

หลักการ ความสำคัญ และข้อยกเว้นของความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากร

นายวรินทร์ ชีวิตโสภณ

ผู้อำนวยการส่วนกฎหมายและระเบียบ
กองกฎหมาย กรมศุลกากร

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๖๐ หมวด ๔ หน้าที่ของปวงชนชาวไทย มาตรา ๕๐ กำหนดว่าบุคคลมีหน้าที่ ดังต่อไปนี้... (๙) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด หากเป็นการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ เพื่อมาใช้ประโยชน์หรือบริโภคในประเทศนั้น ผู้นำของเข้าย่อมมีหน้าที่เสียภาษีอากร อันได้แก่ อากรตามกฎหมายศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ฯลฯ ทั้งนี้ ความรับผิดในการเสียภาษีกรณีฐานสินค้านำเข้า ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ได้กำหนดไว้สอดคล้องกันว่าเป็นไปตามกฎหมายศุลกากร

คำว่า “อากร” ตามกฎหมายศุลกากร หมายถึงอากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของหรือสินค้าที่นำเข้า^๑ ในการเรียกเก็บอากร ให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร^๒ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร^๓ หมายความว่า การเรียกเก็บอากร พนักงานศุลกากรต้องใช้กฎหมายทั้งสองฉบับควบคู่กันมิให้ขัดแย้งกัน เมื่อมีการนำเข้าสินค้า ผู้ขนส่งจะนำของเข้าเก็บในโรงพักสินค้า เพื่อรอผู้รับตราส่ง มาปฏิบัติพิธีการศุลกากรแล้วรับของออกไปจากอารักขา ศุลกากรภายในเวลาอันสมควร โดยจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากร ปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ยื่นใบขนสินค้า และเสียอากร หากบุคคลใดนำเข้าหรือพาของเข้ามา โดยไม่ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง ด้วยการซุกซ่อนหรือหนีศุลกากร ของนั้นจะมีสถานะเป็นของอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากร^๔ และหากกรณีที่มีได้ยื่นใบขนสินค้าและเสียภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในเวลา ๓๐ วันและได้มีหนังสือแจ้งบอกกล่าวไปยังผู้ขนส่งแล้ว ของนั้นจะกลายเป็นของตกค้าง^๕ ซึ่งอธิบดีมีอำนาจนำของดังกล่าวออกขายทอดตลาด^๖ จึงเห็นว่าเจตนารมณ์อันเป็นสาระสำคัญของกฎหมายศุลกากร คือการจัดเก็บรายได้เพื่อประโยชน์ทางการคลังของประเทศโดยกำหนดความรับผิดในอันที่จะต้องชำระอากรเมื่อนำเข้าสำเร็จ เป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการที่เรียกว่าพิธีการศุลกากร รวมถึงการคำนวณอากร การเสียอากร และการประเมินอากร

ความรับผิดทางอากรเกิดเมื่อนำเข้าสำเร็จ เวลาที่นำของเข้าสำเร็จ ได้แก่เวลาที่เรือซึ่งนำของนั้นเข้ามา ในเขตท่าที่จะถ่ายของขึ้นจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง เช่น เรือเข้ามายังท่าเรือคลองเตย ในเขตท่ากรุงเทพฯ แต่มีของตามใบตราส่งถึงท่าเรือคลองใหญ่ จังหวัดตราด มากับเรือลำนี้ด้วย ดังนี้ เฉพาะของที่จะขนถ่ายลงที่ท่ากรุงเทพฯ

^๑พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔ “อากร” หมายความว่า อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรตามพระราชบัญญัตินี้ และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่กำหนดให้เป็นอากรศุลกากร

^๒พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๓ การนำเข้าเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจาก ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

^๓พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๖๖ ของที่ยังมิได้เสียอากร ของต้องห้าม ของต้องกักตุน หรือของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร เป็นของที่พึงต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้

^๔พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๐๗ ให้ของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากรที่มีลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้เป็นของตกค้าง...

(๒) ของนำเข้า...ที่อยู่ในอารักขาของศุลกากรเกินสามสิบวันโดยไม่มีการยื่นใบขนสินค้าและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้น โดยอธิบดีได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้ขนส่งเพื่อดำเนินการดังกล่าวให้ถูกต้อง แต่ผู้ขนส่งไม่ยอมดำเนินการให้ถูกต้องภายในกำหนดสิบห้าวัน...

^๕พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๐๘ ในการดำเนินการกับของตกค้างตามพระราชบัญญัตินี้ ให้อธิบดีมีอำนาจดังต่อไปนี้

(๑) ให้พนักงานศุลกากรนำของนั้นออกขายทอดตลาดหรือทำลาย ...

ถือว่าการนำเข้าสำเร็จตั้งแต่เรือเข้ามาในเขตท่ากรุงเทพฯ แล้ว ส่วนของที่มีใบตราส่ง กำหนดส่ง ณ ท่าเรือคลองใหญ่ ที่มากับเรือลำนี้ด้วยนั้น ยังไม่ถือว่าของรายนั้นนำเข้าสำเร็จ เนื่องด้วยเรือลำนี้ยังไม่เข้าไปในเขตท่าที่มีชื่อส่งของถึงความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากร จึงมีความสำคัญต่อผู้นำของเข้า หากไม่ทราบว่าจะเริ่มต้นแห่งความรับผิดชอบนั้นคือเวลาใดแล้ว ก็ไม่อาจเสียอากรให้ถูกต้องได้ สิ่งสำคัญที่ต้องพิจารณา ได้แก่ สภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร อันเป็นองค์ประกอบที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา จึงต้องกำหนดให้แน่ชัดว่าให้ถือเอาตามที่เป็นอยู่ ณ เวลาใด เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณค่าอากร และสำแดงในใบขนสินค้าเพื่อชำระค่าภาษีอากรต่อไป

จากสภาพปัญหาที่ยกไว้ข้างต้น ผู้เขียนได้ศึกษาพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ เพื่อชี้ให้เห็นถึงหลักการและความสำคัญของคำว่า “ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากร” เฉพาะกรณีของนำเข้า และข้อยกเว้นของหลักการดังกล่าว

ผลการศึกษาพบว่า

๑. ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียอากรเกิดเมื่อ...เวลาที่นำเข้าสำเร็จ โดยแยกตาม Mode การขนส่งดังนี้



๑.๑ การนำเข้าทางทะเล^๖

เนื่องจาก Mode การขนส่งทางทะเล ถือได้ว่าเป็นรากฐานสำคัญของการค้าระหว่างประเทศ แนวปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานได้ก่อตัวเป็นหลักกฎหมายจารีตประเพณี ถือเป็นปฏิบัติสืบเนื่องกันตั้งแต่อดีต พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙^๗ ซึ่งบังคับใช้เมื่อวันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๔๖๙ คณะผู้กร่างในสมัยนั้นได้นำแนวปฏิบัติของศุลกากรอังกฤษ มาเป็นต้นแบบในการยกร่างเป็นภาษาอังกฤษ แล้วจึงได้แปลเป็นฉบับภาษาไทย โดยมี Mode การขนส่งทางทะเลเป็นพื้นฐาน ในปัจจุบันเมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มีผลบังคับใช้แทนฉบับเดิมตั้งแต่วันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ เป็นต้นมา พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการแยก Mode การขนส่งอย่างชัดเจน จากผลการศึกษาเนื้อหาสาระตามบทบัญญัติฉบับปัจจุบัน กรณี Mode การขนส่งทางทะเล ยังคงไว้ซึ่งหลักการเดิม ผู้เขียนจึงขอกล่าวถึงว่าการนำเข้าทางทะเลนั้น จะถือว่าสำเร็จ ณ สถานที่ใด โดยต้องปฏิบัติเช่นไร

^๖พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๓ วรรคสอง ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าำของเข้าสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จตามมาตรา ๕๐ ... และมาตรา ๕๐ (๑) การนำของเข้าทางทะเลให้ถือเป็นอันสำเร็จ เมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือ หรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง

^๗พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙ มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช ๒๔๖๙

๑.๑.๑ สำเร็จ ณ สถานที่ใด การนำเข้าสำเร็จเมื่อเข้ามาในเขตท่า ซึ่งรัฐมนตรีได้ประกาศกำหนดไว้ในกฎกระทรวง โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๕(๑) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ กำหนดท่า ที่ หรือสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นด่านศุลกากร พร้อมกำหนดเขตศุลกากรหรือเขตท่าไว้ด้วย

๑.๑.๒ การรายงานเรือเข้า^๘ อธิบติได้ประกาศกำหนดเป็นหลักเกณฑ์ไว้ด้วยว่าต้องระบุวันนำเข้าจริงและเวลาที่เรือมาถึงเขตท่า^๙ (Actual Date, Actual Time) เพื่อประโยชน์ในการคำนวณอากรในการยื่นใบขนสินค้า ซึ่งให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ วันเวลาที่เรือมายังเขตท่าดังกล่าว นั้น ยังมีผลโดยตรงต่ออัตราแลกเปลี่ยนที่กรมศุลกากรประกาศ ซึ่งเป็นอีกปัจจัยสำคัญในการคำนวณอากรเพื่อยื่นใบขนสินค้าด้วย

๑.๑.๓ เมื่อเรือเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นหน้าที่สำคัญของนายเรือ ต้องยื่นรายงานเรือเข้าพร้อมข้อมูลเกี่ยวกับสินค้า ที่เรียกว่าบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) อธิบติได้กำหนดให้ส่งบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ล่วงหน้า^{๑๐} เพื่อประโยชน์ในการบริหารความเสี่ยง และเป็นข้อมูลอันสำคัญในการปฏิบัติพิธีการยื่นใบขนสินค้าต่อไป สำหรับการยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) ต้องกระทำโดยผู้ใดนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ กำหนดให้นายเรือ อันหมายถึงบุคคลซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาหรือควบคุมเรือ หรือเป็นผู้ขนส่งตามความเป็นจริง (Actual Carrier) เป็นผู้ยื่นรายงานเรือเข้าและบัญชีสินค้าสำหรับเรือ (Manifest) แม้ว่าการทำสัญญารับขนทางทะเล ผู้ที่มีนิติสัมพันธ์โดยตรง ซึ่งทำสัญญารับขนของทางทะเลกับผู้ส่งของ^{๑๑} คือคู่สัญญารับขนประเภทที่เรียกว่าผู้ขนส่งตามสัญญา (Contractual Carrier) ซึ่งอาจเป็นผู้ประกอบธุรกิจการรับขนของทางทะเลที่ได้มียานพาหนะเป็นของตนเองหรือที่เรียกว่า Non-Vessel Operation Common Carrier : NVOCC ก็ตาม หากแต่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มีเจตนารมณ์ให้เพียงนายเรือเท่านั้นที่ทำหน้าที่และรับผิดชอบในการดำเนินการดังกล่าว หลักกฎหมายที่กำหนดไว้เช่นนี้สอดคล้องกับอนุสัญญาเกียวโตฉบับปรับปรุง ที่ระบุให้ผู้ขนส่งตามความเป็นจริงเป็นผู้รับผิดชอบหรือมีหน้าที่รายงาน^{๑๒} ทั้งนี้ ผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมว่าหลักการดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานในการรักษารายได้ของแผ่นดินและการควบคุมทางศุลกากร ดังนั้น กฎหมายศุลกากร จึงต้องกำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจเพื่อบังคับ หรือสั่งการโดยตรงต่อนายเรือซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาหรือควบคุมเรือ และมีสินค้าอยู่ในครอบครองของตน ในการดำเนินการดังกล่าวให้ครบถ้วนถูกต้อง

^๘พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๖๔ เรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่เรือของทางราชการ ให้นายเรือมีหน้าที่ทำรายงานเรือเข้าและยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือ และแสดงใบทะเบียนเรือต่อพนักงานศุลกากรเพื่อตรวจสอบ

^๙ประกาศกรมศุลกากรที่ ๑๓๔/๒๕๖๑ ลงวันที่ ๘ พฤษภาคม ๒๕๖๑ เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ ข้อ ๑๐ (๑) การรายงานเรือเข้ามาในราชอาณาจักร (๑.๔) ให้ตัวแทน...นายเรือจัดทำข้อมูลการรายงานเรือเข้าสำเร็จโดยแจ้งวันนำเข้าจริงและเวลาที่เรือมาถึงเขตท่า (Actual Date, Actual Time) ตามมาตรฐานที่กรมศุลกากรกำหนด และส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์...

^{๑๐}ประกาศกรมศุลกากรที่ ๑๓๔/๒๕๖๑ ลงวันที่ ๘ พฤษภาคม ๒๕๖๑ เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ ข้อ ๑๐ (๑) การรายงานเรือเข้ามาในราชอาณาจักร (๑.๑) ก่อนเรือเข้ามาในราชอาณาจักร ให้...รายงานเรือเข้าและการขอเปิดระวางเรือ... และส่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสี่สิบสี่ชั่วโมง ยกเว้น...มาจากประเทศเวียดนามและกัมพูชา...ไม่น้อยกว่าหกชั่วโมง

^{๑๑}พระราชบัญญัติการรับขนของทางทะเล พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

“ผู้ขนส่ง” หมายความว่า บุคคลซึ่งประกอบการรับขนของทางทะเลเพื่อำเนินการเป็นทางค้าปกติ โดยทำสัญญารับขนของทางทะเลกับผู้ส่งของ

“ผู้ขนส่งอื่น” หมายความว่า บุคคลซึ่งมิได้เป็นคู่สัญญากับผู้ส่งของในสัญญารับขนของทางทะเล แต่ได้รับมอบหมายจากผู้ขนส่งให้ทำการขนส่งของรวมถึงบุคคลอื่นใดซึ่งผู้ขนส่งอื่นได้มอบหมายข่วงต่อไปให้ทำการขนส่งของนั้นด้วย ไม่ว่าจะมีการมอบหมายข่วงกันไปถึงกี่ทอดก็ตาม...

^{๑๒}INTERNATIONAL CONVENTION ON THE SIMPLIFICATION AND HARMONIZATION OF CUSTOMS PROCEDURES (as amended) : Revised Kyoto Convention Specific Annex A

"Carrier" means the person actually transporting goods or in charge of or responsible for the operation of the means of transport...

The carrier shall be held responsible to the Customs for ensuring that all goods are included in the cargo declaration or are brought to the attention of the Customs in another authorized manner.

๑.๒ การนำเข้าทางอากาศ

๑.๒.๑ ลักษณะพิเศษ

การนำเข้าทางอากาศ อากาศยานต้องลงที่สนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเท่านั้น เมื่ออากาศยานลำใดเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ผู้ควบคุมอากาศยานทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบ^{๑๓}

๑.๒.๒ นำเข้าสำเร็จเมื่อใด

ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร^{๑๔} เป็นจุดที่เกิดความรับผิดชอบของการนำเข้าทางอากาศ แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อประโยชน์ในการบริหารความเสี่ยงและการควบคุมทางศุลกากร ในการรายงานอากาศยานเข้า อธิบดีได้กำหนดให้จัดทำข้อมูลการรายงาน และบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานล่วงหน้า ภายในหนึ่งชั่วโมงหลังจากอากาศยานออกจากสนามบินต้นทาง^{๑๕}

๑.๓ การนำเข้าทางบก

๑.๓.๑ ลักษณะพิเศษ

(๑) ต้องขนส่งมาตามทางอนุมัติ^{๑๖} การนำเข้ามาในราชอาณาจักรจากเขตแดนทางบกไปยังด่านศุลกากร ต้องขนส่งตามทางอนุมัติและภายในกำหนดเวลา โดยอธิบดีประกาศกำหนดเส้นทางจากด่านพรมแดน^{๑๗} มายังด่านศุลกากร และเวลาที่อนุญาตให้ขนส่งไว้ให้ถือปฏิบัติ เหตุที่การนำเข้าทางบกต้องมีการกำหนดให้มีทางอนุมัติไว้เช่นนี้ สืบเนื่องจากการนำเข้าทางบก มักต้องเข้ามาทางชายแดน ซึ่งบางท้องที่ห่างไกลความเจริญ เป็นถิ่นทุรกันดาร หรืออยู่ในพื้นที่เขตป่า จึงต้องกำหนดให้มีทางอนุมัติเพื่อให้ผู้ขนส่งมาตามเส้นทางที่กำหนดที่พนักงานศุลกากรสามารถควบคุมได้ เพื่อนำมาปฏิบัติพิธีการที่ด่านศุลกากรซึ่งอยู่ในพื้นที่ตอนต่อไป

(๒) รูปแบบยานพาหนะที่ขนส่งเข้าทางบกนั้น มิได้เฉพาะกรณีขนส่งโดยรถบรรทุกสินค้าเท่านั้น กฎหมายศุลกากร กำหนดให้สามารถรองรับการนำเข้าโดยยานพาหนะในรูปแบบอื่น เช่น รถเข็น รถลาก คนหาบหาม เกวียน หรือโดยใช้สัตว์พาหนะ^{๑๘} ด้วย

(๓) การนำเข้าโดยเรือที่ขนส่งมาทางลำน้ำที่เป็นเขตแดนทางบก เช่นแม่น้ำโขง ฯลฯ ถือเป็นการนำเข้าทางบก ซึ่งอธิบดีจะประกาศกำหนดเขตจอดเรือ เพื่อให้หน่วยเรือจอดเทียบท่าและขนถ่ายของ ซึ่งเขตจอดเรือเป็นจุดเริ่มต้นของทางอนุมัติ เพื่อขนส่งของมาปฏิบัติพิธีการ ณ ด่านศุลกากรต่อไป

(๔) การนำเข้าโดยรถไฟ การขนส่งทางรางหรือโดยรถไฟ แม้มิได้มีการกำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่เมื่อเป็นกรณีการขนส่งของเข้ามาในราชอาณาจักรผ่านเขตแดนทางบก จึงเป็นการนำเข้าทางบก

^{๑๓}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๙๔ เมื่ออากาศยานลำใดเข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่อากาศยานของทางราชการ ให้ผู้ควบคุมอากาศยานทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบ

^{๑๔}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๕๐ (๓) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร

^{๑๕}ประกาศกรมศุลกากรที่ ๑๓๔/๒๕๖๑ ลงวันที่ ๘ พฤษภาคม ๒๕๖๑ เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรทางอิเล็กทรอนิกส์ ข้อ ๑๙

^{๑๖}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔ “ทางอนุมัติ” หมายความว่า ทางที่ใช้ขนส่งของเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักรจากเขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนทางบก

^{๑๗}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔ “ด่านพรมแดน” หมายความว่า ด่านที่ตั้งขึ้น ณ บริเวณเขตแดนทางบก บนทางอนุมัติ เพื่อประโยชน์ในการตรวจของที่ขนส่งโดยทางนั้น

^{๑๘}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๙๑ กรณีการขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกเข้ามาในหรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร โดยมีได้ใช้ยานพาหนะ หรือใช้ยานพาหนะที่ไม่มีเครื่องยนต์ หรือใช้สัตว์พาหนะ ผู้ขนส่งต้องหยุดที่ด่านพรมแดน และให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจตรวจของที่ขนส่ง ตลอดจนยานพาหนะหรือสัตว์พาหนะที่ใช้ในการขนส่งนั้น และให้ผู้ขนส่งทำบัญชีเกี่ยวกับของที่ขนส่งนั้น...

(๕) กรณีที่ไม่อาจขนส่งมาตามทางอนุมัติปกติ อาจร้องขอต่ออธิบดีเพื่อพิจารณา อนุญาตให้ขนส่ง โดยใช้ตามทางอื่นนอกจากทางอนุมัติ^{๑๙} กรณีหากมีเหตุจำเป็นและได้ยื่นคำขอโดยบอกกล่าวล่วงหน้าไว้ อธิบดีอาจพิจารณาอนุญาตตามเส้นทางที่ขอ โดยกำหนดเงื่อนไขในการปฏิบัติไว้ด้วยก็ได้

๑.๓.๒ นำเข้าสำเร็จเมื่อใด

การนำเข้าทางบกให้ถือเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน^{๒๐} เมื่อมาถึง ผู้ขนส่งต้องยื่นบัญชีสินค้าแสดงรายการของที่ขนส่งต่อพนักงานศุลกากรประจำพรมแดน^{๒๑} ที่เรียกว่าแบบ ศบ. หรือ ศุลกากรทางบก เพื่อให้ทราบถึงรายละเอียดของสินค้า ทำนองเดียวกับบัญชีสินค้าสำหรับเรือ

๑.๔ การนำเข้าทางไปรษณีย์

การรับ-ส่งของที่นำเข้าทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ เป็นภารกิจของบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด รัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม เมื่อเป็นกรณีของที่มาจากต่างประเทศก็อยู่ในข่ายที่มีความรับผิดชอบทางอากร การนำเข้าทางไปรษณีย์ได้ถูกกำหนดแยกออกเป็น Mode การขนส่งหนึ่ง^{๒๒} ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากรฯ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตรวจคัดและเรียกเก็บอากร กรมศุลกากรได้ทำความตกลงกับบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด เพื่อกำหนดหน้าที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างกันในการดำเนินการดังกล่าว

๑.๔.๑ ลักษณะพิเศษ

(๑) การนำเข้าทางไปรษณีย์ ไม่มีบทบัญญัติให้รายงานยานพาหนะเข้า เช่นการนำเข้าทางทะเล ทางอากาศ และทางบก

(๒) การส่งคืนสิ่งของที่ส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ เมื่อบริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด รายงาน หีบห่อที่ไม่มีผู้มารับภายในสามสิบวันนับแต่นำเข้า เพื่อพนักงานศุลกากรตรวจสอบ หากมิใช่ของต้องห้าม ต้องจำกัด ให้ส่งคืนต้นทางต่างประเทศต่อไป^{๒๓} พนักงานศุลกากรจะยึดได้เฉพาะของอันจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร เช่น ยาเสพติดให้โทษ สิวหรือวัตถุลามก ฯลฯ

๑.๔.๒ นำเข้าสำเร็จเมื่อใด

ตามที่ได้กล่าวถึงข้างต้นว่า การนำเข้าทางไปรษณีย์ไม่ต้องมีการรายงานยานพาหนะเข้า ในปัจจุบันการนำเข้ามักใช้ทางอากาศยาน หากใช้หลักนำเข้าสำเร็จตามหลักทั่วไป เกิดขึ้นวันที่อากาศยานซึ่งบรรทุก ของนั้นได้เข้ามาถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร มาใช้เป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีอากรนั้นอาจเกิดความสับสน เนื่องด้วยสิ่งของที่ส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศนั้น นำเข้ามาในทุกรูปแบบต่าง ๆ กัน ลำเลียงมารวม ณ สถานที่ ที่เรียกว่า ที่ศูนย์ไปรษณีย์^{๒๔} การตรวจสอบให้ปรากฏชัดว่าหีบห่อใดนำเข้าโดยยานพาหนะใดเป็นการยาก

^{๑๙}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๘๖ วรรคสอง การขนส่งของตามทางอื่นนอกจากทางอนุมัติหรือในเวลาอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง ต้องได้รับอนุญาต จากอธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

^{๒๐}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๕๐ (๒) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน

^{๒๑}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๘๙ ในการขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ผู้ขนส่งปฏิบัติดังต่อไปนี้ (๑) ยื่นบัญชีสินค้าแสดง รายการของทั้งปวงที่ขนส่งต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านศุลกากรตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดจำนวนสองฉบับ ให้พนักงานศุลกากรประจำด่านศุลกากรตรวจของที่ขนส่ง มานั้น...

^{๒๒}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๕๐ (๔) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดลงไปรษณีย์...

^{๒๓}ประกาศกรมศุลกากรที่ ๑๐๕/๒๕๖๑ ลงวันที่ ๘ พฤษภาคม ๒๕๖๑ เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขการปฏิบัติพิธีการศุลกากร การนำเข้าและการส่งของออกทาง ไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ข้อ ๗ การส่งคืนสิ่งของที่ส่งทางไปรษณีย์ระหว่างประเทศ

^{๒๔}กฎกระทรวงกำหนดด่านศุลกากรและด่านพรมแดน พ.ศ. ๒๕๖๐...ลำดับที่ ๒ กรุงเทพมหานคร...ที่ศูนย์ไปรษณีย์

จึงได้กำหนดให้ใช้วันเปิดดูไปรษณีย์เป็นวันที่เกิดความรับผิดในอันจะต้องเสียอากร และถือสภาพของ ราคาของ และ อัตราอากรที่เป็นอยู่นั้นเป็นเกณฑ์คำนวณค่าภาษีอากร

การเปิดดูไปรษณีย์นั้น จะดำเนินการร่วมกันโดยเจ้าหน้าที่บริษัท ไปรษณีย์ไทย จำกัด และ พนักงานศุลกากร ในลักษณะ Check and Balance แต่การตรวจคัดและเรียกเก็บอากรเป็นหน้าที่ของพนักงานศุลกากร

๒. ข้อยกเว้นของหลักความรับผิดทางอากรเกิดเมื่อนำเข้าสำเร็จ



๒.๑ มาตรา ๑๐ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

หลักทั่วไปของความรับผิดทางอากรเกิดในเวลานำเข้าสำเร็จ บทบัญญัติตามมาตรา ๑๐ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ได้กำหนดข้อยกเว้นสำคัญจากหลักทั่วไปดังกล่าว กล่าวคือกรณีของใดได้รับสิทธิยกเว้นอากร เช่น กรณีของที่ได้รับเอกสิทธิ์ทางการทูต^{๒๕} กรณีรถ เรือ อากาศยานที่เจ้าของนำมาพร้อมกับการเดินทาง^{๒๖} กรณีของที่ได้รับยกเว้นอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ กรณีของที่ได้รับยกเว้นอากรตามมาตรา ๑๔ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ กรณีของที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน^{๒๗} หรือกรณีของที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม^{๒๘} ฯลฯ กรณีของที่ตามที่ได้รับสิทธิดังกล่าว หากได้ดำเนินการไปจนลุล่วงตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้ ของนั้นก็ได้รับสิทธิโดยสมบูรณ์ แต่หากเกิดเหตุ อาทิเช่น ของได้โอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ผลทางกฎหมายที่กำหนดไว้ ก็คือของนั้นจะต้องเสียอากร ความรับผิดทางอากรจึงถูกเลื่อนจากเวลานำเข้าสำเร็จ มาเป็นเวลาดังต่อไปนี้ (๑) เวลาโอน (๒) เวลาที่นำไปใช้ในการอื่น และ (๓) เวลาที่สิทธิที่ได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง

^{๒๕}พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ภาค ๔ ของที่ได้รับยกเว้นอากร ประเภท ๑๐ ของที่ได้เอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่กับองค์การสหประชาชาติ หรือองค์การระหว่างประเทศ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญากับนานาประเทศ หรือทางการทูตซึ่งได้ปฏิบัติต่อกันโดยอัยยัติไมตรี หรือตามความตกลงที่ประเทศไทยมีกับองค์การต่างประเทศเป็นการเฉพาะ

^{๒๖}พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐ ภาค ๔ ของที่ได้รับยกเว้นอากร ประเภท ๓ (ค) รถสำหรับเดินบนถนน เรือ และอากาศยาน บรรดาที่เจ้าของนำมาเข้ามาพร้อมกันตน...

^{๒๗}พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๓๖ เพื่อส่งเสริมการลงทุน คณะกรรมการอาจให้ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับสิทธิและประโยชน์พิเศษอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง ดังต่อไปนี้ด้วย (๑) การยกเว้นอากรขาเข้า สำหรับวัตถุดิบและวัสดุจำเป็นที่ต้องนำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อใช้ ผลิต ผสม หรือประกอบผลิตภัณฑ์หรือผลิตผลเฉพาะที่ใช้ในการส่งออก

^{๒๘}พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ มาตรา ๗๐ ผู้รับสัมปทานและผู้รับจ้างซึ่งได้ทำสัญญาจ้างเหมาโดยตรงกับผู้รับสัมปทาน มีสิทธินำเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ โครงก่อสร้าง ยานพาหนะ ส่วนประกอบ อุปกรณ์ และวัสดุอื่น ๆ ที่ใช้ในการประกอบกิจการปิโตรเลียม เข้ามาในราชอาณาจักรได้ โดยให้ได้รับยกเว้นการเสียอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร แต่ของดังกล่าวต้องเป็นของที่คณะกรรมการมีคำสั่งเห็นชอบว่าจำเป็นในการประกอบกิจการปิโตรเลียม

ความในมาตรา ๑๐ แห่งกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากรได้บัญญัติเป็นข้อยกเว้นเวลาแห่งความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรขาเข้าว่าไม่ได้เกิดในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จ แต่ให้ใช้เวลาโอน หรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลงแทน สภาพของ ราคาของ และอัตราอากรให้คำนวณตามที่เป็นอยู่ในเวลานั้น เวลาแห่งความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้นตามมาตรา นี้ ได้แก่

๒.๑.๑ เวลาโอน ของที่นำเข้าโดยได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรโดยบุคคลผู้มีสิทธิเช่นนั้น ถ้าภายในระยะเวลาที่กำหนดของนั้นโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิดังกล่าว ของนั้นจะต้องเสียอากรโดยถือความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้นในเวลาโอน เช่น บุคคลซึ่งได้รับเอกสิทธิ์ทางการทูต นำเข้ารถยนต์โดยใช้สิทธิยกเว้นอากร ตามภาค ๔ ประเภท ๑๐ ต่อมาโอนขายให้กับบุคคลธรรมดา ความรับผิดชอบทางอากรจึงเกิดขึ้นเมื่อเวลาที่โอนแก่บุคคลธรรมดาที่ไม่มีสิทธิ

๒.๑.๒ เวลาที่นำไปใช้ในการอื่น ของที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดโดยเฉพาะ และได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากร ถ้าได้นำของนั้นไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น นำวัตถุดิบเข้ามาเพื่อใช้ในการผลิตกรณีของที่ได้รับสิทธิยกเว้นอากรตามมาตรา ๑๒ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ แต่ได้นำวัตถุดิบนั้นไปขาย หรือไปใช้อย่างอื่น ต้องเสียอากรในเวลาที่น่าไปใช้การอื่น โดยถือสภาพของ ราคาของ และอัตราอากรที่เป็นอยู่ในเวลานั้น

๒.๑.๓ เวลาที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรสิ้นสุดลง ของที่นำเข้าโดยบุคคลที่ได้รับสิทธิยกเว้นอากร เช่นกรณีของที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือกรณีของที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยปิโตรเลียม แต่ต่อมาโครงการสิ้นสุดหรือถูกเพิกถอนสิทธิ จึงเป็นกรณีสิทธิที่ได้รับยกเว้นอากรก็สิ้นสุดลงในเวลาที่น่าด้วย และให้ถือเวลานั้นเป็นเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้น แนวปฏิบัติปกติ เมื่อหน่วยงานที่ให้สิทธิยกเว้นอากร พิจารณาแล้วเป็นกรณีสิทธิสิ้นสุด ก็จะมีหนังสือแจ้งกรมศุลกากรเพื่อเรียกเก็บอากรต่อไป ในหัวข้อนี้ ปรากฏความเห็นสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาที่น่าสนใจ กรณีผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม ต้องส่งมอบทรัพย์สินให้แก่รัฐบาลไทยโดยไม่คิดมูลค่าเมื่อสิ้นอายุสัมปทาน ประกอบกับรัฐบาลผู้รับโอนนั้น มิใช่ผู้รับสัมปทาน ตามมาตรา ๗๐ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียมฯ จึงมีประเด็นว่ากรณีดังกล่าวจะถือว่าเป็นกรณีสิทธิสิ้นสุดหรือเป็นกรณีโอนให้บุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือไม่ ประการใด ต่อมา คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๕) พิจารณาแล้วมีความเห็นสรุปว่าเมื่อทรัพย์สินและสิ่งติดตั้งที่ส่งมอบให้รัฐบาลไทยเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการปิโตรเลียมที่เคยได้รับยกเว้นอากรอยู่แล้ว ตามมาตรา ๗๐ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียมฯ แม้ต่อมารัฐบาลไทยจะได้รับมอบทรัพย์สินและสิ่งติดตั้งดังกล่าวก็ยังคงเป็นการรับมอบมาใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการปิโตรเลียมเช่นเดิม ตามเงื่อนไขที่ได้รับยกเว้นอากรตามมาตรา ๗๐ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ประกอบกับการส่งมอบทรัพย์สินและสิ่งติดตั้งให้แก่รัฐบาลไทยนั้น เป็นหน้าที่ที่ผู้รับสัมปทานต้องปฏิบัติในการประกอบกิจการปิโตรเลียมตามข้อกำหนดในสัมปทานปิโตรเลียมและกฎกระทรวงกำหนดแผนงาน แม้ว่าสัมปทานจะสิ้นอายุไปแล้ว อีกทั้งมาตรา ๗๑ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียมฯ ไม่ได้กำหนดให้ผู้รับสัมปทาน ต้องเสียอากรในกรณีดังกล่าว ดังนั้นผู้รับสัมปทานในฐานะผู้โอนทรัพย์สินและสิ่งติดตั้งโดยไม่คิดมูลค่าให้แก่รัฐบาลไทยเมื่อสิ้นอายุสัมปทาน จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากร^{๒๔}

^{๒๔}บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การเสียอากรของทรัพย์สินที่จะต้องส่งมอบให้รัฐบาลไทยโดยไม่คิดมูลค่าเมื่อสัมปทานสิ้นอายุตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ (เรื่องเสร็จที่ ๑๒๗๐/๒๕๖๕) กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ ขอหารือกรณีทรัพย์สินที่เป็นสิ่งติดตั้งหรือวัสดุอุปกรณ์ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยได้รับยกเว้นการเสียอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๗๐ แห่งพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ ที่ผู้รับสัมปทานจะต้องส่งมอบให้แก่รัฐบาลไทยโดยไม่คิดมูลค่าเมื่อสัมปทานสิ้นอายุตาม ข้อ ๑๕ (๔) แห่งข้อกำหนดในสัมปทานปิโตรเลียม กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นกรณีสิทธิสิ้นสุด หรือเป็นกรณีโอนให้บุคคลที่ไม่มีสิทธิ หรือไม่ ประการใด

๒.๒ การใช้สิทธิประโยชน์ทางอากร

สิทธิประโยชน์ทางอากร	ประเภท	ความรับผิดทางอากร	เมื่อส่งออก	กรณีไม่ส่งออก	หมายเหตุกรณีไม่ส่งออก
การคืนอากรเพื่อการส่งออกมาตรา ๒๙	คืนอากร	เกิดแล้ว เสียอากรแล้ว	คืนอากร	ไม่คืนอากร	เมื่อใช้ของดังกล่าวในราชอาณาจักร จึงต้องมีความรับผิดชอบตามหลักทั่วไป
คลังสินค้าทัณฑ์บน	ยกเว้นอากร (เมื่อส่งออก)	เกิดแล้ว แต่ยังไม่เรียกเก็บ	ยกเว้นอากร	ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคา พิกัดที่นำเข้า (วัตถุดิบ) แต่อัตราถือตามที่เป็นอยู่ขณะออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน	ตัวอย่างเช่น นำเข้าเม็ดพลาสติกเพื่อ process เป็นกล่อง ให้คำนวณอากรในสภาพเม็ดพลาสติก
เขตปลอดอากร	ยกเว้นอากร (เมื่อนำของเข้าเขตปลอดอากร)	เกิดแล้ว แต่ยกเว้นอากร	ยกเว้นอากร	ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคา พิกัดขณะออกจากเขตปลอดอากร	ตัวอย่างเช่น นำเข้าเม็ดพลาสติกเพื่อ process เป็นกล่อง ให้คำนวณอากรในสภาพกล่อง

ข้อยกเว้นของหลักความรับผิดทางอากรเมื่อนำเข้าสำเร็จ ประการต่อมาคือการให้สิทธิประโยชน์ทางอากร หลักการดังกล่าวอยู่บนพื้นฐานว่าเมื่อของมิได้ถูกบริโภคในราชอาณาจักร ไม่ควรมีต้นทุนภาระค่าภาษีอากรแฝงอยู่ เพื่อเพิ่มขีดความสามารถทางการแข่งขันของผู้ประกอบการและของประเทศ จึงควรกำหนดมาตรการส่งเสริมการส่งออกด้วยการคืนหรือยกเว้นอากร ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ กำหนดสิทธิประโยชน์ทางอากร ไว้ ๓ ประการ อันได้แก่ การคืนอากรเพื่อการส่งออกตามมาตรา ๒๙, เขตปลอดอากร และคลังสินค้าทัณฑ์บน กรณีของในเขตปลอดอากรและคลังสินค้าทัณฑ์บน กฎหมายมิได้ห้ามนำมาบริโภคในประเทศ หากต้องการเปลี่ยนเจตนาหรือมีความประสงค์นำสินค้ามาใช้ หรือบริโภคในราชอาณาจักร ย่อมมีภาระค่าภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนขอใช้คำว่าเป็นกรณี “นำเข้าโดยนิตินัย” และเมื่อมีการนำเข้าโดยนิตินัยแล้ว เพื่อประโยชน์ในการคำนวณอากร กฎหมายจึงกำหนดเป็นหลักไว้ ดังนี้

๒.๒.๑ การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคา ศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากรและพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้ามาสำเร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือ

ตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิม หรือสภาพอื่น^{๓๐}

๒.๒.๒ ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าของนั้น จะนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรหรือจากในราชอาณาจักร ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร^{๓๑}

๒.๓ การผ่านแดน การถ่ายลำ

สิทธิในการผ่านแดน เป็นไปตามหลัก Freedom of Transit ตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade : GATT) ๑๙๙๔ Article V และเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในอนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยพิธีการศุลกากรที่เรียบง่ายและสอดคล้องกัน (The International on The Simplification and Harmonization of Customs Procedures)

การผ่านแดนและการถ่ายลำ^{๓๒} มีจุดเริ่มต้นและจุดสิ้นสุดของการขนส่งอยู่นอกราชอาณาจักร สัญญาขนส่ง และใบตราส่งกำหนดผู้รับ ณ สถานที่ปลายทางที่อยู่นอกราชอาณาจักร แต่อาศัยประเทศไทยเป็นทางผ่าน หรือเพื่อเปลี่ยนยานพาหนะไปยังประเทศปลายทาง ดังนั้น ของผ่านแดน ของถ่ายลำ จึงมิได้ใช้หรือบริโภคในราชอาณาจักร ผลทางกฎหมายประการสำคัญคือไม่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียอากร แต่ต้องยื่นใบขนสินค้าตามแบบ และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด เพื่อประโยชน์ในการควบคุมทางศุลกากร และเพื่อมิให้ของนั้นอยู่ในราชอาณาจักรนานเกินสมควรแก่การขนส่ง จึงกำหนดให้ผู้นำของเข้าเพื่อการผ่านแดน นำของเข้ามาเพื่อการผ่านแดนหรือการถ่ายลำออกนอกราชอาณาจักรต้องนำของออกไปนอกราชอาณาจักรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร^{๓๓} ในกรณีที่ผู้นำของเข้าเพื่อการผ่านแดนหรือการถ่ายลำไม่นำของออกไปนอกราชอาณาจักรภายในระยะเวลา หรือขอเปลี่ยนแปลงการผ่านพิธีการศุลกากรเป็นการนำเข้าและได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้แล้ว แต่ไม่เสียอากรหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากรภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ของนั้นตกเป็นของแผ่นดิน

^{๓๐}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๔(๑) กรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากรและพิกัดศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้ามาเสร็จ แต่อัตราศุลกากรให้ถือตามอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปล่อยของออกไปในสภาพเดิม หรือสภาพอื่น

^{๓๑}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๕๔ ของที่ปล่อยออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อนำเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าของนั้นจะนำเข้ามาจากนอกราชอาณาจักรหรือจากในราชอาณาจักร ให้คำนวณอากรตามสภาพแห่งของราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ปล่อยของนั้นออกไปจากเขตปลอดอากร

^{๓๒}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔ “การผ่านแดน” หมายความว่า การขนส่งของผ่านราชอาณาจักรจากด่านศุลกากรแห่งหนึ่งที่ขนส่งของเข้ามาไปยังด่านศุลกากรอีกแห่งหนึ่งที่ขนส่งของออกไป ภายใต้การควบคุมของศุลกากร โดยมีจุดเริ่มต้นและจุดสิ้นสุดของการขนส่งอยู่นอกราชอาณาจักร ไม่ว่าการขนส่งนั้นจะมีการขนถ่ายของเพื่อเปลี่ยนยานพาหนะ การเก็บรักษาของ การเปลี่ยนภาชนะบรรจุของเพื่อประโยชน์ในการขนส่ง หรือการเปลี่ยนรูปแบบของการขนส่งของด้วยหรือไม่ก็ตาม ทั้งนี้ จะต้องไม่มีการใช้ประโยชน์ใด ๆ ซึ่งของนั้นหรือมีพฤติกรรมใด ๆ เพื่อประโยชน์ทางการค้าเกี่ยวกับของดังกล่าวในราชอาณาจักร

“การถ่ายลำ” หมายความว่า การถ่ายของจากยานพาหนะหนึ่งที่ขนส่งของเข้ามาในราชอาณาจักรไปยังอีกยานพาหนะหนึ่งที่ขนส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร ภายใต้การควบคุมของศุลกากรในด่านศุลกากรแห่งเดียวกัน โดยมีจุดเริ่มต้นและจุดสิ้นสุดของการขนส่งอยู่นอกราชอาณาจักร

^{๓๓}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๐๒

ผู้นำของเข้ามาเพื่อการผ่านแดนหรือการถ่ายลำออกนอกราชอาณาจักร ยื่นใบขนสินค้าตามแบบ และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ของตามวรรคหนึ่งไม่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบที่จะต้องเสียอากร หากได้ปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง และได้นำของออกไปนอกราชอาณาจักรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

การผ่านแดนที่มีการข้ามแดนทางบกให้กระทำได้ต่อเมื่อมีความตกลงระหว่างประเทศ

๒.๔ ไม่เก็บอากรจากของอันพึงต้องริบ

ของที่ยังมิได้เสียอากร ของต้องห้าม ของต้องกำกวด หรือของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร เป็นของที่พึงต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้ คำว่า “ของอันพึงต้องริบ” นี้ ชาวศุลกากรเรียกกันแบบไม่เป็นทางการว่า ของลักลอบ กล่าวคือเป็นกรณีนำเข้าโดยหนีศุลกากร หรือไม่แจ้งศุลกากรตามทางการโดยถูกต้อง ซึ่งผลทางกฎหมายก็คือผู้นั้นมิใช่ผู้นำของเข้า ของนั้นไม่มีการนำเข้าสำเร็จ จึงไม่มีความรับผิดชอบทางอากร ศุลกากรจึงไม่อาจเรียกเก็บอากรจากของนั้นได้ ตัวอย่างเช่น หากลักลอบนำรถจากต่างประเทศ แล้วดำเนินการด้วยกลวิธีใด ๆ จนกระทั่งสามารถจดทะเบียนรถยนต์สำเร็จ แต่ต่อมาได้ถูกกล่าวหาว่าดำเนินคดีในความผิดฐานนำของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้อง แม้ผู้ถูกกล่าวหาจะยินยอมขอชำระอากรต่อกรมศุลกากร ก็ไม่อาจกระทำได้ สถานะของของเช่นนั้นถือว่าเป็นของอันพึงต้องริบตามกฎหมายศุลกากร และเป็นของที่มีไว้เป็นความผิด^{๓๔} พนักงานศุลกากรต้องยึด^{๓๕} ของนั้นมาเพื่อดำเนินคดีเพื่อให้ศาลสั่งริบต่อไป

บทวิเคราะห์

จากผลการศึกษาหลักความรับผิดชอบทางอากร และข้อยกเว้นที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าประเด็นที่ต้องพิจารณา ประการแรกคือ “นำเข้าสำเร็จ มิใช่นำเข้าในราชอาณาจักร” กฎหมายศุลกากรมีเจตนารมณ์เพื่อการจัดระเบียบการนำเข้า-ส่งออก ด้านศุลกากรโดยส่วนใหญ่มีตั้งขึ้น ณ จุดผ่านแดนถาวร ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง เพื่อรองรับการเดินทางเข้า-ออกของคนและสินค้า จึงจำต้องจัดทรัพยากร สถานที่และโครงสร้างพื้นฐานที่พร้อมรองรับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรเพื่อการนำเข้า ส่งออก ผ่านแดน และถ่ายลำ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ให้รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดท่า ที่ หรือสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นด้านศุลกากร^{๓๖} การจัดตั้งด้านศุลกากรขึ้น ณ ที่ใด จึงต้องกำหนดเขตศุลกากรหรือเขตท่าไว้ด้วย เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและการควบคุมทางศุลกากร ดังเช่น^{๓๗}

- สำนักงานศุลกากรท่าเรือแหลมฉบัง จังหวัดชลบุรี เป็นด้านศุลกากรประเภท “ท่า” รองรับ การนำเข้า-ส่งออกทางทะเล
- ที่ทำการด้านศุลกากรตั้งอยู่ “เลขที่ ๙๑๙ ตำบลทุ่งสุขลา อำเภอศรีราชา จังหวัดชลบุรี”
- เขตศุลกากร (เขตท่า) ระบุว่า ภายในแนวเขตดังต่อไปนี้
 - ด้านเหนือ พื้นน้ำด้านทิศเหนือผ่านหินกองนอกไปทางทิศตะวันออกจนจดชายฝั่งทะเล ในแนวละติจูด ที่ ๑๓° ๑๑' ๓๐" เหนือ
 - ด้านตะวันออก ไปตามแนวชายฝั่งทะเล
 - ด้านใต้ ภายในเขตด้านใต้ของเกาะนก ไปทางทิศตะวันออกจนจดชายฝั่งทะเลในแนวละติจูด ที่ ๑๓° ๐๑' ๐๐" เหนือ
 - ด้านตะวันตก ในแนวลองจิจูดที่ ๑๐๐° ๔๗' ๓๐" ตะวันออก

^{๓๔}ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓๒ ทรัพย์สินใดที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่า ผู้ใดทำหรือมีไว้เป็นความผิด ให้ริบเสียทั้งสิ้น ไม่ว่าเป็นของผู้กระทำความผิด และมีผู้ตกลงโทษตาม คำพิพากษาหรือไม่

^{๓๕}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๖๗ ให้พนักงานศุลกากร พนักงานฝ่ายปกครอง หรือตำรวจ มีอำนาจยึดหรืออายัดสิ่งใด ๆ อันจะพึงต้องริบหรือเป็นที่สงสัยว่า จะพึงต้องริบตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ได้

^{๓๖}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๕ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้และให้มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานศุลกากร กับออก กฎกระทรวงในเรื่องดังต่อไปนี้ (๑) กำหนดท่า ที่ หรือสนามบินใด ๆ ในราชอาณาจักรให้เป็นด้านศุลกากร โดยจะกำหนดเงื่อนไขในการดำเนินการทางศุลกากรตามที่ เห็นสมควรไว้ด้วยก็ได้ รวมทั้งระบุเขตศุลกากรของด้านศุลกากรนั้น...

^{๓๗}กฎกระทรวงกำหนดด้านศุลกากรและด้านพรมแดน พ.ศ. ๒๕๖๐ ...ลำดับที่ ๕ ชลบุรี...

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการนำเข้ามาสำเร็จนั้นเพื่อประโยชน์ในทางอากร จึงมิใช่การนำเข้ามาในราชอาณาจักรตามหลักดินแดนและหลักกฎหมายทะเล ตัวอย่างเช่น กรณีเรือนำสินค้าเข้าถึงบริเวณทะเลอาณาเขตหรือเขต ๑๒ ไมล์ทะเลจากเส้นฐาน ยังไม่ถึงว่านำเข้ามาสำเร็จ ความรับผิดทางอากรยังไม่เกิด แต่อย่างไรก็ตามกรณีของต้องจำกัด^{๓๘} หรือกรณีที่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องระบุว่าห้ามมิให้นำเข้าเว้นแต่ได้รับอนุญาต หากเรือหรือยานพาหนะได้เข้ามาในเขตราชอาณาจักรไทยแล้ว แต่พบว่าของดังกล่าวมิได้รับอนุญาตจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่นนี้ ความผิดฐานนำของเข้าโดยหลีกเลี่ยงข้อจำกัดถือว่าได้สำเร็จลงแล้ว

ประการต่อมา เมื่อนำเข้ามาสำเร็จ “ความรับผิดเกิด แต่หนี้ยังไม่เกิด” หนี้ค่าอากรเกิดเมื่อยื่นใบขนสินค้า^{๓๙} เนื่องด้วยอากรศุลกากรนั้นจัดเก็บจากของที่นำเข้า หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าจัดเก็บจากฐานสินค้าที่ได้นำเข้ามาบริโภคหรือใช้สอยในประเทศ โดยกำหนดให้จุดเริ่มต้นแห่งความรับผิดเมื่อนำเข้ามาสำเร็จ แต่หน้าที่หรือหนี้ค่าอากรเกิดเมื่อยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ซึ่งในปัจจุบันการยื่นและออกเลขใบขนสินค้า สามารถกระทำในรูปแบบและช่องทางอิเล็กทรอนิกส์^{๔๐} แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีความเห็นเพิ่มเติมในประเด็นความรับผิดและหนี้ว่า เมื่อยานพาหนะนำสินค้าเข้ามาในตำแหน่งหรือเวลาที่กฎหมายระบุว่านำเข้ามาสำเร็จแล้ว ผลแห่งกฎหมายคือมีความรับผิดทางอากรผูกพันต่อของที่นำเข้า เกิดสิทธิที่อยู่เหนือทรัพย์สิน^{๔๑} แม้ว่าผู้รับตราส่งหรือผู้ซื้อสินค้าอยู่ในฐานะผู้ทรงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ซึ่งได้ขนส่งถึงประเทศไทยแล้ว แต่ไม่อาจรับมอบสินค้าเพื่อไปใช้สอยได้ จนกว่าจะได้ยื่นใบขนสินค้า ชำระภาษีอากร ปฏิบัติพิธีการให้ครบถ้วนถูกต้อง ทั้งนี้ หากมิได้ยื่นใบขนสินค้า ชำระภาษีอากรเพื่อนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรภายในเวลาอันควรตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว สินค้าหรือของนั้นจะกลายเป็นของตกค้างต่อไปด้วยอีกทางหนึ่ง

อีกประการหนึ่ง ผู้เขียนมีเห็นว่า การนำเข้ามาสำเร็จเกิดขึ้นต่อของที่นำเข้า แต่สำหรับเรือซึ่งเป็นยานพาหนะทางน้ำที่ใช้ในการขนส่งของเข้ามานั้น ไม่มีการนำเข้ามาสำเร็จ แม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มิได้บัญญัติโดยตรงไว้เช่นนั้นก็ตาม แต่หากได้พิจารณาเนื้อหาของบทนิยามตามมาตรา ๔ และบทบัญญัติมาตรา ๑๓ และมาตรา ๕๐(๑) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ ประกอบกันแล้ว พบว่ามาตรา ๑๓ ระบุว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรเกิดขึ้นต่อของที่นำเข้ามาในเวลาที่นำเข้ามาสำเร็จ และตามมาตรา ๕๐(๑) บัญญัติไว้มีใจความต่อเนื่องสอดคล้องกันว่าสำหรับการนำของเข้าทางทะเลให้ถือเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของนั้นได้เข้ามาในเขตท่า และมาตรา ๔ กำหนดนิยาม “เรือ” ไว้หมายความว่ายานพาหนะทางน้ำที่ใช้ในการขนส่งของหรือคน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มีเจตนารมณ์แยกเรือที่เป็นยานพาหนะที่ใช้ขนส่ง ออกจากของที่นำเข้า ในประเด็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับเรือต่างประเทศที่ใช้เป็นยานพาหนะนี้ ได้ปรากฏคำวินิจฉัยคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเรือต่างประเทศเข้ามาเพื่อขนส่งน้ำมันดิบ ตามที่กรมศุลกากรขอหารือ พอสรุปใจความสำคัญได้ว่าเรือที่นำเข้ามาโดยมีวัตถุประสงค์ตามสัญญาเพื่อใช้ในการขนส่งของหรือสินค้านั้น จัดเป็นยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่ง จึงเป็น “เรือ” ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มิใช่การนำของเข้าตามความหมาย

^{๓๘}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔ “ของต้องจำกัด” หมายความว่า ของที่มีกฎหมายกำหนดว่า หากจะมีการนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรหรือนำผ่านราชอาณาจักร จะต้องได้รับอนุญาตหรือปฏิบัติให้ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย

^{๓๙}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๓ วรรคสาม ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว

^{๔๐}พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๑๑ การดำเนินการทางศุลกากร ถ้าได้กระทำในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ให้ถือว่ามิผลโดยชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกับการดำเนินการทางศุลกากรโดยเอกสาร ทั้งนี้ การนำข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการศุลกากรให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์

^{๔๑}ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๒๕๑ ผู้ทรงกรรมสิทธิ์ย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้อันค้างชำระแก่ตน จากทรัพย์สินนั้นก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ โดยนัยตั้งบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือบทกฎหมายอื่น

ของกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงไม่จำเป็นต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้า แต่ต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการเข้าออกของเรือ^{๔๒}

บทสรุป

จากผลการศึกษาและบทวิเคราะห์ดังกล่าวสรุปว่าความรับผิดทางอากรเกิดเมื่อนำเข้าสำเร็จ ความรับผิดในการเสียภาษีกรณีฐานสินค้านำเข้าตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตได้กำหนดไว้ สอดคล้องกันว่าเป็นไปตามกฎหมายศุลกากร เมื่อนำเข้าสำเร็จเกิดความรับผิดทางอากร และเป็นจุดเริ่มต้นของพิธีการศุลกากร ยื่นใบขนสินค้า ชำระค่าภาษีอากร หากของที่นำเข้าสำเร็จแต่ยังไม่มีการชำระค่าภาษีอากร กฎหมายศุลกากร กำหนดให้ของนั้นยังอยู่ในอำนาจหรือในอารักขาของศุลกากร เพื่อให้พนักงานศุลกากร ควบคุม กำกับดูแล ป้องกันมิให้รายได้ของแผ่นดินรั่วไหล เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งนี้ เมื่อเกิดหนี้ภาษีอากร การใช้สิทธิเรียกร้องและการบังคับคดีต่อหนี้ดังกล่าวมีลักษณะเป็นบุริมสิทธิเหนือหนี้สามัญ

แต่อย่างไรก็ตาม หากของใดมิได้บริโภคในราชอาณาจักร เช่นของที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางอากรของผ่านแดน-ถ่ายลำ ก็ถือเป็นข้อยกเว้นของหลักความรับผิดทางอากรเกิดเมื่อนำเข้าสำเร็จดังกล่าว

^{๔๒}บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำเรือต่างประเทศเข้ามาเพื่อขนส่งน้ำมันดิบ (เรื่องเสร็จที่ ๓๗๙/๒๕๖๕) โดยคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๓) พิจารณาแล้วเห็นว่าข้อหรือ มีประเด็นที่ต้องพิจารณาเพียงประเด็นเดียวว่า การนำเรือจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการขนส่งน้ำมันดิบ ถือเป็น การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรหรือเป็นการนำยานพาหนะเข้ามาใช้เพื่อการขนส่ง และมีความเห็นว่าการทำสัญญาว่าจ้างเรือต่างประเทศเพื่อนำมาใช้ในการขนส่งน้ำมันดิบระหว่าง แทนชุดเจาะปิโตรเลียมซึ่งเป็นพื้นที่สัมปทานในเขตไหล่ทวีปกับชายฝั่ง โดยผู้รับจ้างมีหน้าที่ดำเนินการ บริหารจัดการ รวมถึงจัดหาเชื้อเพลิงในการเดินทางขนส่งสินค้าตั้งแต่รับน้ำมันดิบ จากท่าเรือในพื้นที่สัมปทานจนถึงชายฝั่งโดยว่าจ้างเรือจากต่างประเทศมาทำการขนส่งเป็นการชั่วคราว ไม่ว่าจะเป็นการทำสัญญาว่าจ้างหรือเพื่อนขนส่งของเป็นรายเที่ยว (voyage charter หรือ spot charter) หรือการทำสัญญาว่าจ้างเรือที่มีกำหนดระยะเวลา (time charter) เรือที่นำเข้ามาโดยมีวัตถุประสงค์ตามสัญญาเพื่อใช้ในการขนส่งของหรือสินค้านั้น จัดเป็น ยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่ง จึงเป็น “เรือ” ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มิใช่การนำของเข้าตามความหมายของกฎหมายว่าด้วยศุลกากร จึงไม่จำเป็นต้อง ปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการนำของเข้า แต่ต้องปฏิบัติพิธีการศุลกากรสำหรับการเข้าออกของเรือ ซึ่งเป็นยานพาหนะตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร