

การดำเนินคดีความผิดฐานหลีก เลี่ยงภาษีศุลกากร

ในสมัยใหม่ได้แยกการดำเนินคดีอาญาของ เจ้าพนักงานและของศาลออกจากกัน ทั้งนี้ เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของการดำเนินคดีอาญาในระบบกล่าวหา¹ กล่าวคือ เจ้าพนักงานมีอำนาจ ดำเนินคดีได้โดยอิสระจากศาล กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยก็เช่นเดียวกัน ซึ่งคดี อาญานั้น โดยปกติจะเริ่ม เมื่อมีการกล่าวหาว่าได้มีการกระทำความผิดอาญา ซึ่งผู้กล่าวหาอาจเป็น เอกชนหรือเจ้าพนักงานก็ได้ และตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทย ปัจจุบันการเริ่ม คดีโดย เจ้าพนักงานไม่ว่าจะเป็นการเริ่มตามคำร้องทุกข์หรือคำกล่าวโทษหรือเริ่มเองโดยผลการ มีการดำเนินการ เป็นขั้น ๆ ซึ่งเริ่มต้นด้วยการดำเนินการของพนักงานสอบสวน แล้วต่อด้วยการ ดำเนินการของพนักงานอัยการ เพราะว่ากฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยในปัจจุบัน แบ่งแยกความรับผิดชอบในการดำเนินคดีอาญาชั้นสอบสวนและฟ้องร้องออกจากกัน ซึ่งแตกต่าง กับต่างประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศภาคพื้นยุโรป ไม่มีการแยกความรับผิดชอบ เช่นนั้น แต่ได้กำหนดให้การดำเนินคดีอาญาชั้นสอบสวนฟ้องร้องทั้งหมดอยู่ในความรับผิดชอบของ

¹ ลักษณะสำคัญของการดำเนินคดีอาญาระบบกล่าวหา (Accusatorial System) คือ การแยก "หน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง" และ "หน้าที่พิจารณาพิพากษาคดี" ออกจากกัน โดยให้ องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่ต่างหากจากกัน เป็นผู้ทำหน้าที่ทั้งสองนั้น ทั้งนี้โดยให้ศาลซึ่งเป็น องค์กรในการดำเนินคดีอาญาดั้งเดิม รับผิดชอบ เฉพาะการพิจารณาพิพากษาคดี ส่วนการสอบสวน ฟ้องร้อง ให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่จัดตั้งขึ้นใหม่เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรง ที่จะดำเนินการ เพื่อรักษาผลประโยชน์ของรัฐ พร้อมกันนั้นก็ให้สิทธิต่าง ๆ แก่ผู้ถูกกล่าวหา เพื่อให้โอกาส แก้อรรถาและต่อสู้คดี โดยยกฐานะของผู้ถูกกล่าวหาจากสภาพที่เป็น "กรรมในคดี" (Object) ขึ้นเป็น "ประธานในคดี" (Subject) รายละเอียดดู คณิต ฌ นคร, ปัญหาการใช้ดุลพินิจของ อัยการ การปรับปรุงระบบงานอัยการและแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป (นนทบุรี : โรงพิมพ์ สงเคราะห์หญิงปากเกร็ด กรมประชาสงเคราะห์, 2521), หน้า 17.

อัยการฝ่ายเดียว² ต่อจากนั้นก็เป็นการดำเนินคดีอาญาชั้นพิจารณาคดีในศาล และเมื่อศาลได้กำหนดสภาพบังคับในคดีใดแล้ว ก็จะต้องมีการจัดการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษานั้น เว้นแต่จะได้มีการลดโทษ เปลี่ยนโทษ หรือยกโทษ การดำเนินการหลังจากกำหนดสภาพบังคับโดยคำพิพากษาถึงที่สุดนี้ อาจเรียกว่า "การดำเนินคดีอาญาชั้นบังคับคดี"³

อนึ่ง หลักการดำเนินคดีอาญาเป็นปัญหาของกานสอบสวนฟ้องร้องของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ เป็นปัญหาว่า เมื่อมีข้อสงสัยอันควรว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้น เจ้าพนักงานมีอำนาจหน้าที่สอบสวนดำเนินคดีหรือไม่และถ้าฟังได้ว่ามีการกระทำความผิดอาญาเกิดขึ้นจริง เจ้าพนักงานมีหน้าที่ต้องฟ้องร้องคดีนั้นต่อไปหรือไม่ โดยนัยดังกล่าวนี้หลักการดำเนินคดีจึงมีอยู่ 2 หลัก คือ หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย และหลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ ซึ่งกล่าวได้ดังนี้

1. หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย⁴ (Legality หรือ Compulsory Prosecution) หลักการดำเนินคดีอาญาประเภทนี้ ถือว่าเมื่อทราบว่ามีอาการกระทำความผิดเกิดขึ้น เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่สอบสวนจะต้องทำการสอบสวนคดีเสมอ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้มีการร้องทุกข์หรือกล่าวโทษโดยผู้ใดแล้วหรือไม่ และเมื่อการสอบสวนได้เสร็จสิ้นลงแล้ว เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ฟ้องร้อง ซึ่งในมระเทศทั้งหลายคืออัยการ เห็นว่ามีเหตุควรเชื่อว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดจริง⁵ และได้พิจารณาจนแน่ใจแล้วว่ามิทางที่จะพิสูจน์ถึงความผิดของ

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

⁴ หลักการดำเนินคดีอาญานี้ มีนักวิชาการบางท่าน เช่น Joachim Hermann เรียกว่า "Compulsory Prosecution" และ ดร.เกียรติขจร วัฒนสวัสดิ์ เรียกว่า "หลักการฟ้องคดีอาญาเชิงบังคับ" ดู เกียรติขจร วัฒนสวัสดิ์, หลักการฟ้องคดีเชิงบังคับและการใช้ดุลพินิจของอัยการ เยอรมัน, แผ่นปลิวเผยแพร่ในการอภิปรายทางวิชาการ เรื่อง "การชะลอการฟ้องในทัศนะอาจารย์มหาวิทยาลัย" ณ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, วันศุกร์ที่ 29 กันยายน 2531.

⁵ คณิต ณ นคร, ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ การปรับปรุงระบบงานอัยการและแนวความคิดในการพัฒนาต่อไป, หน้า 25.

ผู้ต้องหาในศาลได้แน่ ๆ⁶ (Probable Criminal Liability) อัยการก็มีหน้าที่ฟ้องร้องผู้ต้องหาเสมอไป และเมื่อฟ้องคดีแล้วจะถอนฟ้องคดีนั้นไม่ได้⁷

หลักการดำเนินคดีประเภทนี้มีผู้วิจารณ์ว่า มีข้อเสียตรงที่เป็นทำนองเดียวกับความคิดในการแก้แค้น⁸ และขาดความยืดหยุ่น ทำให้ใช้กฎหมายอย่างกระด้างเกินไป⁹ แต่ก็มีข้อดีตรงที่เป็นหลักประกันความเสมอภาคต่อการบังคับใช้กฎหมาย และป้องกันเจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบ นอกจากนี้ ยังเป็นเสมือนเกราะคุ้มครองป้องกันมิให้มีการใช้อิทธิพลที่มิชอบด้วยความยุติธรรมต่อเจ้าพนักงานอีกด้วย¹⁰

2. หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ (Opportunity Prosecution) หลักการดำเนินคดีอาญาประเภทนี้ ตรงข้ามกับหลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย และอาจกล่าวได้ว่าเป็นที่มาแห่งอำนาจการใช้ดุลพินิจของอัยการ กล่าวคือ เมื่อมีการกระทำผิดเกิดขึ้น เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ในการสอบสวน อาจไม่ทำการสอบสวนได้ และหากสอบสวนแล้วเห็นว่าผู้ต้องหากระทำผิดจริง อัยการก็อาจไม่ฟ้องหรือไม่ดำเนินคดีด้วยวิธีการใด ๆ ก็ได้ โดยอ้างเหตุที่นักกฎหมาย

⁶ ความแน่ใจ เช่นนี้จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่ออัยการได้ทำการชี้แจงนำหนักของพยานหลักฐานทั้งหลายแล้วว่ามีเพียงพอจะให้ศาลลงโทษได้หรือไม่ และการกระทำของผู้ต้องหาครบถ้วนตามองค์ประกอบความผิดอาญาหรือไม่

⁷ กุลพล พลวัน, "ข้อสังเกตุเกี่ยวกับความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา," วารสารอัยการ ปีที่ 1, ฉบับที่ 1 (2520) : 10.

⁸ คณิต ณ นคร, ปัญหาการใช้ดุลพินิจของอัยการ การปรับปรุงระบบงานอัยการและแนวความคิดในการพัฒนาประเทศไทยต่อไป, หน้า 25.

⁹ กุลพล พลวัน, "หลักการทั่วไปของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา," วารสารอัยการ 3 (ธันวาคม 2523) : 37.

¹⁰ เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, หลักการฟ้องคดีเชิงบังคับและขอเขตการใช้ดุลพินิจของอัยการเยอรมัน, หน้า 3.

ทางยุโรป เรียกว่า "Expediency Ground" หรือที่นักกฎหมายอเมริกันเรียกว่า "หลักยุติธรรม" (Equitable Ground) เช่นว่า เป็นความผิดเล็ก ๆ น้อย ๆ หรืออาจจะกระทบกระเทือนต่อความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ¹¹ เป็นต้น

หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เป็นหลักผ่อนคลายความเข้มงวดในการใช้กฎหมาย และเนื่องจากในปัจจุบันทฤษฎีการลงโทษได้แปรเปลี่ยนไป โดยประเทศต่าง ๆ ได้ยกเลิกใช้ทฤษฎีแก้แค้น และเห็นว่าการลงโทษควรมีจุดมุ่งหมายเพื่อ "การป้องกันทั่วไป" กล่าวคือ การลงโทษควรกระทำเพื่อให้ผู้กระทำผิดเห็นว่าสังคมส่วนรวมจะไม่นิ่งดูดายกับการกระทำเช่นนั้น ขึ้นอีก ก็จะต้องได้รับโทษเช่นนั้น เช่นกัน กับเห็นว่าการลงโทษนั้นควรมีจุดมุ่งหมายเพื่อ "การป้องกันพิเศษ" กล่าวคือ การลงโทษนั้นจะต้องให้เหมาะสมกับความผิดและความชั่วของผู้กระทำผิด เพื่อให้เขาได้มีโอกาสแก้ไขปรับปรุงตนเองที่จะไม่กระทำผิดเช่นนั้นซ้ำขึ้นอีก และเพื่อให้เขากลับเข้าสู่สังคมอีกได้¹²

สำหรับการดำเนินคดีในประเทศไทยนั้น เห็นว่า การดำเนินคดีอาญาของพนักงานสอบสวน ใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย เพราะนอกจากกรณีความผิดที่กฎหมายยกเว้นไว้แล้ว พนักงานสอบสวนต้องสอบสวนความผิดที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ เพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย ซึ่งถ้าพนักงานสอบสวนมีดุลพินิจที่จะสอบสวนก็ย่อมทำผิดหน้าที่ตามกฎหมาย¹³ ส่วนการดำเนินคดีของพนักงานอัยการนั้น ใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ เพราะพนักงานอัยการจะไม่ฟ้องคดีอาญาได้ ทั้ง ๆ ที่เห็นว่าผู้ต้องหาได้กระทำความผิดตามที่กล่าวหา และในทางปฏิบัติก็ได้มีการชี้ขาดความเห็นแย้งโดยอธิบดีกรมอัยการมาแล้วหลายเรื่องว่ากระทำได้ นอกจากนี้ ตามหลักการดำเนินคดีตามกฎหมายนั้น อัยการมีหน้าที่ต้องเข้าดำเนินคดี และจากการกำหนดหน้าที่ของอัยการ

¹¹ Mirjan Damaska, "Reality of Prosecutorial Discretion Comment on a German Monograph," The American Journal of Comparative Law, Volumn 23, Number 1, winter 1981 : 120.

¹² คณิต ฌ นคร ,กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา, หน้า 116-117.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 118.

ดังกล่าว เป็นเหตุให้เกิดหลักเกณฑ์ในวิธีพิจารณาความอาญาขึ้นอันหนึ่ง ซึ่งอาจเรียกว่า "หลักเปลี่ยนแปลงไม่ได้" กล่าวคือ ตามหลักนี้ัยการจะถอนฟ้องไม่ได้ สำหรับในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาของไทยนั้น นอกจากจะไม่มีบทบัญญัติบังคับให้พนักงานอัยการต้องฟ้องคดีทุกเรื่องแล้ว กฎหมายยังอนุญาตให้พนักงานอัยการถอนฟ้องได้ด้วย จึงแสดงว่า หลักการดำเนินคดีอาญาของอัยการนั้น คือ หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ¹⁴

ในส่วนของการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดทางศุลกากรนั้น ก็เป็นไปตามกระบวนการดำเนินคดีอาญาโดยทั่วไป เพียงแต่กฎหมายศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์พิเศษให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจเปรียบเทียบคดีในชั้นศุลกากร และงดการฟ้องร้องได้ ซึ่งจะได้กล่าวถึงกระบวนการดำเนินคดีในความผิดทางศุลกากร โดยเฉพาะความผิดฐานหลักเลี่ยงภาษีศุลกากร เป็นลำดับต่อไป

ก. การดำเนินคดีชั้นศุลกากร

การดำเนินคดีชั้นศุลกากรนั้น เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือการให้ความยุติธรรมในทางกฎหมาย อำนาจในการให้ความยุติธรรมทางกฎหมาย เกี่ยวกับวิธีการในการดำเนินคดีหรือพิจารณาความนั้น อาจแบ่งเป็นอำนาจในการให้ความยุติธรรมขั้นต้นและอำนาจในการให้ความยุติธรรมชั้นปลาย¹⁵ ซึ่งกล่าวได้ดังนี้

1. อำนาจในการให้ความยุติธรรมขั้นต้น การให้ความยุติธรรมขั้นต้น เป็นการใช้อำนาจเกี่ยวกับการจับกุม การสอบสวน การควบคุมตัวและการฟ้องร้อง¹⁶ ซึ่งตามหลักในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญานั้น อำนาจในการจับกุม ตรวจค้น สอบสวน ควบคุมตัวและฟ้องร้อง เป็นอำนาจของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ พนักงานสอบสวนและพนักงาน

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 119.

¹⁵ สถิตย์ ลิ้มพงศ์พันธุ์, "ลักษณะเฉพาะของความผิดทางศุลกากร," หน้า 322-326.

¹⁶ ควรให้ความสำคัญในการให้ความยุติธรรมขั้นต้น ๆ กับการให้ความยุติธรรมชั้นปลาย หรือการให้ความยุติธรรมในศาล หากหลักกฎหมายหรือการใช้ดุลพินิจตามกฎหมาย เกี่ยวกับการจับกุม การสอบสวน การควบคุมตัวและการฟ้องร้อง ไม่ได้ให้ความยุติธรรมเสียแล้ว โอกาสที่ผู้ต้องหาจะได้รับความยุติธรรมในชั้นปลายย่อม เป็นไปได้ยาก

อัยการ แต่ตามกฎหมายศาลการอำนาจในการจับกุม ตรวจค้น เป็นอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่
ศาลการ¹⁷ ดังที่ปรากฏอยู่ในบทบัญญัติ มาตรา 19 และมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ
พ.ศ. 2469 ดังนี้

มาตรา 19 บัญญัติว่า

พนักงานศาลการอาจสั่งให้หยุดรถ เกลวียน หรือยานพาหนะอย่างอื่นและตรวจค้น เพื่อ
ให้ทราบว่ามีของลักลอบหนีศาลการหรือไม่ แต่ต้องมีเหตุควรสงสัยว่า รถ เกลวียน หรือ
ยานพาหนะนั้นได้ใช้หรือกำลังใช้เนื่องกับเรือกำปั่น หรือคลังสินค้า หรือโรงเก็บสินค้า
หรือที่ขนของขึ้น หรือทำเนียบท่าเรือ หรือทางน้ำ หรือทางผ่านพรมแดน หรือทาง
รถไฟ . . .

มาตรา 20 บัญญัติว่า

ถ้าพบผู้ใดกำลังกระทำความผิด หรือพยายามจะกระทำความผิด หรือใช้หรือช่วย หรือยุยงให้
ผู้อื่นกระทำความผิดต่อพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้น โดยไม่ต้องมีหมายจับ
. . . . และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำความผิดกิติ หรือมีสิ่งของไปกับตัวอัน
เป็นของที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดมาแล้ว หรืออาจได้กระทำความผิดขึ้นกิติ พนักงานเจ้า
หน้าที่ อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการในทำนองเดียวกัน . . .

สำหรับอำนาจในการควบคุมตัวผู้ต้องหา นั้น กฎหมายศาลการไม่ได้ระบุไว้โดยตรง
เพียงแต่กำหนดอำนาจในการให้ประกันไว้ตามมาตรา 98 ซึ่งเป็นการให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดี
กรมศาลการ และการให้อำนาจ เช่นนี้ เท่ากับ เป็นการให้อำนาจในการควบคุมตัวผู้ต้องหา¹⁸
เพราะการให้ประกันคือการปล่อยชั่วคราวในระหว่างควบคุมตัวนั้นเอง ซึ่งการควบคุมตัวต้องมี

¹⁷ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ใช้คำว่า พนักงานศาลการและพนักงานเจ้า
หน้าที่ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 2 ดังนี้ "พนักงานศาลการ" หมายความว่า ถึง บุคคลใด ๆ ซึ่งรับ
ราชการในกรมศาลการ หรือนายทหารแห่งราชนาวี หรือนายอำเภอ หรือผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้
รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศาลการ "พนักงานเจ้าหน้าที่" หมายความว่า พนักงาน
ใด ๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใด ๆ ซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะกิจตาม
หน้าที่ของตนโดยปกติ ในที่นี้ขอใช้รวม ๆ กันไปว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ศาลการ

¹⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 360/2515

กำหนดเวลา¹⁹ โดยจำกัดตามพฤติการณ์แห่งคดี ทั้งนี้ เพื่อให้การประกันสิทธิและเสรีภาพแก่ผู้ต้องหา ซึ่งโดยหลักนิติธรรมให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้ต้องหา เป็นผู้บริสุทธิ์จนกว่าจะถูกพิพากษาว่ามีความผิด

อย่างไรก็ตาม นอกจากพนักงานเจ้าหน้าที่ศาลอาญาจะมีอำนาจดังที่กล่าวแล้ว ยังมีอำนาจหน้าที่เป็นพนักงานฝ่ายปกครองและตำรวจอีกด้วย ดังที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (16)²⁰ ด้วยเหตุนี้อำนาจใด ๆ ที่เป็นอำนาจของพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ จึงเป็นอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ศาลอาญาคด้วย ในส่วนที่เกี่ยวกับการป้องกันและปราบปรามการกระทำผิดทางศาลอาญา

ส่วนอำนาจในการสอบสวนและฟ้องร้องนั้น ขึ้นอยู่กับว่าคดีใดสิ้นสุดลงด้วยวิธีใด หากสิ้นสุดลงโดยการ เปรียบเทียบคดี พนักงานเจ้าหน้าที่ศาลอาญาจะทำหน้าที่เบื้องต้นแทนอธิบดีและคณะกรรมการ เปรียบเทียบคดี ทั้งในการตั้งข้อกล่าวหา การสอบสวน และการวินิจฉัยคดี หากคดีดำเนินโดยศาล การสอบสวน เป็นอำนาจของพนักงานสอบสวน และการฟ้องร้อง เป็นอำนาจของพนักงานอัยการ

2. อำนาจในความยุติธรรมชั้นปลาย ในขณะที่การพิจารณาคดีอาญานั้นตามปกติ เป็นการดำเนินการโดยศาล ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการ (Judicial Function) แต่ในกรณีผิดทางศาลอาญา บทบาทในการดำเนินคดีเป็นอำนาจหน้าที่ของฝ่ายบริหาร (Administrative Function) โดยพระราชบัญญัติศาลอาญา พ.ศ. 2469 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่เช่นนี้ไว้ในมาตรา 102 และมาตรา 102 ทวิ โดยให้อธิบดีและคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนศาลอาญา ผู้แทน

¹⁹ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 87

²⁰ "พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ" หมายความว่า พนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่รักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน ให้รวมทั้งพัสติ เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต กรมศาลอาญา กรมเจ้าท่า พนักงานตรวจคนเข้าเมือง และเจ้าพนักงานอื่น ในเมื่อทำการเกี่ยวกับการจับกุมปราบปรามผู้กระทำผิดกฎหมาย ซึ่งตนมีหน้าที่จับกุมหรือปราบปราม

กระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ เป็นผู้มีอำนาจ เปรียบเทียบคดีศุลกากรได้ในทุกความผิดทางศุลกากร²¹

การให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจ เปรียบเทียบคดีดังกล่าว เท่ากับเป็นการให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจหน้าที่ทางตุลาการ ซึ่งถ้ามองในแง่ทฤษฎีการแบ่งแยกอำนาจโดยเคร่งครัดแล้ว อาจเห็นว่าเป็นการก้าวก่ายอำนาจตุลาการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นการให้อำนาจ เปรียบเทียบคดีในทุกคดีความผิด และในทางปฏิบัติคดีศุลกากรจะสิ้นสุดลงด้วยการ เปรียบเทียบ เป็นส่วนมาก เพราะการดำเนินคดีชั้นศาลต้องใช้เวลานานและโทษที่ศาลจะลงแก่ผู้ที่กระทำผิด โดยเฉพาะความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร เป็นโทษตายตัว²² ในขณะที่การ เปรียบเทียบคดีอาจยืดหยุ่นอัตราในการเปรียบเทียบคดีได้ แต่ถ้ามองในแง่ที่ว่าทฤษฎีการแบ่งแยกอำนาจ เป็นเพียงทฤษฎีการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ (Separation of Function) โดยประสงค์จะแบ่งงานกันอย่างยืดหยุ่นให้ประสานกลมกลืนและคานดุลย์กัน (Check and Balance) เพื่อมิให้มีการผูกขาดอำนาจประการหนึ่ง และการดำเนินคดีทางศุลกากรมีลักษณะ เป็นการดำเนินคดีเกี่ยวกับความผิดทางเทคนิคอีกประการหนึ่งแล้ว จะเห็นได้ว่าการให้ม้ออำนาจ เปรียบเทียบคดีเช่นนี้ เป็นทางเลือกที่เหมาะสมทางหนึ่งที่ดีกว่าให้อำนาจศาลวินิจฉัยคดีแต่เพียงลำพัง เพราะจะทำให้คดีเสร็จสิ้นไปรวดเร็วและสอดคล้องกับการดำเนินธุรกิจทางการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งเคลื่อนไหวอย่างรวดเร็ว ฉะนั้นจึงกล่าวได้ว่าการที่องค์กรธุรกิจใดต้องมีภาระทางคดีติดต่อกันเป็นเวลานาน ย่อมทำให้ระยะเวลาการตัดสินใจทางด้านทุนกิติ หลักเกณฑ์ที่ถูกต้องในการชำระภาษีกิติ พลอยชักเข้าไปด้วย อันไม่เป็นที่พึงปรารถนาของภาคเอกชนและภาครัฐบาล

²¹ กฎหมายศุลกากรออสเตรเลีย ให้อำนาจรัฐมนตรีที่จะระงับคดีสำหรับความผิดทางด้านศุลกากร โดยรัฐมนตรีมอบหมายอำนาจในการสอบสวนให้กับ Collector และมอบอำนาจในการพิจารณาและออกคำสั่งให้กับอธิบดีและรองอธิบดีกรมศุลกากร นอกจากนั้นยังให้อำนาจรัฐมนตรีที่จะลดหย่อนหรืองดการลงโทษหรือรับได้ โดยผู้กระทำผิดได้ยินยอมในภายหลังคดีดังกล่าว ดู หลวงนรกิจบริหาร, รายการตุลาการการบริหารทั่วไปโดยสังเขปและระบบวิธีการจัดภาษีอากรในออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์ (พระนคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดอรุณการพิมพ์, 2511), หน้า 207.

²² โทษตามมาตรา 27 และ 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้ปรับเป็น เงินสี่ เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากร เข้าด้วยแล้วและยังมีโทษจำคุกอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจ เปรียบเทียบคดีดังกล่าว เป็นเพียงการใช้อำนาจหน้าที่ กึ่งตุลาการ (Quasi Judicial Function) เพราะการเปรียบเทียบคดีดังกล่าว จะมีผลบังคับ ก็ต่อเมื่อผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดได้ยินยอมด้วยในการเปรียบเทียบนั้น กระนั้นก็ตาม ด้วยเหตุที่ ว่าสภาพบังคับของบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ได้กำหนดให้ศาลลงโทษตายตัว และกระบวนการพิจารณาคดีที่ล่าช้าของศาล ทำให้มีการเปรียบเทียบคดีในชั้นศาลการเสียเป็นส่วน ใหญ่ เว้นเสียแต่จะเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์สูงและมีความแน่ชัดค่อนข้างมากกว่า หากมีการดำเนินคดี แล้ว ผู้ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดจะมีโอกาสต่อสู้คดี จึงจะไม่มีที่ยินยอม เปรียบเทียบคดีและให้ ดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป

สำหรับการ เปรียบเทียบคดีในชั้นศาลการนั้น อาจกระทำโดยอำนาจของอธิบดีกรม ศุลกากร หรืออำนาจของคณะกรรมการแล้วแต่กรณี ดังจะกล่าวได้ดังนี้

1. การ เปรียบเทียบคดีโดยอธิบดีกรมศุลกากร การเปรียบเทียบคดีโดยนัยดังกล่าว ได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่า

"ภายใต้บังคับแห่งมาตรา 102 ทวิ ถ้าบุคคลใดจะถูกฟ้องร้องตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคลนั้นยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ ประกันตามที่อธิบดีจะเห็นสมควร อธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดี งดการฟ้อง เช่นนี้ ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มผู้กระทำความผิดนั้น ในอันที่จะถูกฟ้องร้องต่อไป ในกรณีแห่งความผิดนั้น"²³

หลักเกณฑ์ในการ เปรียบเทียบคดีและงดการฟ้องร้องโดยอธิบดี อาจกล่าวได้คือ

(1) การงดฟ้องร้องต้องให้ผู้ที่จะถูกฟ้องยินยอมโดยต้องมีการประนีประนอม พร้อมใจกันทั้งสองฝ่าย และอธิบดีเห็นสมควรแล้วซึ่งการยินยอมต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

²³ มาตรา 102 ได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 ซึ่งแต่เดิมได้บัญญัติไว้ว่า "ถ้าบุคคลใดจะถูกฟ้องร้องตามพระราชบัญญัตินี้ และบุคคล นั้นยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลงหรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันตามที่อธิบดีจะ เห็น สมควรแล้ว อธิบดีจะงดการฟ้องร้องเสียก็ได้ และการที่อธิบดีงดการฟ้องร้อง เช่นนี้ ให้ถือว่าเป็น อันคุ้มผู้กระทำความผิดนั้น ในการที่จะถูกฟ้องร้องทางราชการต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น"

เพื่อป้องกันข้อโต้แย้งที่จะเกิดขึ้นในภายหลัง

(2) อธิบดีมีอำนาจดำเนินการได้อย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อดำเนินการฟ้องร้องใน 4 อย่างต่อไปนี้ คือ ใช้คำปรับ ให้ความตกลง ทำทัณฑ์บน หรือประกัน

อำนาจให้ใช้คำปรับ ต้องปฏิบัติตามโทษที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ความผิดฐานล่าช้าตามมาตรา 99 กำหนดโทษปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท โดยไม่ได้กำหนดโทษขั้นต่ำไว้ อธิบดีจะปรับเท่าใดก็ได้แต่อย่าให้เกินโทษขั้นสูงที่กฎหมายได้กำหนดไว้ แต่ถ้ากฎหมายกำหนดโทษปรับไว้ตายตัว เช่น โทษปรับตามมาตรา 27 หรือ 27 ทวิ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วก็ต้องปรับไปตามนั้น โดยจะลดโทษลงมาไม่ได้เพราะการลดหย่อนผ่อนโทษ เป็นอำนาจศาลโดยเฉพาะและประมวลกฎหมายอาญาก็ทำให้อำนาจลดหย่อนโทษแก่อธิบดีกรมศุลกากรหรือพนักงานเจ้าหน้าที่อื่นใดไว้ไม่²⁴

อำนาจทำความตกลง เป็นอำนาจที่มีความหมายกว้าง ซึ่งจะประนีประนอมอย่างใดก็ได้ตามแต่จะเห็นสมควร โดยอาจทำความตกลงโดยผ่อนผันโทษไปเลย หรือให้ใช้คำปรับเพียงบางส่วน หรือปรับเต็มตามที่กฎหมายกำหนดโทษไว้ก็ได้ทั้งสิ้น อำนาจทำความตกลงนี้ทำให้อธิบดีมีอำนาจลดคำปรับลงได้โดยปริยาย ทั้ง ๆ ที่กฎหมายกำหนดโทษไว้ตายตัว ดังเช่นความผิดมาตรา 27 ซึ่งกฎหมายกำหนดโทษปรับสี่เท่าราคาของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วนั้น อธิบดีอาจลงโทษปรับเพียงสองเท่าราคาของหรือสองเท่าของเงินอากรที่ขาดก็ได้ โดยถือว่าได้ใช้อำนาจทำความตกลง แทนที่จะใช้อำนาจให้ใช้คำปรับ ข้อสำคัญอยู่ที่ว่าอย่าลงโทษปรับสี่เท่าของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเสียก่อน แล้วจึงลดโทษปรับลงกึ่งหนึ่ง เพราะสารภาพผิดหรือมีเหตุอันควรปราณีอื่น ๆ ในภายหลัง ทั้งนี้เพราะจะเป็นการไม่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ถ้าจะลงโทษปรับสองเท่าราคาของซึ่งรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว ย่อมชอบที่จะทำได้เพราะเป็นการทำความตกลง²⁵

²⁴ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์สามเจริญพานิช, 2522), หน้า 400.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 400.

อำนาจให้ทำทัณฑ์บน ได้แก่ การสั่งให้ผู้กระทำผิดให้ถ้อยคำหรือทำหนังสือสัญญาว่าจะไม่ประพฤติละเมิดตามเงื่อนไขที่ได้ให้ไว้²⁶

อำนาจให้ประกัน ได้แก่ การสั่งให้บุคคลใดทำสัญญารับผิดชอบไม่ให้บุคคลที่ได้กระทำผิดมาแล้วได้กระทำผิดขึ้นอีก โดยระบุงเงินหรือค่าเสียหายในการฝ่าฝืนไว้ด้วย²⁷

(3) อธิบดีมีอำนาจ เปรียบเทียบและงดการฟ้องได้ทุกคดีความผิด ไม่ว่าจะเป็นความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร การสำแดงเท็จหรือการปฏิบัติพิธีการศุลกากรไม่ถูกต้อง แต่มีข้อยกเว้นอยู่ว่า ความผิดตามมาตรา 27 หรือมาตราอื่นที่ได้นำบทบัญญัติมาตรา 27 มาใช้บังคับ²⁸ หรือมาตราที่กำหนดโทษดังบัญญัติไว้ในมาตรา 27²⁹ นั้น ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเข้าด้วยแล้วเกินกว่าสี่หมื่นบาท ก็ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการที่จะ เปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่า ความในมาตรา 102 วรรคท้ายได้บังคับให้อธิบดีบันทึกความเห็นว่าเป็นเพราะเหตุใดจึงควรฟ้องผู้กระทำผิด การบังคับเช่นนี้ทำให้เข้าใจได้ว่ากฎหมายศุลกากรมีนโยบายหรือความมุ่งหมายเกี่ยวกับความผิดอาญาที่บัญญัติไว้ เป็นทำนองจะไม่ให้ฟ้องผู้กระทำผิดทุกราย คือ ต้องพยายามเปรียบเทียบระดับคดีเสียก่อน เมื่อผู้ต้องหาไม่ร้องขอให้เปรียบเทียบหรือไม่ยินยอมที่จะเปรียบเทียบ จึงให้ฟ้องคดีอาญาดังกล่าวต่อศาลหรือมีฉะนั้นอาจเข้าใจได้อีกทางหนึ่งว่า อำนาจการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องที่กฎหมายให้ไว้ อธิบดีมีอำนาจมาก ซึ่งพึงจะใช้อำนาจด้วยความยุติธรรมเสมอหน้ากัน สำหรับผู้กระทำผิดในลักษณะ

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 400.

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 400.

²⁸ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 35, 36 และ 96

²⁹ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 31 และพระราชบัญญัติศุลกากร

(ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 มาตรา 5 และมาตรา 10

เดียวกัน การบันทึกของอธิบดีอาจเป็นวิธีหนึ่งที่จะแสดงว่าผู้กระทำผิดไม่ขอให้เปรียบเทียบ หรือไม่ยอมรับการเปรียบเทียบตามระดับที่อธิบดีกำหนด ซึ่งเป็นมาตรฐานที่ใช้แก่ผู้กระทำผิดรายอื่น ๆ ในลักษณะเดียวกันทุกราย หรือมิฉะนั้นก็ต้องแสดงเหตุผลหรือความจำเป็นพิเศษที่ต้องฟ้องผู้กระทำผิดรายนั้นแทนการเปรียบเทียบระดับคดี³⁰

กรณีดังกล่าวมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 779/2493 วินิจฉัยว่า ในคดีที่ฟ้องหาว่า จำเลยนำของออกนอกราชอาณาจักรไทย อันเป็นความผิดตามพระราชบัญญัติควบคุมการส่งออก ไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งสินค้าบางอย่างนั้นผู้กระทำผิดไม่ขอปฏิบัติตาม พระราชบัญญัติศุลกากรเรื่องเปรียบเทียบแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องเปรียบเทียบ และในกรณีเช่นนี้ อัยการ มีอำนาจฟ้องคดีได้โดยไม่จำเป็นต้องมีการเปรียบเทียบก่อน ทั้งในการฟ้องก็ไม่จำเป็นต้องบรรยายว่า ได้มีการเปรียบเทียบผู้กระทำผิดนั้นแล้วหรือไม่

2. การเปรียบเทียบคดีโดยคณะกรรมการ คณะกรรมการมีอำนาจเปรียบเทียบคดี ตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 102 ทวิที่ว่า

"สำหรับความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 11) พุทธศักราช 2490 และมาตรา 31 มาตรา 36 และมาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และมาตรา 5 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรขาเข้าด้วยแล้ว เกินกว่าสี่หมื่นบาท ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกระทรวงการคลัง และผู้แทนกรมตำรวจ ที่จะเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้อง และการที่คณะกรรมการงดการฟ้องร้อง เช่นนี้ ให้ถือว่าเป็นอันคุ้มกันผู้กระทำผิดนั้น ในการที่จะถูกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดอันนั้น"

มาตรานี้ต้องการลดอำนาจของอธิบดีลงมาเสียบ้าง กล่าวคือ ถ้าราคาของกลางรวมค่าอากรเกินกว่าสี่หมื่นบาท แทนที่จะให้อธิบดีทำความตกลงแต่ผู้เดียว ก็ให้คณะกรรมการเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องแทน แต่กรรมการมีอำนาจเปรียบเทียบสำหรับความผิดเพียง

³⁰ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, หน้า 283.

6 มาตรา³¹ โดยทำนองเดียวกับอำนาจอธิบดี กล่าวคือ มีอำนาจเปรียบเทียบคดีโดยให้ผู้กระทำความผิดใช้ค่าปรับ หรือทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกันดังกล่าวแล้วข้างต้น ซึ่งความผิดที่คณะกรรมการมีอำนาจ เปรียบเทียบ มีดังนี้

ความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

นอกจากความผิดตามมาตรา 27 ดังที่กล่าวมาแล้ว ก็มีความผิดตามมาตราอื่นอีก ดังนี้

มาตรา 31

"ของที่ต้องเสียภาษีหรือที่ต้องจำกัดหรือต้องห้ามนั้น ผู้ใดนำหรือยอมให้ผู้อื่นนำ หรือ เกี่ยวข้องในการนำลงในหรือออกจากเรือลำใดในทะเลหรือในแม่น้ำลำคลอง ซึ่ง อาจเป็นทางแก่การฉ้อประโยชน์รายได้ของแผ่นดินก็ดี การหลีกเลี่ยงข้อจำกัดหรือข้อ ห้ามก็ดี ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษดังบัญญัติไว้ในมาตรา 27"

มาตรา 36 "บทบัญญัติแห่งมาตรา 27 ให้ใช้บังคับแก่ของที่นำเข้ามาหรือส่งออกโดยทางไปรษีย์ด้วย"

มาตรา 96

"ถ้าในเวลาใดเวลาหนึ่งปรากฏว่าของในคลังสินค้ามีปริมาณน้อยลงกว่าที่จดไว้ในใบขนสินค้าเดิม เมื่อนำของนั้น เข้า เก็บ และปริมาณที่ต่างกันนี้ไม่มีเหตุปรากฏในบันทึกของเจ้าพนักงานกีด หรือไม่ปรากฏในเหตุที่อธิบดีหากได้ เห็นสมควรอนุญาต มิให้ต้องคิดค่าภาระติดพันนั้นกีด ท่านให้ถือว่าของตามปริมาณที่ต่างกัน อันแสดงเหตุ มิได้นั้น เป็นของที่ได้ย้ายขนไปโดยมิได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงาน และให้ใช้บท บัญญัติมาตรา 27 บังคับแก่กรณีเช่นกล่าวนี้"

³¹ ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, หน้า 407.

ความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480

มาตรา 5

"ห้ามมิให้ผู้ใดขนส่งของหรือพยายามขนส่งของผ่าน เขตแดนทางบก เข้าในหรือออกนอกราชอาณาจักร หรือตั้งแต่เขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนนั้น ตามหนทางใด ๆ นอกจากทางอนุมัติหรือในเวลาใด ๆ นอกจากที่อธิบดีกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

การขนส่งของตามทางอนุมัติในเวลาอื่นนอกจากที่กำหนดตามวรรคก่อนนั้น จะกระทำได้อีกเมื่อได้รับอนุญาต เป็นลายลักษณ์อักษรจากอธิบดีหรือผู้แทน และต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข ซึ่งอธิบดีกำหนดขึ้นไว้เป็นพิเศษโดยเฉพาะ

ห้ามมิให้ช่วยเหลือการขนส่งอันต้องห้ามดังกล่าวแล้ว หรือเก็บหรือซ่อนหรือยินยอมเก็บหรือซ่อน หรือจัดให้เก็บหรือซ่อนของใด ๆ โดยรู้อยู่แล้วว่าของนั้น ๆ ได้ขนส่งโดยฝ่าฝืนข้อห้ามดังกล่าว"

มาตรา 10

"ผู้ใดฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 5 ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษดังบัญญัติไว้ในมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และของทั้งปวงอันเนื่องด้วยการกระทำผิดนั้น ให้ริบเสียสิ้น โดยมีพักต้องคำนึงว่าบุคคลผู้ใดจะต้องรับโทษหรือทาไม"

ความผิด 6 มาตราดังกล่าวข้างต้น ซึ่งรวมถึงความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรด้วยนั้น เมื่อคณะกรรมการได้เปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องแล้ว คดีก็ระงับและให้ถือว่าเป็นอันคุ้มกันผู้กระทำผิดในการที่จะถูกฟ้องร้องในความผิดดังกล่าวต่อไป

3. เกณฑ์การเปรียบเทียบคดี

การเปรียบเทียบระงับคดีในชั้นศุลกากร ไม่ว่าโดยอธิบดีหรือโดยคณะกรรมการกฎหมายเพียงแต่ให้อำนาจในการเปรียบเทียบไว้เท่านั้น โดยมีได้กำหนดแนวทางในการเปรียบเทียบหรือการใช้ดุลพินิจไว้ ซึ่งอธิบดีหรือคณะกรรมการจะใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดีอย่างไร ก็แล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป และในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจชั้นต้นจะพิจารณาความผิดโดยพิจารณาทั้งสองข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และกำหนดโทษแล้ว เสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อให้อธิบดีหรือคณะกรรมการใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบ แล้วแต่กรณี

ในการพิจารณาความผิดและกำหนดโทษนั้น อธิบดีและคณะกรรมการจะพิจารณาพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นและพยานหลักฐานที่ปรากฏ ทั้งนี้ โดยเปิดโอกาสให้ผู้ถูกกล่าวหาชี้แจงข้อเท็จจริงและยื่นเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อแก้ข้อกล่าวหาของตนได้ ซึ่งคำชี้แจงและเอกสารหลักฐานเหล่านั้น เป็นข้อเท็จจริงส่วนหนึ่งที่ต้องนำไปวินิจฉัย แล้วอธิบดีหรือคณะกรรมการเปรียบเทียบ จะพิจารณาว่าการกระทำของผู้ถูกกล่าวหาเป็นความผิดหรือไม่ หรือควรจะกำหนดโทษอย่างไร หรืออาจกล่าวได้ว่าการใช้ดุลพินิจของอธิบดีหรือคณะกรรมการนั้นจะกระทำในลักษณะ 3 ประการ คือ

- ก) ค้นหาข้อเท็จจริง
- ข) ปรับข้อเท็จจริง เข้ากับหลักกฎหมาย
- ค) พิจารณาเกี่ยวกับพฤติการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ภายหลังจากที่ทราบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้ว

องค์ประกอบ 3 ประการของดุลพินิจนี้ เป็นที่ยอมรับว่าครอบคลุมความหมายทั้งหมดของคำว่าดุลพินิจในทางกฎหมาย และมีกรเรียกองค์ประกอบทั้ง 3 รวมกันว่า "พฤติกรรมแห่งดุลพินิจ" (The Exercise of Discretion)³²

ในการ เปรียบเทียบคดีความผิดฐานหลัก เสียภาษีศุลกากรนั้น ควรจะมีบรรทัดฐาน ซึ่งกรมศุลกากรก็ได้วางเกณฑ์การ เปรียบเทียบไว้ตามคำสั่งทั่วไปกรมศุลกากรที่ 10/2526 ว่า

- ก) ความผิดฐานหลัก เสียภาษีศุลกากรโดยการสำแดงเท็จ ซึ่งเป็นเหตุให้อากรขาด

- 1) อากรขาดเกินไป 500 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ให้ปรับ 1 ใน 4 ของอากรที่ขาดและให้ค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อม เบี้ยปรับภาษีการค้าตามอัตราส่วน

³² Kenneth Culp Davis, Discretionary Justice, 2nd ed.

(Louisiana : Edwards Bros ,Inc., 1969), p. 4.

2) อากรขาดเกินไป 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 20,000 บาท ให้ปรับ 1 ใน 2 เท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อม เบี้ยปรับภาษีการค้ำ ตามอัตราส่วน

3) อากรขาดเกินไป 20,000 บาท แต่ไม่เกิน 40,000 บาท ให้ปรับ หนึ่งเท่าของอากรที่ขาดและให้ชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อม เบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษี การค้ำที่ขาด

4) อากรขาดเกินไป 40,000 บาท ให้ปรับสองเท่าของอากรที่ขาด และชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วน พร้อม เบี้ยปรับหนึ่งเท่าของภาษีการค้ำที่ขาด

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยการสำแดงเท็จนั้น ผู้กระทำผิด ได้กระทำโดยการยื่นใบขนสินค้าที่ไม่ถูกต้อง เพื่อนำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออก ซึ่งในการนำ สินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออก ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก เป็นผู้ประกอบการค้า สำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออก และต้องชำระภาษีการค้ำด้วย³³ โดยกรมศุลกากร เป็นผู้จัด เก็บแผนกรมสรรพากร³⁴ ซึ่ง เมื่อผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้ยื่นใบขนสินค้าและแบบแสดงรายการ

³³ ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 77 "ผู้นำเข้า" หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ส่งหรือนำสินค้าเข้าใน ราชอาณาจักร

"ผู้ส่งออก" หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ส่งสินค้าออกจาก ราชอาณาจักร เพื่อส่งไปต่างประเทศ

มาตรา 78 วรรค 1 บัญญัติว่า "ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษี การค้าท้ายหมวดนี้ มีหน้าที่เสียภาษีการค้ำจากรายรับของทุกเดือนภาษี ตามอัตราในบัญชีอัตรา ภาษีการค้ำดังกล่าวนั้น"

³⁴ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2509 กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าสำหรับสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออก เสียภาษีการค้ำ ณ ที่ทำการ ศุลกากร

ค่าไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้อง เสีย เบี้ยปรับอีกหนึ่ง เท่าของ เงินภาษีที่คลาดเคลื่อน³⁵

ดังนั้น ในการ เปรียบ เทียบคดีความผิดฐานหลัก เสียภาษีศุลกากร โดยการ สำแดงเท็จ นอกจากกรมศุลกากรได้วาง เกณฑ์ให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระภาษีอากรที่ขาดให้ครบ ถ้วนแล้ว ก็ได้ให้ เสีย เบี้ยปรับด้วย โดยให้ เจ้าพนักงานประเมินภาษีการค้า³⁶ มีอำนาจลดหรือ ลด เบี้ยปรับได้³⁷

ข) ความผิดฐานหลัก เสียภาษีศุลกากรโดยการลักลอบหนีศุลกากร ความผิด ฐานนี้ กรมศุลกากรได้วาง เกณฑ์การ เปรียบ เทียบคดีโดยให้ปรับสอง เท่าของราคาของกลางรวม อากรกับอีกหนึ่ง เท่าของภาษีการค้า และให้ยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน การที่กรมศุลกากรได้ วาง เกณฑ์การ เปรียบ เทียบคดีในความผิดดังกล่าวไว้สูงกว่าความผิดฐานหลัก เสียภาษีศุลกากรโดย การสำแดงเท็จก็เพราะว่า การหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยการลักลอบหนีศุลกากร เป็นความผิดที่ ฉกรรจ์กว่าการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยการสำแดงเท็จ และการที่กรมศุลกากรได้วาง เกณฑ์ให้

³⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 89 บัญญัติว่า "ให้ผู้ประกอบการค้า เสีย เบี้ยปรับในกรณี และตามอัตราดังต่อไปนี้

(3) กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้ จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ให้เสีย เบี้ยปรับอีกหนึ่ง เท่าของ เงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี"

³⁶ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้ง เจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2520 ข้อ 2 (1) . . . กำหนดให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป ซึ่งสังกัดราชการบริหารส่วนกลาง เว้นแต่ที่สังกัดสำนักงานสรรพากรเขต กรมสรรพากร เป็น เจ้าพนักงานประเมินสำหรับท้องที่ที่วราขอาณาจักร

³⁷ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 12/2529 มอบอำนาจให้เจ้า พนักงานประเมินภาษีการค้า สั่งงดหรือลด เบี้ยปรับโดยไม่ต้องมีคำร้องขอได้

นำข้อมูลค่าภาษีของกลางมาเป็นฐานในการปรับนั้น มูลค่าภาษีดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการชำระภาษี เพราะกรณีเช่นนี้ของกลางเป็นของอันพึงต้องริบ³⁸ และกรมศุลกากรได้วางเกณฑ์การเปรียบเทียบคดี โดยให้ผู้กระทำผิดของกลางให้เป็นของแผ่นดิน ดังนั้น จึงไม่อาจที่จะชำระภาษีสำหรับของกลางดังกล่าวได้

นอกจากเกณฑ์การเปรียบเทียบคดีดังกล่าวแล้ว กรมศุลกากรก็ได้วางเกณฑ์ไว้อีกว่า ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรนั้น หากมีข้อเท็จจริงหรือเหตุผลอันสมควรที่จะพิจารณาเปรียบเทียบคดีที่แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้น หรือควรผ่อนผันการปรับ นอกจากเกณฑ์ที่กำหนดไว้ หรือควรปรับหนักขึ้นหรือเบาลง เช่น ผู้ต้องหาต่อสู้พนักงานเจ้าหน้าที่หรือใช้วิธีการอันแยบยลในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือลักษณะงานง่ายต่อการกระทำผิด หรือปลอมแปลงเอกสาร หรือใช้เอกสารปลอม หรือหากมีการดำเนินคดีเห็นว่ารูปคดีหรือผลคดีอาจเสี่ยงต่อความเสียหายของรัฐ หรือเพื่อประโยชน์ของการบริหารงานด้านการป้องกันและปราบปราม หรือเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจของรัฐหรือสัมพันธไมตรีระหว่างประเทศ เป็นต้น กรมศุลกากรจะพิจารณาสิ่งการเป็นราย ๆ ไป ซึ่งการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้เช่นนี้ เป็นการเปิดโอกาสให้มีการใช้ดุลพินิจในการเปรียบเทียบคดีให้เหมาะสม เป็นเรื่อง ๆ ไป

อนึ่ง การกำหนดหลักเกณฑ์การเปรียบเทียบคดีดังกล่าวนี้ ในทางปฏิบัติ คณะกรรมการก็ยึดถือตาม เพื่อให้การเปรียบเทียบคดีมีบรรทัดฐานและเป็นไปในแนวเดียวกันไม่ว่าจะเป็นการเปรียบเทียบคดีโดยอธิบดีหรือการเปรียบเทียบคดีโดยคณะกรรมการ แต่ถ้าผู้ต้องหาไม่ยินยอมที่จะให้มีการเปรียบเทียบคดีในชั้นศุลกากร กรมศุลกากรจะต้องส่งเรื่องให้พนักงานสอบสวน เพื่อดำเนินคดีตามกระบวนการยุติธรรมต่อไป

³⁸ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 มาตรา 17 บัญญัติไว้ว่า "ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ประกอบด้วยมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 ท่านให้ริบเสียสิ้น โดยมีพักต้องคำนึงว่าบุคคลผู้ใดจะต้องรับโทษหรือหาไม่"

ข. การสอบสวนความผิดฐานหลัก เลียงภาษีศุลกากร

การสอบสวน หมายถึง การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลาย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไป เกี่ยวกับ ความผิดกล่าวหา เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อจะเอาตัวผู้กระทำผิด มาลงโทษ³⁹ ดังนี้ จะเห็นได้ว่า การสอบสวนครอบคลุมเนื้อหาสองประการ คือ การรวบรวมพยานหลักฐานและการใช้อำนาจบังคับ ซึ่งการใช้อำนาจบังคับ เช่น การจับ การควบคุม เป็นต้น เป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวนโดยเฉพาะ ส่วนการรวบรวมพยานหลักฐานแม้ โดยทั่วไปจะเป็นอำนาจหน้าที่ของพนักงานสอบสวน แต่พนักงานอัยการก็มีอำนาจและหน้าที่ในการ รวบรวมพยานหลักฐานด้วย เพราะตามกฎหมายพนักงานอัยการอาจสั่งให้สอบสวน เพิ่ม เต็มหรือ สั่งให้ส่งพยานคนใดมาให้ซักถาม⁴⁰

ตามกฎหมายวิธีพิจารณาของไทยในปัจจุบัน การสอบสวน เริ่มต้นโดยพนักงานสอบสวน ซึ่งพนักงานสอบสวนจะต้อง เริ่มสอบสวนคดี เมื่อทราบเรื่องการกระทำผิด โดยอาจทราบจาก การร้องทุกข์ การกล่าวโทษ หรือโดยวิธีอื่นใดก็ได้

สำหรับการสอบสวนความผิดฐานหลัก เลียงภาษีศุลกากรนั้น ก็เป็นการรวบรวมพยาน หลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไป เกี่ยวกับความผิดดังกล่าว เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ ความผิดและ เพื่อ เอาตัวผู้กระทำผิดมาลงโทษ ซึ่งจะได้กล่าวถึงสาระสำคัญเกี่ยวกับการสอบสวน ความผิดดังกล่าวต่อไป

1. ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนความผิดฐานหลัก เลียงภาษีศุลกากร

พนักงานสอบสวน หมายความว่า เจ้าพนักงานซึ่งกฎหมายให้มีอำนาจและหน้าที่ ทำการสอบสวน⁴¹ และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บุคคลที่มีอำนาจหน้าที่ใน

³⁹ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11)

⁴⁰ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 143 วรรคสอง (ก)

⁴¹ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (6)

ในการสอบสวน ได้แก่ ข้าราชการตำรวจที่มียศตั้งแต่ร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่าสำหรับ กรุงเทพมหานคร และพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจชั้นผู้ใหญ่ ปลัดอำเภอ หรือร้อยตำรวจตรีขึ้นไป หรือเทียบเท่าสำหรับจังหวัดอื่น⁴² ส่วนบุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวนคดีความผิดที่ทำขึ้นนอกราชอาณาจักร ได้แก่ อธิบดีกรมอัยการ หรือผู้รักษาการแทน หรือพนักงานสอบสวนที่ได้รับมอบหมายหน้าที่จากอธิบดีกรมอัยการหรือผู้รักษาการแทน แต่ในกรณีจำเป็นในระหว่างรอคำสั่งจากอธิบดีกรมอัยการ ก็ให้พนักงานสอบสวนแห่งท้องที่ที่ผู้ต้องหาถูกจับอยู่ในเขตอำนาจ หรือพนักงานสอบสวนซึ่งรัฐบาลประเทศอื่น หรือบุคคลผู้ได้รับความเสียหายได้ฟ้องร้องให้ทำโทษผู้ต้องหาเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการสอบสวน⁴³

แต่สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรนั้น ความผิดจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อได้มีการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีจะเกิดขึ้นได้ก็ต้องมีความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดแล้ว กล่าวคือ ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้ามาเกิดขึ้นในเวลาที่นำเข้ามาสำเร็จ⁴⁴ และการนำเข้ามาเป็นอันสำเร็จในขณะที่เรือ⁴⁵ ซึ่งนำของ เช่นว่านั้นได้มาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง⁴⁶ ส่วนความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับของที่ส่งออกเกิดขึ้นในเวลาที่ส่งออกสำเร็จ⁴⁷ และการส่งออกเป็นอันสำเร็จในขณะที่เรือ⁴⁸ ที่ส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุด เพื่อไปจากพระราชอาณาจักรนั้น⁴⁹

⁴² ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 18

⁴³ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 20

⁴⁴ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรค 1

⁴⁵ เมื่อใช้เกี่ยวกับการเดินอากาศ หมายถึง อากาศยาน ดูพระราชบัญญัติศุลกากร

(ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 มาตรา 3 (1)

⁴⁶ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 41

⁴⁷ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ทวิ วรรค 1

⁴⁸ เรือมีความหมายอย่างเดียวกับกรณีนำเข้า

⁴⁹ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 46

แต่ในการคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่ส่งออกให้ถือตามสภาพของราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้⁵⁰ สำหรับเขตทำนนั้นเป็นเขตที่อยู่ในราชอาณาจักร ดังนั้น เมื่อมีการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ความผิดเกี่ยวกับการดังกล่าวย่อมเกิดขึ้นในราชอาณาจักรและผู้มีอำนาจและหน้าที่ในการสอบสวน จึงเป็นบุคคลตามที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

อย่างไรก็ตาม กระทรวงมหาดไทยได้มีข้อบังคับที่ 1/2506 ให้โอนอำนาจในการสอบสวนจากพนักงานฝ่ายปกครองไปอยู่แก่ตำรวจฝ่ายเดียว ซึ่งเป็นเช่นนี้มาจนถึงปัจจุบัน⁵¹ และความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร ตำรวจก็มีอำนาจสอบสวนฝ่ายเดียวเช่นเดียวกัน

2. พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 131 บัญญัติว่า

"ให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้ เมื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา และเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิด"

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การสอบสวนเป็นการค้นหาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำของผู้ต้องหาและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้ต้องหา ดังนั้น พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวม อาจกล่าวได้ว่ามีอยู่ 3 ชนิด คือ

- ก) พยานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือพยานหลักฐานที่ยันผู้ต้องหา⁵²
- ข) พยานที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือเป็นประโยชน์กับผู้ต้องหา⁵³
- ค) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับเหตุบรรเทาของผู้ต้องหา⁵⁴

⁵⁰ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 ตีรวรรค 2

⁵¹ คณิง ภาไชย, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เล่ม 1

(กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ศิรินสาร, 2521), หน้า 33

⁵² ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98 (1)

⁵³ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 98 (1)

⁵⁴ ดูพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความคดีเด็กและเยาวชน พ.ศ. 2494 มาตรา 9

การที่จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่าง ๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกล่ามโกง และเพื่อที่จะรู้ตัวผู้กระทำผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิดนั้น พนักงานสอบสวนจะรวบรวมพยานหลักฐานที่ยืนยันผู้ต้องหาอย่างเด็ดขาดได้หรือไม่ แต่ต้องรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลดีแก่จำเลยด้วย เพราะในคดีอาญานั้นต้องตัดสินกันด้วยความจริง และการที่จะวินิจฉัยว่าสิ่งใดจริงหรือไม่อย่างไร ต้องพิจารณาโดยฟังความทุกฝ่ายมิใช่ฝ่ายเดียว⁵⁵ แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติพนักงานสอบสวน จะรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหา โดยให้ความสำคัญแก่พยานโดยตรง มากกว่าพยานแวดล้อมกรณี

พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน เพื่อมุ่งพิสูจน์ความผิดนั้น อาจกล่าวได้ดังนี้

ก) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยการสำแดงเท็จ

การสำแดงเท็จนั้นอาจเกิดขึ้นได้ในหลายลักษณะ อย่างเช่น สำแดงชนิดของคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา หรืออัตราอากรเป็นเท็จ พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวมจึงกล่าวได้คือ

(1) พยานบุคคล บุคคลที่เกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าว ที่พนักงานสอบสวนต้องสอบสวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้จับกุม เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร หรือบุคคลอื่นใดที่อาจทราบถึงการกระทำของผู้ถูกล่ามโกง ทั้งนี้ เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์อันเกี่ยวกับความผิด และหากมีการฟ้องคดีความผิดดังกล่าว ก็จะใช้อ้างอิง เป็นพยานบุคคล เพื่อเบิกความต่อศาลต่อไป

(2) พยานเอกสาร เอกสารหลักฐานที่สำคัญที่พนักงานสอบสวนต้องรวบรวมในชั้นสอบสวน คือ เอกสารที่เกี่ยวกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากร เช่น ใบขนสินค้า (Entry) บัญชีราคาสินค้า (Invoice) บัญชีรายการบรรจุสินค้า (Packing List) ใบตราส่งสินค้า

⁵⁵ คมิต ฅ นคร, กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา; หน้า 130

(Bill of Lading หรือ Air Waybill)⁵⁶ กรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) ใบสุทธิการชำระเงิน (Certificate of Exchange Control) ใบรับรองเมืองกำเนิดของสินค้า (Certificate of origin) รวมทั้ง เอกสารหลักฐานการติดต่อซื้อขายระหว่างประเทศ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย หรือเอกสารหลักฐานอื่นใดที่เกี่ยวกับพฤติการณ์แห่งความผิดที่ผูกกล่าวหา เป็นต้น

(3) พยานวัตถุ วัตถุสิ่งของที่พึงรวบรวมไว้เป็นพยานหลักฐาน คือ ของกลางในคดีความผิด ซึ่งเป็นของที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ เนื่องจาก เป็นของอันพึงริบตามพระราชบัญญัติศุลกากร⁵⁷ หรือวัตถุสิ่งของอื่น ๆ ที่พึงใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ สำหรับของกลางนั้น เป็นสาระสำคัญอย่างยิ่งในความผิดลักษณะดังกล่าว

ข) พยานหลักฐานที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร โดยการลักลอบหนีศุลกากร

การลักลอบหนีศุลกากร เป็นการนำสิ่งของ เข้ามาหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยไม่ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง จึงมิได้มีการปฏิบัติพิธีการศุลกากร ดังนั้น พยานหลักฐานที่ต้องรวบรวม จึงกล่าวได้ดังนี้

(1) พยานบุคคล บุคคลที่เกี่ยวข้องกับความผิดดังกล่าวที่พนักงานสอบสวนต้องสอบสวน เช่น เจ้าหน้าที่ผู้จับกุม บุคคลผู้เห็น เหตุการณ์การกระทำผิดหรือประจักษ์พยาน และบุคคลอื่นใดที่อาจทราบถึงการกระทำของผู้ถูกกล่าวหา ทั้งนี้ เพื่อจะได้ทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์อันเกี่ยวกับความผิด และหากมีการฟ้องคดีความผิดดังกล่าว ก็จะได้อ้าง เป็นพยานบุคคล เพื่อเบิกความต่อศาลต่อไป

⁵⁶ Bill of Lading คือ ใบตราส่งสินค้าทางเรือ ส่วน Air Waybill คือ ใบตราส่งสินค้าทางอากาศ

⁵⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 24 วรรค 1 บัญญัติว่า "สิ่งใด ๆ อันจะพึงต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้ พนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ มีอำนาจยึดในเวลาใด ๆ และ ณ ที่ใด ๆ ก็ได้"

(2) พยาน เอกสาร เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร โดยการลักลอบหนีศุลกากรนั้นมีน้อย เนื่องจากผู้ถูกกล่าวหาไม่ได้ยื่นเอกสารใด ๆ เพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากร ซึ่ง เอกสารหลักฐานดังกล่าวที่พึงใช้เป็นพยานหลักฐาน ได้แก่ บันทึกการจับกุม บัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) กรณีลักลอบนำของเข้าหรือนำของออกโดยยานพาหนะ หรือเอกสารอื่นใดที่พึงใช้เป็นพยานหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหาได้

(3) พยานวัตถุ วัตถุสิ่งของที่พึงรวบรวมไว้เป็นพยานหลักฐาน คือ ของกลางในคดีความผิด ซึ่งเป็นของที่เจ้าพนักงานยึดไว้เนื่องจาก เป็นของอันพึงริบตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือวัตถุสิ่งของอื่น ๆ ที่พึงใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ สำหรับของกลางนั้น เป็นสาระสำคัญอย่างยิ่งในความผิดลักษณะดังกล่าว

เมื่อพนักงานสอบสวนได้สอบสวนข้อเท็จจริงแล้ว โดยเห็นว่าผู้ถูกกล่าวหาได้กระทำความผิดและผู้ถูกกล่าวหายินยอมรับผิดและขอระงับคดี พนักงานสอบสวนก็สามารถเปรียบเทียบและงดการฟ้องร้องได้ โดยอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าคดีที่พนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจ เปรียบ เทียบปรับได้ ก็ต้องให้อธิบดีหรือคณะกรรมการดำเนินการ เปรียบเทียบต่อไป

3. การ เปรียบ เทียบปรับและงดการฟ้องร้องโดยพนักงานสอบสวน

ในความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรนั้น กฎหมายศุลกากรก็ให้อำนาจพนักงานสอบสวนที่จะเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องได้ ดังที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 วรรค 2 ที่ว่า "ในกรณีความผิดเกี่ยวกับอากรเล็ก ๆ น้อย ๆ จะออกกฎกระทรวงมอบให้พนักงานสอบสวนทำการ เปรียบ เทียบปรับและงดการฟ้องร้องได้" และเพื่ออนุวัติตามกฎหมายดังกล่าว กระทรวงการคลังได้ออกกฎกระทรวง⁵⁸ ให้พนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มีอำนาจ เปรียบ เทียบปรับและงดการฟ้องร้องคดีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร เฉพาะรายที่มีอัตราโทษปรับอย่างสูงไม่เกินกว่าหนึ่งหมื่นบาทได้

⁵⁸ กฎกระทรวง ฉบับที่ 18 ลงวันที่ 28 มิถุนายน พ.ศ. 2497

ความคิดดังกล่าว พนักงานสอบสวนมีอำนาจ เปรียบเทียบปรับอย่างเดียว ห้ามมีอำนาจ
 ทำความตกลง ให้ทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน ดังเช่นอำนาจของอธิบดีไม่ และโทษสำหรับความ
 ผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรนั้น กฎหมายให้ปรับ เป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งรวมอากร เข้าด้วยแล้ว
 อันเป็นโทษตายตัว ฉะนั้น พนักงานสอบสวนจะ เปรียบเทียบปรับ เป็นอย่างอื่นไม่ได้ เพราะไม่มี
 อำนาจลดหย่อน โทษ เช่นอำนาจศาล และไม่มีอำนาจทำความตกลงดัง เช่นอำนาจของอธิบดี เมื่อ
 เป็น เช่นนี้ จึงกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่า พนักงานสอบสวนมีอำนาจ เปรียบเทียบปรับ เฉพาะรายที่มีราคา
 ของกลาง ซึ่งรวมค่าอากร เข้าด้วยแล้วไม่เกิน 2,500 บาทเท่านั้น

การงดการฟ้องร้องของพนักงานสอบสวน ถ้าเป็นการปรับสี่เท่าราคาของซึ่งได้
 รวมค่าอากรและไม่เกินจำนวนที่ระบุไว้ในกฎกระทรวงแล้ว พนักงานสอบสวนก็สามารถดำเนินการ
 ไปได้โดยไม่ต้องขออนุมัติระงับคดีจากอธิบดีกรมศุลกากร แต่ค่าปรับและของกลางต้องนำส่งกรม
 ศุลกากร

อย่างไรก็ตาม การเปรียบเทียบปรับและงดการฟ้องร้องโดยพนักงานสอบสวนนั้น
 มีอุปสรรคหลายประการ ที่พนักงานสอบสวนไม่สามารถแบ่งเบาภาระของกรมศุลกากรได้โดยสะดวก
 ทั้งนี้ เพราะยังมีข้อกฎหมายอีกหลายประการ ที่ทำให้จำเป็นต้องอาศัยกลไกทางศุลกากร ดังนั้น
 พนักงานสอบสวนจึงจำเป็นต้องนำคดีมายังศุลกากร เพื่อให้เปรียบเทียบระงับคดีเป็นส่วนใหญ่
 แม้ว่าโทษปรับสูงสุดจะอยู่ในอำนาจที่ได้รับมอบหมายแล้วก็ตาม อุปสรรคเหล่านี้คือ

- ก) ของกลางต้องให้ศุลกากร เป็นผู้ประเมินราคาและอากร⁵⁹
- ข) ของกลางต้องให้ศุลกากร เป็นผู้เก็บรักษาไว้⁶⁰
- ค) ของกลาง เมื่อจะจำหน่ายเป็นอำนาจของอธิบดี ไม่ว่าจะก่อนหรือหลังจาก เป็น
 ของแผ่นดินแล้ว⁶¹

59 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 13

60 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 25 และ 26

61 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 25

ง) เงินสินบนหรือรางวัล ต้องให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้สั่งจ่าย⁶²

ในคดีความผิดดังกล่าว หากพนักงานสอบสวนเห็นว่าผู้ถูกกล่าวหาได้กระทำผิด และมีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะพิสูจน์ความผิดได้ อีกทั้งผู้ถูกกล่าวหาไม่ขอระงับคดีแล้ว พนักงานสอบสวนก็จำเป็นต้องส่งเรื่องให้พนักงานอัยการพิจารณาฟ้องร้องต่อไป

ค. การฟ้องร้องคดีความผิดฐานหลัก เลี่ยงภาษีศุลกากร

ความผิดฐานหลัก เลี่ยงภาษีศุลกากร เป็นความผิดที่รัฐเป็นผู้เสียหาย ซึ่งการฟ้องคดีดังกล่าว อาจกระทำได้โดยบุคคลต่อไปนี้

1. การฟ้องคดีโดยพนักงานอัยการ การดำเนินคดีอาญาของไทยก่อนประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความมิโทษไปพลางก่อน ร.ศ. 115 เป็นระบบได้ส่วน กล่าวคือ ไม่มีการแยกหน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง และหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีออกจากกัน โดยให้องค์กรในการดำเนินคดีอาญาที่ต่างหากจากกันเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการ แต่หลังจากประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความมิโทษใช้ไปพลางก่อน ร.ศ. 115 แล้ว กล่าวได้โดยชัดแจ้งว่าระบบการดำเนินคดีอาญาของไทย เป็นระบบกล่าวหาเช่นเดียวกับนานาประเทศ โดยมีอัยการซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทำหน้าที่สอบสวนฟ้องร้อง และสำหรับวิธีพิจารณาความอาญา ตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความมิโทษใช้ไปพลางก่อน ร.ศ. 115 นั้น ได้เอาแบบอย่างมาจากอังกฤษ คือ มีลักษณะเป็นวิธีพิจารณาความอาญาที่มีคู่ความ และลักษณะนี้ได้ตกทอดมาจนถึงประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาอาญาในปัจจุบัน⁶³ โดยในเริ่มแรกพนักงานอัยการมีอำนาจสอบสวนฟ้องร้องและบังคับคดีอย่างระบบอัยการที่สมบูรณ์⁶⁴ แต่ต่อมาความรับผิดชอบของพนักงานอัยการได้ถูกตัดทอนลง ในที่สุด ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาในปัจจุบัน พนักงานอัยการคงมีอำนาจหน้าที่ฟ้องร้องเท่านั้น

⁶² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 102 คีรี

⁶³ คณิต ฌ นคร, "ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของอัยการ," วารสารอัยการ 5 (กันยายน 2525) : 39-40.

⁶⁴ ส. เปรมวริน และ ม. อรรถไกลวัลลวที, "ระบอบอัยการ," บทบัญญัติ เล่มที่ 15 (2486) : 149.

อย่างไรก็ตาม การดำเนินคดีอาญาโดยรัฐนั้น ถือว่ารัฐเป็นผู้เสียหายและเจ้าพนักงานของรัฐผู้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินคดีอาญา คือ พนักงานอัยการ โดยรัฐไม่ได้ผูกขาดการดำเนินคดีอาญาไว้แต่ผู้เดียวโดยเด็ดขาด ซึ่งแม้ในประเทศที่ถือหลักการดำเนินคดีอาญาโดยรัฐโดยเคร่งครัด เช่น สหพันธรัฐเยอรมัน ก็มีการผ่อนคลายเป็นเอกชนฟ้องคดีได้บ้างเช่นกัน แต่จะจำกัดประเภทและฐานความผิดไว้ด้วย สำหรับประเทศไทยเราผู้เสียหายก็ฟ้องคดีได้อย่างกว้างขวาง⁶⁵

สำหรับความผิดฐานหลักเสียดังกล่าว ผู้เสียหายเนื่องจากการกระทำ ความผิด คือ รัฐ พนักงานอัยการจึงเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ฟ้องร้องในความผิดดังกล่าว ซึ่งในทางปฏิบัติ พนักงานอัยการก็เป็นผู้ทำหน้าที่เช่นนี้

2. การฟ้องร้องคดีโดยพนักงานตุลาการ ผู้กระทำโดยอาศัยอำนาจของอธิบดีกรมตุลาการ ซึ่งอำนาจฟ้องร้องคดีดังกล่าวได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2469 มาตรา 101 ที่ว่า "ในคดีใด ๆ อันเกี่ยวกับการตุลาการนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่คนใด ๆ ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดี อาจยื่นฟ้องและทำการฟ้องหาหรือแก้คดี หรือดำเนินคดีได้ไม่ว่าในศาลหนึ่งศาลใด" จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่งคนใด ซึ่งกระทำการโดยอาศัยอำนาจของอธิบดี สามารถฟ้องร้องหรือแก้คดีอันเกี่ยวกับการตุลาการได้อย่างกว้างขวาง ไม่ว่าคดีนั้นจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลหนึ่งศาลใด ซึ่งการที่กฎหมายให้อำนาจในการฟ้องร้องและแก้คดีแก่พนักงานเจ้าหน้าที่อย่างกว้างขวางเช่นนี้ ก็เพื่อให้การดำเนินคดีอันเกี่ยวกับการตุลาการ ได้มีความสะดวกและเสร็จสิ้นไปโดยเร็ว และเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานภาชีอากรของรัฐ

3. การฟ้องร้องคดีความผิดทางตุลาการโดยเจ้าพนักงานตุลาการในต่างประเทศ

ก) ประเทศออสเตรเลีย การดำเนินคดีทางด้านตุลาการก็ได้กระทำโดยกรมตุลาการ ตามที่กฎหมายตุลาการได้ให้อำนาจไว้ โดยดำเนินคดีในนามของรัฐมนตรีทาง

⁶⁵ คณิต ฌ นคร, "ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของอัยการ," หน้า 41.

ทางศาลสูงของประเทศออสเตรเลีย (High Court of Australia) หรือศาลฎีกาแห่งมลรัฐ (Supreme Court of State) แล้วแต่กรณี นอกจากนี้ การดำเนินคดียังสามารถกระทำได้ในนามของ Collector ทางศาลแขวง ถ้าหากโทษปรับไม่เกิน 1,000 เหรียญ⁶⁶

ข) ประเทศมาเลเซีย การฟ้องร้องคดีที่เป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร หรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร ให้กระทำโดยเจ้าพนักงานศุลกากรชั้นผู้ใหญ่ หรือเจ้าพนักงานศุลกากรผู้ได้รับมอบอำนาจเป็นลายลักษณ์อักษรจากอธิบดีกรมศุลกากร⁶⁷ ซึ่งเจ้าพนักงานศุลกากรชั้นผู้ใหญ่ (Senior Officer of Customs) ได้แก่ อธิบดีกรมศุลกากร (Director General of Customs and Excise) รองอธิบดีกรมศุลกากร (Deputy Director General of Customs and Excise) ผู้ช่วยอธิบดีกรมศุลกากร (Assistant Director General of Customs and Excise) ผู้อำนวยการและผู้ช่วยผู้อำนวยการของกรมศุลกากร (Director and Assistant Director of Customs and Excise)⁶⁸ หัวหน้าพนักงานศุลกากรหรือหัวหน้าพนักงานศุลกากรชั้นผู้ใหญ่ (Chief Customs Officer or Senior Customs Officer) และเจ้าพนักงานตำรวจ (Police Officer)⁶⁹

4. การใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการในการลี้ภัยความผิดฐานหลักเลี่ยงภาษีศุลกากร

ประเทศไทยได้ใช้หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจมาช้านานแล้ว ดังปรากฏในพระราชบัญญัติความผิดโทษสำหรับใช้ไปพลางก่อน ร.ศ. 115 ซึ่งนำหลักมาจากอังกฤษและในพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127 หมวดที่ 9 ว่าด้วยอัยการมาตรา 35 ข้อ 7 บัญญัติว่า "อัยการมีอำนาจที่จะถอนฟ้องคดีที่อัยการเป็นโจทก์ หรือจะไม่ฟ้องคดีที่ศาลได้ส่วนให้ฟ้องก็ได้"

⁶⁶ ทลวงนรกิจบริหาร, รายงานการดำเนินงานการบริหารทั่วไป โดยสังเขปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในออสเตรเลีย-นิวซีแลนด์, หน้า 207.

⁶⁷ Law of Malaysia Act. 235 Customs Act. 1967, Revised 1980 (Kuala Lumpur, 1980), Section 117.

⁶⁸ Ibid, Section 2.

⁶⁹ Ibid, Section 2.

แต่อัยการต้องแจ้งความนั้น ให้ศาลทราบ”⁷⁰

ต่อมาได้มีหนังสือกรมอัยการที่ 8/450 ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2470 ตอบ
อัยการมณฑลนครศรีธรรมราชว่า

“พนักงานอัยการมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการที่จะฟ้องหรือไม่ฟ้อง ตามที่พนักงานอัยการ
จะเห็นสมควร ไม่เฉพาะแต่ที่เห็นว่าหลักฐานไม่พอฟ้องเท่านั้น แต่รวมถึงคดีที่อัยการ
เห็นว่าไม่ควรฟ้องเพราะเหตุอื่นด้วย ทั้งนี้โดยพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127
มาตรา 35 ข้อ 7 ให้อำนาจอัยการที่จะไม่ฟ้องคดีที่ศาลได้ส่งมาให้ฟ้องก็ได้ และ
กฎเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมที่ 53 ลงวันที่ 19 มิถุนายน ร.ศ. 125 ให้อัยการมี
อำนาจไม่พิจารณาถึงคดีที่อัยการเห็นว่าไม่ควรฟ้องเพราะเหตุอื่นนั้นด้วย แต่อำนาจนี้
ควรประหยัดใช้ด้วยความระมัดระวังอย่าให้ฟุ่มเฟือย”⁷¹

ครั้นเมื่อประกาศใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ฉบับปัจจุบัน ใน
พ.ศ. 2478 แล้ว หลักการดำเนินคดีอาญาตามดุลพินิจ ก็ได้ถูกนำมาบรรจุไว้ด้วยเช่นกัน ซึ่งได้
บัญญัติไว้ใน มาตรา 143 ที่ว่า

“เมื่อได้รับความ เห็นและสำนวนจากพนักงานสอบสวนดังกล่าว ในมาตราก่อน
ให้พนักงานอัยการปฏิบัติดังต่อไปนี้

1. กรณีมีความ เห็นควรสั่งไม่ฟ้องให้ออกคำสั่งไม่ฟ้อง แต่ไม่เห็นชอบด้วยก็ให้
สั่งฟ้อง . . .”

จะเห็นได้ว่า ถ้อยคำในบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ได้เปิดโอกาสให้พนักงานอัยการ
ใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องได้อย่างเต็มที่ โดยไม่จำกัดว่ากรณีใดบ้างที่พนักงานอัยการจะสั่งไม่ฟ้อง
ได้ ดังนั้น ผลจึงเป็นว่า แม้ผู้ต้องหาจะได้กระทำการอัน เป็นความผิดต่อกฎหมาย แต่เมื่อพนักงาน

⁷⁰ กุลพล พลวัน, “ลักษณะทั่วไปของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา,”
วารสารอัยการ 3 (ธันวาคม 2523) : 37.

⁷¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 37-38.

อัยการเห็นว่าไม่ควรสั่งฟ้อง ก็มีอำนาจสั่งไม่ฟ้องได้อันเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานอัยการใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องคดีอาญาได้อย่างเหมาะสม

โดยนัยแห่งบทบัญญัติ มาตรา 143 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และหนังสือกรมอัยการที่ 8/540 ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2470 จึงกล่าวได้ว่าในคดีบางเรื่อง แม้จะมีความว่าผู้ต้องหาได้กระทำผิดจริงและมีพยานหลักฐานพอฟ้อง พนักงานอัยการก็อาจใช้ดุลพินิจในการสั่งไม่ฟ้องได้

นับตั้งแต่ประกาศใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา เมื่อปี พ.ศ. 2478 เป็นต้นมา มีกรณีความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรที่ปรากฏหลักฐานการตีพิมพ์ที่อัยการได้ใช้ดุลพินิจสั่งไม่ฟ้อง ทั้ง ๆ ที่เชื่อว่าผู้ต้องหาได้กระทำผิดตามที่ถูกกล่าวหาจริงเพียง ๑ เรื่อง คือ กรณีค้าขายเล็ก ๆ น้อย ๆ ของราษฎรบริเวณชายแดน ซึ่งข้อเท็จจริงได้ความว่า ผู้ต้องหาขนสินค้า มีปลาตุกสด จำนวน 8 ปีบ ราคา 700 บาท และเนื้อเค็ม และเนื้อส้ม 14 พวง ราคา 38 บาท ลงเรือข้ามแม่น้ำโขงในตอนที่อยู่นอกทางอนุมัติจากฝั่งไทย เพื่อไปยังประเทศลาวโดยไม่ได้เสียภาษีศุลกากร สินค้านี้เป็นของต้องควบคุมและการนำออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งจะต้องเสียภาษีศุลกากรตามกฎหมาย แต่มีคำสั่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่ 12754/2481 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2481 วางหลักการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ข้อ 7 (ค) ว่า "แต่การค้าขายข้ามแดนทางบกนอกทางอนุมัตินั้น ถ้าเป็นการค้าขายเล็ก ๆ น้อย ๆ ตามปกติ ระหว่างราษฎรที่อยู่ชายแดน และของที่นำเข้าหรือส่งออก เป็นแต่ของพื้นเมือง ก็ให้คงปล่อยให้ราษฎรชายแดนเหล่านั้นคงกระทำไปได้ตามเดิม มิให้ปราบปรามประการใด" และมีหนังสือของกรมศุลกากรที่ 117/2497 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2497 ถึงศุลกากรเขต 4 หนองคาย เกี่ยวกับคำสั่งนี้ว่า "เป็นเรื่องเกี่ยวกับการให้ความสะดวกแก่การค้าขายเล็ก ๆ น้อย ๆ ราคาไม่เกินพันบาท ซึ่งแม้จะได้นำเข้าส่งออกในท้องที่ที่ไม่มีทางอนุมัติตามชายแดนทางบก ก็ให้อนุมัติให้ทำได้ ทั้งนี้ เพื่อมิให้เดือดร้อนแก่ผู้อยู่ทางชายแดน"⁷²

⁷² คณิต ฌ นคร, "ปัญหาในการใช้ดุลพินิจของพนักงานอัยการ," หน้า 52.

พนักงานสอบสวนมีความเห็นควรสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา พนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้อง ผู้ว่าราชการจังหวัดมีความเห็นแย้งว่าควรสั่งฟ้อง เพราะคำสั่งกระทรวงการคลัง จะยกเว้นกับ สินค้าซึ่งต้องห้ามนำออกตามกฎหมายไม่ได้⁷³

อธิบดีกรมอัยการชี้ขาดไม่ฟ้อง เพราะเมื่อมีคำสั่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้ปล่อยให้ราษฎรนำสินค้าเล็ก ๆ น้อย ๆ ส่งออกนอกราชอาณาจักรนอกทางอนุมัติ โดยไม่ต้องเสีย ภาษี และคดีนี้ปรากฏว่าผู้ต้องหานำสินค้านำราคาเล็ก ๆ น้อย ๆ ออกนอกราชอาณาจักรนอกทางอนุมัติ ฉะนั้น เพื่อความยุติธรรมจึงไม่ควรฟ้องผู้ต้องหา⁷⁴

การออกคำสั่งของกระทรวงการคลัง และการที่กรมศุลกากรมีหนังสือถึงศุลกากร เขต เกี่ยวกับคำสั่งของกระทรวงการคลัง เป็นการวางหลักทั่วไปในการดำเนินคดีอาญากับการ ค้าเล็ก ๆ น้อย ๆ บริเวณชายแดน ซึ่งเป็นนโยบายของรัฐ และการออกคำสั่งนี้พอฟังได้ว่า ประโยชน์สาธารณะในการที่จะดำเนินคดีประเภทนี้ไม่มี หรือจะกล่าวว่าการค้าขายเล็ก ๆ น้อย ๆ บริเวณชายแดน ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชนก็น่าจะกล่าวได้ เพราะการให้งดเว้น การดำเนินคดีเช่นนั้น ก็เพื่อมิให้เดือดร้อนแก่ราษฎรชายแดน ในการทำมาหากิน ค้าขายของ พื้นเมืองประจำวัน ซึ่งเป็นปกติวิสัยที่กระทำกันอยู่ นอกจากนั้น การค้าขาย เช่นกรณีนี้ มีผู้เห็น ว่าความช่วยเหลือของผู้ต้องหามีน้อย เพราะมิใช่เป็นการค้าขายใหญ่โตอะไร⁷⁵

ในการสั่งคดีนั้น ขั้นตอนในการพิจารณาของพนักงานอัยการชอบที่จะเป็นไปตาม ลำดับ ดังนี้

ก) พิจารณาเงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดีหรือเงื่อนไขระงับคดี ซึ่งพนักงานอัยการ ต้องกระทำก่อนที่จะพิจารณาในเนื้อหาของคดีในขั้นต่อไป ถ้ามีเงื่อนไขระงับคดี พนักงานอัยการ ก็ต้องสั่งระงับคดีเพราะเหตุนั้น ๆ

73 เรื่องเดียวกัน, หน้า 52.

74 เรื่องเดียวกัน, หน้า 53.

75 เรื่องเดียวกัน, หน้า 53.

ข) เมื่อพนักงานอัยการพิจารณาแล้วว่ากรณีนั้นไม่มีเงื่อนไขระงับคดี พนักงานอัยการก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าการกระทำที่กล่าวหานั้น เป็นความผิดต่อกฎหมายหรือไม่ ถ้าเห็นว่าการกระทำที่กล่าวหาไม่มีความผิด พนักงานอัยการก็ต้องสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา

ค) ถ้าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมาย พนักงานอัยการก็ต้องวินิจฉัยต่อไปว่าผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดหรือไม่ ถ้าผู้ต้องหามิได้เป็นผู้กระทำผิด พนักงานอัยการก็ต้องสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหานั้น

ง) ถ้าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมาย และเห็นว่าผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิด พนักงานอัยการก็ต้องวินิจฉัยว่าพยานหลักฐานเพียงพอแก่การพิสูจน์ความผิดของผู้ต้องหาหรือไม่ ถ้าไม่เพียงพอพนักงานอัยการก็ชอบที่จะสั่งไม่ฟ้องผู้ต้องหา

จ) แม้ถ้าการกระทำที่กล่าวหาเป็นความผิดต่อกฎหมาย ผู้ต้องหาเป็นผู้กระทำผิดและมีพยานหลักฐานเพียงพอ พนักงานอัยการก็ชอบที่จะพิจารณาต่อไป เป็นลำดับสุดท้ายอีกว่ามีเหตุอันควรที่จะไม่ฟ้องผู้ต้องหาหรือไม่ ถ้ามีเหตุอันควรไม่ฟ้องผู้ต้องหา พนักงานอัยการก็ชอบที่จะไม่ฟ้องผู้ต้องหานั้น⁷⁶

สำหรับการใช้ดุลพินิจในการสังคดีความผิดฐานหลักเสียงภาษีสกุลการนั้น พนักงานอัยการก็ต้องพิจารณาเงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดีหรือเงื่อนไขระงับคดี⁷⁷ ก่อนที่จะพิจารณาในเนื้อหาของคดี ถ้ามีเงื่อนไขระงับคดี พนักงานอัยการก็ต้องสั่งระงับคดี ซึ่งเงื่อนไขที่ทำให้พนักงานอัยการสั่งระงับคดี ก็เนื่องมาจากสิทธิอำนาจที่อาญามาฟ้องระงับไป⁷⁸ และในกรณีคดี

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55-56.

⁷⁷ การที่การดำเนินคดีทั้งหมดหรือเฉพาะบางขั้นตอนขึ้นอยู่กับเหตุการณ์ใด ๆ เหตุการณ์นั้น ๆ ก็คือ "เงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดี" ส่วน "เงื่อนไขระงับคดี" คือ เหตุการณ์ใด ๆ ที่สกัดกั้นการชี้ขาดเนื้อหาคดีและทันทีที่เหตุการณ์นั้น ๆ ขึ้น การดำเนินการในคดีที่มีเป้าหมายเพื่อชี้ขาดเนื้อหาคดี จะกระทำมิได้ ดู คณิต ณ นคร, "เงื่อนไขให้อำนาจดำเนินคดีกับทางปฏิบัติของพนักงานอัยการและศาล," วารสารอัยการ 1 (พฤษภาคม 2521) : 43.

⁷⁸ ดูประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 39

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรมีการ เปรียบ เหยียบคดี ไม่ว่าจะเป็นการ เปรียบ เที่ยบ โดยพนักงานสอบสวน หรือ เปรียบ เที่ยบ โดยอธิบดี หรือ คณะกรรมการ ซึ่ง พนักงานสอบสวน ได้ ส่ง เรื่อง ให้อธิบดี หรือ คณะกรรมการ ทำการ เปรียบ เที่ยบ นั้น ถือว่าคดี ได้ เลิก กัน สิทธิ นำนาคติ มา ฟ้อง จึง ระวัง ไป ซึ่ง ในการ ส่ง คดี ใน กรณี เช่น นี้ พนักงาน อัยการ ต้อง ส่ง คดี ว่า " การ เปรียบ เที่ยบ ซบ แล้วย " โดย ไม่ ต้อง ปฏิบัติ ตาม ประมวล กฎ หมาย วิธี พิจารณา ความ อาญา มาตรา 145⁷⁹

ส่วน การ ส่ง คดี ใน เนื้อหา ของ คดี ของ ความ ผิด ดัง กล่าว พนักงาน อัยการ ก็ ต้อง ส่ง ฟ้อง หรือ ไม่ ฟ้อง ผู้ต้องหา ซึ่ง การ ที่ จะ ส่ง ฟ้อง หรือ ไม่ ฟ้อง ใน ความ ผิด ดัง กล่าว โดย ทั่วไป พนักงาน จะ พิจารณา ว่า การ กระทำ ของ ผู้ต้องหา เป็น ความ ผิด หรือ ไม่ หรือ มี พยาน หลักฐาน เพียง พอ แก่ การ พิสูจน์ ความ ผิด ของ ผู้ต้องหา หรือ ไม่ ซึ่ง ในการ ที่ จะ พิจารณา ว่า การ กระทำ ของ ผู้ต้องหา เป็น ความ ผิด ฐาน หลีก เลี่ยง ภาษี ศุลกากร หรือ ไม่ นั้น ต้อง พิจารณา ข้อ เท็จจริง และ ข้อ กฎหมาย ประกอบ กัน ในการ พิจารณา ข้อ กฎหมาย ใน ส่วน ของ องค์ ประกอบ ความ ผิด ฐาน หลีก เลี่ยง ภาษี ศุลกากร พนักงาน อัยการ ก็ได้ ยึด ถือ ตาม แนวการ ใช้ และการ ตี ความ ของ ศาลฎีกา ซึ่งเป็น องค์ กร ทาง ตุลาการ ที่ว่า การ หลีก เลี่ยง ภาษี ศุลกากร ตาม มาตรา 27 แห่ง พระราช บัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 มี องค์ ประกอบ ความ ผิด ที่ว่า จะ ต้อง กระทำ " โดย เจตนา จะ ฉ้อ ค่านาซี " ภัย โดย บทบัญญัติ ใน มาตรา 16 แห่ง พระราช บัญญัติ ศุลกากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2482 เพียง แค่นี้ เว้น เจตนา แห่ง การ กระทำ เท่านั้น ส่วน ความ มุ่งหมาย แห่ง การ กระทำ หรือ ความ ประสงค์ ต่อ ผล ยังคง ต้อง เป็น องค์ ประกอบ ความ ผิด มาตรา 27 นั้น อยู่ ซึ่ง การ ตี ความ กฎหมาย ใน ลักษณะ ดัง กล่าว ทำให้ พนักงาน อัยการ ต้อง พิจารณา ว่า การ ที่ จะ ส่ง ฟ้อง คดี ความ ผิด ฐาน หลีก เลี่ยง ภาษี ศุลกากร นั้น ต้อง มี ข้อ เท็จจริง ที่ แสดง ว่า ผู้ถูก กล่าว หา ได้ กระทำ โดยมี เจตนา ที่ จะ ฉ้อ ค่านาซี และ ข้อ เท็จจริง ที่ แสดง ว่า ผู้ถูก กล่าว หา ได้ กระทำ โดยมี เจตนา ที่ จะ ฉ้อ ค่านาซี ซึ่งจะ พิสูจน์ ความ ผิด ของ ผู้ถูก กล่าว หา ได้ ก็ คือ พยาน หลักฐาน นั้น เอง⁸⁰

⁷⁹ ดู หนังสือ กรม อัยการ ที่ น.ว. 55/2506 ลง วันที่ 26 ธันวาคม 2506 และ คณิต ฃ นคร, " เจื่อน ไซ ให้อำนาจ ดำ เนิน คดี กับ ทาง ปฏิบัติ ของ พนักงาน อัยการ และ ศาล, " หน้า 26.

⁸⁰ สัมภาษณ์ นาย บดินทร์ เขียม สม มติ หัวหน้า พนักงาน อัยการ กอง คดี เศรษฐกิจ และ ทรัพยากร กรม อัยการ วันที่ 24 ตุลาคม 2531

อนึ่ง เมื่อพนักงานอัยการได้สั่งฟ้องผู้ถูกกล่าวหาในความผิดดังกล่าวแล้ว ก็ต้องฟ้องคดีต่อศาลและดำเนินกระบวนการพิจารณา เพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหาต่อไป

ง. การพิสูจน์ความผิดฐานหลัก เลี่ยงภาษีศุลกากร

ในคดีอาญาใด ๆ การที่จะต้องค้นคว้าความจริงเพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ถูกกล่าวหาได้ ก็ต้องเป็นไปตามระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดีตามที่ประเทศนั้นยึดถืออยู่ ซึ่งอาจเป็นระบบไต่สวน (Inquisitorial System) หรือระบบกล่าวหา (Accusatorial System) หรือระบบผสม (Mixed System) สำหรับประเทศไทยนั้น นักนิติศาสตร์ส่วนใหญ่เห็นว่าระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดีเป็นระบบกล่าวหา แต่ก็มีนักนิติศาสตร์บางท่านเห็นว่า ระบบการค้นคว้าข้อเท็จจริงในทางคดีน่าจะเป็นระบบผสม (Mixed System) ระหว่างระบบไต่สวน (Inquisitorial System) และระบบกล่าวหา (Accusatorial System) โดยมีเนื้อหาต่อไปนี้ทางระบบไต่สวน⁸¹ แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ให้ได้มาซึ่งความเสมอภาคกันตามกฎหมาย จึงรับเอาหลักนิติธรรม (The Rule of Law) มาเป็นหลักใหญ่ในกฎหมาย เพื่อเป็นประกันสิทธิและเสรีของประชาชน กล่าวคือ บุคคลจะต้องรับโทษทางอาญาต่อเมื่อกระทำอันกฎหมาย ซึ่งใช้อยู่ในเวลากระทำนั้น เป็นความผิดและกำหนดโทษไว้และให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้ต้องหาหรือจำเลยเป็นผู้บริสุทธิ์ จนกว่าจะพิสูจน์ได้ว่าเป็นผู้กระทำผิดด้วยเหตุนี้ ผู้ที่กล่าวหาว่าบุคคลใดกระทำผิดนั้น จะต้องทำหน้าที่พิสูจน์ให้ได้ตามที่กล่าวหา ซึ่งบทบัญญัติต่าง ๆ ของกฎหมาย ก็ได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์นี้ แต่จากประสบการณ์แต่เดิมสอนให้รู้ว่า บางกรณีเป็นการยากที่จะให้ฝ่ายที่กล่าวหาพิสูจน์ข้อเท็จจริงทุกอย่างได้ จึงเป็นการจำเป็นที่จะต้องผ่อนคลายภาระของฝ่ายที่กล่าวหาลงบ้าง โดยการผลักรากการพิสูจน์ให้กับฝ่ายที่ถูกกล่าวหา ซึ่งกล่าวได้ว่าเป็นการผสมระหว่างระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน ทั้งนี้ ก็เพื่อให้เกิดความยุติธรรมภายใต้กฎหมาย

⁸¹ ชวเลศ โสภณวัต, "กฎหมายลักษณะพยานของไทย เป็นกฎหมายในระบบกล่าวหาจริงหรือ," ดุลพາหะ 27 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2524) : 38-41.

สำหรับความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรนั้น การที่จะถือว่าผู้ถูกกล่าวหาได้กระทำความผิด ก็ต้องพิสูจน์ให้ได้ความจริงว่า ผู้ถูกกล่าวหาได้นำของ เข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยมิได้ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งการที่จะได้ข้อเท็จจริงดังกล่าว ก็ต้องมีการนำสืบ ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งกล่าวได้ดังนี้

1. หน้าที่นำสืบเกี่ยวกับการชำระภาษี

ตามปกติในคดีอาญา โจทก์ก็จะเป็นฝ่ายกล่าวอ้างว่ามีการกระทำความผิดอาญาขึ้นและ จำเลยเป็นผู้กระทำ ดังนั้น ถ้าจำเลยปฏิเสธหรือไม่ให้การใด ๆ เลย โจทก์ก็คงต้องมีหน้าที่ นำสืบในทุกประเด็น ทั้งองค์ประกอบภายนอกและองค์ประกอบภายในของความผิดนั้น⁸² และใน ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรซึ่งรัฐเป็นผู้เสียหาย พนักงานอัยการโจทก์ก็ได้กล่าวหาว่า จำเลยได้กระทำความผิดโดยนำของ เข้ามาในหรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร โดยมิได้ชำระภาษีหรือ ชำระภาษีไม่ถูกต้อง แต่หน้าที่พิสูจน์เกี่ยวกับการชำระภาษีนั้น กฎหมายศุลกากรกำหนดให้เป็น หน้าที่ของจำเลย ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 100 ที่ว่า

"การฟ้องร้องคดีอันเกี่ยวกับของซึ่งต้องยึดเพราะไม่เสียภาษี หรือ เพราะ เหตุพึงريب โดยประการอื่นก็ดี หรือ เพื่อยึดเอาค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้ก็ดี ถ้ามีข้อโต้เถียงเกิดขึ้นว่า ค่าภาษีสำหรับของนั้น ๆ ได้ส่งชำระถูกต้องแล้วหรือไม่ หรือว่าของนั้น ๆ ได้นำเข้ามา ได้นำขึ้นจากเรือ ได้ส่งออก ได้บรรทุกลงเรือ ได้ขนย้ายไป ได้เก็บ ได้ขาย หรือได้จัดการอย่างอื่น โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ไซ้ ท่านว่าหน้าที่ พิสูจน์ตกอยู่กับจำเลยทุกคดีไป"

การที่กฎหมายได้บัญญัติไว้เช่นนี้ถือว่า เป็นข้อสันนิษฐานของกฎหมาย จึงได้ผลักดันภาระการพิสูจน์ให้แก่จำเลย หากจำเลยพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนไม่ได้ จำเลยก็มีความผิด ดังที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 789/2506 ได้วินิจฉัยไว้ว่า

⁸² เข็มชัย ชูติสงค์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะพยาน. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์จรัสสินทวงศ์, 2527), หน้า 112.

"ในการฟ้องร้องเกี่ยวกับของซึ่งต้องริบ เพราะไม่เสียภาษีหรือพึงริบโดยประการอื่น กิติ หรือยึดเพื่อเอาค่าปรับกิตินั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 100 บัญญัติให้หน้าที่พิสูจน์ตกอยู่แก่จำเลย ถ้ามีข้อโต้เถียงเกิดขึ้นว่า ค่าภาษีสำหรับของนั้น ๆ ได้ชำระโดยถูกต้องแล้วหรือหาไม่ ถ้าจำเลยพิสูจน์ความบริสุทธิ์ไม่ได้ จำเลยมีความผิด"

และอาจกล่าวได้ว่า เหตุที่กฎหมายผลัการะการพิสูจน์เกี่ยวกับการชำระภาษีในกรณีดังกล่าวให้แก่จำเลยนั้น เพราะจำเลยย่อมรู้เห็นข้อเท็จจริงดีพอว่าของที่ถูกยึดนั้น เป็นของที่นำเข้าหรือส่งออกโดยชำระภาษีถูกต้องแล้วหรือไม่

2. หน้าที่นำสืบเกี่ยวกับการชำระภาษีในกฎหมายศุลกากรต่างประเทศ

ก) ประเทศอังกฤษ กฎหมายศุลกากรได้บัญญัติไว้ว่า

"ในการดำเนินคดีเกี่ยวกับศุลกากร หากมีปัญหาเกี่ยวกับการชำระหรือการวางประกันค่าภาษี สำหรับของที่กล่าวอ้าง โดยโต้แย้งต่อกรมการศุลกากร (Commissioners of Customs and Excise) หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ (Officer) ผู้กระทำการโดยอาศัยอำนาจของกรมการศุลกากร การระการพิสูจน์เกี่ยวกับการชำระภาษีหรือการวางประกันค่าภาษี ตกอยู่แก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง"⁸³ การที่กฎหมายศุลกากรบัญญัติไว้ดังกล่าว ย่อมแสดงว่ากฎหมายผลัการะการพิสูจน์เกี่ยวกับการชำระภาษีให้แก่คู่ความผู้โต้แย้งต่อรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ทางศุลกากรของรัฐ เสมอ

ข) ประเทศมาเลเซีย กฎหมายศุลกากรมาเลเซีย ได้บัญญัติไว้ว่า

"ในการฟ้องร้องคดีอื่น เกี่ยวกับของซึ่งต้องยึดเพราะไม่เสียภาษี หรือเพราะเหตุพึงริบโดยประการอื่น หรือเพื่อยึดเอาค่าปรับตามพระราชบัญญัตินี้ ถ้ามีข้อโต้เถียงเกิดขึ้นว่าค่าภาษีสำหรับของนั้น ๆ ได้ชำระถูกต้องแล้วหรือหาไม่ หรือว่าของนั้น ๆ ได้นำเข้า หรือส่งออก หรือได้ขนลง หรือได้บรรทุกโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือเกี่ยวกับสถานที่ซึ่งของนั้น ๆ ได้นำมา หรือได้บรรทุก หรือของนั้น ๆ ได้รับยกเว้นค่าภาษีหรือไม่ การระการพิสูจน์ตกอยู่แก่จำเลยทุกคดีไป"⁸⁴

ซึ่งกฎหมายศุลกากรมาเลเซีย ได้บัญญัติทำนองเดียวกับกฎหมายศุลกากรไทย

⁸³ Customs and Excise Management Act. 1979, Section 154.

⁸⁴ Law of Malaysia, Act. 235, Customs Act. 1967 (Revised, 1980), Section 119.

ค) ประเทศแคนาดา กฎหมายศุลกากรแคนาดา กฎหมายศุลกากรแคนาดา
ได้บัญญัติไว้ว่า

"ในการดำเนินคดีเพื่อการลงโทษปรับ การลงโทษ หรือการริบ หรือการเรียกคืน
ค่าภาษีภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากร หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับการศุลกากร หรือการ
ค้า หรือการเดินเรือ ถ้ามีปัญหาที่เกี่ยวกับการพิสูจน์ถึงเมืองกำเนิด การนำเข้า การ
บรรทุก หรือการส่งออกของสิ่งของ หรือการชำระค่าภาษีของสิ่งของ หรือการปฏิบัติ
ตามข้อบังคับของพระราชบัญญัตินี้ เกี่ยวกับการนำเข้าซึ่งสิ่งของ หรือการกระทำหรือ
การละเว้นในสิ่งใด ๆ ซึ่งการปรับ การลงโทษ การริบ หรือความผิดในค่าภาษีจะ
เกิดขึ้นหรือไม่ การระงับการพิสูจน์จะตกอยู่แก่เจ้าของ หรือผู้อ้างสิทธิในสิ่งของ หรือ
บุคคลผู้ซึ่งจะต้องชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ หรือบุคคลผู้ครอบครองสิ่งของที่ถูกพบ
และการระงับการพิสูจน์ดังกล่าว จะไม่ตกอยู่แก่รัฐหรือผู้แทนของรัฐ

ในทำนองเดียวกัน เมื่อมีการดำเนินคดีกับรัฐ หรือตัวแทนของรัฐ เพื่อร้องขอคืน
สิ่งของที่ถูกยึด หรือเงินที่ได้วางประกันไว้ ภายใต้พระราชบัญญัตินี้และกฎหมายอื่น
ดังกล่าว ถ้ามีปัญหาดังกล่าวข้างต้นได้ถูกกล่าวอ้างขึ้น การระงับการพิสูจน์จะตกอยู่แก่
ผู้อ้างสิทธิในสิ่งของที่ถูกยึด หรือในเงินที่ได้วางประกันไว้ และการระงับการพิสูจน์ดังกล่าว
ไม่ตกอยู่แก่รัฐหรือผู้แทนของรัฐ"⁸⁵

3. ข้อสันนิษฐาน เกี่ยวกับสิ่งต้องสงสัยว่ามีความผิด

ข้อสันนิษฐาน เกี่ยวกับสิ่งต้องสงสัยว่ามีความผิด โดยบัญญัติให้เป็นคุณแก่ศุลกากรนั้น
ถือว่าเป็นข้อสันนิษฐานที่เป็นโทษแก่จำเลย ซึ่งเหตุผลที่กฎหมายยอมรับข้อสันนิษฐาน ก็เนื่องมา
จาก บทบัญญัติของกฎหมายประเภทข้อสันนิษฐานนี้เกิดจากความน่าเชื่อถือ ความเป็นไปได้ และ
ความจำเป็นหรือนโยบายของรัฐ ดังนั้นข้อสันนิษฐานเหล่านี้ จึงไม่ได้เกิดขึ้นจากเหตุผลใดเหตุผล
หนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว หากแต่ประกอบขึ้นด้วยการผสมหลายอย่างเข้าด้วยกัน แต่เหตุผลที่
สำคัญที่สุดที่ทำให้เกิดข้อสันนิษฐานขึ้นก็คือ ความเป็นไปได้ของข้อสันนิษฐานนั้น แต่ยังมีเหตุผล
ประการอื่นอีก คือ เนื่องจากตามธรรมชาติลักษณะของข้อเท็จจริงนั้น เป็นการยากที่จะพิสูจน์ได้
และเมื่อมีข้อเท็จจริงอย่างหนึ่งเกิดขึ้น และมีความ ความเป็นไปได้อย่างมาก ที่ทำให้เชื่อว่าข้อเท็จจริงที่ยาก

⁸⁵ Customs Act, R.S.C. 1952, C. 42, S. 1, As Amended By 1953-
54, C. 3, 1955, C. 32, Section 248.

แก่การพิสูจน์นั้นมืออยู่จริง เช่นนี้ย่อม เป็นการสม เหตุสมผลและ เป็นการประหยัด เวลาอย่างมากที่จะสรุปว่ามีข้อเท็จจริงอีกอย่างเกิดขึ้น จนกว่าจะมีการพิสูจน์หักล้างว่าไม่มีอยู่จริง⁸⁶ สำหรับข้อสันนิษฐาน เกี่ยวกับสิ่งต้องสงสัยว่ามีความผิดตามกฎหมายศุลกากรนั้น เป็นข้อสันนิษฐานที่ไม่เด็ดขาด กล่าวคือ ข้อสันนิษฐานดังกล่าว กฎหมายเปิดโอกาสให้มีการนำสืบโต้แย้งหรือหักล้างได้ ดังนั้น แม้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะพิสูจน์ข้อเท็จจริงอัน เป็นเงื่อนไขแห่งการสันนิษฐานได้ ศาลก็ยังฟังเป็นยุติตามข้อเท็จจริงที่ได้รับการสันนิษฐานไม่ได้ เพียงแต่จะมีผล เป็นการผลักรถหน้าที้นำสืบไปให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเท่านั้น ถ้าอีกฝ่ายหนึ่งนำสืบหักล้างไม่ได้ ศาลจึงจะฟังข้อเท็จจริง เป็นยุติตามข้อสันนิษฐาน ซึ่งข้อสันนิษฐานดังกล่าวมีดังนี้

ก) ข้อสันนิษฐานตาม มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12)

พ.ศ. 2497 ซึ่งบัญญัติว่า

"ถ้าปรากฏว่าผู้ใดมีสิ่งซึ่งต้องห้าม หรือสิ่งซึ่งมีเหตุอันควรสงสัยว่าเป็นสิ่งต้องจำกัด หรือ เป็นสิ่งลักลอบหนีศุลกากรไว้ในครอบครอง ให้อธิบดี พนักงานผู้ได้รับแต่งตั้ง เป็นพิเศษจากอธิบดี พนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจ มีอำนาจบันทึกข้อเท็จจริงที่ตนได้พบเห็น บันทึกนี้ถ้าเสนอต่อศาลใน เมื่อมีการดำเนินคดี ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า เป็นความจริงตามข้อเท็จจริงที่จดแจ้งไว้ในบันทึกนั้น และผู้นั้นได้นำสิ่งนั้น เข้ามาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือนำเข้ามาโดยการลักลอบหนีศุลกากร แล้วแต่กรณี เว้นแต่จะพิสูจน์ได้เป็นอย่างอื่น"

การกำหนดข้อสันนิษฐาน เช่นนี้ เป็นการกำหนดขึ้นโดยเฉพาะแก่ความผิดทางด้านศุลกากร เพราะบันทึกข้อเท็จจริงตามความผิดทางอาญาทั่วไป มิได้มีการตั้งข้อสันนิษฐานเช่นนี้ ตามบทบัญญัตินี้หมายความว่า หากโจทก์พิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดมีของดังที่ระบุไว้ และผู้นั้นก็เป็นผู้มีอำนาจดังระบุไว้แล้ว ก็ต้องสันนิษฐานไว้ก่อนว่าข้อเท็จจริงตามที่บันทึก เป็นความจริงและบุคคลนั้นนำสิ่งนั้นเข้ามาโดยมิชอบด้วยกฎหมายหรือลักลอบหนีศุลกากร และถือเป็นหน้าที่ของจำเลยที่จะนำสืบหักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าว

⁸⁶ Cleary, Edward W, Mecormick's Handbook of the law of Evidence, 2nd ed. (Minnesota : West Publishing Co., 1972), p. 807.

ข) ข้อสันนิษฐานตาม มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12)

พ.ศ. 2497 ซึ่งบัญญัติว่า

"ภายในเขตควบคุมศุลกากร อธิบดีมีอำนาจประกาศให้ผู้ทำการค้าชนิดใด ตามลักษณะเงื่อนไขใด ที่อธิบดีกำหนดไว้ จัดให้มีสมุดควบคุมตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ลงรายการในขณะที่ได้รับและจัดจำหน่ายสินค้าชนิดนั้น ในการประกอบการค้าเป็นรายวัน ในสมุดนั้น การประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เมื่อพ้นกำหนดหกสิบวันนับแต่ประกาศตามความในวรรคก่อน ให้ผู้ทำการค้าจัดให้มีสมุดควบคุม และลงรายการในสมุดควบคุม เป็นรายวัน

ถ้าการตรวจแสดงให้เห็นว่ามีสินค้าขาดหรือ เกินจำนวนที่ควรจะปรากฏตามสมุดควบคุม ในเมื่อคำนึงถึงจำนวนสินค้าที่ผู้ทำการค้าสมควรมีไว้ เพื่อใช้สอยเอง และให้ครอบครัวใช้สอยตามปกติแล้ว ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าสินค้าซึ่งขาดหรือ เกินนั้น ได้นำมาไว้ในครอบครองของผู้ทำการค้า หรือย้ายขนไปโดยผิดกฎหมาย แล้วแต่กรณี โดยยังไม่ได้ชำระค่าอากร"

เขตท้องที่บางแห่งซึ่ง เป็นเขตติดต่อกับประเทศเพื่อนบ้าน มีการลักลอบนำสินค้าหนีภาษีศุลกากร เป็นประจำ เป็นเหตุให้รัฐต้องขาดรายได้จากเงินค่าภาษีอากร เป็นจำนวนมาก ทั้งยังเป็นการทำลายเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศอีกด้วย แม้จะมีด่านศุลกากรอยู่แล้ว ก็ทำให้การลักลอบนำสินค้าหนีภาษีศุลกากรลดจำนวนลงไม่ ฉะนั้น เพื่อให้ได้ผลในการป้องกันและปราบปรามโดยเข้มงวด และเพื่อรักษารายได้และผลประโยชน์ของรัฐ จึงจำเป็นต้องกำหนดท้องที่บางแห่งให้เป็น "เขตควบคุมศุลกากร" ซึ่งในเขตควบคุมศุลกากรนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้ทำการค้า จัดให้มีสมุดควบคุมเพื่อลงบัญชีสินค้าที่ได้ค้าขาย ถ้าหากมีสินค้าขาดหรือ เกินจำนวนที่ควรจะปรากฏตามสมุดควบคุม ในเมื่อคำนึงถึงจำนวนสินค้าที่ผู้ทำการค้าสมควรมีไว้ เพื่อใช้สอยเองและให้ครอบครัวใช้สอยตามปกติแล้ว ก็ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าสินค้าซึ่งขาดหรือ เกินนั้น ได้นำมาไว้ในครอบครองของผู้ทำการค้า หรือย้ายขนไป โดยยังไม่ได้ชำระอากร และเป็นหน้าที่ของผู้ทำการค้าที่จะพิสูจน์หักล้างข้อสันนิษฐานดังกล่าว

ค) ข้อสันนิษฐานตาม มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12)

พ.ศ. 2497 ซึ่งบัญญัติว่า

"อธิบดีมีอำนาจประกาศระเบียบวิธีพิเศษในเขตควบคุมสุลกากร ซึ่งจะต้องอยู่ภายใน บังคับแห่งมาตรา ๕ และให้มีแผนที่แสดง เขตของบริเวณดังกล่าวต่อท้ายประกาศนั้น การ ประกาศให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ภายในบริเวณพิเศษนั้น ผู้ใดมีสินค้าเพื่อการค้าของตนหรือของผู้อื่น ให้สันนิษฐานไว้ ก่อนว่า สินค้านั้นเป็นสินค้าที่ยังไม่ได้ชำระอากร เว้นแต่จะแสดงให้เห็นที่พอใจว่าได้ ชำระอากรแล้ว

ห้ามมิให้ผู้ใดทำการขนสินค้า เข้าไปหรือออกมา หรือขนภายในบริเวณพิเศษนั้น เว้น แต่จะมีใบอนุญาตซึ่งพนักงานสุลกากรได้ออกให้และต้องแสดงใบอนุญาตชนนั้น เมื่อ พนักงานสุลกากร เรียกร้อง"

ภายในเขตควบคุมสุลกากรบางแห่ง ถึงแม้ว่าจะจัดให้มีสมุดควบคุมและคก อยู่ในอำนาจตรวจค้นของสุลกากรก็ตาม แต่ก็ยังมีการลักลอบหนีสุลกากรอยู่นั้นเอง จึงต้องหา วิธีป้องกันและปราบปรามให้เข้มงวดยิ่งขึ้น โดยประกาศให้เป็นบริเวณพิเศษในเขตควบคุมสุลกากร เช่น บริเวณพิเศษในท้องที่ตำบลสะเดา และตำบลทุ่งหมอ อำเภอสะเดา จังหวัด สงขลา เป็นต้น

บริเวณในเขตควบคุมสุลกากร อยู่ภายใต้ข้อบังคับ มาตรา 14 แห่งพระราช บัญญัติสุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 ซึ่งต้องปฏิบัติ 2 ประการ คือ

1) ภายในบริเวณพิเศษนั้น ผู้ใดมีสินค้าของตนหรือของผู้อื่น ให้สันนิษฐาน ไว้ก่อนว่า สินค้านั้นเป็นสินค้าที่ยังไม่ได้ชำระอากร เว้นแต่จะแสดงให้เห็นที่พอใจว่าได้ชำระ อากรแล้ว ข้อสันนิษฐานของกฎหมายมาตรานี้ เป็นคุณแก่สุลกากรและให้ผู้ครอบครองสินค้าเป็น ผู้พิสูจน์หักล้าง ถ้าพิสูจน์ไม่ได้ก็อาจเป็นความผิดตาม มาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติ สุลกากร พ.ศ. 246๓ ได้

2) ห้ามมิให้ผู้ใดทำการขนสินค้า เข้าไปหรือออกมา หรือขนภายในบริเวณ พิเศษนั้น เว้นแต่จะมีใบอนุญาตซึ่งพนักงานสุลกากรได้ออกให้ และต้องแสดงใบอนุญาตชนนั้น เมื่อพนักงานสุลกากร เรียกร้อง ผู้ฝ่าฝืนมีโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท⁸⁷

⁸⁷ ดูพระราชบัญญัติสุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 มาตรา 16