาลหรือผู้อุทธรณ์คดีต่อศาลจะต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.50 บาทของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาลเพิกถอนหรือขอคืนและไม่เกินสองแสนบาท

2) เขตอำนาจศาลที่พิจารณาคดีภายในอากร

ในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรจะถูกพิจารณาโดยศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจ ดังนี้

ศาลชั้นต้น (High Court) เป็นศาลชั้นต้นที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งโดยทั่วไปคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและตุลาการภายในอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกพิจารณาโดยศาลชั้นต้น (High Court)

ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) มีฐานะเป็นศาลอุทธรณ์จะแบ่งเป็น 2 แผนก ได้แก่ ศาลอุทธรณ์แผนกคดีแพ่ง และศาลอุทธรณ์ แผนกคดีอาญาโดยศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) จะรับพิจารณาคดีที่อุทธรณ์ขึ้นมาจากศาลชั้นต้น (High Court)

ศาลสูง (Supream Court) เป็นศาลสูงคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลสูง (Supream Court) มีผลผูกพันศาลล่างให้ต้องปฏิบัติตามซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ในประเทศไทยที่ยึดแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเป็นหลักในการพิจารณาคดี

การดำเนินคดีภายในอากร

ประเทศอังกฤษได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการดำเนินคดีภายในอากร และวิธีการนำคดีภายในเข้าสู่การพิจารณาของศาลไว้เป็นพิเศษ กล่าวคือ การที่ผู้เสียหายจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้นผู้เสียหายจะต้องดำเนินตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อนผู้เสียหายไม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ทันทีเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไปในกรณีนี้เป็นเช่นเดียวกับการนำคดีขึ้นสู่ศาลภายในอากร

ของไทยที่ผู้เสียหายจะต้องดำเนินกระบวนการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อน ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นในเบื้องต้นให้กับผู้เสียหายเพราะข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นอาจจบได้ในชั้นของฝ่ายบริหาร โดยที่ผู้เสียหายไม่ต้องเสียเวลาในการฟ้องคดี นอกจากนี้ ยังทำให้กระบวนการพิจารณาคดีภาษีเป็นไปอย่างรวดเร็วและเป็นการลดจำนวนคดีที่จะมาสู่ศาล

รูปแบบการพิจารณาคดีภาษีอากร

ในการระงับข้อพิพาททางภาษีผู้เสียหายและหน่วยงานทางภาษีจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดได้แก่มูลเหตุในการใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีเงินได้ผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลระยะเวลาหรืออายุความที่กฎหมายกำหนดค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์และฟ้องคดีองค์กรหรือผู้ที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาทางภาษีตลอดจนกระบวนการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี เป็นต้น แต่สิ่งหนึ่งที่มีความสำคัญต่อการดำเนินกระบวนการในการนำคดีภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลก็คือการอุทธรณ์ภาษี

การอุทธรณ์ภาษีจึงเป็นขั้นตอนที่กฎหมายภาษีของอังกฤษและกฎหมายภาษีอากรของไทยได้กำหนดไว้ให้เป็นเงื่อนไขในการดำเนินคดีขึ้นสู่ศาลซึ่งสิ่งแรกที่ผู้เสียหายจะต้องพิจารณาก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีนั่นคือความขัดแย้งที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียหายและผู้ที่ทำหน้าที่ประเมินภาษีเป็นมูลเหตุหรือข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายอนุญาตให้ทำการอุทธรณ์ได้หรือไม่เพราะหากไม่ใช่ข้อพิพาททางภาษีแล้วผู้เสียหายก็ไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้แต่ทั้งนี้ในบางกรณีผู้เสียหายก็สามารถใช้สิทธิในการฟ้องศาลได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ถ้าคดีที่เกิดขึ้นไม่เกี่ยวกับเจ้าพนักงานประเมินเช่นผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเองโดยเข้าใจว่ามีหน้าที่ต้องชำระตามที่สอบถามจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร

สำหรับในประเทศอังกฤษมีความแตกต่างกับประเทศไทยเรื่องของการกำหนดข้อพิพาททางภาษีโดยที่ประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับมูลเหตุที่ก่อให้เกิดสิทธิในการอุทธรณ์ซึ่งเปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดีผู้เสียหายจึงไม่สามารถจะทราบสิทธิของตนในทางภาษีอากรได้โดยชัดเจนอย่างไรก็ตามมิได้หมายความว่ากฎหมายภาษีอากรของไทยไม่ได้กำหนดเหตุที่จะสามารถอุทธรณ์ภาษีได้แต่กฎหมายภาษีอากรของไทยกำหนดเพียงเหตุที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานเท่านั้นที่จะสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้เช่นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีอากรพร้อมทั้งให้ผู้เสียหายชำระภาษีที่ขาดภายในระยะเวลาที่ระบุไว้หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินผู้เสียหายต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากร

การกำหนดว่าผู้เสียหายจะสามารถอุทธรณ์ได้ตามเหตุใดบ้างตามกฎหมายภาษีอากรของไทยจึงแตกต่างจากเหตุที่กำหนดให้สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ในกฎหมายภาษีอากรของ

อังกฤษที่มีการกำหนดไว้หลายกรณี ได้แก่ (1) หนังสือจากกรมสรรพากรแจ้งไปยังผู้เสียภาษีเพื่อขอเอกสารหรือข้อมูลระหว่างการสอบสวนเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยตนเอง (2) การแก้ไขที่กรมสรรพากรทำการประเมินภาษีโดยตนเองในตอนท้ายของการสืบสวน (3) การประเมินภาษี (4) เงินเพิ่ม เป็นต้น

สำหรับองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษมีความแตกต่างจากองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทย กล่าวคือ ประเทศอังกฤษมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรและกรมสรรพสามิตองค์กรเหล่านี้จะทำหน้าที่ในการพิจารณาทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องข้อพิพาททางภาษีคำวินิจฉัยในข้อเท็จจริงถือเป็นที่สุดโดยสามารถแบ่งออกได้ 3 องค์กรด้วยกัน ดังนี้ (1) คณะกรรมการภาษีเงินได้ (General Commissioners of Income Tax) (2) คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ (Special Commissioners of Income Tax) และ (3) คณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat and Duties Tribunals)

การดำเนินคดีภาษีในชั้นศาลเป็นกระบวนการที่ต่อเนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหารในประเทศอังกฤษมีการตั้งคณะกรรมการ (Tribunals) ขึ้นมาหลายประเภทด้วยกัน ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงกระบวนการระงับข้อพิพาทของคณะกรรมการ (Tribunals) 3 ประเภท คือ คณะกรรมการภาษีเงินได้ คณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษและคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร ซึ่งในแต่ละประเภทนอกจากจะมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหารที่แตกต่างกันแล้วการระงับข้อพิพาททางภาษีชั้นศาลก็มีความแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างที่เกิดขึ้นโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นความแตกต่างกันในเรื่องเขตอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนกระบวนการในการระงับข้อพิพาทของคณะกรรมการ (Tribunals) ในแต่ละประเภทก็มีความคล้ายคลึงกันในหลาย ๆ เรื่องเช่นเดียวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลที่กระบวนการในการพิจารณาพิพากษาคดีมีความคล้ายคลึงกันและมีรายละเอียดที่แตกต่างกันบ้างขึ้นอยู่กับความเหมาะสมและเหตุผลของคดีภาษีแต่ละประเภท

คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้

ภายหลังจากที่คณะกรรมการภาษีเงินได้ได้มีคำวินิจฉัยหรือได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ใหม่ ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะต้องเขียนหนังสือไปยังเลขานุการของคณะกรรมการภาษีเงินได้ภายใน 30 วันว่าต้องการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและต้องให้แน่ใจว่าเรื่องที่อุทธรณ์ต่อศาลต้องเป็นประเด็นทางข้อกฎหมายเท่านั้นพร้อมกันนี้ผู้อุทธรณ์จะต้องจ่ายเงินจำนวน 25 ปอนด์ให้กับ Clerk ซึ่งเป็นค่าธรรมเนียมตามกฎหมาย

เมื่อเจ้าหน้าที่ธุรการได้รับเรื่องแล้วก็จะทำการจัดเตรียมเอกสารของคดีภายใน 56 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือของผู้เสียหายซึ่งเอกสารที่เจ้าหน้าที่ธุรการจัดเตรียมจะถูกส่งไปให้ กรมสรรพากรและผู้เสียหายที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียหายต้องทำ ความเห็นเกี่ยวกับเอกสารที่เจ้าหน้าที่ธุรการ จัดส่ง ไปให้ภายใน 56 วันจากนั้นผู้เสียหายจะมีเวลาอีก 28 วันเพื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับความเห็นที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้หน้าทีในการให้ความเห็น ดังกล่าวต่างก็เป็นหน้าที่ของผู้เสียหายและกรมสรรพากรและเมื่อให้ความเห็นเกี่ยวกับความเห็น ของอีกฝ่ายหนึ่งแล้วทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ที่จะต้องส่งให้ เจ้าหน้าที่ธุรการและส่งให้กันและกัน จากนั้น เจ้าหน้าที่ธุรการก็จะเตรียมเอกสารเป็นครั้งสุดท้ายก่อนที่จะทำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีคือศาลชั้นต้น (High Court) ส่วนในราชอาณาจักร สกอตแลนด์ ผู้อุทธรณ์จะต้องฟ้องคดีต่อ Court of Session และในไอร์แลนด์เหนือผู้อุทธรณ์จะต้อง ฟ้องคดีต่อศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal)

ศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น โดย ในการพิจารณาคดีศาลอาจจะยื่นหรือแก้ไขความเห็นของคณะกรรมการภาษีเงินได้หรืออาจส่ง สำนวนคดีกลับไปยังคณะกรรมการภาษีเงิน ได้หรือมีคำสั่งอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรและ การส่งสำนวนกลับไปให้คณะกรรมการภาษีเงิน ได้ค้นหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมก็เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นได้ แม้ว่าจะมีการพิจารณาคดีในศาลไปแล้วก็ตามทั้งนี้ผู้อุทธรณ์จะต้องแสดงให้เห็นว่า (1) มีข้อมูลที่ นำเชื่อถือ (2) ความมีเหตุผลของพยานหลักฐานที่แสดงต่อศาลและ (3) ความไม่สอดคล้องกัน ในข้อเท็จจริงที่เป็นที่สุดแล้วหากศาลเห็นสมควรก็จะมีคำสั่งพิสูจน์ข้อเท็จจริงหรือเพิ่มเติม พยานหลักฐานเข้าไปในการนี้ผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงิน ได้เว้นแต่ในกรณีที่มีปัญหาข้อกฎหมายเกิดขึ้นใหม่ระหว่างการพิจารณาคดีของศาล ศาลจะไม่ อนุญาตให้เพิ่มเติมพยานหลักฐานอีกทั้งศาลจะไม่พิจารณาหลักฐานที่ไม่ได้มีการแสดงไว้ตั้งแต่ การพิจารณาของคณะกรรมการภาษีเงิน ได้ นอกจากนี้ ข้อเท็จจริงที่ผิดพลาดยังสามารถแก้ไข เพิ่มเติมได้ด้วยการตกลงกันระหว่างคู่กรณีถ้าได้กระทำก่อนการพิจารณาคดี

เมื่อศาลได้พิจารณาคดีจนเสร็จสิ้นศาลก็จะมีคำพิพากษาโดยมีสาระสำคัญเป็นการ อ้างข้อเท็จจริงที่สนับสนุนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงิน ได้ซึ่งศาลจะไม่ได้แย้งการค้นหา ข้อเท็จจริงถ้าพยานหลักฐานต่าง ๆ นั้นมีความเป็นเหตุเป็นผลคำพิพากษาของศาลในประเด็นใด ๆ จะผูกพันศาลแห่งนั้นและศาลล่างที่จะต้องยึดเป็นแนวทางในการพิพากษาคดีเว้นแต่ศาลสูง (House of Lords)

เมื่อศาลชั้นต้น (High Court) ได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้วและผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วย สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น (High Court) ไปยังศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal)

ได้ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ในบางคดีผู้อุทธรณ์อาจเลือกอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น (High Court) ตรงไปยังศาลสูง (House of Lords) โดยไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) ทั้งนี้ โดยใช้กระบวนการที่เรียกว่าการอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลสูง (Frog-Leap Procedure) ซึ่งต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังต่อไปนี้

- (1) คู่ความทั้งสองฝ่ายตกลงให้อุทธรณ์ต่อศาลสูง (Supream Court) ได้โดยตรง
- (2) ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีได้ให้คำรับรองให้อุทธรณ์ต่อศาลสูง (Supream Court)
- (3) ศาลสูง (Supream Court) อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

ในกระบวนการนี้เป็นการโต้เถียงในปัญหาข้อกฎหมายเป็นสำคัญมีผลให้คดีสามารถเสร็จลงได้อย่างรวดเร็วอย่างไรก็ดีสำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้จะถูกห้ามมิให้ฟ้องต่อศาลในปัญหาข้อเท็จจริงอยู่แล้ว

คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ

เมื่อคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษได้มีคำวินิจฉัยและผู้เสียหายหรือกรมสรรพากรไม่พอใจในประเด็นข้อกฎหมายสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่ศาลชั้นต้น (High Court) ผู้อุทธรณ์จะต้องส่งคำฟ้องต่อศาลภายใน 28 วันนับจากวันที่ได้รับคำวินิจฉัย (Notice of Decision)

ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษ ได้แก่ ศาลชั้นต้น (High Court) แผนก Chancery Division ในราชอาณาจักรสกอตแลนด์ ได้แก่ Court of Session และในไอร์แลนด์เหนือ ได้แก่ ศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์สามารถเลือกใช้กระบวนการอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลอุทธรณ์ (Frog-Leap Procedure) โดยผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) โดยที่ไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลชั้นต้น (High Court) ทั้งนี้ ต้องเป็นกรณีที่คู่ความทั้ง 2 ฝ่ายจะต้องตกลงกันและคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษรับรองว่าเป็นการพิพาทในประเด็นข้อกฎหมายและเป็นเรื่องที่เคยมีการโต้เถียงหรือวินิจฉัยไว้แล้ว

ศาลจะทำการพิจารณาคดีเฉพาะปัญหาข้อกฎหมายเช่นเดียวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ศาลจะมีคำพิพากษาเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเช่นเดียวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น (High Court) ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลต่อศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) และศาลสูง (Supream Court) ได้ตามลำดับส่วนกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้ใช้กระบวนการอุทธรณ์โดยตรงต่อศาลอุทธรณ์ (Frog-Leap Procedure) นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอุทธรณ์ (Court of

Appeal) แล้วและไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของ Court of Appeal สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ Supream Court ต่อไปได้

คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals)

การฟ้องคดีต่อศาลจะไม่สามารถเกิดขึ้นได้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals) หรือ Judicial Review และเช่นเดียวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีเงินได้และคณะกรรมการภาษีเงินได้พิเศษคดีที่นำเข้าสู่การพิจารณาของศาลชั้นต้น (High Court) จะต้องเป็นประเด็นปัญหาในข้อกฎหมายเท่านั้น

ศาลชั้นต้น (High Court) เป็นศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals) นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์สามารถเลือกใช้กระบวนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals) โดยตรงต่อศาลอุทธรณ์ (Frog-Leap Procedure) โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลชั้นต้น (High Court) ทั้งนี้ ต้องเป็นกรณีที่คู่ความทั้ง 2 ฝ่ายจะต้องตกลงกันและคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals) รับรองว่าเป็นการพิพาทในประเด็นข้อกฎหมายซึ่งเกี่ยวกับการตีความกฎหมายกฎหมายลำดับรองหรือสนธิสัญญาที่ทำระหว่างประเทศในสหภาพยุโรป (EC Treaty) หรือเป็นเรื่องที่เคยมีการโต้เถียงหรือวินิจฉัยไว้แล้ว

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น (High Court) ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลต่อศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) และศาลสูง (Supream Court) ได้ตามลำดับส่วนกรณีที่ใช้การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีมูลค่าเพิ่มและอากร (Vat Tribunals) โดยตรงต่อศาลอุทธรณ์ (Frog-Leap Procedure) และไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของ Court of Appeal ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลสูง (House of Lords) ต่อไปได้

12. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1) การพัฒนาระบบวิธีพิจารณาความในศาลภาษีอากร (วิวัฒน์ ต่อสุวรรณ, ณิชชาพานิชวราร์, จินดาวรรณ แสงกาญจนวิช, 2563)

ระบบวิธีพิจารณาคดีในศาล โดยทั่วไปสามารถแบ่งระบบพิจารณาคดีออกเป็น 2 ระบบใหญ่ คือ (1) การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาและ (2) การพิจารณาคดีในระบบไต่สวน การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาเป็นระบบที่ใช้อยู่ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาคู่ความเป็นฝ่ายกำหนดขอบเขตของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของคดีและมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณารวมทั้งการรวบรวมพยานหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนดเพราะถือว่าภาระหน้าที่ต่าง ๆ ในการนำเสนอคดีเข้าสู่ศาล

หรือภาระการพิสูจน์ความจริงตามข้ออ้างหรือข้อต่อสู้ต่าง ๆ เป็นของตัวความผู้นำเสนอคดีของคุณ คู่ศาลและตัวความอีกฝ่ายที่จะหักล้างพยานหลักฐานของฝ่ายตรงข้ามผู้พิพากษาจะวางตนเป็นกลาง และมีบทบาทเป็นเสมือนกรรมการตัดสินการแข่งขันเท่านั้นสำหรับการพิจารณาคดีในระบบไต่สวน ศาลจะมีบทบาทในการค้นหาความจริงโดยศาลมีอำนาจที่จะริเริ่มดำเนินกระบวนการพิจารณาต่าง ๆ ได้ ด้วยตนเองไม่ต้องรอให้คู่ความร้องขอและยังไม่ถูกจำกัดให้พิจารณาเฉพาะข้อเท็จจริงเท่าที่จะ สามารถทำได้ด้วยและศาลจะเป็นผู้ใช้ดุลพินิจของคุณว่าพยานหลักฐานใดน่าเชื่อถือโดยอาจจะ ไม่จำเป็นต้องพิจารณาเฉพาะพยานหลักฐานที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ได้การพิจารณาคดีในระบบไต่สวน เป็นระบบที่ใช้ในประเทศที่ระบบกฎหมายมีพื้นฐานมาจากระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) หรือระบบกฎหมายโรมัน (Roman Law) โดยระบบดังกล่าวมีพัฒนาการจากสาธารณรัฐฝรั่งเศสและ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีแล้วจึงได้แพร่มาสู่ประเทศในภาคพื้นทวีปยุโรปและหลาย ๆ ประเทศ ในทวีปแอฟริกาทวีปอเมริกาใต้และทวีปเอเชีย

สำหรับงานวิจัยฉบับนี้มีความมุ่งหมายที่จะศึกษาและวิเคราะห์ระบบวิธีพิจารณาความ โดยเฉพาะอย่างยิ่งระบบวิธีพิจารณาความของศาลฎีกา โดยได้ทำการศึกษาถึงข้อดีและข้อเสีย ของระบบการพิจารณาคดีทั้งสองระบบดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นทั้งการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา และการพิจารณาคดีในระบบไต่สวน ทั้งนี้เพื่อที่จะหาแนวทางการพัฒนาระบบวิธีพิจารณาความ ในศาลฎีกาของไทยในปัจจุบันหากพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดี ฎีกา พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ. 2544 จะพบว่า ได้กำหนดหลักเกณฑ์ การพิจารณาคดีโดยใช้ระบบกล่าวหาเป็นหลักซึ่งมีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีฎีกาของ ศาลฎีกาบางประเทศ เช่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เป็นต้น ที่ได้ กำหนดให้ใช้การพิจารณาคดีในระบบไต่สวนในการพิจารณาคดีฎีกานอกจากนี้ หากพิจารณา ระบบการพิจารณาคดีของศาลอื่น คือ ศาลรัฐธรรมนูญศาลปกครองและศาลยุติธรรม เช่น ศาลฎีกา แผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองศาลฎีกาหรือศาลอุทธรณ์แผนกคดีเลือกตั้งศาล แรงแรงงานและศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลางศาลต่าง ๆ เหล่านี้มีการใช้วิธี พิจารณาคดีบางประการที่แตกต่างจากวิธีพิจารณาคดีในศาลฎีกาซึ่งความแตกต่างประการ หนึ่งคือในศาลต่าง ๆ ที่ได้กล่าวมาแล้วมีการใช้ระบบพิจารณาคดีแบบไต่สวนซึ่งต่างจากการ พิจารณาคดีในศาลฎีกาที่ใช้ระบบพิจารณาคดีแบบกล่าวหา

จากหลักการพื้นฐานของการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาที่ว่าคู่กรณีมีหน้าที่ในการ รวบรวมและนำเสนอพยานหลักฐานต่าง ๆ ต่อศาลผู้พิพากษาจะรับฟังข้อเท็จจริงเฉพาะแต่ที่คู่ความ ได้นำสืบเข้ามาในคดีเท่านั้นหลักการดังกล่าวทำให้การพิจารณาคดีในระบบกล่าวหา มีข้อเสีย คือ ผู้พิพากษาต้องตัดสินคดีโดยใช้พยานหลักฐานเฉพาะที่คู่ความนำสืบเข้ามาในคดีเท่านั้น

ซึ่งข้อเท็จจริงบางประการอาจถูกจำกัดโดยเทคนิคของกฎหมายวิธีพิจารณาความหรือหลักเกณฑ์การสืบพยานซึ่งค่อนข้างมีความเคร่งครัดจึงอาจเกิดปัญหาการแพ้หรือชนะคดีโดยอาศัยเทคนิคของกฎหมายวิธีพิจารณาความโดยศาลอาจยกฟ้องโดยอาศัยเหตุเพียงเพราะว่าคู่ความมิได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การสืบพยานบางประการเท่านั้นนอกจากนี้คดีภาษีส่วนใหญ่เป็นข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานจัดเก็บภาษีซึ่งสังกัดกระทรวงการคลังจึงอาจก่อให้เกิดปัญหาความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคู่ความในการดำเนินคดีเช่นความไม่เท่าเทียมกันของคู่ความในการเข้าถึงพยานหลักฐานที่จะนำมาใช้อ้างอิงเป็นพยานในการพิจารณาคดีโดยเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเงินเพียงพอที่จะจ้างทนายความที่มีความรู้ความชำนาญและประสบการณ์ในการดำเนินคดีภาษีอากรจากปัญหาดังกล่าวคณะผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขปรับปรุงระบบการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยการนำเอาหลักเกณฑ์การพิจารณาคดีในระบบไต่สวนมาใช้ในการพิจารณาคดีภาษีอากรให้มากยิ่งขึ้นเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมและการคุ้มครองสิทธิของคู่ความอย่างเต็มที่

2) การพิจารณาคดีศาลการ (บัญญัติลักษณะ เจริณศักดิ์, 2552)

กฎหมายศาลการเป็นกฎหมายฉบับหนึ่งที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง สำหรับเป็นเครื่องมือของรัฐในการบริหาร จัดการ และตอบสนองให้ทางพัฒนาด้านเศรษฐกิจ การเงิน การคลังของประเทศ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศาลการ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กฎหมายศาลการก่อนจึงได้กำหนดความผิด และโทษทางอาญาไว้ แต่เนื่องจากความผิดทางอาญาตามกฎหมายศาลการนี้ เป็นความผิดทางเทคนิคที่เกิดจากการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้าส่งออก กฎหมายศาลการจึงได้กำหนดให้มีลักษณะพิเศษเกี่ยวกับการดำเนินคดี และการพิจารณาคดีไว้ กล่าวคือ สำหรับการพิจารณาคดีตามประมวลกฎหมายอาญาทั่วไปโดยปกติก็ดิ่งจะไปถึงสิ้นสุดในชั้นศาล ซึ่งถือว่าเป็นการใช้อำนาจตุลาการในการพิจารณาพิพากษาคดี แต่ความผิดที่เกิดจากกระบวนการการค้าระหว่างประเทศที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ข้อพิพาททางภาษี หรือเกี่ยวกับการศาลการ ที่มีพระราชบัญญัติศาลการบัญญัติไว้เป็นพิเศษให้ระงับคดีได้โดยพนักงานศาลการ พนักงานสอบสวน หรืออธิบดีกรมศาลการ หรือโดยคณะกรรมการเปรียบเทียบการฟ้องร้องแล้วแต่กรณี เมื่อบุคคลที่ถูกกล่าวหายินยอมชดใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันอย่างใด ๆ ไว้ แต่หากผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดมิได้ยินยอมชดใช้ค่าปรับ หรือมิได้ทำความตกลง หรือไม่ได้ทำทัณฑ์บน หรือได้ทำประกันอย่างใด ๆ ไว้แสดงว่าผู้นั้นไม่ประสงค์ให้มีการเปรียบเทียบ เพื่อให้คดีระงับในชั้นศาลการ ก็จะมีการนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญาตามปกติ จะไปถึงสิ้นสุดในชั้นศาล ดังนั้นถึงแม้ว่ากฎหมายศาลการจะได้อ่างหลักเกณฑ์ให้ฝ่ายบริหาร คือ อธิบดีกรมศาลการ หรือคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับ และการฟ้องร้องได้ แต่ก็ยังเป็นเพียงการใช้อำนาจถึงตุลาการเท่านั้น อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติแห่งกฎหมายศาลการ และมาตรการทางกฎหมาย

ด้านศาลการเพื่ออำนวยให้ผู้ถูกกล่าวหา สามารถเลือกใช้วิธีการดำเนินคดีในศาลซึ่งเป็นองค์กรกลางที่มีความเป็นธรรมเพื่อพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนเองได้เท่าที่ควร เช่น ในเรื่องกำหนดโทษสำหรับความผิดอาญาศาลการที่เคร่งครัดและรุนแรงเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับกำหนดโทษ สำหรับความผิดอาญาศาลการ ประกอบกับมีข้อขัดข้องและอุปสรรคในการดำเนินคดีศาลการตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาทำให้คดีส่วนใหญ่ จะจบลงในชั้นศาลการโดยไม่ผ่านกระบวนการตรวจสอบในชั้นศาล อันเป็นองค์กรตุลาการที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีนั้นตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา

3) อำนาจดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานศาลการ (ชลิตา วิชาสิทธิ์, 2552)

กฎหมายศาลการเป็นกฎหมายภาษีอากรแขนงหนึ่ง ซึ่งถือว่าเป็นกฎหมายมหาชนในทางเศรษฐกิจเนื้อหาในบทบัญญัติในกฎหมายศาลการนั้น ส่วนใหญ่เป็นการกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนผู้ประกอบการค้า โดยให้รัฐมีอำนาจควบคุมและจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าหรือสิ่งของนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร วัตถุประสงค์หรือนโยบายการจัดเก็บภาษีศาลการมีหลายประการ เช่น เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ เพื่อควบคุมและจำกัดการบริโภค-อุปโภคสินค้าและบริการบางชนิด หรือเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายทางด้านธุรกิจ และอุตสาหกรรม เป็นต้น ภาษีศาลการจึงมีความสำคัญและมีบทบาททั้งทางด้านการเมือง เศรษฐกิจ การทหาร สังคม และการสาธารณสุข ในแต่ละยุคแต่ละสมัยโดยสามารถทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมของประเทศในทางที่ดีขึ้น โดยเฉพาะประเทศที่ด้วยพัฒนาหรือกำลังพัฒนา ดังนั้น ภาษีศาลการจึงต้องมีระบบภาษีที่ดี และมีกฎหมายที่เอื้อต่อการจัดเก็บภาษีศาลการ ซึ่งนับจากปี พ.ศ. 2469 ถึงปัจจุบัน กฎหมายศาลการ ได้มีการบัญญัติแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้เกิดความเหมาะสมถึง 22 ฉบับ และเพื่อให้การบังคับให้กฎหมายศาลการ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพจึงจำเป็นต้องมีอำนาจบังคับเหนือเอกชน หรือมีบทบัญญัติที่มีสภาพบังคับ (Sanction) โดยการกำหนดความผิดและโทษทางอาญาไว้ในกฎหมายศาลการ ระบุให้การกระทำที่ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติหรือระเบียบพิธีการศาลการ ซึ่งกระทบกระเทือนต่อรายได้จากภาษีอากรของรัฐเป็นความผิด และมีโทษทางอาญา แต่อย่างไรก็ดี การกระทำความผิดอาญาเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ได้มุ่งเน้นการกระทำต่อชีวิตและร่างกาย แต่มุ่งเน้นต่อทรัพย์สินเป็นหลัก เช่น หลีกเลี่ยงภาษี ลักลอบหนีศาลการ เป็นต้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นการแสวงหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐ เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีก เช่น การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจให้มีความเติบโตอย่างสม่ำเสมอ

การกระจายรายได้เพื่อสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจ การควบคุมการอุปโภค บริโภคของประชาชนหรือใช้เป็นเครื่องมือในนโยบายธุรกิจบางประการ ดังนั้น ถึงแม้ว่าการกระทำ

ความผิดอาชญากรรมประเภทหนึ่ง ผู้กระทำความผิดถือเป็นอาชญากรคอเช็ดขาว ซึ่งอาชญากรส่วนใหญ่เป็นผู้มีความรู้สูง และอาศัยโอกาสในวิชาชีพของตน หรืออาศัยวิชาความรู้ หรือเทคโนโลยีระดับสูงในการประกอบอาชญากรรม

ฉะนั้นเมื่อความรับผิดชอบทางอาญาในความผิดคดีศาลการ หรือโทษ ได้รับการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ดังนั้นกฎเกณฑ์เรื่องอำนาจการสอบสวนฟ้องคดีความผิดศาลการ นอกจากตามที่ปรากฏไว้ใน ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ที่ให้อำนาจสอบสวนฟ้องร้องคดีอาญาทั่วไปเป็นอำนาจหน้าที่ของ ตำรวจ พนักงานอัยการในการดำเนินคดีแล้วนั้น ในพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ยังได้บัญญัติในเรื่องอำนาจสอบสวนฟ้องร้องในคดีความผิดศาลการไว้โดยเฉพาะ การฟ้องร้องหรือแก้คดีใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับการศาลการนั้น กฎหมายศาลการให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำโดยอำนาจของอธิบดีที่จะยื่นฟ้องหรือแก้คดีในศาลใด ๆ ได้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 แห่ง พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ซึ่งถ้าคำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายการที่บัญญัติไว้เช่นนั้นก็เพื่อให้การดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการศาลการเป็นไปโดยรวดเร็ว และสอดคล้องกับนโยบายในการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศและการลงทุน แต่ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานศาลการได้กระทำการรวบรวมข้อเท็จจริง รวบรวมพยานหลักฐานตลอดจนอำนาจในการตรวจค้นโรงเรียน อสังหาริมทรัพย์ ยานพาหนะ และอำนาจจับกุมผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศาลการ โดยไม่ต้องมีหมายจับได้อีกด้วยนั้นก็เท่ากับว่าเจ้าพนักงานศาลการได้ใช้อำนาจสอบสวนเพื่อที่ตนมีอยู่โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เพียงแต่ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานศาลการยังคงสรุปสำนวนส่งพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดีต่อไปอีก ซึ่งเป็นการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และเหตุที่เจ้าพนักงานศาลการไม่ได้ใช้อำนาจฟ้องคดีเองก็เพราะขาดการพัฒนาาระบบองค์กร และการพัฒนาเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ ความเข้าใจในเรื่องการสอบสวนคดีอาญา และในการดำเนินคดี และในปัจจุบันเป็นหน้าที่ของพนักงานอัยการและส่วนความผิดทางศาลการทุกสำนวนยังต้องผ่านการสอบสวนจากพนักงานสอบสวนทุกคดีไป ปัญหาอีกประการหนึ่งคือการให้อำนาจฝ่ายบริหารมีอำนาจ “ยุติคดี” ซึ่งเป็นลักษณะพิเศษอย่างหนึ่งของกฎหมายศาลการเท่ากับว่าเป็นการให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจตุลาการ และในการใช้ดุลพินิจเปรียบเทียบระงับคดีนั้นไม่ได้มีการกำหนดมาตรการหรือมีหน่วยงานภายนอกที่เป็นกลางในการการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารแต่อย่างใด

ดังนั้น จึงเป็นปัญหาที่น่าจะนำมาพิจารณาว่าในส่วนของบริษัทบัญญัติว่าด้วยการดำเนินคดีตามกฎหมายศาลการ เมื่อนำมาใช้ปฏิบัติงานจริง เกิดปัญหาในการปฏิบัติขึ้นเนื่องจากเจ้าพนักงานศาลการขาดความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายอาญา และการสอบสวนคดีอาญา ซึ่งถ้าคำนึงถึงลักษณะความชำนาญพิเศษเฉพาะด้านของเจ้าพนักงานศาลการในคดีความผิดศาลการแล้วนั้น

ย่อมมีชำนาญพิเศษเฉพาะด้านมากกว่าพนักงานสอบสวน และพนักงานอัยการ และยังเป็น การแบ่งเบาภาระหน้าที่ของพนักงานอัยการที่จะใช้อำนาจดำเนินคดีอาญา หรือการใช้อำนาจ “ยุติคดี” ก็ควรมีมาตรการหรือหน่วยงานที่เป็นอิสระและเป็นกลางสามารถควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจดังกล่าวได้ ด้วย ย่อมทำให้สอดคล้องกับหลักกระบวนการยุติธรรมทางอาญาและเกิดผลตามวัตถุประสงค์และนโยบายภาษีอากรอีกด้วย

อำนาจการดำเนินคดีอาญาของเจ้าพนักงานศุลกากรในคดีศุลกากรซึ่งกฎหมายที่ เรื่องอำนาจดำเนินคดีอาญาคดีศุลกากรนอกจากตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่ให้อำนาจดำเนินคดีอาญาทั่วไปเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานตำรวจ และพนักงานอัยการ ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติในเรื่องอำนาจดำเนินคดีศุลกากรไว้เฉพาะการฟ้องร้องอัน เกี่ยวด้วยการศุลกากรนั้น กฎหมายศุลกากรให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำโดยอาศัยอำนาจของอธิบดีที่จะยื่นฟ้องหรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใด แต่ในปัจจุบันการดำเนินคดีศุลกากรเป็นหน้าที่ของพนักงานสอบสวน และพนักงานอัยการ และสำนวนความผิดทางศุลกากรทุกสำนวนยังต้องผ่านการสอบสวนจากพนักงานสอบสวนทุกคดีไปในทางปฏิบัติ นั้นไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

นอกจากนั้น การใช้อำนาจของฝ่ายบริหารมีอำนาจ “ยุติคดี” ซึ่งถือเป็นลักษณะพิเศษอย่างหนึ่งของกฎหมายศุลกากรเท่ากับว่าเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารใช้อำนาจตุลาการ และเนื่องจากการใช้อำนาจดังกล่าวไม่ได้มีมาตรการตรวจสอบการใช้อำนาจเปรียบเทียบกับระดับคดีแต่อย่างใดเท่ากับว่าเป็นการใช้ดุลยพินิจของอธิบดีในการยุติคดีศุลกากร ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดการใช้ช่องว่างของกฎหมายกระทำการอันมิชอบด้วยกฎหมายขึ้นเป็นได้

4) การจัดตั้งศาลจราจรในเขตกรุงเทพมหานคร

จากผลการศึกษาวิจัยพบว่า แนวทางการจัดตั้งศาลจราจรในเขตกรุงเทพมหานคร มีหลักการและเจตนารมณ์ กล่าวคือ ปัญหาจราจรในปัจจุบันเกิดจากปัญหาปริมาณใบสั่งที่มีจำนวนมากและขาดการติดตามดำเนินคดีกับผู้ที่ได้รับใบสั่งอย่างจริงจัง ปัญหาการใช้ดุลยพินิจในการเปรียบเทียบปรับของพนักงานสอบสวนทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเท่าเทียมกัน และไม่บังคับใช้กฎหมายอย่างจริงจังทำให้เกิดปัญหาความศักดิ์สิทธิ์ของกฎหมายที่กฎหมายที่มีอยู่ไม่สามารถสร้างความเกรงกลัวให้กับประชาชนได้ ทำให้มีการฝ่าฝืนและละเมิดกฎหมายเป็นจำนวนมากตลอดจนมีการกระทำความผิดซ้ำอยู่ตลอดเวลา จึงควรให้ศาลเป็นผู้ชี้ขาดและบังคับใช้กฎหมาย เพื่อให้กฎหมายที่มีอยู่แล้วเห็นผลในทางปฏิบัติ โดยกำหนดให้ผู้ที่ได้รับใบสั่งจะต้องมาชำระเงินค่าปรับที่ศาล ภายหลังจากกำหนดเวลาในการชำระค่าปรับ จะทำให้ได้ผลในเชิงข่มขู่ยับยั้งการกระทำความผิด และเป็นการลดปัญหาการคอร์รัปชันในชั้นเจ้าหน้าที่ตำรวจหรือพนักงานเจ้าหน้าที่อาจละเลย

หรือละเว้น ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น เป็นการสมควรที่ต้องกำหนดวิธีพิจารณาคดีจราจรขึ้น เป็นพิเศษต่างหากจากคดีอาญาโดยทั่วไป เพื่อให้การพิจารณาคดีจราจรเป็นไปด้วยความสะดวก และรวดเร็ว มุ่งแก้ไขไม่ให้เกิดการกระทำความผิดซ้ำ และปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้ใช้รถใช้ถนน ให้มีระเบียบวินัยเคารพกฎหมายอันเป็นการสร้างวินัยจราจรที่ดี นอกจากนี้ การบังคับใช้กฎหมาย ที่มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ประชาชน ส่งผลให้ผู้กระทำความผิดเกิดความเกรงกลัวและกระทำผิด ลดลง ปัญหาจราจรก็ลดน้อยลงตามไปด้วย ทำให้สามารถลดอุบัติเหตุบนท้องถนนลงได้ เป็นการป้องกันอุบัติเหตุและแก้ไขปัญหาจราจรได้อย่างเป็นรูปธรรม และเป็นการลดปัญหาการ คอรัปชั่นของเจ้าหน้าที่รัฐ โดยมีแนวทางการจัดตั้งศาลจราจรในเขตกรุงเทพมหานคร มีดังนี้

การจัดตั้งและรูปแบบ

รูปแบบของการจัดตั้งศาลจราจรนั้น เนื่องจากการจัดตั้งเป็นศาลใหม่ อาจยังไม่มี ความจำเป็นในขณะนี้ ด้วยปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้าง งบประมาณ สถานที่และบุคลากร ประกอบกับ หากพิจารณาการบังคับใช้กฎหมายจราจรของต่างประเทศจะพบว่า ส่วนใหญ่จะไม่ได้จัดตั้งศาลจราจร เป็นศาลเฉพาะ แต่เป็นการใช้ศาลที่พิจารณาคดีเล็กน้อยเป็นศาลที่พิจารณาคดีจราจร โดยการจัดตั้ง เป็นแผนกคดีจราจรขึ้นในศาลดังกล่าวและดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีแบบรวดเร็วและรวดเร็ว กว่าคดีประเภทอื่น ตัวอย่างเช่น ในสหรัฐอเมริกา ที่อำนาจในการพิจารณาคดีจราจรจะเป็นไปตาม กฎหมายของมลรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่มักจะแยกเป็นแผนกหนึ่งของศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีจำกัด เช่น ศาลเทศบาล (Municipal Courts) เช่น ในเมืองฟิลาเดลเฟีย และเมืองซานฟรานซิสโก หรือ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่การดำเนินคดีความผิดเกี่ยวกับการจราจรที่อยู่ในส่วนของความผิดหลู โทษ (Les contraventions) ได้กำหนดให้ศาลแขวง (Tribunal de Police) มีอำนาจในการพิจารณา พิพากษาคดี หรือในประเทศญี่ปุ่นที่ส่วนใหญ่แล้วการดำเนินคดีความผิดจราจรจะกระทำแบบรวดเร็ว และอยู่ในอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลแขวง (The District Court) ผู้วิจัยจึงเห็นว่าแนวคิดและ รูปแบบที่เหมาะสมในการจัดตั้งศาลจราจรในเขตกรุงเทพมหานคร ควรจัดตั้งเป็นแผนกคดีจราจร ในศาลแขวง เนื่องจากคดีจราจรในกลุ่มของการเปรียบเทียบปรับที่เป็นคดีที่งานวิจัยนี้ต้องการ มุ่งเน้นในการแก้ไข้ปัญหา ส่วนใหญ่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลแขวงและศาลแขวงก็ได้ดำเนิน กระบวนการพิจารณาในคดีประเภทนี้อยู่แล้ว แต่จำเป็นต้องกำหนดวิธีพิจารณาคดีสำหรับคดีจราจรเป็น การเฉพาะ เพื่อให้คดีสามารถดำเนินการไปได้อย่างรวดเร็วและเป็นธรรม เช่นเดียวกับกฎหมายของ สหรัฐอเมริกาที่จะมีการกำหนดวิธีพิจารณาคดีจราจรเป็นการเฉพาะ ทั้งนี้ แนวทางการแก้ไข กฎหมายสามารถกระทำได้โดย ประการแรก การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจราจรทางบก พ.ศ. 2522 (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ... เพื่อกำหนดช่องทางให้เจ้าพนักงานคดีจราจรจะต้องนำส่งใบสั่ง ที่ไม่มีชำระค่าปรับตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไปยังพนักงานอัยการ เพื่อให้พนักงานอัยการขึ้น

ต่อศาล เพื่อให้ผู้ที่ได้รับใบสั่งต้องไปแสดงตนและชำระค่าปรับที่ศาล และประการที่สอง การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาคดีในศาลแขวง พ.ศ. 2499 (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ... เพื่อกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับหมวดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีจราจร เพื่อให้การพิจารณาคดีจราจรในกลุ่มของการเปรียบเทียบปรับมีความชัดเจน รวดเร็วและเป็นธรรม (วิระพงษ์ บุญโญภาส, สุพัตรา แผนวิชีวิต, 2557)