

### บทที่ 3

## หลักการและกฎเกณฑ์ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากร ในระบบกฎหมายของ WTO

ในช่วงก่อนจัดทำข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO นั้น ในข้อตกลงแกตต์มีการวางพื้นฐานของการประเมินราคาศุลกากรไว้ในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (General Agreement on Tariffs and Trade 1994) แล้ว ซึ่งข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO นั้น ได้นำหลักเกณฑ์ในแกตต์มาปรับปรุงและเปลี่ยนแปลง เนื่องจากการประเมินราคาศุลกากรของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันอันเป็นอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศ จึงมีการเปลี่ยนแปลงเพื่อให้สามารถนำหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งภายหลังการเจรจาการค้าหลายฝ่ายในกรอบโตเกียว ได้มีการจัดทำข้อตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรแทนที่วิธีการประเมินราคาศุลกากรของประเทศต่างๆ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมเป็นแบบอย่างเดียวกัน และนำไปใช้อย่างถูกต้องตามข้อตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรอย่างแท้จริงด้วย ดังนั้นในบทนี้จะศึกษาถึงแนวคิดและหลักการพื้นฐานของหลักเกณฑ์การประเมินราคาศุลกากรของ WTO และหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรทั้ง 6 วิธี คือ ราคาซื้อขายที่แท้จริง ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of identical goods) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of similar goods) ราคาหักทอน (Deductive value) ราคาคำนวณ (Computed value) ราคาย้อนกลับ (Full back value)

### 3.1 หลักการและกฎเกณฑ์พื้นฐานของราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT

การประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT นั้น จัดตั้งขึ้นมาเพื่อขจัดข้อกีดกันทางการค้าระหว่างประเทศ และสร้างความเป็นแบบแผนเดียวกันในการประเมินราคาศุลกากร โดยมาตรา 7 ของแกตต์นั้นมีสาระสำคัญ คือ การประเมินราคาศุลกากรนั้นไม่ควรประเมินจากราคาของประเทศแหล่งกำเนิดของสินค้านั้น แต่ควรประเมินจากราคาสินค้าที่แท้จริง (Actual Value) ของสินค้าหรือราคาที่เหมือนกัน ณ เวลา สถานที่ ตามกฎหมายที่ประเทศของผู้นำเข้ากำหนดไว้

ภายใต้ภาวะการแข่งขันกันอย่างเต็มที่ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าหัวใจสำคัญในการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ก็คือ ความเป็นธรรมและเป็นกลางในการประเมินราคาศุลกากรตามราคาที่แท้จริง ซึ่งถือเป็นกฎเกณฑ์พื้นฐานสำหรับการประเมินราคาศุลกากร

นอกจากนี้ข้อตกลง WTO ในการใช้มาตรา 7 ของเกตต์ นั้นยังตระหนักถึงความเป็นธรรม ความเป็นแบบแผนหนึ่งเดียวและเป็นกลางในการประเมินราคาที่ถูกต้อง เพื่อที่จะมิให้การประเมินราคาศุลกากรนั้นกลายเป็นเครื่องมือในการขายของในราคาที่ต่ำกว่าทุนที่ผลิตสินค้ามา หรือ การแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริง ข้อตกลง WTO นั้นเนื้อหาของข้อตกลงครอบคลุมเกี่ยวกับ หลักเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากร เช่น วิธีการประเมินราคาที่แท้จริง และการประเมินราคาสินค้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน กฎการใช้การประเมินราคาศุลกากรตามลำดับ วิธีการหักทอน การคำนวณ และข้อมูลพื้นฐานต่างๆ การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยน ค่าสิทธิและค่าใช้สิทธิ เป็นต้น

### 3.1.1 หลักการประเมินราคาศุลกากรด้วยความเป็นธรรมและเป็นกลาง

หลักการประเมินราคาศุลกากรด้วยความเป็นธรรมและเป็นกลาง หมายถึง การประเมินราคาศุลกากรที่ควรจะมีหลักการประเมินอากรและหลักวิธีการประเมินว่ามีลักษณะอย่างไรอย่างชัดเจน โดยหลักการทั่วไปของวัตถุประสงค์ของศุลกากรนั้นสิ่งสำคัญไม่ใช่เพียงแต่การคำนึงถึงความเป็นธรรมระหว่างผู้นำเข้าเท่านั้น แต่ต้องคำนึงถึงการปกป้องผลกระทบที่เกิดจากภาษีที่ผูกพันในการนำเข้าด้วย เนื่องจากระบบศุลกากรที่มีอยู่ของแต่ละประเทศนั้นจะมีหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาศุลกากรที่แตกต่างกัน โดยอำนาจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในแต่ละประเทศนั้นส่วนใหญ่แล้วจะขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยเฉพาะในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบนิยามราคาบรัสเซลส์ที่กำหนดราคาสินค้าที่พึงขายได้ในตลาดเปิดเผยระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน ซึ่งในกรณีตามระบบนิยามราคานี้ผู้นำเข้าจะไม่ทราบว่าราคาที่จะถูกประเมินนั้นเป็นอย่างไร ซึ่งความแตกต่างในระบบราคานี้ทำให้เกิดอุปสรรคทางการค้าระหว่างประเทศ<sup>2</sup> โดยเฉพาะความไม่แน่นอนของการกำหนดราคาศุลกากรที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรแต่ละประเทศมีดุลยพินิจในการดำเนินการประเมินอากรได้

<sup>1</sup> Autar Krishen Koul, Guide to the WTO and GATT ,(Hague, Netherlands : Kluwer Law, 1944), P.158

<sup>2</sup> *Ibid* , P.159

อย่างเต็มที่ ซึ่งปัญหานี้ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการค้าระหว่างประเทศ เพราะทำให้ผู้นำเข้านั้นต้องเสียภาษีศุลกากรให้รัฐอื่นในปริมาณที่สูงโดยไม่เป็นธรรมและมีเหตุผล

### 3.1.2 หลักประเมินราคาศุลกากรตามราคาที่แท้จริง (Actual Value)

หลักการการประเมินราคาศุลกากรตามราคาที่แท้จริงนั้น เกิดจากปัญหาของการใช้ระบบนิยามระบบราคาบรัสเซลส์ ซึ่งเป็นระบบราคาศุลกากรแรกของการประเมินราคาศุลกากรในระบบการค้าระหว่างประเทศ ที่กำหนดราคาสินค้าที่พึงขายได้ในตลาดเปิดเผยระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน ซึ่งในกรณีตามระบบนิยามราคานี้ผู้นำเข้าจะไม่ทราบว่าราคาที่จะถูกประเมินนั้นเป็นอย่างไร ซึ่งระบบดังกล่าวนี้ไม่ประสบผลสำเร็จในการนำไปใช้และไม่ก่อให้เกิดความพึงพอใจแก่ผู้ปฏิบัติในแต่ละประเทศ<sup>3</sup>

เหตุผลสำคัญคือระบบนิยามราคาบรัสเซลส์เป็นระบบที่เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับราคาศุลกากรให้ไม่เป็นไปตามราคาที่ผู้นำเข้าสำแดงได้โดยไม่มี การกำหนดแนวทางที่ชัดเจนในการจำกัดการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว ซึ่งทำให้การประเมินราคาศุลกากรนั้นไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสร้างความเป็นแบบแผนเดียวกันอย่างเป็นสากลได้ อย่างไรก็ตามระบบนิยามราคาบรัสเซลส์นั้นได้ถูกแก้ไขและเปลี่ยนแปลงในช่วงของการเจรจารอบโตเกียวและการเจรจารอบอุรุกวัยอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรมขึ้น ดังนั้นปัญหาดังกล่าวระบบราคาแกตต์จึงได้กำหนดให้ การประเมินราคาศุลกากรนั้นต้องประเมินจาก “ราคาที่แท้จริง” (Actual Price) ตามวัตถุประสงค์ราคาศุลกากรในการนำเข้าสินค้าควรจะตั้งอยู่บนพื้นฐานของราคาที่แท้จริงในสินค้าที่นำเข้านั้น แต่ควรประเมินจากราคาที่แท้จริงของสินค้า หรือราคาที่เหมือนกัน ณ เวลา สถานที่ ตามกฎหมายที่ประเทศของผู้นำเข้ากำหนดไว้ซึ่งจะนำมาเป็นฐานในการตั้งการประเมินราคาศุลกากร แต่ไม่รวมฐานของราคาของสินค้าที่มีถิ่นกำเนิดในประเทศ หรือการกำหนดราคาที่ไม่แท้จริง โดยการประเมินราคาศุลกากรตามราคาที่แท้จริงนั้น ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรนั้นจะมีอำนาจน้อยมาก ซึ่งเป็นการสอดคล้องต่อหลักพื้นฐานของข้อตกลงที่ต้องการให้การประเมินราคาศุลกากร

<sup>3</sup> Ibid ,P.159

นั้นเป็นธรรม และเจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่สามารถใช้อำนาจในดุลยพินิจที่มีอยู่สร้างความไม่เป็นธรรมให้แก่ผู้นำเข้าได้

### 3.1.3 หลักการไม่บิดเบือนทางการค้า

การไม่บิดเบือนทางการค้า คือ การไม่ใช้การประเมินราคาศุลกากรเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกจากวัตถุประสงค์ทาง เช่น การปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือมีการใช้การประเมินราคาศุลกากร เพื่อเป็นการรักษารายได้ในการจัดเก็บภาษีของประเทศ หลักการไม่บิดเบือนทางการค้ามีปรากฏอยู่ในความตกลงในหลายเรื่อง ได้แก่<sup>4</sup>

- การไม่ใช้วิธีการในการประเมินราคาศุลกากรเพื่อตอบโต้การทุ่มตลาด
- กรณีการห้ามการใช้การประเมินราคาศุลกากรจากราคาสินค้าที่ผลิต และขายในประเทศที่นำเข้า<sup>5</sup> เช่น ระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในอดีตที่ใช้กับสินค้าบางชนิด เนื่องจากจะทำให้ผู้ผลิตภายในประเทศสามารถมีอิทธิพลและควบคุมระดับราคาสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศได้
- กรณีของการห้ามใช้ระบบราคาศุลกากรขั้นต่ำเพื่อเป็นการรักษารายได้ทางภาษีของประเทศ และเพื่อวัตถุประสงค์ในการปกป้องอุตสาหกรรมภายใน เนื่องจากราคาศุลกากรดังกล่าวจะไม่เป็นราคาที่แท้จริงในทางการค้า
- การห้ามกำหนดราคาศุลกากรขึ้นตามอำเภอใจหรือตามราคาที่สมมติเอง เพื่อให้พื้นฐานของราคาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของตลาด ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นราคาที่แท้จริง ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรภายใต้บทบัญญัติของข้อตกลงได้ ก็จะต้องไม่กำหนดราคาศุลกากรขึ้นมาเองตามอำเภอใจหรือสมมติขึ้น แต่ควรจะต้องอยู่บนพื้นฐานที่สอดคล้องกับการค้าระหว่างประเทศ

<sup>4</sup> พฤติพงษ์ เลิศชัยมงคล, “การประเมินราคาศุลกากรภายใต้กฎเกณฑ์ของ WTO” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), น.28

<sup>5</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 7 paragraph 2 (a)

### 3.1.4 หลักการไม่กีดกันทางการค้าระหว่างประเทศ

หลักการไม่กีดกันทางการค้าระหว่างประเทศนั้น เป็นหลักที่มีระบุไว้เป็นพื้นฐานของข้อตกลงแกตต์อยู่แล้ว โดยพื้นฐานของการไม่กีดกันทางการค้านั้นเป็นหลักการพื้นฐานที่กำหนดไว้ว่า การค้าระหว่างประเทศนั้นต้องเป็นการค้าที่มีการแข่งขันกันอย่างเป็นธรรม โดยไม่ก่อให้เกิดการเลือกปฏิบัติต่อกันทางการค้า คือ สินค้าที่เหมือนกัน (like product) ที่มีถิ่นกำเนิดใน หรือที่ส่งออกไปยังประเทศสมาชิกต่างๆ จะต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเสมอภาคกัน โดยอัตโนมัติและปราศจากเงื่อนไข (immediately and unconditionally) ในเรื่องอัตราภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียม ปริมาณนำเข้าส่งออก ภาษีอื่นๆที่เรียกเก็บจากสินค้านำเข้า กฎหมายภายใน ข้อบังคับต่างๆที่เกี่ยวกับการจำหน่าย การขนส่ง ภาษีภายใน เป็นต้น ซึ่งหลักการไม่เลือกปฏิบัตินี้เป็นหนึ่งในหลักการพื้นฐานของ GATT/WTO และไม่นำมาตรการใดๆในการปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศเพื่อกีดกันสินค้านำเข้า ดังนั้นรัฐสมาชิกของ WTO จึงมีพันธกรณีที่ต้องปฏิบัติตามข้อตกลงนี้

### 3.1.5 หลักการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับ

การคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับมีขึ้นเนื่องจากการประเมินราคาศุลกากรนั้น ผู้นำเข้าจะต้องแสดงเอกสารและหลักฐานต่างๆที่เกี่ยวข้องในการนำเข้าสินค้านั้นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากร ณ ประเทศที่นำสินค้าเข้า ซึ่งเอกสารเหล่านั้นเป็นเอกสารที่เป็นข้อมูลความลับทางการค้าในทางธุรกิจ หากเจ้าหน้าที่ศุลกากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวออกไปโดยมิชอบ ผู้นำเข้าอาจได้รับความเสียหายในการค้าดังกล่าว ซึ่งหากเกิดเหตุการณ์เช่นนี้ขึ้นแล้วศุลกากรอาจไม่ได้รับความเชื่อถือหรือไว้ใจซึ่งจะมีผลกระทบต่อกรที่จะหาข้อมูลเพื่อนำมาประกอบในการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งในมาตรา 10 ของข้อตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้กำหนดว่า “ข้อมูลใดๆที่ตามปกติแล้วเป็นข้อมูลที่เป็นความลับในการประเมินราคาศุลกากรจะต้องคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับดังกล่าวอย่างเคร่งครัดโดยบุคคลที่มีอำนาจในการเก็บรักษาข้อมูลดังกล่าว โดยจะไม่เปิดเผยข้อมูลนั้นให้กับบุคคลใด เว้นแต่จะเป็นการเปิดเผยตามกระบวนการพิจารณาของศาลเท่านั้น”<sup>6</sup>

เหตุที่ข้อตกลง มาตรา 10 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้เกี่ยวข้องในการใช้ข้อมูลที่มีสภาพเป็นข้อมูลลับ หรือเป็นข้อมูลที่ได้มาจากพื้นฐานที่เป็นความลับ เพื่อความมุ่งหมายในการ ปฏิบัติต่อข้อมูลในฐานะเป็นเรื่องลับอย่างเคร่งครัด และจะเปิดเผยข้อมูลไม่ได้นอกจากจะได้รับอนุญาตเป็นการเฉพาะ

<sup>6</sup> Ibid , Article 10

บุคคลหรือรัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดหาแหล่งข้อมูลนั้นมา ซึ่งยอมเข้าใจในตนเองได้ว่าเพราะข้อมูลเป็นข้อมูลลับ หากศุลกากรเปิดเผยอาจมีผู้เสียหาย แล้วต่อไปใครจะยอมให้ข้อมูลมา ในที่สุดศุลกากรก็จะได้ไม่ได้รับความเชื่อถือและประสบปัญหาในการหาข้อมูลเพื่อใช้ในการประเมินราคาสินค้า อย่างไรก็ตามก็ข้อมูลลับนั้นอาจถูกกำหนดให้เปิดเผยตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในการพิจารณาของศาลได้

### 3.2 การตีความหลักการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT และตามข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO

มาตรา 7 ของข้อตกลงแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO นั้นเกิดขึ้นจากกรอบของการค้าพหุภาคีที่มีขึ้นเพื่อการประเมินราคาศุลกากร ที่ต้องเป็นธรรม เป็นแบบแผนเดียวกัน และมีความมั่นคง โดยมาตรา 7 ของแกตต์นั้นเป็นหลักทั่วไปในการประเมินราคาศุลกากรที่ประเทศสมาชิกแต่ละประเทศต้องปฏิบัติตามเมื่อมีการนำเข้าสินค้าในประเทศตน และเพื่อการตีความข้อตกลงนี้และความเข้าใจในการใช้การประเมินราคาศุลกากร หลักเกณฑ์ในการตีความตามมาตรา 7 ของข้อตกลงแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO คือ<sup>7</sup>

ก. ต้องเป็นการปฏิบัติตามความมุ่งหมายของข้อตกลงพิกัดอัตราภาษีและการค้า

เนื่องจากข้อตกลงนี้นั้นเป็นอีกก้าวหนึ่งในการสร้างเครือข่ายทางการค้าที่กว้างขวางและเป็นระบบ เพื่อสนับสนุนให้โลกนั้นมีแต่ความสันติและประสบความสำเร็จผ่านการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งข้อตกลงแกตต์ 1947 นั้นได้เกิดขึ้นมาในขณะที่เกิดสงครามโลกครั้งที่ 2 ขึ้น ซึ่งการเกิดสงครามโลกในครั้งนี้นั้น เป็นที่ยอมรับว่าส่วนหนึ่งเกิดจากการค้าระหว่างประเทศที่ไม่ประสบความสำเร็จ รวมถึงการมีมาตรการปกป้องภายในการค้าของแต่ละประเทศ จึงทำให้เกิดสงครามโลกครั้งที่ 2 ขึ้น

ข. ต้องเป็นการสร้างประโยชน์ทางการค้าระหว่างประเทศแก่ประเทศกำลังพัฒนา

ในการประเมินราคาศุลกากรของข้อตกลงแกตต์นั้น โดยหลักแล้วก็เพื่อที่จะพัฒนาระบบศุลกากรในการส่งออกของประเทศกำลังพัฒนา เมื่อประเทศกำลังพัฒนาเหล่านั้นได้ส่งออกสินค้าส่วนใหญ่ให้แก่ประเทศที่พัฒนาแล้ว นอกจากนี้ในการให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศพัฒนาด้วยการ

---

<sup>7</sup> Saul L. Sherman and Henrich Glashoff, Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code, (USA : ICC Publishing S.A), PP.61-63.

พัฒนาระบบการศุลกากรแล้ว ในส่วนที่ 3 มาตรา 21 ของข้อตกลงได้ระบุถึงวิธีการเฉพาะที่ต้องปฏิบัติต่อประเทศกำลังพัฒนา คือ “Special and Differential Treatment” ซึ่งระบุว่า “ประเทศที่กำลังพัฒนาที่ลงนามในข้อตกลงแกตต์นั้นสามารถขอสวนสิทธิในการปฏิบัติตามข้อตกลงออกไปอีก 5 ปี และในมาตรา 6 นั้นให้ขยายต่อไปได้อีก 3 ปี ซึ่งในภายหลังนั้นประเทศกำลังพัฒนาได้มีการขอเจรจาในการเปลี่ยนแปลงข้อตกลงบางข้อที่เกี่ยวข้องกับประเทศกำลังพัฒนา

ค. ต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นมาตรฐานเดียวกันและแน่นอนมีเสถียรภาพ

ตามมาตรา 7 ของแกตต์นั้น วัตถุประสงค์ของข้อตกลงแกตต์นั้นต้องการสร้างหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องและแน่นอน และนำหลักเกณฑ์หลายๆหลักเกณฑ์ที่กระจัดกระจายนั้นนำมารวมกันเป็นมาตรฐานเดียวกัน ผลประโยชน์ของความเป็นมาตรฐานเดียวกันและความแน่นอนนั้นจะตกอยู่กับผู้ส่งออกและผู้นำเข้า และเป็นประโยชน์แก่รัฐบาลของประเทศสมาชิกต่างๆที่จะสนับสนุนการค้าระหว่างประเทศและขยายการส่งออกมากขึ้น นักธุรกิจส่วนใหญ่จะตระหนักถึงราคาซื้อขายที่สามารถคาดเดาได้เพื่อที่จะตั้งราคาและประมาณการผลประโยชน์ที่จะได้รับ หากการประเมินราคาแต่ละประเทศมีแนวปฏิบัติไม่เหมือนกัน นักธุรกิจเหล่านี้อาจจะมีทัศนคติในแง่ร้ายต่อการประเมินราคาศุลกากรซึ่งจะทำให้นำไปสู่การปฏิบัติที่ผิดกฎหมายได้ ในกรณีนี้หากการประเมินราคาศุลกากรเป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลกแล้ว การทำธุรกิจในการค้าระหว่างประเทศนั้นจะง่ายขึ้นในการคาดหมายถึงภาษีที่ต้องชำระให้แก่ประเทศนำเข้า และเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะปฏิบัติงานได้สะดวกเมื่อรู้ว่า มีหน้าที่อย่างไร

ง. ต้องมีความยุติธรรมและเป็นกลางเพื่อขจัดการใช้การประเมินราคาตามอำเภอใจหรือราคาที่ไม่แท้จริง

โดยประเทศส่วนใหญ่จะมีการประเมินราคาศุลกากรโดยไม่ยุติธรรมและเป็นกลาง เนื่องจากแต่ละประเทศต่างต้องการที่จะปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศโดยปฏิบัติกับสินค้าที่นำเข้าหรือการนำเข้าอย่างไม่เป็นธรรม ซึ่งทำให้การกระทำดังกล่าวกลายเป็นการกีดกันทางการค้าโดยไม่ใช้มาตรการทางภาษี เพื่อกีดกันสินค้าที่ไม่ใช่ของภายในประเทศ ซึ่งในการเจรจาการค้าในกรอบโตเกียว นั้น การเจรจาที่เป็นหลักเรื่องหนึ่งคือการขจัดมาตรการปกป้องสินค้าภายในประเทศหรือการประเมินราคาตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ ออกไปจากการค้าระหว่างประเทศ

จ. ต้องเป็นการประเมินราคาที่เป็นไปได้ตามราคาการซื้อขายของสินค้านำเข้านั้น

ราคาซื้อขาย คือ ราคาที่ถูกตกลงโดยผู้ซื้อและผู้ขายในวัตถุประสงค์เพื่อการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า ซึ่งเป็นราคาที่คาดหมายได้และเป็นไปตามหลักทางการค้า ซึ่งตามข้อตกลงแกตต์นั้น ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนในเรื่องของราคาซื้อขายที่แท้จริงด้วย

ฉ. การประเมินราคาศุลกากรต้องไม่ซับซ้อนและถูกต้องยุติธรรมตามหลักทางการค้า

หากราคาซื้อขายนั้นไม่สามารถนำมาใช้ได้ ตัวอย่างเช่น ผู้ส่งออกส่งสินค้าให้แก่ตัวแทนออกของที่อยู่ในประเทศผู้นำเข้า ซึ่งจะไม่มีราคาที่ส่งออกในการซื้อขาย เป็นต้น หลักเกณฑ์การประเมินราคาต้องไม่ซับซ้อนและต้องยุติธรรม โดยเป็นไปตามหลักการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งหมายความว่า การพิจารณาการประเมินราคาศุลกากรของเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาถึงการค้าขายของผู้ประกอบธุรกิจด้วย เช่น ต้นทุน ราคา การขาย (ขายส่ง หรือ ขายปลีก) ปริมาณ และอื่นๆ ด้วย ซึ่งผู้เขียนข้อตกลงนี้จำเป็นต้องให้การประเมินราคาศุลกากรต้องพิจารณาถึงลักษณะของการค้าขายของผู้นำเข้าและผู้ส่งออกด้วยว่ามีลักษณะทางการค้าเช่นไร

ช. ขั้นตอนการประเมินราคาต้องนำมาใช้เป็นการทั่วไปโดยไม่แยกแหล่งผลิตหรือที่ได้มา

หลักเกณฑ์ในการปฏิบัติการประเมินราคาศุลกากรให้เป็นกลางนั้น คือ การไม่เลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination) ซึ่งเป็นรากฐานที่สำคัญในทางการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งการประเมินราคาศุลกากรนั้นถูกนำไปใช้และปฏิบัติโดยประเทศที่ได้ลงนามเพื่อที่จะนำเข้าสินค้าจากทุกประเทศไม่ว่าประเทศที่ส่งออกจะใช้ข้อตกลงแกตต์นี้หรือไม่ก็ตาม โดยเหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการสร้างมาตรฐานเดียวกันในการประเมินราคาศุลกากร เพื่อที่จะหลีกเลี่ยงการเลือกปฏิบัติต่อผลิตภัณฑ์ หรือ บริษัท หรือ ประเทศ ในทางการค้าระหว่างประเทศต่อกัน

ซ. การประเมินราคาศุลกากรจะต้องไม่ถูกนำมาใช้เพื่อเป็นมาตรการในการคุ้มครองตลาด

การประเมินราคาศุลกากรต้องไม่ทำให้เกิดการคุ้มครองตลาดจากประเทศผู้ส่งออก ที่นำสินค้าเข้ามาในประเทศนำเข้า เนื่องจากหลักการประเมินราคาศุลกากรนั้นต้องตีความว่าเป็นการสร้างหลักเกณฑ์ขึ้นมาเพื่อต่อต้านและขจัดการคุ้มครองตลาด เนื่องจากหากมีการคุ้มครองอาจเป็นการก่อให้เกิดการสำแดงราคาซื้อขายในสินค้านำเข้าที่ต่ำกว่าราคาท้องตลาด ข้อตกลงนี้จึงมีวัตถุประสงค์ที่จะไม่ให้นำการประเมินราคาศุลกากรมาให้เกิดการคุ้มครองซึ่งเป็นการกระทำที่ผิด



กฎหมาย นอกจากนี้ในการประเมินราคาศุลกากรสำหรับสินค้าที่นำเข้านั้น ต้องมีการตีความราคาของสินค้านำเข้า ที่ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ของข้อตกลงด้วย คือ

- ราคาทางศุลกากรไม่ควรเป็นราคาตามอำเภอใจ หรือราคาที่ไม่แท้จริง หรือเป็นราคาที่ตั้งอยู่บนฐานของราคาสินค้าของประเทศนั้นๆ
- ราคาที่แท้จริงเป็นกฎพื้นฐานของการประเมินราคาศุลกากร มาตรา 7 (a) บัญญัติว่า “ราคาของศุลกากรนั้นสำหรับวัตถุประสงค์ในการนำเข้านั้นควรจะเป็นราคาจาก “ราคาที่แท้จริง” (Actual Value) ของสินค้านำเข้า หรือสินค้าที่เหมือนกัน”

อย่างไรก็ตามในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ซึ่งนำหลักเกณฑ์ที่รวบรวมมาจากแกตต์ มาเป็นหลักเกณฑ์ศุลกากรของ WTO ดังนั้นหลักเกณฑ์ของทั้งสองจึงมีความคล้ายคลึงกันเพราะบทบัญญัติทั้งหมดที่บัญญัติไว้ในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ข้อตกลงแกตต์มาตรา 7 มีความสัมพันธ์กันและส่วนใดของข้อความในข้อตกลงทั้งสองนั้นจำเป็นที่จะต้องตีความไปด้วยกัน เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์และความมุ่งหมายของข้อตกลงทั้งสองในการประเมินราคาศุลกากร เพียงแต่หลักเกณฑ์ของ WTO นั้น เป็นหลักเกณฑ์ที่มีการจัดระเบียบและวางแนวทางเพื่อแก้ปัญหาที่เคยเกิดขึ้นจากข้อตกลงของแกตต์มาแล้ว โดยกำหนดว่าการกำหนดราคาศุลกากรภายใต้ความตกลงนั้นจะต้องมีลักษณะของการกำหนดราคาศุลกากรบนพื้นฐานของหลักที่คาดหมายได้ หรือ ราคาที่แท้จริง ซึ่งหลักการของราคา คือ ราคาที่ใช้เป็นเกณฑ์ในทางศุลกากรต้องเป็นราคาที่แท้จริงไม่ใช่ราคาที่ยังขึ้นตามอำเภอใจ หรืออาศัยราคาสินค้าในประเทศผู้ผลิตนั้น โดยมีวิธีการกำหนดราคาศุลกากรที่เป็นลำดับเรียงกันไป<sup>8</sup>

ดังนั้นในการตีความหลักการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ที่ใช้ในการกำหนดราคาสินค้านำเข้านั้น ต้อง มีความแน่นอนหรือมีเสถียรภาพ (Stable) ประกาศให้เป็นที่รู้กันทั่วไปและเป็นที่ยอมรับ (Giving Publicity) วิธีที่จะใช้หลักเกณฑ์ควรจะมีแน่นอน และโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ราคาศุลกากรควรจะเป็นมาตรฐานเดียวกัน (Uniform) เป็นธรรม (Impartial) มีเหตุผล (Reasonable) ให้มีการระงับข้อพิพาทได้ (Subject to Arbitration) และต้องไม่เป็นการ

---

<sup>8</sup> มานะ หลักทอง , “ราคาทางศุลกากรเกี่ยวสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2527) , น.273

ทุ่มตลาด แต่ควรจะเป็นการสนับสนุนการนำเข้าสินค้า ดังนั้นในการตีความการประเมินราคาศุลกากร ต้องตีความไปเพื่อภาษีของสินค้านำเข้านั้นๆ และโดยเป็นธรรมเนียมให้นำเข้าด้วย

### 3.2.1 ความสัมพันธ์ตามมาตรา 7 ของแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO

ความสัมพันธ์ระหว่างมาตรา 7 ของแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO นั้น เนื่องจากการขาดการโต้แย้งในเรื่องขององค์ประกอบของการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรหรือคณะกรรมการพิจารณา ที่เป็นโอกาสในการถกเถียงถึงประเด็นของความสัมพันธ์ระหว่างมาตรา 7 ของแกตต์และข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO อย่างไรก็ตามเมื่อวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ ระหว่างความแตกต่างของข้อตกลงการเจรจาการค้าพหุภาคีที่วางระเบียบในระบบการค้าระหว่างประเทศภายใต้กฎเกณฑ์ของ WTO องค์ประกอบของการอุทธรณ์การประเมินราคาศุลกากรได้วางหลักไว้ว่า “เป็นที่เข้าใจได้ว่าข้อตกลงของ WTO เป็น “ข้อตกลงที่ผูกพัน (Single Undertaking)” และดังนั้นกฎเกณฑ์ของ WTO ทั้งหมด เป็นการรวบรวมข้อมูลทั้งหมดที่เคยมีอยู่มาเป็นข้อตกลงของ WTO โดยประเทศสมาชิกนั้น จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เหล่านั้นควบคู่กันไปด้วย” ในบทบัญญัติดังกล่าวนี้ มีข้อสังเกตในมาตรา 2 วรรค 2 ของข้อตกลง WTO ว่า “ข้อตกลงนี้และตราสารทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อตกลงนี้ ในภาคผนวก 1 ,2 และ 3 (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ข้อตกลงการเจรจาการค้าพหุภาคี” เป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงนี้และผูกพันสมาชิกทุกประเทศ”<sup>9</sup> จึงเป็นที่สังเกตได้ว่าข้อตกลงแกตต์มีความสัมพันธ์ในฐานะเป็นส่วนหนึ่งของข้อตกลงของ WTO โดยเป็นหนึ่งในข้อตกลงของการเจรจาการค้าพหุภาคี เช่น ในเรื่องของการค้าบริการ (Trade in Goods) ที่อยู่ในภาคผนวก 1A ของข้อตกลงของ WTO โดย ข้อตกลงแกตต์ 1994 นั้น ประกอบด้วย

- (a) บทบัญญัติของแกตต์ 1947 ไม่ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขอย่างไร ก่อนที่จะถูกนำมาบัญญัติไว้ในข้อตกลงนี้
- (b) บทบัญญัติหรือตราสารทางกฎหมายใดๆ ที่อยู่ภายใต้ข้อตกลงของแกตต์ 1947 ก่อนที่จะถูกนำมาบัญญัติไว้ในข้อตกลงนี้
- (c) ข้อมูลการเจรจาและการตีความของการเจรจาการค้าพหุภาคีรอบอุรุกวัยที่บัญญัติไว้ในข้อตกลงแกตต์

<sup>9</sup> Article II : 2 ของข้อตกลง WTO

(d) พิธีสารมาราเกช (Marrakesh Protocol) จนถึงข้อตกลงแกตต์ ข้อตกลงมาตรการปกป้อง (The Agreement on Safeguard) ที่เป็น 1 ใน 13 ข้อตกลงในข้อตกลงการเจรจาการค้าพหุภาคีเกี่ยวกับการค้าบริการ (Multilateral Agreements on Trade in Goods) ที่ถูกรวบรวมไว้ในภาคผนวก 1A ของข้อตกลง WTO

ข้อตกลง WTO จึงเป็นสนธิสัญญาชนิดหนึ่ง ส่วนข้อตกลงแกตต์ 1994 ข้อตกลงมาตรการปกป้องนั้น ทั้งสองข้อตกลงเป็นข้อตกลงพหุภาคีที่บัญญัติไว้ในภาคผนวก 1A ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของสนธิสัญญานี้ และให้ถือว่าเป็นการผูกพันประเทศสมาชิกทุกประเทศตามมาตรา II : 2 ของข้อตกลง WTO<sup>10</sup>

ดังนั้นจึงสามารถอธิบายถึงความสัมพันธ์ระหว่างข้อตกลงแกตต์มาตรา 7 กับข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ข้อตกลงทั้งสองนั้นผูกพันประเทศสมาชิกในฐานะของสนธิสัญญา นอกจากนี้องค์ประกอบของการอุทธรณ์ได้ถูกตีความในข้อตกลงของ WTO ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดเอาไว้ในสนธิสัญญาเวียนนา โดยถูกแปลและตีความในหลายสถานการณ์เพื่อจำกัดความหมายความสัมพันธ์ระหว่างข้อตกลงเหล่านี้ว่าองค์ประกอบควรมีประสิทธิภาพต้องมีการตีความของสนธิสัญญา ที่ต้องให้ความหมายและผลในสนธิสัญญา ผู้ตีความต้องไม่ตีความผิดในการอ่านสนธิสัญญา ซึ่งอาจทำให้เกิดความสับสนและไม่เป็นประโยชน์ การตีความสนธิสัญญาควรตีความทั้งประโยคและถ้อยคำที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะส่วนหนึ่งส่วนใดของสนธิสัญญา เช่นในมาตรา 2 วรรค 2 ของข้อตกลง WTO ซึ่งแสดงถึงเจตนาของการเจรจาในรอบอุทธรณ์ที่นำมาบัญญัติไว้ในข้อตกลง WTO และการเจรจาการค้าพหุภาคีในภาคผนวก 1, 2 และ 3 ที่ต้องอ่านและตีความร่วมกัน<sup>11</sup>

บทบัญญัติที่บัญญัติในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ข้อตกลงแกตต์มาตรา 7 นั้น จึงมีความสัมพันธ์กันและส่วนหนึ่งส่วนใดของข้อความจำเป็นที่จะต้องอ่านและตีความด้วยกัน เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์และความมุ่งหมาย อย่างไรก็ตามมีผู้โต้แย้งว่าข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO นั้นเป็นข้อตกลงพิเศษไม่ใช่ข้อตกลงทั่วไป เนื่องจาก

<sup>10</sup> Ian Forrester, Q.C., and Omar E. Odarda, The World Trade Organization: legal, economic and political analysis Volume I, ( United State of America : Springer Published, 2005) PP.541-542

<sup>11</sup> *Ibid* ,PP.542-543

ถูกระบุเอาไว้เฉพาะในส่วนเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรเท่านั้น ส่วนมาตรา 7 ของแกตต์นั้น เป็นหลักทั่วไป เพราะมาตรา 7 เป็นเพียงส่วนหนึ่งของข้อตกลงแกตต์เท่านั้น แต่ผู้เขียนเห็นว่าไม่ว่าอย่างไรก็ตามข้อตกลงทั้งสองก็ยังคงต้องใช้ประกอบกันเพื่อการอ่านและตีความร่วมกันในการพิจารณาการกำหนดราคาศุลกากรเนื่องจากหมายเหตุท้ายการตีความและบันทึกอื่น ๆ นั้น สามารถอธิบายและให้ความชัดเจนในการกำหนดราคาศุลกากรได้

### 3.2.2 การใช้ลำดับวิธีการการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT

แกตต์นั้นได้ยึดแนวความคิดในด้านราคาในลักษณะของแนวความคิดแบบแน่นอน (Positive Concept) ซึ่งเป็นราคาของสินค้าที่เหมือนกันที่ขายหรือเสนอขายอย่างเสรี และตามข้อตกลงมาตรา 7 ของแกตต์นั้น มีข้อกำหนดในการลำดับวิธีการประเมินราคาศุลกากรว่า ต้องเป็นการใช้ตามลำดับขั้นตอนที่ได้กำหนดเอาไว้ในข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรเท่านั้น เจ้าหน้าที่ของประเทศที่นำสินค้าเข้าจะไม่สามารถข้ามลำดับขั้นตอนในการประเมินราคาได้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจนั้น จะต้องพิจารณาการประเมินราคาสินค้าตามลำดับของหลักเกณฑ์

โดยการประเมินราคาศุลกากรนั้น ต้องเริ่มจากการใช้ราคาที่แท้จริงของสินค้านำเข้ามาก่อน แต่เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว เกิดกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ตามวิธีนี้ ข้อตกลงได้กำหนดให้ประเมินราคาเป็นลำดับขั้นตอน เพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถคาดการณ์ล่วงหน้าว่าของที่นำเข้ามาจะได้รับการประเมินราคาอย่างไร โดยวิธีเหมาะสมและเป็นธรรม เจ้าหน้าที่ศุลกากรต้องใช้วิธีการตามลำดับอย่างเคร่งครัด ไม่สามารถเลือกใช้ได้ตามอำเภอใจ และเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งถึงวิธีในการประเมินราคาศุลกากรนั้นให้แก่ผู้นำเข้าทราบเพื่อความโปร่งใสในการประเมินราคาด้วย โดยวิธีการกำหนดราคาศุลกากรตามลำดับที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ประเมินราคาสินค้านำเข้า ต้องพิจารณาประกอบนั้น มีดังต่อไปนี้

- (1) ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of identical goods)
- (2) ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of similar goods)
- (3) ราคาหักทอน (Deductive value)
- (4) ราคาคำนวณ (Computed value)
- (5) ราคาย้อนกลับ (Full back value)

ตามข้อตกลงแกตต์นั้น ประเทศสมาชิกจะต้องเลือกใช้วิธีการใดในการประเมินราคาศุลกากรที่เป็นวิธีการที่เหมาะสม และต้องคงไว้ซึ่งวิธีการตามที่กำหนดของแกตต์ตามลำดับอย่างไรก็ตามในเรื่อง

ลำดับในการประเมินราคาศุลกากรนี้ประเทศภาคีสมาชิกสามารถตั้งข้อสงวนของการสลับลำดับการ  
ใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงได้ หรือผู้นำเข้าอาจร้องขอให้ลำดับการ  
ใช้ราคาคำนวณกับราคาหักทอนสลับกันได้

### ข้อสังเกต

ตามข้อตกลงกำหนดให้ใช้ลำดับวิธีในการประเมินราคาศุลกากรแล้ว ผู้นำเข้าย่อมมีสิทธิที่จะ  
ได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรว่าราคาศุลกากรของผู้นำเข้านั้นได้รับการกำหนดอย่างไร วิธีใด  
โดยตามข้อตกลงมาตรา 16<sup>12</sup> กำหนดว่า “โดยการยื่นคำขอเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้นำของเข้ามีสิทธิที่  
จะได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรจากหน่วยงานบริหารทางศุลกากรของประเทศนำเข้าว่า ราคา  
ศุลกากรสำหรับของของผู้นำของเข้าได้รับการกำหนดไว้อย่างไร” การที่ข้อตกลงในมาตรา 16 กำหนด  
ไว้เช่นนี้นั้น เป็นการกำหนดให้สิทธิแก่ผู้นำเข้าที่จะได้รับคำอธิบายเป็นลายลักษณ์อักษรจากหน่วยงาน  
บริหารทางศุลกากรของประเทศนำเข้าว่า ราคาศุลกากรของผู้นำเข้าได้รับการกำหนดเอาไว้อย่างไร ซึ่ง  
การดำเนินการนี้นั้นต้องพิจารณาพร้อมกับมาตรา 10 เพราะการบังคับใช้ข้อตกลงนั้น ต้องตีความในทาง  
บังคับใช้ทั้งสองมาตรา จึงมีผลว่าการเปิดเผยวิธีการกำหนดราคาศุลกากรนั้นต้องคำนึงถึงข้อมูลว่ามี  
สภาพเป็นข้อมูลลับหรือไม่ หากเป็นความลับศุลกากรจะเปิดเผยโดยไม่ได้ความยินยอมเป็นการ  
เฉพาะจากบุคคลหรือรัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดหาข้อมูลไม่ได้ เช่นเดียวกันในมาตรา 7 วรรค 3<sup>13</sup> ที่กำหนดว่า  
หากผู้นำของเข้าร้องขอ ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรถึงราคาศุลกากรที่กำหนด  
ขึ้นภายใต้บทบัญญัติของมาตรานี้ และวิธีการที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรก็ต้องอยู่ภายใต้ของเขต  
ของข้อตกลงมาตรา 10 ด้วย

ดังนั้นในการใช้ลำดับวิธีการการประเมินราคาศุลกากรตามมาตรา 7 ของ GATT นั้น จึง  
เป็นวิธีสร้างความเป็นมาตรฐานในการประเมินราคาศุลกากรด้วยความเป็นธรรม ให้แก่ผู้นำเข้า  
เนื่องจากผู้นำเข้าจะสามารถรู้ได้ว่าผู้นำเข้าจะถูกประเมินราคาด้วยวิธีใดหากไม่สามารถพิจารณา

<sup>12</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on  
Tariffs and Trade 1994 ,*supra note 5* , Article 16

<sup>13</sup> *Ibid*, Article 7 paragraph 3 .

ได้จากราคาซื้อขายสินค้าที่นำเข้าได้ และผู้นำเข้ายังมีสิทธิที่จะร้องขอให้เลือกใช้วิธีใดต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรของประเทศที่นำเข้านั้นๆ ได้ด้วย

### 3.2.3 วิธีการประเมินราคาศุลกากรภายใต้มาตรา 7 ของแกตต์

จากข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรที่กำหนดให้สามารถเลือกใช้วิธีการในการประเมินราคาศุลกากรใดก่อนหลังนั้น เป็นการปฏิบัติที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นผู้พิจารณาว่าวิธีใดที่เหมาะสมในการนำมาใช้กับการนำเข้ามาสินค้านั้น ซึ่งถือว่าเป็นวิธีการหลักในการวางระเบียบการประเมินราคาศุลกากรที่เกิดขึ้นในสมัยการเจรจาการค้ารอบโตเกียว โดยจะต้องพิจารณาการประเมินราคาศุลกากรเป็นลำดับ ดังนี้

(1) หลักเกณฑ์ในการพิจารณาราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value of import goods)

การพิจารณาราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 1<sup>14</sup> ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรของ WTO ที่กำหนดว่า “ราคาซื้อขายของที่นำเข้า” หมายถึง ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระสำหรับของที่นำเข้าเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าโดยมีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าแล้ว โดยไม่มีการจำกัดหรือเงื่อนไขใดๆ ในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นแต่ประการใดรวมทั้งจะต้องมีความเป็นอิสระต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายด้วย

ก. ความหมายของราคาที่แท้จริงของสินค้าที่นำเข้า (Actual Price)

ในการประเมินราคาศุลกากรนั้น ราคาซื้อขายของที่นำเข้า คือราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ<sup>15</sup> (ราคาในที่นี้ ตามข้อตกลงมาตรา 8 วรรค 2 นั้นยินยอมให้ ประเทศสมาชิกเลือกใช้ราคา C.I.F หรือ ราคา F.O.B หรือราคาใดๆ ที่มีค่าในระหว่างในระหว่างราคา C.I.F หรือ F.O.B ได้ และมีข้อกำหนดให้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่ประกาศโดยหน่วยงานที่รับผิดชอบในช่วงระยะเวลาที่ซื้อขายเท่านั้น) ซึ่งหมายความว่า การชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วหรือที่จะต้องกระทำโดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือเพื่อประโยชน์ของผู้ขายสำหรับของที่นำเข้า แต่ มี ข อ ที่ ต อ ง

<sup>14</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, *supra note 5*, Article 1

<sup>15</sup> Note to article 1 Price actually paid or payable

พิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะใช้ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระในการประเมินราคา กรณีนี้เน้นข้อความที่ว่า “ราคาที่ได้ชำระจริง” หรือ “ราคาที่จะต้องชำระ” นั้นมีความหมายว่า หากชำระราคาก่อนการประเมินราคาของ ก็ให้ใช้ราคาที่ได้ชำระไปแล้วเป็นฐานในการประเมินราคา หากยังมีได้ชำระราคา ให้ใช้ราคาที่ต้องชำระเป็นฐานในการประเมินราคา<sup>16</sup>

การชำระราคาของสินค้านี้ไม่จำเป็นต้องอยู่ในลักษณะของการโอนเงิน แต่อาจทำได้โดยการใช้วิธีเครดิต ออฟเครดิต (Letter of Credit) หรือใช้วิธีของตราสารที่เปลี่ยนมือ (Negotiable Instrument) ซึ่งวิธีการในการชำระราคานั้นสามารถทำได้ทั้งทางตรงหรือทางอ้อมด้วย ตามความหมายดังกล่าวในข้อ 1 ของหมายเหตุการตีความมาตรา 1 ของข้อตกลงนั้นการชำระราคาสามารถกระทำได้ทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งการชำระราคาทางอ้อมได้แก่ การตกลงระงับหนี้ที่ผู้ขายเป็นหนี้ซึ่งอยู่ไม่ทั่วทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งหมายถึงการหักกลบลบหนี้ในหนี้ที่มีอยู่ต่อกัน หรือการที่ผู้ซื้อชำระหนี้ที่ผู้ขายเป็นหนี้บุคคลที่สาม ไม่ว่าจะเป็นการชำระหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ตาม ซึ่งในหลักการดังกล่าวนี้ได้รับการยืนยันไว้ในภาคผนวก 3 ข้อ 7 ของข้อตกลงว่า ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระให้รวมถึงการที่ผู้ซื้อชำระราคาไปแล้วทั้งหมด หรือที่จะต้องชำระอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้า โดยผู้ซื้อชำระให้แก่ผู้ขายหรือแก่บุคคลที่สามเพื่อเป็นการชำระหนี้แก่ผู้ขาย อย่างไรก็ตามมีบางกรณีก็คือว่าไม่เป็นการชำระราคาทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย ซึ่งก็คือการกระทำต่างๆที่ผู้ซื้อกระทำโดยเสียค่าใช้จ่ายของตนเองนอกเหนือไปจากกิจกรรมต่างๆไม่ถือว่าการชำระราคาทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย ถึงแม้ว่าการกระทำเหล่านั้นจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ขาย

อย่างไรก็ตามในการพิจารณาราคาที่แท้จริงในการซื้อขายสินค้าที่นำเข้านั้น ข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรมีหลักเกณฑ์พื้นฐานของราคาซื้อขายที่ใช้ในการพิจารณาเพื่อเป็นแนวทางในการประเมินราคาศุลกากร ดังนี้

#### หลักการพื้นฐานของราคาซื้อขาย (Fundamental of Transaction Value)<sup>17</sup>

1) ราคาที่ซื้อขายต้องสอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางการค้า

ราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของราคาศุลกากร การปรับราคานำเข้าเพียงเล็กน้อยจากคู่สัญญาที่ซื้อขายเท่านั้นที่ข้อตกลงอนุญาตให้ใช้เป็นราคาซื้อขาย ซึ่ง

<sup>16</sup> *Ibid*, no 7.

<sup>17</sup> Saul L. Sherman and Henrich Glashoff, *supra* note 15, P.66

เป็นไปตามหลักการของการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามมาตรา 2 ถึงมาตรา 7 ในการยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นต้องเป็นราคาที่เกิดจากการตกลงและความพอใจของผู้สัญญาที่เป็นผู้ซื้อขาย ในกรณีที่สินค้านำเข้ามาพร้อมกันเป็นสินค้าชนิดเดียวกันนำมาจากประเทศและแหล่งผลิตเดียวกันในระยะเวลาใกล้เคียงกัน สินค้านั้นก็ควรจะมีการสำแดงราคาศุลกากรเพื่อเสียภาษีที่เท่าเทียมกันภายใต้ราคาซื้อขายนั้น ราคาศุลกากรของสินค้าที่นำเข้านั้นจะขึ้นอยู่กับราคาของสินค้านั้นๆ หากราคาสินค้านั้นแตกต่างกัน เนื่องจากจำนวนหรือปริมาณของสินค้าที่ทำให้เกิดความแตกต่าง เช่น ระดับในการค้าที่แตกต่าง หรือข้อตกลงในการค้ำประกันมีข้อตกลงในระยะเวลาที่แตกต่างกัน หรือหากมีผู้นำเข้าที่สำแดงราคาต่ำกว่าปกติเนื่องจากผู้นำเข้าหลายนั้นมีการผูกขาดทางตลาดหรือผู้ส่งออกนั้นให้ราคาต่ำหรือให้ส่วนลดกับผู้นำเข้ารายนั้นเอง

ในทางกลับกันการสำแดงราคาต่ำสำหรับผู้นำเข้าสินค้าที่เป็นผู้ซื้อ (Importer) ผู้ขาย (Exporter) ที่ได้รับค่าใช้จ่ายอื่นๆหรือค่าทดแทน เช่น เป็นสินค้าหรือเป็นบริการพิเศษ ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นจะถูกถือว่าเป็นการจ่ายในทางอ้อม ไม่ว่าจะป็นจำนวนเงินหรือการให้บริการ ที่จะต้องถูกนำมารวมในราคาซื้อขายของสินค้านั้นๆ ซึ่งกฎเกณฑ์ดังกล่าวเป็นไปตามหลักการของราคาซื้อขาย อย่างไรก็ตามการหากเป็นการแลกเปลี่ยน (Barter) สินค้า หรือ สภาวะการแลกเปลี่ยนทางการค้าระหว่างกันโดยไม่มีการขายเกิดขึ้น (Countertrade)<sup>18</sup> กรณีนี้มันถือว่าการขายเกิดขึ้นเพราะการแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการที่มีได้กำหนดในรูปของตัวเงินยอมไม่ใช้การขาย จึงไม่มีราคาศุลกากรที่จะพิจารณาได้ ซึ่งอาจต้องใช้วิธีการอย่างอื่นในความตกลง จึงไม่สามารถที่จะเป็นองค์ประกอบของราคาทางอ้อมที่จะนำมาคำนวณเป็นราคาซื้อขายสินค้าที่นำเข้าได้ ไม่เป็นราคาซื้อขายตามข้อตกลง

การพิจารณาราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระตามความหมายของราคาที่แท้จริงในมาตรา 1 ของข้อตกลงนั้น ได้มีการพิจารณาการตีความไว้ดังนี้

(ก) ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ ให้รวมถึงการชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วหรือที่จะต้องกระทำอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้าโดยผู้ซื้อแม้จะกระทำต่อบุคคลที่สามด้วยถ้าเป็นไปตามข้อผูกพันทางการขาย

(ข) การกระทำต่างๆดังต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็นการชำระราคาทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย คือ การที่ผู้ซื้อได้เสียค่าใช้จ่ายของตนเองนอกเหนือไปจากกิจกรรมต่างๆที่จะต้องมีการปรับราคา กรณีนี้มัน

<sup>18</sup> Saul L. Sherman and Henrich Glashoff , *supra note 7* , P.91



ไม่ให้ถือว่าเป็นการชำระราคาทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย<sup>19</sup> แม้ว่าการกระทำเหล่านั้นจะถือว่าเป็นประโยชน์แก่ผู้ขาย ดังนั้นต้นทุนต่างๆของการกระทำดังกล่าวจึงต้องไม่นำไปรวมกับราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระในการกำหนดราคาศุลกากร เช่น<sup>20</sup>

- 1) การศึกษาและการวิจัยตลาด
- 2) การโฆษณาหรือหรือเครื่องหมายการค้าของของที่กำลังจะขาย
- 3) การเตรียมห้องแสดงสินค้า
- 4) การมีส่วนร่วมในการแสดงการค้าและนิทรรศการ
- 5) ค่าใช้จ่ายในการได้รับเครดิตหรือออฟเครดิตที่เพิกถอนไม่ได้และได้รับการยืนยันแล้ว<sup>21</sup>

(ค) ส่วนลดของสินค้า (Discount) คือ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือจะต้องชำระอาจเกิดจากส่วนลดซึ่งหมายถึงการลดราคาสินค้า เช่น ส่วนลดเงินสด ส่วนลดตามเงื่อนไขของการชำระเงิน ส่วนลดปริมาณ ส่วนลดทางการค้า ส่วนลดความจงรักภักดี ซึ่งจะมีให้กับผู้ซื้อทุกรายหรือบางรายเท่านั้น<sup>22</sup>

#### 1) ส่วนลดเงินสด

ส่วนลดเงินสดมีได้เนื่องจากราคาซื้อขายภายใต้ข้อตกลงมาตรา 1 คือ ราคาที่ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ<sup>23</sup> ในกรณีที่ผู้ขายเสนอให้ส่วนลดเงินสด แต่ไม่มีการชำระราคาของในขณะที่ประเมินราคาศุลกากร ราคาขาย (sale price) ใช้เป็นราคาซื้อขาย (Transaction Value) ตามข้อตกลงได้เพราะไม่มีข้อห้ามที่ไม่ให้ใช้ราคานี้ และกรณีนี้ไม่ได้หมายความว่าข้อตกลงมาตรา 1 วรรค 1 (b) จะใช้บังคับในกรณีนี้ด้วย<sup>24</sup> และหากส่วนลดเงินสดนั้นยังมิได้มีการชำระราคา ณ เวลา ประเมิน จำนวนเงินที่ผู้นำเข้าต้องชำระเป็นราคายอมใช้เป็นฐานสำหรับราคาซื้อขายตามข้อตกลงในมาตรา 1

<sup>19</sup> ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายราคาศุลกากร: ราคาแถม, 2545 น. 18-19

<sup>20</sup> Note to Article 1 paragraph 2

<sup>21</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 1 (Revised July 1992) p.8 of lesson outline of lesson 5

<sup>22</sup> Saul L. Sherman and Henrich Glashoff, *supra* note 7, P.78

<sup>23</sup> Advisory opinion 5.1

<sup>24</sup> Advisory Opinion 5.2

ในการกำหนดราคาซื้อขายตามข้อตกลงมาตรา 1 ให้คำนึงถึงราคาตกลงที่ซื้อขายกัน โดยไม่คำนึงถึงรูปแบบและโครงสร้างราคา ไม่คำนึงถึงตลาด หรือคู่กรณีที่มีการตกลงราคากัน อย่างไรก็ตาม ราคาย่อมได้รับการยอมรับและปรับราคาตามข้อตกลงมาตรา 8 หรือถูกปฏิเสธด้วยเหตุผลอันเป็นที่ยอมรับในการปฏิเสธราคาซื้อขาย ไม่ว่าจะส่วนลดยังได้ให้ผู้อื่นหรือเฉพาะผู้นำเข้าก็ตาม ส่วนลดเงินสด ย่อมหมายถึงเฉพาะส่วนลดสำหรับการชำระราคาในทันที โดยปกติแล้วจะเกิดขึ้นภายในเวลา 10 วันนับจากวันที่ลงบัญชีราคาสินค้า<sup>25</sup>

## 2) ส่วนลดปริมาณ (Quantity Discount)

ส่วนลดปริมาณ คือ การซื้อขายที่มีราคาถูกลงกว่าปกติเนื่องจากว่าผู้ซื้อได้ซื้อสินค้านำเข้าในจำนวนที่มาก อันเป็นไปตามเงื่อนไขของการลดราคาซื้อขาย ซึ่งจะขึ้นอยู่จำนวนที่ซื้ออยู่ในระยะเวลาหนึ่ง<sup>26</sup> ตามข้อตกลงนั้นปริมาณจะเป็นตัวกำหนดราคาต่อหน่วยของของที่ถูกประเมินราคา เมื่อขายเพื่อการส่งออกไปยังประเทศนำเข้า ปริมาณจึงเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในทางการค้าทั่วไปนั้น ผู้ขายจะให้ผู้ซื้อที่ซื้อในปริมาณมาก เพราะค่าใช้จ่าย 1000 หน่วย เป็นเพียงครึ่งหนึ่งของการขายสองครั้งละ 500 หน่วย ดังนั้นผู้ขายจะเสนอส่วนลดให้เพราะเป็นการลดค่าใช้จ่ายของผู้ขายและเป็นประโยชน์ต่อลูกค้าด้วย<sup>27</sup>

- กรณีซื้อปริมาณเท่ากัน นำเข้าครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ได้รับส่วนลดหรือไม่ หากข้อเท็จจริง ผู้ขายเสนอส่วนลด ดังนี้<sup>28</sup>

จำนวนที่ซื้อ (หน่วย)	ส่วนลด (%)
1 - 9	ไม่ได้ส่วนลด
10 - 49	5 %
< 50	8 %

<sup>25</sup> ชูชาติ อัสวโรจน์, *อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 19* น. 20

<sup>26</sup> Saul L. Sherman and Henrich Glashoff , *supra note 7* P.81

<sup>27</sup> Customs Co-operation Council , *supra note 21*, P.9 และ ชูชาติ อัสวโรจน์ *อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 19* น.20

<sup>28</sup> *Ibid* PP.10 -13

หากผู้นำเข้า B ซื้อ 27 หน่วย ได้รับส่วนลด 5% ผู้ซื้อ C ก็ซื้อ 27 หน่วย และได้รับส่วนลด 5% แต่รับสินค้าเป็น 3 เทียบๆละ 9 หน่วย ศาลากรจะอนุญาตส่วนลด 5% หรือไม่ นั้นมีคำตอบได้ 2 กรณี คือ ได้รับส่วนลด เพราะราคาที่ได้ชำระจริงหรือจะต้องชำระสำหรับของนำเข้าหักส่วนลด 5% ปริมาณที่ซื้อกำหนดราคาซึ่งหมายถึงส่วนลด

- กรณีส่วนลดสะสม

B และ C ซื้อเพิ่มขึ้นคนละ 42 หน่วย ได้ส่วนลด 8% ผู้ผลิตให้ส่วนลดซื้อสะสมที่เกิน 50 หน่วย ศาลากรจะอนุญาตส่วนลด 8% นี้เพราะปริมาณการซื้อก่อให้เกิดราคาซื้อ

- กรณีส่วนลดย้อนหลัง

กรณีผู้นำเข้า B และ C ได้ส่วนลด 5% จากการนำเข้าเที่ยวแรก และได้ส่วนลด 8% จากการนำเข้าเที่ยวที่สองบวกส่วนลดเพิ่มเติม 3% สำหรับการนำเข้าเที่ยวแรกจำนวน 27 หน่วย ศาลากรไม่อนุญาตให้ส่วนลดย้อนหลังนั้น เพราะส่วนลด 3% ไม่มีส่วนกำหนดราคาต่อหน่วยของของ 42 หน่วยที่ประเมินราคาอยู่ แต่เกี่ยวข้องกับนำเข้า 27 หน่วยเที่ยวแรก

นอกจากส่วนลดเงินสด และส่วนลดปริมาณแล้ว ยังมีส่วนลดการค้า ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการสถานะของผู้ซื้อ คือผู้ขายส่งขายปลีก และส่วนลดอันเกิดจากความจงรักภักดี ที่ผู้ขายลดราคาได้ลดให้ลูกค้าเนื่องจากลูกค้ามีความจงรักภักดี ซื้อสินค้าจากผู้ขายเพียงรายเดียว<sup>29</sup>

(ง) ของนำเข้าที่ได้รับประโยชน์จากเครดิตสำหรับการนำเข้าครั้งก่อนนี้

เครดิต หมายถึง จำนวนเงินที่ผู้ซื้อได้ชำระให้ผู้ขายแล้ว เนื่องจากการซื้อขายก่อนหน้านี้ จึงถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ได้ชำระแล้วหรือราคาที่ต้องชำระตามการตีความในมาตรา 1 ของข้อตกลง ซึ่งผู้ขายนั้นยอมให้หักหนี้เนื่องจากสินค้าชำรุด หรือผู้ซื้อส่งสินค้าคืนหรือขอส่วนลด<sup>30</sup> ศาลากรจะไม่อนุญาตเครดิตบัญชีตามราคาสินค้า หากเครดิตเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ได้ชำระแล้ว หรือพึงต้องชำระสำหรับของนำเข้าเที่ยวนั้น แต่ส่วนของการนำเข้าครั้งหลังที่ศาลากรจะอนุญาตนั้นต้องขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

<sup>29</sup> กรมศุลกากร, คู่มือระบบราคาแกดต์ (มปท.2542) น.57

<sup>30</sup> Advisory opinion 8.1

(จ) คณะกรรมการว่าด้วยราคาศุลกากร (Committee on Customs Valuation) ในการประชุมครั้งที่ 9 ได้ลงมติในคำตัดสินที่ 3.1 (Decision 3.1) ว่า “คู่มือของข้อตกลงนั้น ตกลงกัน ดังนี้ ค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ยภายใต้ข้อตกลงทางการเงินโดยผู้ซื้อที่เกี่ยวข้องกับของนำเข้าจะต้องไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากร โดยมีเงื่อนไขว่า<sup>31</sup>

- ค่าใช้จ่ายสำหรับดอกเบี้ยแยกออกมาชัดเจนจากราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระ
- ข้อตกลงทางการเงินได้ทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร
- ผู้ซื้อต้องแสดงรายการดังนี้ให้แก่ศุลกากร เช่น ของได้ขายตามราคาส่งแท้จริง

โดยได้ชำระแล้วหรือพึงต้องชำระ และ อัตราดอกเบี้ยที่อ้างต้องไม่เกินระดับการซื้อขาย ของที่อยู่ ในประเทศนั้น ณ เวลาที่มีข้อตกลงทางการเงินนั้น

คำตัดสินนี้ใช้บังคับไม่ว่าผู้จัดหาเงินเป็นผู้ขาย ธนาคาร บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลอื่น

## 2) ราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า

หากมีการนำค่าใช้จ่ายอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า มาประเมินรวมเป็นราคาศุลกากรแล้วขัดกับกฎเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากรในข้อตกลง ตามหลักความคาดหมายได้ซึ่งถือว่าเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของข้อตกลงนี้

ราคาซื้อขายของสินค้านั้น จะขึ้นอยู่กับราคาของสินค้าที่เกิดจากข้อตกลงระหว่างผู้ซื้อผู้ขายเมื่อสินค้านั้นถูกขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้า (รวมถึงกรณีของการจ่ายเงินทางอ้อม) โดยราคานั้นจะรวมรายละเอียดที่เพิ่มเติมของค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการนำเข้าสินค้านั้น ซึ่งผู้ซื้อพึงชำระและต้องไม่ใช้ราคาที่รวมอยู่ในราคาของสินค้า โดยในเรื่องนี้นั้นมีการตีความไว้ดังนี้ คือ

- ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับราคาสินค้าที่นำเข้า
  - 1) ค่าตัวแทน นายหน้า และค่าใช้จ่ายของตัวแทนหรือนายหน้านั้น
  - 2) ราคาของค่าขนส่งและค่าบรรจุหีบห่อสินค้า
  - 3) มูลค่าของชนิดของสินค้าและบริการที่จัดโดยผู้ซื้อโดยไม่มีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายหรือลดราคาในการผลิตหรือขายสินค้านำเข้านั้น

4) ค่าสิทธิและค่าลิขสิทธิ์ที่เกี่ยวข้องกับสินค้านำเข้าซึ่งจะต้องจ่ายภายใต้เงื่อนไขของการขายเพื่อการส่งออก

<sup>31</sup> ทูชาติ อัครโรจน์, อ้างแล้ว เจริญรทที่ 19 น. 22 และ Decision 3.1

5) มูลค่าของขั้นตอนการดำเนินการใดๆที่เกี่ยวข้องกับการขายต่อการขาย หรือการใช้สินค้าที่เกิดจากผู้ขายในค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนอื่น ๆ นั้นจะไม่สามารถนำมารวมเป็นราคาซื้อขายได้

6) กรณีอื่น เช่น เงินได้ที่เป็นผลกำไรที่ได้รับจากการขายต่อของที่นำเข้าไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับของที่นำเข้าจึงต้องนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ

อย่างไรก็ตามราคาทางศุลกากรนั้นต้องไม่รวมเอาค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน ดังต่อไปนี้รวมอยู่ด้วยในราคาสินค้า ถ้าหากว่าสามารถแยกออกต่างหากจากราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระของของที่นำเข้านั้น

- ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับราคาสินค้าที่นำเข้า

1) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง (Construction) การติดตั้ง (Erection) การประกอบ (Assembly) การบำรุงรักษา (Maintenance) หรือการให้ความช่วยเหลือในทางด้านเทคนิค (Technical Assistance) ที่เกิดขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของสินค้านั้น เช่น ในการนำเข้ามาเพื่อโรงงานอุตสาหกรรม เครื่องจักรหรือเครื่องมือ เป็นต้น

2) ค่าขนส่งที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่การนำเข้าสำเร็จแล้ว เช่น ค่าขนส่งของขึ้นลง ค่าจัดการต่างๆ และค่าประกันภัยซึ่งเกิดขึ้นภายหลังจากนำเข้า

3) ค่าอากรและภาษีอื่นเนื่องมาจากการนำเข้านั้น<sup>32</sup> เนื่องจากโดยสภาพนั้นย่อมแตกต่างจากราคาที่ได้ชำระจริงหรือจะต้องชำระ จึงไม่เป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากร แม้ว่าจะไม่ได้แยกเป็นรายการต่างหากในบัญชีราคาสินค้า

4) ราคาที่ได้จ่ายจริงหรือราคาที่ต้องจ่ายโดยมุ่งถึงราคาสำหรับของที่นำเข้า

5) การจ่ายเงินปันผลหรือการจ่ายเงินอื่นๆ จากผู้ซื้อไปยังผู้ขายที่ไม่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า จึงไม่เป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรแม้จะถือว่าเป็นผลกำไรแต่ก็จ่ายให้ผู้ถือหุ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจของบริษัท และไม่ได้เกี่ยวข้องเฉพาะกับการขายของที่นำเข้าเพียงอย่างเดียว ดังนั้นเงินปันผลจึงไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับของที่นำเข้า<sup>33</sup>

ดังนั้น ในส่วนของค่าใช้จ่ายต่างๆที่ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าที่เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดภายหลังจากที่มีของนำเข้าแล้ว ถ้าค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการนำของเข้า

<sup>32</sup> Advisory opinion 3.1

<sup>33</sup> Customs Co-operation Council, *supra* note 21 P.9

นำจะได้รับการหักออกด้วย ถ้าเห็นได้ชัดว่าไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้านั้น เช่น ก่อนที่จะมีการนำเข้ามีการเทพื้นคอนกรีตที่เครื่องจักรจะติดตั้ง เป็นต้น

นอกจากนี้ ในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรข้อตกลงนั้นได้วางหลักเกณฑ์ว่าการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าที่กำลังประเมินราคาศุลกากรเท่านั้นมิใช่ขึ้นอยู่กับของสิ่งอื่น เช่น ในกรณีที่ผู้ขายส่งออกของขึ้นหนึ่งเข้ามาในประเทศที่นำเข้าโดยผู้ขายยังต้องมีการบรรจุหีบห่อหรือของต้องผ่านกระบวนการวิธิการอย่างอื่นก่อนที่จะส่งมอบให้กับผู้นำเข้า ราคาที่นำมาใช้ในการประเมินราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาของที่ยังไม่ได้มีการกระทำอย่างใดเพิ่มเติมแม้ว่าราคาที่ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายจะเป็นราคาที่ผ่านกระบวนการอื่นเพิ่มเติมมาแล้ว เพราะราคาที่เกิดขึ้นมิใช่ราคาเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้ามา เช่น

- การกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้ากรณีของนำเข้ามีความบกพร่อง (Defective goods)<sup>34</sup>

ของที่บกพร่อง (Defective goods) คือ ของนำเข้าที่บกพร่องในเรื่องของคุณภาพ ปริมาณ ซึ่งรวมถึงความล่าช้าในการขนส่ง ซึ่งในข้อตกลงนั้นไม่มีเรื่องนี้กำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่โดยทั่วไปนั้นการกำหนดราคาศุลกากรจะต้องคำนึงถึงความบกพร่องโดยต้องมีส่วนแบ่งราคาอย่างเหมาะสมก่อนกำหนดราคา ซึ่งการบางส่วนราคานั้นต้องพิจารณาจากข้อกำหนดในสัญญาหรือหลักเกณฑ์ของศุลกากร

- การกำหนดราคาซื้อขายที่มีการกำหนดราคารวม (Bundled pricing)<sup>35</sup>

เมื่อราคาซื้อขายหรือราคาของสินค้านั้นไม่ได้มีเพียงราคาเดียวเมื่อมีการนำสินค้าเข้ามา แต่ยังมีค่าของสินค้าหรือบริการหรือค่าสิทธิอื่นๆ ซึ่งในกรณีนั้นจะมีการพิจารณาถึงการกำหนดราคาซื้อขายที่มีการกำหนดราคารวม (Bundled pricing) มา โดยพิจารณา ดังนี้

1) การกำหนดราคารวมของสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีการแบ่งการนำเข้า

มีราคาซื้อขายเพียงครั้งเดียวแต่จะค่อยๆนำเข้า เช่น การแบ่งการนำเข้าสินค้าออกเป็นหลายๆเที่ยว หลายพื้นที่ หรือหลายประเทศ ซึ่งในกรณีนี้นั้นจะต้องมีการแบ่งส่วนราคาโดยพิจารณาจากปริมาณสินค้าที่นำเข้าในแต่ละเที่ยว

2) การกำหนดราคารวมของสินค้าหลายชนิด (Packing Deals) พิจารณาได้ดังนี้

- มีการขายและกำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าเพียงราคาเดียว ต้องพิจารณาส่วนแบ่งของราคาสินค้าในแต่ละประเภทก่อน เช่น เปรียบเทียบกับราคาของสินค้าที่เหมือนกัน

<sup>34</sup> Explanatory Note 3.1

<sup>35</sup> Saul L Sherman, *supra* note 7, P.89

- สินค้ามีคุณภาพที่แตกต่างกันแต่กำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าเพียงราคาเดียว โดยนำเข้าสินค้าบางส่วน ราคาที่กำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าไม่สามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เว้นแต่จะแบ่งส่วนราคา

- การซื้อขายตกลงเป็นราคารวมแต่กำหนดราคาสินค้านำเข้าแต่ละชนิด โดยเหตุผลอื่น เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี โดยการถ่ายเทราคาจากพิกัดหนึ่งไปอีกพิกัดหนึ่ง ซึ่งราคาขึ้นอยู่กับเงื่อนไขที่ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายของนำเข้าและศุลกากรไม่มีสิทธิแบ่งส่วนหรือกำหนดราคาให้ใหม่

ข. การขายที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้

คำว่า “การขาย” ในข้อตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 นั้น ไม่มีการให้คำนิยามหรือคำจำกัดความเอาไว้เฉพาะว่าอย่างไร ไม่ว่าจะลักษณะของการซื้อขายสินค้าจะเป็นหรือไม่เป็นการขายหรือไม่ แต่เพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของข้อตกลงนี้ที่ราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ทำให้ในการตีความหมายของคำว่าการขายจึงควรที่จะตีความอย่างกว้างที่สุด<sup>36</sup> แต่อย่างไรก็ตาม Saul L Sherman ได้กล่าวไว้ว่า องค์ประกอบที่ชัดเจนที่สุดของเรื่อง “การขาย” ก็คือความสัมพันธ์ในเรื่องของการประเมินราคาศุลกากรที่เป็นสิ่งจำเป็นเช่นเดียวกันในทุกๆประเทศ ซึ่งในคำอธิบายนี้ก็มีคำตีความเอาไว้เช่นกันใน Convention Relating to a Uniform Law on the International Sale of Goods ซึ่งได้เจรจา ณ กรุงเฮก (Hague) เมื่อ 1 กรกฎาคม 1964 ซึ่งอาจเป็นแหล่งที่มาในการตีความหมายนี้โดยปกตินั้นหากมีการลงนามโดยประเทศที่เกี่ยวข้องแล้ว สนธิสัญญาดังกล่าวนั้นจะไม่ผูกพันโดยตรงเสียทีเดียวแต่ต้องมีกฎหมายภายในของแต่ละประเทศที่จะออกอนุวัติการเพื่อให้สามารถปฏิบัติได้ นอกจากนี้พื้นฐานการประเมินราคาสินค้าตามความมุ่งหมายของศุลกากรที่ใช้ราคาซื้อขายของสินค้าที่กำลังประเมินราคาอยู่นั้นควรจะใช้ในขอบเขตที่กว้างที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่โดยทั่วไปแล้วการขายนั้นย่อมเกี่ยวข้องกับการโอนกรรมสิทธิ์ในของนั้น<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Saul L Sherman ,*supra note 7* , P.71

<sup>37</sup> Customs Co-operation Council ,*supra note 21* , P2

## (1) การขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

การแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการที่มีได้กำหนดในรูปของตัวเงินย่อมไม่ใช่การขาย จึงไม่มีราคาซื้อขายที่ศุลกากรจะพิจารณาได้ และศุลกากรต้องใช้วิธีอื่นในการตามที่กำหนดเอาไว้ในข้อตกลง<sup>38</sup> อย่างไรก็ตามมีกรณีที่แลกเปลี่ยนสินค้าบางส่วน บางส่วนชำระด้วยเงิน เช่น ผู้นำเข้า X ในประเทศไทย นำเข้าเครื่องจักร 2 เครื่อง จากประเทศ E ราคา 50,000 ปอนด์สเตอร์ลิง โดยชำระเพียง 10,000 ปอนด์สเตอร์ลิง ราคาของที่เหลือให้จ่ายเป็นผลิตภัณฑ์สิ่งทอตามจำนวนที่ตกลงกันได้ แม้ว่าบัญชีราคาสินค้าของเครื่องจักรที่นำเข้าจะระบุราคา 50,000 ปอนด์สเตอร์ลิง เช่นนี้ ราคาศุลกากรคือ 10,000 ปอนด์สเตอร์ลิง เป็นต้น ซึ่งในเรื่องนี้นั้นคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นแนะนำไว้ดังนี้<sup>39</sup>

- กรณีราคาตามสัญญาว่าจ้างระหว่างผู้ขายกับผู้ผลิตไม่ใช่ราคาระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อ กรณีนี้ไม่ใช่ราคาซื้อขายระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อและไม่ใช่เป็นการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

- ผู้ซื้อผู้ขายต่างอยู่ในต่างประเทศ แต่ของที่ซื้อขายอยู่ในประเทศอื่น กรณีนี้ถือว่าการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าเพราะการขายไม่จำเป็นต้องเกิดในประเทศที่ส่งออกเท่านั้นไม่ว่าผู้ขายจะอยู่ในประเทศใดไม่ใช่เรื่องสำคัญ

- การขายเพื่อส่งออกโดยนำไปบรรจุหีบห่อในประเทศที่สามก่อนนำเข้า กรณีนี้ถือว่าข้อตกลงในการซื้อขายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายก่อให้เกิดการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าโดยไม่สำคัญว่าประเทศที่ส่งออกจะเป็นประเทศใด

- การขายสองครั้งหรือมากกว่านั้นก่อนของนำเข้ามา เช่น กรณีของผู้ขายในประเทศ X ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศที่นำเข้าขณะของนั้นอยู่ในทะเลหลวง ผู้ซื้อแจ้งผู้ขายว่าไม่สามารถชำระเงินและรับของได้ ผู้ขายจึงตกลงให้ผู้ซื้อรายอื่นในประเทศไทยและส่งสินค้าให้ผู้ซื้อรายใหม่ โดยกรณีการขายระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อรายใหม่ก่อให้เกิดการขายเพื่อส่งออกและการโอนกรรมสิทธิ์ในของจึงถือว่ามีราคาซื้อขายของที่นำเข้า

- การซื้อแต่นำเข้าบางส่วน ส่วนที่เหลือขายต่อภายหลัง เช่น ผู้ซื้อ A ในประเทศนำเข้าซื้อเก้าอี้ 500 ตัวจากผู้ขายในประเทศ X ราคาตัวละ 20 ปอนด์ โดยส่งเก้าอี้จำนวน 200 ตัวมาประเทศนำเข้าก่อนที่เหลือให้เก็บไว้ในคลังสินค้าของตนในประเทศ X ต่อมาผู้ซื้อ A ตกลงขาย

<sup>38</sup> Advisory Opinion 6.1

<sup>39</sup> ทูชาติ อิศวโรจน์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19, P 24



เก้าอี้ที่เหลือให้ผู้ซื้อ B ในประเทศนำเข้าตัวละ 25 ปอนด์ เกี่ยวข้องกับการโอนกรรมสิทธิ์เก้าอี้ในทางระหว่างประเทศที่แท้จริงจึงเป็นการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

(2) กรณีที่มีใช้การขาย

เพื่อให้ความหมายของคำว่าการขายเข้าใจและใช้ได้อย่างถูกต้อง คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินศุลกากรได้ให้ความเห็นแนะนำว่าในกรณีต่อไปนี้ ให้ถือว่าไม่มีการขายเกิดขึ้นที่จะนำมาประเมินราคาศุลกากรได้

กรณีต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็นการขายเพื่อนำเข้าของนั้นมาในประเทศนำเข้า<sup>40</sup>

- การแลกเปลี่ยนสินค้า ถ้าไม่มีการกำหนดมูลค่าของการแลกเปลี่ยนเอาไว้ให้ถือว่าไม่มีการขายเกิดขึ้นแต่ถ้ามีการกำหนดมูลค่าของการแลกเปลี่ยนเอาไว้ รัฐสามารถกำหนดให้เอาราคาที่กำหนดไว้ดังกล่าวเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

- ของขวัญ ของตัวอย่าง ของส่งเสริมการขาย กรณีเหล่านี้มิได้เกี่ยวข้องกับการชำระราคา จึงมิใช่การขายตามข้อตกลง

- ของฝากให้ขายทอดตลาด เช่น ผู้ผลิต P ในประเทศของการส่งออก E ส่งพรอม 50 ผืนให้แก่ X ซึ่งเป็นตัวแทนในประเทศไทยเพื่อขายทอดตลาด ขายได้ราคา 500,000 บาท เงินที่ X จะโอนให้ P คือจำนวน 500,000 บาท ลบด้วยค่าใช้จ่ายในการขายและผลตอบแทนของ X ในการกระทำดังกล่าว

- ของนำเข้าโดยคนกลางซึ่งมิได้เป็นผู้ซื้อและต่อมาได้ขายของนั้น เช่น ผู้นำเข้า X ในประเทศไทยเป็นตัวแทนของผู้ผลิต F ในประเทศส่งออก E ผู้นำเข้าได้ออกของและเก็บสะสมไว้กับสินค้าของตน ต่อมาได้ขายภายในประเทศเพื่อประโยชน์และภายใต้ความเสี่ยงภัยของ F กรณีนี้ไม่มีการซื้อขายระหว่าง X และ F

- ของนำเข้าซึ่งมิใช่สาขาของบุคคลแยกต่างหาก หากของนำเข้าโดยสาขาของนิติบุคคลในต่างประเทศ และสาขาในประเทศไทยมิใช่นิติบุคคลแยกต่างหาก จึงมิใช่การขายเพราะการขายจะต้องเกี่ยวข้องกับบุคคล 2 ฝ่ายที่แยกจากกันตามกฎหมาย

<sup>40</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19*, น.28 และ Customs Co-operation, *supra* note 21, PP.2-4

- ขอนำเข้าภายใต้สัญญาเช่าหรือเช่าซื้อ (leasing) ซึ่งสัญญาเช่าหรือเช่าซื้อโดยสภาพไม่ก่อให้เกิดการขาย แม้สัญญาจะรวมถึงสิทธิในการเลือกว่าจะซื้อของนั้นหรือไม่ไว้ในสัญญาด้วย
- ขอนำเข้าโดยการให้ยืมโดยของยังคงเป็นทรัพย์สินของผู้ส่ง ของโดยมากเป็นเครื่องจักรบางครั้งเจ้าของก็ให้ลูกค้ายืม สัญญาเช่นนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการขาย
- ของเสียหรือที่นำเข้ามาเพื่อการทำลาย ของเสียหรือเศษที่นำเข้ามาเพื่อการทำลายโดยผู้ส่งออกจ่ายค่าใช้จ่ายในการทำลาย กรณีนี้ผู้นำเข้ามิได้จ่ายเงินซื้อของนั้น แต่ตรงกันข้ามกับได้รับเงินเนื่องจากการรับและการทำลายของ ซึ่งไม่มีการขายเกิดขึ้นภายใต้ข้อตกลง

#### ข้อสังเกตในเรื่องการขาย

การขายตามข้อตกลงในมาตรา 1 นั้น คือการขายของที่ประเมินราคาเมื่อไรก็ตามที่ของนั้นถูกขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าในปริมาณเท่าใดก็ได้ นิยามของราคาซื้อขายของนำเข้าในมาตรา 1 มิได้มีการบ่งชี้ในเรื่องของปริมาณการนำเข้าเอาไว้ ซึ่งราคาซื้อขายของที่นำเข้าในข้อตกลงมาตรา 1 ไม่ได้กำหนดว่าในการตัดสินว่าราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระอันเป็นราคาสุทธการจะต้องนำระยะเวลาในการทำสัญญาซื้อขายมาพิจารณาด้วย ซึ่งมาตรา 1 นั้นไม่ได้กำหนดถึงระยะเวลาอันแน่นอนเอาไว้ ซึ่งในเรื่องเงื่อนไขเวลานั้นมีการระบุถึงเงื่อนไขต่างๆดังระบุในมาตรา 1 ให้ครบถ้วน ราคาซื้อขายของที่นำเข้าย่อมได้รับการยอมรับโดยไม่คำนึงถึงความแตกต่างของเวลาที่ทำสัญญาซื้อขายกับเวลาประเมินของนำเข้า เพื่อวัตถุประสงค์ของสุทธการ ความผันผวนใดๆของตลาดหลังจากวันทำสัญญาซื้อขาย ไม่มีผลเกี่ยวข้องกับการประเมินราคาของ<sup>41</sup>

ในข้อตกลงมาตรา 1 ไม่มีการกำหนดว่าราคาซื้อขายจะใช้เวลาใด ซึ่งไม่ได้กำหนดเอาไว้อย่างชัดเจน เพราะมาตรา 1 กำหนดเพียงว่า ราคาสุทธการของของนำเข้าจะต้องเป็นราคาซื้อขาย นั่นคือ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้า

การขายเพื่อการส่งออกไม่จำเป็นต้องมีประเทศของการส่งออก เนื่องจากในข้อตกลงนั้นมิได้กล่าวถึงประเทศของการส่งออก เช่น ถ้าปลาหรือโลหะหรือน้ำมันนั้นถูกนำมาจากทะเลและขายไปยังประเทศหนึ่ง ก็ย่อมกำหนดราคาซื้อขายได้ แม้ไม่มีประเทศของการส่งออก แนวความคิด

<sup>41</sup> Customs Co-operation, *supra* note 21, P.5

ของการส่งออกจึงเป็นการนิยามความคิดที่ดีที่สุดในความหมายของการขายจากภายนอกเข้าไปภายใน

#### ค. การปรับราคาซื้อขาย

ตามข้อตกลงในมาตรา 1 ระบุว่าราคาซื้อขายจะต้องมีการปรับราคาตามข้อตกลงมาตรา 8 ด้วย ซึ่งในข้อเกี่ยวพันของมาตรา 1 และมาตรา 8 นั้น ในคำอธิบายเบื้องต้นของข้อตกลงได้อธิบายว่า “หลักการพื้นฐานของราคาศุลกากรภายใต้ข้อตกลงนี้ คือ ราคาซื้อขาย ตามที่นิยามไว้ในมาตรา 1 ซึ่งต้องอ่านคู่ไปกับมาตรา 8 และนอกเหนือไปจากนี้แล้ว มาตรา 8 ยังได้บัญญัติวิธีการปรับราคาสำหรับราคาที่ได้ชำระจริง หรือราคาที่ต้องชำระ ในกรณีที่ต้องประกอบเฉพาะบางรายการที่เป็นส่วนหนึ่งของราคาตามความมุ่งหมายของศุลกากรที่ผู้ซื้อจะต้องรับภาระไปแต่ยังมีได้นำไปรวมเข้าไว้ในราคาที่ได้ชำระจริง” โดยสิ่งที่เพิ่มเข้าไปในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ ให้กระทำภายใต้บทบัญญัติของมาตรานี้ บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้เท่านั้น นอกจากนี้มาตรา 8 ยังกำหนดว่าการนำผลตอบแทนบางประการ ซึ่งอาจส่งผ่านจากผู้ซื้อไปยังผู้ขายในรูปของของหรือบริการที่ระบุไว้แทนที่จะอยู่ในรูปของเงินตราสามารถรวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายด้วย

การปรับราคาต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้ ข้อมูลนี้จะต้องเป็นไปตามข้อเท็จจริงเท่านั้นโดยไม่ใช้การตีความของตนเอง และต้องวัดข้อมูลได้โดยใช้จำนวนและตัวเลขที่เป็นจริง ข้อมูลจะต้องไม่อิงการวินิจฉัย การประมาณการ เดาะอย่างดีที่สุด หรือประสบการณ์ส่วนบุคคล ซึ่งในข้อตกลงตามมาตรา 8 นั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้เกิดหลักประกันในการใช้ข้อตกลงที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก และให้ลดระดับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากร อย่างไรก็ตามในการปรับราคาซื้อขายนั้นมีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องที่ใช้ในการพิจารณาการปรับราคา ดังนี้

#### (1) หลักเกณฑ์พื้นฐานในการปรับราคาซื้อขาย

- ราคานั้นจะต้องเป็นราคาที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระ เพราะถ้ามิใช่ราคาที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระแล้วราคาดังกล่าวก็มิใช่ราคาที่เป็นต้นทุนในการซื้อขายนั้นได้ และจะเป็นการนำเอาราคาที่ผู้ซื้อไม่สามารถคาดได้มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรซึ่งอาจจะขัดกับหลักของความคาดหมายได้

- ราคานั้นจะต้องเป็นราคาที่ยังไม่ได้รวมอยู่ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระ โดยราคาของรายการของที่จะนำมาปรับราคานั้นจะต้องยังไม่ได้รวมอยู่ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ เพราะถ้ารวมอยู่แล้วนั้นจะนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าอีกไม่ได้จะทำให้เกิดการเก็บภาษีซ้ำซ้อน

(2) หลักเกณฑ์ในการพิจารณาข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการปรับราคาซื้อขาย

ตามข้อตกลงในมาตรา 8.3 นั้นได้กำหนดให้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้น จะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้เท่านั้น ซึ่งในข้อตกลงตามมาตรา 8 นี้มีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้เกิดหลักประกันในการใช้ข้อตกลงที่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลกและเพื่อให้เกิดการลดระดับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรด้วย

แต่หากข้อมูลที่จะนำมาพิจารณาประกอบนั้นไม่เพียงพอในการปรับราคาซื้อขายแล้ว ก็จะไม่สามารถปรับราคา เช่น ค่าสิทธิที่ชำระตามราคาขายต่อลิตรในประเทศไทยสำหรับผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งที่น่าเข้าเป็นกิโลกรัมและทำให้เป็นสารละลายหลังการนำเข้า หากค่าสิทธิบางส่วนนั้นขึ้นกับของที่นำเข้าและบางส่วนขึ้นอยู่กับปัจจัยอย่างอื่นซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า (เช่นกรณีของนำเข้าถูกผสมกับส่วนของผสมภายในประเทศจนไม่สามารถจำแนกได้อีกต่อไป) จึงเป็นการไม่เหมาะสมที่จะพยายามบวกค่าสิทธินี้เข้าไป อย่างไรก็ตามหากการคำนวณค่าสิทธินี้ขึ้นอยู่กับของนำเข้าเพียงอย่างเดียว และสามารถนับจำนวนได้ทันที สิ่งที่ถูกเพิ่มเข้าไปในราคาที่ชำระจริงหรือซึ่งต้องชำระก็สามารถกระทำได้<sup>42</sup> แต่หากปรากฏว่าค่าสิทธินี้ขึ้นอยู่กับของนำเข้าเพียงอย่างเดียวแล้วและนับจำนวนได้ทันทีสิ่งที่บวกเพิ่มเข้าไปในราคาที่ได้ชำระจริงหรือซึ่งต้องชำระนั้นก็สมารถทำได้เช่นกัน

(3) รายการที่สามารถนำมาพิจารณาเพื่อนำมาปรับราคาซื้อขาย

ตามข้อตกลงในมาตรา 8 นั้นได้กำหนดรายการที่ให้นำมาพิจารณาเพื่อปรับราคาในการซื้อขายไว้ ดังนี้

ก. ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าใช้จ่ายและยังมีได้นำไปรวมในราคาซื้อขายจึงนำไปรวมในราคาซื้อขายได้ มีดังนี้

<sup>42</sup> Note to article 8 Paragraph 3

- ค่าคอมมิชชั่นและค่านายหน้าแต่ไม่รวมถึงค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อ<sup>43</sup>

ค่าคอมมิชชั่นหรือค่านายหน้าเป็นเงินที่ชำระแก่คนกลางหรือตัวแทนสำหรับการที่ได้มีส่วนทำให้เกิดสัญญา<sup>44</sup> ซึ่งตามข้อตกลงมาตรา 8 ระบุว่า “ค่าตัวแทนหรือค่านายหน้านั้นที่จ่ายโดยผู้ซื้อนั้นจะถูกนำมารวมในราคาซื้อขายด้วย” ค่านายหน้านั้นจะจ่ายโดยผู้ขายซึ่งได้รวมค่านายหน้าไว้ในราคาของสินค้าที่ซื้อขายแล้ว หากผู้ซื้อต้องจ่ายค่านายหน้าแยกออกต่างหากจากราคาซื้อขายแล้ว จะเป็นการผ่อนผันให้ผู้ขายไม่ต้องปฏิบัติตามกฎของราคาศุลกากร และการจ่ายดังกล่าวนั้นจะเป็นการจ่ายทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย ซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อขายของสินค้าที่นำเข้า<sup>45</sup>

ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้น ข้อตกลงกำหนดไม่ให้นำรวมถึงค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อ (Buying Commission) ซึ่งตามหมายเหตุการตีความข้อตกลงมาตรา 8.1 (a) (1) ได้กำหนดว่า ค่าธรรมเนียมที่ผู้นำเข้าชำระให้กับตัวแทนผู้นำเข้าเพื่อเป็นค่าบริการสำหรับการเป็นตัวแทนของผู้นำเข้าในต่างประเทศในการซื้อของที่ประเมินราคานั้น<sup>46</sup> เนื่องจากว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อนั้นจะต้องจ่ายอยู่แล้ว ถ้าหากไม่แต่งตั้งตัวแทนขึ้นมาทำการให้ผู้ซื้ออาจเสียเวลาในการต้องไปหาแหล่งจำหน่ายและเสียค่าใช้จ่ายอื่นๆเพิ่มเติมอีก ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ต้นทุนของผู้ขายในการผลิตหรือขายของนั้น จึงยกเว้นให้ไม่ต้องนำค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อมารวมไว้ในราคาที่ได้ชำระจริง ส่วนค่าคอมมิชชั่นหรือค่านายหน้าจากการขายสามารถนำมาปรับราคาได้ก็ต่อเป็นกรณีและผู้ซื้อนั้นต้องรับภาระด้วยถ้าเป็นค่าคอมมิชชั่นหรือค่านายหน้าที่ผู้ขายต้องชำระแต่ไม่เรียกเก็บจากผู้ซื้อก็ไม่สามารถเพิ่มเข้าไปในราคาได้<sup>47</sup>

- ต้นทุนภาชนะบรรจุถือเป็นส่วนหนึ่งของการนำเข้าทางศุลกากร

ค่าภาชนะบรรจุนั้นหมายถึงรูปแบบปกติของภาชนะบรรจุของ เช่น กล่อง ซึ่งไม่มีลักษณะเฉพาะตัวแยกต่างหากหรือมีการใช้ประโยชน์อย่างอื่น นอกจากการบรรจุของเพื่อให้สามารถขนส่งได้จากผู้ขายไปยังผู้ซื้อ ซึ่งภาชนะบรรจุของนั้นเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้า โดยมีได้

<sup>43</sup> Article 8.1 (a) (i)

<sup>44</sup> Explanatory Note 2.1

<sup>45</sup> Ian Forrester, Q.C., and Omar E. Odarda, *supra note* 10, PP.547-548

<sup>46</sup> Sherman *supra note* 7, P.109 and Note to article 8.1 (a) (i)

<sup>47</sup> Article 8.4 and 8.1 (a)

หมายถึงมูลค่าของภาชนะบรรจุนั้นแต่อย่างใด<sup>48</sup> แต่ไม่ได้หมายถึงตู้คอนเทนเนอร์ขนส่งของ (สินค้า) ทางเรือหรือภาชนะบรรจุของที่มีขนาดคล้ายคลึงกัน เช่น ถัง ถังไม้ เป็นต้น ซึ่งในตัวเองนั้น ถือว่าเป็นสิ่งของทางพาณิชย์ อันเป็นเพียงเครื่องมือในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศมากกว่า ส่วนหนึ่งของสินค้าที่นำเข้า

ในกรณีที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระค่าภาชนะบรรจุ ค่าภาชนะบรรจุนั้นจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้าก็ต่อเมื่อค่าภาชนะบรรจุนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้าตามความมุ่งหมายของการเก็บภาษีอากร คือ ภาชนะบรรจุเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้ดังกล่าวแล้ว

อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นการป้องกันการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ต้นทุนของภาชนะบรรจุนั้น จะไม่รวมอยู่ในราคาทางศุลกากรหากกฎหมายภายในของประเทศนำเข้ากำหนดให้ภาชนะบรรจุ เหล่านั้นต้องสำแดงรายการแยกต่างหากและเก็บภาษีหรือเป็นของไม่ต้องเสียภาษีอากรโดยตัวเอง เช่น แกนม้วนด้าย หรือ ถังบรรจุก๊าซ<sup>49</sup>

- ต้นทุนของค่าวัสดุและแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า

ค่าบรรจุหีบห่อ หมายถึง ต้นทุนในการบรรจุของใส่ลงหีบห่อของที่นำเข้าคือค่า วัสดุและแรงงาน โดยต้นทุนต่างๆนี้ต้องเป็นต้นทุนที่ผู้ซื้อชำระไปและยังไม่ได้นำมารวมไว้ใน ราคาสินค้าที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระ โดยศุลกากรจะไม่ประเมินหรือตีราคาการบรรจุหีบห่อแต่ จะยอมรับต้นทุนที่แท้จริงที่ผู้ซื้อสำแดง แม้ว่าการคิดค่าบรรจุหีบห่อจะน้อยกว่ามูลค่าที่แท้จริงก็ตาม ซึ่งเป็นตามความมุ่งหมายของข้อตกลงที่ต้องการบริหารจัดการใช้ดุลยพินิจ

การบรรจุหีบห่อนั้นแบ่งได้ดังนี้<sup>50</sup>

- 1) การบรรจุหีบห่อภายใน เช่น การบรรจุเพื่อการขายปลีกในรูปแบบของถุง กล่อง แถบ แผง เป็นต้น
- 2) การบรรจุหีบห่อภายนอก เช่น การบรรจุเพื่อการส่งออก ซึ่งอาจรวมถึงกล่อง กระดาษแข็ง ถังไม้ เป็นต้น
- 3) วัสดุเพื่อการบรรจุหีบห่อ เพื่อลดการกระแทกที่เกิดขึ้นในระหว่างการขนส่ง เช่น ฟาง หญ้าแห้ง หรือ โฟม เป็นต้น

<sup>48</sup> Customs Co-operation Council , *supra* note 21 , P9

<sup>49</sup> ฐชาติ อิศวโรจน์ อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 19 น.59

<sup>50</sup> กรมศุลกากร อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 29 น.180 -181

4) ค่าแรงงานที่เกี่ยวข้องในการบรรจุวัสดุหีบห่อ เช่น การปิดผนึกกล่อง การประกอบชิ้นไม้ การทำถัง การบรรจุแบบสูญญากาศ เป็นต้น

ข. มูลค่าความช่วยเหลือที่ผู้ซื้อเป็นผู้จัดหาวัสดุอุปกรณ์หรือบริการ เพื่อผลิตและขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้าทั้งทางตรงหรืออ้อม ซึ่งให้นำมูลค่าวัสดุอุปกรณ์หรือบริการนั้นรวมในราคาซื้อขายของที่นำเข้า

โดยปกตินั้นการให้ความช่วยเหลือในเรื่องของวัสดุเครื่องมือและบริการ จะแตกต่างจากการซื้อขายและส่งออกที่แบ่งส่วนของราคาของและค่าบริการ ซึ่งผู้ซื้อจัดหามาทั้งทางตรงและอ้อมโดยไม่มีคิดราคาหรืออาจคิดราคาที่ลดให้แล้ว เพื่อใช้ในการผลิตการขายเพื่อส่งออกสำหรับของที่นำเข้า ในขณะที่รายการเกี่ยวกับการซื้อขายและส่งออกให้สามารถนำมารวมได้ทั้งหมดเท่าที่ยังไม่ได้รวมเอาไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระ ซึ่งมูลค่าที่ปรับราคาได้ มีดังนี้<sup>51</sup>

- วัสดุ อุปกรณ์ ชิ้นส่วน และของที่ประกอบติดอยู่ในของที่นำเข้า
- เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองในการผลิตของนำเข้า
- งานวิศวกรรม การพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน ภาพร่างที่ไม่ได้เกิดขึ้นในประเทศนำเข้า อันเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับของนำเข้า

อย่างไรก็ตามในการให้ความช่วยเหลือในวัสดุ อุปกรณ์ ชิ้นส่วน และของที่ประกอบติดอยู่ในของที่นำเข้า หรือ เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า ตลอดจนวัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองในการผลิตของนำเข้านั้นสถานที่ผลิตอาจผลิตได้ทั้งภายนอกประเทศนำเข้าหรือในประเทศนำเข้าก็ได้ แต่สำหรับ งานวิศวกรรม การพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน ภาพร่างที่ไม่ได้เกิดขึ้นในประเทศนำเข้า อันเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับของนำเข้านั้นเฉพาะงานที่เกิดนอกประเทศนำเข้าและมีความจำเป็นต่อการผลิตของที่นำเข้าเท่านั้นที่ต้องนำมารวมในราคาเพื่อเสียภาษี ซึ่งการให้บริการในข้อนี้สมควรยึดหลักข้อมูลที่ตั้งอยู่บนข้อเท็จจริงและนับจำนวนได้ เพื่อลดภาระของผู้นำเข้าและศุลกากรในการกำหนดราคาที่เป็นธรรมด้วย<sup>52</sup>

ในการพิจารณาในเรื่องนี้นั้น ต้องมีการแบ่งส่วนมูลค่านั้นอย่างเหมาะสมเพื่อคำนวณราคาศุลกากรโดยมีเงื่อนไข คือ

<sup>51</sup> Article 8.1 (b)

<sup>52</sup> Note to article 8 paragraph 1 (b) (iv)

- การแบ่งส่วนนั้นต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีอันยอมรับกันทั่วไป (Generally accepted accounting principles) คือ ข้อตกลงที่ยอมรับกันหรือข้อสนับสนุนที่เป็นที่ยอมรับกันอย่างมากในประเทศ ณ เวลาใดเวลาหนึ่งว่า ควรจะมีการบันทึกทรัพยากรทางเศรษฐกิจและข้อผูกพันต่างๆ ในฐานะทรัพย์สินและหนี้สิน<sup>53</sup>
- การแบ่งส่วนนั้นต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นความจริงและนับได้ ต้องมีพยานหลักฐานเพื่อยืนยันวิธีการแบ่งส่วนนั้น

การแบ่งส่วนนั้นสามารถทำได้ตามที่ผู้นำเข้าร้องขอ เช่น มูลค่าของความช่วยเหลือนั้นถูกแบ่งส่วนให้กับการนำเข้ามาครั้งแรกเพียงเที่ยวเดียวเท่านั้น ถ้าหากผู้นำเข้าต้องการที่จะชำระค่าภาษีอากรของมูลค่าวัสดุเสริมทั้งหมดในคราวเดียว หรือมูลค่าของความช่วยเหลืออาจถูกแบ่งตามจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในเวลาที่นำเข้ามาเที่ยวแรกหรือถูกแบ่งตามจำนวนการผลิตที่คาดว่าจะมีการผลิตทั้งหมดที่ได้คาดการณ์ล่วงหน้าซึ่งมีสัญญาสำหรับการผลิตนั้น

ค. ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต (Royalties and license fee) ที่ผู้ซื้อจะต้องจ่ายในทางตรงหรืออ้อมอันเป็นเงื่อนไขในการซื้อขายสินค้า แต่ยังไม่ได้นำไปรวมในราคาซื้อขายนั้น

ในข้อตกลงนั้น ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต หมายความว่า การชำระค่าสิทธิบัตร ค่าเครื่องหมายการค้า และค่าลิขสิทธิ์ ซึ่งเป็นการชำระค่าการใช้สิทธิการผลิตหรือการขายของที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากร ซึ่งผู้ซื้อต้องชำระราคาไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม ซึ่งเป็นเงื่อนไขในการประเมินราคาศุลกากรนั้น ซึ่งค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้นจะถูกนำไปปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าซึ่งยังไม่ได้ถูกรวมเอาไว้ในราคาซื้อขายที่ได้ชำระจริง<sup>54</sup>

โดยในเรื่องของค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้นมีเงื่อนไขในการพิจารณา คือ

- 1) ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมนั้นต้องเกี่ยวข้องกับของที่กำลังประเมินราคา

ในการปรับราคาเรื่องสิทธินั้น ค่าสิทธิต้องเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า เพราะเป็นของที่มีการใช้เครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ หรือเป็นของที่เกี่ยวข้องกับสิทธิบัตรที่ได้รับการคุ้มครอง หรือสิทธิอื่นๆ ที่คุ้มครอง<sup>55</sup> เช่น

<sup>53</sup> Note to article 1 paragraph 1

<sup>54</sup> Sherman *supra* note 7 P.120

<sup>55</sup> Customs Co-operation Council , *supra* note 21, P.1 lesson outline of lesson 12



- กรณีที่ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมเกี่ยวข้องกับของที่กำลังประเมินราคา  
กรณีของเครื่องจักรที่ผลิตภายใต้สิทธิบัตรที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าในราคาที่ยรวมค่าธรรมเนียมสิทธิบัตร ซึ่งผู้ขายนั้นมีเงื่อนไขให้ผู้ซื้อจ่ายค่าธรรมเนียมสิทธิบัตรแก่บุคคลที่สามที่เป็นผู้ทรงสิทธิบัตร ในกรณีนี้นั้นค่าธรรมเนียมสิทธิบัตรเป็นค่าสิทธิที่ควรจะต้องนำไปรวมในราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระเนื่องจากการจ่ายค่าสิทธิโดยผู้ซื้อเกี่ยวข้องกับของที่กำลังประเมินราคาและเป็นเงื่อนไขของการขายนั้น<sup>56</sup>

- กรณีที่ค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมไม่เกี่ยวข้องกับของที่กำลังประเมินราคา  
ค่าสิทธิสำหรับสิทธิบัตรในกระบวนการผลิต ไม่เกี่ยวข้องกับการนำเข้ามาเพื่อจะดำเนินการตามกระบวนการผลิตนั้น ซึ่งในการจ่ายค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้นจะต้องเนื่องมาจากของนำเข้าไม่ว่าทางใด อันเป็นผลโดยตรงจากการนำเข้าและต่อมาใช้ของนั้นภายหลังการนำเข้า จึงต้องจ่ายค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต เช่น ผู้นำเข้าได้รับสิทธิในการใช้กระบวนการผลิตตามสิทธิบัตรและได้จ่ายค่าสิทธิแล้ว ถ้าผู้นำเข้าซึ่งอาจใช้หรือไม่ถูกใช้ในกระบวนการผลิตนั้น ค่าสิทธิก็ไม่ต้องนำไปรับราคา เพราะเป็นการจ่ายค่าสิทธิเกี่ยวกับกระบวนการผลิตที่ไม่เกี่ยวข้องกับของนำเข้านั้น ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กัน และมีเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้าด้วย<sup>57</sup>

## 2) ค่าสิทธิต้องเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้น

ค่าสิทธิต้องเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขายของที่สามารถนำมาปรับราคาได้ เช่น

- กรณีที่ถือว่าเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขาย

ผู้นำเข้า I ซื้อหัวเชื้อเข้มข้นที่มีสิทธิบัตรจากผู้ผลิต M ซึ่งเป็นผู้ทรงสิทธิบัตรด้วย หัวเชื้อเข้มข้นที่นำเข้าเพียงแต่ละลายด้วยน้ำธรรมดาและบรรจุเพื่อการบริโภค ก่อนการขายในประเทศนำเข้า นอกจากราคาของหัวเชื้อแล้ว เงื่อนไขของการขายหัวเชื้อเข้มข้นนั้นระบุว่าให้ผู้ซื้อจ่ายค่าสิทธิในการใช้หัวเชื้อนั้นในผลิตภัณฑ์ที่จะขาย โดยจำนวนค่าสิทธินั้นจะคำนวณจากราคาขายของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป<sup>58</sup>

<sup>56</sup> Advisory opinion 4.1

<sup>57</sup> Advisory opinion 4.3

<sup>58</sup> Advisory opinion 4.4

- กรณีที่ไม่ถือว่าเป็นเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการขาย

แผ่นเสียงการแสดงดนตรี ได้ซื้อโดยผู้นำเข้าจากผู้ผลิต ภายใต้กฎหมายของประเทศนำเข้านั้น เมื่อมีการขายผู้นำเข้าต้องชำระค่าสิทธิ 3 % ของราคาขายไปยังบุคคลที่ 3 ที่เป็นผู้แต่งเพลงและเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ โดยไม่มีส่วนใดของค่าสิทธิที่จะถูกชำระไปยังผู้ผลิตทั้งทางตรงและอ้อมหรือไม่มีการชำระหรือข้อบังคับภายใต้สัญญาการขาย ซึ่งไม่ต้องเพิ่มค่าสิทธิในราคาที่ได้ชำระหรือพึงต้องชำระ เนื่องจากค่าสิทธิไม่ได้เป็นเงื่อนไขของการขายแต่เกิดจากข้อผูกพันของประเทศนำเข้า<sup>59</sup>

ดังนั้นในการที่จะปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเกี่ยวกับค่าสิทธิหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับว่าการจ่ายดังกล่าวเป็นเงื่อนไขของการขายหรือไม่ โดยจะต้องพิจารณาแยกกันไปในแต่ละครั้ง ซึ่งจะนำมาพิจารณารวมกันว่าต้องมีการจ่ายค่าสิทธิทุกครั้งไม่ได้

ง. รายได้ซึ่งผู้ขายได้รับไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมจากการที่ผู้ซื้อนำของที่นำเข้านั้นไปขายต่อ จำหน่าย ในภายหลัง

ตามข้อตกลงมาตรา 8.1 (d) ได้กำหนดไว้ว่า “มูลค่าของเงินได้ส่วนใดจากการขายต่อในภายหลัง การจำหน่ายหรือการใช้ของนำเข้ามาที่เพิ่มพูนแก่ผู้ขายไม่ว่าทางตรงหรืออ้อม” ซึ่งในข้อตกลงนั้นมีได้จำกัดว่าเงินได้ที่จะตกแก่ผู้ขายจะต้องมาจากการที่ผู้ซื้อขายต่อหรือไม่ แต่ต้องคำนึงถึงว่ามีเงินได้ตกแก่ผู้ขายเป็นสำคัญ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากการที่ผู้ซื้อขายต่อหรือผู้ที่ซื้อต่อจากผู้ซื้อแล้วนำไปขายต่อ ซึ่งในเรื่องนี้มีข้อสังเกตว่า การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นให้กระทำได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นเงื่อนไขของการขายซึ่งไม่เหมือนกับในเรื่องของค่าสิทธิ แต่อย่างไรก็ตามหากรายได้ที่ผู้ซื้อจ่ายนั้น ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าแล้วจะนำไปปรับราคาไม่ได้ เช่น<sup>60</sup>

บริษัท C ในประเทศ X มีบริษัทสาขาในหลายประเทศผู้นำเข้า I ในประเทศไทยเป็นสาขาของ C และเป็นผู้ค้าส่งเสื้อผ้าบุรุษ สตรีและเด็ก โดยซื้อเสื้อผ้าดังกล่าวจากผู้ผลิต M ในประเทศ X ซึ่งเป็นบริษัทสาขาของ C

กรณีที่ 1 หาก M และ I ต่อรองราคากันอย่างเสรีสิ้นปี I ต้องจ่าย M 5% ของยอดขายต่อทั้งหมดสำหรับเสื้อผ้าส่งออกที่ส่งจาก M เป็นการชำระหนี้เสื้อผ้าเพิ่มเติม การจ่ายเงิน 5 % .ใน

<sup>59</sup> Advisory opinion 4.2

<sup>60</sup> ชูชาติ อัครวโรจน์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19, P.44

กรณีนี้มันเป็นรายได้จากการขายต่อเสื้อผ้าที่นำเข้าซึ่งตกได้โดยตรงต่อผู้ขาย จึงต้องรวมในราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระ

กรณีที่ 2 หากผู้นำเข้าต้องจ่าย 1% ของกำไรทั้งหมดในรอบปีจากการขายเสื้อผ้าที่ซื้อจากแหล่งต่างๆให้แก่ B ซึ่งเป็นสาขา C ผู้นำเข้า I แสดงหลักฐานว่าการจ่ายเงินไม่เกี่ยวกับการขายต่อ จำหน่าย หรือใช้ของที่นำเข้าแต่เป็นนโยบายของบริษัท C ที่ชดเชย A ให้สาขาต่างๆของ C กรณีนี้บริษัทให้บริการ A เกี่ยวข้องกับผู้ขายนำเข้าจึงเป็นการชำระเงินทางอ้อมให้แก่ผู้ขาย แต่การชำระเงินสำหรับบริการทางการเงินไม่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า การชำระเงินจึงมิใช่รายได้ที่จะนำมาปรับราคาได้ ดังนั้นเงิน 1% นี้จึงไม่ถือเป็นเงินได้จากการขายต่อตามข้อตกลง

กรณีที่ 3 หากตกลงว่าสิ้นปีทางการเงิน ผู้นำเข้า I จะส่งเงินให้บริษัท C จำนวน 75% ของกำไรสุทธิปีนั้น เงินจำนวนนี้มีใช่รายได้ เพราะเป็นเงินปันผลหรือการชำระราคาอย่างอื่นจากผู้ซื้อไปยังผู้ขายซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากหมายเหตุของกรณีศึกษาข้อตกลงในมาตรา 1 นั้นเงินจำนวนดังกล่าวไม่เป็นส่วนหนึ่งของราคาสุทธการ

จ. ค่าใช้จ่ายในค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าเรือที่นำของเข้า ค่าขนของลง ค่าขนของขึ้น และค่าจัดการต่างๆที่เกี่ยวกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าเรือที่นำของเข้า

ค่าใช้จ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับการขนส่งระหว่างประเทศและการประกันภัยนั้นสามารถนำมาปรับราคาซื้อขายได้ โดยขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศซึ่งข้อตกลงนั้นกำหนดให้แต่ละประเทศกำหนดรายการดังนี้ให้รวมเข้าไว้หรือแยกออกจากราคาสุทธการ ซึ่งอาจจะทั้งหมดหรือบางส่วน ดังนี้

- ต้นทุนของการขนส่งของนำเข้ามายังท่าเรือที่นำของเข้า
- ค่าบรรทุก ค่าขนถ่าย ค่าเคลื่อนย้ายเกี่ยวกับการขนส่งของนำเข้ามายังท่าเรือที่นำของเข้านั้น
- ต้นทุนของการประกันภัย

เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายของแต่ละประเทศคำว่า “ท่า” หรือ “ที่ที่นำของเข้า” ซึ่งตามข้อตกลงนั้นไม่มีการนิยามเอาไว้ จึงต้องพิจารณาไปตามกฎหมายของประเทศนั้นๆ สำหรับการประกันภัยนั้น เนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายในการขนส่งของนำเข้า จึงต้องเป็นต้นทุนของการประกันภัยที่เกิดขึ้นกับของในระหว่างขนส่งของที่เป็นต้นทุนของการขนส่งของนำเข้ามายังท่าเรือ

หรือ ค่าบรรทุก ค่าขนถ่าย ค่าเคลื่อนย้ายเกี่ยวกับการขนส่งของนำเขายังท่าเรือที่นำของเข้านั้น  
เท่านั้นมิใช่เป็นการประกันภัยในความหมายอื่นต้องเป็นตามข้อตกลงในมาตรา 8 เท่านั้น<sup>61</sup>

ง. การยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

โดยทั่วไปนั้นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่สำแดงต่อศุลกากรนั้น ย่อมสามารถยอมรับ  
เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ โดยราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่ใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรนั้น  
ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไข ดังนี้

1) ผู้ซื้อจะต้องไม่ถูกจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้น

การที่ผู้ซื้อถูกจำกัดการจำหน่ายหรือการใช้ของที่นำเข้าย่อมทำให้ราคาของที่นำเข้า  
อาจถูกกว่าราคาของที่ไม่มีข้อจำกัด ดังนั้นในการที่มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของราคานั้นจึง  
ย่อมไม่สามารถรับได้ แต่ในทางปฏิบัตินั้นเมื่อผู้ซื้อถูกจำกัดการจำหน่ายหรือการใช้ของนำเข้า  
ราคาของของนำเขานั้นจะสะท้อนให้เห็นถึงข้อจำกัดนั้น ซึ่งหากมีข้อจำกัดดังกล่าวเกิดขึ้น ราคาซื้อ  
ขายของนำเขานั้นอาจถูกปฏิเสธได้ ซึ่งในข้อจำกัดนั้นในการจำหน่ายหรือการใช้ของนั้น เช่น  
ข้อจำกัดที่ห้ามผู้ซื้อนำของนำเข้าไปขายต่อซึ่งเป็นเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายและข้อจำกัดที่  
บังคับให้ผู้ซื้อให้ใช้ของเพื่อวัตถุประสงค์ทางการกุศลเท่านั้น เช่น กรณีที่เครื่องจักรถูกขายในราคา  
เล็กน้อยพอเป็นพิธีโดยมีเงื่อนไขว่าผู้นำเข้าต้องใช้เครื่องจักรนั้นเฉพาะวัตถุประสงค์ทางการกุศล  
เท่านั้น ข้อจำกัดเช่นนี้เป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขายเป็นต้น<sup>62</sup>

อย่างไรก็ตาม ในการจำกัดราคาซื้อขายนั้นก็มีข้อยกเว้นอยู่บางประการที่สามารถ  
ยอมรับเป็นราคาซื้อขายได้ เช่น

- ข้อจำกัดกำหนดขึ้นโดยกฎหมายหรือโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศนำเข้า เช่น ผู้  
ซื้อต้องได้รับใบอนุญาตก่อนการขายต่อหรือใช้ของที่นำเข้าหรือ ข้อบังคับให้ มีสลาก หนีบ  
ห่อสำหรับของนำเขานั้นเพื่อความปลอดภัยนั้นเพื่อความ ปลอดภัย ของผู้บริโภค หรือ  
ข้อบังคับให้ทดสอบหรือตรวจสอบของนำเขานั้นก่อน การขายต่อ

- ข้อจำกัดโดยผู้ขายให้นำของที่นำเข้าไปขายต่อ ในสถานที่หรือพื้นที่บางแห่ง  
เท่านั้น ผู้ขายกำหนดให้ผู้ซื้อขายของที่นำเข้าได้เฉพาะภายในอาณาเขตที่กำหนด เช่น จำหน่ายได้  
ในเฉพาะบางภูมิภาคเท่านั้น

<sup>61</sup> Article 8.2 and Advisory opinion 13.1

<sup>62</sup> Note to article 1.1 (a) (3)

- ข้อจำกัดนั้นต้องไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของที่นำเข้า ในข้อตกลงนั้นไม่มี การให้คำจำกัดหรือนิยามของคำว่า “ผลกระทบอย่างมาก” ซึ่งในการวินิจฉัย ในเรื่องดังกล่าวนั้น อาจต้องวินิจฉัยเป็นกรณีๆไป จากสิ่งเหล่านี้ คือ สภาพของ ข้อจำกัด สภาพของของนำเข้า สภาพ ของอุตสาหกรรมและวิธีปฏิบัติงาน หรือผลกระทบทางการเงินที่มีนัยสำคัญต่อทางการค้าหรือไม่<sup>63</sup> เช่น ผู้ขายกำหนดให้ผู้ซื้อไม่ขายหรือแสดงรถยนต์ก่อนวันที่กำหนด ซึ่งผู้ขายกำหนดให้ผู้ซื้อไม่ขาย หรือแสดงรถยนต์ก่อนวันที่กำหนดอันเป็นวันเริ่มต้นของรถยนต์รุ่นปีนั้น ซึ่งคือ ข้อจำกัดที่ไม่มี ผลกระทบอย่างมากต่อราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระจริงรับได้<sup>64</sup>

2) การขายหรือราคาของสินค้านั้นต้องไม่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบาง ประการที่ไม่อาจกำหนดเป็นมูลค่าได้

ราคาซื้อขายนั้นจะไม่สามารถรับได้ หากการขายหรือราคาขายของที่นำเข้านั้น ขึ้นอยู่กับเงื่อนไข หรือสิ่งตอบแทนบางประการที่ทำให้ไม่สามารถที่จะกำหนดราคาของสินค้าที่ กำลังประเมินอยู่ได้ ราคาซื้อขายนั้นจะรับไม่ได้ตามความหมายของศุลกากร เช่น<sup>65</sup>

- ผู้ขายตั้งราคาขายของนำเข้าโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ซื้อจะต้องซื้อสินค้าอื่นในปริมาณ ที่กำหนดไว้ เช่น ซื้อเครื่องหนังต้องซื้อรองเท้าด้วย ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวไม่อาจกำหนดราคาได้

- ราคาของนำเข้าขึ้นอยู่กับราคาเดียว หรือหลายราคาซึ่งผู้ซื้อของนำเข้านั้นขาย ของอย่างอื่นให้กับผู้ขายของนำเข้านั้น

- ราคาของที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการชำระราคา ที่ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า เช่น การนำเข้าสินค้าสำเร็จรูปที่ผู้ขายจัดหามาโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ขายจะได้รับคืนของสำเร็จรูป ตามปริมาณที่กำหนด

อย่างไรก็ตาม ในวรรคสองของหมายเหตุการตีความข้อตกลงมาตรา 1 นั้นในระบุว่า เงื่อนไขหรือผลตอบแทนที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือการตลาดของของนำเข้า จะต้องไม่เป็นผล ให้ปฏิเสธราคาซื้อขายได้ เช่น ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ซื้อจัดให้ผู้ขายซึ่งงานวิศวกรรมและแบบแปลนซึ่ง กระทำในประเทศนำเข้านั้นต้องไม่เป็นผลให้ปฏิเสธราคาซื้อขายตามความมุ่งหมายของมาตรา 1

ในทำนองเดียวกัน หากว่าแม้จะเป็นข้อตกลงกับผู้ขาย หากผู้ซื้อใช้ค่าใช้จ่ายของ

<sup>63</sup> Commentary 12.1

<sup>64</sup> Note to article 1 paragraph 1 (a) (3)

<sup>65</sup> *Ibid* , Note to article 1 paragraph 1 (a) (3)

ตนเองกระทำกิจกรรมต่างๆเกี่ยวเนื่องกับการตลาดของการนำเข้า มูลค่าของกิจกรรมเหล่านี้ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากรและกิจกรรกดังกล่าวก็ไม่เป็นผลให้ปฏิเสธราคาซื้อขายได้

นอกจากนี้ ในข้อแนะนำของคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรว่าสินค้าที่อยู่ภายใต้การอุดหนุนสามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขายได้ โดยไม่ถือว่าราคาดังกล่าวขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการที่ไม่สามารถกำหนดราคาได้อีกด้วย<sup>66</sup>

3) ผู้ขายต้องไม่ได้รับรายได้จากการที่ผู้ซื้อนำเข้าที่นำเข้าไปใช้ หรือขายต่อในภายหลังไม่ว่าทั้งโดยทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่จะเป็นกรณีที่สามารถนำมารวมไว้ในราคาได้

ตามข้อตกลง ราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้าต้องเป็นราคาซื้อขาย ที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระเมื่อมีการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าตามมาตรา 8 โดยมีเงื่อนไขว่า “ต้องไม่มีส่วนใดของเงินได้จากการขายต่อ การจำหน่าย หรือการใช้ของนั้นโดยผู้ซื้อตกลงแก่ผู้ขายไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม เว้นแต่การปรับราคาอย่างเหมาะสมจะทำตามบทบัญญัติของมาตรา 8” ซึ่งตามข้อตกลงนั้นมุ่งถึงการขายใดๆไม่ว่าจะโดยผู้ซื้อทอดแรกหรือผู้ซื้อทอดอื่นก็ตาม ดังนั้นเงินได้จากการขายต่อ การจำหน่ายหรือการใช้สินค้าในภายหลังโดยผู้ซื้อนั้นสามารถมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ภายใต้ข้อตกลงและยอมรับเป็นราคาซื้อขายได้ แต่จะต้องเป็นกรณีที่สามารถคำนวณเป็นมูลค่าที่แน่นอนได้เท่านั้น ในกรณีที่ไม่สามารถปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าอย่างเหมาะสมได้ให้ถือว่าราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นยอมรับไม่ได้<sup>67</sup>

4) ผู้ซื้อต้องไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายหรือบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกัน

ความสัมพันธ์ในราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะยอมรับได้ก็ต่อเมื่อผู้ซื้อและผู้ขายนั้นไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน หากมีความสัมพันธ์นั้นก็จะต้องมีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้าแต่อย่างไรก็ตามนั้นในข้อตกลงได้กำหนดว่าในกรณีที่มีความเกี่ยวข้องกันนั้นก็ยังไม่ได้หมายความว่าราคาซื้อขายนั้นจะยอมรับไม่ได้ ถ้าหากผู้นำเข้าแสดงให้เห็นว่า ราคามีความใกล้เคียงมากกับราคาใดราคาหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือเวลาที่ใกล้เคียงกัน ราคานั้นก็สามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้<sup>68</sup> โดยรายละเอียดของบุคคลที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกันในการซื้อขายที่มี

<sup>66</sup> Commentary 2.1

<sup>67</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19* P.82

<sup>68</sup> Note to article 15

ผลต่อการกำหนดราคาบุคลากรนั้น ไม่ว่าจะ เป็นความเกี่ยวข้องในด้านการบริหาร การเป็นหุ้นส่วน หรือการควบคุมบุคคลอีกคนหนึ่งไม่ว่าทางใดทางหนึ่ง เพื่อพิจารณาตีความว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่นั้น มีรายละเอียดที่จะได้ศึกษาในข้อต่อไป

จ. การตีความความสัมพันธ์ของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันในการซื้อขาย

ในการตีความความสัมพันธ์ของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกันในการซื้อขายนั้น ในราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาจะยอมรับได้ก็ต่อเมื่อผู้ซื้อและผู้ขายนั้นไม่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน หากมีความสัมพันธ์นั้นก็ต้องไม่มีผลต่อราคาซื้อขายของที่นำเข้ามา โดยหลักเกณฑ์ของการพิจารณาว่าบุคคลใดจะเป็นบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องและสัมพันธ์กันตามข้อตกลงในมาตรา 15 นั้น มีดังนี้

- ความเป็นบุคคล

ในมาตรา 15 ของข้อตกลงนั้น นิยามคำว่า “บุคคล”<sup>69</sup> หมายความว่ารวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลด้วยแล้วแต่กรณี

- อำนาจควบคุม

คือ การควบคุมบุคคลอื่นในการยับยั้งหรือสั่งการต่อบุคคลหนึ่งทั้งทางพฤตินัยหรือนิตินัย ซึ่งอำนาจควบคุมนั้นต่างจากที่จะปฏิบัติตามสัญญา ต้องเป็นการควบคุมที่มีใช้เพียงเป็นการปฏิบัติตามสัญญา สัญญาใดๆก็ตามที่คู่สัญญาฝ่ายหนึ่งมักจะจำกัดหรือให้ทิศทางคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งผู้ซื้อหรือผู้ขายนั้นมีระดับในการควบคุมผู้ขายหรือผู้ซื้อสูงกว่าเนื่องมาจากความต้องการของตลาด เช่น คู่กรณีมีอิสระในการต่อรองหรือทำสัญญาหรือยกเลิกสัญญา กรณีนี้ถือว่าไม่ใช่กรณีที่บุคคลมีความสัมพันธ์กันตามข้อตกลง

นอกจากนี้ในมาตรา 15 ของข้อตกลงได้กำหนดให้ความสัมพันธ์ในกรณีดังต่อไปนี้ นั้นเป็นความสัมพันธ์ที่ผลต่อการกำหนดราคาบุคลากรที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในเรื่องของความสัมพันธ์ของบุคคล ไว้ 8 กรณี ได้แก่

- 1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- 2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อทำกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- 3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง

<sup>69</sup> Article 15 and Note to article 15

- 4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง ตั้งแต่ร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
  - 5) บุคคลหนึ่งควบคุมบุคคลอีกคนหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
  - 6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม
  - 7) บุคคลทั้งสองร่วมกันกับบุคคลที่สามไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม
  - 8) บุคคลอีกคนหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง
- โดยบุคคลตาม 4) 5) 6) และ 7) นั้นเป็นบุคคลที่มีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิติบัญญัติ

นอกจากนี้บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวข้องในฐานะเป็นตัวแทนแต่ผู้เดียว (Sole Agent) ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว (Sole distributor) หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว (Sole concessionaire) นั้นจะถือว่ามีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ซึ่งในข้อตกลงในมาตรา 15 กำหนดว่า “บุคคลซึ่งเกี่ยวข้องกันในทางธุรกิจอีกบุคคลหนึ่งในฐานะตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียวของบุคคลอื่นนั้นไม่ว่าจะเรียกอย่างไรก็ตาม จะถือว่ามีสัมพันธ์ตามความมุ่งหมายของข้อตกลงนี้” โดยบุคคลดังกล่าวนี้จะต้องมีลักษณะ ดังนี้<sup>70</sup>

#### 1) ตัวแทนแต่ผู้เดียว (Sole Agent)

กรณีของตัวแทนแต่ผู้เดียวนั้นต้องพิจารณาว่า มีความสัมพันธ์เป็นไปตามมาตรา 15 วรรค 4 ในข้อตกลงหรือไม่ โดยตัวแทนแต่ผู้เดียวนั้นต้องมีลักษณะที่ตัวการในต่างประเทศต้องให้คำรับรองว่าจะไม่ตั้งตัวแทนรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีกด้วย เนื่องจากเป็นการตั้งตัวแทนการค้าในประเทศผู้นำเข้า ที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนในประเทศผู้นำเข้า เพื่อติดต่อลูกค้าและมีอำนาจในการเจรจาต่อรองแทนนั้น กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการทำแทนในนามของตัวการเพื่อประโยชน์ของตัวการ โดยตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าทำการแทน

#### 2) ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว (Sole distributor)

การเป็นผู้จัดจำหน่ายแต่เพียงผู้เดียวนั้นต้องไม่มีลักษณะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศมีฐานะเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศเท่านั้น และ

<sup>70</sup> Explanatory Note 4.1



ต้องเป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิสั่งซื้อสินค้าไปจำหน่าย ภายในอาณาเขตที่กำหนดโดยผู้ขายในประเทศรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นใดในอาณาเขตเดียวกัน ซึ่งอาจจะสงวนสิทธิที่จะจำหน่ายโดยตรงด้วยตนเองได้

### 3) ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว (Sole concessionaire)

คือ การทำสัญญาเพื่อให้ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวมีสิทธิซื้อสินค้านั้นเข้าไปในประเทศที่นำเข้ามาแต่ผู้เดียว โดยผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายก็ไม่มีสิทธิ์ขายสินค้านั้นในประเทศที่นำเข้ามา

อย่างไรก็ตามในการยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง ในลักษณะตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวนั้นทำให้ประเทศกำลังพัฒนาเกรงว่าจะสูญเสียรายได้ ในการเจรจาต่อรองจึงมีการนำประเด็นปัญหานี้ขึ้นมากล่าวในเวทีของการเจรจา ซึ่งมีคำวินิจฉัยว่าเกี่ยวกับมูลค่าต่ำที่สุดและการนำเข้าโดยตัวแทนแต่ผู้เดียวและผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว โดยให้ในประเทศกำลังพัฒนานั้นสามารถชะลอการนำเข้าขอตกลงนี้มาใช้บังคับได้จนถึง 5 ปี เพื่อให้ระยะเวลาในการศึกษาและดำเนินการอื่น ๆ ในการทำตามข้อตกลงต่อไป

นอกเหนือไปจากการพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ตามที่กล่าวข้างต้นแล้วนั้น หลักเกณฑ์หนึ่งในข้อตกลงมาตรา 1 วรรค 2 (a) ได้กำหนดไว้ว่า “ราคาซื้อขายจะรับได้ตามวัตถุประสงค์ตามวรรค 1 หรือไม่นั้น ข้อเท็จจริงที่ว่าผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันในความหมายของมาตรา 15 ไม่เป็นเหตุผลในตัวเองว่าราคาซื้อขายนั้นรับไม่ได้ ในกรณีดังกล่าวจะต้องตรวจสอบสภาพการณ์แวดล้อมการขายและต้องรับราคาซื้อขายหากว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีอิทธิพลต่อราคา จากข้อมูลที่กำหนดให้โดยผู้นำเข้าหรือโดยทางอื่น หน่วยงานบริการทางศุลกากรมีเหตุผลในการพิจารณาว่าความสัมพันธ์นั้นมีผลต่อราคา หน่วยงานนั้นต้องแจ้งเหตุผลให้ผู้นำเข้าทราบและให้โอกาสตามสมควรในการชี้แจง ถ้าผู้นำเข้าร้องขอ ต้องแจ้งเหตุผลให้ผู้นำเข้าทราบเป็นหนังสือ” ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ นอกจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดเอาไว้ข้างต้นแล้วนั้นหากผู้ซื้อผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน จะต้องตรวจสอบสภาพการณ์แวดล้อมการขายและราคาซื้อขายด้วย หากว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีอิทธิพลต่อราคา แต่ไม่ได้หมายความว่าต้องตรวจสอบในทุกๆคราว จะทำได้เมื่อมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการรับราคาซื้อขายเท่านั้น

(2) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction value of identical goods)

ในบางกรณีของการนำเข้าสินค้านั้นอาจไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายเพื่อประเมินราคาศุลกากรได้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จากหลายสาเหตุ โดยเฉพาะสาเหตุที่เกิดขึ้นบ่อยเพราะ

- ของนำเข้าไม่ใช้วัตถุประสงค์ของการขาย
- การขายมีข้อจำกัดบางประการในการจำหน่ายหรือใช้ของนำเข้า
- การขายขึ้นกับเงื่อนไขหรือผลตอบแทนบางประการที่ทำให้มีอาจกำหนดราคาได้
- มีการปรับราคาแก่ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระภายใต้ข้อตกลง
- แกตต์ มาตรา 8 แต่ไม่มีข้อมูลเพียงพอที่จะปรับราคาได้อย่างเหมาะสม
- การซื้อขายมีขึ้นระหว่างคู่กรณีที่มีความสัมพันธ์กันและราคาได้รับอิทธิพลจากความสัมพันธ์หรือข้อเท็จจริงของอิทธิพลดังกล่าวไม่อาจถูกพิสูจน์หักล้างได้ และราคาไม่ใกล้เคียงกับราคาทดสอบ หรือไม่มีราคาทดสอบที่จะใช้เพื่อวัตถุประสงค์ของการเปรียบเทียบ<sup>71</sup>

ซึ่งในกรณีนี้ นั่น ถือว่าไม่มีราคาซื้อขาย อาจเนื่องจากศุลกากรไม่พอใจถึงความจริงหรือความถูกต้องของเอกสารหรือการสำแดงใดๆที่ยื่นเพื่อความมุ่งหมายของการประเมินราคาศุลกากร ดังนั้น ไม่เพียงแต่จะอาศัยมาตรา 1 ของข้อตกลงการประเมินราคาศุลกากรในการประเมินราคาเท่านั้น แต่จะต้องใช้การตีความทำข้อตกลงแกตต์ด้วย หากราคาที่ซื้อขายของสินค้าตามมาตรา 1 นั้นไม่สามารถใช้เป็นพื้นฐานในการประเมินราคา เจ้าหน้าที่ศุลกากรอาจต้องใช้วิธีการในการประเมินราคาวิธีที่ 2 โดยในการนำมาตรา 2 มาใช้นั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องใช้ราคาขายของสินค้าที่เหมือนกัน และขายในระดับการค้าเดียวกัน ในปริมาณเดียวกัน<sup>72</sup> ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันจะใช้ในกรณีที่ไม่สามารถใช้ราคาซื้อของที่นำเข้าได้โดยใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันก่อน และในกรณีที่ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันไม่อาจใช้ได้ จึงให้ใช้ราคาของที่คล้ายกันหลักเกณฑ์มีดังนี้

#### ก. ความหมายของของที่เหมือนกัน

ตามมาตรา 15 ของข้อตกลงแกตต์ ให้ความหมายของที่เหมือนกัน (Identical goods) คือ ของที่เหมือนกันในทุกๆด้าน รวมทั้งคุณลักษณะทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง ความแตกต่างเพียงเล็กน้อยด้านรูปร่างภายนอก ไม่เป็นเหตุให้ของนั้นถูกกันออกไปจากนิยามของการเป็นของที่เหมือนกัน<sup>73</sup> นอกจากนี้ต้องเป็นราคาซื้อขายของที่มีลักษณะเหมือนกันทุกด้านกับของนำเข้า ไม่ว่าจะ เป็นทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง

<sup>71</sup> ซูชาติ อัครโรจน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19* น.113

<sup>72</sup> Authar Krishen Koul, *supra note 1*, PP.161-162

<sup>73</sup> Article 15 paragraph 2 (a).

อย่างไรก็ตาม ของที่เหมือนกันในทุกด้านแต่แตกต่างกันเพียงเล็กน้อยในสิ่งที่เห็นภายนอกของของนั้นจะเป็นของที่เหมือนกันหรือไม่ ตามข้อตกลงแกตต์มาตรา 15 วรรค 2<sup>74</sup> นั้นมิได้มีคำนิยาม “ความแตกต่างเล็กน้อย” ที่เห็นได้มีความหมายอย่างไร แต่เมื่อข้อความดังกล่าวอยู่ในวรรค 2 (b) โดยอยู่ต่อท้ายนิยามของที่เหมือนกัน (อยู่ในข้อตกลงแกตต์มาตรา 15 วรรค 2 (a) ด้วยเช่นกัน) ซึ่งยอมทำให้เข้าใจได้ว่าหมายถึงความแตกต่างเล็กน้อยที่ปรากฏให้เห็นอยู่ ซึ่งความแตกต่างนี้ รวมถึงทางด้านคุณลักษณะทางกายภาพ คุณภาพ และชื่อเสียง โดยในลักษณะทางกายภาพ หมายถึง วัสดุของส่วนประกอบ วิธีการก่อสร้าง วัตถุประสงค์ และการใช้งาน และยังรวมถึงความหมายอ้อมเช่น ขนาดและรูปร่าง และแง่มุมทางกายภาพอื่นๆที่เห็นได้ เว้นแต่ความแตกต่างเล็กน้อยในสิ่งที่เห็นนั้น เช่น สี ขนาดและฉลาก ย่อมไม่ทำให้ของนั้นหลุดพ้นจากการเป็นของที่เหมือนกัน เช่น มีเสื้อผ้า 2 ชุดเหมือนกัน ชุดหนึ่งสีแดง ชุดหนึ่งสีเหลือง เช่นนี้ถือว่าเสื้อผ้านั้นเป็นของที่เหมือนกัน หรือมีเสื้อผ้าขนาดเดียวกันแต่มีฉลากต่างกัน ก็ยังถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน ลวดลายของผ้าถือเป็นความแตกต่างเล็กน้อยทางกายภาพ<sup>75</sup> เช่น

- จักรยานนำเข้า 2 ราย มีความเหมือนกันในทุกด้าน คือ ขนาด สี และรุ่น เว้นแต่การนำเข้ารายหนึ่งนั้นเป็นจักรยานสำเร็จรูป อีกรายหนึ่งยังไม่ได้ประกอบ ดังนั้นถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน เนื่องจากว่าไม่เหมือนกันในลักษณะทางกายภาพ
- กระบอกฉีดยารายแรกเป็นกระบอกฉีดยาที่ยังไม่ได้ประกอบแยกเป็นสองส่วน คือ ส่วนที่ใช้ฉีดกับส่วนที่ใช้ใส่น้ำยา ส่วนอีกรายนำเข้าในลักษณะที่ประกอบสำเร็จรูปแล้ว กรณีดังกล่าวถือว่าเป็นของที่เหมือนกันเพราะการประกอบเป็นเพียงวิธีการในการใช้งานตามปกติเท่านั้น<sup>76</sup>
- แผ่นเหล็กที่มีส่วนผสมทางเคมี การเคลือบ และขนาดของแผ่นเหล็กเท่ากัน แต่นำเข้าเพื่อวัตถุประสงค์ต่างกัน คือ รายแรกนำเข้ามาเพื่อใช้เป็นตัวถังรถยนต์ รายหลังนำเข้า

<sup>74</sup> Article 15 paragraph 2 (b)

<sup>75</sup> Customs Co-operation Council ,*supra note* 21 P.5

<sup>76</sup> Commentary 1.1

มาเพื่อใช้บุเตาผิง แผ่นเหล็กทั้งสองรายนี้ แม้มีวัตถุประสงค์การใช้งานที่ต่างกันแต่ถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน

ดังนั้น ของที่เหมือนกันนั้นต้องเป็นของที่มีลักษณะภายนอกที่เหมือนกันและมีส่วนประกอบเดียวกัน ทำหน้าที่เหมือนกันและสามารถนำมาแลกเปลี่ยนในทางการค้าได้ โดยคำว่าเป็นสินค้าที่ “เหมือน” นั้น ไม่แตกต่างจากสินค้าที่ “คล้าย” แต่เป็นการบ่งบอกถึงระดับของความใกล้เคียงกันของสินค้าที่ต้องมีลักษณะของความเหมือนหรือความคล้ายแทน<sup>77</sup> แต่อย่างไรก็ตามในเรื่องของที่เหมือนกันนั้นมีหลักสำคัญ คือ

- ในข้อตกลงมาตรา 15.2 (c) นั้นกำหนดว่าของที่เหมือนกันนั้นไม่ให้อวมถึงของที่รวมอยู่หรือสะท้อนถึงวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ งานออกแบบ แบบแปลน และภาพร่างซึ่งมิได้ทำการปรับราคาตามข้อตกลงเพราะเป็นสิ่งที่กระทำในประเทศที่นำเข้า<sup>78</sup>

- ของต่าง ๆ นั้นจะไม่ถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน เว้นแต่ของนั้นเป็นของที่ผลิตขึ้นประเทศเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคาศุลกากร<sup>79</sup>

- ของที่ผลิตขึ้นโดยบุคคลต่างรายกัน จะนำมาพิจารณาได้ก็ต่อเมื่อไม่มีของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันแล้วแต่กรณี ที่ผลิตโดยบุคคลเดียวกับของที่กำลังจะประเมินราคาศุลกากร<sup>80</sup>

ข. หลักเกณฑ์การใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่สามารถนำมาพิจารณามาใช้เป็นราคาทางศุลกากรได้นั้นมีกรณีที่จะต้องพิจารณา ดังนี้

1) เป็นราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าเดียวกันในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่นำเข้า

<sup>77</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7 ,P.201

<sup>78</sup> Article 15 paragraph 2 (c)

<sup>79</sup> Article 15 paragraph 2 (d)

<sup>80</sup> Article 15 paragraph 2 (e)

- กรณีการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าเดียวกัน

ในการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าเดียวกันนั้นต้องเป็นการขายที่เป็นไปตามที่กำหนดเอาไว้ในเรื่องของเกณฑ์การพิจารณาราคาซื้อขายของที่นำเข้า ที่สามารถนำราคาซื้อขายนั้นมากำหนดราคาศุลกากรเพื่อประเมินราคาได้ และต้องไม่เป็นไปตามข้อยกเว้นที่ไม่ถือว่าเป็นการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้า เช่น การแลกเปลี่ยนสินค้า หรือการขายของขวัญของตัวอย่าง เป็นต้น โดยราคาซื้อขายจากการขายที่นำกำหนดราคาศุลกากรเพื่อประเมินราคานี้ ต้องเป็นการประเมินราคาซื้อขายสินค้าที่ส่งออกเพื่อนำเข้ามายังประเทศเดียวกัน<sup>81</sup> ซึ่งหากการนำสินค้านั้นเข้ามาในประเทศนำเข้าเป็นราคาสินค้าที่ศุลกากรกำลังหาราคาศุลกากรอยู่ การนำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันซึ่งได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าเดียวกันนั้นจึงเป็นไปตามข้อตกลงมาตรา 2 วรรค 1 (a)

- กรณีเป็นของที่เหมือนกันที่ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่นำเข้า

คำว่า “ได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน” กับของที่จะประเมินราคาศุลกากรนี้ ไม่มีบทนิยามไว้โดยเฉพาะในข้อตกลง ดังนั้นในข้อตกลงจึงอนุญาตให้ข้อความดังกล่าวนี้มีความยืดหยุ่นและมีความหมายทางอ้อมว่า “ให้พิจารณาราคาซื้อขายซึ่งส่งออกมาก่อนหรือในขณะที่ส่งออกหรือหลังเวลาส่งออกของที่กำลังได้รับการประเมินราคาศุลกากร” แต่อย่างไรก็ตามในการพิจารณาตามความหมายนี้ นั้น ต้องตระหนักถึงวิธีการปฏิบัติทางการค้าและเงื่อนไขของอุตสาหกรรมเฉพาะอย่างด้วย และในข้อตกลงมาตรา 2 และ 3 นั้น กำหนดว่าถ้ามีราคาซื้อขายของที่คล้ายกันใกล้กับเวลาของการส่งออก มากกว่าราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน ศุลกากรจะต้องไม่ใช้ราคาของที่คล้ายกันก่อนราคาของที่เหมือนกัน แม้จะมีข้อเท็จจริงว่าเวลาของการส่งออกของของที่คล้ายกันนั้นมีความใกล้เคียงมากกว่าเวลาส่งออกของที่เหมือนกัน<sup>82</sup>

แต่อย่างไรก็ตามนั้นการที่ข้อตกลงใช้คำว่า “ได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน” นั้นมีวัตถุประสงค์ที่จะไม่ต้องการใช้คำว่าในเวลาเดียวกันอย่างเข้มงวดแต่มีคำว่าใกล้เคียงกันมาพิจารณาเพิ่มเติม เวลาจึงหมายถึงเวลาที่ของที่ได้รับการประเมินถูกส่งออกมาหรือ

<sup>81</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7 P.204

<sup>82</sup> *Ibid* PP.204-205

ในเวลาใกล้เคียงกับการส่งออก ซึ่งไม่ได้หมายถึงเวลาที่ขายของที่กำลังประเมินนั้น ซึ่งกรณีนี้จำเป็นต้องวิเคราะห์เป็นกรณีไปตามข้อตกลงในมาตรา 2<sup>83</sup>

2) เป็นการซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้า  
ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันที่จะนำมาใช้ได้นั้น จะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เคยรับเป็นราคาสุทธการมาแล้วภายใต้หลักเกณฑ์เรื่องราคาซื้อขายของที่นำเข้า แต่จะต้องเป็นราคาในระดับการค้าและปริมาณเดียวกัน ซึ่งตามข้อตกลงมาตรา 2 วรรค 1 (b) กำหนดว่า “ในการนำมาตรานี้มาใช้ จะต้องนำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันในการขายที่ระดับการค้าเดียวกันและปริมาณเดียวกันอย่างเห็นได้ชัดกับของที่กำลังประเมินราคามาใช้ในการกำหนดราคาสุทธการ ในกรณีไม่มีการขายของดังกล่าว จะต้องนำราคาซื้อขายของที่เหมือนกันซึ่งได้ขายไปที่ระดับการค้าแตกต่างกัน และหรือในปริมาณแตกต่างกัน ซึ่งได้ปรับราคาแล้วโดยคำนึงถึงความแตกต่างอันเนื่องมาจากระดับการค้าและหรือปริมาณมาใช้ในการกำหนดราคาสุทธการ” จากข้อตกลงดังกล่าวนี้พิจารณาตามตัวอย่าง เช่น มีระดับการค้าอยู่ในระดับการค้าส่งหรือค้าปลีกอย่างเดียวกัน หรือปริมาณที่นำเข้านั้นอยู่ในระดับเดียวกันกับรายที่ประเมินราคาสุทธการ ระดับการค้า และหรือ ใกล้เคียงกันซึ่งไม่มีผลกระทบต่อราคาก็ไม่ต้องมีการปรับราคาสุทธการ แต่ถ้าระดับการค้า และหรือ ปริมาณนั้นแตกต่างกันจนมีผลกระทบต่อราคาก็ต้องทำการปรับราคาสุทธการก่อน โดยต้องมีหลักฐานชัดเจน ถูกต้อง น่าเชื่อถือ ด้วย<sup>84</sup> โดยในการปรับราคาสุทธการนั้นเมื่อพิจารณาตามหมายเหตุการตีความในมาตรา 2 แล้วมีดังนี้<sup>85</sup>

- การขายในระดับการค้าเดียวกัน แต่ในปริมาณต่างกัน ให้ปรับราคาสุทธการเฉพาะปัจจัยด้านปริมาณเท่านั้น เช่น ของที่นำเข้าเป็นการขายในปริมาณ 100 หน่วย และของที่เหมือนกันที่เคยรับเป็นราคาสุทธการเป็นการขายในปริมาณ 1000 หน่วย และมีหลักฐานบัญชีแจ้งราคาสินค้า (price list) ซึ่งกำหนดราคาขายตามปริมาณ การปรับราคาให้ใช้ราคาตามบัญชีแจ้งราคาสินค้าสำหรับปริมาณ 100 หน่วยเป็นราคาสุทธการ โดยไม่จำเป็นต้องมีการขายจำนวน 100 หน่วยนั้นมาก่อน

- การขายในระดับการค้าต่างกันแต่ในปริมาณเดียวกัน ให้มีการปรับราคาสุทธการเฉพาะด้านระดับการค้า เช่น ของที่นำเข้าเป็นการขายส่ง ของที่เหมือนกันเป็นการขาย

<sup>83</sup> Explanatory Note 1.1

<sup>84</sup> Note to article 2.3 and 3.3

<sup>85</sup> Commentary 10.1 และ ชูชาติ อัครโรจน์ ,อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 19 น.131

ปลีก ในการขายส่งผู้ขายให้ส่วนลดร้อยละ 10 แต่ในการขายปลีกไม่มีส่วนลด การปรับราคาให้ใช้ ส่วนลดร้อยละ 10 สำหรับการขายส่ง

- การขายในระดับการค้าต่างกันและในปริมาณต่างกัน ต้องมีการปรับราคา ศุลกากรทั้งในระดับการค้าและระดับปริมาณ

นอกจากนี้ในการปรับราคาจะต้องคำนึงถึงความแตกต่างในกรณีที่ ราคาซื้อขายที่มีค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของขึ้นลง ค่าจัดการต่างๆ อันเกี่ยวเนื่องกับการขนส่งนั้นรวมอยู่ ด้วยนั้น ระหว่างของที่นำเข้าและของที่เหมือนกันเนื่องจากความแตกต่างทางด้านระยะทางและการขนส่ง เช่น ของที่นำเข้าส่งออกจากประเทศสิงคโปร์ ของที่เหมือนกันส่งออกจากประเทศ สหรัฐอเมริกาจะต้องปรับราคาสำหรับความแตกต่างทางด้านระยะทาง หรือของที่นำเข้าส่งออกจากประเทศญี่ปุ่นโดยทางอากาศยาน ของที่เหมือนกันส่งออกจากประเทศเดียวกันในทางเรือต้อง ปรับราคาตามวิธีการขนส่งที่ต่างกันด้วย

ค. ในกรณีที่มิใช่ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันมีหลายราคาให้ใช้ราคาต่ำสุด

หากพบว่าราคาซื้อขายของที่เหมือนกันนั้น มีหลายราคาโดยรายละเอียดต่างๆ ของธุรกรรมเหมือนกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องของผู้ผลิตรายเดียวกัน เวลาส่งออกจากประเทศที่ขายวันเดียวกัน ระดับการค้าและปริมาณเท่ากัน เงื่อนไขในการชำระเงินเหมือนกัน การส่งมอบวิธีขนส่งและอื่นๆ เหมือนกัน ตามข้อตกลงที่กำหนดว่าให้ใช้ราคาต่ำสุดเป็นราคาศุลกากร เช่น มีการนำเข้าของที่เหมือนกันสองรายสามรายหรือสี่รายก็ตาม ของที่เหมือนกันนั้นในขั้นนำเข้าต้องหาราคาของนั้นโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาตามข้อตกลงในมาตรา 1 เมื่อได้ราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาแต่ละรายแล้วต่อมาได้มีการนำเข้าของที่เหมือนกันกับของที่เคยนำเข้าแล้ว ของที่นำเข้ามาใหม่เมื่อหาราคาซื้อขายไม่ได้ต้องนำของนำเข้าเหมือนกันกับของนำเข้าใหม่ที่เคยนำเข้ามาแล้วมาพิจารณา โดยต้องหาราคาของเหมือนกันให้ใช้ราคาซื้อขายของเหมือนกัน และหากการหาราคาของเหมือนกันมีมากกว่าหนึ่งรายข้อตกลงนั้นให้ใช้ราคาต่ำสุดในการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้า หากพิจารณาไปตามลำดับจะได้ราคาตรงตามข้อตกลงไม่ว่าของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันก็ตาม<sup>86</sup>

<sup>86</sup> Article 2 paragraph 3 and Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7

(3) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction value of similar goods)

ในกรณีที่ไม่สามารถใช้ราคาของที่เหมือนกันได้นั้น ตามข้อตกลงกำหนดให้พิจารณาจากราคาซื้อขายของที่คล้ายกันในลำดับต่อมา ซึ่งในกรณีนี้จำเป็นต้องเป็นกรณีที่ไม่อาจกำหนดราคาสุทธการสำหรับของนำเข้าโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ ก็ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน และเมื่อไม่อาจใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันได้ก็ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

#### ก. ความหมายของของที่คล้ายกัน

ตามข้อตกลงในมาตรา 3 และมาตรา 15 วรรค 2 (b) นั้นได้ให้ความหมายของ “ของที่คล้ายกัน” (Similar goods) ว่าหมายถึง ของที่ถึงแม้ว่าจะไม่เหมือนกันในทุกๆด้าน แต่มีคุณลักษณะอย่างเดียวกัน และที่วัสดุส่วนประกอบอย่างเดียวกันซึ่งทำให้ของนั้นสามารถทำหน้าที่อย่างเดียวกันได้ และแลกเปลี่ยนกันได้ในการการค้า ในการพิจารณากำหนดว่าของใดจะเป็นของคล้ายกันหรือไม่นั้นให้คำนึงถึงปัจจัยต่างๆรวมทั้งคุณภาพ ชื่อเสียง และการมีอยู่ของเครื่องหมายการค้าด้วย ดังนั้นของที่คล้ายกันนั้นควรเกือบจะเหมือนกับของนำเข้าในลักษณะทางกายภาพ วัสดุที่ใช้เป็นส่วนประกอบ ทำหน้าที่อย่างเดียวกัน และทดแทนกันได้ในการการค้าได้ โดยพิจารณาได้ดังนี้<sup>87</sup>

##### 1) มีลักษณะที่เหมือนกัน

ของที่คล้ายกันนั้นควรมีลักษณะของรูปร่างตดยทั่วไปอย่างเดียวกัน สามารถทำหน้าที่ได้เหมือนหรือคล้ายคลึงกันโดยมีระดับทั่วไปของความสามารถในการทำหน้าที่เป็นอย่างเดียวกัน วิธีการผลิตที่คล้ายคลึงกัน

##### 2) ใช้วัสดุที่เป็นส่วนประกอบเหมือนกัน

เช่น ของที่ทำด้วยกระดาษกับทำด้วยไม้ ของทำด้วยเหล็กกับของทำด้วยไม้ ของทำด้วยพลาสติกกับของทำด้วยทองคำ เช่นนี้ไม่ใช่ของที่คล้ายกัน แม้ด้วยพลาสติกกับถ้วยทำด้วยทองคำจะทำหน้าที่ใส่น้ำดื่มได้เหมือนกัน แต่ไม่ใช่ของที่คล้ายกัน

<sup>87</sup> Commentary 1.1



3) ทำหน้าที่อย่างเดียวกันกับของที่นำเข้า

ถ้าของถูกใช้สำหรับวัตถุประสงค์อย่างเดียวกันและสามารถใช้ได้ในการทำหน้าที่  
ได้ผลเกือบจะอย่างเดียวกัน

4) ทดแทนกันได้ในการการค้า

การทดแทนกันได้ในการการค้าหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าผู้บริโภคยอมรับของนั้นแทนของ  
ที่นำเข้าหรือไม่ เช่น หน่อดอกทิวลิปขนาดเดียวกันแต่ต่างพันธุ์กัน ให้ดอกรูปร่างและขนาดเกือบจะ  
เหมือนกันและมีสีเดียวกัน นั้นเนื่องจากหน่อดอกทิวลิปไม่ใช่พันธุ์เดียวกันจึงมีไซของที่เหมือนกัน  
แต่ดอกที่ได้นั้นมีขนาดและรูปร่างเกือบจะเหมือนกัน จึงทดแทนกันได้ในการการค้าจึงเป็นของที่  
คล้ายกัน

5) คุณภาพ ชื่อเสียง และเครื่องหมายการค้าของของที่นำเข้ากับของที่คล้ายกัน

ของของที่นำเข้ากับของที่คล้ายกันนั้นต้องเป็นของที่มีคุณภาพที่ทัดเทียมกัน ชื่อเสียง  
ทัดเทียมกัน จึงเป็นของที่คล้ายกันได้แม้ว่าเครื่องหมายการค้าจะต่างกัน เช่น ยางในรถยนต์ในช่วง  
ขนาดเดียวกันนำเข้าจากผู้ผลิต 2 รายที่ต่างกันซึ่งตั้งอยู่ในประเทศเดียวกัน ในขณะที่ผู้ผลิตแต่ละ  
รายใช้เครื่องหมายการค้าที่ต่างกัน แต่ยางในที่ผลิตทั้ง 2 รายมีมาตรฐานอย่างเดียวกัน มีชื่อเสียง  
เท่าเทียมกันและใช้ในโรงงานผลิตรถยนต์ต่างๆในประเทศนำเข้านั้น การใช้เครื่องหมายต่างกันจึง  
แต่มีลักษณะทางกายภาพและใช้วัสดุส่วนประกอบเหมือนกัน ทำหน้าที่อย่างเดียวกันได้ และมี  
มาตรฐานเดียวกันจึงเป็นของที่ใกล้เคียงกัน

ข. หลักเกณฑ์การใช้ราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน

สำหรับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขต่างๆในเรื่องของการพิจารณาราคาซื้อขายของที่  
เหมือนกันนั้นมาใช้ได้ ซึ่งในข้อตกลงนั้นมีข้อบัญญัติอยู่หลายประการที่ใช้บังคับโดยตรงแก่ของที่  
เหมือนกันและของที่คล้ายกัน คือ มิใช่ให้นำบทบัญญัติของของที่เหมือนกันทั้งหมดนั้นไปใช้แก่ของ  
ที่คล้ายกันโดยอนุโลม ให้ใช้เท่าที่บังคับได้ แม้ในทางปฏิบัตินั้นจะไม่มีผลที่แตกต่างกันมากนัก

โดยหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้ในการพิจารณาราคาซื้อขายของที่คล้ายกันนั้นจะใช้ต่อเมื่อไม่  
สามารถพิจารณาได้ตามมาตรา 1 และมาตรา 2 ของข้อตกลง ซึ่งหลักของของที่คล้ายกันนั้นใช้  
หลักเดียวกับของที่เหมือนกันตามที่กล่าวมาแล้วเพียงแต่ต้องพิจารณาราคาของของที่เหมือนกัน  
ก่อน เช่น ในการพิจารณาราคาซื้อขายของที่คล้ายกันนั้นราคาซื้อขายของที่คล้ายกันต้องเคยรับ  
เป็นราคาสุทธการมาแล้ว คือเคยนำเข้ามาแล้ว มีการปรับราคาและรับเป็นราคาสุทธการมาแล้ว  
จึงให้นำหลักกราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาใช้ได้เพราะของที่คล้ายกันก็คือของนำเข้าเมื่อราคาซื้อ

ขายของนำเข้า ซึ่งเป็นของที่คล้ายกันกับของนำเข้าที่กำลังประเมินราคาอยู่นั้น แคนปรับราคาและรับราคามาแล้วในฐานะเป็นของนำเข้า ก็ใช้ราคาซื้อขายของนำเข้าที่คล้ายกันนั้นมากำหนดราคาสูงสุดการของของนำเข้า หรือการใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการพิจารณาว่าต้องเป็นราคาซื้อขายของที่ได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้าเดียวกันในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่นำเข้า(ตามข้อตกลงในมาตรา 2 วรรค 1 (a) และ มาตรา 3 วรรค 1 (a) รวมถึงต้องเป็นการซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่นำเข้าด้วย หรือหลักเกณฑ์ในการปรับราคา ตลอดจนกรณีที่มีราคาซื้อขายของที่คล้ายกันหลายราคาให้ใช้ราคาต่ำสุดก็ตาม ซึ่งการพิจารณาต่างๆของของที่คล้ายกันนั้นจะเหมือนกับการพิจารณาราคาของของที่เหมือนกันทั้งสิ้น

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตบางประการ คือ ในกรณีที่ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันนั้นจะต้องเป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันกับของที่ประเมินราคาด้วย เพราะในบทบัญญัติของข้อตกลงที่ใช้บังคับทั้งของที่เหมือนกันและของที่คล้ายกันอย่างเท่าเทียมกันนั้น ได้กล่าวถึงหลักการที่บัญญัติเอาไว้เหมือนกันที่ให้อำนาจให้ใช้บังคับแก่ของที่เหมือนกันและของที่คล้ายกัน แต่ในข้อตกลงมาตรา 15 วรรค 2 (a) เพียงแต่กล่าวว่า “ของที่เหมือนกัน” หมายถึงของที่เหมือนกันในทุกๆด้าน แต่ไม่มีการกล่าวถึงว่าเหมือนกับของอะไร แต่ในข้อตกลงมาตรา 2 วรรค 1 (a) จะกำหนดว่าหมายถึงราคาซื้อขายของที่เหมือนกันกับของที่กำลังประเมินราคา กรณีนี้จึงต้องอ่านรวมกันเพื่อให้เกิดความเข้าใจในข้อตกลงนี้ว่าหมายถึงของที่เหมือนกันกับของที่กำลังประเมินราคา ส่วนของที่คล้ายกันนั้นข้อตกลงมาตรา 15 วรรค 2 (b) กล่าวแต่เพียงว่า “ของที่คล้ายกัน” หมายถึงของที่ถึงแม้จะไม่เหมือนกันในทุกๆด้านแต่ก็ไม่บอกว่าไม่เหมือนกับของอะไร ให้พิจารณาเองว่าไม่เหมือนกับของที่กำลังประเมินราคา ซึ่งได้กล่าวไว้ในมาตรา 3 วรรค 1 (a) ที่กล่าวถึงราคาซื้อขายของที่คล้ายกันกับของที่กำลังประเมินราคา จึงสรุปได้ว่าของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันนั้นจะต้องเป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันกับของที่กำลังประเมินราคา<sup>88</sup>

#### ค. ความแตกต่างในการใช้วิธีการประเมินราคาของของที่เหมือนกันและของที่คล้ายกัน

ในเรื่องของความแตกต่างของราคาของของที่เหมือนกันและราคาของของที่คล้ายกันในการประเมินราคานั้น จากการพิจารณาแล้วนั้นในเรื่องของหลักเกณฑ์การพิจารณาในการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อตกลงการประเมินราคาสูงสุดการนั้นไม่มีความแตกต่างกันนัก

<sup>88</sup> Article 2 and article 3

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้นวิธีในการพิจารณานั้นใช้บทบัญญัติที่เท่าเทียมกันทั้งสิ้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 2 และมาตรา 3 ของข้อตกลง ที่ให้ใช้การพิจารณาเดียวกัน

- ลำดับการใช้วิธีการกำหนดราคา

ในข้อตกลงนั้นกำหนดไว้ชัดเจนว่าให้มีลำดับการใช้จากการพิจารณาราคาของของที่เหมือนกันก่อน เมื่อไม่สามารถพิจารณาได้แล้วกับของที่กำลังถูกประเมินราคาอยู่จะต้องใช้วิธีในการพิจารณาจากราคาของของที่คล้ายกัน ดังนั้นในเรื่องของความแตกต่างอย่างหนึ่งก็คือจะต้องใช้ตามลำดับการพิจารณาราคาซื้อขายของสินค้าที่นำเข้ามาตามที่กำหนดในข้อตกลง ไม่สามารถข้ามขั้นตอนในการพิจารณาได้

- ความหมายของของที่นำเข้า

“ของที่เหมือนกัน” (Identical goods) คือ ของที่เหมือนกันในทุกๆด้าน รวมทั้งคุณลักษณะทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง มีความแตกต่างเพียงเล็กน้อยด้านรูปร่างภายนอก

“ของที่คล้ายกัน” (Similar goods) คือ ของที่ถึงแม้ว่าจะไม่เหมือนกันในทุกๆด้าน แต่มีคุณลักษณะอย่างเดียวกัน วัสดุส่วนประกอบอย่างเดียวกันซึ่งทำให้ของนั้นสามารถทำหน้าที่อย่างเดียวกันได้ และแลกเปลี่ยนกันได้ในทางการค้า

ในความแตกต่างของทั้งสองความหมายนั้นเป็นความแตกต่างที่บ่งบอกว่าของชนิดใดเป็นของที่เหมือนกันและของที่คล้ายกันที่จะเป็นตัวกำหนดในการใช้หลักเกณฑ์ของการประเมินราคา ดังนั้นในเรื่องของความแตกต่างของของที่เหมือนกันและของที่คล้ายกันนั้นโดยส่วนใหญ่แล้วนั้นแทบจะไม่มีมีความแตกต่างกันแต่อย่างไร

(4) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาหักทอน (Deductive Value)

ในข้อตกลงมาตรา 4 นั้นได้กล่าวว่า หากราคาศุลกากรมีอาจกำหนดได้ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 1, 2 และ 3 ราคาศุลกากรจะต้องกำหนดขึ้นภายใต้บทบัญญัติมาตรา 5 หรือเมื่อราคาศุลกากรยังมีอาจกำหนดได้ภายใต้มาตรานั้นอีก ราคาศุลกากรจะต้องกำหนดขึ้นภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 6 เว้นแต่ผู้นำเข้าร้องขอลำดับของการใช้มาตรา 5 และ 6 อาจสลับกันได้<sup>89</sup> ซึ่งในหมายเหตุการตกลงในวรรค 3 ได้กำหนดว่า หากผู้นำเข้าร้องขอเช่นนั้น แต่ภายหลังพิสูจน์ได้ว่าการกำหนดราคาศุลกากรภายใต้บทบัญญัติมาตรา 6 เป็นไปไม่ได้

<sup>89</sup> Article 4

ดังนั้นราคาศุลกากรจะต้องกำหนดขึ้นภายใต้บทบัญญัติมาตรา 5 หากสามารถกระทำได้เช่นนั้น นอกจากนี้ในวรรค 4 ของหมายเหตุทั่วไปได้กล่าวไว้ในกรณีที่ราคาศุลกากรมีอาจกำหนดได้ภายใต้มาตรา 1 ถึง 6 แล้ว ราคาศุลกากรจะต้องกำหนดขึ้นภายใต้มาตรา 7 ด้วย<sup>90</sup>

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้ราคาหักทอนจึงสามารถใช้ได้หากวิธีการในมาตรา 1, 2 และ 3 นั้นไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้แล้ว จึงใช้ราคาหักทอนแต่หากราคาหักทอนใช้กำหนดราคาไม่ได้ก็จึงใช้วิธีการอื่นซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

ตามข้อตกลงในมาตรา 5 นั้น กำหนดความหมายของ “ราคาหักทอน” คือ ราคาต่อหน่วยที่ได้ขายไปในปริมาณรวมมากที่สุด ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่กำลังประเมินราคาศุลกากร ซึ่งคิดจากราคาของนำเข้า ราคาของที่เหมือนกัน หรือราคาของนำเข้าที่คล้ายกัน ซึ่งได้ขายต่อไปในปริมาณรวมที่มากที่สุด ให้กับบุคคลซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กันกับบุคคลที่ซื้อของเช่นว่านั้นมาในเวลาเดียวกันหรือเวลาใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคาศุลกากร โดยให้หักทอนรายการบางประการออกไปเพื่อกำหนดราคาศุลกากร ดังนี้

- ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเน็จตัวแทนที่ได้จ่ายหรือตกลงว่าจะจ่ายหรือกำไรค่าใช้จ่ายทั่วไปตามปกติที่เกี่ยวข้องกับการขายของนั้นในประเทศนำเข้า อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยเทียบเคียงกับของประเภทหรือชนิดเดียวกัน<sup>91</sup>
- ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในประเทศนำเข้า
- ในกรณีที่เหมาะสม ค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันต่างๆตามมาตรา 8 วรรค 2
- ค่าอากร และ ภาษีอื่นๆที่ต้องชำระในประเทศนำเข้าเนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

และราคาซื้อขายต่อหน่วยของของที่นำเข้า ของที่เหมือนหรือคล้ายกันนั้นจะต้องเป็นราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับของที่นำเข้า แต่หากไม่มีราคาที่ได้ขายในเวลาดังกล่าวนี้ ให้ใช้ราคาที่ได้ขายไปในปริมาณรวมมากที่สุดในวันแรกที่มีการขายของนำเข้า ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน โดยไม่เกิน 90 วันหลังการนำเข้าของนั้น<sup>92</sup> ซึ่ง

<sup>90</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra note 7*, P.209 and Ian Forrester, Q.C., and Omar E. Odarda *supra note 1*, P.559

<sup>91</sup> Article 5

<sup>92</sup> Article 5 (a)

จากความหมายที่กำหนดไว้ในมาตรา 5 นั้นสามารถนำมาพิจารณาหลักเกณฑ์ในราคาหักทอนได้ ดังนี้

ก.หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาหักทอน

มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาราคาคือ

1) การเลือกราคาขายของที่นำเข้าที่จะนำมาหักทอนได้

สำหรับราคาที่สามารถนำมาคิดเป็นราคาหักทอนได้นั้น ต้องอยู่บนพื้นฐานของราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน และราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ซึ่งเป็นวิธีการที่ใช้ก่อนที่จะคิดตามราคาหักทอน โดยราคาขายที่นำมาเป็นราคาหักทอนนั้น มีหลักสำคัญคือ การจะใช้ราคาใดก่อนหลัง ซึ่งตามข้อตกลงนั้นกำหนดว่า “การขายใดก็ตามจะใช้ก่อนหลังจะต้องขึ้นอยู่กับสิ่งที่เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ” ซึ่งโดยทั่วไปนั้นจะใช้การขายของที่นำเข้า อย่างไรก็ตามเมื่อมีการขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันแล้ว ข้อตกลงนั้นก็อนุญาตให้ศุลกากรใช้การขายนั้นและไม่ต้องรอจนกว่าของนำเข้าจะมีการขายจริง ซึ่งหลักการเลือกการขายใดนั้นจะขึ้นอยู่กับว่าของใดมีการขายแล้วและมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการขายนั้น

2) เป็นราคาขายต่อหน่วยของของนำเข้า ของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้ายกันที่ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุด

ในข้อตกลงมาตรา 5 นั้นกำหนดให้การขายที่จะนำมาพิจารณา 3 อย่างคือ ของนำเข้า ของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้าย โดยไม่มีการกำหนดว่าต้องใช้ตามลำดับการขายใดจะใช้ก่อนหลังต้องขึ้นอยู่กับสิ่งที่เป็นไปได้ในทางปฏิบัติว่ามีการขายแล้วและมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการขาย ซึ่งจะพิจารณาได้ต่อเมื่อเปรียบเทียบราคาขายแล้วต้องมีการขายและราคาขายต่อหน่วยของของใดขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดก็จะใช้ราคานั้น

ตามหมายเหตุการตีความมาตรา 5 ของข้อตกลงนั้น ให้ความหมายของ “ราคาขายต่อหน่วยซึ่งขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุด” ว่าหมายถึง ราคาที่จำนวนหน่วยที่มากที่สุดที่ได้ขายไปให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย ณ ระดับการค้าแรกสุดหลังจากการนำเข้าซึ่งการขายนั้นเกิดขึ้นการขาย ณ ระดับการค้าแรกสุด หลังการนำเข้า คือ ของนำเข้าโดยผู้ขายส่งซึ่งขายให้ผู้ขายปลีก และผู้ขายปลีกขายให้ลูกค้าซึ่งไปบริโภค ศุลกากรจะพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายส่งและค้าปลีกเพราะเป็นการขายระดับแรกสุดของการนำเข้า)<sup>93</sup> เช่น

<sup>93</sup> Note to article 5 paragraph 1

- ของที่ขายตามบัญชีรายการราคาสินค้า (Price list) ซึ่งให้ราคาต่อหน่วยต่ำกว่าสำหรับการซื้อในปริมาณที่มากกว่า

ปริมาณการขาย	ราคาต่อหน่วย	จำนวนการขาย	ปริมาณการขายรวมทั้งสิ้นของแต่ละระดับราคา
1-10 หน่วย	100	10 ครั้งๆละ 5 หน่วย	65
11 – 25 หน่วย	95	5 ครั้งๆละ 3 หน่วย	55
มากกว่า 25 หน่วย	90	1 ครั้งๆละ 30 หน่วย 1 ครั้งๆละ 50 หน่วย	80

จำนวนหน่วยที่มากที่สุดที่ได้ขายไป ณ ราคาหนึ่ง คือ 80 ดังนั้นราคาต่อหน่วยของปริมาณรวมที่มากที่สุดคือ 90<sup>94</sup>

- การขายที่เกิดขึ้น 2 ครั้ง การขายครั้งแรกเป็นการขายจำนวน 500 หน่วยในราคาหน่วยละ 95 บาท ในการขายครั้งที่สองเป็นการขายจำนวน 400 หน่วยในราคาหน่วยละ 90 บาท จากกรณีนี้นั้นจำนวนหน่วยที่มากที่สุดที่ได้ขายไป คือ 500 บาท ดังนั้นราคาต่อหน่วยของปริมาณรวมที่มากที่สุด คือ 95<sup>95</sup>

- สภาพการขายในปริมาณต่างกัน ณ ราคาที่ต่างกัน

(ก) การขาย

ปริมาณการขาย	ราคาต่อหน่วย
40 หน่วย	100
30 หน่วย	90
15 หน่วย	100
50 หน่วย	95
25 หน่วย	105
35 หน่วย	90
5 หน่วย	100

ที่มา : Note to article paragraph 3

<sup>94</sup> Note to article 5 paragraph 2

<sup>95</sup> Note to article paragraph 3

## (ข) ยอดรวม

ปริมาณการขาย	ราคาต่อหน่วย
65 หน่วย	90
50 หน่วย	95
60 หน่วย	100
25 หน่วย	105

กรณีนี้จำนวนหน่วยที่มากที่สุดที่ได้ขายไปคือ 65 ราคาต่อหน่วยของปริมาณรวมที่มากที่สุด คือ 90<sup>96</sup>

3) ต้องเป็นราคาที่ขายในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคา

หากของนำเข้าหรือของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้ายกัน ได้ขายไปในประเทศนำเข้าในสภาพเดิมที่นำเข้า ราคาสุทธกรสำหรับของนำเข้านั้นต้องขึ้นอยู่กับราคาต่อหน่วยซึ่งของนำเข้า หรือของนำเข้าที่เหมือนกันหรือของนำเข้าที่คล้ายกันได้ขายไปในปริมาณรวมที่มากที่สุดในเวลาเดียวกันหรือเวลาใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคาให้กับบุคคลซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กับบุคคลนั้นที่ซื้อของมา อย่างไรก็ตามในข้อตกลงนั้นไม่ได้มีการนิยามคำว่า “ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของนำเข้า” ดังนั้นในการพิจารณานั้นต้องพิจารณาถึงเวลาก่อนนำของเข้า เวลาที่นำของเข้าและเวลาหลังการนำเข้า เวลาก่อนและหลังนำเข้าจะนานเพียงใดต้องพิจารณาเป็นกรณีๆไป ซึ่งก็ต้องพิจารณาถึงอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องและเงื่อนไขในทางการตลาดด้วย

หากแต่ในกรณีที่ไม่มีราคาที่ขายในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคา ให้ใช้ราคาที่ขายไปในวันแรกที่ได้มีการขายของนำเข้า ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันซึ่งต้องไม่เกินเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของนั้น โดยในหมายเหตุการตีความข้อตกลงของมาตรา 5 ในวรรค 10<sup>97</sup> นั้น ได้อธิบายคำว่า “วันแรก” หมายถึงจะต้องเป็นวันที่มีการ

<sup>96</sup> Note to article 5 paragraph 4

<sup>97</sup> Note to article 5 paragraph 10

ขายของนำเข้า หรือของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้ายกันในปริมาณเพียงพอที่จะกำหนดราคาต่อหน่วยได้

นอกจากนี้ในข้อตกลงมาตรา 5 วรรค 1 (b) ที่กำหนดว่าหากไม่มีการขายของที่นำเข้าหรือของนำเข้าที่คล้ายกัน ในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของนำเข้าที่กำลังประเมินราคาแล้วนั้นภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 5 วรรค 1 (a) ราคาศุลกากรนั้นจะต้องขึ้นอยู่กับราคาต่อหน่วยของสินค้าที่นำเข้า หรือของนำเข้า หรือของนำเข้าที่คล้ายกัน ได้ขายไปในประเทศนำเข้าในสภาพเดิม ณ วันแรกสุด หลังจากการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคาแต่ต้องก่อนสิ้นกำหนด 90 วัน หลังจากการนำเข้าของนั้น<sup>98</sup>

#### ข. การขายราคาหักทอน

ในการพิจารณาตามหลักเกณฑ์ในเรื่องของราคาหักทอนที่จะนำมาปรับใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรแล้วนั้น หลักเกณฑ์หนึ่งที่จะต้องนำมาวิเคราะห์ด้วย ก็คือ “การขายของราคาหักทอน” ที่เป็นองค์ประกอบหนึ่งในการพิจารณาการใช้ราคาหักทอน เนื่องจากหากไม่มีการขายมายังประเทศนำเข้าตามหลักเกณฑ์ในเรื่องของราคาซื้อขายของนำเข้าที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ก็จะไม่สามารถใช้ราคาหักทอนได้ ดังนี้

##### 1) ต้องมีการขายในราชอาณาจักร

คือ ของนำเข้า ของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันนั้น ต้องขายในประเทศที่นำเข้า หากเป็นกรณีผู้นำเข้าใช้เองโดยไม่ใช้การขายต่อหรือผู้นำเข้าขายต่อเพื่อส่งออกนอกประเทศนำเข้าก็ไม่เป็นไปตามความหมายของมาตรา 5 ในเรื่องของราคาหักทอน<sup>99</sup>

##### 2) ต้องเป็นขายไปในสภาพเดียวกับการนำเข้า

การขายไปในสภาพเดียวกับการนำเข้านั้น ตามข้อตกลงนั้นมีได้ให้คำนิยามเอาไว้แต่ใน Customs Valuation Training Course, Vol II เห็นว่า เช่น ถ้าผู้นำเข้าแกะกล่องหรือบรรจุใหม่เพื่อการขายปลีกก็ยังคงสภาพเดิมขณะของนำเข้า การเปลี่ยนแปลงตามธรรมชาติของของ เช่น การระเหยของน้ำมัน น้ำตาล การหดตัวหรือการเปลี่ยนแปลงตามภูมิอากาศ อาจพิจารณาได้

<sup>98</sup> Note to article 5 (a) and (b)

<sup>99</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7 P.210



ว่าเป็นสภาพเดียวกับที่นำเข้า แต่ถ้าอากาศเข้าไปในเหล่าไวน์แล้วเปลี่ยนไวน์เป็นน้ำส้มสายชู กรณีนี้ไม่ถือว่าอยู่ในสภาพเดียวกับของนำเข้า ตามหลักแล้วของที่ที่มีการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้วจะถือว่าเป็นของที่ไม้อยู่ในสภาพเดียวกับของนำเข้าซึ่งไม่สามารถนำมาใช้ในการคำนวณหาราคาหักทอนได้แต่ในกรณีที่ไม่มีการขายของนำเข้า ของนำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้ายกันนั้น ในสภาพเดิมที่นำเข้า อาจกำหนดราคาศุลกากรโดยราคาต่อหน่วยของของที่ผ่านกรรมวิธีมาแล้ว หากผู้นำเข้านั้นร้องขอให้ใช้ราคาดังกล่าว<sup>100</sup> หรือประเทศกำลังพัฒนาที่ได้ทำข้อสงวนในเรื่องนี้ไว้ ให้ใช้วิธีนี้ได้แม้ผู้นำเข้าจะไม่ร้องขอก็ตาม นอกจากนี้การหักทอนที่ผ่านกรรมวิธีเพิ่มมาแล้วนั้น จะต้องอยู่บนฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและนับปริมาณได้โดยต้องมีฐานการคำนวณที่เกี่ยวข้องกับ ต้นทุนของงาน สูตการผลิต ส่วนผสม การก่อสร้าง และวิธีที่เกี่ยวข้องเป็นต้นแต่หากของนำเข้านั้น ได้เปลี่ยนไปจากเดิมที่เป็นผลจากการผลิตที่เพิ่มเติมนั้นก็ไม่สามารถนำมาใช้ในการหักทอนได้ ยกเว้นบางกรณีที่สามารถนำมาใช้ได้ซึ่งต้องพิจารณาแล้วแต่กรณีไป<sup>101</sup>

3) ต้องไม่ใช่การขายแก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือแก่บุคคลผู้ช่วยเหลือและจัดหาบริการต่างๆ

หลักสำคัญประการหนึ่งในการขายของราคาหักทอนนอกจากการพิจารณาในเรื่องการขายและสภาพการขายแล้วในการขายดังกล่าวนี้ ต้องเป็นการขายแก่บุคคลที่ไม่มี ความสัมพันธ์กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายในประเทศนำเข้า ซึ่งความสัมพันธ์ในเรื่องราคาหักทอนนั้น จะต่างจากความสัมพันธ์ของบุคคลของราคาซื้อขายของที่นำเข้า แต่อย่างไรก็ตามก็คงใช้ หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเช่นเดียวกัน

นอกจากการพิจารณาความสัมพันธ์ของบุคคลแล้วการขายนั้นต้องไม่ใช่การขาย ให้แก่บุคคลซึ่งเป็นผู้จัดหาช่วยเหลือหรือให้บริการใดๆในเรื่องวัสดุ เครื่องมือ และบริการ ทั้งทางตรงและอ้อมโดยไม่คิดราคา หรือลดราคาให้เพื่อใช้ในการผลิตและขายเพื่อส่งออกของที่นำเข้านั้น ไม่ควรนำมาพิจารณาในการกำหนดราคาต่อหน่วยเพื่อกำหนดราคาหักทอน ซึ่งในกรณีนี้ ศุลกากรจะไม่สามารถปรับราคาศุลกากรได้ต่างจากราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน<sup>102</sup>

<sup>100</sup> Article 5.2

<sup>101</sup> Article 5 paragraph 11 and 12

<sup>102</sup> Note to article 5 paragraph 5

ค.การใช้ข้อมูลที่สามารถนำมาหักทอนราคาได้

ในการใช้ราคาหักทอนนั้นข้อมูลเป็นสิ่งสำคัญในการนำมาประกอบการพิจารณาวิธีการกำหนดราคาสุทธการ ซึ่งต้องอยู่บนฐานของหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งตามมาตรา 5 วรรค 1 (a) นั้นได้กำหนดให้ราคาสุทธการของของที่นำเข้ามาภายใต้มาตรา 5 นั้นต้องมีการหักทอนรายการ ดังนี้

1) ค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทน ถ้าไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไป

ในการหักค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องหักค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทนกรณีหนึ่ง หรือหักถ้าไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไปอีกกรณีหนึ่งจะหักทั้งสองอย่างเลยนั้นไม่สามารถกระทำได้ ถ้าของนำเข้านั้นได้ขายแก่ตัวแทน ก็ต้องหักเป็นค่าธรรมเนียมหรือค่าบำเหน็จตัวแทน ถ้าเป็นการขายตรง ย่อมเป็นการหักทอนในฐานะกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป กรณีดังกล่าวเป็นการหักทอนเนื่องจากการขายของนำเข้าไปในประเทศนำเข้าที่กำลังพิจารณาสำหรับของประเภทและชนิดเดียวกัน (มาตรา 15 วรรค 3 กำหนดความหมายของของประเภทและชนิดเดียวกันว่า “ของที่อยู่ในกลุ่มหรือหมวดหมู่ของที่ผลิตโดยอุตสาหกรรมเฉพาะอย่างหรืออุตสาหกรรมสาขาเดียวกันและรวมถึงของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน”)<sup>103</sup>

นอกจากนี้ในส่วนของ ถ้าไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไปนั้น ควรพิจารณาเป็นจำนวนเดียวกัน ในขณะที่จำนวนกำไรหรือจำนวนค่าใช้จ่ายอย่างใดอย่างหนึ่งนั้น อาจไม่สอดคล้องกับจำนวนค่าใช้จ่ายหรือกำไรที่ได้จากการค้าทำนองเดียวกัน トラบเท่าที่จำนวนรอบทั้งสองนั้นสอดคล้องกัน ก็ให้ใช้จำนวนนั้นได้ ซึ่งตามหมายเหตุการตีความข้อตกลงในมาตรา 5 นั้น ก็ได้ตีความว่า ถ้าไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไปนั้น ควรจะนำมารวมกันทั้งหมด ตัวเลขที่นำมาใช้เพื่อการหักทอนนั้นควรพิจารณาบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้จัดทำมาให้โดยผู้นำของเข้าหรือในนามของผู้นำของเข้า เว้นแต่ตัวเลขเหล่านั้นของผู้นำเข้าของไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่ได้รับจากการขายในประเทศนำเข้าของของนำเข้าประเภทหรือชนิดเดียวกัน ในกรณีที่ตัวเลขของผู้นำของเข้าไม่สอดคล้องกับตัวเลขดังกล่าว ก็อาจใช้จำนวนกำไร และค่าใช้จ่ายทั่วไปซึ่งได้จากข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่นอกเหนือไปจากข้อมูลที่จัดทำมาให้โดยผู้นำของเข้าหรือในนามของผู้นำของเข้าได้<sup>104</sup>

<sup>103</sup> Article 15 paragraph 3

<sup>104</sup> Note to article 5

2) ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในประเทศนำเข้า

ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ในกรณีนี้ นั้น ให้หักค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้นที่เกิดขึ้นในประเทศที่นำเข้า โดยนับตั้งแต่ทำที่นำเข้าไปจนถึงสถานที่ที่ได้ขายต่อของนั้น และค่าใช้จ่ายในการขนส่งที่เกิดขึ้นนอกประเทศในการขนส่งระหว่างประเทศกรณีที่ประเทศนำเข้ามิได้บัญญัติให้รวมเอาค่าใช้จ่ายส่วนนี้เป็นราคาศุลกากร

3) ค่าอากรและภาษีอื่นๆที่ต้องชำระในประเทศนำเข้าเนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้น

ตามมาตรา 5 วรรค 8 นั้นกำหนดเรื่องภาษีที่ต้องชำระว่า ค่าภาษีอากรและภาษีอื่นๆที่ต้องชำระในประเทศนำเข้า อันเนื่องมาจากการนำเข้าหรือการขายของนั้นให้รวมถึงภาษีตอบโต้การทุ่มตลาด (Anti dumping) ภาษีตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing Duty) นอกจากนี้หากมีค่าภาษีภายในประเทศที่ต้องชำระ เนื่องจากการขายของนั้นที่ไม่อาจหักทอนได้ภายใต้บทบัญญัติในส่วนนี้ก็สามารถหักทอนได้โดยให้ถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปได้ ซึ่งการที่ผู้นำเข้านั้นจะบันทึกข้อมูลของค่าใช้จ่ายอย่างไรแต่ละจะหักสองครั้ง โดยอาศัยบทบัญญัติทั้งสองส่วนไม่ได้<sup>105</sup>

#### (5) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาคำนวณ (Compute Value)

ในการใช้วิธีการประเมินราคาศุลกากรในการกำหนดราคาคำนวณนั้น จะใช้ได้ก็ต่อเมื่อวิธีการตามลำดับก่อนหน้านี้นี้ตามที่กำหนดในข้อตกลงนั้นไม่สามารถนำมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้านั้นๆได้ หรือเนื่องจากว่าผู้นำเข้านั้นเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาคำนวณก่อนราคาหักทอน<sup>106</sup>

<sup>105</sup> Advisory opinion 9.1 and Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7

<sup>106</sup> Article 4

ก. หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาคำนวณ

การกำหนดราคาคำนวณนั้นราคาศุลกากรจะอยู่บนฐานของราคาต้นทุนการผลิตของสินค้าที่กำลังถูกประเมินราคานั้น โดยคำนวณกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่มีต่อการขายสินค้าจากประเทศที่ส่งออกมายังประเทศนำเข้าในระดับของสินค้า ที่เป็นประเภทหรือชนิดเดียวกัน<sup>107</sup> (ตามมาตรา 6 มุ่งหมายว่าของประเภทและชนิดเดียวกันจะต้องเป็นของที่มาจกประเทศเดียวกันกับของที่กำลังนำเข้ามาประเมินราคา) อย่างไรก็ตามในการกำหนดราคาคำนวณนั้นจะถูกจำกัดอยู่ในกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และผู้ผลิตพร้อมที่จะจัดหาข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงต้นทุนที่จำเป็นและอำนวยความสะดวกในการตรวจพิสูจน์ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็น<sup>108</sup>

ในการกำหนดราคาคำนวณนั้น ต้องมีการตรวจสอบต้นทุนของการผลิตของที่กำลังประเมินราคาศุลกากรอยู่และข้อมูลอื่นๆ ที่ได้มาจากภายนอกประเทศนำเข้าจึงให้มีการยอมรับข้อมูลจากผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิตนอกประเทศที่นำเข้าจัดหาให้ได้ หากใช้ข้อมูลอื่นนอกจากที่ได้จัดหามาในการกำหนดราคาคำนวณแล้วเจ้าหน้าที่ของประเทศนำเข้าต้องแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบถึงแหล่งที่มา หากผู้นำเข้าร้องขอ โดยการเปิดเผยข้อมูลต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อตกลงตามมาตรา 10 ในการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับ<sup>109</sup> เพราะการกำหนดราคาด้วยวิธีนี้จะต้องอาศัยข้อมูลที่อาจเป็นข้อมูลทางการค้าของผู้ผลิตและผู้นำเข้ามายังประเทศนำเข้าที่เป็นข้อมูลลับ หากเจ้าหน้าที่ประเมินราคาศุลกากรเปิดเผยข้อมูลของผู้นำเข้าอื่นเพื่อเปรียบเทียบของนำเข้ากับผู้ผลิตอีกรายนั้นจะเป็นการเปิดเผยความลับของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าดังกล่าวซึ่งทำให้ผู้นำเข้าต้องเสียหายทางการค้า

ข. ข้อมูลและรายการที่จำเป็นในการกำหนดราคาคำนวณ

ตามข้อตกลงมาตรา 6 วรรค 1 นั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการพิจารณาใช้การกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีการกำหนดราคาคำนวณ ซึ่งจะต้องประกอบไปด้วยผลรวมของรายการ ดังนี้

<sup>107</sup> Ian Forrester, Q.C., and Omar E. Odarda *supra note 11* P.560

<sup>108</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra note 7* P.227

<sup>109</sup> Note to article 6 paragraph 1

1) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใดๆที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

ต้นทุน (cost) หรือมูลค่า (value) ของวัสดุนั้นตามหมายเหตุการตีความข้อตกลงมาตรา 6 วรรค 2 ที่กำหนดให้ต้นทุนหรือมูลค่านั้นจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิตของที่กำลังประเมินราคา ซึ่งได้จัดทำมาโดยผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิต ซึ่งมีฐานจากบัญชีการค้าของผู้ผลิต โดยบัญชีนั้นจะต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปด้วย โดยต้นทุนนั้นจะใช้ต้นทุนที่แท้จริงในการผลิตของนำเข้า แต่ในกรณีของมูลค่านั้น ตามศาลการจะใช้มูลค่าต่อเมื่อไม่สามารถหาต้นทุนได้ เช่น ผู้ผลิตซื้อวัสดุจำนวนที่เพียงพอในราคาที่แตกต่างกัน ต้นทุนก็คือต้นทุนของวัสดุแม้ว่ามูลค่าของวัสดุจะเพิ่มขึ้นในช่วงของการสั่งซื้อและเวลาที่แท้จริงในการผลิต จึงต้องใช้ต้นทุนของผู้ผลิตไม่ใช่มูลค่าของวัสดุ

ตามข้อตกลงนั้นกำหนดเรื่องของต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุที่นำเข้า ดังนี้<sup>110</sup>

(ก) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุต้องรวมถึง

- ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า
- ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า
- มูลค่าความช่วยเหลือของวัสดุ เครื่องมือและบริการที่คิดจากผู้ผลิต
- ค่าใช้จ่ายในการขนส่งระหว่างประเทศ

(ข) ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุที่ไม่รวมในของนำเข้า

- เศษหรือของที่ใช้ไม่ได้ที่สามารถนำกลับมาใช้ได้ก็เพราะไม่ได้รวมอยู่ในของที่นำเข้าเนื่องจากจะไปเป็นต้นทุนของของนำเข้าอีกอันหนึ่ง
- ภาษีภายในที่เรียกเก็บจากวัสดุหรือการจำหน่ายของนำเข้านั้น ซึ่งได้คืนเมื่อส่งออกของสำเร็จรูปนั้น

2) กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นจากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่นำเข้าโดยผู้ผลิตรายอื่นๆเพื่อส่งออกมายังประเทศนำเข้า

ตามหมายเหตุการตีความมาตรา 6 วรรค 5 กำหนดว่า ค่าใช้จ่ายทั่วไปนั้นจะครอบคลุมถึงค่าใช้จ่ายทั้งทางตรงและทางอ้อมของการผลิตและขายเพื่อส่งออก ซึ่งไม่ได้รวมไว้ใน

<sup>110</sup> Note to article 6 paragraph 3

ต้นทุนของวัสดุในส่วนแรก กำไรตามปกติและค่าใช้จ่ายทั่วไปนั้นจะกำหนดขึ้นได้โดยการตรวจสอบถึงการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศนำเข้าของของในกลุ่มหรือหมวดหมู่ที่อยู่ใกล้เคียงกันมากที่สุด ซึ่งจะรวมถึงของที่กำลังประเมินราคาด้วย โดยจัดหาข้อมูลที่จำเป็นมาให้ได้<sup>111</sup> ข้อมูลนั้นต้องเป็นข้อมูลที่จัดทำมาให้โดยผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิต เว้นแต่ตัวเลขของผู้ผลิตไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่คิดรวมอยู่ตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ซึ่งกระทำโดยผู้ผลิตรายต่างๆเพื่อส่งส่งออกไปยังประเทศนำเข้า<sup>112</sup> โดยจำนวนของกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปนั้นต้องนำมารวมกันทั้งหมด โดยในกรณีเฉพาะรายใดๆนั้นถ้าตัวเลขแสดงผลกำไรของผู้ผลิตต่ำและตัวเลขแสดงค่าใช้จ่ายทั่วไปของผู้ผลิตสูง แต่เมื่อนำกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปมารวมกันแล้ว ตัวเลขนั้นอาจจะสอดคล้องกับตัวเลขที่คิดรวมในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกัน ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ โดยกรณีนี้ศาลสามารถสามารถยอมรับราคาได้ภายใต้เงื่อนไขว่าผู้ผลิตมีเหตุผลเพียงพอที่รับฟังได้ในการพิจารณาตัวเลขนั้น ตามนโยบายการกำหนดราคาตามปกติของอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้อง<sup>113</sup>

- 3) ต้นทุนหรือมูลค่าของค่าใช้จ่ายที่จำเป็นที่มีผลต่อการเลือกวิธีการประเมินราคา นอกจากนี้ในการคำนวณราคาศาลควรด้วยวิธีการกำหนดราคาคำนวณนั้น ยังรวมถึงการรวมของผลรวมของต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จำเป็น ดังนี้
- ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า
  - ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า
  - มูลค่าของวัสดุอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง เช่น ของวัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน เครื่องมือแม่พิมพ์ แบบพิมพ์ และวัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองในการผลิตของนำเข้า หรือสิ่งอื่นที่คล้ายกันที่รวมอยู่ในของนำเข้า
  - ค่าประกันภัย ค่าขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าเรือที่นำเข้าของเข้า ค่าขนของขึ้นลง ค่าจัดการต่างๆที่เกี่ยวกับการขนส่งของนำเข้ามายังท่าเรือที่นำเข้าของเข้า

<sup>111</sup> Note to article 6 paragraph 8

<sup>112</sup> Note to article 6 paragraph 4

<sup>113</sup> Note to article 6 paragraph 5

- มูลค่าของการให้บริการทางวิศวกรรม พัฒนาการ งานศิลป์ การออกแบบ แบบแปลนและร่าง ที่ต้องใช้ในการผลิตของนำเข้าที่เกิดขึ้นในประเทศนำเข้าโดยคิดมูลค่าการให้บริการจากผู้ผลิตเท่านั้น

(6) หลักเกณฑ์การกำหนดราคาย้อนกลับ (Fall Back Value)

ในการพิจารณาราคาย้อนกลับนั้น จะใช้ในการพิจารณาต่อเมื่อวิธีการในการกำหนดราคาซื้อขาย ราคาของที่เหมือนหรือคล้ายกัน ราคาหักทอน ราคาคำนวณนั้นไม่สามารถนำมาเป็นวิธีการในการกำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าได้ จึงจะนำวิธีการย้อนกลับมาใช้ในการกำหนดราคาของนำเข้าได้ ซึ่งโดยปกตินั้นการไม่สามารถนำวิธีการกำหนดราคาทั้ง 5 วิธีที่ผ่านมา นั้นย่อมสามารถเกิดขึ้นได้ เช่น ไม่มีราคาซื้อขายของนำเข้าเกิดขึ้นเนื่องจากเป็นเรื่องของการเช่าหรือไม่มีการนำเข้าของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน หรือของนำเข้าไม่ได้ถูกขายต่อในประเทศนำเข้า หรือกรณีที่ไม่ทราบว่าใครเป็นผู้ผลิตหรือผู้ผลิตนั้นปฏิเสธที่จะเปิดเผยข้อมูลต้นทุนแก่ผู้อื่น เป็นต้น<sup>114</sup> กรณีดังกล่าวจึงไม่สามารถกำหนดราคาได้จึงต้องใช้วิธีการของราคาย้อนกลับ

ก. หลักเกณฑ์ความต้องการในการใช้ราคาย้อนกลับ

ในวิธีการกำหนดราคาศุลกากรโดยวิธีการย้อนกลับ ข้อตกลงมาตรา 7 วรรค 1 กำหนดว่า หากราคาศุลกากรของของนำเข้ามีอาจกำหนดได้ ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 1 ถึงมาตรา 6 ราคาศุลกากรต้องกำหนดโดยวิธีการที่มีเหตุผลสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของข้อตกลงนี้และมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 และบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศนำเข้าด้วย” ซึ่งหลักเกณฑ์ตามมาตรา 7 ในราคาย้อนกลับนั้นมีดังนี้

1) ราคาย้อนกลับต้องกำหนดโดยวิธีการที่มีเหตุผล และใช้ด้วยความยืดหยุ่นอย่างมีเหตุผล

วิธีการที่มีเหตุผลนั้น ข้อตกลงมาตรา 7 ไม่ได้มีการอธิบายเอาไว้ว่าอย่างไรแต่ในวรรค 1 และวรรค 2 ของหมายเหตุการตีความข้อตกลงมาตรา 7 ได้กำหนดว่าราคาย้อนกลับควรอยู่บนพื้นฐานของราคาศุลกากรที่เคยกำหนดไว้ก่อนหน้าเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยวิธีการดังกล่าว

<sup>114</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra note* 7 P.235

นั้นต้องมีความยืดหยุ่นในการพิจารณาด้วย<sup>115</sup> ซึ่งจะต้องนำมาพิจารณาร่วมกันเสมอ นอกจากนี้ การนำมาปรับใช้นั้น ก็ต้องนำมาใช้ด้วยความสมเหตุสมผลและมีความยืดหยุ่นในการกำหนดราคา ด้วย ซึ่งมีทั้งการพิจารณาตีความที่สามารถนำมาปรับใช้อย่างยืดหยุ่นได้หรือไม่ได้ เช่น<sup>116</sup>

(ก) กรณีที่สามารถตีความอย่างยืดหยุ่นและสมเหตุสมผลได้

- กรณีของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

ต้องมีการส่งออกในระยะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับสินค้าที่กำลังถูกประเมินราคา ซึ่งต้องมีความยืดหยุ่นในการตีความของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน เช่น ราคาของนำเข้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน อาจจะสามารถรับได้หากระยะเวลาในการนำเข้าช้าหรือเร็วกว่าไม่นานกับของที่กำลังประเมินราคาอยู่ หรือของนำเข้าที่เหมือนกันหรือคล้ายกันอาจใช้ราคาของที่ผลิตในประเทศอื่นที่มีใช้ประเทศที่ส่งออกของที่จะประเมินราคาศุลกากรมาใช้เป็นฐานในการประเมินได้

- กรณีของราคาหักทอน

ราคาหักทอนของของนำเข้า จะมีเงื่อนไขของ “ขายไปในสภาพเดิมที่นำเข้า” ซึ่งตามมาตรา 5 วรรค (a) นั้นสามารถตีความอย่างยืดหยุ่นได้ หรือเงื่อนไขข้อกำหนด “90 วัน” ซึ่งต้องตีความอย่างยืดหยุ่นและผ่อนคลายเป็นการพิจารณาราคาหักทอนตามได้

(ข) การตีความที่ไม่สามารถตีความอย่างยืดหยุ่นและสมเหตุสมผลได้เนื่องจากในการใช้หลักนี้นั้นควรคำนึงถึงความมุ่งหมายของข้อตกลงในการใช้ด้วย คือ

- การขยายการพิจารณาว่าอะไรคือของที่นำเข้าหรือของที่คล้ายกัน
- ใช้การขยายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในการกำหนดราคาหักทอน
- การตีความขยายข้อยกเว้นของราคาหักทอน กรณีของมีการผ่านกรรมวิธี

เพิ่มเติมแล้วโดยให้ใช้ราคาที่ไม่หักมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากวิธีดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดราคา

<sup>115</sup> Note to article 7 paragraph 1 and 2

<sup>116</sup> Note to article 7 paragraph 3 and Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, *supra* note 7 P.236



นอกจากนี้ ในเรื่องของการตีความอย่างยืดหยุ่น จะต้องมีการเรียงลำดับของการประเมินราคาศุลกากรตามข้อตกลงด้วย หากไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้ก็ให้ใช้วิธีอื่นนอกจากวิธีการที่กำหนดไว้ในข้อตกลงโดยต้องไม่ใช่วิธีการต้องห้ามตามข้อตกลงด้วย<sup>117</sup>

2) ราคาย้อนกลับต้องสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของข้อตกลงและมาตรา 7 ของแกตต์ 1994

ข้อตกลงมาตรา 7 วรรค 1 กำหนดว่าราคาย้อนกลับนั้นจะต้องกำหนดขึ้นโดยสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของข้อตกลง และมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 ซึ่งกรณีนี้ คณะมนตรีร่วมทางด้านศุลกากรได้กำหนดไว้ว่าให้ปฏิบัติตามความมุ่งหมายของข้อตกลง เช่น ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่น่าเข้าให้มากที่สุด ซึ่งต้องใช้การประเมินราคาในรูปแบบเดียวกัน ยุติธรรม และเป็นกลาง รวมถึงต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับทางการค้าด้วย อย่างไรก็ตามการใช้ราคาย้อนกลับจะต้องใช้ราคาตามที่ลำดับไว้ในข้อตกลงหรือไม่นั้น กรณีนี้ไม่มีการกล่าวเอาไว้ในข้อตกลงอย่างชัดเจน แต่ในมาตรา 7 กำหนดให้ใช้วิธีการอย่างสมเหตุสมผลโดยสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของข้อตกลง<sup>118</sup> อย่างไรก็ตามนอกจากต้องปฏิบัติตามข้อตกลงแล้ว การกำหนดราคาย้อนกลับนั้นต้องปฏิบัติตามมาตรา 7 ของแกตต์ที่กำหนดให้ราคาย้อนกลับอยู่บนพื้นฐานของมูลค่าของที่ได้ขายไปในกิจกรรมตามปกติทางการค้าที่แข่งขันกันได้ แต่หากไม่มีมูลค่าที่แท้จริงก็ให้ใช้ราคาที่เท่าเทียมกันมากที่สุด และราคาของต้องไม่อยู่บนราคาของที่มีกำเนิดของประเทศตนหรือราคาตามอำเภอใจที่สมมติเองด้วย

3) ราคาย้อนกลับต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลในประเทศนำเข้า

การขายของที่มีถิ่นกำเนิดนอกประเทศนำเข้านั้น ข้อมูลจะมาจากแหล่งข้อมูลต่างประเทศ แต่มาตรา 7 ของข้อตกลงไม่มีการกล่าวถึงแหล่งข้อมูลที่จะใช้บังคับ เพียงกำหนดว่าข้อมูลดังกล่าวต้องมีอยู่ในประเทศนำเข้า แหล่งข้อมูลจึงมีควรที่จะเป็นสิ่งที่ชัดเจนในการใช้แหล่งข้อมูลนั้นตามวัตถุประสงค์ของมาตรา 7 เว้นแต่ข้อมูลนั้นมีในประเทศนำเข้า และศุลกากรพอ

<sup>117</sup> Advisory opinion 12.1 and 12.2

<sup>118</sup> Advisory 12.2

ใจความแท้จริงและถูกต้องของข้อมูลนั้นก็ให้ใช้ข้อมูลของประเทศนำเข้าได้เพื่อมิให้ศุลกากรต้องไปหาข้อมูลจากต่างประเทศอีก<sup>119</sup>

ข.วิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาย้อนกลับ

วิธีการต้องห้ามเป็นมาตรการป้องกันการกำหนดวิธีการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่อาจยอมรับได้ภายใต้ข้อตกลงตามหลักการยึดหยุ่นที่ไม่สมเหตุผล ซึ่งขัดตามวัตถุประสงค์ของข้อตกลง โดยในมาตรา 7 วรรค 2 กำหนดว่าราคาย้อนกลับต้องไม่กำหนดบนพื้นฐาน ดังนี้

- ราคาขายของที่ผลิตและขายในประเทศนั้นๆ

ราคายขายของตามข้อนี้ เช่น หากของที่ผลิตและขายนั้นผลิตและขายในประเทศไทย จะใช้ราคายขายของของนั้นเป็นราคาย้อนกลับไม่ได้ ซึ่งกรณีนี้จะเป็นการบัญญัติตามมาตรา 7 ของแกตต์ว่า “ราคาไม่ควรถือตามราคาของที่ดินกำเนิดในประเทศ

- ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากสองราคาที่ให้เลือก

ราคาย้อนกลับนั้นจะต้องไม่ใช่ระบบราคาที่กำหนดให้รับราคาสูงกว่าจากราคาที่เลือก ซึ่งตามข้อตกลงมาตรา 2 และ 3 กำหนดว่าเมื่อมีราคามากกว่าหนึ่งราคาภายใต้ข้อตกลงมาตรา 2 หรือ 3 มาตราใดมาตราหนึ่ง ราคาต่ำสุดจะใช้เป็นราคาศุลกากร ในการเลือกราคานั้นให้ใช้ราคาที่ตรงกับความเป็นจริงมากกว่าในกรณีที่ผู้ซื้อมีโอกาสเลือกราคาสองราคา

- ราคาของที่ขายในตลาดภายในประเทศที่ส่งออก

กรณีนี้เป็นการห้ามมิให้เกิดราคาพุ่มตลาด (Dumping Price) ซึ่งเป็นการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาตลาดภายในของประเทศที่ส่งออกมากำหนดราคาศุลกากรทำให้ราคาศุลกากรไม่ขึ้นอยู่กับราคาซื้อขาย แต่จะมีราคาที่สูงขึ้นในกรณีราคาส่งออกมีราคาต่ำกว่าราคาภายในประเทศซึ่งเป็นวิธีการที่ขัดกับข้อตกลง

- ต้นทุนของการผลิตที่ไม่ใช่ราคาคำนวณ

กรณีนี้คือการให้ราคาย้อนกลับโดยต้องไม่กำหนดโดยใช้ต้นทุนการผลิตนอกจากรายการที่ใช้ในการคำนวณสำหรับของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน ซึ่งก็คือต้นทุนที่แท้จริงสำหรับวัสดุและการจัดทำ อย่างไรก็ตามภายใต้มาตรา 6 ของแกตต์และในกฎหมายภายในของประเทศต่างๆ ส่วนมากวิธีการที่ใช้ในการกำหนดว่ามีราคาพุ่มตลาด คือการใช้ต้นทุนการผลิตที่มีใช้อย่างเดียวกันกับราคาคำนวณตามมาตรา 7 ของแกตต์

<sup>119</sup> Advisory opinion 12.3

- ราคาขายของของของที่ส่งออกไปประเทศอื่น ที่มีใช้ประเทศนำเข้า

แต่ละตลาดนั้นควรจะแยกราคากัน ราคาในตลาดหนึ่งควรจะไม่ต้องควบคุมหรือกระทบต่ออีกตลาดหนึ่ง ความเหมาะสมในการใช้ราคาส่งออกอื่นเพื่อการเปรียบเทียบก็เป็นเรื่องหนึ่งแต่ไม่ควรใช้เพื่อการกำหนดราคาภายในต่อข้อตกลงนี้ นอกจากนี้ราคาส่งออกไปยังประเทศอื่นยังขัดกับหลักการประเมินราคาบุคลากรของข้อตกลงนี้อย่างชัดแจ้งที่ต้องใช้ราคาซื้อขายเพื่อการส่งออกมายังประเทศนำเข้า

- การใช้ราคาบุคลากรขั้นต่ำ

การใช้ราคาต่ำนั้นเป็นวิธีการต้องห้าม เพราะอาจจะกลายเป็นวิธีการในการปกป้องสินค้าภายในประเทศ ซึ่งเป็นราคาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุผล และยังขัดกับข้อตกลงการประเมินราคาบุคลากรด้วย

- ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือไม่เป็นจริง

กรณีนี้เป็นข้อห้ามเพื่อจัดการระบบการประเมินราคาให้มีความยุติธรรมและเป็นกลางที่ห้ามการใช้ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือไม่เป็นจริง และควรยึดความเรียบง่ายและยุติธรรมสอดคล้องกับวิธีปฏิบัติในทางการค้าด้วย

นอกจากนี้ผู้นำเข้าสามารถร้องขอวิธีการที่ใช้ในการกำหนดราคาเป็นหนังสือจากบุคลากรเพื่ออธิบายการใช้วิธีการกำหนดราคาด้วยซึ่งใช้กับการประเมินราคาบุคลากรทุกวิธี<sup>120</sup>

จากที่กล่าวมาระบบวิธีการประเมินราคาของแกตต์เป็นระบบที่แก้ไขปัญหาค่าบุคลากรในอดีตนั้นมีอยู่หลายระบบ ซึ่งในการนำมาปฏิบัตินั้นต้องคำนึงถึงการใช้และการตีความของบทบัญญัติกฎหมายการประเมินราคาบุคลากรที่ต้องเปลี่ยนแปลงตามไปด้วยเช่นกัน

<sup>120</sup> Article 7 paragraph 3 and Article 16