

บทที่ 4

การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากร และวิธีพิจารณาคดีศุลกากร

การพัฒนาประเทศจำเป็นต้องมีงบประมาณที่จะนำไปใช้เพื่อการพัฒนาประเทศ ซึ่งเงินได้เข้าประเทศเพื่อจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดินนั้นส่วนใหญ่จะมาจากการจัดเก็บภาษี โดยมี การแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีตามประเภทของเงินได้จากการดำเนินการของผู้ที่มีเงินได้ ภาษีที่สำคัญประเภทหนึ่งที่สามารถสร้างเงินได้เข้าประเทศในแต่ละปีจำนวนมากก็คือภาษีศุลกากร เป็นภาษีที่จัดเก็บจากอากรการค้าทั้งขาเข้าและขาออกจากกิจการการค้าระหว่างประเทศจากการขนส่งสินค้าทางบก ทางเรือ หรือทางอากาศทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ หรือสถานที่จัดเก็บสินค้าที่เป็น โกดังคลังสินค้า เป็นต้น การค้าขายในลักษณะเช่นนี้จะต้องผ่านการตรวจและประเมินราคา เพื่อการจัดเก็บภาษีที่เรียกว่าภาษีศุลกากร โดยมีกรมศุลกากรเป็นองค์กรรัฐทำหน้าที่ในการจัดเก็บ

การที่ภาคธุรกิจเอกชนต้องเสียภาษีจากการประกอบธุรกิจการค้าระหว่างประเทศนี้นับว่าเป็นภาระหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการซึ่งก็เท่ากับเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายสำหรับการประกอบการ ดังนั้น เพื่อที่จะเสียภาษีศุลกากรให้น้อยลงเพื่อลดค่าใช้จ่าย หรือทำให้ลดต้นทุนลงจึงมีความพยายามหาช่องทางที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่น การสำแดงเท็จจากการนำสินค้าเข้าหรือส่งออก สินค้าออกนอกประเทศของผู้ประกอบการเนื่องจากอาจมีสินค้าบางประเภทต้องห้ามตามกฎหมาย หรืออาจเป็นการแสดงประเภทสินค้าที่ไม่เป็นจริง และเมื่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรดำเนินการตรวจสอบ ก็มักจะมีข้อโต้แย้งต่าง ๆ เกิดขึ้นเป็นข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการกับกรมศุลกากร ทั้งนี้ เนื่องจากขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรนั้นนอกจากจะทำการจัดเก็บภาษีศุลกากรแล้วยังมีหน้าที่ในการ ควบคุม ตรวจสอบ และวินิจฉัย หรือตีความข้อบังคับของกฎหมาย ซึ่งอาจจะมีข้อขัดแย้งเกิดขึ้นจากการวินิจฉัยหรือตีความของเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้และหากข้อโต้แย้ง หรือข้อพิพาทไม่สามารถจะยุติลงไปได้ก็ต้องใช้กระบวนการยุติธรรมทางศาลด้วยการฟ้องร้องเป็นคดี ให้ศาลวินิจฉัยตัดสิน

คดีศุลกากรที่ฟ้องร้องต่อศาลมีทั้งที่ฟ้องโดยภาคธุรกิจเอกชน และกรมศุลกากร และเป็นได้ทั้งคดีอาญา คดีแพ่ง หรือ คดีปกครอง ตามแต่ประเภทคดี และศาลที่จะรับฟ้องก็ต้องเป็นไปตามประเภทคดีซึ่งมีทั้งที่เป็นศาลอาญา ศาลแพ่งและศาลปกครอง ตามแต่เขตอำนาจศาลนั้น ๆ โดยที่

การพิจารณาคดีของแต่ละศาลจะไม่ก้าวก่ายหรือทับซ้อนกัน จึงนำมาซึ่งปัญหา คือ ข้อพิพาททางศาลการนั้นอาจคาบเกี่ยวไปถึงศาลทั้ง 3 ศาลได้ จึงเป็นข้อจำกัดในเชิงคดีว่าหากฟ้องศาลใดศาลหนึ่งแล้วอาจเป็นข้อจำกัดที่ไม่สามารถฟ้องศาลอื่นอีกได้ เนื่องจากอาจจะเป็นการฟ้องซ้ำรวมทั้งปัญหาการเลือกศาลที่จะฟ้องให้ตรงตามเขตอำนาจศาล ซึ่งหากเลือกฟ้องผิดเขตอำนาจศาลแล้วศาลก็จะไม่รับฟ้อง ทำให้เป็นปัญหาต่อความยุติธรรมที่ธุรกิจภาคเอกชนและกรมศาลการที่จะได้รับ และสร้างความยุ่งยากสับสนในกระบวนการยุติธรรมทางศาล นอกจากนี้ แม้ว่าในปัจจุบันจะได้มีศาลภาษีอากรทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร แต่ก็ยังเป็นศาลเฉพาะที่พิจารณาคดีภาษีเงินได้ทั่วไป และเป็นคดีที่พิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรเท่านั้น ดังนั้นหากจะให้ศาลภาษีอากรรับพิจารณาคดีศาลการย่อมทำให้เขตอำนาจศาลภาษีอากรไม่ครอบคลุมไปถึงข้อพิพาทที่เกิดจากกระบวนการการค้าระหว่างประเทศที่เป็นความผิดทางเทคนิค ที่เกี่ยวกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ การหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร การสำแดงเท็จ การนำของต้องห้ามเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นต้น ซึ่งจำเป็นต้องมีกระบวนการทางศาลเป็นการเฉพาะรวมทั้งผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีที่ควรมีความรู้ความสามารถเป็นการเฉพาะอีกด้วย

จากที่กล่าวมาจะเห็นว่า ปัญหาที่มีอยู่ในปัจจุบันจากการที่ไม่มีศาลชำนาญการพิเศษเฉพาะในการพิจารณาพิพากษาคดีศาลการย่อมส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ พิธีการศาลการและการจัดเก็บอากรกิจการการค้าระหว่างประเทศการนำเข้า ส่งออกที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ ขาดความเป็นเอกภาพในการพิจารณาพิพากษาคดี ขาดความเชื่อมั่นของนักลงทุนทั้งต่างประเทศและในประเทศ เกิดความสับสนของกลุ่มความทั้ง โจทก์และจำเลยในการที่จะนำคดีฟ้องต่อศาลเพื่อเข้าสู่กระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีตามกระบวนการยุติธรรม ซึ่งในต่างประเทศไม่ว่าจะเป็นประเทศญี่ปุ่น หรือสาธารณรัฐฝรั่งเศส การพิจารณาคดีศาลการหรือคดีที่เกิดจากการจัดเก็บอากรนั้นจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลเดียว จึงส่งผลให้การดำเนินการพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมีความสะดวก รวดเร็ว เป็นเอกภาพตามหลักการของการจัดเก็บภาษีอากรหรือการเรียกเก็บภาษีอากรที่ดี

จากปัญหาที่กล่าวมานี้การวิจัยจึงเห็นถึงความจำเป็นและสำคัญที่จะมีการศึกษาและวิจัยเพื่อให้ได้คำตอบในการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ โดยนำเอารูปแบบของการจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษและคุณสมบัติของผู้พิพากษารวมทั้งคุณสมบัติผู้พิพากษาสมทบ มาเป็นแนวทางในการศึกษาที่จะดำเนินการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ เพื่อพิจารณาพิพากษาเฉพาะข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีศาลการ โดยให้เป็นศาลชำนาญพิเศษเฉพาะคดีศาลการที่สามารถพิจารณาคดีได้ ดังเช่นการพิจารณาคดีของศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ หรือการพิจารณาคดีแรงงาน ที่มีการพิจารณาคดีโดยมีผู้พิพากษาสมทบ ที่มาจากผู้เชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะเป็นต้น

ไม่ว่าจะเป็นคดีที่มีความเกี่ยวเนื่องทางแพ่ง หรือกรณีที่เกี่ยวข้องทางอาญาก็ตาม สามารถที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณารวมอยู่ในศาลเดียว ในการที่จะทำการพิจารณาพิพากษาคดีได้ งานวิจัยนี้จึงกำหนดหัวข้อการวิจัย คือกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการ และคำตอบที่จะนำไปสู่การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศาลการและวิธีพิจารณาคดีศาลการจะต้องทำการศึกษาและวิจัยในประเด็น ดังต่อไปนี้

1. สภาพการณ์ของปัญหาจากการพิจารณาคดีศาลการและผลกระทบ

ในปัจจุบันประเทศไทยให้ความสำคัญต่อการค้าระหว่างประเทศโดยเฉพาะการนำเข้าและส่งออกสินค้า เนื่องจากประเทศไทยได้กำหนดนโยบายและแผนการพัฒนาประเทศโดยยึดเอาการพัฒนาอุตสาหกรรมเป็นสาระสำคัญที่เป็นเงินได้หลักของประเทศ เพราะฉะนั้นผลิตภัณฑ์หรือสินค้าที่มาจากกระบวนการผลิตของภาคอุตสาหกรรมของประเทศจึงมีเป้าหมายก็เพื่อการส่งออก ในขณะที่เดียวกันสินค้าบางประเภทที่ประเทศไทยไม่มี หรือมีอย่างจำกัดก็จำเป็นที่จะต้องนำเข้าจากต่างประเทศ แต่ไม่ว่าจะเป็นการนำเข้า ส่งออกสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ก็ต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบ และจัดเก็บภาษีเพื่อให้เป็นเงินได้ของประเทศ โดยมีกฎหมายควบคุมและดำเนินการกับการจัดเก็บภาษี คือ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นกฎหมายสารบัญญัติที่กำหนดอย่างชัดเจน ถึงประเภทของความผิด ซึ่งพบว่า การกระทำความผิดตามกฎหมายศาลการหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศาลการมีหลายคดีและมีมูลค่าที่ฟ้องร้องสูง ดังเช่นข้อมูลสถิติการดำเนินการจับกุม และดำเนินคดีของเจ้าพนักงานศาลการ ในปีงบประมาณ 2562 เป็นจำนวน 32,255 คดี คิดเป็นมูลค่ารวมทั้งสิ้น 2,784 ล้านบาท และในปีงบประมาณ 2563 ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2562 จนถึงเดือนสิงหาคม 2563 จำนวน 11 เดือนที่ผ่านมาเป็นจำนวน 2,993 คดี คิดเป็นมูลค่ารวมทั้งสิ้น 2,993 ล้านบาท

ลักษณะปัญหาที่เกิดขึ้นกับคดีศาลการนั้นหากพิจารณาในแง่ของกฎหมายสารบัญญัติแล้วพบว่า มีกฎหมายเฉพาะ คือ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 ซึ่งมีบทบัญญัติที่มีความเฉพาะในกรณีของการพิจารณาความผิด ซึ่งบางกรณีก็มีความซับซ้อนและต้องอาศัยประสบการณ์โดยตรงในการตีความกฎหมาย และบางกรณีความผิดที่เกิดขึ้นก็คาบเกี่ยวความผิดทั้งทางอาญาทางแพ่ง และทางปกครอง โดยมีรายละเอียด ดังนี้

1.1 สถานการณ์และผลกระทบตามกฎหมายศุลกากรในปัจจุบัน

เนื่องจากปัจจุบันนี้การค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออกเป็นกระบวนการที่ขับเคลื่อนเศรษฐกิจของประเทศไทย ที่ทำให้ภาครัฐสามารถที่จะทำการจัดเก็บอากรเกี่ยวกับกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งแน่นอนการจัดเก็บอากรของภาครัฐย่อมที่จะส่งผลกระทบต่อการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศของนักลงทุน เพราะเนื่องจากการชำระค่าอากรไม่ว่าจะนำเข้า หรือ ส่งออกสินค้าก็ตาม ย่อมถือได้ว่าเป็นต้นทุนในการบริหารจัดการ และเป็นการที่ทำให้ได้ผลประกอบการกิจการนั้น ๆ ได้กำไรน้อยลง นั้นหมายความว่า เป็นภาระและต้นทุนอย่างหนึ่งของผู้ประกอบการ เมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้ประกอบการย่อมที่จะทำการอย่างหนึ่งอย่างใดที่จะให้มีการชำระค่าอากรน้อยที่สุด หรือไม่ก็ไม่ชำระอากรเลย จึงเป็นที่มาว่าผู้ประกอบการก็จะต้องมีความพยายามที่จะหลีกเลี่ยง หรือสำแดงบรรดาสรรพเอกสารต่าง ๆ ต่อภาครัฐ เพื่อที่จะได้ชำระค่าอากรได้ต่ำสุด หรือไม่ก็ไม่ชำระเลย เป็นต้น ซึ่งการพยายามหลีกเลี่ยง หรือสำแดงบรรดาสรรพเอกสารต่าง ๆ ของผู้ประกอบการนั้นย่อมเป็นการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งพอที่จะอธิบายในลักษณะของความผิดหรือกระบวนการวิพิจารณาคดีที่เกี่ยวกับความผิดตามกฎหมายศุลกากร ดังนี้

1) ความผิดเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร

ความผิดที่เกิดขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากรในปัจจุบันนี้ เป็นความผิดในลักษณะความผิดพิเศษที่แตกต่างจากลักษณะความผิดทางภาษีอากรทั่ว ๆ ไป จากข้อมูลสถิติในปัจจุบันเกี่ยวกับการดำเนินการจับกุม และดำเนินคดีของเจ้าพนักงานศุลกากรที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าข้อพิพาทจนเป็นคดีเกิดขึ้นก็จะมีมาตรการการดำเนินคดีของเจ้าพนักงานศุลกากร หรือสภาพบังคับของเจ้าพนักงานศุลกากรที่แตกต่างกันออกไป ตามลักษณะของความผิด ซึ่งมีกฎหมายศุลกากรเป็นกฎหมายที่ใช้กำกับ ควบคุม ในกิจการประเภทนำเข้า ส่งออกสินค้า และเมื่อมีข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการเสียภาษีอากรทั้งขาเข้า และขาออก เจ้าพนักงานศุลกากรก็จำเป็นที่จะต้องประเมินภาษีอากรให้ผู้ประกอบการดำเนินการเสียภาษี เช่นนี้เมื่อมีการโต้แย้งสิทธิระหว่างเจ้าพนักงานศุลกากรกับผู้ประกอบการและหากไม่สามารถไกล่เกลี่ยกันได้ก็จะต้องดำเนินการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล และโดยเหตุที่ความผิดที่เกิดขึ้นตามกฎหมายศุลกากร เป็นการกระทำที่เกิดความผิดโดยไม่ต้องคำนึงถึงหลักเจตนาที่เป็นความผิด และเป็นความผิดทางเทคนิคที่มีลักษณะอันเป็นความผิดเกี่ยวกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ที่มีความแตกต่างจากลักษณะของความผิดตามกฎหมายแพ่งหรืออาญาโดยทั่วไป

ลักษณะของความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการศุลกากรฉบับนี้จำแนกตามลักษณะของความผิดได้ ดังนี้

(1) ความผิดฐานนำเข้า ส่งออก ของต้องห้าม ต้องจำกัด หรือของที่ยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากร ซึ่งของต้องจำกัด ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 4 วรรคห้า หมายความว่า ของที่กฎหมายกำหนดว่า หากมีการนำเข้า หรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร จะต้องได้รับการอนุญาตหรือปฏิบัติให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด และของต้องห้ามตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 4 วรรคสี่ หมายความว่า ของที่กฎหมายกำหนดห้ามมิให้นำเข้ามาหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรหรือผ่านราชอาณาจักร ตามความหมายที่กำหนดในบทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 247 ที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้ใดนำหรือยอมให้ผู้อื่นนำของต้องห้าม ของต้องจำกัด หรือของที่ยังมีได้ผ่านพิธีการศุลกากร ขึ้นบรรทุกหรือออกจากยานพาหนะ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี ปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของกลางนั้นก็ได้ ตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242 และ มาตรา 244

(2) ความผิดฐานผู้ใช้หรือผู้สนับสนุน หรือ สมคบกันช่วยเหลือด้วยประการใด ๆ ในการนำของที่ยังมิได้เสียภาษี หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากร เข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร โดยเจตนาที่จะฉ้อฉลอากร รวมทั้งนำของเข้าเพื่อการผ่านแดนหรือการถ่ายลำ ในความผิดฐานนี้ แม้ผู้กระทำจะกระทำการเพียงแต่ช่วยเหลือไม่ว่าจะด้วยวิธีการใด ๆ ในการนำหรือพาของดังกล่าวเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร ก็จะมี ความผิดและต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือ ปรับห้าแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และศาลอาจสั่งริบของนั้นก็ได้ ไม่ว่าจะมิผู้ถูกลงโทษตามคำพิพากษานั้นหรือไม่ก็ได้ ตามบทบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242 มาตรา 243 หรือ มาตรา 244

(3) ความผิดฐานขนถ่ายของที่นำเข้ามาในหรือจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งความผิดที่เกิดจากการขนถ่ายดังกล่าวนี้ เป็นความผิดที่บัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 58 บัญญัติว่า การขนถ่ายของที่นำเข้ามาในหรือจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องขนถ่ายในเขตขนถ่ายของเท่านั้น เว้นแต่ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้ขนถ่ายในสถานที่อื่นได้ โดยอธิบดีอาจเรียกให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกของ แล้วแต่กรณี หรือเจ้าของหรือผู้ครอบครองสถานที่อื่นนั้นวางประกันได้ ซึ่งหมายความว่า ผู้ใดก็ตามที่ขนถ่ายของที่นำเข้ามาหรือจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีเท่านั้น หากมีการขนถ่ายของออกไปจากเขตขนถ่ายที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดไว้แล้ว ต้องเป็นความผิดฐานขนถ่ายของที่นำเข้ามาหรือจะส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ หรือปรับเป็นเงิน

สามเท่าของราคาของ และให้รับของกลางนั้น ตามความมาตรา 210 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

(4) ความผิดฐานเคลื่อนย้าย บรรจุหรือนำมาบรรจุใหม่สำหรับของที่นำเข้ามาหรือของที่จะส่งออกนอกราชอาณาจักรที่เจ้าพนักงานศุลกากรยังไม่ได้มีการตรวจ และยังไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานศุลกากร ในการดำเนินการเคลื่อนย้าย นำมารวม คัดเลือก แบ่งแยก บรรจุหรือกลับบรรจุใหม่ ซึ่งของนั้น ณ ท่าเรืออนุญาต และของที่มีการเคลื่อนย้าย นำมารวม คัดเลือก แบ่งแยก บรรจุหรือกลับบรรจุใหม่นั้น ให้รับเสียทั้งสิ้น ตามความในมาตรา 121 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ผู้ใดฝ่าฝืนต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท ตามมาตรา 224 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

(5) ความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงในการนำเข้าของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือจะส่งของออกนอกราชอาณาจักร ความผิดฐานนี้บัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 241 บัญญัติว่าผู้ใดนำของที่ผ่านหรือกำลังผ่านพิธีการศุลกากรเข้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกของดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร โดยหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียอากร โดยเจตนาจะฉ้ออากรที่ต้องเสียสำหรับของนั้น ๆ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินตั้งแต่ครึ่งเท่าแต่ไม่เกินสี่เท่าของค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม หรือทั้งจำทั้งปรับและศาลอาจสั่งริบของนั้นได้ ไม่ว่าจะผู้ถูกลงโทษหรือไม่

(6) ความผิดฐานสำแดงเท็จ ลักษณะความผิดฐานสำแดงเท็จ คือ การสำแดงข้อความใด ๆ เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้าไม่ตรงกับเอกสารหลักฐานและข้อความในการนำเข้า ส่งออก เช่น การสำแดงรายการสินค้า ไม่ตรงกับใบกำกับสินค้า หรือการสำแดงพิกัดอัตราศุลกากร ไม่ตรงกับบัญชีรายการสินค้าตามกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร ตามความแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 202 เป็นฐานความผิด ที่ไม่จำเป็นต้องมีการแสดงเจตนาในการกระทำแต่อย่างใด ซึ่งพอที่จะอธิบายพอสังเขปออกได้ตามลักษณะของการกระทำที่ก่อให้เกิดความผิดเกี่ยวกับการสำแดงเท็จ ดังนี้

(6.1) การสำแดงในเอกสาร จัดทำ หรือยอมให้ผู้อื่นกระทำหรือยื่น หรือจัดให้ผู้อื่นยื่นใบขนสินค้า สำแดงพิกัดอัตราศุลกากร เอกสารใบรับรองแหล่งกำเนิดสินค้า บัญชีสินค้าที่บรรจุทุกในเรือ ในอากาศยาน บนที่กเรือร่าว หรือตราสารอย่างอื่น ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้ หรือพระราชบัญญัตินี้บังคับให้กระทำนั้นเป็นความเท็จเป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพาให้ผิดหลง อย่างไรก็ตาม การยื่นเอกสารเหล่านี้ ต้องเป็นเอกสารหรือเรื่องใด ๆ ที่เกี่ยวกับการศุลกากร หรือที่พระราชบัญญัติศุลกากรบังคับให้กระทำด้วย

และการกระทำตามมาตรา ๑๖๖ ไม่จำเป็นมีเจตนาแต่อย่างใด แต่ยังคงถึง การจัดทำเอกสารไม่สมบูรณ์ หรือกำหนดซึ่งชักพาให้เจ้าหน้าที่หลงผิด หรือเข้าใจผิดก็เป็นความผิดฐานนี้ได้เช่นกัน

(6.2) ความผิดที่มีการสำแดงเอกสารใบกำกับการเดินทาง หรือการสำแดงข้อความ ถ้อยคำ และการไม่ตอบคำถามอันใดของพนักงานศุลกากร การรายงานข้อมูลต่าง ๆ ที่ขนส่งทางทะเล ต่อพนักงานศุลกากรว่าสินค้าที่บรรจุมาในเรือ นั้น ๆ เป็นรายการสินค้าสิ่งใด ซึ่งพนักงานศุลกากร จะสั่งให้เปิดหีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ ออกมาสอบก็ได้ หากปรากฏว่าเป็นของต้องห้าม ให้ยึดไว้ เพื่อดำเนินคดีตามกฎหมาย ตามกฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 66 ซึ่งความผิดตามฐานนี้ จะเกิดขึ้นในกรณีที่เรือที่เดินทางมาจากต่างประเทศ เมื่อมาถึงเขตท่าต้องหยุดลอยลำ ณ ตำแหน่งที่กำหนดไว้ และให้นายเรือมีหน้าที่ที่จะต้องรายงาน สินค้าที่อยู่บนเรือ หรือภาชนะที่บรรจุมาในเรือ นั้น เป็นสิ่งใด หรือรายงานเกี่ยวกับอาวุธปืน กระสุนปืน ดินปืน หรือวัตถุระเบิดอันมีอยู่ในเรือ และส่งมอบ อาวุธปืนและกระสุนปืนแก่พนักงานศุลกากรกำกับด่านตรวจ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 67 หากนายเรือหรือผู้ควบคุมอากาศยานผู้ใดฝ่าฝืน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 67 ดังกล่าวต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท จตามความพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 216

(6.3) ความผิดที่เกี่ยวกับการตรวจสอบเอกสารฐานภายหลังจากการเดินพิธีการ ศุลกากรที่ไม่ยอมหรือละเลยไม่ทำ ไม่รักษาไว้ซึ่งบันทึกเรื่องราว หรือทะเบียน หรือสมุดบัญชี หรือเอกสาร หรือตราสารอย่างอื่น ซึ่งพระราชบัญญัตินี้บังคับไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 159 ที่กำหนดให้ผู้นำเข้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนบุคคลดังกล่าว หรือ บุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ ที่บุคคลดังกล่าวใช้หรือเกี่ยวข้องของใด ๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่าน ศุลกากรไว้ ณ สถานที่ประกอบการ หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี นับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก ดังนั้น หากผู้ใดมิได้เก็บเอกสารดังกล่าวไว้ ย่อมเป็นการ กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 239 ที่กำหนดบทลงโทษ ผู้ใด ไม่ปฏิบัติตามต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

(7) ความผิดที่เกี่ยวกับการปลอมแปลง หรือใช้เมื่อปลอมแปลงแล้วซึ่งเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่นอันเป็นการสำแดงเอกสารอันเป็นเท็จ หมายถึง การจัดทำ บรรดาสรรพเอกสารต่าง ๆ เพื่อการเดินพิธีการศุลกากร ในการนำเข้า ส่งออกสินค้า เพื่อให้การ ชำระค่าอากรให้ต่ำ หรือหลีกเลี่ยงการชำระอากร ตามกฎหมายอัตราศุลกากร หรือการจัดทำ เอกสารใด ๆ เพื่อการขอคืนอากร เพื่อแสดงเจตนาที่จะฉ้อฉล เพื่อให้สามารถที่จะรับเงินค่าอากร จากเจ้าพนักงานศุลกากร ซึ่งสามารถที่จะเกิดขึ้นได้ ในกรณีที่มีการนำเข้าสินค้า หรือส่งออกสินค้า

รวมทั้งการขอลดค่าอากร ตามกฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 28 หรือ มาตรา 29 โดยแสดงข้อความปลอมแปลงซึ่งเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอื่น ๆ เพื่อฉ้อโกง หรืออุบายหลอกลวง หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อขอคืนอากรจากเจ้าพนักงานศุลกากร ถือได้ว่าเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 206 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 5 ปี หรือปรับไม่เกินห้าแสนบาท หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของจำนวนเงินอากรที่ขอคืน หรือทั้งจำทั้งปรับ เป็นต้น

(8) ความผิดฐานแก้ไขเอกสาร บันทึกเรื่องราว หรือตราสารอย่างอื่น ภายหลังที่ได้ออกไปแล้วในทางราชการ การแก้ไขในความผิดฐานนี้อาจเป็นการแก้ไขให้ถูกต้องหรือแก้ไขให้ไม่ถูกต้อง หรือบิดเบือนไปจากความเป็นจริงได้ และต้องเป็นการแก้ไขในเวลาภายหลังจากที่ตราสารนั้นได้ออกไปแล้วในทางราชการ

(9) ความผิดฐานปลอมดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ หรือเครื่องหมายอย่างอื่นของพนักงานศุลกากรหรือซึ่งพนักงานศุลกากรใช้เพื่อการอย่างใด ๆ อันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัติศุลกากร การปลอมแปลงในความผิดฐานนี้ต้องเป็นการปลอมแปลงเฉพาะดวงตรา ลายมือชื่อ ลายมือชื่อย่อ ของพนักงานศุลกากร หรือปลอมแปลงเครื่องหมายใด ๆ ที่พนักงานศุลกากรได้ทำไว้เพื่อการอย่างใดอันเกี่ยวข้องกับพระราชบัญญัตินี้เท่านั้น เช่น พนักงานศุลกากรได้ใช้อำนาจตามกฎหมายเพื่อขึ้นไปบนเรือ เพื่อตรวจสอบสิ่งของที่กำลังนำเข้า และพบว่ามียิปหื้อหนึ่งซึ่งสงสัยว่าจะซุกซ่อนของต้องห้ามเข้ามาในราชอาณาจักร จึงได้ทำเครื่องหมายไว้โดยการใช้สีป้ายที่ยิปหื้อ เพื่อจะทำการตรวจสอบโดยละเอียดในภายหลังอีกครั้งหนึ่ง เมื่อของดังกล่าวได้ขนขึ้นจากเรือแล้ว เจ้าของสินค้าทราบว่าพนักงานศุลกากรจะทำการตรวจสอบของยิปหื้อนั้น จึงได้ทำลายสีหรือเครื่องหมายที่พนักงานศุลกากรทำไว้นั้นเสีย เช่นนี้ เจ้าของสินค้าผู้นั้นย่อมมีความผิด

(10) ความผิดฐานอื่น ๆ ลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากรมีหลากหลายความผิด ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากรจะเป็นผู้พิจารณาตามลักษณะของการกระทำความผิดของผู้กระทำความผิด อย่างเช่น ความผิดฐานปฏิบัติพิธีการไม่ถูกต้อง เช่น ความผิดฐานไม่หยุดยานพาหนะเมื่อพนักงานศุลกากรสั่งให้หยุดเพื่อจะตรวจค้น หรือความผิดฐานไม่ยื่นรายงานบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ภายในเวลาที่กำหนด

จากกฎหมายสารบัญญัติดังกล่าวนี้ จะพบว่า ลักษณะของความผิดตามกฎหมายฉบับนี้นี้มีหลายลักษณะที่แสดงให้เห็นถึงความซับซ้อนและการคาบเกี่ยวของการกระทำความผิดในสามประเภทความผิดนั้นก็คือความผิดทางอาญา ความผิดทางแพ่ง หรือความผิดทางปกครอง จึงกล่าวได้ว่า ในลักษณะของการกระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ฉบับนี้นั้น มีความผิดได้ทั้งสามลักษณะดังกล่าวนี้แล้ว ดังนั้นเมื่อมีปัญหาข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างผู้ประกอบการค้า

ระหว่างประเทศ หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า กับกรมศุลกากรหรือเจ้าพนักงานศุลกากรแล้ว ปัญหาที่ตามก็คือการที่จะฟ้องคดีไปยังศาลจะต้องฟ้องหรือดำเนินคดีตามประเภทของความผิดที่สอดคล้องกับศาลที่จะรับคดีไว้เพื่อพิจารณาโดยมีกฎหมายที่ใช้ในกระบวนการพิจารณาของศาล คือวิธีพิจารณาความ ดังเช่นถ้าเป็นความผิดทางอาญาก็จะมีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ถ้ามีความผิดทางแพ่งก็จะมีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และถ้าเป็นความที่เกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงานศุลกากร หรือเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กฎหมายทั้งสามฉบับนี้ ปัญหาที่เกิดขึ้นมาก็คือในการฟ้องแต่ละศาลนั้น ต้องแยกฟ้อง แต่สิ่งที่จะตามก็คือ สร้างความสับสน หากฟ้องผิดศาล ศาลก็ไม่สามารถที่จะพิจารณาคดีได้ สร้างความเสียหายไม่ว่าจะเป็นความเสียหายที่เกิดแก่ผู้ประกอบการ หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศ หรือนำเข้า ส่งออกสินค้า หรือแม้แต่องค์กรศุลกากรเองก็จะได้รับความเสียหายด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ เนื่องจากในลักษณะของความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรนี้ มีลักษณะที่มีความซับซ้อน เป็นความผิดเทคนิคเฉพาะเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกที่มีความยุ่งยาก ต้องอาศัยผู้ที่ประสบการณ์เป็นการเฉพาะ ที่จะดำเนินเลือกฟ้องให้ถูกศาล

2) วิธีพิจารณาคดีศุลกากรในปัจจุบัน

สำหรับวิธีพิจารณาคดีศุลกากรในปัจจุบันนี้กฎหมายที่ใช้เพื่อกระบวนการพิจารณาคดีมีวิธีพิจารณาคดีอาญา ในลักษณะของความผิดทางอาญา ถ้าเป็นทางแพ่งก็จะเป็นวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หรือ วิธีพิจารณาความแพ่งในลักษณะของความผิดเกี่ยวกับการชำระหนี้ทางภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่ง หรือวิธีพิจารณาคดีปกครอง ในส่วนที่เป็นการฟ้องเพิกถอนคำสั่งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานศุลกากรหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งปัญหาในปัจจุบันนี้ก็เนื่องจากว่าคดีที่เกิดขึ้นมาในแต่ละลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากรดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้นก็มักจะคาบเกี่ยวในความผิดทางอาญา ความผิดทางแพ่ง หรือ ความผิดทางปกครอง ในขณะที่ถ้าจะฟ้องคดีก็ต้องมีการแยกฟ้องเป็นทั้งสามคดี ถึงแม้ว่าตามกฎหมายอาญาจะยอมให้มีการรวมคดีระหว่างความผิดทางอาญากับทางแพ่งได้ก็ตาม ในลักษณะของความผิดเกี่ยวเนื่องกันก็ตาม แต่ถ้าเป็นการที่จะให้เจ้าพนักงานศุลกากรเพิกถอนคำสั่งการประเมินทางภาษีก็ยังคงต้องเป็นฟ้องเป็นคดีความทางปกครองอีกด้วย และก็ต้องมีการที่จะแยกฟ้องเป็นคดีปกครอง เพื่อการเพิกถอนคำสั่งของพนักงานศุลกากร สำหรับการประเมินภาษีอากร ปัญหาที่เกิดขึ้นมาก็คือหากคำพิพากษาของศาลที่มีความแตกต่างกันออกไปไม่เป็นในทิศทางเดียวกัน เช่น ศาลภาษีอากร มีคำพิพากษาให้ชำระค่าภาษีอากร แต่ศาลปกครองมีคำสั่งให้เพิกถอนแบบการประเมิน เป็นต้นก็จะเป็นปัญหาสร้างความสับสนว่าควรจะต้องปฏิบัติตามอย่างไรเพื่อที่จะได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาได้อย่างถูกต้องต่อไป

ปัญหาที่คือในลักษณะของความผิดที่คาบเกี่ยวกันนั้นเมื่อเป็นข้อพิพาทที่นำไปสู่การพิจารณาของศาลจึงเป็นปัญหาของการดำเนินคดียังศาลที่อยู่ในขอบเขตอำนาจของศาลนั้น ๆ เช่น ถ้าเป็นความผิดอาญาก็ต้องฟ้องที่ศาลอาญาที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความอาญา ถ้าเป็นความผิดที่เกี่ยวข้องไปถึงความเสียหายทางแพ่งก็ต้องดำเนินคดีที่ศาลแพ่งตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง (แม้ว่าสามารถจะรวมเป็นคดีอาญาเกี่ยวเนื่องกับคดีแพ่งได้ก็ตาม) ถ้าเป็นปัญหาจากคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ศาลปกครองก็ต้องดำเนินคดีที่ศาลปกครองตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง ปัญหาดังกล่าวย่อมชี้ให้เห็นถึงความยุ่งยากในการดำเนินคดีและอาจต้องใช้เวลากว่าที่จะมีผลของคำพิพากษาซึ่งย่อมกระทบต่อการค้าอย่างมาก

ปัญหาอีกประการหนึ่งของความแตกต่างระหว่างศาลที่รับพิจารณาคดี คือ ระบบการพิจารณาของศาลอาญาและศาลแพ่งใช้ระบบการกล่าวหาแต่ศาลปกครองใช้ระบบการไต่สวน ทำให้การหาข้อมูลที่เป็นพยานหลักฐานในคดีมีความแตกต่างกันซึ่งย่อมมีผลต่อรูปคดีได้

จากปัญหาที่กล่าวมานี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่เป็นตัวอย่างของปัญหา คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7327/2560 บริษัท เอส เค เอฟ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมศุลกากร จำเลย ความผิดตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคสาม และพระราชกำหนดพักอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคหนึ่ง หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐออกโดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมาย ซึ่งมีผลอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างโจทก์กับจำเลย หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามคำนิยามของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2535 มาตรา 5 และต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของมาตรา 37 วรรคหนึ่ง โดยต้องจัดให้มีเหตุผลและเหตุผลนั้นอย่างน้อยประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ เว้นแต่เป็นกรณีเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุนอก ซึ่งคดีนี้โจทก์นำเข้าสู่ศาลโดยสำแดงและชำระอากรในพักดประเภทที่ 8482.10 อัตราร้อยละ 10 การจัดเก็บภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้านั้น จำเลยเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ กฎหมายว่าด้วยพักดอัตราศุลกากรฯ และประมวลรัษฎากร และการเสียภาษีนั้นให้เสียแก่พนักงานของจำเลยขณะออกใบขนสินค้าให้ ดังนี้ โจทก์ย่อมรู้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับของที่นำเข้าจึงสำแดงพักดเช่นนั้น ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยเห็นว่าโจทก์สำแดงพักดไม่ถูกต้อง จึงประเมินภาษีขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มควรจัดเข้าพักดประเภทที่ 8708.60 อัตราร้อยละ 60 หรือร้อยละ 42 ตามระยะเวลาการนำเข้า ให้โจทก์ชำระภาษีอากรในส่วนที่ขาดพร้อมเงินเพิ่ม

โจทก์อุทธรณ์การประเมินโดยโต้แย้งยืนยันว่าโจทก์สำแดงพิกัดและเสียภาพถูกต้องแล้ว กรณีมีการโต้แย้งเฉพาะเรื่องพิกัดอัตราศุลกากรเฉพาะสินค้าที่โจทก์นำเข้าและนำเข้าเพียงตลับลูกปืน ล้อรถยนต์ที่นำเข้าเจ็ดแบบนั้น โจทก์ยอมเข้าใจการประเมินได้โดยง่าย แม้ไม่เห็นด้วยก็ตาม จึงเข้ากรณีเหตุผลของการประเมินนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีก และถึงแม้หนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฉบับพิพาทไม่มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงและข้อพิพาทและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจก็เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบ เพราะเป็นกรณีเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีก

คดีนี้ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้องโจทก์ แต่โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาและศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร วินิจฉัยว่าพยานหลักฐานของโจทก์มีน้ำหนักคิดว่าพยานหลักฐานของจำเลย ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่าสินค้าพิพาทตลับลูกปืนทั้งแบบ E และ F ยังคงทำหน้าที่เป็นบอลแบร์ริง มิใช่ส่วนประกอบของเพลามีโซเพลลาขับแต่อย่างใด จึงเป็นของที่ต้องจัดเข้าประเภทพิกัดที่ 8482.10 อัตราอากรร้อยละ 10 ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้น พิพากษากลับ ให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออกอุทธรณ์ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น

จากคำพิพากษานี้จะเห็นได้ว่าในคดีศุลกากรนั้นแม้เป็นเพียงการกระทำความผิดเพียงฐานเดียวแต่มีความคาบเกี่ยวในลักษณะคดีที่มีสภาพบังคับถึงสามสภาพบังคับเข้าเกี่ยวข้อง อีกทั้งจากการสัมภาษณ์เชิงลึกประชากรที่เป็นนักกฎหมายและเจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับศุลกากรมีความเห็นว่า ควรมีการแยกการดำเนินคดีศุลกากรออกจากคดีภาษีอากรทั่วไปเป็นการเฉพาะ และให้มีการรวมการพิจารณาให้แล้วเสร็จที่ศาลศุลกากรเพียงศาลเดียว ยกเว้นคดีศุลกากรที่มีการโต้แย้งเกี่ยวกับทางปกครองนั้น ประชากรสัมภาษณ์กลุ่มผู้พิพากษาเห็นว่ายังคงอยู่ในอำนาจของศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษาได้ เนื่องจากเป็นความผิดที่ถูกระบุชัดไว้ในกฎหมายปกครองซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลปกครองเป็นการเฉพาะ โดยมีระบบศาลวิธีพิจารณาทางปกครองเป็นการเฉพาะแล้ว

3) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

ปัญหาขององค์คณะผู้พิพากษาไม่ว่าจะเป็นคดีอาญา คดีแพ่ง หรือ คดีปกครองก็ตาม จะมีองค์คณะกำหนดไว้สามคน ในขณะที่หากนำเอาองค์คณะของศาลที่พิจารณาในเรื่องภาษีนั่นก็คือภาษีเงินได้ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร กำหนดให้มีองค์คณะผู้พิพากษาเพียงแค่สองคนก็ได้หรืออย่างน้อยก็สองคนซึ่งก็หมายความว่าสองคนก็ได้ แสดงให้เห็นถึงความแตกต่างขององค์คณะผู้พิพากษา นอกจากนี้ คุณสมบัติของผู้พิพากษาก็เป็นเรื่องที่สำคัญ เนื่องจากหากจะพิจารณาลักษณะของความผิดจำเป็นจะต้องมีการใช้ประสบการณ์ทางเทคนิค ต้องอาศัยการตีความ ที่เข้าใจ

ในประเด็นปัญหาจริง ๆ เพราะฉะนั้นคุณสมบัติของผู้พิพากษาในศาลแพ่ง ศาลอาญา ศาลปกครอง จะไม่พบว่ามีกำหนดคุณสมบัติเฉพาะเพิ่มเติมคุณสมบัติของผู้พิพากษา ก็จะส่งผลกระทบต่อ การวินิจฉัยความผิด หรืออาจจะเกิดความผิดพลาดขึ้นมาได้ เพราะฉะนั้นจากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ สิ่งที่จะเป็นปัญหาและกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศซึ่งหมายถึงกระทบต่อปัญหาเศรษฐกิจ โดยรวมของประเทศอีกด้วย ในเชิงของการหาเงินได้จากภาษีเข้าสู่ประเทศก็จะได้รับผลกระทบ เป็นอย่างมาก นอกจากนี้เนื่องจากปัญหาที่เกิดขึ้นมาในปัจจุบันนี้มีการฟ้องคดีได้ถึงสามศาล ซึ่งย่อมมีผลกระทบต่อพิจารณาคดีของแต่ละศาล และต้องใช้ระยะเวลา นานกว่าคดีจะถึงที่สุด ตามหลักความยุติธรรมได้ระบุไว้ว่าความล่าช้าคือความไม่ยุติธรรม ก็อาจจะเกิดขึ้นมาจากคดี เหล่านี้ได้

ในปัจจุบันตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดองค์คณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15 บัญญัติว่า “การนั่งพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากร ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร” และมาตรา 16 บัญญัติว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณานอกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาล ภาษีอากรคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำหรือออกคำสั่งใด ๆ ได้

การที่กฎหมายบัญญัติไว้ โดยใช้คำว่าองค์คณะผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน หมายความว่า ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรใด ๆ จะต้องมีผู้พิพากษาที่นั่งเป็นองค์คณะ ในคดีอย่างน้อย 2 คน ซึ่งอาจมีผู้พิพากษาจำนวนมากกว่า 2 คนนั่งเป็นองค์คณะได้ ในอดีตพบว่า ทางปฏิบัติจำนวนผู้พิพากษาในศาลต่าง ๆ ไม่สัมพันธ์กันกับปริมาณคดีที่เพิ่มมากขึ้น ทำให้การนั่ง พิจารณาโดยใช้องค์คณะสองคนเป็นไปได้ยาก ดังนั้นเพื่อความสะดวกต่อคู่ความในการดำเนินคดี โดยที่ไม่ต้องให้คู่ความรอผู้พิพากษามาให้ครบองค์คณะที่บัญญัติไว้ตามกฎหมาย การนั่งพิจารณา จึงกระทำโดยผู้พิพากษาเพียงคนเดียว ในกรณีที่ไม่มีความร้ายใดได้แย้ง ส่วนการทำคำพิพากษาคดี จะกระทำโดยผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนปรึกษาหารือและลงชื่อในคำพิพากษาเสมอ

ประการต่อมาการคัดเลือกผู้พิพากษาที่จะเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวข้อง กับภาษีอากรในปัจจุบันนี้ เป็นปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของ ศาลภาษีอากรในระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาเข้ามาในศาลยุติธรรม ซึ่งหมายความว่ารวมถึง ศาลภาษีอากรที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเพื่อให้เป็นศาลชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากร โดยเฉพาะ แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่ต้องอยู่ภายใต้ กฎหมายระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม ซึ่งมีคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม เป็นผู้ดูแล จึงเกิดปัญหาความไม่เหมาะสมที่ศาลภาษีอากรต้องใช้ระบบการคัดสรรผู้พิพากษา

โดยใช้มาตรฐานเดียวกันกับศาลยุติธรรมอื่น แต่ในศาลฎีกาอากรนั้นต้องการผู้ที่มีคุณสมบัติ มีความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายเอกชน ในขณะที่โดยลักษณะองค์ประกอบคดีฎีกาอากรนั้น เป็นคดีปกครองที่ต้องอาศัยการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมหาชนด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้พิจารณาจากระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาแล้วสะท้อนให้เห็นว่า คุณสมบัติที่ทางคณะกรรมการตุลาการใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดสรรผู้พิพากษา ใช้การสอบวัดความรู้ทางด้านกฎหมายปกครองหรือกฎหมายอากรเป็นเพียงวิชาเลือกตัวหนึ่งเท่านั้น อันไม่สอดคล้องกับเหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร นอกจากนี้ ยังมีประเด็นต่อมาเกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้พิพากษาที่จะเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับคดีศาลอากรนั้น จะเห็นได้ว่าการพิจารณาคดีชำนาญพิเศษต่าง ๆ เช่น การพิจารณาคดีแรงงานของศาลแรงงาน หรือการพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศและวิธีพิจารณาคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พบว่าการพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าวนี้จะมีผู้พิพากษาสมทบ ที่มาจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านเข้ามาทำหน้าที่เป็นองค์คณะพิพากษาคดี แต่การพิจารณาคดีเกี่ยวกับฎีกาอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากรนั้น หากได้มีผู้พิพากษาสมทบที่มีความเชี่ยวชาญ มีความรู้ ความสามารถเฉพาะด้านเข้ามาร่วมพิจารณาพิพากษาแต่อย่างใดไม่ เพราะฉะนั้นการที่จะให้มีวิธีพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการศาลอากร ที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากคดีอาญาและคดีแพ่งโดยทั่วไป ซึ่งหากได้มีการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจในเรื่องเกี่ยวกับการศาลอากรเป็นการเฉพาะ และมีผู้พิพากษาสมทบโดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านจากบุคคลภายนอกที่มีความรู้ ความเข้าใจในธรรมชาติของคดีศาลอากร เข้ามาร่วมกันพิจารณาและพิพากษาคดีด้วยแล้ว จะทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยความรวดเร็ว มีประสิทธิภาพและเหมาะสมยิ่งขึ้น สมควรที่จะต้องมีการจัดตั้งศาลศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีศาลอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีศาลอากรเป็นการเฉพาะ โดยให้เป็นศาลชำนาญพิเศษเฉพาะคดีศาลอากรที่จะสามารถรับพิจารณาคดีได้ ไม่ว่าจะเป็นคดีที่มีความเกี่ยวเนื่องทางแพ่ง หรือกรณีที่เกี่ยวข้องเนื่องทางอาญาก็ตาม สามารถที่จะรวมอยู่ในศาลเดียวในการที่จะทำการพิจารณาพิพากษาคดี และนำเอารูปแบบของการจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษและคุณสมบัติของผู้พิพากษารวมทั้งคุณสมบัติผู้พิพากษาสมทบตามที่กล่าวมาข้างต้นเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบจัดตั้งศาลศาลอากรและวิธีพิจารณาคดีศาลอากรเพื่อรองรับวิธีพิจารณาพิพากษาคดีศาลอากรต่อไป ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของประชากรกลุ่มสัมภพณ์เชิงลึกที่ให้ความเห็นกรณีของคุณสมบัติผู้พิพากษาที่สอดคล้องกันว่า ควรจะมีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านศาลอากรเป็นการเฉพาะ มาเป็นองค์คณะในการตัดสินคดีเนื่องจากความผิดของศาลอากรจำต้องอาศัยความรู้

ความสามารถเป็นการเฉพาะ เช่น การคำนวณพิกัดอัตรากาฬสุลกการ หรือความผิดที่ผู้กระทำความผิดใช้เทคนิคในการกระทำความผิดที่ไม่สามารถใช้อ้องค์ความรู้ที่มีได้เกิดจากประสบการณ์ที่สั่งสมมาเป็นเวลานาน ย่อมทำให้ไม่สามารถพิจารณาตัดสิน พิพากษาคดีได้ จึงควรมีองค์ความรู้ในด้านนี้โดยเฉพาะ ไม่ว่าจะเป็นการประสานเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในคดีสุลกการที่มีคุณสมบัติเข้าร่วมในการพิจารณาคดีด้วย

4) ระบบการพิจารณา

เดิมระบบศาลของประเทศไทยเป็นระบบศาลเดี่ยว กล่าวคือ มีศาลยุติธรรมเพียงศาลเดียวมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง โดยแบ่งชั้นศาลออกเป็น 3 ชั้น ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ ศาลฎีกา ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ได้มีการจัดระบบศาลใหม่ มีการจัดตั้งศาลเพื่อเสริมศาลที่มีอยู่เดิมเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีเป็นการเฉพาะ หรือคดีที่มีลักษณะพิเศษ โดยกำหนดให้มี ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร ซึ่งแต่ละศาลก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแตกต่างกันไป จึงทำให้ระบบศาลของประเทศไทยกลายเป็นระบบศาลคู่ ซึ่งในการพิจารณาคดีก็มีเช่นเดียวกัน เนื่องจากเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อการดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากร ในฐานะเป็นศาลชำนาญพิเศษ ซึ่งได้กำหนดเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการดำเนินวิธีพิจารณาคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 บัญญัติว่า การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งในปัจจุบันนี้ใช้ระบบกล่าวหา แตกต่างกับวิธีพิจารณาคดีปกครองที่ใช้ระบบไต่สวน ซึ่งข้อแตกต่างระหว่างระบบการพิจารณาคดีระบบกล่าวหา นั้นศาลต้องวางตัวเป็นกลางอย่างเคร่งครัด ปล่อยให้ภาระหน้าที่ในการพิสูจน์เป็นเรื่องของกลุ่มความทั้งสองฝ่าย มีกฎเกณฑ์ในเรื่องการนำสืบพยานหลักฐานที่ละเอียดและเคร่งครัด เริ่มต้นตั้งแต่การกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบ วิธีการนำเสนอพยานหลักฐานประเภทต่าง ๆ ให้ความสำคัญกับการถามค้าน เพราะในการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยธรรมชาติแล้วกลุ่มความแต่ละฝ่ายย่อมจะนำเสนอพยานหลักฐานหรือพยานบุคคลเฉพาะประเด็นที่จะเป็นประโยชน์ต่อรูปคดีของตน เมื่อศาลวางตัวเป็นกลางไม่เข้าไปแทรกแซงการดำเนินกระบวนการพิจารณาของกลุ่มความ กลุ่มความอีกฝ่ายจึงมีหน้าที่ต้องรักษาสิทธิของตนเองในการทำลายน้ำหนักพยานของฝ่ายตรงข้ามเพื่อให้ได้ความจริงทั้งสองด้าน คำวินิจฉัยของศาลวางอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานที่ได้รับฟังจากกลุ่มความเท่านั้น โดยจะไม่นำพยานหลักฐานนอกเหนือมาพิจารณา ซึ่งแตกต่างจากระบบไต่สวนอย่างมากที่ศาลมีอำนาจเต็มที่ในการค้นหาความจริง

สำหรับกระบวนการพิจารณาคดีระบบไต่สวนอย่างเช่นการพิจารณาคดีปกครอง เป็นการดำเนินคดีในระบบไต่สวน กล่าวคือ การดำเนินคดีจะไม่มีแบบพิธีที่เคร่งครัด พิจารณาได้จากคำฟ้องที่ไม่มีแบบ เพียงแต่ต้องทำเป็นหนังสือและมีรายการที่สำคัญที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น หรือการไม่ต้องยื่นบัญชีระบุพยาน หรือการที่ศาลมีดุลพินิจสามารถรับฟังพยานบอกเล่าได้ หากพยานบอกเล่ามีความน่าเชื่อถือหรือมีเหตุจำเป็นอื่น และในการดำเนินคดีปกครองนั้น ศาลจะเข้าไปมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานควบคู่ไปกับตัวความ ไม่ว่าจะเป็นการจัดให้มีการโต้ตอบเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างคู่กรณีในรูปของคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้าน คำให้การ และคำให้การเพิ่มเติม ซึ่งตุลาการอาจกำหนดประเด็นในการโต้ตอบให้แก่คู่กรณีด้วยก็ได้ หรือตุลาการจะแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ด้วยการนัดไต่สวนคู่กรณีและพยานหลักฐานของแต่ละฝ่าย โดยตุลาการจะเป็นผู้ซักถามด้วยตนเอง และไม่ผูกพันอยู่กับพยานหลักฐานที่คู่กรณีนำเข้าสู่คดีเท่านั้น ตุลาการสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานอื่น ๆ ที่จำเป็นได้ด้วยตนเอง เช่น การเรียกพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญ หรือการตรวจสอบบุคคลหรือสถานที่ เป็นต้น

หลักการพิจารณาคดีในระบบไต่สวนเป็นกระบวนการที่เน้นการได้มาซึ่งความจริงอันสมบูรณ์หรือที่ประสงค์ โดยถือว่ารัฐมีหน้าที่สำคัญในการแสวงหาความจริงและให้ความเป็นธรรมจำนวน นอกจากนี้ ยังมีหลักการสำคัญต่าง ๆ อีกหลายประการ ดังนี้

- (1) ศาลมีหน้าที่ค้นหาความจริงแห่งคดี ไม่ปล่อยให้เป็นการระงับของคู่ความแต่ฝ่ายเดียว
- (2) การค้นหาความจริงในระบบไต่สวนนี้จะไม่ถูกจำกัดโดยกฎเกณฑ์เกี่ยวกับพยานหลักฐาน กล่าวคือ ไม่มีเรื่องหน้าที่นำสืบ หรือระบบการถามค้าน
- (3) คู่ความทั้งหมดในคดีรวมทั้งจำนวนมีหน้าที่เป็นเพียงผู้ช่วยเหลือศาลในการค้นหาความจริงของคดี กล่าวคือ การดำเนินคดีในระบบนี้คล้าย ๆ กับศาลเป็นประธานในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งความจริง แต่มิใช่ว่าจะปล่อยให้ทำหน้าที่ศาลแต่เพียงฝ่ายเดียว คู่ความก็ยังมีหน้าที่เป็นผู้ช่วยศาลในการค้นหาความจริง

เพราะฉะนั้นระบบการพิจารณาคดีในระบบกล่าวหาและระบบไต่สวนนั้น มีความแตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง ซึ่งการดำเนินคดีภายใต้ศาลยุติธรรมก็จะเป็นระบบกล่าวหา ตามวิธีพิจารณาความอาญาหรือแพ่ง ในขณะที่การดำเนินคดีปกครองในศาลปกครองหรือศาลชำนาญพิเศษนั้นจะเป็นระบบไต่สวน นั้นหมายความว่าระบบการพิจารณาตามกฎหมายที่กล่าวมาข้างต้นจึงมีความขัดแย้งในตัวของกฎหมายแต่ละฉบับ

5) แนวทางในการกำหนดวิธีพิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

ในปัจจุบันคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจะมีกฎหมายภาษีอากรกำหนดวิธีพิจารณาเฉพาะคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในลักษณะหรือเป้าหมายของกฎหมายก็คือการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและไม่สร้างผลกระทบต่อผู้ที่เสียภาษี ในกรณีภาษีที่กล่าวมานี้หมายถึงภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ ในขณะที่ปัญหาหรือข้อขัดแย้งในการตีความของกฎหมายในรายละเอียดของกฎหมายหลายประการ ดังนั้น จึงได้มีการจัดทำเป็นกฎหมายวิธีพิจารณาภาษีเงินได้ของประชาชนเป็นการเฉพาะไว้ก็คือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ในขณะที่เดียวกันการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดจากกฎหมายศุลกากรก็เป็นเป้าหมายเดียวกัน เพียงแต่ภาระผู้ที่จะเสียภาษีไม่ได้เป็นประชาชนทั่วไป แต่เป็นผู้ประกอบกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้าในลักษณะของภาษีศุลกากร กลับไม่พบว่า ไม่มีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีศุลกากรไว้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด ทั้ง ๆ ที่ความซับซ้อนมีมากกว่าคดีภาษีเงินได้ในปัจจุบันซึ่งตั้งเป็นศาลชั้นอุทธรณ์และมีวิธีพิจารณาคดีภาษีต่างหากโดยสอดคล้องกับประชากรสัมภาษณ์ที่เห็นด้วยให้มีการจัดตั้งศาลศุลกากรและมีวิธีพิจารณาคดีศุลกากรต่างหากจากคดีภาษีทั่วไป เนื่องจากความซับซ้อน เทคนิคในการกระทำความผิดและรูปแบบการทำผิดที่ต้องอาศัยเทคนิค ความรู้ความสามารถในการแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อนำมาพิจารณาคดีหรือดุลพินิจในการตัดสินคดี อีกทั้งเพื่อให้มีการรวมกระบวนการพิจารณาให้แล้วเสร็จในศาลเดียวกันทุกประเภทคดี

จากปัญหาที่กล่าวมานี้ การวิจัยจึงเห็นว่าสมควรที่จะมีการจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศุลกากรเป็นการเฉพาะ เพราะเหตุว่ากฎหมายที่ใช้ในการพิจารณาคดีลักษณะความผิดที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากร หรือภาษีเงินได้ ที่เป็นภาษีเงินได้ทั่ว ๆ ไป หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศนั้นมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ แต่ในขณะที่เดียวกันพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรก็ไม่ได้ครอบคลุมถึงการพิจารณาคดีศุลกากรอย่างชัดเจนอีกด้วย นี่คือเหตุผลที่ทำให้การวิจัยนี้ต้องการที่จะศึกษาหาคำตอบในรูปแบบของกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศุลกากรเป็นการเฉพาะ ซึ่งจะช่วยให้ช่วยป้องกันแก้ไขปัญหาดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงกำหนดหัวข้อการวิจัยคือกฎหมายต้นแบบว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศุลกากร

1.2 กฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวข้องการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน

ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีอากรหรือการจัดเก็บอากรของประเทศไทยนั้น มีการจัดเก็บเป็น 2 ประเภทด้วยกัน คือ การจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา หรือผู้มีเงินได้ประเภทนิติบุคคล เป็นการจัดเก็บภาษีได้ตามประมวลรัษฎากร ในอัตราที่กฎหมายกำหนด และอีกประเภทหนึ่งก็คือเป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ

เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ตามกฎหมายศุลกากร และกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรตามประเภทบัญชีรายการสินค้าตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งการจัดเก็บถือได้ว่าเป็นภาษีอากรที่รัฐต้องนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณเพื่อการพัฒนาประเทศ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าที่มาของการจัดเก็บทั้ง 2 ประเภทดังที่กล่าวมาข้างต้นมีที่มาเกี่ยวกับการจัดเก็บที่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง

อย่างไรก็ตาม เป้าหมายของการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือการจัดเก็บอากรตามกฎหมายศุลกากร ก็ล้วนแล้วแต่เป็นเป้าหมายเพื่อนำเงินรายได้จากการจัดเก็บไปจัดสรรเป็นงบประมาณเพื่อการพัฒนาประเทศเป็นหลัก แต่ที่มาของการจัดเก็บนั้นจะมีที่มาที่แตกต่างกัน กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นเป็นการจัดเก็บจากผู้มีเงินได้ ไม่ว่าจะเงินได้บุคคลธรรมดา หรือเงินได้นิติบุคคล แต่เงินได้จากการจัดเก็บค่าอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้น เป็นการจัดเก็บตามประเภทบัญชีรายการสินค้าตามพิกัดอัตราศุลกากร ที่เกิดจากการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศที่นำเข้า ส่งออกสินค้า เป็นต้น

สำหรับการศุลกากรเป็นพิธีการที่ดำเนินการโดยเจ้าพนักงานศุลกากร เพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการการค้าระหว่างประเทศที่เกิดจากกระบวนการนำเข้า ส่งออกสินค้านั้น ในปัจจุบันมีกฎหมายสารบัญญัติเฉพาะ คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่มีบทบัญญัติกำหนดสภาพการจัดเก็บ ลักษณะของความผิด และขอบเขตแห่งอำนาจหน้าที่ของอธิบดีและเจ้าพนักงานศุลกากร แต่ที่เป็นปัญหาก็คือ เมื่อมีคดีความที่เกิดจากข้อพิพาทระหว่างผู้ประกอบการและผู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการศุลกากร กับเจ้าพนักงานศุลกากร กระบวนวิธีพิจารณาคดีจะเป็นไปตามศาลที่ฟ้องคดีซึ่งคดีศุลกากรนั้นคาบเกี่ยวกับความผิดที่เป็นทั้งความผิดอาญา ความผิดทางแพ่ง และความผิดทางปกครอง จึงส่งผลให้การพิจารณาคดีเป็นไปตามศาลที่รับพิจารณาคดี กล่าวคือ หากเป็นความผิดทางอาญาก็ต้องฟ้องที่ศาลอาญา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หากเป็นความผิดทางแพ่งก็ต้องฟ้องที่ศาลแพ่ง ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และหากเป็นความผิดเกี่ยวกับการใช้อำนาจหน้าที่หรือคำสั่งทางปกครองก็ต้องฟ้องที่ศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีศาลปกครอง ซึ่งก็เป็นกฎหมายว่าด้วยกระบวนวิธีพิจารณาคดีของแต่ละศาล จึงเป็นประเด็นสำคัญของปัญหาที่สร้างความยุ่งยากและล่าช้าให้เกิดขึ้น และที่สำคัญก็คือ การที่จะช่วยให้ศาลได้ใช้ดุลพินิจที่ถูกต้องและเป็นธรรมก็คือการแสวงหาพยานหลักฐานที่จะทำให้ศาลรับฟังนั้นในระบบของกระบวนวิธีพิจารณาความ พบว่า วิธีพิจารณาความอาญา และวิธีพิจารณาความแพ่ง ยังคงใช้ระบบการกล่าวหา ซึ่งหมายความว่าผู้ใดกล่าวอ้างผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบพยานหลักฐาน ในขณะที่วิธีพิจารณาคดีศาลปกครอง

ใช้ระบบการไต่สวน หมายความว่า ตุลาการที่ว่าคดีจะทำหน้าที่หาพยานหลักฐานจึงเห็นได้ถึง ความแตกต่างกัน

ตามที่กล่าวมาข้างต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใต้ประมวลรัษฎากรที่เป็นการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้มีเงินได้เป็นหลัก เมื่อมีข้อพิพาทระหว่างประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร กับภาครัฐที่ทำหน้าที่ที่จะต้องทำการ จัดเก็บภาษีอากรตามประเภทของเงินได้ของแต่ละบุคคลนั้น ในปัจจุบันก็จะมีกระบวนการระงับ ข้อพิพาทและมีกฎหมายที่กำหนดกระบวนการวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไว้เรียบร้อยแล้ว ซึ่งคู่ความสามารถ ที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้เช่นเดียวกัน ตามเขตอำนาจของศาลภาษีอากรที่กำหนดใน พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 5 ที่กำหนดให้ศาลภาษีอากรกลาง มีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลาง ที่จะไม่ยอมรับ พิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่ง พระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

อย่างไรก็ตาม จากสภาพการณ์ของปัญหาและผลกระทบดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น จะเห็นได้ว่า ข้อพิพาทจนเป็นคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรหรือการจัดเก็บค่าอากรตาม พระราชบัญญัติศุลกากร หรือแม้กระทั่งตามประมวลรัษฎากรก็ตาม ล้วนมีที่มาจากกฎหมายสารบัญญัติ ไม่ว่าจะจากการจัดเก็บภาษีอากรทั่วไป หรือการค้าระหว่างประเทศที่มีการเก็บค่าอากรทั้งขาเข้า และ ขาออก เป็นต้น ดังนั้นการวิจัยจึงได้กำหนดให้ทำการวิเคราะห์เพื่อชี้ให้เห็นถึงความเหมือนและ ความต่างของกระบวนการวิธีพิจารณาคดีศุลกากรในปัจจุบัน โดยมีเป้าหมายในการชี้ให้เห็นถึงความ ไม่เหมาะสมของกระบวนการวิธีพิจารณาความของคดีศุลกากร เพื่อจะได้ยื่นยันถึงปัญหาที่มีอยู่ใน ปัจจุบันเพื่อนำไปสู่การจัดทำเป็นกฎหมาย ในรูปแบบกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลศุลกากร และวิธีพิจารณาคดีศุลกากร จึงจะได้กล่าวถึงกฎหมายสารบัญญัติพอสังเขป ดังนี้

1) กฎหมายสารบัญญัติว่าด้วยการศุลกากร

กฎหมายสารบัญญัติว่าด้วยการศุลกากร คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นกฎหมายที่ใช้เพื่อให้เป็นเครื่องมือหรือให้อำนาจเจ้าพนักงานศุลกากรในการดำเนินการจัดเก็บ ภาษีอากรที่เกิดจากการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออก โดยกรมศุลกากร สังกัดกระทรวงการคลังทำหน้าที่จัดเก็บภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม ประมวลรัษฎากร หรือการจัดเก็บค่าอากรธรรมเนียมในการนำเข้า หรือส่งออกอื่น ๆ เป็นรายได้ หลักมาจากการเรียกเก็บภาษีของกรมศุลกากรที่เป็นหน่วยงานในสังกัดกระทรวงการคลัง

ประกอบด้วย 3 หน่วยงานด้วยกัน อันได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เป็นต้น เพื่อนำรายได้จากการจัดเก็บนำส่งเป็นรายได้ของภาครัฐในการจัดสรรเป็นงบประมาณในการพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ กฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดให้มีการดำเนินคดีภาษีศุลกากรโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดหายไปคืนมาโดยเร็วที่สุด และเพื่อป้องกันและปราบปรามการถือโกงค่าภาษีอากรของรัฐ ดังจะเห็นได้จาก “โทษในทางภาษี” แตกต่างจาก “โทษในทางอาญา” และกระบวนการในการดำเนินคดีอาญาทางภาษีอากรก็แตกต่างจากการดำเนินคดีอาญาทั่วไป เช่น ความผิดอาญาจากการศุลกากร ผู้ประกอบกิจการที่ได้ละเมิดหรือฝ่าฝืนก็สามารถที่จะทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรได้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ประกอบด้วยบทบัญญัติหลายลักษณะทั้งทางแพ่งทางอาญา และทางปกครอง ลักษณะวิธีพิจารณาความ และลักษณะพยาน โดยจำแนกออกเป็นในเรื่องทางอาญา ตามมาตรา 202 จนถึงมาตรา 257 เป็นหมวดหนึ่งที่ว่าด้วยการกำหนดโทษของผู้กระทำความผิด รวมถึงกำหนดโทษ ระยะเวลาโทษผู้กระทำความผิด และมีการกำหนดลักษณะความผิดในการรับผิดทางอาญาของผู้กระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นตัวการ ผู้สนับสนุน ผู้พยายามกระทำความผิด หรือกำหนดบทลงโทษในความผิดที่ต้องรับผิดแม้ไม่มีเจตนาในการกระทำความผิดก็ตาม

ความผิดทางแพ่ง มีประเภทความเสียหายที่เกิดจากการศุลกากร คือ สภาพบังคับทางแพ่งที่เจ้าพนักงานศุลกากรจะต้องเรียกเก็บอากรหรือหนี้ค่าภาษีอากร รวมทั้งการบังคับหนี้ค่าภาษีอากรจากหลักประกัน จากผู้ประกอบกิจการค้าระหว่างประเทศ การนำเข้า ส่งออกสินค้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร และพระราชกำหนดว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่นำเข้าหรือส่งออกสินค้าสำเร็จ กล่าวคือก่อนที่จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากรจะต้องมีการปฏิบัติตามพิธีการศุลกากรให้ครบถ้วนพร้อมทั้งได้เสียอากรจนครบถ้วนหรือไม่ก็ผู้นำของเข้าหรือส่งออกออกไปนอกราชอาณาจักรจะต้องมีการวางหลักประกันเพื่อการเสียอากรให้ครบถ้วน

เมื่อมีการหลีกเลี่ยงการชำระอากรหรือชำระไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานศุลกากรมีหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการฟ้องคดีทางแพ่ง เพื่อให้ผู้ประกอบกิจการนำเข้า หรือส่งออกสินค้านั้น ๆ ให้ดำเนินการเสียอากรให้แก่ภาครัฐจนครบถ้วน หรือไม่ก็ต้องดำเนินการสืบทรัพย์สิน เพื่อนำทรัพย์สินมาขายทอดตลาด เพื่อนำรายได้จากการขายทอดตลาดนั้นมาชำระอากรให้แก่ภาครัฐ ตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 166 บัญญัติว่า “ของที่ยังมิได้เสียอากร ของต้องห้ามต้องกักตุน หรือของที่ยังไม่ได้ผ่านพิธีการศุลกากร เป็นของที่พึงจะริบตามพระราชบัญญัตินี้” และมาตรา 167 บัญญัติว่า “ให้พนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจ มีอำนาจยึด หรืออายัดสิ่งใด ๆ อันจะพึงต้องริบหรือเป็นที่สงสัยว่าจะต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้” และวรรคสาม

บัญญัติว่า “สิ่งที่ยึดไว้ นั้น ถ้าเป็นยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำความผิด และเจ้าของหรือผู้มีสิทธิ ไม่มายื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนดหกสิบวัน หรือถ้าเป็นสิ่งของอย่างอื่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ยึด ให้ถือว่าสิ่งของนั้นไม่มีเจ้าของ และให้ตกเป็นของแผ่นดิน” และ มาตรา 171 “ถ้าของที่ยึดไว้เป็นของสดของเสียได้ หรือถ้าห่วงง่าเข้าไว้จะเป็นการเสี่ยงความเสียหาย หรือค่าใช้จ่ายในการ เก็บรักษาจะมากเกินไปสมควร อธิบดีจะสั่งให้ขายทอดตลาดหรือขาย โดยวิธีอื่นก่อนที่ของนั้นจะ ตกเป็นของแผ่นดิน” และวรรคท้าย บัญญัติว่า “เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด เมื่อได้หัก ค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันแล้ว ให้ถือไว้แทนของ”

จากบทบัญญัติมาตรา 166 มาตรา 167 และมาตรา 171 นี้ เป็นเรื่องการใช้อำนาจของ อธิบดีหรือเจ้าพนักงานศุลกากรที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดี ให้มีอำนาจทำการกัก หรือยึดของที่ นำเข้ามาในราชอาณาจักร โดยไม่มีการชำระค่าอากร หรือนำเข้าของต้องห้าม ต้องกักกั ที่ยังไม่ได้ มีการเดินพิธีการศุลกากร ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากรที่ได้รับการมอบหมายจากอธิบดีจะดำเนินการ ขายของที่ยังไม่ได้เดินพิธีการศุลกากรเพื่อชำระอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และ พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 แต่ถ้าเป็นของที่นำเข้ามาเป็นของสด หรือของที่ อาจจะเสียได้ อธิบดีหรือเจ้าพนักงานศุลกากรที่ได้รับมอบหมายก็จะทำการขายทอดตลาด ซึ่งเมื่อ หักค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันแล้ว ให้ถือไว้แทนของ จะเห็นได้ว่าการใช้อำนาจของอธิบดี ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทั้ง 3 มาตราดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ถือได้ว่าเป็นการใช้ อำนาจทางปกครองของฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะเป็นการกักของ การยึดของ แม้กระทั่งการขาย ทอดตลาดในของที่ยังไม่ได้เดินพิธีการศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และชำระ ค่าอากรตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ก็ตาม ซึ่งการใช้อำนาจทางปกครอง ดังกล่าวนั้นก็จะส่งผลกับการประกอบกิจการการค้า ที่ไม่มีโอกาสโต้แย้งคำสั่งของเจ้าพนักงาน ศุลกากรได้เลย ขาดความโปร่งใส ขาดความเชื่อมั่นของนักลงทุนอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 23 บัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้นำ ของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร ให้อธิบดีมีอำนาจกักของที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกและ กำลั้งผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร ได้จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ ส่งของออกจะเสียอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าไม่เสียภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่กัก ของนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้ และวรรคสองกล่าวว่า เงินที่ได้ จากการขายทอดตลาดตามวรรคหนึ่ง ให้หักใช้ค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขาย ทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นที่ค้างชำระแก่กรมศุลกากรรวมทั้ง ค่าภาษีอากรตามกฎหมายอื่นก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ ที่ต้องชำระแก่ผู้เก็บ รักษาและผู้ขนส่งที่นำของที่ขายทอดตลาดนั้นเข้ามา ตามลำดับ เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงิน

เหลืออยู่อีกเท่าใดให้คืนแก่เจ้าของ แต่เมื่อพ้นกำหนดหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาดแล้ว เจ้าของ
 ไม่มาเรียกคืนให้เงินที่เหลืออยู่นั้นตกเป็นของแผ่นดิน และมาตรา 24 บัญญัติว่า “ในการบังคับค่า
 อากรที่ค้างชำระ หากกรมศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรา 23 แล้วยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับ
 ไม่ครบถ้วน ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบ
 อากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง” เป็นอำนาจของอธิบดีเกี่ยวกับการใช้
 อำนาจทางปกครอง ของฝ่ายบริหารที่ดำเนินการขายทอดตลาดของที่นำเข้า หรือส่งออก
 ราชอาณาจักรที่ยังไม่มีการเดินพิธีการศุลกากรเพื่อชำระอากรให้ถูกต้องตามพิกัดอัตราศุลกากร
 โดยไม่ต้องใช้อำนาจทางศาลหรืออำนาจทางฝ่ายตุลาการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง
 แต่อย่างใด ซึ่งหากขายทอดตลาดแล้วหักค่าอากร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เหลือจำนวนเท่าไร
 ก็คืนแก่เจ้าของ ซึ่งเป็นมาตรการหนึ่งในทางแพ่งที่ใช้บังคับกับคดีความผิดเกี่ยวกับภาษี มีปัญหา
 เกี่ยวกับการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการใช้คำสั่งทางปกครองดำเนินการออกคำสั่งต่าง ๆ

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ให้อำนาจอธิบดีสามารถที่จะออกคำสั่ง
 ทางปกครองในการยึด อายัด ขายทอดตลาด รวมทั้งมีอำนาจในการระงับคดี งดการฟ้องร้อง
 ซึ่งถือได้ว่าล้วนเป็นการใช้อำนาจทางปกครองทั้งสิ้น ดังนั้น หากจะมีการโต้แย้งเพื่อให้เกิดเปลี่ยนแปลง
 แก้ไข หรือ ยกเลิกเพิกถอนก็ต้องฟ้องที่ศาลปกครอง

ความผิดทางปกครอง เกิดจากการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานการศุลกากร
 ในการออกคำสั่งในเรื่องการกำหนดให้มีการประเมินอากรได้อีก การกักของ การยึดของ และ
 ขายทอดตลาดสิ่งของซึ่งอยู่ในหมวดการประเมินอากร เป็นต้น ซึ่งการออกคำสั่งในการใช้อำนาจ
 ของอธิบดีที่หากมีการใช้อำนาจไม่ชอบยอมทำให้มีการอุทธรณ์ใช้สิทธิโต้แย้งคำสั่งได้เพราะ
 เป็นเรื่องในทางปกครอง

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า กฎหมายที่เกี่ยวกับการศุลกากรนั้นครอบคลุม
 ทุกประเภทคดีไม่ว่าจะเป็นเรื่องทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง ซึ่งหากพิจารณาจากหลักการ
 และเหตุผลของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และจากตัวบทกฎหมายในกฎหมายฉบับนี้
 เห็นว่า กฎหมายศุลกากรได้กำหนดมาตรการบังคับหรือสภาพบังคับของกฎหมาย (Sanction)
 เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยกำหนดความผิดและโทษ
 ทางอาญาไว้ในกฎหมายศุลกากร ตั้งแต่มาตรา 202 จนถึงมาตรา 257 ระบุให้การกระทำใด ๆ
 ที่เป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติหรือระเบียบพิธีการศุลกากรซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อรายได้ในการ
 จัดเก็บภาษีอากรของรัฐเป็นความผิดทางอาญาและกำหนดโทษไว้ โดยมาตรการบังคับในทางอาญา
 หรือโทษในทางอาญา คือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สิน ซึ่งเป็นโทษตามประมวล
 กฎหมายอาญาทั้งสิ้น

ดังนั้น ความผิดและโทษตามกฎหมายศุลกากรจึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของหลักเกณฑ์ ความรับผิดชอบทางอาญา (ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 17) แต่กฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษ แตกต่างจากบทกฎหมายหลักประการหนึ่ง คือ การระงับคดี กล่าวคือ สำหรับคดีอาญาทั่วไป โดยปกติคดีจะไปสิ้นสุดในชั้นศาลอันเป็นการใช้อำนาจตุลาการ แต่คดีศุลกากรให้ระงับคดีได้ โดยอธิบดีกรมศุลกากรหรือพนักงานสอบสวนตามกฎหมายศุลกากรให้ถือว่าคดีเลิกกันตาม บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 256 “ภายใต้บังคับมาตรา 257 บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้าบุคคลนั้นยินยอมใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีเห็นสมควรแล้วอธิบดี จะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความอาญา และวรรคสองกำหนดว่า ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะฟ้องบุคคลใดตาม พระราชบัญญัตินี้ ให้บันทึกเหตุผลในการฟ้องผู้กระทำความผิดไว้ด้วย” หรือโดยคณะกรรมการ เปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 257 “ความผิดตามมาตรา 227 มาตรา 242 มาตรา 243 มาตรา 244 และมาตรา 247 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว เกินกว่าสี่แสนบาท ให้คณะกรรมการเปรียบเทียบมีอำนาจเปรียบเทียบได้” แล้วแต่กรณีเมื่อบุคคล ที่ถูกกล่าวหายินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน และเพื่อให้การบริหารจัดการเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรศุลกากร เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร เข้ามาจัดการเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรศุลกากรนั้น ๆ มีประสิทธิภาพและรวดเร็วมากยิ่งขึ้น ตลอดจนวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร กฎหมายจึงกำหนดให้ฝ่ายบริหารโดยอำนาจอธิบดี กรมศุลกากร มีอำนาจจัดการ และในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรที่จะฟ้องบุคคลใดฐานกระทำหรือ ยื่นคำสาแดงหรือบันทึกเรื่องราวซึ่งเป็นการเท็จหรือเป็นความไม่บริบูรณ์ หรือเป็นความชักพา ให้ผิดหลงในรายการใด ๆ หรือฐานหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงด้วยประการใด ๆ บรรดา การเสียอากรตามจำนวนที่ควรต้องเสีย หรือการกักตุน หรือการห้าม ให้อธิบดีบันทึกความเห็นว่าเป็นเพราะเหตุใดจึงควรฟ้องผู้กระทำผิด

ในกรณีที่หากผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดมิได้ยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือมิได้ ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน อย่างไรก็ดี แสดงว่าผู้นั้นไม่ประสงค์ให้มีการ เปรียบเทียบเพื่อให้คดีระงับไปในชั้นศุลกากร ก็จะมีการนำคดีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมทางอาญา ตามทางปกติ และสิ้นสุดในชั้นศาลอันเป็นองค์กรตุลาการที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณา พิพากษาอรรถคดีโดยตรง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ แม้กฎหมายศุลกากรจะได้วางหลักเกณฑ์ให้ฝ่ายบริหาร คือ อธิบดีกรมศุลกากร หรือคณะกรรมการ มีบทบาทในการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้ แต่ ก็เป็นเพียงการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารเสมือนหนึ่งเป็นฝ่ายตุลาการ เพราะการเปรียบเทียบคดีจะ

มีผลบังคับก็ต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมช่วยในการเปรียบเทียบนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้มีวิธีการเช่นนี้ก็เพราะหากจะให้ใช้วิธีการดำเนินคดีทางศาลจะต้องใช้เวลาที่นานกว่าคดีจะถึงที่สุดซึ่งในทางธุรกิจการค้าย่อมไม่พึงประสงค์เช่นนั้นเพราะจะเป็นการกระทบต่อการค้าอย่างมาก ดังนั้น จึงเป็นทางเลือกของผู้ประกอบการที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิด จึงมีทั้งการตกลงระงับคดีในชั้นศาลการหรืออาจจะเลือกให้ฝ่ายตุลาการหรือศาลพิจารณาคดีก็ได้ ซึ่งหากพิจารณา ในแง่บวกย่อมจะทำให้ข้อพิพาทตกลงกันได้อย่างรวดเร็วเพราะเป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร แต่หากพิจารณาในแง่ลบก็ย่อมจะเป็นช่องทางในการใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบได้

กรมศุลกากร กระทรวงการคลัง เป็นองค์กรฝ่ายบริหารทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก และนำส่งเป็นรายได้ของภาครัฐ ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือข้อพิพาทระหว่างภาครัฐที่เป็นองค์กรฝ่ายบริหารทำหน้าที่เป็นฝ่ายจัดเก็บเงินได้ในรูปของภาษีกับภาคเอกชนผู้ต้องเสียภาษีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือดำเนินการด้วยวิธีการต่าง ๆ ที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลง หรือปัญหาเกิดจากขั้นตอนของการจัดเก็บภาษี อาจจะเป็นความไม่ชัดเจนในประเภทพิกัดอัตราศุลกากร และโดยเหตุที่ปัญหาข้อพิพาททางภาษีอากรมีลักษณะเฉพาะที่มีความซับซ้อนและมีกระบวนการเฉพาะ ดังนั้นเมื่อมีปัญหาที่พิพาทเกิดขึ้นจนนำไปสู่การฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล เพื่อให้ศาลซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายตุลาการทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทในคดีนั้น ๆ ให้เกิดความบริสุทธิ์ เทียบธรรม รวดเร็ว โปร่งใส ทั้งนี้ เนื่องจากความผิดที่เกิดขึ้นกับกระบวนการภาษีนั้นมิได้ทั้งที่เป็นความผิดทางแพ่ง ความผิดอาญา และความผิดปกครองซึ่งในข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเป็นลักษณะของคดีเดียว แต่สามารถแยกประเภทความผิดได้ถึง 3 ประเภทดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นจึงเป็นปัญหาต่อคู่ความในคดีเป็นอย่างมาก เพราะในแต่ละประเภทความผิดจำเป็นที่จะต้องนำข้อพิพาทขึ้นสู่องค์กรตุลาการ หรือนำคดีเข้าสู่กระบวนการการฟ้องร้องให้ถูกศาลเพื่อดำเนินการพิจารณาพิพากษา จึงเป็นปัญหาที่มีอยู่ในปัจจุบันจากการไม่มีกฎหมายวิธีพิจารณาความเฉพาะ

กฎหมายระดับรองที่ออกโดยฝ่ายบริหารเพื่อกำหนดรายละเอียดให้เกิดการปฏิบัติตามแต่ก็เป็นที่มาของข้อพิพาทได้เช่นกัน ประกอบด้วย

(1) กฎกระทรวงเกี่ยวกับราคารศุลกากร

สินค้าที่นำเข้า หรือส่งออก จากราชอาณาจักรไทย จำต้องมีการชำระค่าอากร ตามราคาสินค้าที่กำหนด ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และตามพิกัดอัตราศุลกากรที่กำหนด ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และตามที่กฎหมายอื่นกำหนด โดยหากเป็นการชำระอากรตามราคาแล้ว ภาษีศุลกากรจะคำนวณจากราคาศุลกากรเป็นพื้นฐาน

(2) ประกาศกรมศุลกากร

กรณีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หรือข้อพิพาทเกี่ยวกับการชำระภาษีอากร หรือแม้กระทั่งการบังคับตามหลักประกันทางภาษีอากร ตามกฎหมายศุลกากร หรือภาษีตามประมวลรัษฎากร จะต้องมีการขอร้องอุทธรณ์ หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง กล่าวคือ การประเมินจากพนักงานศุลกากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่เพื่อให้การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร และวิธีพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปด้วยความเรียบร้อยเหมาะสม และมีประสิทธิภาพ โดยสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากร และภาษีมูลค่าเพิ่มได้ที่กรมศุลกากรจุดเดียวในทุกกรณี และเพื่อให้การขออุทลาการเสียอากรเป็นไปด้วยความเรียบร้อยและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

(3) ระเบียบเกี่ยวกับการระงับคดีศุลกากร

เป็นระเบียบที่กำหนดกระบวนการในการเปรียบเทียบเพื่อระงับคดีซึ่งหากทำได้อีกจะทำให้เกิดการฟ้องร้อง การดำเนินการระงับข้อพิพาทนี้เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารโดยอธิบดีเห็นสมควรที่จะทำการดำเนินการเปรียบเทียบปรับ เพื่อดำเนินการฟ้องร้อง ในแต่ละลักษณะของความผิดตามกฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 256 กำหนดให้แต่ละฐานความผิดสามารถใกล้เคียงกันได้ ซึ่งจะทำให้ผลของการเปรียบเทียบปรับระงับคดีงดการฟ้องร้องนั้น และให้ถือว่าคดีเลิกกันตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

การกระทำความผิดในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรนั้นมีกฎหมายสารบัญญัติคือ พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดฐานความผิดไว้ และมีกฎหมายระดับรอง คือ กฎกระทรวงเกี่ยวกับราคาศุลกากร ประกาศกรมศุลกากร และ ระเบียบเกี่ยวกับการระงับคดีศุลกากร เป็นกฎหมายฝ่ายบริหารที่กำหนดกระบวนการวินิจฉัยดำเนินการ โดยมีเป้าหมายสำคัญ ก็คือ พยายามที่จะใช้วิธีการใกล้เคียงเพื่อการระงับข้อพิพาท เมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการศุลกากรเกิดขึ้นในปัจจุบันนี้ ยังต้องนำวิธีพิจารณาคดีอาญา ในกรณีที่เป็นการผิดทางอาญา หรือหากเป็นการโต้แย้งคำสั่งที่เกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานศุลกากรแล้วก็จะนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครอง หรือไม่ก็หากเป็นคดีที่จะต้องติดตามหนี้ที่เกิดจากการค้างภาษีอากร หรือเกี่ยวกับการจัดเก็บ ที่ถือได้ว่าเป็นคดีแพ่งก็จะนำวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นกระบวนการวินิจฉัย เป็นต้น

จากกฎหมายสารบัญญัตินี้จะพบว่า ลักษณะของความผิดตามกฎหมายฉบับนี้ แสดงให้เห็นถึงความซับซ้อนและการคาบเกี่ยวของการกระทำความผิดในสามประเภทความผิดคือความผิดทางอาญา ความผิดทางแพ่ง หรือความผิดทางปกครอง ซึ่งคาบเกี่ยวไปถึงกระบวนการพิจารณาตัดสินของศาลที่รับพิจารณาคดีนั้นจึงส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศอย่างมากและส่งผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจของประเทศด้วย เนื่องจากระยะเวลาในการสิ้นสุดคดีจึงเท่ากับกฎหมายไม่อำนวยความสะดวกให้เกิดขึ้นเพราะ ความล่าช้าย่อมหมายถึงความไม่ยุติธรรม ทั้งนี้

เพราะในคดีความเกี่ยวกับการศุลกากรนั้นสามารถจะเป็นได้ทั้งคดีอาญา คดีแพ่ง และคดีปกครอง ทำให้ใน 1 คดีต้องแยกฟ้องเป็น 3 ศาล คือ ศาลอาญา ศาลแพ่ง และศาลปกครองและแต่ละศาลก็มีกฎหมายว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาความที่แตกต่างกันตามที่ได้กล่าวมาแล้ว ซึ่งในบางครั้งสร้างความสับสน และหากฟ้องผิดศาล ศาลก็ไม่สามารถที่จะพิจารณาคดีได้ สร้างความเสียหายไม่ว่าจะเป็นความเสียหายที่เกิดแก่ผู้ประกอบการ หรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับการค้าระหว่างประเทศ หรือนำเข้า ส่งออกสินค้า หรือแม้แต่กรมศุลกากรเองก็จะได้รับความเสียหายเช่นกัน ดังตัวอย่าง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4615/2560 ระหว่างบริษัท พูจีฟิล์ม (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ และกรมศุลกากรที่ 1 กับพวกรวม 12 คน จำเลย ความผิดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142, 173 วรรคสอง (1), 176 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วรรคหนึ่ง พระราชกำหนดพักอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 4 มาตรา 15 วรรคสาม ในข้อหาการประเมินภาษีอากร การโต้แย้งคำสั่งการประเมินของเจ้าพนักงานศุลกากร ซึ่งมีรายละเอียดพอสรุปได้ คือก่อนฟ้องคดีนี้โจทก์เคยฟ้องจำเลยที่ 1 เป็นคดีแพ่งขอให้ศาลพิพากษาว่า สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 0109-0148-70129 จัดเข้าพิกัดที่ 8471.90 และให้จำเลยที่ 1 คืนเงินภาษีพร้อมดอกเบี้ย ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลฎีกา คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณา ต่อมาโจทก์ได้ยื่นฟ้องจำเลยทั้งสิบสองเป็นคดีนี้ขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนเลขที่เดียวกัน ขณะที่คดีก่อนอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร จึงเป็นฟ้องซ้อน ต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 173 วรรคสอง (1) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 แม้ต่อมาโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอถอนอุทธรณ์และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรอนุญาตให้ถอนอุทธรณ์ได้ก่อนคดีถึงที่สุดก็ตาม ก็หาทำให้คำฟ้องคดีนี้ซึ่งเป็นฟ้องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่ต้นกลายเป็นฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาไม่

ในการแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน ซึ่งถือเป็นคำสั่งทางปกครองนั้นมิได้จัดให้มีเหตุตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง บังคับไว้ โดยระบุเพียงลอย ๆ ว่า สำแดงพิกัดศุลกากรไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรขาดตามจำนวนเงินที่ระบุเท่านั้น จึงยังไม่สมบูรณ์และไม่มีผลสภาพบังคับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 ตลอดจนในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่เปิดโอกาสให้โจทก์ชี้แจงแสดงพยานหลักฐานแต่อย่างใดคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 ขอให้เพิกถอนคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ตามแบบแจ้งการประเมิน

อาคารเข้าฯ (กศก.115) ที่ กค.0517(6)/3-3-00571 ถึง 3-3-00586, ที่ กค.0517(6)/3-3-00588 ถึง 3-3-00604, ที่ กค.0517(6)/3-3-00606 ถึง 3-3-00640 และ (กศก.114) ที่ 9-2-00778 ถึง 9-2-00779 กับ ให้เพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 12 ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ กอ.81/2554/ป 2/2554 (3.14) ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2554 และให้จำเลยทั้งสิบสองร่วมกันใช้ค่าฤชาธรรมเนียมและ ค่าทนายความแทนโจทก์ เป็นต้น

จากคำพิพากษาคดีดังกล่าวข้างต้นพอสรุปได้ว่า โจทก์ฟ้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลมี คำพิพากษาเพิกถอนคำสั่งของจำเลยที่ได้มีการประเมินอาคารเข้า ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่ ออกคำสั่งโดยเจ้าพนักงานตุลาการที่ไม่มีความชัดเจนในคำสั่ง ระบุในคำสั่งเพียงลอย ๆ ว่าสำแดงพิกัด ตุลาการ ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้คำภาษีอากรขาดตามจำนวนเงินที่ระบุเท่านั้นจึงยังไม่สมบูรณ์และ ไม่มีผลสภาพบังคับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 ตลอดจนในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่เปิดโอกาสให้โจทก์ชี้แจง แสดงพยานหลักฐานแต่อย่างใดคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วย พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 ขอให้เพิกถอนคำสั่งของ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยตามแบบแจ้งการประเมินอาคารเข้า ซึ่งศาลได้มีคำพิพากษาเพิกถอน คำสั่งตามฟ้อง

2) กฎหมายสารบัญญัติว่าด้วยประมวลรัษฎากร

กฎหมายที่ใช้บังคับเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นภาษีเงินบุคคลธรรมดา และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม อาคารแสดมภ์ ก็คือประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายภาษีอากร ฉบับหนึ่ง มีผลบังคับใช้โดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2491 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันนี้เป็นที่รวม ของกฎหมายภาษีอากร เพียง 4 ประเภทด้วยกัน คือ

ประเภทที่ 1 คือ ภาษีเงินได้ สามารถแบ่งออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีกุุ่มนี้จึงเป็นกลุ่มภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ประเภทที่ 2 คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเภทที่ 3 คือ ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ประเภทที่ 4 อาคารแสดมภ์ ซึ่งจัดเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง

ภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทนี้อยู่ในอำนาจหน้าที่ และการจัดเก็บภายใต้หน่วยงานของทาง ภาครัฐที่เรียกว่ากรมสรรพากร สังกัดกระทรวงการคลัง ซึ่งพอที่จะสรุปในสาระสำคัญได้พอ ดังเขปดังนี้

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้บุคคลทั่วไป หรือประชาชนทั่วไปที่มีเงินได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในอัตราก้าวหน้า เป็นการคำนวณอัตรากำกับจำนวนเงินได้สุทธิเป็นขั้น ๆ ไป โดยมีเงื่อนไขว่าประชาชนผู้มีเงินได้เป็นจำนวนหนึ่งขึ้นไปจะต้องเสียภาษีเงินได้ไม่น้อยกว่าอัตราขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่กำหนดไว้ว่าผู้มีเงินได้ตามประเภทต่าง ๆ ต้องมีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ภาษีที่จัดเก็บจากจากนิติบุคคลที่มีเป็นนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคแรก ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราที่กฎหมายกำหนด การคำนวณเงินได้เป็นเงินได้สุทธินั้น เป็นการเสียภาษีในส่วนที่เป็นกำไรสุทธิ

อย่างไรก็ตาม เจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีทั้ง 2 ประเภทที่ได้กล่าวมาข้างต้น ยังมีหน้าที่ต้องออกแบบประเมินค่าภาษีอากรให้แก่ประชาชนผู้มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี หรือออกแบบประเมินให้แก่นิติบุคคลที่มีเงินได้ที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่ภาครัฐ ซึ่งแบบประเมินให้เสียภาษีนั่นถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง ที่ประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี หรือนิติบุคคลที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีปฏิบัติตาม หากไม่เห็นด้วยและต้องการที่จะโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง หรือต้องการที่จะยกเลิกเพิกถอนคำสั่งการประเมินดังกล่าวแล้ว ก็สามารถที่จะทำการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อที่จะร้องขอให้ศาลได้มีคำสั่งเพิกถอนแบบการประเมินเสียภาษีดังกล่าวได้อีกด้วย

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 กำหนดว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร ที่ถือว่าเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นอยู่ภายใต้เขตอำนาจของศาลภาษีอากร ซึ่งข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่กล่าวมานี้ มีลักษณะที่แตกต่างจากภาษีอากรทั่วไป แต่เป็นภาษีที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการค้าระหว่างประเทศ ที่มีทั้งส่งออกสินค้ากับนำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษีและความคิดที่เกิดขึ้นเป็นได้ทั้งความผิดทางแพ่งที่จะต้องชำระหนี้ค่าภาษีให้แก่ภาครัฐ หรือภาครัฐที่จะต้องจ่ายคืนค่าภาษีอากรให้แก่ประชาชน

ทั่วไปหรือนิติบุคคลที่ทำการขอคืนภาษีอากร และเป็นไปได้ทั้งคดีอาญา เช่น การสำแดงเท็จ หรือ คดีปกครอง เช่น การออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ

สิ่งที่เป็นปัญหาคือ กระบวนการพิจารณาคดีทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง ต่างก็มีกระบวนการพิจารณาคดี และระบบการพิจารณาคดีที่แตกต่างกัน กล่าวคือ ความผิดทางแพ่ง และความผิดทางอาญา จะเป็นระบบการพิจารณาคดีแบบกล่าวหา แต่ทางปกครองใช้ระบบการพิจารณาคดีแบบไต่สวน ส่วนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2582 มาตรา 17 กำหนดว่ากระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้ เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ซึ่งใช้ระบบกล่าวหา และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ใน กรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมก็เป็นระบบกล่าวหาเช่นกัน

ปัญหาอีกประการหนึ่ง คือ ผู้พิพากษาในคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 13 ได้กำหนดว่า ในศาลภาษีอากรกลาง ให้ มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ตาม จำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนด และวรรคสองในศาลภาษีอากรจังหวัด ให้มี ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัดศาลละหนึ่งคน ในขณะเดียวกัน การพิจารณาคดีปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 15 กำหนด ว่าให้คณะกรรมการตุลาการศาลปกครองพิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติตามมาตรา 13 และมีความเหมาะสมที่จะแต่งตั้งเป็นตุลาการในศาลปกครองสูงสุด แล้วให้เสนอรายชื่อต่อ นายกรัฐมนตรีและให้นายกรัฐมนตรีนำรายชื่อดังกล่าวเสนอขอความเห็นชอบต่อวุฒิสภา ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับรายชื่อ เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้วให้นายกรัฐมนตรีนำความ กราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าโปรดกระหม่อมแต่งตั้ง ซึ่งจะเห็นได้ว่าที่มาของผู้พิพากษา ตามกฎหมายปกครองที่ได้กล่าวมาข้างต้นก็มีความแตกต่างกับที่มาของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรที่กล่าวมาข้างต้นมีกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นการจัดเก็บ ภาษีทางตรงนั้น เป็นการจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากร ส่วนการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการ ศาลการนั้นจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานตุลาการ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม หากผู้ประกอบการการค้าระหว่างประเทศมีการฝ่าฝืน หรือหลบเลี่ยงการเสียภาษีอากรในส่วน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็จะนำเอากฎหมายศาลการเป็นกฎหมายหลักที่จะต้องดำเนินการทางคดีหรือ ตลอดจนการบังคับคดี ไม่นำเอาลักษณะความผิดตามภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาเป็น กฎหมายหลักที่จะดำเนินการทางคดีแต่อย่างใด ปัญหาที่ตามมาคือเมื่อเกิดข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการ จัดเก็บอากรขาเข้าและขาออกตามพิกัดอัตราศาลการที่เป็นลักษณะความผิดตามบทบัญญัติ

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นจะเป็นความผิดที่มีลักษณะแตกต่างจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามประมวลรัษฎากร แต่กระบวนการพิจารณาคดีในปัจจุบันนี้ กระบวนวิธีพิจารณาคดีในข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร ยังไม่มีกระบวนการวิธีพิจารณาคดีเกี่ยวกับศุลกากรเป็นการเฉพาะ จึงต้องนำพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาบังคับใช้ แต่สามารถบังคับใช้ได้ ในลักษณะความผิดทางแพ่งเท่านั้น ในขณะที่ความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรนั้น ในลักษณะของความผิดธรรมดาสามารถเป็นไปได้ทั้งทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง

นอกจากนี้ ยังมีปัญหากระบวนการที่ใช้ในการแสวงหาพยานหลักฐานที่ใช้การกล่าวหา หมายถึง ว่าภาระในการหาพยานหลักฐานมานำสืบต่อศาล กำหนดว่า “ผู้ใดเป็นผู้กล่าวอ้างย่อมมีหน้าที่นำสืบ” ในขณะที่หากเป็นคดีทางปกครองใช้วิธีไต่สวน ซึ่งตุลาการในคดีมีหน้าที่หาพยานหลักฐานมาพิสูจน์ความผิด จึงทำให้เกิดความขัดแย้งกันได้ ปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ คุณสมบัติผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีที่สมควรจะต้องมีองค์ความรู้ด้านการศุลกากรอยู่บ้างโดยไม่หวังพึ่งพยานผู้เชี่ยวชาญอย่างเดียว

จากปัญหาที่กล่าวมานี้ย่อมชี้ให้เห็นได้ว่าในปัจจุบันแม้จะได้มีกฎหมายที่สามารถนำมาใช้ในกระบวนการวิธีพิจารณาคดีศุลกากรหลายฉบับแต่เป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของกฎหมายเหล่านั้นก็ยังไม่สามารถตอบสนองความเหมาะสมในการพิจารณาคดีให้เกิดความยุติธรรมแก่ทุกฝ่ายรวมทั้งไม่ส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ

กล่าวโดยสรุป จากสภาพการณ์และผลกระทบดังที่กล่าวมาข้างต้น หากปล่อยให้เป็นอย่างนี้ต่อไปจะส่งผลกระทบต่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ เนื่องจากเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นจะมีปัญหาหากจะให้ข้อพิพาทนั้นยุติลงไปด้วยการฟ้องเป็นคดีต่อศาลจะขึ้นอยู่กับประเภทคดี ซึ่งสัมพันธ์กับประเภทของศาลที่พิจารณาพิพากษาคดี ทำให้ขาดความเป็นเอกภาพในการพิจารณาพิพากษาคดี ส่งผลต่อความเชื่อมั่นของนักธุรกิจการค้าระหว่างประเทศ นักลงทุนต่างประเทศ และในประเทศ สร้างความสับสนของคู่ความที่เป็นโจทก์และจำเลยในการนำคดีฟ้องต่อศาลเพื่อเข้าสู่กระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีตามกระบวนการยุติธรรม ปัญหานี้สำหรับต่างประเทศ บางประเทศที่มีทั้งการพิจารณาคดีแบบศาลเดี่ยว หรือ ศาลคู่ ก็ตามแต่ การพิจารณาคดีจะเป็นศาลศาลเดียว เช่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส จะเป็นศาลปกครอง ประเทศญี่ปุ่นเป็นศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ทำให้กระบวนการพิจารณาคดีมีความชัดเจนอยู่ในระบบเดียว ทำให้ระยะเวลาในการพิจารณาคดีใช้เวลาไม่มากนักก่อให้เกิดความเชื่อมั่นกับภาคเอกชนผู้ประกอบการ ที่ให้ความสำคัญกับระยะเวลาในการระงับข้อพิพาทหากมี จึงเท่ากับเป็นการสร้างบรรยากาศในการค้า การขาย การลงทุนให้เกิดความชัดเจน

จากสถานการณ์และผลกระทบดังที่กล่าวมาทั้งหมดนี้การวิจัยจึงเห็นว่าปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศซึ่งมีผลต่อเศรษฐกิจในด้านการจัดเก็บภาษี เป็นปัญหาส่วนหนึ่งที่เกิดจากการที่ยังไม่มีกฎหมายวิธีพิจารณาศุลกากรเป็นการเฉพาะที่จะใช้บังคับเพื่อพิจารณาพิพากษาศักดิ์พิพาทระหว่างนักธุรกิจการค้าระหว่างประเทศที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้ากับเจ้าหน้าที่ภาครัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีการค้า ดังนั้นแนวคิดของการวิจัยนี้จึงนำไปสู่การหาคำตอบของประเด็นปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับการจัดเก็บภาษีศุลกากรจนกลายเป็นข้อพิพาทนำไปสู่การดำเนินคดีในชั้นศาล เพื่อจัดทำเป็นกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาศุลกากรเฉพาะเพื่อให้เป็นกฎหมายต้นแบบในการนำไปใช้ต่อไป

2. กฎหมายว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาศุลกากรของไทย

ตามที่ได้วิเคราะห์ถึงสถานการณ์ปัญหาและผลกระทบจากข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร ในข้อ 1 นั้น เพื่อให้การวิเคราะห์ได้เห็นถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษีศุลกากรเนื่องจากไม่มีกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาศุลกากรเป็นการเฉพาะ ดังนั้นการวิจัยจึงวิเคราะห์ถึงกระบวนการวิธีพิจารณาศุลกากรที่ได้นำเอากฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาศุลกากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเพื่อชี้ให้เห็นถึงสภาพปัญหาของการนำเอากฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาศุลกากรฉบับอื่นมาใช้ตามประเภทแห่งคดีที่เกิดขึ้นกับคดีศุลกากร ซึ่งการวิจัยนำเอากฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาศุลกากร 4 ฉบับ คือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาศุลกากร กฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความอาญา และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาศุลกากร มาวิเคราะห์

ปัญหาจากการที่ไม่มีกฎหมายวิธีสบัญญัติที่กำหนดกระบวนการพิจารณาศุลกากรเป็นการเฉพาะ และผลกระทบดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงได้นำคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการศุลกากรกรณีที่เป็นหนี้ค่าอากรถือว่าเป็นภาษีประเภทหนึ่งซึ่งเป็นคดีทางแพ่ง ดังนั้นจึงต้องนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาที่ศาลภาษีอากรตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาศุลกากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 วรรค (1) ที่กำหนดว่า

“คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร” เพื่อให้คณะกรรมการวินิจฉัยอากรและการประเมินอากรนำข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาก่อนทุกครั้งเพื่อให้คู่พิพาทได้มีโอกาสอุทธรณ์คำสั่งและหากผลการวินิจฉัยไม่เป็นที่พึงพอใจก็สามารถจะนำคดีขึ้นฟ้องร้องยังศาลแพ่งต่อไปตามมาตรา 37 “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรก่อนทุกครั้งจึงจะสามารถนำคดีที่เป็นทางแพ่งได้” ส่วน

กรณีที่เป็นความผิดทางอาญาก็ดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความอาญา ทั้งนี้รวมถึงข้อพิพาททางปกครองจากการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่ไม่ชอบก็สามารถดำเนินคดีตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง จึงกล่าวได้ว่าเมื่อมีข้อพิพาททางภาษีศุลกากรเกิดขึ้นแล้วในการดำเนินคดีทางศาลจึงเกี่ยวข้องกับกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความ 4 ฉบับ ตามประเภทคดีที่มีทั้งแพ่ง อาญา และปกครอง ดังนั้นเพื่อวิเคราะห์ให้เห็นถึงปัญหาต่าง ๆ ที่เป็นข้อจำกัดและอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศหากมีข้อพิพาทหรือปัญหาเกี่ยวกับการภาษีศุลกากร การวิจัยจึงได้วิเคราะห์เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นถึงข้อแตกต่างของกฎหมายว่าด้วยกระบวนการวิธีพิจารณาคดีทั้ง 4 ฉบับ โดยกำหนดประเด็นการวิเคราะห์ ดังนี้

2.1 กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดหลักการและเหตุผลของกฎหมาย คือ “โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากร โดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากร โดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อก่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

จากหลักการและเหตุผลของกฎหมายฉบับนี้ส่งผลให้คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร สิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร หรือคดีที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เป็นต้น จึงต้องอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรซึ่งจะเป็นเฉพาะความผิดทางคดีแพ่งเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม การตรากฎหมายฉบับนี้ถือว่าเป็นการออกกฎหมายเพื่อที่จะอำนวยความสะดวกในด้านการพิจารณาพิพากษาคดีเพื่อระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้อย่างรวดเร็ว ลดขั้นตอนของกระบวนการพิจารณาคดีทางแพ่ง และมีผู้พิพากษาที่มีองค์ความรู้เกี่ยวกับการภาษีอากรเป็นการเฉพาะที่มีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีทางแพ่งทั่ว ๆ ไป นั่นหมายถึงเฉพาะคดีในทางแพ่งเท่านั้น แต่ปัญหาก็คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี หรือ อากร ที่เป็นรายได้ของภาครัฐนั้นจะเป็นไปได้ทั้งทางอาญา และทางปกครอง หรือถ้าจะกล่าวในลักษณะของความผิดที่เกิดจากพระราชบัญญัติ

ศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้วจะพบว่า เป็นไปได้ทั้งทางอาญา ทางแพ่ง หรือทางปกครอง ซึ่งในปัจจุบันนี้ ถ้าเป็นทางแพ่ง ก็จะต้องผ่านกระบวนการพิจารณาจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงสามารถให้สิทธิฟ้องต่อศาลได้ เพราะฉะนั้นทางแพ่งมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อยู่แล้ว แต่ถ้าเป็นความผิดทางอาญา ก็จะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เป็นต้น ดังนั้นการวิเคราะห์จึงกำหนดประเด็นวิเคราะห์ ประกอบด้วย

1) ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร

ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดจากความขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลซึ่งมีการโต้แย้งสิทธิของแต่ละฝ่าย ดังเช่น การใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบในการออกคำสั่งให้เสียภาษีอากรตามอัตราที่คำนวณ ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรจ่ายค่าภาษีอากรต่ำกว่าที่ควรต้องจ่าย หรือพยายามหลีกเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีอากร ก็จะเกิดเป็นข้อพิพาท และเมื่อเกิดเป็นข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งขึ้นจนไม่สามารถจะประนีประนอมข้อพิพาทกันได้ก็ต้องดำเนินคดีในชั้นศาลซึ่งก็มีกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีเฉพาะ คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และมาตรา 7 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น

ข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเกิดจากการคำนวณภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ภาครัฐโดยคำนวณจากยอดเงินได้ของผู้ต้องเสียภาษีกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่จะทำให้เงินได้ลดน้อยลงไปส่งผลให้ภาษีที่ต้องจ่ายสามารถลดน้อยลงไปได้ เพื่อที่จะให้ประชาชนหรือภาคเอกชนทำการเสียภาษีอากรตามอัตราที่คำนวณให้ หรือ หากผู้ต้องเสียภาษีอากรคำนวณเองตามวิธีการคำนวณที่กฎหมายกำหนดไว้แต่พบว่ามิชอบผิดพลาดเกิดขึ้นส่งผลให้เสียภาษีอากรไม่ถูกต้องและตรวจพบโดยเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรยอมเป็นข้อพิพาทจนนำไปสู่การดำเนินคดีหรือการฟ้องร้อง ทั้งนี้หมายความว่าข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรจากการจ่ายภาษีอากรที่ได้จ่ายเกิน และในกรณีที่เป็นนิติบุคคลจะรวมถึงภาษีอากรที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย ซึ่งข้อพิพาทนั้นคู่ความทั้งสองฝ่ายจะทำการโต้แย้งสิทธิของตนเอง จึงเป็นได้ทั้งข้อพิพาททางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง และเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นจะเข้าสู่กระบวนการวิธีพิจารณาคดีตามกฎหมายฉบับนี้ได้จนถึงถือว่าเป็น

คดีภาษีอากรเมื่อมีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้โต้แย้งคำสั่งหรืออุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 แต่ที่เป็นปัญหาก็คือกฎหมายฉบับนี้กำหนดกระบวนการวิธีพิจารณาคดีเฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น ในขณะที่ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเป็นได้ทั้งคดีแพ่ง คดีอาญาและคดีปกครอง โดยเฉพาะหากมีการนำมาใช้กับข้อพิพาทคดีศุลกากร

ปัญหาอีกประการหนึ่งก็คือตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 37 ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาค่าอากรให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อวินิจฉัยว่าการประเมินภาษีอากรหรือการประเมินอากรทั้งขาเข้า หรือขาออกจากเจ้าพนักงานศุลกากรนั้น ถูกต้องหรือไม่อย่างไร ก่อนที่จะดำเนินการทางศาลได้นั้น ต้องมีกระบวนการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการดังกล่าวก่อนทุกครั้ง จึงจะสามารถดำเนินการทางคดีต่อศาลภาษีอากรนี้ได้ จึงเป็นปัญหาของการมีขั้นตอนเพิ่มมากขึ้นซึ่งหากพิจารณาปัญหาข้อพิพาทภาษีศุลกากร ที่ทำให้ต้องใช้เวลาในการพิจารณาที่ส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ

อย่างไรก็ตาม ข้อพิพาทที่เกิดจากการจัดเก็บอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากรจนเป็นคดีศุลกากรนั้น เมื่อมีการฟ้องร้องต่อศาลโดยภาคธุรกิจเอกชน หรือกรมศุลกากร ที่เป็นข้อพิพาทได้ทั้งคดีอาญา คดีแพ่ง หรือ คดีปกครอง ตามแต่ประเภทคดี และศาลที่จะรับฟ้องก็ต้องเป็นไปตามประเภทคดีซึ่งมีทั้งที่เป็นศาลอาญา ศาลแพ่งและศาลปกครอง ตามแต่เขตอำนาจศาลนั้น ๆ ที่แยกการพิจารณาคดีของแต่ละศาล โดยจะไม่ก้าวก่ายหรือทับซ้อนกัน จึงนำมาซึ่งปัญหา คือ ข้อพิพาททางศุลกากรนั้นอาจคาบเกี่ยวไปถึงศาลทั้ง 3 ศาลได้ จึงเป็นข้อจำกัดในเชิงคดีว่าหากฟ้องศาลใดศาลหนึ่งแล้วอาจเป็นข้อจำกัดที่ไม่สามารถฟ้องศาลอื่นอีกได้ เนื่องจากอาจจะเป็นการฟ้องซ้ำ รวมทั้งปัญหาการเลือกศาลที่จะฟ้องให้ตรงตามเขตอำนาจศาล ซึ่งหากเลือกฟ้องผิดเขตอำนาจศาลแล้วศาลก็จะไม่รับฟ้อง ทำให้เป็นปัญหาต่อความยุติธรรมที่ธุรกิจภาคเอกชนและกรมศุลกากรที่จะได้รับ และสร้างความยุ่งยากสับสนในกระบวนการยุติธรรมทางศาล นอกจากนี้ แม้ว่าในปัจจุบันจะได้มีศาลภาษีอากรทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร แต่ก็เป็นศาลเฉพาะที่พิจารณาคดีภาษีเงินได้ทั่วไป และเป็นคดีที่พิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร ตามลักษณะของความผิดที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น ดังนั้น หากจะให้ศาลภาษีอากรรับพิจารณาคดีศุลกากรย่อมทำให้เขตอำนาจศาลภาษีอากรไม่ครอบคลุมไปถึงข้อพิพาทที่เกิดจากกระบวนการการค้าระหว่างประเทศ เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้าที่เป็นความผิดทางเทคนิค ที่เกี่ยวกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ การหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร การสำแดงเท็จ การนำของต้องห้ามเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นต้นที่จำเป็นต้องมีกระบวนการทางศาลเป็นการเฉพาะรวมทั้งผู้พิพากษาที่เป็นองค์คณะในการพิจารณาคดีที่ควรมีความรู้ความสามารถเป็นการเฉพาะอีกด้วย

2) การไถ่เกลี่ยข้อพิพาท

การไถ่เกลี่ยข้อพิพาทเป็นกระบวนการในการดำเนินการเพื่อให้คู่ความทั้งสองฝ่าย ได้มีโอกาสเจรจาตกลงกันโดยสันติวิธี ด้วยความสมัครใจ และที่สำคัญก็คือเป็นอำนาจของศาลที่จะ ทำการไถ่เกลี่ยให้คู่ความได้ตกลงกัน ซึ่งคู่พิพาทสามารถดำเนินการได้ทั้งก่อนฟ้อง ระหว่าง การพิจารณาคดีในชั้นศาล และชั้นการบังคับคดี ทั้งนี้การไถ่เกลี่ยนั้นเป็นไปตามกฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่ง มาตรา 20 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2542 ที่กำหนดว่า “ไม่ว่าการพิจารณาคดีจะได้ดำเนินไปแล้ว เพียงใด ให้ศาลมีอำนาจที่จะไถ่เกลี่ยให้คู่ความได้ตกลงกัน หรือประนีประนอมยอมความกันในข้อ ที่พิพาทนั้น” ซึ่งการไถ่เกลี่ยข้อพิพาทศาลอาจจะแต่งตั้งบุคคลหรือคณะบุคคลเป็นผู้ประนีประนอม เพื่อช่วยเหลือศาลในการประนีประนอม ไถ่เกลี่ย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 20 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่ง (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2542 ด้วยก็ได้ และหากไม่สามารถจะไถ่เกลี่ยกันได้ก็เข้าสู่การ ดำเนินคดีต่อเป็นคดีทางแพ่ง ซึ่งก็ต้องดำเนินการตามเขตอำนาจของศาลที่จะพิจารณาพิพากษา ในลักษณะของคดีใน มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีเป็นคดีภาษีอากรต่อไป

อย่างไรก็ตาม ในชั้นการพิจารณาความเป็นคดีทางแพ่งนั้นตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 20 ตรี แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 32) พ.ศ. 2563 ซึ่งบุคคลที่เป็นคู่ความอาจยื่นคำร้องต่อศาล ที่มีเขตอำนาจหากมีการฟ้องร้องคดีนั้น ให้ดำเนินการไถ่เกลี่ย โดยสรุปพอสังเขปเป็นขั้นตอน การไถ่เกลี่ย 2 ลักษณะ คือ

(1) การไถ่เกลี่ย ข้อพิพาทก่อนถึงวันนัดพิจารณา โดยหลังจากมีการฟ้องคดี โจทก์ อาจแสดงความประสงค์ต่อศาลเพื่อขอให้นำคดีเข้าสู่ระบบไถ่เกลี่ย หรือเมื่อจำเลยได้รับสำเนาคำ ฟ้องอาจแจ้งความประสงค์เพื่อขอ ไถ่เกลี่ย

(2) การไถ่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างการพิจารณาคดีของศาล คู่ความสามารถ ขอให้ศาล ใช้ระบบไถ่เกลี่ยเวลาใด ๆ ก็ได้ระหว่างการพิจารณาคดี ขณะที่หากคู่ความ 2 ฝ่าย ไถ่เกลี่ยตกลงกันได้ก็จะนำมาสู่การถอนฟ้อง ถอนคำร้องทุกข์ หรือศาลมีคำพิพากษาไปตาม สัญญาประนีประนอมยอมความตามที่คู่ความตกลง

สำหรับคดีศาลอากรนั้น พระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 มาตรา 256 “กำหนดให้ เป็นอำนาจหน้าที่ของอธิบดีกรมศาลอากรทำหน้าที่ไถ่เกลี่ย ประนีประนอม ทำความตกลง ทำทัณฑ์บน ให้ประกัน ตามที่อธิบดีเห็นสมควรแล้วอธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และให้ถือว่าคดีเลิกกันตาม

บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา” การไต่ถามในกรณีนี้ถือว่าเป็นการไต่ถามโดยฝ่ายบริหารที่ดำเนินการนอกศาลและหากไม่สามารถจะไต่ถามกันได้ก็ต้องเข้ากระบวนการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 มาตรา 37 ซึ่งก็เป็นกระบวนการที่แตกต่างจากคดีอากรทั่วไป ส่งผลให้การไต่ถาม หรือ ประนีประนอม ไม่สามารถตกลงกันได้ ก็จะเข้าสู่การดำเนินคดีต่อเป็นคดีทางแพ่ง ซึ่งก็ต้องดำเนินการตามเขตอำนาจของศาลที่จะพิจารณาพิพากษาในลักษณะของคดีใน มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล ภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีเป็นคดีภาณีอากร ซึ่งก็ยังคงสามารถใช้การไต่ถามในศาลได้ตาม กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 20 แก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2542 ที่กำหนดว่าไม่ว่าการพิจารณาคดีจะได้ดำเนินไปแล้วเพียงใด ให้ศาลมีอำนาจที่จะไต่ถามให้คู่ความ ได้ตกลงกัน หรือประนีประนอมยอมความกันในข้อที่พิพาทนั้น ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

กล่าวโดยสรุปจะเห็นได้ว่า กระบวนการไต่ถามเพื่อที่จะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น จากการจัดเก็บภาณีอากรจะยุติลงหรือถ้าไม่สามารถยุติลงได้กระบวนการฟ้องก็จะดำเนินการต่อไป ในขณะที่ปัจจุบันนี้ หากเป็นความผิดที่เป็นค่าภาณีอากร หรือหนี้ค่าอากร ที่ถือได้ว่าเป็นความผิด ทางแพ่งนั้นเมื่อการไต่ถามไม่ประสบผลสำเร็จก็ยังคงต้องเข้าไปอยู่ในกระบวนการโต้แย้งคำสั่ง ด้วยวิธีการยื่นคำร้องขออุทธรณ์ นั่นก็คือจะต้องผ่านกระบวนการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อพิจารณาว่าการพิจารณาหรือการวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่วินิจฉัยในการ ประเมินภาณีอากรนั้น ๆ ถูกต้องหรือไม่อย่างไร เพราะว่าผู้ประกอบการย่อมที่จะมีสิทธิที่จะโต้แย้ง สิทธิของตนเองในการที่จะโต้แย้งคำสั่งของพนักงานผู้ประเมินก่อน จึงสามารถที่จะทำการยื่นฟ้อง ต่อศาลภาณีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 จึงถือได้ว่าเป็นการเพิ่มขึ้นตอน ที่จะทำให้เกิดความล่าช้า และก็เป็นปัญหาว่าการอุทธรณ์คดีต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ไม่ทำให้หยุดอายุความฟ้องร้อง จึงเป็นปัญหาหากคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถที่จะทำการวินิจฉัยได้ภายในกำหนดระยะเวลา ก็จะทำให้เป็นปัญหา ด้านอายุความฟ้องร้องคดี ที่ต้องฟ้องภายในกำหนดอายุความตามกฎหมายได้ โดยเฉพาะความผิด ต่อภาณีศาลการนั้นสามารถเป็นได้ทั้งความผิดทางแพ่งและอาญา ที่มีอายุความฟ้องร้อง

3) กระบวนวิธีพิจารณาคดี

เมื่อเกิดข้อพิพาทระหว่างภาครัฐกับภาคเอกชน เกี่ยวกับการจัดเก็บภาณีอากร ในส่วน ของลักษณะความผิดทางแพ่ง ต้องมีการนำข้อพิพาททางแพ่งดังกล่าว เข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดี ภาณีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ซึ่งกำหนดให้กระบวนวิธีพิจารณาคดีว่า “การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาณีอากรให้เป็นไปตาม

บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม” ดังนั้น เมื่อเป็นความผิดทางแพ่งคู่ความย่อมที่จะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

แต่หากเป็นการดำเนินคดีในทางอาญาที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้น ไม่ว่าจะ เป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือข้อพิพาทที่เกิดจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จากการจัดเก็บค่าอากร ทั้งขาเข้า ขาออก ก็จะต้องเป็นการพิจารณาคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาเป็นต้น หรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานประเมินค่าอากร ไม่ว่าจะ เป็นขาเข้า หรือขาออกก็ตาม ย่อมที่จะทำการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองได้เช่นเดียวกัน ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2524 ซึ่งจะวิเคราะห์ขั้นตอนตามกระบวนการพิจารณาคดีในแต่ละขั้นตอนพอสังเขป ดังนี้

(1) การยื่นฟ้อง

การยื่นฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 กำหนดว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว” จากนั้นจึงจะสามารถใช้สิทธิในการดำเนินคดีต่อศาลภาษีอากร หากผู้ที่ถูกประเมินให้เสียภาษีอากรไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้วินิจฉัยแล้ว ก็ไม่สามารถที่จะดำเนินการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรในทางแพ่งต่อไปได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดและอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

กระบวนการยื่นฟ้องคดีภาษีอากรในส่วนที่เป็นคดีความทางแพ่ง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ตามมาตรา 20 ดังนั้นประชาชนหรือผู้ประกอบการที่จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 อันหมายความว่า ผู้ที่ถูกกระทบกระเทือนสิทธิ โดยในกรณีของภาษีอากร หรือการกระทบสิทธิในการเรียกเก็บค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะหมายถึง ผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีหรือผู้มีสิทธิและหน้าที่ในการชำระภาษีหรือขอคืนภาษีอากร หรืออากร และสิทธินั้นต้องถูกโต้แย้งไปแล้ว กล่าวคือผู้ที่จะเป็นโจทก์ยื่นฟ้องคดีภาษีอากรต่อ

ศาลภาษีอากร ได้นั้น อาจเป็นหน่วยงานของรัฐซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร หรือเรียกเก็บอากร อย่างเช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร สังกัดกระทรวงการคลัง หรืออาจจะเป็นเอกชนผู้ถูกเรียกเก็บ ภาษีหรือถูกเรียกเก็บอากร ซึ่งโดยปกติได้แก่ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงาน ของรัฐ ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นการเรียกเก็บค่าอากรขาเข้า หรืออากรขาออก ตามกฎหมายศุลกากร หรือ การเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่ว่าจะ เป็นหน่วยงานของรัฐหรือเป็นเอกชนผู้เสียภาษีจะฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร ได้ต่อเมื่อ มีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้น

การยื่นคำฟ้องเป็นขั้นตอนเริ่มต้นคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บอากร หรือ การจัดเก็บภาษีอากรในชั้นศาลเข้าสู่การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อ ศาลภาษีอากรก็จะขึ้นไปตามคดีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ต้องเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิเช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ใน ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ดังที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งหมายถึงผู้ที่ถูกกระทบสิทธิ ซึ่งในคดีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บอากร หรือการจัดเก็บภาษีอากรนั้นหมายถึงผู้ที่มีสิทธิและ หน้าที่ในการจัดเก็บภาษีหรือผู้ที่มีสิทธิและหน้าที่ในการชำระอากรหรือชำระภาษีหรือขอคืนอากร หรือขอคืนภาษีอากรและสิทธินั้นจะต้องถูกโต้แย้งแล้ว

การดำเนินการยื่นฟ้องในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 ที่กำหนดว่า เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากร มีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร เมื่อผู้มีหน้าที่ ที่จะต้องชำระอากรไม่เห็นด้วยย่อมต้องให้สิทธิของตนเองในการโต้แย้งคำสั่ง โต้แย้งสิทธิ ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ถ้าเป็นคดีความทางแพ่ง ที่เป็นหนี้ค่าอากร ที่กำหนดมาตรา 37 ว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร” ซึ่งหากคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ได้พิจารณาอุทธรณ์แล้วมีมติไม่เป็นไปตามที่ผู้ประเมินต้องการแล้ว หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีมติเพิกถอนแบบการประเมินอากร เช่นนี้สามารถนำคดีมาฟ้อง ต่อศาลภาษีอากรเพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และดำเนินวิธีพิจารณาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งได้

แต่ในลักษณะความผิดจากการจัดเก็บค่าอากรจากการประกอบกิจการนำเข้า ส่งออกสินค้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นนอกจากจะมีความผิดในทางแพ่งแล้ว ยังมีเป็นความผิดทางอาญา หรือไม่ก็อาจจะเป็นความผิดทางปกครองอีกด้วย ซึ่งถ้าเป็นความผิดทางแพ่ง

ก็จะดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีโดยจะต้องมีกระบวนการยื่นอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งการประเมินค่าอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงจะสามารถใช้สิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ต่อไปได้ แต่ในขณะเดียวกันจากการกระทำความผิดในกรรมเดียวกันนั้นย่อมที่จะมีลักษณะความผิดทางอาญาเข้ามาเกี่ยวข้องกับด้วยทุกกรณีไป ซึ่งหากผู้ประกอบการการค้าที่นำเข้า ส่งออกสินค้าไม่ยอมรับการประเมินค่าอากรตามที่พิคค์อัคราตุลาการที่เจ้าพนักงานประเมินมานั้น เจ้าพนักงานย่อมที่จะดำเนินการแจ้งความร้องทุกข์ต่อเจ้าพนักงานสอบสวน เพื่อให้ดำเนินคดีอาญาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้เช่นเดียวกัน

ในขณะเดียวกันจากการที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินค่าอากรไม่ว่าจะเป็นขาเข้าขาออกก็ตาม ย่อมถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง นั้นหมายความว่า ผู้ประกอบการการค้าที่นำเข้าสินค้า หรือทำการส่งออกสินค้านั้นย่อมที่จะสามารถทำการโต้แย้งคำสั่ง หรือยื่นฟ้องต่อศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้เช่นเดียวกัน

ปัญหาในกระบวนการวิธีพิจารณาคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บอากร ทั้งขาเข้า และขาออกนั้น กล่าวคือ เมื่อความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้นย่อมเป็นไปได้ทั้งทางแพ่ง อาญา และทางปกครอง ในขณะที่ทางแพ่ง มีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีที่ชัดเจน ในการกำหนดเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีว่า ต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ก่อนจึงจะสามารถนำคดีฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ แต่ก็ไม่ได้ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงแต่อย่างใด ซึ่งนั่นหมายความว่า การกระบวนการวิธีพิจารณาคดีทางอาญาไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็สามารถที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ทันที จึงเป็นปัญหากระบวนการวิธีพิจารณาคดีที่มีความแตกต่างกันจนเกิดความสับสนของกลุ่มความ หรือพนักงานสอบสวน หรือพนักงานอัยการ รวมทั้งทนายความที่ดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาคดี และเกิดความล่าช้า ที่มีขั้นตอนเพิ่มมากขึ้นซึ่งหากพิจารณาปัญหาข้อพิพาทภาษีศุลกากร ที่ทำให้ต้องใช้เวลาในการพิจารณาที่ส่งผลกระทบต่อการค้าระหว่างประเทศ เพราะฉะนั้นประเด็นนี้จะทำการวิเคราะห์ เพื่อเปรียบเทียบให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างของกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของกฎหมายในแต่ละประเด็นต่อไป

(2) อำนาจฟ้องและเขตอำนาจศาล

เขตอำนาจของศาลภาษีอากรในการพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากรเป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้ทำการประเมินภาษีอากรเพื่อให้ประชาชนหรือผู้ประกอบการ

ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่ภาครัฐ เมื่อประชาชนหรือผู้ประกอบการที่ถูกเจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีอากรแล้ว เห็นว่าการประเมินภาษีอากรนั้น ๆ ไม่ถูกต้องตามอัตราภาษีอากรหรือตามพิคัดอัตราอากร โดยมีขั้นตอนเริ่มต้นด้วยการดำเนินการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยได้ตามกำหนดระยะเวลา จากนั้นจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรตามเขตอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ได้ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

การที่จะทำการยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่จะต้องดำเนินการให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และต้องดำเนินการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในลักษณะของความผิดทางแพ่ง และที่สำคัญอย่างยิ่งต้องทำการตรวจสอบเขตอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ตามเงื่อนไขอยู่ในเขตอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 มาตรา 8 และมาตรา 9 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติเพื่อให้มีอำนาจฟ้องประกอบกับเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรถ้ามิได้ดำเนินการก่อนยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้วศาลอาจมีคำสั่งไม่ประทับรับฟ้องได้

ดังนั้น เขตอำนาจศาลภาษีที่จะรับฟ้องเพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีได้ก็ต้องดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนดคนนั้นก็คือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร มาตรา 8 หรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรหรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรหรือเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5 และมาตรา 6 บัญญัติให้ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร ที่มีลักษณะของความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น มี 3 ประเภทความผิด คือ ความผิดตามกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่น ๆ ตามประมวลรัษฎากร แต่สำหรับความผิดเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรตามกฎหมายศุลกากร จะอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรเฉพาะเป็นความผิดทางแพ่งเท่านั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 แต่สำหรับความผิดทางอาญา หรือ ทางปกครอง ก็จะไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรแต่อย่างใด

สำหรับศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้นมีเขตอำนาจศาลประกอบด้วย

ศาลภาษีอากรกลาง พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี

และมาตรา 3 กำหนดให้คดีที่มีภูมิลำเนาอยู่ในเขต 6 จังหวัด นี้ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น ในกรณีนี้มีได้บัญญัติให้ต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 4 มาใช้บังคับ แต่ในบทเฉพาะกาล บัญญัติให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจเหนือท้องที่ที่ยังมิได้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางจังหวัด ดังนั้นเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นเพื่อความสะดวกจึงบัญญัติให้โจทก์สามารถฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลจังหวัดนั้นได้ และเมื่อโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดให้ศาลจังหวัดส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาต่อไป (มาตรา 33) และเมื่อโจทก์ยื่นฟ้องแล้วให้ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับคำฟ้องของโจทก์ไว้และกำหนดให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางกำหนดองค์คณะในการพิจารณาพิพากษาคดีโดยเร็ว

ศาลภาษีอากรจังหวัด คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ๆ นอกเหนือจากเขตอำนาจศาล ภาษีอากรกลาง ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใดให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจศาลในท้องที่นั้นด้วย ดังนั้นโจทก์สามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไปศาลจังหวัดไม่มีอำนาจในการสั่งเกี่ยวกับคำฟ้อง

สำหรับความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่มูลคดีเกิดขึ้นในหลายพื้นที่ หรือมีพื้นที่การกระทำความผิดติดต่อกัน ไม่ว่าจะเป็นการขนส่งสินค้า หรือด่านศุลกากร แต่ละพื้นที่จึงเป็นปัญหาว่าจะทำการยื่นฟ้องที่เขตอำนาจของศาลคดีจึงจะถูกต้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เนื่องจากบางพื้นที่ที่มีการนำเข้าส่งออกสินค้า จะอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง และบางพื้นที่ก็อยู่นอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง ทั้งนี้เพราะการกระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรนั้น จะขึ้นอยู่กับแหล่งที่มีการนำสินค้าเข้า นำสินค้าออก ซึ่งส่วนใหญ่ก็จะเป็นท่าเรือ หรือไม่ก็ท่าอากาศยาน หรือการขนส่งนำเข้า ส่งออกตามด่านศุลกากรต่าง ๆ ซึ่งด่านต่าง ๆ อาจอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง หรืออาจจะไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง แต่ที่เป็นปัญหาก็คือศาลภาษีอากรจังหวัดไม่ได้มีในทุกจังหวัดในขณะที่เส้นทางขนส่งสินค้าอาจจะมีการขนส่งผ่านหลายพื้นที่หลายจังหวัดที่อาจจะอยู่นอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง หรืออยู่นอกพื้นที่ของเขตอำนาจศาลภาษีอากรของจังหวัด ซึ่งก็ต้องดำเนินคดียังศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลภาษีอากรตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เท่านั้น

จากข้อกำหนดในเรื่องเขตอำนาจศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงปัญหาสำหรับการฟ้องเป็นคดีศุลกากรต่อศาล นอกจากนี้ ในความผิดต่อการศุลกากรนั้นอาจมีความผิดอาญาอยู่ด้วยซึ่งประมวลกฎหมาย

วิธีพิจารณาความอาญา มีการจัดตั้งศาลอาญารอบคลุมทุกจังหวัด จึงเป็นปัญหาการฟ้องคดีศาลการที่จะฟ้องยังศาลใดที่มีเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีเนื่องจากความผิดศาลการคาบเกี่ยวพื้นที่หลายจังหวัดได้จึงเป็นปัญหาหากมีการฟ้องผิดศาล หรือฟ้องศาลที่ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแล้วก็จะทำให้การพิจารณาของศาลไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือศาลอาจจะไม่รับฟ้อง

(3) คุณสมบัติผู้พิพากษา

คุณสมบัติของผู้พิพากษาที่จะเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือตามประมวลวิธีพิจารณาความอาญา รวมทั้งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในปัจจุบันนี้ผู้พิพากษาที่จะเข้ามาทำหน้าที่ในคดีภาษีอากรนั้น เป็นการสรรหาโดยฝ่ายตุลาการ ที่เป็นตามหลักเกณฑ์ และวิธีการสรรหาคัดเลือก แห่งพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการ ฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม ด้วยวิธีการสอบคัดเลือก ตามหลักการของศาลยุติธรรม เพื่อเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับข้อพิพาทด้านภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ก็พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 แต่ที่เป็นปัญหาก็คือในข้อพิพาททางศาลการนั้นบางครั้งเป็นการโต้แย้งคำสั่งของเจ้าพนักงาน ที่ถือได้ว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง ก็จะต้องฟ้องที่ศาลปกครองตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 13 ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งคำสั่งที่เกิดจากการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 ตามแต่ก็มีปัญหาของความแตกต่างในด้านคุณสมบัติของผู้พิพากษาศาลยุติธรรมหรือตุลาการศาลปกครองที่กำหนดคุณสมบัติแตกต่างกัน กล่าวคือ ระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาของศาลยุติธรรมให้ทำหน้าที่ในศาลภาษีอากรที่จัดตั้งเพื่อให้เป็นศาลชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม ซึ่งมีคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมเป็นผู้ดูแล จึงเกิดปัญหาความไม่เหมาะสมที่ศาลภาษีอากรต้องใช้ระบบการคัดสรรผู้พิพากษาโดยใช้มาตรฐานเดียวกันกับศาลยุติธรรมอื่น ทั้ง ๆ ที่ศาลที่จะทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้นต้องการผู้ที่มีคุณสมบัติมีความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายเอกชน และหากเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองซึ่งปัจจุบันต้องฟ้องที่ศาลปกครองโดยตุลาการที่พิจารณาคดีสมควรที่จะมีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมหาชน

ปัญหาด้านคุณสมบัติของศาลจึงเป็นความสำคัญหากจะให้ทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีศาลการนั้นหากเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติที่มีความรอบรู้เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ พิธีการศาลการ การนำเข้าส่งออกจะทำให้เห็นปัญหาและเข้าใจชัดเจนขึ้นส่งผลต่อการตัดสินใจคดี

(4) ระบบการพิจารณา (กล่าวหา/ไต่สวน)

ระบบการพิจารณาคดีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันแยกเป็น 2 ระบบใหญ่ คือ

(4.1) ระบบการพิจารณาแบบกล่าวหา

เป็นระบบที่ใช้ในศาลยุติธรรม ที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84/1 บัญญัติว่า “คู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำคู่ความของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น แต่ถ้ามีข้อสันนิษฐานไว้ในกฎหมายหรือมีข้อสันนิษฐานที่ควรจะเป็นซึ่งปรากฏจากสภาพปกติธรรมดาของเหตุการณ์เป็นคุณแก่คู่ความฝ่ายใด คู่ความฝ่ายนั้นต้องพิสูจน์เพียงว่าตนได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการที่ตนจะได้รับประโยชน์จากข้อสันนิษฐานนั้นครบถ้วนแล้ว ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 เป็นการพิจารณาคดีด้วยระบบกล่าวหาตามหลักการที่ว่าผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นมีหน้าที่นำสืบ รวมทั้งการพิจารณาคดีข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ก็เช่นเดียวกัน ที่เป็นภาระหน้าที่ของผู้กล่าวอ้างคือผู้ฟ้องหรือ โจทก์ในคดีที่จะทำการพิสูจน์ความจริงตามข้ออ้างหรือข้อต่อสู้ของจำเลยในคดี

(4.2) ระบบการพิจารณาแบบไต่สวน

เป็นระบบที่ใช้ในศาลปกครอง โดย พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 55 กำหนดให้ตุลาการผู้ว่าคดีทำหน้าที่สืบหาพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความจริงตามข้ออ้างหรือข้อต่อสู้ของจำเลยในคดี ในการพิจารณาพิพากษาคดี ศาลปกครองอาจตรวจสอบและแสวงหาข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสม ในการนี้ ศาลปกครองจะรับฟังพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญหรือพยานหลักฐานอื่นนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณีได้ตามที่เห็นสมควร

ระบบการพิจารณาคดีของแต่ละศาลที่มีความแตกต่างกันนี้ เมื่อนำมาใช้กับข้อพิพาทเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าอากรทั้งขาเข้า หรือขาออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งในลักษณะของความผิดเดียว สามารถที่จะเป็นไปได้ทั้งทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง จะพบถึงความแตกต่างของระบบการพิจารณาคดีที่เป็นได้ทั้งระบบกล่าวหา หากเป็นคดีแพ่งและคดีอาญากับระบบไต่สวนหากเป็นคดีทางปกครอง จึงส่งผลให้เกิดความสับสนและยุ่งยากแก่คู่ความทั้งสองฝ่ายที่มีข้อพิพาท

(5) การยื่นบัญชีระบุพยาน

หลักการสำคัญของการจัดตั้งศาลฎีกาอากรก็คือ มีการดำเนินกระบวนการพิจารณาที่รวดเร็ว แต่ในกระบวนการวิธีพิจารณาคดีนั้น มีปัจจัยสำคัญประการหนึ่งก็คือพยานหลักฐานที่จะนำมาใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงต้องเป็นพยานหลักฐานในสำนวนและผ่านกระบวนการนำสืบเข้ามา

ในจำนวนเรื่องนั้นถูกต้องตามหลักกฎหมายว่าด้วยการยื่นพยานหลักฐาน สำหรับคดีภาษีอากร มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการยื่นบัญชีระบุพยานไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากรเป็นการเฉพาะ จึงไม่นำหลักเกณฑ์การยื่นบัญชีระบุพยานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 มาใช้บังคับ ซึ่งข้อกำหนดคดีภาษีอากรนี้ กำหนดให้คู่ความที่มีความประสงค์จะอ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตนให้คู่ความฝ่ายนั้น ยื่นต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือตั้งผู้เชี่ยวชาญแล้วแต่กรณีพร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

สำหรับการยื่นบัญชีระบุพยาน (ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15) แยกพิจารณาได้เป็น 3 กรณี ดังต่อไปนี้

(5.1) การยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก

ข้อกำหนดคดีภาษี ได้มีการแยกกำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานไว้สองกรณี คือสำหรับคดีที่มีการชี้สองสถานกำหนดให้คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน และในกรณีคดีที่ไม่มีการชี้สองสถานคู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

การยื่นบัญชีระบุพยานในคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ตามลักษณะของคดีที่เกิดขึ้น ซึ่งหากเป็นการยื่นบัญชีระบุพยานในลักษณะความผิดทางแพ่งก็จะเป็นการยื่นบัญชีระบุพยานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 วรรคสอง กำหนดขั้นตอนการยื่นบัญชีระบุพยานไว้ 2 กรณี กล่าวกรณีที่ 1) เป็นกรณีที่มีการชี้สองสถาน โจทก์หรือจำเลยประสงค์จะนำพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานอื่น ๆ มาสืบต่อศาล โจทก์หรือจำเลยต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลพร้อมสำเนาบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน และกรณีที่ 2) กรณีไม่มีการชี้สองสถาน โจทก์หรือจำเลยต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลพร้อมสำเนาบัญชี จึงเกิดความสับสนในทางปฏิบัติในประเด็นเกี่ยวกับจำนวนวันที่กำหนดแน่นอนที่มีความแตกต่างกัน

(5.2) การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

ระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมนั้นข้อกำหนดคดีภาษีอากร กำหนดเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 คือ ให้ยื่นคำแถลงขอระบุพยานเพิ่มเติมพร้อมสำเนาภายในสิบห้าวันนับแต่วันสืบพยาน ส่วนข้อกำหนดคดีภาษีอากรบัญญัติว่า “ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลงถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

ให้ยื่นคำแถลงขอระงับพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระงับพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระงับพยานเพิ่มเติมดังกล่าว” เหตุเพราะศาลภาษีอากรให้ความสำคัญต่อการชี้สองสถานและต้องการทราบถึงพยานหลักฐานของคู่ความก่อนการชี้สองสถานเพื่อการสอบข้อเท็จจริงในคดี

ในกรณีของคดีศาลอากร การยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติม มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการยื่นบัญชีระงับพยานในคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการศาลอากร ตามพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 ตามลักษณะของคดีที่เกิดขึ้น ซึ่งหากเป็นการยื่นบัญชีระงับพยานในลักษณะความผิดทางแพ่งก็จะเป็นการยื่นบัญชีระงับพยานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 วรรคสาม กำหนดขั้นตอนการยื่นบัญชีระงับพยานไว้ 2 กรณี กล่าวกรณี 1) เป็นกรณีที่มีการชี้สองสถาน โจทก์หรือจำเลยประสงค์จะนำพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานอื่น ๆ มาสืบต่อศาล โจทก์หรือจำเลยต้องยื่นบัญชีระงับพยานต่อศาลพร้อมสำเนาบัญชีระงับพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน และกรณี 2) กรณีไม่มีการชี้สองสถาน โจทก์หรือจำเลยต้องยื่นบัญชีระงับพยานต่อศาลพร้อมสำเนาบัญชี จึงเกิดความสับสนในทางปฏิบัติในประเด็นเกี่ยวกับจำนวนวันที่กำหนดแน่นอนที่มีความแตกต่างกัน

(5.3) การยื่นบัญชีระงับพยานเมื่อพ้นกำหนดเวลา

การยื่นบัญชีระงับพยานเมื่อพ้นกำหนดเวลาในการยื่นบัญชีระงับพยานครั้งแรก และพ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติม หากคู่ความที่มีได้ยื่นบัญชีระงับพยานแสดงให้เห็นเป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระงับพยานตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้หรือถ้าคู่ความซึ่งได้ยื่นบัญชีระงับพยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่าตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตนหรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด ให้คู่ความยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระงับพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดีขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานและถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรมจำเป็นต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้นก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง นอกจากการยื่นบัญชีระงับพยานแล้ว คู่ความต้องยื่นต้นฉบับพยานเอกสารและการยื่นพยานวัตถุที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตนและพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระงับพยาน โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาล และคู่ความฝ่ายอื่นถ้าคู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลคู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่ จะได้รับอนุญาตจากศาลเมื่อคู่ความดังกล่าวแสดงให้เห็นเป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลได้เพราะเหตุสุดวิสัยหรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดี

และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร กรณีที่พยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอกคู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงต้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครอง โดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยานและให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานนั้นมาก่อนวันชี้สองสถานหรือภายในเวลาที่ศาลกำหนดตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร

สำหรับประเด็นนี้การที่คู่ความทั้งสองฝ่ายจะนำพยานหลักฐานเข้ามาในคดีเพื่อที่จะทำการสืบพยานให้ศาลได้ทราบข้อเท็จจริงหรือได้ทราบสภาพแห่งข้อหา นั้น กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการที่จะสามารถยื่นบัญชีระบุพยานได้ ให้เป็นไปตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 วรรคสาม นั้นหมายความว่า คู่ความทั้งสองฝ่ายไม่สามารถยื่นบัญชีระบุพยานได้ภายในกำหนดตามกรอบระยะเวลาตาม วรรคสอง ได้ทันตามกำหนดระยะเวลาก็ตาม คู่ความทั้งสองฝ่ายสามารถที่จะยื่นคำแถลงขอให้ศาลพิจารณาอนุญาตได้อีกด้วย

ประเด็นปัญหาการยื่นบัญชีระบุพยานในศาลภาษีอากรที่พิจารณาพิพากษาคดีตามพระราชบัญญัติศาลฎีกา พ.ศ. 2560 นั้นเป็นปัญหาในเรื่องของระยะเวลาในการยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลที่มีความแตกต่างกันระหว่างข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 กับการยื่นบัญชีระบุพยานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 เพราะเนื่องจากระยะเวลาที่กำหนดในข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน แต่ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน จึงเกิดความสับสนในทางปฏิบัติสำหรับทนายความ หรือพนักงานอัยการ ในประเด็นเกี่ยวกับการยื่นระบุบัญชีพยานอันเนื่องมาจากกรอบระยะเวลาที่กำหนดไม่เหมือนกันในวิธีพิจารณาคดี

(6) การชี้สองสถาน

การชี้สองสถานในคดีศาลฎีกามีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะเนื่องจากการที่ศาลพิจารณาคำฟ้องโจทก์และคำให้การจำเลยหากมีข้อใดที่ฝ่ายโจทก์อ้างแล้วจำเลยไม่ยอมรับ ศาลจะกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนำพยานหลักฐานมาสืบ สำหรับคดีภาษีอากรให้ความสำคัญกับการชี้สองสถาน โดยหลักเกณฑ์ในการชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 14 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ประการหนึ่งที่แตกต่างจากการชี้สองสถานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 184 ที่กำหนดให้ ในกรณีที่มีการชี้สอง

ศาลาน ให้ศาลกำหนดวันสืบพยานซึ่งมีระยะเวลาไม่น้อยกว่าสิบวันนับแต่วันชี้สองสถาน และในวรรคสองในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ให้ศาลออกหมายกำหนดวันสืบพยานส่งให้แก่คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน เป็นหลักเกณฑ์ในการสอบถามข้อเท็จจริงของศาลก่อนการชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถานได้กำหนดให้ศาลทำการสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความก่อนการชี้สองสถานก็ได้ ทั้งนี้เพราะการสอบถามคู่ความด้วยวาจาในวันชี้สองสถานคู่ความไม่ทราบล่วงหน้าจึงอาจมิได้เตรียมตัวในการตอบการสอบถามข้อเท็จจริงดังกล่าวการสอบถามอาจไม่ได้ประโยชน์เต็มที่และอาจต้องเลื่อนการชี้สองสถานออกไปเพื่อให้ตอบข้อสอบถามดังกล่าวแล้ว จึงค่อยกำหนดประเด็นข้อพิพาทซึ่งอาจทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาล่าช้าออกไปข้อกำหนดคดีภาษีอากรจึงได้กำหนดให้มีการสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือขึ้น และในวันชี้สองสถานศาลต้องทำการกำหนดประเด็นพิพาทและหน้าที่นำสืบหากคู่ความเห็นว่าศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบไม่ถูกต้องคู่ความมีสิทธิคัดค้านตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรโดยอาจแถลงคัดค้านด้วยวาจาในขณะที่ศาลชี้สองสถานหรืออาจยื่นคำร้องคัดค้านต่อศาลภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ศาลชี้สองสถานก็ได้

แต่ปัญหาด้านการชี้สองสถานในคดีศาลากรณ์นั้นมีความจำเป็นและมีความสำคัญในการที่จะมีการกำหนดประเด็นในการนำสืบของพยานในแต่ละฝ่าย เพื่อให้ศาลได้รับข้อมูลที่ครบถ้วนก่อนที่จะเข้าสู่กระบวนการสืบพยานในกระบวนการพิจารณาคดี ซึ่งปัจจุบันนี้มีความแตกต่างระหว่างข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 14 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 ที่ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการแจ้งวันนัดชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแต่อย่างใด แต่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 182 ให้กำหนดวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 15 วัน ซึ่งตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรหากจะมีการกำหนดวันชี้สองสถานที่ชัดเจนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 182 ก็จะทำให้ของคู่ความทั้งสองฝ่ายไม่เกิดความสับสนในทางปฏิบัติได้

(7) การพิพากษาคดี

เป็นกระบวนการพิจารณาคดีที่ศาลจะตัดสินพิพากษาตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 141 กำหนดว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลให้ทำเป็นหนังสือ และต้องกล่าวและแสดง (1) ชื่อศาลที่พิพากษาคดีนั้น (2) ชื่อคู่ความทุกฝ่ายและผู้แทนโดยชอบธรรม หรือผู้แทนถ้าหากมี (3) รายการแห่งคดี (4) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง (5) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีตลอดทั้งค่าฤชาธรรมเนียม วรรคแรกคำพิพากษา หรือคำสั่งนั้นต้องลงลายมือชื่อผู้พิพากษาที่พิพากษาหรือทำคำสั่งหรือถ้าผู้พิพากษาคคนใดลงลายมือชื่อไม่ได้ ก็ให้ผู้พิพากษาอื่นที่พิพากษาหรือทำคำสั่งคดีนั้นหรืออธิบดีผู้พิพากษาแล้วแต่กรณี จดแจ้งเหตุที่ผู้พิพากษาคคนนั้นมิได้

ลงลายมือชื่อและมีความเห็นพร้อมด้วยคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น แล้วกลัดไว้ในสำนวนความ และ
 วรรคสองในกรณีที่ศาลมีอำนาจทำคำสั่งหรือพิพากษาคดีได้ด้วยวาจา การที่ศาลจะต้องทำรายงาน
 เกี่ยวกับคำสั่งหรือคำพิพากษานั้น ไม่จำเป็นต้องจดแจ้งรายการแห่งคดีหรือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัย
 แต่เมื่อคู่ความฝ่ายใดแจ้งความจำนงที่จะอุทธรณ์หรือได้ยื่นอุทธรณ์ขึ้นมา ให้ศาลมีอำนาจทำ
 คำชี้แจงแสดงรายการข้อสำคัญ หรือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยกลัดไว้กับบันทึกนั้นภายในเวลาอันสมควร
 แต่ขณะเดียวกันตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 39 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล
 ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 กำหนดว่า ให้อ่านคำพิพากษาหรือ
 คำสั่งในศาลโดยเปิดเผย แต่หาได้กำหนดในรายละเอียดตามที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา
 ความแพ่งแต่อย่างใดไม่ นั่นคือความแตกต่างและความสับสนของกลุ่มความนั่นเอง

อย่างไรก็ตามให้มีการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่าน
 ในวันอื่นก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 39 ซึ่งศาลจะเลื่อนอ่านคำพิพากษาหรือ
 คำสั่งศาลในวันอื่นก็ได้

ปัญหาเกี่ยวกับการพิพากษาคดีศาลอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร
 และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้นเป็นประเด็นที่ยังไม่ชัดเจนในรูปแบบ และการอ่าน
 คำพิพากษาของศาลภาษีอากร ซึ่งจะมีข้อที่แตกต่างจากการอ่านคำพิพากษาของศาลแพ่งตาม
 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งอาจจะเกิดความสับสนของกลุ่มความที่ประกอบกิจการ
 การค้าระหว่างประเทศเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้า ส่งผลต่อทำให้เห็นปัญหาและเข้าใจชัดเจน
 ขึ้นส่งผลต่อการฟังคำพิพากษาของศาล

(8) การบังคับคดี

การบังคับคดีภายหลังจากมีคำพิพากษาของศาลภาษีอากรแล้ว ศาลภาษีอากร
 ย่อมมีอำนาจที่จะออกหมายบังคับคดี เพื่อให้จำเลยสามารถที่จะทำการบังคับคดี ยึด อาศัยทรัพย์สิน
 ได้ตามกฎหมาย ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
 มาตรา 32 นั้นหมายความว่า ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจศาลทั่วราชอาณาจักรตามบทเฉพาะกาล
 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 33 ดังนั้น
 ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจบังคับคดีได้เองทั่วราชอาณาจักร แต่ว่าในทางปฏิบัตินั้น ศาลภาษี
 อากรกลาง จะทำการจะขอให้กรมบังคับคดี กระทรวงยุติธรรมดำเนินการบังคับคดีให้โดยคำนึงถึง
 ความสะดวกในการบังคับคดีโดยศาลภาษีอากรกลางอาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยังศาลจังหวัด
 แห่งท้องที่ใดท้องที่หนึ่งดำเนินการบังคับคดีให้ก็ได้ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมายแจ้งผล
 การดำเนินการให้ศาลภาษีอากรกลางทราบตามถึงผลการบังคับคดี เพื่อที่จะกำหนดการขายทอดตลาด
 ตามระเบียบของกรมบังคับคดีต่อไป

อย่างไรก็ตาม การบังคับคดีที่เกิดจากคำพิพากษาของศาลฎีกาอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ปัจจุบันนี้ยังคงเป็นการบังคับคดีโดยกรมบังคับคดีตามพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2560 มาตรา 271 ซึ่งปัจจุบันนี้ยังไม่พบปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับการบังคับคดีแต่ประการใด

(9) การอุทธรณ์คดีฎีกาอากร

การอุทธรณ์หรือฎีกาหรือคำสั่งของศาลฎีกาอากรนั้นเป็นช่องทางหนึ่งที่คู่ความสามารถที่จะทำการโต้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาอากรได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24 ที่กำหนดว่า “การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาอากร ให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นฎีกาพิเศษ โดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม” นั้นหมายความว่า ในกรณีที่คู่ความไม่พอใจในคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาอากรคู่ความย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งดังกล่าวภายในกำหนด 1 เดือนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 226 ที่กำหนดถ้าคู่ความฝ่ายใดโต้แย้งคำสั่งใด ให้ศาลจดข้อโต้แย้งนั้นลงไว้ในรายงาน คู่ความที่โต้แย้งชอบที่จะอุทธรณ์คำสั่งนั้นได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งขาดคดีนั้นเป็นต้นไป นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น ซึ่งตามที่จะอุทธรณ์ในคดีเกี่ยวกับฎีกาอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ก็เช่นเดียวกัน เพราะเนื่องจากตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24 กำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลมแต่จะอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงนั้นไม่ได้ นั้นหมายความว่าสามารถที่จะอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นฎีกาพิเศษได้เฉพาะเป็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น สำหรับข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่จะยกขึ้นอ้างในการยื่นอุทธรณ์นั้นคู่ความจะต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชัดแจ้งในอุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้นทั้งจะต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัยด้วย นอกจากนี้ ยังมีข้อห้ามในการอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณา ถ้าหากคู่ความฝ่ายใดประสงค์จะอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณา ให้คู่ความโต้แย้งคำสั่งและให้ศาลจดข้อโต้แย้งไว้ในรายงาน และให้อุทธรณ์คำสั่งนั้นได้ภายในกำหนด 1 เดือนนับแต่วันที่ศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งขาดคดีนั้น

สำหรับศาลที่จะพิจารณาอุทธรณ์นั้น โดยหลักแล้วการอุทธรณ์ฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลต้องเป็นไปตามลำดับชั้นศาล คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาตามลำดับ การโต้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้นจะต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ ส่วนการโต้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ต้องโต้แย้งไปยังศาลฎีกา แต่สำหรับการอุทธรณ์คำพิพากษา

หรือคำสั่งของศาลฎีกาอากรกลางเป็นกรณียกเว้น โดยกฎหมายวิธีพิจารณาคดีของศาลฎีกาอากรคือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24 ได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษให้อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกาอากรไปยังศาลฎีกาอากรเป็นการอุทธรณ์ข้ามชั้นศาลเพื่อให้การวินิจฉัยอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นเป็นไปด้วยความรวดเร็ว

ปัจจุบันนี้ได้มีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ พ.ศ. 2558 ใช้สำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีศาลอากร ที่เป็นการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24 ที่ให้ใช้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 223 โดยอนุโลม และต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ พ.ศ. 2558 มาตรา 5 ซึ่งปัจจุบันนี้ยังไม่พบปัญหาและอุปสรรคในทางปฏิบัติแต่อย่างใด

จากกระบวนการพิจารณาคดีฎีกาอากรในแต่ละขั้นตอนที่กล่าวมาข้างต้นนั้นหากเป็นคดีศาลอากร แล้วกฎหมายให้ใช้กระบวนการวิธีพิจารณาความที่กล่าวมาแล้วในทุกขั้นตอนซึ่งหากพิจารณาตามบริบทของลักษณะคดีศาลอากรจะมีความแตกต่างไปจากคดีฎีกาอากรทั่ว ๆ ไป ดังนั้นเมื่อในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลอากร โดยเฉพาะซึ่งส่งผลต่อกระบวนการวิธีพิจารณาคดีศาลอากรดังได้วิเคราะห์มาแล้วดังนั้นการวิจัยนี้จึงมีแนวคิดในการจัดทำกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลอากรเป็นการเฉพาะโดยนำเอาประเด็นต่าง ๆ ที่เป็นปัญหาจากผลการวิเคราะห์กระบวนการวิธีพิจารณาคดีศาลอากรในปัจจุบัน สรุปประเด็นได้ ดังนี้

(1) ประเภทข้อพิพาทคดีศาลอากร

ตามสภาพของคดีศาลอากรที่เกิดขึ้นตามพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 หากนำเอาลักษณะข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีมาใช้กับกระบวนการวิธีพิจารณาคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาอากรและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 ในทุกลักษณะของข้อพิพาทแล้ว ย่อมมีความไม่เหมาะสม เนื่องจากลักษณะของข้อพิพาทเกี่ยวกับคดีศาลอากรนั้น คาบเกี่ยวในลักษณะของความผิดทั้งทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครอง ซึ่งในปัจจุบันจำเป็นต้องแยกประเภทคดีเพื่อการฟ้องต่อศาลที่ถูกต้อง ดังนั้นในคดีศาลอากรที่มีข้อพิพาทไม่ว่าจะเป็นข้อพิพาททางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง ก็สามารถที่จะนำมาสู่การพิจารณาภายใต้กระบวนการวิธีพิจารณาความเดียวกัน

(2) การไกล่เกลี่ยข้อพิพาท

การไกล่เกลี่ยคดีที่มีข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 มาตรา 256 เป็นการไกล่เกลี่ยโดยอธิบดีซึ่งทำหน้าที่เป็นฝ่ายบริหารและหากสามารถจะไกล่เกลี่ยได้สำเร็จก็จะส่งผลให้ข้อพิพาทยุติลงไม่ต้องฟ้องร้องเป็นคดี ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ การไกล่เกลี่ยที่ทำโดยอธิบดีกรมศาลอากรซึ่งถือว่าเป็นฝ่ายที่ใช้อำนาจบริหารและมีส่วนได้เสียโดยตรงกับข้อพิพาทจึง

อาจมีความไม่โปร่งใสในกระบวนการการระงับคดีได้

(3) กระบวนการวิธีพิจารณาคดี

ตามสภาพของคดีศาลการที่หากนำเอาขั้นตอนกระบวนการวิธีพิจารณาคดีที่มีลักษณะเฉพาะ สามารถที่เป็นไปได้ทั้งทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง ซึ่งธรรมชาติของคดีย่อมมีความแตกต่างกัน และวิธีพิจารณาคดีย่อมที่จะมีความแตกต่างกันเช่นเดียวกันและต้องดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแต่ละฉบับ ดังนั้น แนวทางการวิจัยจึงกำหนดให้จัดทำเป็นกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลการเฉพาะที่รวมเอาวิธีพิจารณาคดีทั้ง 3 วิธีเป็นฉบับเดียว

ในกระบวนการวิธีพิจารณาคดีนั้นยังมีประเด็นสำคัญ คือ

- การยื่นบัญชีระบุพยาน

ตามสภาพของคดีศาลการที่หากนำเอาขั้นตอนกระบวนการยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลที่มีความแตกต่างกันระหว่างข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 15 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน แต่การยื่นบัญชีระบุพยานตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 88 กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ซึ่งข้อแตกต่างกันของกฎหมายแต่ละฉบับ ดังนั้นแนวทางการวิจัยจึงกำหนดให้จัดทำเป็นกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลการเฉพาะที่รวมเอาขั้นตอนการยื่นบัญชีระบุพยานของกฎหมายทั้ง 2 ฉบับที่มีความแตกต่างกันในขั้นตอนการยื่นบัญชีระบุพยานให้เป็นไปในทางเดียวกันและเป็นฉบับเดียว

- นัดชี้สองสถาน

ตามสภาพของคดีศาลการที่หากนำเอาขั้นตอนกระบวนการการชี้สองสถานในคดีศาลการที่มีความแตกต่างกันระหว่างข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 14 ที่ออกตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 ที่ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการแจ้งวันนัดชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแต่อย่างใด แต่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 182 ให้กำหนดวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 15 วัน ซึ่งข้อแตกต่างของกฎหมายดังกล่าว ดังนั้น แนวทางการวิจัยจึงกำหนดให้จัดทำเป็นกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลการเฉพาะที่รวมเอาขั้นตอนการการชี้สองสถานของกฎหมายทั้ง 2 ฉบับที่มีความแตกต่างกันในขั้นตอนการกำหนดนัดชี้สองสถานให้เป็นไปในทางเดียวกันและเป็นฉบับเดียว

(4) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

โดยลักษณะของข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการค้าระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษีการค้าและภาษีศาลการที่จะเป็นต้องให้ผู้พิพากษาซึ่งมีประสบการณ์และความรู้ด้านการค้าระหว่างประเทศ ด้านภาษีอากร และด้านการใช้อำนาจรัฐ อยู่บ้างซึ่งเป็นคุณสมบัติเฉพาะ

สำหรับผู้ซึ่งจะเป็นผู้พิพากษาเฉพาะคดีศาลการ เพื่อจะได้เป็นประโยชน์ต่อการตีความและวินิจฉัยข้อพิพาทได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย ดังนั้นคุณสมบัติผู้พิพากษาจึงเป็นประเด็นสำคัญที่ควรกำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลการ

(5) ระบบการพิจารณาคดี

ระบบการพิจารณาคดีในปัจจุบันศาลแพ่งและศาลอาญาใช้ระบบการกล่าวหา ในขณะที่ศาลปกครองใช้ระบบการไต่สวน ทำให้เป็นปัญหาในการแสวงหาพยานหลักฐาน ดังนั้นการจัดทำกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีศาลการ จึงคำนึงถึงระบบการพิจารณาคดีที่มีความเหมาะสมตามประเภทของข้อพิพาททางศาลการที่สมควรจะใช้ระบบการไต่สวนดังเหตุผลที่ได้วิเคราะห์มาแล้ว

3. วิธีพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีศาลการต่างประเทศ

3.1 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Common Law System) และระบบศาลเป็นระบบศาลคู่ที่มีการแบ่งแยกศาลออกเป็นศาลยุติธรรมและศาลปกครองอย่างชัดเจน จึงไม่มีศาลภาษีอากรที่เป็นศาลพิเศษแยกออกมาต่างหาก คดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐ จึงทำให้คดีภาษีอากรเป็นคดีปกครอง การพิจารณาคดีภาษีอากรมีการแบ่งแยกอำนาจกันอย่างชัดเจน โดยแบ่งแยกตามชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาคดีภาษีทางอ้อม เช่น อากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ภาษีโฆษณา และภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดจากภาษีทางตรง และภาษีการค้า เช่น อากรมูลค่าเพิ่ม (Taxe sur la Valeur Ajoutée: TVA) และภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน กระบวนการพิจารณาคดีใช้ระบบไต่สวน

ในระบบศาลคู่ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการจำแนกศาลออกเป็นศาลปกครองและศาลยุติธรรม โดยที่ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาคดีได้ในคดีแพ่งและคดีอาญาเท่านั้น ส่วนศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาคดีนอกเหนืออำนาจดังกล่าว (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส มาตรา L.190) สำหรับคดีภาษีอากร (Contentieux Fiscal) แยกประเภทคดีภาษีอากรและเขตอำนาจศาล ดังนี้

1) คดีภาษีอากร โดยแท้

คดีภาษีอากร โดยแท้เป็นคดีที่พิพาทกันในเรื่องความถูกต้องตามกฎหมายของการกำหนดภาษีซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (Livre des Procédures Fiscales : LPF) เรียกคดีประเภทนี้ว่า “คดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษีอากร” (Le contentieux de l'imposition) หมายความว่า ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษี ซึ่งได้แก่ การกำหนดฐาน (Assiette) และการคำนวณภาษี (Liquidation) โดยประเด็นข้อพิพาทในคดีอาจแบ่งได้เป็น

- (1) การขอให้ยกเลิกการจัดเก็บภาษี
- (2) การขอให้ลดหย่อนภาษี
- (3) การขอให้คืนภาษีในส่วนที่ได้จ่ายเกินไป
- (4) การใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมายเช่นการขอคืนภาษีเพราะเหตุเลิกสัญญาหรือเลิกกิจการที่มีมูลมาจากความผิดพลาดในการประเมินตนเองหรือการประเมินของเจ้าพนักงานโดยศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดี คือ

(ก) กรณีที่เป็นข้อโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีทางตรง (Impôts directs) ภาษีการค้า (Tax sur le chiffre d'affaires) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Taxe sur la valeur ajoutée) หรือภาษีอื่น ๆ ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีทางตรงศาลที่มีอำนาจพิจารณา ได้แก่ ศาลปกครอง

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

2) คดีเกี่ยวเนื่องกับคดีภาษีอากร

คดีขอให้เพิกถอนการกระทำทางปกครองอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหารทางภาษี (Le Contentieux de l'Annulation en Matière Fiscale) คือ

(1) คดีโต้แย้งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎ คำสั่งทางปกครอง แนวปฏิบัติ หรือหนังสือเวียนเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น โต้แย้งว่าการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครองกระทำโดยมีการใช้อำนาจอันมิชอบของเจ้าหน้าที่และขอให้ศาลเพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองหรือโต้แย้งว่ากฎหรือคำสั่งทางปกครองนั้นออกมาโดยไม่มีความหมายแม้บทให้อำนาจหรือเป็นการขัดต่อกฎหมายแม้บท

(2) คดีโต้แย้งการกระทำของเจ้าหน้าที่ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น โต้แย้งว่าเจ้าหน้าที่มีคำวินิจฉัย (Décisions Administratives) หรือทำข้อตกลงทางภาษี (Agréments Fiscaux) โดยไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (Procédures Administratives)

ซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากรคดีประเภทนี้อยู่ในเขตอำนาจของผู้พิพากษาคดีพิกถอนการกระทำทางปกครองเกี่ยวกับภาษีอากร (Jude de l'Annulation Fiscale) ในศาลปกครอง

(3) คดีการโต้แย้งเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Le Contentieux du Recouvrement) คดีประเภทนี้ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งเกี่ยวกับความถูกต้องของภาษีที่จัดเก็บแต่โต้แย้งว่าตนไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบที่ต้องชำระภาษีเนื่องด้วยเหตุต่าง ๆ เช่น ฝ่ายบริหารทางภาษีบังคับคดีโดยไม่ชอบด้วยเงื่อนไขตามคำพิพากษาของศาลหรือฝ่ายบริหารทางภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามระเบียบหรือแนวปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซึ่งกำหนดขึ้นโดยกรมสรรพากร เป็นต้น ซึ่งคดีประเภทนี้อยู่ในอำนาจของผู้พิพากษาคดีโต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีในศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมแล้วแต่กรณี โดยให้นำบทบัญญัติว่าด้วยเขตอำนาจศาลเหนือคดีโต้แย้งการจัดเก็บภาษีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอากร มาตรา L. 99 มาใช้บังคับโดยอนุโลม กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นการโต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีทางตรง ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกับภาษีทางตรงนั้น ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา ได้แก่ ศาลปกครอง แต่หากเป็นกรณีโต้แย้งหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร อากรมรดก การให้อากรสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนประเภทต่าง ๆ หรืออากรแสตมป์ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา 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) คดีประเภทนี้ความเสียหายที่เอกชนได้รับมีมูลเหตุมาจากการที่รัฐใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเช่นความเสียหายอันเกิดจากการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษี คดีประเภทนี้โดยสภาพเป็นคดีปกครองเกี่ยวกับการโต้แย้งสิทธิของเอกชนซึ่งศาลมีอำนาจเต็ม (Plein Contentieux Traditionnel) โดยหลักจึงอยู่ในอำนาจของศาลปกครอง เว้นแต่ ความเสียหายอันเกิดจากการประเมินกำหนดภาษีหรือเป็นความเสียหายอันเกิดจากการที่ฝ่ายบริหารดำเนินการบังคับคดีเพื่อเอาชำระค่าภาษีค้าง โดยมูลคดีเริ่มแรกเกี่ยวกับภาษีซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมหรือเป็นความเสียหายโดยตรงอันเกิดจากวิธีพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหารเกี่ยวกับคดีความผิดทางภาษีซึ่งมีโทษอาญา จึงอยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม

2) วิธีพิจารณาคดีภายในอากร

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้นำวิธีพิจารณาในระบบไต่สวนมาใช้ในคดีภายในอากร เนื่องจากมีกระบวนการพิจารณาในระบบกล่าวหาของศาลยุติธรรมทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาบางขั้นตอนไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคดีไว้ ดังนี้

(1) ในส่วนขั้นตอนที่สลับซับซ้อนในศาลยุติธรรมก็ได้กำหนดให้ระบบไต่สวนมาใช้บังคับเพื่อให้วิธีพิจารณาคดีภายในอากรในศาลปกครองและในศาลยุติธรรมให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายได้ใกล้เคียงกันมากที่สุด เช่น การสืบพยานแบบรวบรัดการใช้วิธีพิจารณาคดีแบบเร็วพิเศษ

(2) ให้อำนาจพิเศษแก่ศาลเพื่อประหยัดเวลาในการดำเนินคดี เช่น การวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายเบื้องต้นในคดีศาลปกครองและศาลยุติธรรมต่างมีอำนาจวินิจฉัยข้อกฎหมายที่อยู่ในอำนาจของอีกศาลหนึ่งได้

(3) การเข้ามาในคดีของฝ่ายบริหาร ในศาลปกครองเป็นหน้าที่ของศาลที่จะแจ้งให้ฝ่ายบริหารจัดทำบันทึกคำให้การ (Mémoires en Défense) ยื่นต่อศาล โดยผู้เสียหายไม่มีหน้าที่ต้องขอให้ศาลเรียกฝ่ายบริหารเข้ามาในคดี

ในศาลยุติธรรมเป็นหน้าที่ของผู้เสียหายที่จะต้องขอให้ศาลหมายเรียกฝ่ายบริหารเข้ามาในคดีโดยผ่านทางเจ้าพนักงานศาล (Huissier de justice) แม้ว่าฝ่ายบริหารจะมีฐานะเป็นจำเลยในคดีที่ผู้เสียหายฟ้องโต้แย้งความถูกต้องในการประเมินกำหนดภาษีอยู่แล้วก็ตาม ทั้งนี้ ผู้เสียหายเป็นผู้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายในการนำส่งหมายเรียก

3) การอ้างพยานหลักฐานในคดี

ศาลปกครองมีอำนาจเรียกเอกสารหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหารมาได้เองตามที่เห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

ในส่วนของศาลยุติธรรม ผู้เสียหายต้องอ้างพยานหลักฐานทุกชั้นไว้ในสำนวนความและต้องขอให้ศาลเรียกเอกสารหลักฐานซึ่งอยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหาร ย่อมทำให้ผู้เสียหายซึ่งไม่มีความชัดเจนในเชิงคดีต้องตกเป็นฝ่ายเสียเปรียบเพราะในความเป็นจริงผู้เสียหายอาจไม่สามารถทราบได้ว่าเอกสารหลักฐานใดซึ่งอยู่ในความครอบครองของฝ่ายบริหารนั้นจะเป็นประโยชน์ต่อการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเพื่อผลแพ้ชนะคดีของตน

4) การแสวงหาและรวบรวมข้อเท็จจริงในคดี

ศาลปกครองศาลมีอำนาจช่วยเหลือคู่ความ โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียหายในการแสวงหาและรวบรวมข้อเท็จจริงทั้งนี้ไม่ว่าผู้เสียหายจะได้มีคำร้องขอต่อศาลหรือไม่ก็ตาม

ในส่วนของศาลยุติธรรม คู่ความมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงและต้องขอให้ศาลหมายเรียกพยานหลักฐานที่จะใช้พิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งมีได้ อยู่ในความครอบครองของตน

5) วิธีพิจารณาสามัญในศาลชั้นต้น

สำหรับการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลปกครองและในศาลยุติธรรมสำหรับคดี ภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้มีข้อแตกต่างกันหลายประการ เช่น

(1) อำนาจในการเพิกถอนการประเมินภาษีเนื่องจากมีพยานหลักฐานใหม่

ในคดีซึ่งผู้เสียภาษียื่นฟ้องโต้แย้งการประเมินภาษีต่อศาล โดยที่ฝ่ายบริหาร พิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จภายในหกเดือน หากในระหว่างการพิจารณาของศาลฝ่ายบริหารมีคำวินิจฉัย ให้ยกเลิกภาษีหรือในคดีที่ผู้เสียภาษีฟ้องโต้แย้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารต่อศาล โดยในระหว่าง การพิจารณาของศาล ฝ่ายบริหารตรวจพบความไม่ถูกต้องของการประเมินภาษีรายที่พิพาทกันอยู่ จึงได้มีคำวินิจฉัยให้ยกเลิกภาษี คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารเช่นนี้ถือเป็นพยานหลักฐานใหม่ในคดี ซึ่งศาลปกครองมีอำนาจรับพยานหลักฐานใหม่ดังกล่าวเข้าสู่สำนวนความ โดยผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้อง ร้องขอและศาลปกครองมีอำนาจวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินภาษีได้ ซึ่งนอกจากจะเป็นการ ประหยัดเวลาทั้งแก่ศาลและผู้เสียภาษีซึ่งไม่ต้องดำเนินคดีต่อไปโดยไม่จำเป็น แล้วจะเห็นได้ว่า การที่กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรกำหนดไว้เช่นนี้เป็นการสอดคล้องกับหลักการของระบบได้ส่วน ที่ให้การรวบรวมพยานหลักฐานเป็นอำนาจของศาลซึ่งสามารถให้ความเป็นธรรมและลดข้อเสียเปรียบ ในการดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษีได้เป็นอย่างดี

ในกรณีเดียวกันนี้ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจรับคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารดังกล่าว เข้าสู่สำนวนความในฐานะที่เป็นพยานหลักฐานใหม่ หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบ วิธีพิจารณาค่าคือผู้เสียภาษีต้องขอให้ศาลหมายเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวเข้ามาในคดีมิฉะนั้น ศาลจะรับฟังพยานหลักฐานดังกล่าวเพื่อวินิจฉัยข้อเท็จจริงในคดีไม่ได้แม้ศาลจะทราบดีว่า พยานหลักฐานเช่นว่านั้นมีผลต่อการชนะคดีของผู้เสียภาษี

(2) คุณพินิจปฏิเสธความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ

หากศาลปกครองเห็นว่าความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญอาจไม่ถูกต้อง หรือไม่เป็นประโยชน์แก่คดี ศาลปกครองมีอำนาจสั่งให้ฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญคนอื่น เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมในการวินิจฉัยคดี

ในส่วนของศาลยุติธรรม มาตรา R. 202-4 อันเป็นบทบัญญัติว่าด้วยพยาน ผู้เชี่ยวชาญในศาลยุติธรรมมิได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจใช้ดุลพินิจในประการดังกล่าว

3.2 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

กฎหมายภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี จัดเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ และเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติหรือข้อกำหนดอันอาจเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างเอกชนผู้เสียภาษีอากรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐที่มี

ประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องคำสั่งทางปกครองหรือกฎต่าง ๆ จึงมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 6.10.1965) โดยมีขั้นตอนการดำเนินคดีดังนี้

1) สิทธิการดำเนินคดีภาษีอากร

สำหรับคดีภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ถือกฎเกณฑ์เกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 33 โดยอนุมาตรา 1 กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรจะทำได้ก็ต่อเมื่อได้มีการโต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นโดยศูนย์กลางของประเด็นจะอยู่ที่คำสั่งทางปกครองและก่อนที่จะนำเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มาตรา 347 โดยผู้ที่สามารถดำเนินกระบวนการวิธีพิจารณาตามสิทธิของตนเองในศาลภาษีอากรนั้นจะต้องเป็นผู้ซึ่งมีความสามารถตามกฎหมายแพ่งหรือตามกฎหมายมหาชนในการที่จะทำนิติกรรม บุคคลหรือบุคคลไร้ความสามารถหรือมีความสามารถจำกัดจึงต้องมีการดำเนินการแทนโดยผู้แทนโดยชอบด้วยกฎหมาย และสามารถมอบอำนาจให้ผู้อื่นดำเนินการแทนตนได้ด้วย

2) ขั้นตอนการยื่นฟ้องคดีภาษีอากร

ในส่วนของคำฟ้องนั้นต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 64 และ มาตรา 65 โดยคำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการลงลายมือชื่อของโจทก์หรือผู้รับมอบอำนาจ และต้องมีการระบุให้ชัดเจนเกี่ยวกับโจทก์จำเลยเรื่องที่มีการโต้แย้งสิทธิกันเกิดขึ้นและกรณีฟ้องให้ยกเลิกคำสั่งทางปกครองต้องระบุคำสั่งทางปกครองของหน่วยงานที่ทำหน้าที่เก็บภาษี นอกจากนี้ แล้วในคำฟ้องต้องมีการระบุคำขอให้ชัดเจนรวมทั้งให้ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เป็นการยืนยันว่าคำฟ้องนั้น ๆ มีมูลพร้อมทั้งพยานหลักฐานประกอบทั้งหมด นอกจากนี้คดีภาษีอากรที่ฟ้องนั้นต้องไม่เคยมีการสละสิทธิการฟ้องร้องตามมาตรา 50 หรือไม่เคยมีการถอนฟ้องมาแล้วตามมาตรา 72 และต้องไม่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอื่นตามมาตรา 68 หรือเป็นกรณีที่มีคำพิพากษาของศาลตัดสินเรียบร้อยแล้วตามมาตรา 110 อนุมาตรา 1

3) เขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากร

เขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ศาลทั่วไปและศาลพิเศษ โดยศาลทั่วไปนั้นมีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาที่เหนือคดีทุกประเภท ที่ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้ในเขตอำนาจของศาลพิเศษ แต่ศาลพิเศษมีการจัดตั้งขึ้นภายใต้รัฐธรรมนูญแห่ง

สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 มาตรา 95 (1) มีบทบัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดตั้งศาลพิเศษว่าให้มีเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากร ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากร คือ ศาลภาษีอากรซึ่งถือเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่องจัดแบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือ ศาลภาษีอากรชั้นต้น (Finanzgericht) และศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์ (Bundesfinanzhof) มีอำนาจในการวินิจฉัยข้อพิพาทในทางมหาชนเฉพาะเรื่องตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร (Finanzgerichtsordnung : FGO) ซึ่งกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจในเรื่องข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเรื่องทางภาษีอากรในกรณี ดังต่อไปนี้

(1) ข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องทางภาษีอากรที่อยู่ภายใต้กฎหมายของสหพันธ์ (มาตรา 33 INr. 1 FGO) นอกจากนี้ ยังรวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับศุลกากร ภาษีการบริโภค ภาษียาสูบ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดกทั้งนี้ให้รวมถึงมาตรการในการตรวจสอบการห้ามนำเข้าและส่งออกด้วย

(2) ข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการดำเนินการตามคำสั่งทางปกครองที่ไม่ใช่เรื่องทางภาษีอากรเท่าที่ได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ด้านภาษีอากรของรัฐหรือสหพันธ์รัฐมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรและมีได้มีการกำหนดเรื่องการใช้สิทธิทางศาลไว้ในกรณีมีข้อพิพาทเกิดขึ้น

(3) ข้อพิพาทในทางวิชาชีพที่เกี่ยวกับเงื่อนไขในการประกอบอาชีพของผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร เช่น เรื่องใบอนุญาตของผู้ตรวจสอบบัญชี การอนุญาตในการประกอบวิชาชีพอื่นมิใช่เรื่องความผิดมรรยาทในทางวิชาชีพหากแต่เป็นข้อพิพาทในทางมหาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับการอนุญาตให้ทำหน้าที่ช่วยเหลือในทางภาษีอากร

(4) ข้อพิพาทในทางมหาชนอื่น ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัยศาลภาษีอากรที่มีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีที่มีการฟ้องร้องเป็นครั้งแรกคือศาลภาษีอากรชั้นต้น (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 35) และหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ถูกฟ้องร้องจะต้องมีที่ตั้งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้นด้วย (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 38 अनुมาตรา 1)

นอกจากนี้ กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษต่าง ๆ รัฐธรรมนูญของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกำหนดไว้ในมาตรา 95 अनुมาตรา 3 ให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการร่วมระหว่างศาลชำนาญพิเศษต่าง ๆ เพื่อพิจารณาชี้ขาดว่ากรณีพิพาทใดควรอยู่ในเขตอำนาจของศาลชำนาญพิเศษใด

4) การพิจารณาคดีภาษีอากร

ในการพิจารณาคดีภาษีอากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ให้ดำเนินการโดยองค์คณะ และให้องค์คณะสามารถมอบหมายให้ผู้พิพากษาหนึ่งคนดำเนินการพิจารณาคัดสินคดีไปได้ โดยลำพังตามมาตรา 6 (1) หากเป็นกรณีที่ไม่ซับซ้อนและไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐานสำคัญ นอกจากนี้แล้วผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนอาจตัดสินข้อพิพาทแทนองค์คณะได้หากผู้มีส่วนร่วมในคดีให้ความยินยอมนอกจากนี้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 155 ยังบัญญัติเปิดช่องให้มีการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ได้โดยอนุโลมสำหรับกรณีที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ ไว้

5) รูปแบบการพิจารณาคดี

ศาลภาษีอากรใช้หลักการไต่สวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 76 และ มาตรา 96 และอาจใช้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ศาลจะรับฟังเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

กรณีที่หน่วยจัดเก็บภาษีเรียกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนดหากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไม่ยอมส่งตามกำหนดดังกล่าวแต่เพียงจะมาส่งในชั้นศาล ศาลอาจไม่รับไว้พิจารณาได้โดยถือว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเป็นฝ่ายถ่วงกระบวนการยุติธรรมให้ล่าช้านอกจากนี้ในส่วนของศาลเองก็กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีส่งพยานหลักฐานหรือคำชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด อันเป็นรูปแบบหนึ่งในการตัดพยานหลักฐานของศาลได้

6) การนั่งพิจารณาหรือการพิจารณา

การพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรเป็นการพิจารณาโดยวาจาแต่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 90 (2) กำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่า เว้นแต่ผู้มีส่วนร่วมจะให้ความยินยอม ศาลอาจตัดสินคดีโดยไม่ต้องมีการนั่งพิจารณาคดีก็ได้และปรากฏว่าในทางปฏิบัติมีคดีเป็นจำนวนมากที่มีการตัดสิน โดยที่มิได้มีการนั่งพิจารณา โดยหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนมีการกำหนดมาตรการที่จำเป็นก่อนการนั่งพิจารณา เช่น การออกหมายเรียกพยานหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้การเพื่อให้การพิจารณาข้อพิพาทสามารถดำเนินการให้เสร็จสิ้นได้ในการนั่งพิจารณาเพียงครั้งเดียว

สำหรับกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรนั้นประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากร มาตรา 52 กำหนดให้พิจารณาโดยเปิดเผย แต่ทั้งนี้หากเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษี ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องที่มีหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการพิจารณาโดยลับ และการสืบพยานในการนั่งพิจารณาของศาลต้องมีการแจ้งกำหนดคนสืบพยานให้ผู้มีส่วนร่วม

ในคดีทุกฝ่ายทราบและร่วมรับฟังการสืบพยานได้ และเป็นหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่จะต้องเก็บพยานหลักฐานพร้อมที่จะให้ผู้มีส่วนร่วมขอคู่ได้เสมอ หากมิใช่เป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับความลับทางภาษี ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 78

ในการสืบพยานและพิจารณาคดีนั้นให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาหนึ่งคนที่นั่งพิจารณานั้นเป็นผู้เปิดการนั่งพิจารณาและดำเนินการสืบพยานและเป็นผู้ทำหน้าที่สรุปประเด็นหรือสาระสำคัญตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 92 (2) และมีการเปิดโอกาสให้ฝ่ายโจทก์และฝ่ายจำเลยได้แสดงข้อมูลหรือคำขอของฝ่ายตนจากนั้นผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาคณะหนึ่งที่นั่งพิจารณานั้นจะหารือกับผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เป็นสาระสำคัญของคดี การหารือคดีจะทำให้ผู้มีส่วนร่วมในคดีจะได้ทราบถึงประเด็นของคดีที่ศาลเห็นว่าเป็นประเด็นสำคัญที่จะเป็นพื้นฐานที่จะนำไปสู่การตัดสินคดีและเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีส่วนร่วมในคดีสามารถตอบสนองหรือดำเนินการปรับปรุงแก้ไขคำชี้แจงของตนได้นอกจากนี้ ประเด็นเหล่านี้จะเป็นพื้นฐานให้ศาลตัดสินคดีบนพื้นฐานของประเด็นเหล่านี้และเมื่อศาลตัดสินคดีแล้วคำพิพากษาของศาลชั้นต้นย่อมเป็นพื้นฐานสำหรับการอุทธรณ์ หรือฎีกาต่อศาลฎีกาแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต่อไป แต่หากไม่มีการอุทธรณ์ หรือฎีกาภายในระยะเวลาที่กำหนดคำพิพากษานั้นย่อมมีผลผูกพันผู้มีส่วนร่วมในคดีตามเนื้อหาที่ได้มีการพิพากษาไปนั้น

กระบวนการในการจัดเก็บภาษีที่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรจึงเป็นคดีปกครองโดยสภาพ กระบวนการวิธีพิจารณาความอาญาของศาลฎีกาจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับกระบวนการพิจารณาของศาลปกครอง กล่าวคือมีการใช้หลักไต่สวนในการพิจารณาโดยศาลมีส่วนในการค้นหาความจริงโดยความร่วมมือของผู้มีส่วนร่วมในคดีโดยศาลไม่ถูกผูกมัดตามพยานหลักฐานของคู่กรณี นอกจากนี้แล้วศาลยังไม่ผูกมัดโดยระเบียบภายในของหน่วยจัดเก็บภาษีเนื่องจากศาลจะยึดตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาเท่านั้น สำหรับการค้นหาความจริง ของศาลอาจตั้งให้เจ้าพนักงานของศาลเป็นผู้ช่วยกระทำก็ได้แต่อย่างไรก็ตาม ข้อมูลจากเจ้าพนักงานของศาลนี้ศาลจะรับฟังในฐานะเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งเท่านั้น

สรุปได้ว่า กระบวนการพิจารณาของศาลฎีกาของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีเป็นกระบวนการพิจารณาแบบสองชั้น โดยศาลฎีกาชั้นต้นทำหน้าที่วินิจฉัยข้อเท็จจริงและศาลฎีกาแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ทำหน้าที่วินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมาย คือ ศาลฎีกาแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีจะถูกผูกมัดโดยข้อเท็จจริงที่ศาลฎีกาชั้นต้นพิจารณาและตัดสินมาแล้วเท่านั้น

จากกระบวนการพิจารณาคดีภาณีอากรกับศาลที่มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาณีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ดังกล่าวมานั้น เมื่อนำมาเปรียบเทียบกันพบว่า ระบบศาลของทั้งสองประเทศใช้ระบบเดียวกันคือระบบไต่สวนโดยเป็นศาลคู่ คือของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นศาลปกครองและศาลยุติธรรม และของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เป็นศาลทั่วไปและศาลพิเศษ ประเภทคดีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส แยกเป็น 2 ประเภทแต่ละประเภทกำหนดศาลที่รับพิจารณา คือ ศาลปกครองและศาลยุติธรรม ส่วนสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี แยกประเภทคดี เป็น 4 ประเภท โดยศาลจะเป็นระบบศาลคู่คือศาลทั่วไป และศาลพิเศษ ซึ่งศาลที่พิจารณาเกี่ยวกับภาณีอากรคือ ศาลพิเศษที่จัดตั้งขึ้นภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี ค.ศ. 1949 (พ.ศ. 2492) มาตรา 95 (1) มีบทบัญญัติสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดตั้งศาลพิเศษว่าให้มีเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาณีอากร ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาณีอากร คือ ศาลภาณีอากรซึ่งถือเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่องจัดแบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือ ศาลภาณีอากรชั้นต้น และศาลภาณีอากรแห่งสหพันธ์ สภาพบังคับเหมือนกันทั้งสองประเทศ คือสภาพทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีเหมือนกันทั้งสองประเทศ คือ เป็นองค์คณะ โดยมีผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนกับผู้พิพากษาสมทบเป็นองค์คณะ ซึ่งผู้พิพากษาหัวหน้าคณะหรือผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนอาจตัดสินใจพิพากษาแทนองค์คณะได้ ผู้มีอำนาจในการฟ้องคดีคือหน่วยงานรัฐกับเอกชนเหมือนกันทั้งสองประเทศ และคำฟ้องจะเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจาก็ได้ เหมือนกันทั้งสองประเทศ (ดูตารางที่ 4.1)

ตารางที่ 4.1 การเปรียบเทียบกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสกับสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

ที่	องค์ประกอบ	สาธารณรัฐ ฝรั่งเศส	สหพันธ์สาธารณรัฐ เยอรมนี
1	ระบบศาลไต่สวน	✓	✓
2	ระบบการพิจารณาคดี		
	- ระบบไต่สวน	✓	✓
3	ศาลภาณีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาณีอากร	✗	✓
4	ประเภทคดี		
	- คดีภาณีอากร	✓	✓
	- คดีศาลการ	✗	✗
	- คดีเกี่ยวเนื่องภาณี	✓	✓

ที่	องค์ประกอบ	สาธารณรัฐ ฝรั่งเศส	สหพันธ์สาธารณรัฐ เยอรมนี
5	สภาพบังคับของคดี		
	- สภาพบังคับทางแพ่ง	✓	✓
	- สภาพบังคับทางอาญา	✓	✓
	- สภาพบังคับทางปกครอง	✓	✓
6	ผู้พิพากษา		
	- องค์คณะ	✓	✓
7	อำนาจฟ้องคดี		
	- ภาครัฐ	✓	✓
	- ภาคเอกชน	✓	✓
8	คำฟ้อง		
	- วาจา	✓	✓
	- หนังสือ	✓	✓

4. การเปรียบเทียบวิธีพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีศุลกากรต่างประเทศกับของประเทศไทย

จากกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรกับศาลที่มีขอบเขตอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีต่างกับประเทศไทยและเมื่อนำมาเปรียบเทียบกันพบว่า

1) ศาลไทย เป็นระบบศาลคู่ คือศาลยุติธรรมและศาลปกครอง ซึ่งศาลยุติธรรมแยกออกเป็นศาลแพ่ง ศาลอาญา และศาลชำนาญการพิเศษ คือศาลชั้นต้นที่ใช้วิธีพิจารณาพิเศษตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลและวิธีพิจารณาคดีของศาลนั้น ๆ ซึ่งแตกต่างจากศาลชั้นต้นทั่วไป โดยผู้พิพากษาศาลพิเศษและศาลชำนาญการพิเศษจะเป็นผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องนั้น ๆ โดยเฉพาะศาลในกลุ่มนี้บางศาล ซึ่งประกอบด้วยศาลภาษีอากร แต่ไม่มีศาลศุลกากรที่เป็นศาลเฉพาะ ส่วนสาธารณรัฐฝรั่งเศสมี 2 ศาล คือ ศาลปกครองและศาลยุติธรรม และ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีศาลทั่วไป และ ศาลพิเศษ ซึ่งศาลพิเศษมีการจัดตั้งให้มีเขตอำนาจศาลในการพิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งถือเป็นศาลปกครองเฉพาะเรื่องจัดแบ่งออกเป็น 2 ชั้น คือ ศาลภาษีอากรชั้นต้น และศาลภาษีอากรแห่งสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

2) ระบบศาลไทยเป็นทั้งระบบกล่าวหาในศาลยุติธรรม และระบบไต่สวนในศาลปกครอง แต่ระบบศาลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีทั้งสองประเทศใช้ระบบเดียวกัน คือ ระบบไต่สวน

3) ประเภทคดี ในส่วนของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีคดี ภาษีอากรและคดีเกี่ยวเนื่องภาษีอากร ไม่มีคดีศุลกากรแต่จะไปอยู่ในคดีภาษีอากร ส่วนของไทย มีคดีภาษีอากร และ คดีศุลกากร และไม่มีศาลศุลกากรเป็นศาลเฉพาะ

4) สภาพบังคับของคดีมีความเหมือนกันของทั้งประเทศไทย และของสาธารณรัฐ ฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

5) ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีเป็นองค์คณะในการพิจารณาคดี ซึ่งเหมือนกันทั้งของ สาธารณรัฐฝรั่งเศสและสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

6) อำนาจในการฟ้อง มีความเหมือนกันทั้ง ประเทศไทย สาธารณรัฐฝรั่งเศส และ สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

7) คำฟ้อง ประเทศไทยต้องทำคำฟ้องเป็นหนังสือ ส่วนสาธารณรัฐฝรั่งเศสและสหพันธ์ สาธารณรัฐเยอรมนีเหมือนกัน คือ ทำคำฟ้องเป็นหนังสือ และสามารถฟ้องด้วยวาจาได้

กล่าวโดยสรุป จากการที่มีการเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการพิจารณาคดีภาษีอากรของ ประเทศไทยและของต่างประเทศพบว่า มีทั้งขั้นตอนที่เหมือนกัน และมีขั้นตอนที่มีความแตกต่างกัน

5. รูปแบบการจัดตั้งศาลและวิธีพิจารณาคดีศุลกากรต้นแบบ

ในสภาวะการณ์ที่ประเทศไทยเป็นประเทศที่พึ่งพาการค้าการลงทุนจากต่างประเทศ และ พึ่งพาการส่งออกในการขับเคลื่อนเศรษฐกิจ และเป็นศูนย์กลางการกระจายสินค้าย่อมมีปัญหา ข้อพิพาทเกี่ยวเนื่องกับการศุลกากรซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศเนื่องจากส่วนใหญ่ เป็นการกระทำความผิดที่เกี่ยวเนื่องกับการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการพิธีการศุลกากร การนำเข้า ส่งออก ข้อพิพาทนั้นจะนำไปสู่การฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล แต่ที่เป็นปัญหาก็คือศาลที่รับฟ้องและ กระบวนการพิจารณาคดีขึ้นอยู่กับประเภทคดีที่เป็น ได้ทั้งคดีแพ่งต้องฟ้องที่ศาลแพ่งและใช้ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีแพ่ง คดีอาญาต้องฟ้องที่ศาลอาญาและใช้ประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความอาญา และคดีปกครองต้องฟ้องที่ศาลปกครองและใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดี ปกครอง ซึ่งมีความแตกต่างกันอย่างมาก จึงสร้างความยุ่งยากและสับสนแก่คู่ความ ดังได้วิเคราะห์ มาแล้วทำให้สร้างความสับสนและความไม่เชื่อมั่นในความยุติธรรมที่ได้รับ

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาถึงปัญหาข้อพิพาทคดีศุลกากรนั้นเป็นปัญหาทางด้านเทคนิค และวิธีการตีความภาษีศุลกากรซึ่งมีความแตกต่างไปจากคดีแพ่งหรือคดีอาญาหรือคดีปกครอง

ทั่วไป ดังนั้นกระบวนการวิธีพิจารณาคดีจึงต้องอาศัยผู้ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีที่มีความรู้เฉพาะ ซึ่งการวิจัยได้หาคำตอบที่จะนำไปสู่การจัดทำเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลยุติธรรมและวิธีพิจารณา คดีศาลยุติธรรม เพื่อให้เป็นกฎหมายต้นแบบที่จะนำไปปรับใช้เป็นกฎหมายตามกระบวนการทางนิติ บัญญัติ

ในการจัดทำกฎหมายต้นแบบนี้การวิจัยได้กำหนดโครงสร้างกฎหมายที่มีองค์ประกอบ แยกเป็น 2 ส่วน คือ ส่วนที่เป็นการจัดตั้งศาลยุติธรรม และส่วนที่เป็นกระบวนการวิธีพิจารณา คดีศาลยุติธรรม โดยมีประเด็นของโครงสร้างกฎหมายในแต่ละส่วน ดังนี้

5.1 ส่วนที่เป็นการจัดตั้งศาลยุติธรรม

ศาลยุติธรรม หมายถึง ศาลถาวรที่เป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษ ที่รับพิจารณาคดีศาลยุติธรรมเป็นการเฉพาะ โดยมีคณะตุลาการศาลเฉพาะคดี หรือศาลเฉพาะกิจ เนื่องจากการจัดตั้งศาลถาวรจะเป็นตัวชีวิตที่ สำคัญที่จะทำให้กระบวนการพิจารณาคดีหรือการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหายอาชญากรรม ทำให้สามารถระงับข้อพิพาททางคดีที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งจะส่งผลที่จะทำให้มีความน่าเชื่อถือ กับภาคเอกชน หรือผู้ประกอบการที่เป็นผู้เสียหายอาชญากรรม ภาครัฐสามารถที่จะทำการจัดเก็บภาษีอากร ให้ได้เพิ่มขึ้น และเป็นการสร้างบรรทัดฐานของกระบวนการยุติธรรมอีกด้วย ซึ่งการจัดตั้งศาลยุติธรรม นี้มีสาระสำคัญหลัก ประกอบด้วย

5.2 ขอบเขตอำนาจศาลและที่ตั้ง

ขอบเขตอำนาจศาลของศาลยุติธรรม หมายถึง ขอบเขต หรือเขตพื้นที่ที่ศาลยุติธรรม รับผิดชอบในการรับพิจารณาพิพากษาคดีศาลยุติธรรมที่จะเกิดขึ้นในแต่ละพื้นที่ ตามขอบเขตที่กฎหมาย กำหนด ซึ่งถือได้ว่าคดีที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการยุติธรรมนั้น เป็นคดีที่เกี่ยวกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ที่มีการจัดเก็บภาษีอากรจากกิจการการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งจะต้องมีการเดินพิธีการยุติธรรม เพื่อสำแดงบรรดาเอกสารต่าง ๆ ต่อเจ้าพนักงานยุติธรรมในแต่ละพื้นที่ หรือแต่ละด่านยุติธรรม เช่นนี้ย่อมที่จะมีข้อพิพาทเกิดขึ้นได้ ซึ่งข้อพิพาทที่เกิดขึ้นนั้นแน่นอนต้องเกิดขึ้นในแต่ละท้องที่ หรือในแต่ละด่าน ที่มีความประสงค์การนำเข้าหรือส่งออกสินค้าในด่านนั้น ๆ

ดังนั้น จึงกำหนดขอบเขตอำนาจศาล โดยกำหนดเพื่อรองรับหรืออำนวยความสะดวก ให้แก่คู่ความในการยื่นฟ้องต่อศาล และเพื่อให้การพิจารณาพิพากษาคดีศาลยุติธรรมได้อย่างรวดเร็ว เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการพิจารณาคดีศาลยุติธรรมได้อย่างยุติธรรม และเพื่อเป็นการ อำนวยความสะดวกให้แก่คู่ความ และให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด ในการที่จะระงับข้อพิพาท เป็นไปด้วยความยุติธรรม ซึ่งกำหนดขอบเขตอำนาจศาลเป็น ดังนี้

1) ศาลยุติธรรมกลาง รับพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับข้อพิพาทจากพิธีการยุติธรรม ในส่วนกลาง ตั้งอยู่ที่กรุงเทพมหานคร มีขอบอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีศาลยุติธรรมตลอดพื้นที่

กรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีด้านการค้าระหว่างประเทศตั้งอยู่ และพื้นดังกล่าวถือได้ว่าเป็นพื้นที่เศรษฐกิจ และมีพิธีการศุลกากรที่อาจจะมีข้อพิพาทในคดีศุลกากรเป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลศุลกากรกลาง คู่ความจะยื่นฟ้องต่อศาลศุลกากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลศุลกากรกลาง ที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในกรณีที่เป็นความผิดทางแพ่ง หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในกรณีที่เป็นความผิดทางอาญา หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองในกรณีที่มีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง แล้วแต่กรณี

2) ศาลศุลกากรภูมิภาค รับพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับข้อพิพาทจากพิธีการศุลกากรในแต่ละภูมิภาค มีขอบเขตอำนาจพิจารณาคดีศุลกากรในแต่ละภูมิภาคที่มีศาลศุลกากรภาคตั้งอยู่ใน 4 ภาค คือ

(1) ศาลศุลกากรภูมิภาคที่ 1

ตั้งอยู่ที่จังหวัดชลบุรี มีเขตอำนาจพิจารณาคดีศุลกากรในพื้นที่จังหวัดชลบุรี จังหวัดระยอง จังหวัดสระแก้ว จังหวัดจันทบุรี จังหวัดประจวบคีรีขันธ์ จังหวัดระนอง จังหวัดชุมพร จังหวัดกาญจนบุรี เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ และพื้นที่ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นพื้นที่ที่มีการประกอบกิจการการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งมีพิธีการศุลกากรที่อาจจะมีข้อพิพาทในคดีศุลกากรเกิดขึ้น

(2) ศาลศุลกากรภูมิภาคที่ 2

ตั้งอยู่ที่จังหวัดหนองคาย มีขอบเขตอำนาจหน้าที่ในพื้นที่ของจังหวัดประกอบด้วย จังหวัดอุบลราชธานี จังหวัดบึงกาฬ จังหวัดหนองคาย จังหวัดเลย จังหวัดนครพนม จังหวัดมุกดาหาร เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ และพื้นที่ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นพื้นที่ที่มีการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งมีพิธีการศุลกากรที่อาจจะมีข้อพิพาทในคดีศุลกากรเกิดขึ้น

(3) ศาลศุลกากรภูมิภาคที่ 3

ตั้งอยู่ที่จังหวัดเชียงราย มีขอบเขตอำนาจหน้าที่ในพื้นที่ของจังหวัดประกอบด้วย จังหวัดเชียงราย จังหวัดเชียงใหม่ จังหวัดตาก จังหวัดแม่ฮ่องสอน เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ และพื้นที่ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นพื้นที่ที่มีการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งมีพิธีการศุลกากรที่อาจจะมีข้อพิพาทในคดีศุลกากรเกิดขึ้น

(4) ศาลศุลกากรภูมิภาคที่ 4

ตั้งอยู่ที่จังหวัดนครศรีธรรมราช มีขอบเขตอำนาจหน้าที่ในพื้นที่ของจังหวัด ประกอบด้วย จังหวัดกระบี่ จังหวัดนครศรีธรรมราช จังหวัดภูเก็ต จังหวัดสงขลา จังหวัดสตูล จังหวัดยะลา จังหวัดนราธิวาส จังหวัดปัตตานี เนื่องจากเป็นพื้นที่ที่มีด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ และพื้นที่ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นพื้นที่ที่มีการนำเข้า ส่งออกสินค้า ซึ่งมีพิธีการศุลกากรที่อาจจะมิข้อพิพาทในคดีศุลกากรเกิดขึ้น

หากจะจัดตั้งศาลศุลกากรขึ้นในภูมิภาคหรือจังหวัดใด ให้กระทำโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกาซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจหน้าที่ของศาลไว้อย่างชัดเจน

ในศาลศุลกากร จะแยก ศาลออกเป็น

ศาลแผนกคดีแพ่ง รับพิจารณาคดีศุลกากรที่เป็นข้อพิพาททางแพ่ง

ศาลแผนกคดีอาญา รับพิจารณาคดีศุลกากรที่เป็นข้อพิพาททางอาญา

ศาลแผนกคดีปกครอง รับพิจารณาคดีศุลกากรที่เป็นข้อพิพาททางปกครอง

5.3 ประเภทคดีพิจารณาพิพากษา

ประเภทคดีพิจารณาพิพากษา หมายถึง ลักษณะของข้อพิพาทจนเป็นคดีตามพระราชบัญญัติศุลกากร ซึ่งก็จะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับภาคเอกชน เกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออก และข้อพิพาทที่ถือว่าเป็นคดีศุลกากรนั้นมี 3 ประเภทคดี คือ เป็นคดีแพ่ง คดีอาญา หรือ คดีปกครอง ให้สามารถฟ้องคดีได้ที่ศาลศุลกากร เนื่องจากเป็นคดีชำนาญการพิเศษที่รับพิจารณาคดีเฉพาะข้อพิพาทเกี่ยวเนื่องกับความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการศุลกากร โดยแยก ประเภทคดี

ดังนั้น อำนาจของศาลศุลกากรนี้กำหนดให้ศาลศุลกากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร ในแต่ละลักษณะของความผิดและประเภทของคดี ซึ่งกำหนดให้ศาลศุลกากรแต่ละแผนกคดีมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในแต่ละคดี ดังนี้

1) ความผิดทางแพ่ง หมายถึง ความผิดทางแพ่งเกี่ยวกับการจัดเก็บค่าอากรทั้งขาเข้าขาออก หรือการชำระหนี้ค่าอากร การบังคับคดีหรือหลักประกัน กำหนดให้ศาลศุลกากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการบังคับคดีการบังคับชำระหนี้ค่าอากรทั้งขาเข้าและขาออก การขอคืนค่าอากร และอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร

2) ความผิดทางอาญา หมายถึง ความผิดทางอาญาที่มีบทลงโทษจำคุกหรือปรับหรือริบของกลางตามพระราชบัญญัติศุลกากร กำหนดให้ศาลศุลกากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับความผิดทางอาญา การสำแดงเท็จ การนำเข้า ส่งออกของต้องห้ามต้องจำกัด การหลีกเลี่ยงการชำระค่าอากร การลักลอบการนำเข้า ส่งออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร

3) ความผิดทางปกครอง หมายถึง การโต้แย้งคำสั่งที่เจ้าพนักงานตุลาการ ได้มีการออกแบบการประเมินค่าอากร หรือคำสั่งอื่น ๆ ที่ออกคำสั่งจากเจ้าพนักงานบังคับให้ผู้ประกอบการทำการชำระค่าภาษีอากร หรือการคืนเงินประกันภาษีอากร จึงกำหนดให้ศาลตุลาการมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษา โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะอำนวยความสะดวก และรวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่าย สร้างความเชื่อมั่นให้แก่نگลงทุนผู้ประกอบการ เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมให้แก่คู่ความทั้งสองฝ่าย

นอกจากนี้ กำหนดให้ศาลตุลาการเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม และให้นำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ศาลตุลาการ มี 2 ชั้นศาล คือ ศาลตุลาการชั้นต้น และศาลตุลาการชั้นอุทธรณ์

5.4 ส่วนที่เป็นวิธีสบัญญัติ

วิธีสบัญญัติ หมายถึง กระบวนวิธีพิจารณาคดีตุลาการในศาลตุลาการ เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากพิธีการตุลาการตามพระราชบัญญัติตุลาการ ซึ่งตามกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลตุลาการและวิธีพิจารณาคดีตุลาการ จะแบ่งออกเป็นองค์ประกอบ 2 ส่วน คือส่วนที่อนุโลมใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ส่วนที่อนุโลมใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และส่วนที่อนุโลมใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาความปกครอง และส่วนที่เป็นเฉพาะสำหรับการพิจารณาคดีตุลาการ ซึ่งจะแยกออกเป็นส่วนประกอบด้วย ดังนี้

1. ส่วนที่อนุโลมใช้ประมวลกฎหมายอื่น

1) คดีอาญา

ในคดีอาญากำหนดให้คงไว้ด้วยการอนุโลมให้นำบทบัญญัติของกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาใช้บังคับโดยอนุโลมในกระบวนวิธีพิจารณาคดีตุลาการในศาลตุลาการ มีประเด็นดังต่อไปนี้

(1) การจับกุม

การจับกุมผู้ที่กระทำการลักลอบนำเข้า หรือส่งออกสินค้า ที่ไม่ผ่านกระบวนการพิธีการตุลาการ ซึ่งตามพระราชบัญญัติตุลาการได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานตุลาการสามารถที่จะทำการจับกุมผู้กระทำความผิดได้ และต้องนำตัวผู้กระทำความผิดส่งให้แก่เจ้าหน้าที่ตำรวจ เพื่อดำเนินการควบคุมขังและสอบสวน แต่การจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลตุลาการและวิธีพิจารณาคดีตุลาการฉบับนี้จะไม่ได้อำนาจเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการจับกุมผู้กระทำความผิดไว้ ทั้งนี้ขึ้นตอนและกระบวนการการจับกุม และขัง ของเจ้าหน้าที่ตำรวจให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาอาญามาบังคับใช้โดยอนุโลม

(2) การสอบสวน

กระบวนการสอบสวนผู้กระทำความผิดของพนักงานสอบสวน ก่อนที่จะนำผู้กระทำความผิดส่งพนักงานอัยการเพื่อส่งฟ้องต่อศาลยุติการ ซึ่งการจัดทำกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลยุติการและวิธีพิจารณาคดียุติการฉบับนี้จะไม่ได้อำนาจเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอน กระบวนการ และอำนาจการสอบสวนผู้กระทำความผิดไว้ ทั้งนี้ขั้นตอนและกระบวนการการสอบสวนดังกล่าวนี้ ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาอาญามาบังคับใช้โดยอนุโลม จากนั้นให้พนักงานอัยการนำตัวผู้กระทำความผิดส่งฟ้องที่ศาลยุติการแผนกคดีอาญาเพื่อเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีในศาลยุติการต่อไป

2) คดีแพ่ง

ในคดีแพ่งกำหนดให้กระบวนการวิธีพิจารณาคดีในส่วนที่เป็นทางแพ่งตามพระราชบัญญัติยุติการนั้น จะไม่มีการอนุโลมการบังคับใช้กฎหมายอื่นแต่อย่างใด เช่นนี้กระบวนการวิธีพิจารณาคดียุติการในส่วนที่เป็นทางแพ่ง และตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติยุติการ กำหนดให้ต้องดำเนินไปตามกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลยุติการและวิธีพิจารณาคดียุติการในศาลยุติการทุกขั้นตอน

3) คดีปกครอง

คดีปกครองในกระบวนการวิธีพิจารณาคดียุติการที่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งคำสั่งการประเมินภาษีอากร การคืนภาษีอากร การคืนหลักประกันตามพระราชบัญญัติยุติการที่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง กำหนดให้ต้องดำเนินการตามกระบวนการวิธีพิจารณาคดียุติการ ซึ่งจะต้องดำเนินการกระบวนการวิธีพิจารณาคดีในศาลยุติการ

2. ส่วนที่เป็นประเด็นเฉพาะสำหรับวิธีพิจารณาคดียุติการ

ส่วนที่เป็นประเด็นเฉพาะสำหรับวิธีพิจารณาคดียุติการ กำหนดให้จัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลยุติการและวิธีพิจารณาคดียุติการ ในกระบวนการวิธีพิจารณาคดียุติการในศาลยุติการ และวิธีพิจารณาคดียุติการในศาลยุติการ เพื่อที่จะให้ศาลพิจารณาพิพากษาและระงับข้อพิพาททางคดี โดยมีสาระสำคัญหลัก ประกอบด้วย

(1) ผู้พิพากษาในศาลยุติการ

ผู้พิพากษาในศาลยุติการแยกเป็นผู้พิพากษาที่เป็นตุลาการ กับผู้พิพากษาสมทบ กำหนดให้ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีร่วมกันกับผู้พิพากษาที่เป็นตุลาการ และเป็นการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับกระบวนการการค้าระหว่างประเทศ ประเพณีทางการค้า เพราะเนื่องจากว่าผู้พิพากษาสมทบเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ เป็นผู้เชี่ยวชาญทางการค้า มีความเข้าใจประเพณีทางการค้า และ

ธรรมชาติของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นเข้าร่วมทำการพิจารณาพิพากษาคดีก็จะเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาและเป็นความยุติธรรมต่อคู่ความทั้งสองฝ่าย

คุณสมบัติผู้พิพากษาที่เป็นตุลาการ ก็ต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีอากรหรือผู้มีประสบการณ์เฉพาะด้านการตุลาการเป็นการเฉพาะ

คุณสมบัติผู้พิพากษาสมทบ จะต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ทางด้านการค้า เป็นผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับการนำเข้า ส่งออกสินค้าเป็นการเฉพาะและมีความเข้าใจธรรมชาติของคดีตุลาการเพราะว่าหากมีผู้พิพากษาสมทบที่มีคุณสมบัติตามที่กล่าวมาข้างต้น ก็จะทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีก็จะได้รับความรวดเร็วและมีความยุติธรรม สร้างความมั่นใจให้แก่ักลงทุน

(2) องค์คณะผู้พิพากษา

องค์คณะผู้พิพากษาในศาลตุลาการต้องประกอบด้วยผู้พิพากษาอย่างน้อยหนึ่งคนและผู้พิพากษาสมทบอย่างน้อยสองคน ที่จะสามารถทำการพิจารณาพิพากษาคดี หรือการออกคำสั่งใด ๆ ได้

(3) ระบบการพิจารณา

ระบบการพิจารณาคดีในศาลตุลาการกำหนดให้ใช้ระบบการไต่สวน เพราะวัตถุประสงค์ก็เพื่อที่จะให้องค์คณะผู้พิพากษาได้ทำการไต่สวนพยานให้ได้ข้อเท็จจริงอย่างแท้จริง เพราะคดีตุลาการนั้นพยานหลักฐานที่จะอ้างในศาลจะอยู่ภายใต้อำนาจของหน่วยงานรัฐเป็นส่วนใหญ่ เพราะฉะนั้นการที่จะแสวงหาหรือได้มาหรือการค้นหายานหลักฐานในส่วนองภาคเอกชนนั้นค่อนข้างที่จะเป็นไปได้ยากมาก จึงส่งผลทำให้ภาคเอกชนไม่สามารถนำพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์ต่อรูปคดีเสนอต่อองค์คณะผู้พิพากษาในศาลตุลาการเพื่อการพิจารณาคดีได้อย่างเต็มความสามารถ

(4) วิธีพิจารณาคดีตุลาการ

วิธีพิจารณาคดีในศาลตุลาการ อันเกี่ยวกับการทำคำฟ้องหรือการยื่นฟ้อง การยื่นบัญชีระบุนพยาน การชี้สองสถาน การอ้างพยานหลักฐานของคู่ความทั้งสองฝ่าย และการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งของผู้พิพากษา ของแต่ละแผนกคดีในศาลตุลาการ กำหนดให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลตุลาการและวิธีพิจารณาคดีตุลาการ

(5) อุทธรณ์

การอุทธรณ์คดีตุลาการ กำหนดให้คู่ความทั้งสองฝ่ายย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลตุลาการแต่ละแผนกคดีดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ และให้การพิจารณาพิพากษา หรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ถือเป็นที่สุด

ดังนั้นรูปแบบทางกฎหมาย (Model Law) ในการที่จะจัดทำเป็นกฎหมายต้นแบบว่าด้วยการจัดตั้งศาลยุติธรรมและวิธีพิจารณาคดียุติธรรมมีโครงสร้างกฎหมาย ดังนี้

1. การจัดตั้งศาลยุติธรรม

- 1) ขอบเขตและที่ตั้ง
 - (1) ศาลยุติธรรมกลาง
 - (2) ศาลยุติธรรมภูมิภาคที่ 1
 - (3) ศาลยุติธรรมภูมิภาคที่ 2
 - (4) ศาลยุติธรรมภูมิภาคที่ 3
 - (5) ศาลยุติธรรมภูมิภาคที่ 4
- 2) ประเภทคดีพิจารณาพิพากษา
 - (1) คดีแพ่ง
 - (2) คดีอาญา
 - (3) คดีปกครอง

2. วิธีพิจารณาคดียุติธรรม

- 1) ส่วนที่คงไว้ให้ใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีมาบังคับใช้โดยอนุโลม
 - (1) ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา
 - การจับกุม
 - การสอบสวน
 - (2) วิธีพิจารณาคดีแพ่ง
 - กำหนดให้ใช้บทบัญญัติการพิจารณาคดียุติธรรม
 - (3) วิธีพิจารณาคดีปกครอง
 - กำหนดให้ใช้บทบัญญัติการพิจารณาคดียุติธรรม
- 2) ส่วนที่เป็นเฉพาะวิธีพิจารณาคดียุติธรรม
 - (1) ผู้พิพากษา
 - (2) องค์กรคณะผู้พิพากษา
 - (3) ระบบการพิจารณาคดี
 - (4) วิธีพิจารณาคดี
 - การยื่นฟ้อง
 - การยื่นบัญชีพยาน
 - การชี้สองสถาน

(5) การอุทธรณ์

ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำประเด็นต่าง ๆ ที่ตั้งไว้ไปจัดทำการมีส่วนร่วมออกแบบหรือร่วมออกแบบ (Participatory Design, Co-Design) และรับฟังความคิดเห็น (Hearing) เพื่อให้ร่างกฎหมายมีความน่าเชื่อถือและถูกต้องตามหลักวิชาการต่อไป