

## หลักการประเมินราคาศุลกากรภายใต้ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ก่อนที่จะมีการจัดทำความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในแอกต์เองก็มีการกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรไว้อยู่แล้วในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (General Agreement on Tariffs and Trade 1994) โดยมีสาระสำคัญ คือ การประเมินราคาศุลกากรไม่ควรประเมินจากราคาของประเทศแหล่งกำเนิดของสินค้านั้น แต่ควรประเมินจากราคาที่แท้จริง (Actual value) ของสินค้าหรือสินค้าที่เหมือนกัน ณ เวลา สถานที่ ตามกฎหมายที่ประเทศของผู้นำเข้ากำหนดไว้ ภายใต้ภาวะการแข่งขันอย่างเต็มที่ ภายใต้หลักเกณฑ์ของบทบัญญัติดังกล่าวซึ่งยังไม่ชัดเจนเพียงพอทำให้ในทางปฏิบัติเกิดวิธีการประเมินราคาศุลกากรที่แตกต่างกันออกไป โดยบางประเทศก็มีวิธีการประเมินราคาศุลกากรที่มีความซับซ้อน บางประเทศก็มีลักษณะที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรอย่างกว้างขวางจนทำให้เกิดอุปสรรคในทางการค้าระหว่างประเทศเกิดขึ้น

ภายหลังการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบโตเกียวจึงได้มีการจัดทำความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรขึ้นมาให้เพื่อใช้แทนวิธีการประเมินราคาศุลกากรของประเทศต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความยุติธรรม มีรูปแบบเป็นอย่างเดียวกันและเป็นกลางเพื่อให้มีความเข้าใจในตัวเองความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรอย่างแท้จริงในบทนี้เราแบ่งการศึกษาออกเป็น 2 ส่วน โดยในส่วนแรกจะเริ่มทำการศึกษหลักการที่อยู่เบื้องหลังความตกลงเพื่อที่จะได้เข้าใจถึงหลักการที่เป็นตัวส่งเสริมให้การประเมินราคาศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และในส่วนที่สองจะศึกษาถึงตัวกฎเกณฑ์ที่กำหนดรายละเอียดในเรื่องการประเมินราคาศุลกากร

### 1. หลักการพื้นฐานในการประเมินราคาศุลกากร

#### 1.1 หลักการประเมินราคาศุลกากรที่สามารถคาดหมายได้

หลักการประเมินราคาศุลกากรที่สามารถคาดหมายได้ หมายถึง การประเมินราคาศุลกากรจะต้องเป็นสิ่งที่คาดหมายได้ว่าราคาทางศุลกากรควรจะมีการประเมินออกโดยมีขั้นตอนหลักการและวิธีการประเมินอย่างไร เนื่องจากก่อนที่จะมีความตกลงว่าด้วยการประเมินราคา

ศุลกากรนั้นแต่ละประเทศจะมีหลักเกณฑ์ที่ไม่เหมือนกันในการประเมินราคาศุลกากร และให้อำนาจในการประเมินราคาศุลกากรขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นอันมาก เช่น

- ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบนิยามราคาบรัสเซลส์นั้นมีการกำหนดราคาศุลกากรโดยกำหนดจากราคาของสินค้าที่พึงขายได้ในตลาดเปิดเผยระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระจากกัน ภายใต้ภาวะการณ์บางอย่างซึ่งทำให้ผู้นำเข้าไม่สามารถที่จะทราบได้ว่าสุดท้ายแล้วราคาที่ถูกระเมินจะเป็นเช่นไร

- ในกรณีของประเทศแคนาดาที่ให้ใช้ราคาในท้องตลาดที่เป็นธรรม (Free market value) แต่ยังยอมให้มีการใช้ราคาขั้นต่ำได้ เมื่อราคาของสินค้าที่ขายในประเทศที่ส่งออกซึ่งจะต้องนำมาคำนวณภาษีต่ำกว่าราคาของสินค้าที่ขายให้กับผู้ซื้อในประเทศแคนาดาซึ่งยังไม่รวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหลังจากที่มีการส่งออกจากประเทศที่ส่งออก

ความไม่ชัดเจนเหล่านี้ทำให้เกิดอุปสรรคในทางการค้าต่าง ๆ เกิดขึ้น เช่น ผู้นำเข้าไม่สามารถกำหนดราคาต้นทุนของสินค้าที่จะนำเข้ามาจำหน่ายได้ ผู้นำเข้าจะต้องศึกษาถึงระเบียบกฎเกณฑ์ของประเทศต่าง ๆ ซึ่งมีความยุ่งยากซับซ้อนไม่เหมือนกันในแต่ละประเทศทำให้ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก และที่สำคัญที่สุดเนื่องจากความไม่แน่นอนของการกำหนดราคาศุลกากรซึ่งเปิดโอกาสเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีดุลพินิจในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรทำให้บางครั้งนำไปสู่การใช้เป็นมาตรการปกป้องสินค้าภายในของรัฐโดยประเมินราคาศุลกากรสินค้าของรัฐอื่นให้สูงโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

ในความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้มีการนำหลักความคาดหมายได้ไปใช้ดังปรากฏจากส่วนของบทวิจารณ์ทั่วไปเบื้องต้น (General Introductory Commentary) ของความตกลงที่กล่าวไว้ว่า ภาควิชาสิทธิยอมรับว่ามูลฐานสำหรับการประเมินราคาสินค้าเพื่อความมุ่งประสงค์ทางศุลกากรนั้นควรจะต้องเป็นราคาซื้อขาย (Transaction value) ของของที่จะประเมินราคาศุลกากรให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ราคาซื้อขายนั้นเป็นราคาที่เกิดจากการที่ผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกันดังนั้นเมื่อมีการนำเข้าก็สามารถที่จะคาดหมายได้ว่าราคาศุลกากรจะถูกประเมินอยู่บนพื้นฐานของราคาเป็นมูลค่าเท่าใด โดยเจ้าหน้าที่ทางศุลกากรจะปฏิเสธราคานี้ไม่ได้นอกจากมีลักษณะบางประการที่ทำให้ราคานี้อยอมรับไม่ได้

นอกจากนี้เรายังสามารถเห็นหลักความคาดหมายได้ในหลาย ๆ ส่วนของความตกลงที่พยายามกำหนดให้พื้นฐานของการประเมินราคาศุลกากรอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลและหลักเกณฑ์

ที่แน่นอนโดยพยายามจำกัดการใช้ดุลพินิจในการปฏิเสธราคาที่ต่ำแดง เพื่อให้ผู้นำเข้าสามารถคาดหมายเกี่ยวกับราคาที่จะถูกประเมินได้ เช่น การที่ความตกลงบัญญัติให้เหตุที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันมิได้เป็นเหตุให้ปฏิเสธไม่ยอมรับราคาซื้อขายนั้นได้ เป็นต้น

## 1.2 หลักการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับ

หลักการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับเป็นหลักการที่มีขึ้นเนื่องจากในการประเมินราคาศุลกากรผู้นำเข้าจะต้องมีการแสดงเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ต่อหน่วยงานทางศุลกากรซึ่งบางครั้งเอกสารเหล่านี้เป็นข้อมูลที่เป็นความลับทางการค้าซึ่งมีความสำคัญในทางธุรกิจหากมีการเปิดเผยออกไปย่อมเป็นที่เสียหาย สุดท้ายศุลกากรเองก็อาจไม่ได้รับความเชื่อถือและจะประสบปัญหาในการหาข้อมูลเพื่อนำมาใช้ในการประเมินราคาศุลกากร ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้มีการให้ความสำคัญในปัญหาเรื่องนี้ โดยมีการบัญญัติไว้ในส่วนของมาตรา 10 ของความตกลง แต่อย่างไรก็ดีข้อมูลลับเหล่านี้อาจถูกกำหนดให้เปิดเผยได้ตามขอบเขตที่กำหนดไว้ในพิจารณาของศาลได้

## 1.3 หลักการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่เป็นการบิดเบือนทางการค้า

หลักการไม่บิดเบือนทางการค้า หมายถึง การไม่ใช้การประเมินราคาศุลกากรเพื่อวัตถุประสงค์อื่น นอกจากวัตถุประสงค์ทางศุลกากรเนื่องจากการประเมินราคาศุลกากร**อาจเป็นอุปสรรคทางการค้า**ซึ่งมิใช่มาตรการทางภาษีอย่างหนึ่งที่น่ามาใช้ในการปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือมีการใช้การประเมินราคาศุลกากรเพื่อเป็นการรักษารายได้ในการจัดเก็บภาษีของประเทศ หลักการไม่บิดเบือนทางการค้ามีปรากฏอยู่ในความตกลงในหลายเรื่องเช่น

- การใช้วิธีการในการประเมินราคาศุลกากรเพื่อตอบโต้การทุ่มตลาด<sup>1</sup>
- กรณีการห้ามการใช้การประเมินราคาศุลกากรจากราคาสินค้าที่ผลิตและขายในประเทศที่นำเข้า<sup>2</sup> เช่น ระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรของประเทศสหรัฐอเมริกาในอดีตที่ใช้กับ

<sup>1</sup> General Introductory Commentary of Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 and Commentary 3.1

สินค้าบางชนิด เนื่องจากจะทำให้ผู้ผลิตภายในประเทศสามารถมีอิทธิพลและควบคุมระดับราคาสินค้าที่นำเข้าจากต่างประเทศได้

- กรณีของการห้ามใช้ระบบราคาศุลกากรขั้นต่ำเพื่อเป็นการรักษารายได้ทางภาษีของประเทศและเพื่อวัตถุประสงค์ในการปกป้องอุตสาหกรรมภายใน เนื่องจากราคาศุลกากรดังกล่าวจะไม่เป็นจริงทางการค้า

- การห้ามกำหนดราคาศุลกากรขึ้นตามอำเภอใจหรือราคาที่สมมุติเอง<sup>3</sup> เพื่อให้พื้นฐานของราคาขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงของตลาด ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นราคาที่แท้จริง ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรภายใต้บทบัญญัติของข้อตกลงได้ก็จะต้องไม่กำหนดราคาศุลกากรขึ้นมาเองตามอำเภอใจหรือสมมุติขึ้นแต่ควรอยู่บนพื้นฐานที่เหมาะสมสอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางการค้าระหว่างประเทศ

## 2. หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากร

หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากรภายใต้ความตกลงนั้นมีลักษณะของการกำหนดราคาศุลกากรบนพื้นฐานของหลักความคานมาได้ โดยมีวิธีการกำหนดราคาศุลกากรในลักษณะที่เป็นลำดับขั้นเรียงลำดับกันไปโดยวิธีการหลักในการกำหนดราคาศุลกากรคือ การใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ส่วนวิธีการอื่น ๆ จะเป็นวิธีการรองลงไป ในกรณีที่ไม่สามารถที่จะกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

### 2.1 ราคาซื้อขายของที่นำเข้า (Transaction Value of Imported Goods)

ราคาซื้อขายของที่นำเข้า หมายถึง ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระสำหรับของที่นำเข้าเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้าโดยได้มีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าแล้ว โดยไม่มีข้อจำกัดหรือเงื่อนไขใด ๆ ในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นแต่ประการใดรวมทั้ง

---

<sup>2</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 7.2 (a)

<sup>3</sup> Ibid, Article 7.2 (g)

จะต้องมีความเป็นอิสระต่อกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายด้วย โดยเราสามารถพิจารณาจำแนกหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ดังนี้

### 2.1.1 หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้า

#### (1) หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาของราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ราคาที่ใช้ในการประเมินราคาศุลกากรในกรณีการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้า คือ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระซึ่งหมายความถึงการชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วหรือที่จะต้องกระทำโดยผู้ซื้อต่อผู้ขายหรือเพื่อประโยชน์ของผู้ขายสำหรับของที่นำเข้า การชำระราคานี้ไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปของการโอนเงิน การชำระราคาอาจกระทำโดยวิธีเลตเตอร์ออฟเครดิต (letters of credit) หรือตราสารที่เปลี่ยนมือได้ (Negotiable instruments) อื่น ๆ การชำระราคากระทำได้โดยตรงหรือทางอ้อม<sup>4</sup>

ในเรื่องราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระนี้มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ

#### ก. ราคาจะต้องสอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางการค้า

โดยได้มีการพิจารณาตีความไว้ในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้ คือ

(ก) ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระให้รวมถึงการชำระราคาทั้งหมดที่ได้กระทำไปแล้วหรือที่จะต้องกระทำอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่นำเข้าโดยผู้ซื้อแม้จะกระทำต่อบุคคลที่สามด้วยถ้าเป็นไปตามข้อผูกพันการขาย<sup>5</sup>

(ข) การกระทำต่าง ๆ ที่ผู้ซื้อกระทำโดยเสียค่าใช้จ่ายของตนเอง นอกเหนือจากกิจกรรมต่าง ๆ ที่ต้องมีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าไม่ถือว่าเป็นการชำระราคาทางอ้อมให้แก่ผู้ขายถึงแม้ว่าการกระทำเหล่านั้นถือได้ว่าเป็นประโยชน์แก่ผู้ขาย<sup>6</sup> เช่น

1) การศึกษาและวิจัยตลาด

2) การโฆษณาหรือเครื่องหมายการค้าของที่กำลังจะขาย ตัวอย่างเช่น

<sup>4</sup> *Ibid*, Note to Article 1 paragraph 1.

<sup>5</sup> *Ibid*, Annex 3 paragraph 7.

<sup>6</sup> *Ibid*, Note to Article 1 paragraph 2.

บริษัท A ในประเทศผู้นำเข้า ทำสัญญาระยะยาวกับผู้ผลิตในต่างประเทศ S ให้จัดส่งเครื่องใช้ไฟฟ้าแบบใหม่มาเพื่อทำตลาดโดยใช้เครื่องหมายการค้าของ S ส่วน A รับผิดชอบค่าใช้จ่ายทางด้านการตลาดในประเทศเอง แม้การตลาดในส่วนนี้จะเป็ประโยชน์ต่อผู้ขาย แต่ก็มีใช้เป็นส่วนหนึ่งของราคาของผู้ซื้อได้ชำระหรือพึงจะต้องชำระให้แก่ผู้ขาย

3) การเตรียมห้องแสดงสินค้า

4) การมีส่วนร่วมในการแสดงการค้าและนิทรรศการ

5) การทดสอบสินค้า

6) ค่าใช้จ่ายในการได้รับเครดิตหรือฟเครดิตที่เพิกถอนไม่ได้และได้รับการยืนยันแล้ว<sup>7</sup>

(ค) ส่วนลด (Discount) ของสินค้าต่าง ๆ<sup>8</sup> เช่น ส่วนลดเงินสด ส่วนลดตามเงื่อนไขของการชำระเงิน ส่วนลดปริมาณ ส่วนลดทางการค้า ส่วนลดความจงรักภักดี เป็นที่ยอมรับได้ไม่ว่าส่วนลดต่าง ๆ จะมีให้กับผู้ซื้อทุกราย หรือมีให้เฉพาะกับผู้ซื้อบางรายเท่านั้น โดยประเด็นเรื่องส่วนลดของสินค้าได้มีแนวการตีความต่าง ๆ ที่น่าสนใจไว้ดังนี้ คือ

#### กรณีของส่วนลดเงินสด (Cash discount)

- ส่วนลดเงินสดสามารถมีและยอมรับได้เนื่องจากราคาซื้อขายของที่นำเข้าภายใต้ความตกลง คือ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระสำหรับสินค้าที่นำเข้า<sup>9</sup>

- ในกรณีที่ผู้ขายเสนอให้ส่วนลดเงินสดแต่ยังไม่มีการชำระราคาของในขณะประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาขายเช่นนั้นสามารถนำมาใช้เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามความตกลงได้เพราะไม่มีข้อห้ามใดในความตกลงที่จะห้ามมิให้ใช้ราคาเช่นนั้น โดยในเรื่องนี้มีใช้กรณีที่ราคาซื้อขายของที่นำเข้าขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือผลตอบแทนบางประการที่ทำให้มีอาจพิจารณากำหนดราคาของที่จะประเมินราคาศุลกากรอันจะเป็นเหตุให้ปฏิเสธราคาซื้อขายได้<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 1 (Revised July 1992), p.8 of lesson outline of lesson 5

<sup>8</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, Customs Valuation : Commentary on the GATT Customs Valuation Code (New York: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987), pp. 78-82.

<sup>9</sup> Advisory Opinion 5.1

<sup>10</sup> Advisory Opinion 5.2

- ในกรณีที่มีส่วนลดเงินสดแต่ยังมิได้มีการชำระราคาในขณะประเมินราคาศุลกากร จำนวนเงินที่ผู้นำเข้าต้องชำระเป็นราคาของย่อมใช้เป็นฐานสำหรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตาม ความตกลงได้โดยพิจารณาจากหลักฐานเอกสารต่าง ๆ<sup>11</sup>

กรณีส่วนลดปริมาณ (Quantity discount)<sup>12</sup>

- กรณีที่ซื้อปริมาณหนึ่งโดยได้ส่วนลดแต่มีการนำเข้าหลายครั้ง

ผู้ขายเสนอตารางส่วนลดดังนี้

1 – 9 หน่วย ไม่ได้รับส่วนลด

10 – 49 หน่วย ลด 5%

เกิน 50 หน่วย ลด 8 %

ถ้าผู้นำเข้าซื้อ 27 หน่วยถึงแม้ว่าผู้นำเข้าจะรับสินค้าเป็น 3 เทียบ ๆ ละ 9 หน่วย ราคาซื้อขายของที่นำเข้า คือ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือจะต้องชำระสำหรับของนำเข้าซึ่งได้หักส่วนลด 5 % นี้สามารถยอมรับได้

- กรณีส่วนลดที่เกิดจากการซื้อสะสม

ถ้าผู้นำเข้าซื้อเพิ่มคนละ 42 หน่วย ทำให้ผู้ผลิตให้ส่วนลด 8 % สำหรับการซื้อในส่วนที่เกิน 50 หน่วย ส่วนลด 8 % นี้สามารถยอมรับได้เพราะปริมาณที่ซื้อนั้นก่อให้เกิดส่วนลดขึ้น ดังนั้นจึงสามารถนำมาใช้ในการกำหนดราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระได้

- กรณีส่วนลดย้อนหลัง

ถ้าสถานการณ์เหมือนกรณีข้างต้น แต่กรณีนี้ผู้ผลิตให้ส่วนลดย้อนหลังสำหรับการนำเข้าเที่ยวแรกด้วย ส่วนลดเพิ่มเติม 3 % ที่ให้แก่การนำเข้าเที่ยวแรกจำนวน 27 หน่วย ไม่สามารถยอมรับได้เพราะไม่ได้มีส่วนกำหนดราคาต่อหน่วยของของ 42 หน่วยที่กำลังทำการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าอยู่แต่เกี่ยวข้องกับของนำเข้า 27 หน่วยในการนำเข้าเที่ยวแรกเท่านั้น

(ง) เครดิต (Credits) คือ เงินจำนวนหนึ่งที่ผู้ซื้อได้ชำระให้แก่ผู้ขายแล้ว แต่ผู้ขายยินยอมให้หักหนี้หรือลดหนี้ด้วยเหตุต่าง ๆ เช่น สินค้าชำรุด หรือผู้ซื้อสินค้าส่งสินค้าคืน หรือ

<sup>11</sup> Advisory Opinion 5.3

<sup>12</sup> Customs Co-operation Council, *supra* note 7, pp.10 – 13.

ขอส่วนลด เนื่องจากเงินจำนวนนี้เป็นเงินที่ผู้ซื้อได้จ่ายให้ผู้ขายแล้ว ดังนั้นจึงถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ<sup>13</sup> กรณีผู้ขายให้เครดิตกับผู้ซื้อสำหรับการนำเข้า เทียบก่อนจึงไม่อาจนำมาหักออกจากราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระได้<sup>14</sup> แต่ในกรณีเครดิตสำหรับการนำเข้าครั้งหลังนี้ศุลกากรจะอนุญาตหรือไม่ให้เป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

(จ) ในส่วนของเรื่องดอกเบี้ย (Interests) มีหลักเกณฑ์ว่าค่าใช้จ่ายเรื่องดอกเบี้ย ภายใต้ข้อตกลงทางการเงินโดยผู้ซื้อที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าจะไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของราคาศุลกากร ในกรณีที่มีการกระทำครบตามเงื่อนไขดังนี้<sup>15</sup>

- 1) ค่าใช้จ่ายนั้นได้แยกออกให้เห็นชัดเจน จากราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้า
- 2) ความตกลงทางการเงิน ได้กระทำขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร
- 3) ในกรณีที่ศุลกากรต้องการ ผู้ซื้อสามารถแสดงให้เห็นได้ว่า
  - ของนั้นได้ขายมาจริงตามราคาที่สำแดงว่าเป็นราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ
  - อัตราดอกเบี้ยที่อ้างอิงไม่สูงกว่าระดับอัตราดอกเบี้ยสำหรับการซื้อขายของ เช่นนั้นที่เป็นอยู่ในประเทศนั้น และในเวลาที่มีการจัดหาเงินทุนหาให้

วิธีการนี้ให้นำมาใช้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้จัดหาเงินทุนจะเป็น ผู้ขาย ธนาคาร หรือ บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลอื่น

ข. ราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า<sup>16</sup>

หลักเกณฑ์ในส่วนนี้นับว่าสำคัญมากเพราะถ้าให้มีการนำค่าใช้จ่ายอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าเข้ามาประเมินรวมเป็นราคาศุลกากรแล้วก็จะยอมเป็นการขัดกับ

<sup>13</sup> Advisory Opinion 8.1

<sup>14</sup> Customs Co-operation Council, *supra* note 7, p.16.

<sup>15</sup> Decision 3.1

<sup>16</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 1 paragraph 4

หลักความคาดหมายได้ซึ่งถือว่าเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญของความตกลงฉบับนี้ โดยในเรื่องนี้ได้มีการตีความและบัญญัติไว้ในหลาย ๆ ส่วนของความตกลง เช่น<sup>17</sup>

(ก) เงินปันผลซึ่งเป็นเงินที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นซึ่งเกี่ยวข้องกับการดำเนินการธุรกิจทั้งหมดของบริษัทนั้นไม่ได้เกี่ยวข้องกับเฉพาะกับของที่นำเข้าอย่างเดียวยังไม่ต้องนำไปรวมในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ

(ข) เงินได้ที่เป็นผลกำไรที่ได้รับจากการขายต่อของที่นำเข้าไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับของที่นำเข้าจึงต้องนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ

(ค) ราคาทางศุลกากรต้องไม่รวมเอาค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนดังกล่าวต่อไปนี้ ถ้าหากว่าสามารถแยกออกต่างหากจากราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระของที่นำเข้านั้น<sup>18</sup>

- 1) ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้าง (construction) ติดตั้ง (erection) ประกอบ (assembly) บำรุงรักษา (maintenance) หรือการให้ความช่วยเหลือด้านเทคนิค (technical assistance) ที่กระทำขึ้นภายหลังจากการนำเข้าของนั้น
- 2) ค่าขนส่งภายหลังจากการนำเข้าสำเร็จแล้ว
- 3) ค่าอากรและภาษีเนื่องจากการนำเข้า<sup>19</sup>

เมื่อพิจารณาในส่วนนี้จะเห็นว่าค่าใช้จ่ายต่าง ๆ จะไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าเนื่องจากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่มีการนำของเข้าแล้ว<sup>20</sup> แต่มีข้อที่น่าสังเกตอยู่ประการหนึ่งในส่วนของข้อ 1) ถ้าค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการนำของเข้าจะนำที่จะได้รับการหักออกด้วยถ้าเห็นได้ชัดว่าไม่เกี่ยวกับของที่นำเข้า เช่น ก่อนการนำเข้ามีการเทพื้นคอนกรีตที่เครื่องจักรที่จะติดตั้ง

## (2) หลักเกณฑ์ในเรื่องของที่นำเข้า

ในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรความตกลงได้วางหลักเกณฑ์ว่าการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องเกี่ยวกับของที่นำเข้าที่กำลังประเมินราคาศุลกากรเท่านั้นมิใช่ขึ้นอยู่กับ

<sup>17</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 1 (Revised July 1992), p.9 of lesson outline of lesson 5

<sup>18</sup> *supra* note 16, paragraph 3

<sup>19</sup> Advisory Opinion 3.1

<sup>20</sup> Commentary 9.1

ของสิ่งอื่น เช่น ในกรณีที่ผู้ขายส่งออกของชิ้นหนึ่งเข้ามาในประเทศที่นำเข้าโดยผู้ขายยังต้องมีการบรรจุหีบห่อหรือนำของมาผ่านกระบวนการอย่างอื่นก่อนที่จะส่งมอบให้กับผู้นำเข้า ราคาที่นำมาใช้ในการประเมินราคาศุลกากรจะต้องเป็นราคาของที่ยังไม่ได้มีการกระทำอย่างใดเพิ่มเติม แม้ว่าราคาที่ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อกับผู้ขายจะเป็นราคาที่ผ่านกระบวนการอื่นเพิ่มเติมแล้วก็ตาม เพราะราคาที่เกิดขึ้นมิใช่ราคาเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้ามา โดยในเรื่องของที่นำเข้ามีหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ต้องพิจารณา ดังนี้

(ก) การกำหนดราคาศุลกากรของโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ในเรื่องนี้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรกำหนดให้<sup>21</sup>

- การประเมินราคาข้อมูลหรือชุดคำสั่ง (software) ที่บันทึกในสื่อบันทึกสำหรับอุปกรณ์ประมวลผลนั้นถ้ามีการนำเข้ามาให้ศุลกากรประเมินราคาศุลกากรเฉพาะตัวสื่อบันทึกเท่านั้นโดยไม่ต้องรวมราคาของข้อมูล (data) หรือชุดคำสั่ง (instructions) ที่บันทึกอยู่ด้วยถ้าราคาดังกล่าวได้แยกต่างหากออกจากราคาของสื่อบันทึกดังกล่าว

- สื่อบันทึกข้อมูลตามคำวินิจฉัยข้างต้นนี้ไม่รวมถึงแผงวงจรรวม (Integrated circuits), อุปกรณ์สารกึ่งตัวนำ (Semiconductor) และอุปกรณ์อื่น ๆ ที่คล้ายกันที่ประกอบด้วยสิ่งข้างต้นและข้อมูลหรือชุดคำสั่งมิได้รวมถึงเสียง ภาพ หรือการบันทึกวิดีโอ

โดยในเรื่องของการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าของโปรแกรมคอมพิวเตอร์นี้มิได้มีผลบังคับผูกมัดรัฐสมาชิกโดยตรง คำวินิจฉัยดังกล่าวเพียงคาดหวังให้รัฐสมาชิกยอมรับนำไปปฏิบัติเท่านั้น

(ข) การกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้ากรณีของที่นำเข้ามีความบกพร่อง (Defective goods)<sup>22</sup>

ของนำเข้าที่มีความบกพร่อง หมายถึง ของนำเข้าที่มีความบกพร่องในเรื่องของคุณภาพ ปริมาณ และหมายความรวมถึงความล่าช้าในการขนส่งด้วย ในกรณีเช่นนี้แม้จะไม่มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้โดยตรงในความตกลง แต่เป็นที่เข้าใจกันว่าในการกำหนดราคาศุลกากรของนำเข้าที่จะประเมินราคาจะต้องมีการคำนึงถึงความบกพร่องโดยจะต้องมีแบ่งส่วนราคาอย่างเหมาะสมเสียก่อนที่จะทำการกำหนดราคาศุลกากร

<sup>21</sup> Decision 4.1

<sup>22</sup> Explanatory Note 3.1

การแบ่งส่วนราคาอย่างเหมาะสมอาจกระทำได้โดยอาศัยข้อกำหนดตามสัญญาที่ได้กำหนดไว้แล้ว หรือตามหลักเกณฑ์ที่ศาลการเห็นสมควรหรือคู่สัญญาตกลงกันโดยคำนึงถึงหลักการต่าง ๆ ภายใต้ความตกลง

(ค) การกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้ากรณีของที่นำเข้ามีการกำหนดราคารวม (bundled pricing)

การกำหนดราคารวม หมายถึง การตกลงกำหนดราคาเพียงราคาเดียวรวมกันมาสำหรับของที่นำเข้าซึ่งสามารถแยกพิจารณาแนวทางในเรื่องต่าง ๆ ได้ คือ

- กรณีการกำหนดราคารวมของสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีการแบ่งการนำเข้า<sup>23</sup>

การนำเข้าในลักษณะเช่นนี้เป็นการตกลงกำหนดราคาซื้อขายกันเพียงครั้งเดียวแต่เวลาที่จะมีการนำเข้าจะค่อย ๆ มีการทยอยนำเข้าซึ่งอาจเกิดขึ้นได้หลาย ๆ รูปแบบ เช่น การแบ่งการนำเข้าสินค้าเข้ามาในประเทศเดียวกันหลาย ๆ เทียว การแบ่งการนำเข้าสินค้าออกเป็นหลาย ๆ พื้นที่หรือหลาย ๆ ประเทศ ในกรณีเช่นนี้คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคา ศาลการได้วางแนวทางให้ในการกำหนดราคาจะต้องมีการแบ่งส่วนราคาโดยคำนึงถึงปริมาณสินค้าที่มีการนำเข้ามาในแต่ละเทียว

- กรณีการกำหนดราคารวมของสินค้าหลายชนิด (Packing deals)

ในเรื่องนี้ได้มีการกำหนดแนวทางของคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคา ศาลการในการพิจารณากำหนดราคารวมของสินค้าหลายชนิดไว้ 3 แนวทางดังนี้ คือ<sup>24</sup>

- กรณีที่มีการขายและกำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าเพียงราคาเดียว

ในกรณีเช่นนี้ถึงแม้ว่าสินค้าแต่ละชนิดอาจอยู่ในพิกัดอัตราภาษีศุลกากรที่แตกต่างกัน ก็ยังคงสามารถยอมรับราคาในบัญชีราคาสินค้าเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ โดยในการคำนวณราคาเพื่อคำนวณภาษีศุลกากรในแต่ละพิกัดนั้นให้พิจารณาแบ่งส่วนของราคาสินค้าในแต่ละประเภทเสียก่อนโดยอาจใช้การเปรียบเทียบกับราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือราคาซื้อขายของที่คล้ายกันเสียก่อนในกรณีที่การใช้วิธีการดังกล่าวไม่สามารถกำหนดราคาได้อย่างถูกต้อง

<sup>23</sup> Commentary 6.1

<sup>24</sup> Commentary 8.1

ก็อาจใช้การกำหนดราคามบนพื้นฐานของหลักการทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปที่ได้รับจากผู้นำเข้าได้

- กรณีที่สินค้ามีคุณภาพที่แตกต่างกันแต่มีการกำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าเพียงราคาเดียวโดยมีการนำเข้าสินค้าแต่เพียงบางส่วน

ในกรณีที่มีการกำหนดราคารวมของสินค้าที่มีคุณภาพแตกต่างกันไว้ในราคาเดียวแล้วมีการนำเข้าสินค้าแต่เพียงชนิดเดียวเช่นสินค้าที่มีคุณภาพดีโดยสินค้าคุณภาพอื่น ๆ มีการส่งไปขายยังประเทศอื่น ๆ ในกรณีเช่นนี้ราคาที่กำหนดไว้ในบัญชีราคาสินค้าไม่สามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เว้นแต่จะมีการแบ่งส่วนราคาได้ในกรณีที่สามารกำหนดได้ว่าสัดส่วนการผสมของสินค้าที่มีคุณภาพที่แตกต่างกันในการกำหนดราคาดังกล่าวเป็นเช่นไร

- กรณีที่การซื้อขายมีการตกลงกันไว้เป็นราคารวมแต่ได้มีการกำหนดราคาของสินค้าที่นำเข้าแต่ละชนิดไว้โดยมีเหตุผลอื่นแฝง

ในกรณีเช่นนี้อาจเกิดขึ้นได้เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยมีการถ่ายเทราคาจากสินค้าพิกัดหนึ่งไปยังอีกพิกัดหนึ่ง เพื่อป้องกันการถูกมาตรการตอบโต้การทุ่มตลาดหรือเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงมาตรการการเกี่ยวกับการจำกัดการนำเข้า ในกรณีเช่นนี้ถือว่าราคาขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการทำให้ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ซึ่งศุลกากรไม่มีสิทธิที่จะทำการแบ่งส่วนหรือกำหนดราคาขึ้นมาใหม่ได้

จากการศึกษาพบว่าในส่วนนี้ยังมีข้อสังเกตในทางปฏิบัติบางประการเกี่ยวกับการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้า คือ ในกรณีของราคาของการรับประกันของที่นำเข้าเช่นในกรณีของการนำเข้าเครื่องจักรซึ่งราคาซื้อขายที่ตกลงกันนั้นมีการรวมการรับประกันเปลี่ยนอะไหล่ที่เสียให้ภายในหนึ่งปีภายหลังการนำเข้า ปรากฏว่าภายหลังนำเข้าแล้วมีอะไหล่ชำรุดซึ่งจะต้องเปลี่ยนทำให้จะต้องมีการนำเข้าอะไหล่เข้ามาเพื่อเปลี่ยนซ่อมแซมซึ่งในการนำเข้าครั้งหลังนั้นพบว่าไม่มีราคาขายและยังได้มีการเก็บภาษีจากสินค้าขึ้นในส่วนนี้จากการนำเข้าครั้งแรกไปแล้วรัฐจึงไม่สามารถเก็บภาษีอีกได้ ซึ่งในบางครั้งอัตราภาษีของชิ้นส่วนที่นำเข้าอาจสูงกว่าพิกัดอัตราภาษีของเครื่องจักรทำให้รัฐสูญเสียรายได้ ในเรื่องนี้จึงมีผู้มองว่าควรจะมีการแก้ไขตัวหลักเกณฑ์ให้แยกราคาของการรับประกันออกมาจากราคาสินค้าที่นำเข้าเพื่อประโยชน์ในทางศุลกากร<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glasshoff, *supra* note 8, pp. 92-93.

### (3) หลักเกณฑ์ในเรื่องการขาย

#### ก. การขาย

ในความตกลงว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ (Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement of Tariffs and Trade 1994) ไม่ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า การขายเอาไว้ แต่เพื่อให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์พื้นฐานที่ราคาศุลกากรควรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ทำให้ในการตีความหมายของคำว่า การขายจึงควรที่จะตีความอย่างกว้างที่สุด และเพื่อให้ความหมายของคำว่า การขายเป็นที่เข้าใจและใช้ได้ถูกต้อง คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินศุลกากรได้ให้ความเห็นแนะนำว่าในกรณีดังต่อไปนี้ไม่มีการขาย ได้แก่<sup>26</sup>

#### (ก) การให้เปล่า

เช่น ของขวัญ ของตัวอย่าง ของส่งเสริมการขายที่ให้มาโดยไม่คิดราคา กรณีเช่นนี้ถือว่าไม่มีการขายเกิดขึ้นเพราะกรณีเหล่านี้มิได้เกี่ยวข้องกับการชำระราคา

#### (ข) ของฝากขาย ซึ่งจะต้องนำไปขายต่อหลังจากนำเข้า

เช่น ผู้ผลิต P ในประเทศที่ส่งออก E ส่งออกพรม 50 ผืนให้แก่ X ซึ่งเป็นตัวแทนในประเทศที่นำเข้าเพื่อนำไปขาย ปรากฏว่าขายได้ 500,000 บาท เงินที่ X จะโอนให้ P คือจำนวน 500,000 หักด้วยค่าใช้จ่ายในการขายและผลตอบแทนของ X ในการฝากขายดังกล่าว กรณีถือว่าไม่มีราคาซื้อขายของที่นำเข้าเนื่องจากในขณะที่นำเข้านั้นไม่มีการขายเกิดขึ้น

#### (ค) ของที่นำเข้ามาโดยคนกลางซึ่งมิได้เป็นผู้ซื้อและต่อมาได้ขายของนั้น

เช่น ผู้นำเข้า X ในประเทศนำเข้าเป็นตัวแทนของผู้ผลิต F ในประเทศส่งออก X ผู้นำเข้าได้ออกของและเก็บสะสมไว้กับสินค้าของตน ต่อมาได้ขายภายในประเทศเพื่อประโยชน์และภายใต้ความเสี่ยงภัยของ F กรณีนี้ไม่มีการซื้อขายระหว่าง X กับ F

#### (ง) ของที่นำเข้าโดยสาขาซึ่งมิใช่นิติบุคคลที่แยกต่างหาก

ของที่นำเข้าโดยสาขาซึ่งมิใช่นิติบุคคลที่แยกต่างหาก ไม่ถือว่ามี การขาย เพราะการขายจะต้องเกี่ยวข้องกับบุคคล 2 ฝ่าย

<sup>26</sup> Advisory opinion 1.1

(จ) ของที่นำเข้ามาภายใต้สัญญาให้เช่าหรือเช่าซื้อ

สัญญาดังกล่าวโดยสภาพไม่ก่อให้เกิดการขาย แม้ว่าสัญญานั้นจะรวมถึงสิทธิในการให้ซื้อสินค้านั้นด้วยก็ตาม

(ฉ) ของที่นำเข้าโดยการให้ยืมโดยยังคงเป็นทรัพย์สินของผู้ส่ง

โดยมากแล้วจะเป็นเครื่องจักรซึ่งบางครั้งเจ้าของก็ให้ลูกค้ายืม สัญญาเช่นนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการขาย

(ช) ของเสียหรือเศษที่นำเข้ามาเพื่อการทำลาย

ของเสียหรือเศษที่นำเข้ามาในประเทศเพื่อการทำลายโดยผู้ส่งออกจ่ายค่าใช้จ่ายในการทำลาย กรณีนี้ราคาสินค้าเป็นเรื่องของการให้บริการในการทำลายที่ผู้ส่งออกจ่ายให้แก่ผู้นำเข้าจึงถือว่าไม่มีราคาซื้อขายของที่นำเข้าเพราะราคานั้นไม่ใช่ราคาจากการขาย

(ณ) การแลกเปลี่ยนสินค้า<sup>27</sup>

ในกรณีของการแลกเปลี่ยนสินค้าถ้าไม่มีการกำหนดมูลค่าของการแลกเปลี่ยนเอาไว้ให้ถือว่าไม่มีการขายเกิดขึ้นแต่ถ้ามีการกำหนดมูลค่าของการแลกเปลี่ยนเอาไว้ รัฐสามารถกำหนดให้เอาราคาที่กำหนดไว้ดังกล่าวเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

ข. การขายเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้า

การขายเพื่อส่งออกเป็นองค์ประกอบสำคัญอันหนึ่งในการนำราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาใช้ อย่างไรก็ตามในเรื่องนี้ความตกลงมิได้ให้คำจำกัดความของการขายเพื่อส่งออกไว้แต่เพื่อวัตถุประสงค์ของการนำราคาซื้อขายของที่นำเข้ามาใช้ การตีความจึงควรจะตีความให้กว้าง กล่าวคือ ไม่ควรจำกัดเฉพาะการขายที่กระทำในประเทศที่ส่งออกเท่านั้น การขายอาจจะกระทำขึ้นที่ใดก็ได้ เช่น เรือที่กำลังแล่นอยู่กลางมหาสมุทรหรือฐานขุดเจาะน้ำมันที่ตั้งอยู่กลางทะเลเป็นต้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ การขายเพื่อส่งออกนั้นไม่จำเป็นต้องมีประเทศของการส่งออกจะเป็นการขายจากที่ใดก็ได้หากการขายนั้นเป็นการขายจากภายนอกเข้าไปในประเทศที่นำเข้า

โดยในเรื่องนี้คณะกรรมการคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นแนะนำในเรื่องนี้ไว้ในบางกรณีดังนี้<sup>28</sup>

<sup>27</sup> Advisory Opinion 16.1

<sup>28</sup> Advisory Opinion 14.1

- กรณีราคาตามสัญญาว่าจ้างระหว่างผู้ขายกับผู้ผลิต

กรณีนี้ไม่ใช่ราคาซื้อขายระหว่างผู้ขายกับผู้ซื้อและไม่ใช่เป็นการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

- ผู้ซื้อผู้ขายต่างอยู่ในต่างประเทศ แต่ของที่ซื้อขายอยู่ในประเทศอื่น

กรณีนี้ถือว่าการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าเพราะการขายไม่จำเป็นต้องเกิดในประเทศที่ส่งออกเท่านั้น ไม่ว่าผู้ขายจะอยู่ในประเทศใดไม่ใช่เรื่องสำคัญ

- การขายเพื่อส่งออกโดยนำไปบรรจุหีบห่อในประเทศที่สามก่อนนำเข้า

กรณีนี้ถือว่าข้อตกลงซื้อขายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายก่อให้เกิดการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าโดยไม่สำคัญว่าประเทศที่ส่งออกจะเป็นประเทศใด

- การขายสองครั้งหรือมากกว่านั้นก่อนของนำของเข้ามา

กรณีที่ผู้ขายในประเทศ X ขายสินค้าแก่ผู้ซื้อในประเทศที่นำเข้าขณะของนั้นอยู่ในทะเลหลวง ผู้ซื้อแจ้งผู้ขายว่าไม่สามารถชำระเงินและรับของได้ ผู้ขายจึงตกลงขายให้ผู้ซื้อรายอื่นในประเทศไทยและส่งสินค้าให้ผู้ซื้อใหม่ กรณีการขายระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อรายใหม่ก่อให้เกิดการขายเพื่อส่งออกและการโอนกรรมสิทธิ์ในของจึงถือว่ามีราคาซื้อขายของที่นำเข้า

- การซื้อแต่นำเข้าบางส่วน ส่วนที่เหลือขายต่อในภายหลัง

กรณีผู้ซื้อ A ในประเทศนำเข้าซื้อเก้าอี้ 500 ตัวจากผู้ขายในประเทศ X ราคาตัวละ 20 ปอนด์ โดยให้ส่งเก้าอี้จำนวน 200 ตัวมาประเทศนำเข้าก่อนที่เหลือให้เก็บไว้ในคลังสินค้าของตนในประเทศ X ต่อมาผู้ซื้อ A ตกลงขายเก้าอี้ที่เหลือให้ผู้ซื้อ B ในประเทศนำเข้า ตัวละ 25 ปอนด์ จึงสั่งให้ส่งเก้าอี้ดังกล่าวให้ผู้ซื้อ B โดยตรง กรณีแรกราคาประเมินเก้าอี้ 200 ตัวคือตัวละ 20 ปอนด์ ในกรณีหลังราคาเก้าอี้ตัวละ 20 ปอนด์ ที่เก็บในคลังสินค้าไม่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าของการประเมินราคาศุลกากรเพราะของมิได้ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศไทย การขายเก้าอี้ที่ราคาตัวละ 25 ปอนด์เกี่ยวข้องกับการโอนกรรมสิทธิ์เก้าอี้ในทางระหว่างประเทศที่แท้จริงจึงเป็นการขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

จากการศึกษาพบว่าในเรื่องการขายเพื่อส่งออกในกรณีของการขายมากกว่าหนึ่งครั้งก่อนการนำเข้านั้นแม้ว่าในคณะกรรมการเทคนิคการว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้แนวทางการพิจารณาไว้ข้างต้น แต่เนื่องจากความเห็นแนะนำดังกล่าวไม่มีผลผูกมัดในทาง

กฎหมายทำให้ประเทศสมาชิกบางประเทศโดยเฉพาะประเทศที่พัฒนาแล้วได้มีการตีความหรือวางแนวทางปฏิบัติที่แตกต่างไปจากความเห็นแนะนำดังกล่าว เช่น

### สหภาพยุโรป

ในกรณีของสหภาพยุโรปได้มีการวางหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาราคาศุลกากรสำหรับการขายเพื่อส่งออกหากสินค้านั้นมีการขายหลายครั้งโดยใช้หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

- 1) การขายครั้งสุดท้ายซึ่งส่งผลให้มีการนำสินค้าเข้ามาในเขตศุลกากรของประชาคมยุโรป กรณีนี้เป็นการบัญญัติตามความเห็นแนะนำข้างต้น
- 2) การขายครั้งสุดท้ายในเขตศุลกากรของประชาคมก่อนเข้าไปเคลื่อนย้ายเสรีภายในประชาคม (กล่าวคือ การขายครั้งสุดท้ายก่อนพิธีการนำเข้าและการชำระอากรของสินค้านั้นเสร็จสมบูรณ์) หรือ
- 3) การขายใด ๆ ก่อนการขายครั้งสุดท้ายตามข้อ 1) และ ข้อ 2) โดยในกรณีนี้ผู้นำเข้าจะต้องพิสูจน์จนเป็นที่พอใจแก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรว่า การขายดังกล่าวเป็นการขายเพื่อส่งออกมายังเขตศุลกากรของประชาคม<sup>29</sup> เช่น
  - สินค้านั้นได้ผลิตขึ้นตามรายละเอียดหรือกฎเกณฑ์ที่ EU กำหนด
  - มีสิ่งบ่งบอก (เช่น เครื่องหมาย) ที่แสดงให้เห็นว่าสินค้านั้นมีปลายทางใน EU
  - สินค้านั้นได้ประติรูปหรือผลิตขึ้นเป็นการเฉพาะสำหรับผู้ซื้อในตลาด EU
  - สินค้านั้นได้ส่งโดยคนกลางซึ่งแหล่งที่มาของสินค้ามาจากผู้ผลิตและสินค้านั้นได้ส่งจากผู้ผลิตมายัง EU โดยตรง<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Andre Fiebig, "Determining the customs value of goods subject to successive sales: Developments in EU customs law," *International Trade Law & Regulation* 137 (1995):139-142.

<sup>30</sup> European Commission, Compendium of Customs Valuation Text of the Customs Code Committee, TAXUD/800/2002-EN (Brussels, 2003): 37-45

### สหรัฐอเมริกา

ในกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ได้กำหนดแนวทางการพิจารณากรณีการขายหลายครั้งก่อนการนำเข้าไว้ แต่แนวคำพิพากษาของศาลในสหรัฐอเมริกามีแนวโน้มในการตีความในกรณีการขายมากกว่า 1 ครั้งไว้แตกต่างจากความเห็นแนะนำโดยคดีที่มีความสำคัญ คือ คดี Nissho Iwai American Cooperation vs. U.S.<sup>31</sup> ซึ่งศาลได้วางหลักไว้ว่าเมื่อมีหลักฐานเป็นที่แน่ชัดว่ามีการผลิตเพื่อส่งออกมายังประเทศสหรัฐไม่ใช่ประเทศอื่น ราคาตามสัญญาว่าจ้างการผลิตระหว่างผู้ผลิตกับผู้ซื้อคนก่อนก็สามารถนำมาใช้เป็นฐานในการกำหนดราคาศุลกากรได้

ในเรื่องนี้มีข้อสังเกตว่าจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีในปัจจุบันทำให้มีโอกาสที่การขายมากกว่าหนึ่งครั้งก่อนการนำเข้าสามารถเกิดขึ้นได้ง่ายขึ้น การขาดแนวทางปฏิบัติที่แน่นอนชัดเจนของการขายหลายครั้งในความตกลงแสดงให้เห็นถึงความล้าสมัยและบกพร่องของความตกลงที่ควรจะมีการปรับปรุงแก้ไขเพื่อให้เกิดความเป็นรูปแบบเดียวกันในการปฏิบัติอันเป็นวัตถุประสงค์หนึ่งของความตกลง

#### (4) หลักเกณฑ์บางประการในการยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

โดยหลักแล้วเมื่อได้พิจารณาผ่านหลักเกณฑ์ในเรื่องราคาและการขายแล้ว ราคาที่ลำแดงนั้นย่อมสามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ แต่ถ้าราคานั้นอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการศุลกากรย่อมสามารถที่จะไม่ยอมรับราคานั้นได้ โดยมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญที่จะต้องพิจารณาถึงดังนี้

ก. ข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นโดยผู้ซื้อ (Restriction as to the disposition or use of the goods by the buyer)

การที่ผู้ซื้อถูกจำกัดการจำหน่ายหรือการใช้ของที่นำเข้าย่อมทำให้ราคาของที่นำเข้าจะต้องถูกกว่าราคาของที่ไม่มีข้อจำกัด ดังนั้นในการที่มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของราคานี้จึงยอมรับไม่ได้ แต่ในเรื่องข้อจำกัดนี้ก็มีบางอย่างที่เป็นข้อจำกัดที่ยอมรับได้ตามความตกลง<sup>32</sup> อันได้แก่

- ข้อบังคับหรือกำหนดโดยกฎหมาย หรือเจ้าหน้าที่ของประเทศผู้นำเข้า

<sup>31</sup> 982 F.2d 505 (Fed. Cir. 1992)

<sup>32</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 1.1 (a) (3)

- ข้อจำกัดในเรื่องขอบเขตพื้นที่ในการขายต่อ
- ข้อจำกัดที่ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของ

ในประเด็นเรื่องข้อจำกัดที่ไม่มีผลกระทบอย่างมากต่อราคาของนี้ไม่มีคำจำกัดความในการพิจารณาต้องคำนึงถึงปกติวิสัยของข้อจำกัด ปกติวิสัยของสินค้า ของอุตสาหกรรม และหลักปฏิบัติในทางการค้าว่าผลกระทบนี้แสดงให้เห็นประจักษ์ในทางการค้าหรือไม่<sup>33</sup> เพราะผลกระทบเพียงเล็กน้อยต่อราคาของสินค้าชนิดหนึ่งอาจจะถูกถือว่าเป็นข้อจำกัดที่มีผลกระทบต่อราคาอย่างมาก แต่ในขณะเดียวกันผลกระทบต่อราคาอย่างมากในสินค้าอีกชนิดหนึ่งอาจจะไม่ถือเป็นผลกระทบที่มีต่อราคา

ข. เงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการ (Some condition or consideration)

หากการขายหรือราคาขายขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือผลตอบแทนบางประการที่ไม่สามารถกำหนดมูลค่าได้ ราคาซื้อขายนั้นจะยอมรับไม่ได้ตามความมุ่งหมายของศาลฎีกาเพราะราคานั้นขึ้นอยู่กับสิ่งที่ไม่เกี่ยวกับของที่นำเข้าด้วย เช่น<sup>34</sup>

- ผู้ขายตั้งราคาของที่นำเข้าโดยมีเงื่อนไขว่าผู้ซื้อจะต้องซื้อของอย่างอื่นตามจำนวนที่ระบุไว้ด้วย
- ราคาของที่นำเข้านั้น ขึ้นอยู่กับราคาเดียวหรือหลายราคาของผู้ซื้อของที่นำเข้านั้นขายของอย่างอื่นให้กับผู้ขายของที่นำเข้านั้น
- ราคาตั้งขึ้นบนพื้นฐานของการชำระราคาที่ไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้า เช่น ในกรณีของที่นำเข้าเป็นของกิ่งลำเจียกซึ่งจัดหาให้โดยผู้ขายบนเงื่อนไขว่าผู้ขายจะต้องได้รับคืนของลำเจียก ในปริมาณหนึ่งตามที่ระบุไว้

อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขหรือผลตอบแทนที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการผลิต หรือการตลาดของของที่นำเข้า จะไม่ส่งผลให้มีการปฏิเสธราคาซื้อขาย ตัวอย่างเช่น<sup>35</sup>

- ผู้ซื้อได้จัดเตรียมงานทางด้านวิศวกรรม และแบบแปลนซึ่งกระทำขึ้นในประเทศที่นำเข้าไปให้ผู้ขาย

<sup>33</sup> Commentary 12.1

<sup>34</sup> *Ibid*, Note to Article 1.1 (b) paragraph 1

<sup>35</sup> *Ibid*, Note to Article 1.1 (b) paragraph 3

- ผู้ซื้อได้กระทำการกิจกรรมต่าง ๆ อันเกี่ยวเนื่องกับการตลาดของของที่นำเข้าโดย  
ค่าใช้จ่ายของผู้ซื้อเอง ถึงแม้ว่าจะเป็นกระทำการตามความตกลงกับผู้ขาย

นอกจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้วในเรื่องนี้ยังมีข้อเสนอแนะของคณะกรรมการ  
ด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรว่าสินค้าที่อยู่ภายใต้การอุดหนุนสามารถยอมรับเป็น  
ราคาซื้อขายได้โดยไม่ถือว่าราคาดังกล่าวขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือสิ่งตอบแทนบางประการ  
ที่ไม่สามารถกำหนดราคาได้อีกด้วย<sup>36</sup>

ค. เงินได้จากการขายต่อ การจำหน่ายหรือการใช้ของนั้นในภายหลังโดยผู้ซื้อ

(Proceeds of any subsequent resale, disposal or use of the goods by the buyer)

เงินได้จากการขายต่อ การจำหน่ายหรือการใช้สินค้าในภายหลังโดยผู้ซื้อโดยปกติแล้ว  
สามารถสามารถมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ภายใต้ความตกลงและยอมรับเป็นราคา  
ซื้อขายได้แต่จะต้องเป็นกรณีที่สามารถคำนวณเป็นมูลค่าที่แน่นอนได้เท่านั้นในกรณีที่ไม่สามารถ  
ปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าอย่างเหมาะสมได้ให้ถือว่าราคาซื้อขายนั้นเป็นสิ่งที่ยอมรับไม่ได้

ง. ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่มีความเกี่ยวข้อง (Relationship between related persons)

ราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะยอมรับได้ก็ต่อเมื่อเป็นการซื้อขายระหว่างบุคคลที่ไม่มี  
ความเกี่ยวข้องกัน แต่ในกรณีที่มีความเกี่ยวข้องกันก็ยังไม่ได้หมายความว่าราคาซื้อขายนั้น  
ยอมรับไม่ได้ ถ้าหากผู้นำเข้าแสดงให้เห็นว่า ราคาเช่นนั้นมีความใกล้เคียงมากกับราคาใดราคา  
หนึ่งซึ่งเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือเวลาที่ใกล้เคียงกันราคานั้นก็สามารถยอมรับเป็นราคาซื้อขาย  
ของที่นำเข้าได้

บุคคลที่ถือว่ามีความเกี่ยวข้องกันที่อาจมีผลต่อการกำหนดราคาศุลกากรได้ มีดังนี้<sup>37</sup>

- (1) บุคคลหนึ่งเป็นกรรมการหรือพนักงานซึ่งเป็นผู้บริหารในกิจการของบุคคล  
อีกคนหนึ่ง .
- (2) บุคคลหนึ่งเป็นหุ้นส่วนเพื่อทำการกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (3) บุคคลหนึ่งเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง

<sup>36</sup> Commentary 2.1

<sup>37</sup> Ibid, Article 15.4 and Article 15.5

- (4) บุคคลหนึ่งเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุมหรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่งตั้งแต่ร้อยละห้าของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม
- (5) บุคคลหนึ่งควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม
- (6) บุคคลทั้งสองถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม
- (7) บุคคลทั้งสองร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยตรงหรือทางอ้อม หรือ
- (8) บุคคลหนึ่งเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

โดยในเรื่องการควบคุมความตกลงได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้ว่า หมายถึง การที่บุคคลหนึ่งมีอำนาจที่จะยับยั้งหรือสั่งการต่ออีกบุคคลหนึ่งในทางนิตินัยหรือพฤตินัยได้

บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวข้องในฐานะตัวแทนแต่ผู้เดียว (Sole agent) ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว (Sole distributor) หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว (Sole concessionaire) นั้นความตกลงให้ถือว่าบุคคลเหล่านั้นไม่มีความเกี่ยวข้องกัน เว้นแต่บุคคลเหล่านั้นจะมีความสัมพันธ์ดังลักษณะข้างต้น โดยบุคคลในกลุ่มต่าง ๆ จะมีลักษณะที่สำคัญดังนี้<sup>38</sup>

#### ตัวแทนแต่ผู้เดียว (Sole agent)

มีลักษณะเป็นการตั้งตัวแทนทางการค้าในประเทศผู้นำเข้า กล่าวคือ การที่บริษัทผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนในประเทศผู้นำเข้า ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเพื่อเป็นผู้ติดต่อหาลูกค้าซื้อสินค้าของตน และอาจจะให้มีอำนาจในการเจรจาต่อรองตลอดจนทำสัญญากับลูกค้าแทนตนก็ได้ ทั้งนี้ กิจกรรมที่ตัวแทนกระทำไปนั้นเป็นการกระทำแทนในนามของตัวการ และเพื่อประโยชน์ส่วนได้เสียของตัวการ ผลกำไรขาดทุนและความเสี่ยงตกเป็นของตัวการ โดยตัวแทนจะต้องขายสินค้าตามราคาที่ตัวการกำหนดและตัวแทนจะได้รับค่าตอบแทนในรูปของค่าทำการแทน นอกจากนี้ตัวแทนแต่ผู้เดียวจะต้องมีลักษณะทำนองที่ตัวการในต่างประเทศจะต้องให้คำรับรองว่าจะไม่ตั้งตัวแทนรายอื่นในอาณาเขตเดียวกันอีกซึ่งอาจจะลงวนสิทธิ์ที่จะขายโดยตรงด้วยตนเองก็ได้

#### ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว (Sole distributor)

เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้จัดจำหน่ายมีสิทธิส่งซื้อสินค้าไปจำหน่ายภายในอาณาเขตที่กำหนดได้โดยผู้ขายในต่างประเทศรับรองว่าจะไม่แต่งตั้งผู้จัดจำหน่ายรายอื่นใดในอาณาเขต

<sup>38</sup> Explanatory Note 4.1

เดียวกันอีกซึ่งอาจจะสงวนสิทธิ์ที่จะจำหน่ายโดยตรงด้วยตนเองได้ โดยในนี้ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียวไม่มีลักษณะเป็นตัวแทนของผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศมีฐานะแค่เพียงเป็นผู้ซื้อสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้ขายในต่างประเทศเท่านั้น

#### ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว (Sole concessionaire)

เป็นการทำสัญญาเพื่อให้ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวมีสิทธิ์ซื้อสินค้านั้นเข้าไปในประเทศที่นำเข้าแต่ผู้เดียว โดยผู้ผลิตหรือผู้จำหน่ายก็ไม่มีสิทธิ์ขายสินค้านั้นในประเทศที่นำเข้า

เนื่องจากการที่ต้องยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องในลักษณะตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จัดจำหน่ายแต่ผู้เดียว ผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียวข้างต้นทำให้ประเทศกำลังพัฒนาที่มีความวิตกว่าจะก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ ดังนั้นเพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นที่เหมาะสม ดังนั้นในการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัย จึงได้มีการหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นพิจารณา และมีคำวินิจฉัยที่สำคัญออกมาเพื่อแก้ไขความวิตกกังวล คือ คำวินิจฉัยว่าด้วยตัวบทเกี่ยวกับมูลค่าต่ำที่สุดและการนำเข้าโดยตัวแทนแต่ผู้เดียวและผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว (Decision on Texts Relating to Minimum Values and Imports by Sole Agents, Sole Distributors and Sole Concessionaires)<sup>39</sup> โดยคำวินิจฉัยดังกล่าวได้มีวางกฎเกณฑ์ไว้ดังนี้

- ประเทศกำลังพัฒนาสามารถชะลอการนำเข้าความตกลงนี้มาใช้บังคับได้จนถึง 5 ปี ภายใต้บริบทของความตกลงโดยให้ใช้ระยะเวลาดังกล่าวทำการศึกษาและดำเนินการอื่น ๆ ที่จำเป็นเพื่ออำนวยความสะดวกการนำเข้าความตกลงนี้มาใช้บังคับ

- ในการพิจารณาเรื่องนี้ คณะกรรมการว่าด้วยการประเมินราคาสามารถได้เสนอแนะให้คณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรช่วยเหลือสมาชิกประเทศกำลังพัฒนา เพื่อที่จะกำหนดและดำเนินการศึกษาในสาขาที่ถูกกำหนดแล้วว่าเป็นเรื่องน่ากังวล

#### 2.1.2 หลักเกณฑ์ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ความตกลงมาตรา 1 กำหนดให้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องมีการปรับราคาด้วยการนำผลตอบแทนบางประการซึ่งอาจส่งผ่านจากผู้ซื้อไปยังผู้ขายในรูปของของหรือบริการที่ระบุไว้แทนที่จะอยู่ในรูปของเงินตรามารวมเข้าไว้ในราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งเราสามารถแยกพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ดังนี้

<sup>39</sup> โปรดดู ภาคผนวก ค

(1) หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาของการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ราคาที่จะสามารถนำมาทำการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้นั้นมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ 2 ประการ คือ

ก. ราคานั้นต้องเป็นราคาที่ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระ

ราคาที่จะสามารถนำมาทำการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้จะต้องเป็นราคาที่ผู้ซื้อจะต้องเป็นผู้รับภาระ เพราะถ้ามีใช้ราคาจากผู้ซื้อรับภาระก็มีใช้ราคาที่เป็นต้นทุนในการซื้อขายนั่น และจะเป็นการนำเอาราคาที่ผู้ซื้อไม่สามารถคาดได้มารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาสุทธาการซึ่งขัดกับหลักความคาดหมายได้ กรณีเช่น ค่าคอมมิชชันการขาย (Buying commission) เป็นต้น

ข. ราคานั้นต้องยังมิได้รวมอยู่ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือต้องชำระ

ราคาของรายการต่าง ๆ ที่นำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านั้นจะต้องยังมิได้รวมอยู่ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระเพราะถ้ามีการนำราคาที่รวมอยู่แล้วมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าอีกจะทำให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเกินขึ้นได้ ซึ่งเห็นได้จากมาตราต่าง ๆ ในความตกลงที่ให้นำราคาที่ยังมิได้รวมอยู่ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระเท่านั้น หรือในกรณีที่มิบางส่วนรวมเข้าไปแล้วก็ให้มีการแบ่งส่วนอย่างเหมาะสม

(2) หลักเกณฑ์ในเรื่องข้อมูลในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

เพื่อให้การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเป็นการกระทำที่สามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้า ความตกลงในมาตรา 8.3 ได้กำหนดให้ข้อมูลที่จะนำมาใช้ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้

ในกรณีที่ข้อมูลในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าไม่มีหรือมีไม่เพียงพอการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าก็จะไม่สามารถทำการปรับราคาได้และส่งผลให้การซื้อขายนี้นี้ไม่มีราคาซื้อขายของที่นำเข้า แต่ทั้งนี้ไม่ได้หมายความว่าต้องนำบทบัญญัตินี้ไปใช้อย่างเคร่งครัดจนทำให้ไม่มีราคาซื้อขายของที่นำเข้าเนื่องจากไม่สามารถปรับราคาได้<sup>40</sup> ตัวอย่างเช่น

- กรณีค่าสิทธิบางส่วนขึ้นอยู่กับของที่นำเข้าและบางส่วนขึ้นกับปัจจัยอย่างอื่นซึ่งไม่เกี่ยวกับของนำเข้า เช่น ค่าสิทธิที่ชำระตามราคาขายต่อลิตรในประเทศที่นำเข้าสำหรับ

<sup>40</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 1 (Revised July 1992), p. 8 of lesson outline of lesson 10

ผลิตภัณฑ์ชนิดหนึ่งที่น่าเข้าเป็นกิโกรัมและทำให้เป็นสารละลายหลังการนำเข้าเนื่องจากของนำเข้าถูกผสมกับส่วนของผสมภายในประเทศจนไม่สามารถจำแนกได้มีต่อไปแล้วจึงไม่สามารถทำการปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้

- กรณีค่าสิทธิไม่อาจแยกได้ชัดเจนจากข้อตกลงทางการเงินระหว่างผู้ขายและผู้ซื้อ ทำให้ไม่สามารถปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้

อย่างไรก็ตามหากค่าสิทธินี้ขึ้นอยู่กับของนำเข้าเพียงอย่างเดียว และสามารถนับจำนวนได้ทันที สิ่งที่ยกเพิ่มเข้าไปในราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงจะต้องชำระก็สามารถกระทำได้

### (3) รายการที่สามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้

รายการที่สามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้ภายใต้ความตกลงนั้นมีจำกัด เฉพาะตามที่กำหนดไว้ในความตกลงมาตรา 8 เท่านั้น<sup>41</sup> ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังนี้

#### ก. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายและการส่งออก

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายและการส่งออกนั้นประกอบด้วยรายการต่าง ๆ ดังนี้

- ค่าคอมมิชชั่น (Commission) และค่านายหน้า (Brokerage) แต่ไม่รวมถึง

ค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อ (Buying commission)

ค่าคอมมิชชั่นหรือค่านายหน้าเป็นเงินที่ชำระแก่คนกลาง (Intermediary) หรือตัวแทน (Agent) สำหรับการที่ได้มีส่วนทำให้เกิดสัญญาขึ้นซึ่งตัวแทนมี 2 ประเภท คือ ตัวแทนการขาย (Selling agents) และตัวแทนการซื้อ (Buying agents)<sup>42</sup>

การปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้าในส่วนนี้ความตกลงกำหนดไม่ให้นำรวมถึงค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อเพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้ซื้อต้องจ่ายอยู่แล้ว ถ้าหากว่าผู้ซื้อไม่แต่งตั้งตัวแทนขึ้นมาทำการให้ผู้ซื้อจะต้องเสียเวลาเดินทางเสาะหาแหล่งผลิตแหล่งจำหน่าย เสียค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก ฯลฯ และประการสำคัญ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นกับผู้ซื้อซึ่งมิใช่ต้นทุนของผู้ขายในการผลิตหรือขายของนั้น เหตุนี้จึงยกเว้นให้ไม่ต้องนำค่าคอมมิชชั่นจากการซื้อมารวมไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ตัดชำระแต่อย่างใด ส่วนค่าคอมมิชชั่นหรือ

<sup>41</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 8.4

<sup>42</sup> Explanatory Note 2.1

คำนวณหน้าจากการขายที่สามารถนำมาปรับราคาได้นั้นก็ต้องเป็นกรณีที่ผู้ซื้อต้องรับภาระด้วย ถ้าเป็นค่าคอมมิชชั่นหรือคำนวณหน้าซึ่งผู้ขายพึงต้องชำระแต่ไม่ได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อก็ไม่สามารถนับมาเพิ่มเข้าไปในราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระได้<sup>43</sup>

- ต้นทุนของภาชนะบรรจุ ซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้าเพื่อวัตถุประสงค์ทางศุลกากร

ต้นทุนของภาชนะบรรจุไม่ได้หมายถึงค่าตู้คอนเทนเนอร์ขนส่งสินค้าทางเรือ แต่หมายถึงหีบห่อหรือภาชนะบรรจุที่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้าและเป็นของที่ส่งมอบพร้อมกับสินค้าหรือของที่นำเข้านั้นให้กับผู้ซื้อ นอกจากนั้นยังไม่ได้หมายความรวมถึงของอื่น ๆ ที่คล้ายกันอีกด้วย เช่น ถัง ถังไม้ขนาดใหญ่ แกน ชันไม้ เป็นต้น ซึ่งของเหล่านี้ ล้วนทำหน้าที่เพื่อการขนส่งสินค้าเท่านั้น หลังจากนำสินค้าออกแล้วสามารถส่งกลับคืนเพื่อนำไปใช้ใหม่ได้อีก ของเหล่านี้เป็นเพียงเครื่องมือของการขนส่งระหว่างประเทศมากกว่าที่จะถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า

ต้นทุนของภาชนะบรรจุที่จะนำมารวมต้องไม่ได้มีการเรียกชื่อแยกต่างหากจากตัวเอง หรือให้ประโยชน์อย่างอื่นใด นอกจากการบรรจุของเพื่อให้สามารถขนส่งได้จากประเทศผู้ขายมายังประเทศผู้ซื้อซึ่งถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของของนำเข้า โดยมีได้หมายถึงมูลค่าของภาชนะบรรจุนั้นแต่อย่างใด

- ต้นทุนของการบรรจุหีบห่อไม่ว่าจะเป็นทุนของแรงงาน หรือวัสดุก็ตาม

ต้นทุนของการบรรจุหีบ หมายถึง ต้นทุนของการนำของใส่ลงในหีบห่อ ซึ่งรวมถึงค่าแรงงานและค่าวัสดุด้วย โดยต้นทุนต่าง ๆ นี้ต้องเป็นต้นทุนที่ผู้ซื้อรับภาระไปและยังไม่ได้นำมารวมไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่จะต้องชำระ อย่างไรก็ตามเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้ำซ้อน กรณีที่ภาชนะบรรจุบางประเภท เช่น แก้วม้วนด้าย ถังบรรจุก๊าซ เป็นต้น เป็นสิ่งที่จะต้องสำแดงรายการเพื่อการชำระภาษีออกต่างหากจากตัวของ ดังนั้นค่าภาชนะบรรจุเหล่านั้นไม่ต้องนำมารวมไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่ต้องชำระ

<sup>43</sup> *supra* note 41, Article 8.1 (a)

### ข. มูลค่าความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการ

มูลค่าความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการจะมีความแตกต่างจากรายการที่เกี่ยวข้องกับการซื้อขายและการส่งออกตรงที่จะต้องมีการแบ่งส่วนของราคาของและบริการอย่างเหมาะสมซึ่งผู้ซื้อจัดมาให้โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมโดยไม่คิดราคา หรือในราคาที่ลดให้แล้วเพื่อใช้เกี่ยวเนื่องกับการผลิตการขายเพื่อส่งออกสำหรับของที่นำเข้าเสียก่อน ในขณะที่รายการเกี่ยวกับการซื้อขายและส่งออกให้สามารถนำไปรวมได้ทั้งหมดเท่าที่ยังมิได้รวมเอาไว้ในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ<sup>44</sup>

มูลค่าความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการที่สามารถปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้มีดังนี้

- (1) วัสดุ ส่วนประกอบ ชิ้นส่วน และของที่คล้ายกันที่ประกอบติดอยู่ในของที่นำเข้า
- (2) เครื่องมือ แม่พิมพ์ แบบพิมพ์ และของที่คล้ายกันที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า
- (3) วัสดุที่ใช้สิ้นเปลืองในการผลิตของที่นำเข้า
- (4) งานวิศวกรรม งานพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ และแบบแปลนและภาพร่างที่กระทำขึ้นในที่ใด ๆ ซึ่งมีอยู่ในประเทศที่นำเข้า และเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้า

กรณีที่เกี่ยวข้องกับความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุและเครื่องมือตาม (1) – (3) สถานที่ผลิตของไม่มีความสำคัญซึ่งอาจผลิตภายนอกประเทศที่นำเข้าหรือภายในประเทศที่นำเข้าก็ได้ สำหรับรายการเกี่ยวกับการบริการตาม (4) เฉพาะงานที่เกิดนอกประเทศที่นำเข้าและมีความจำเป็นต่อการผลิตของที่นำเข้าเท่านั้นที่ต้องนำมารวมในราคาเพื่อเสียภาษี

เมื่อกำหนดมูลค่าของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการได้แล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการแบ่งส่วนมูลค่านั้นอย่างเหมาะสมเพื่อนำไปคำนวณรวมเป็นราคาศุลกากร โดยทั่วไปแล้วการแบ่งส่วนจะกระทำขึ้นตามคำร้องขอของผู้นำเข้า ทั้งนี้โดยมีเงื่อนไขว่า<sup>45</sup>

- การแบ่งส่วนนั้นต้องสอดคล้องกับหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไป (Generally accepted accounting principles)

<sup>44</sup> *Ibid*, Article 8.1 (b)

<sup>45</sup> *Ibid*, Note to Article 8 paragraph 1 (b) (ii)

- การแบ่งส่วนต้องกระทำบนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและนับจำนวนได้เท่านั้น ในกรณีที่ไม่มีข้อมูลที่เป็นจริงและนับจำนวนได้ก็ไม่สามารถใช้เป็นราคาซื้อขายของที่น่าเข้าได้ กล่าวคือ ต้องมีหลักฐานเอกสารเพื่อสนับสนุนหรือยืนยันวิธีการแบ่งส่วนนั้น

การแบ่งส่วนสามารถกระทำได้หลายวิธีตามที่ผู้นำเข้าร้องขอ ตัวอย่างของการแบ่งส่วน เช่น

- มูลค่าของความช่วยเหลือถูกแบ่งส่วนให้กับการนำเข้าเที่ยวแรกเพียงเที่ยวเดียวเท่านั้น ถ้าหากผู้นำเข้าต้องการที่จะชำระค่าภาษีอากรของมูลค่าวัสดุเสริมทั้งหมดในคราวเดียว
- มูลค่าของความช่วยเหลือถูกแบ่งส่วนตามจำนวนหน่วยที่ผลิตได้ในเวลาที่นำเข้าเที่ยวแรกหรือถูกแบ่งตามจำนวนการผลิตที่คาดว่าจะมีการผลิตทั้งหมดที่ได้คาดการณ์ล่วงหน้าซึ่งมีสัญญาหรือข้อผูกมัดแน่นอนปรากฏอยู่สำหรับการผลิตนั้น
- การแบ่งต้นทุนของศูนย์ออกแบบโดยการแบ่งส่วนต้นทุนทั้งหมดของศูนย์ออกแบบตามจำนวนผลผลิตทั้งหมดที่ได้รับประโยชน์จากศูนย์ออกแบบนี้ และนำต้นทุนที่ได้รับการแบ่งส่วนแล้วต่อหนึ่งหน่วยบวกเพิ่มเข้าไปในของนำเข้า

นอกจากนี้การบวกเพิ่มปัจจัยต่าง ๆ ของบริการตาม (4) ควรยึดหลักของข้อมูลที่ตั้งอยู่บนข้อเท็จจริงและนับจำนวนได้ เพื่อเป็นการลดภาระของผู้นำเข้าและหน่วยงานบริหารทางศุลกากรในการพิจารณากำหนดราคาที่จะนำมารวม โดยควรใช้ข้อมูลที่มีพร้อมอยู่แล้วในระบบการบันทึกทางการค้าของผู้นำเข้าให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้<sup>46</sup>

#### ค. ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต (Royalties and license fees)

ค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาต หมายถึง การชำระค่าการใช้สิทธิการผลิตหรือการขายของที่เกี่ยวข้องกับการประเมินราคาศุลกากรซึ่งผู้ซื้อต้องชำระไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมอันเป็นเงื่อนไขของการขายของที่จะประเมินราคาศุลกากรนั้น โดยค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตที่จะนำไปปรับราคาซื้อขายของที่น่าเข้านั้นจะต้องยังมิได้รวมเอาไว้ใน

<sup>46</sup> Ibid, Note to Article 8 paragraph 1 (b) (iv)

ราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระ อย่างไรก็ตามค่าภาระสำหรับสิทธิในการผลิตซ้ำของที่นำเข้าภายในประเทศที่นำเข้านั้น จะไม่นำไปรวมด้วยในการพิจารณากำหนดราคาสุทธการ<sup>47</sup>

ในเรื่องค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตได้มีความเห็นแนะนำเป็นตัวอย่างไว้ดังนี้

ค่าสิทธิจะต้องเกี่ยวข้องกับข้อบกพร่องที่จะทำการประเมินราคาสุทธการ

(ก) เครื่องจักรที่ผลิตภายใต้สิทธิบัตรที่ขายเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าในราคาที่ไม่รวมค่าสิทธิบัตรซึ่งผู้ขายมีเจตนาให้ผู้ซื้อจ่ายค่าธรรมเนียมสิทธิบัตรแก่บุคคลที่สามผู้เป็นผู้ทรงสิทธิบัตร กรณีนี้ค่าสิทธิจะต้องนำไปรวมในราคาที่ได้ชำระจริงหรือราคาที่พึงต้องชำระด้วยเนื่องจากค่าสิทธินี้เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวเนื่องกับสินค้าที่นำเข้าและเป็นเงื่อนไขของการขายของนั้น<sup>48</sup>

(ข) ค่าสิทธิสำหรับสิทธิบัตรในกระบวนการผลิตไม่เกี่ยวกับของที่นำเข้ามาเพื่อที่จะดำเนินการตามกระบวนการผลิตนั้นจึงไม่สามารถนำค่าสิทธิมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้เช่น

ผู้นำเข้า I ต้องการที่จะใช้ค่าสิทธิบัตรในกระบวนการผลิตสินค้าในจำนวนที่กำหนดได้แน่นอนและตกลงที่จะชำระค่าสิทธิให้แก่เจ้าของสิทธิบัตร H โดยคิดจากจำนวนผลิตภัณฑ์ที่ผู้ขอใช้สิทธิบัตรได้ทำการผลิต นอกจากนี้ในอีกสัญญาหนึ่ง ผู้นำเข้า I ได้ออกแบบ และสั่งซื้อเครื่องจักรจากผู้ผลิต E ซึ่งเครื่องจักรดังกล่าวจะนำมาใช้ในกระบวนการผลิตที่ขอใช้สิทธิบัตรด้วย

ค่าสิทธิที่จ่ายไปในกระบวนการผลิตดังกล่าวจะไม่นำมารวมเป็นส่วนหนึ่งของราคาซื้อขายที่นำเข้าในการนำเข้าเครื่องจักรได้ เพราะค่าสิทธิดังกล่าวไม่มีส่วนสัมพันธ์กับสินค้าเครื่องจักรที่ได้มีการซื้อขายกัน หรือมิได้มีการกำหนดไว้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในสัญญาซื้อขายเครื่องจักร<sup>49</sup>

(ค) ผู้นำเข้า I ซื้อม้าแซมซัน A ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์ที่มีสิทธิบัตรจากผู้ผลิต M ซึ่งเป็นเจ้าของสิทธิบัตร โดยม้าแซมซันนี้จะถูกทำให้เจือจางโดยน้ำธรรมดาและบรรจุภาชนะโดยผู้นำเข้าก่อนที่จะจำหน่ายในประเทศที่นำเข้า และผู้นำเข้าจะต้องจ่ายค่าสิทธิให้แก่ผู้ผลิตในการนำม้าแซมซันเข้ามาเพื่อผสมให้เจือจางแล้วขายปลีก นอกเหนือไปจากราคาของม้าแซมซัน

<sup>47</sup> Ibid, Note to Article 8 paragraph 1 (c)

<sup>48</sup> Advisory Opinion 4.1

<sup>49</sup> Advisory Opinion 4.3

ดังกล่าวซึ่งค่าสิทธิคำนวณจากราคาขายของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ได้ผสมให้เจือจางและบรรจุภาชนะแล้ว

ค่าสิทธิดังกล่าวจะถูกนำไปรวมในราคาซื้อขายของน้ำยาเข้มข้นด้วยเพราะในสัญญาซื้อขายสินค้ากำหนดไว้โดยตรงว่าให้ผู้ซื้อขายค่าสิทธิให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นเจ้าของสิทธิบัตรด้วย แม้ว่าสินค้านี้ดังกล่าวนำเข้ามาเพียงเพื่อผสมให้เจือจางและบรรจุภาชนะเพื่อการขายปลีกก็ตาม และนอกจากนี้ค่าสิทธิก็มีความสัมพันธ์กับสินค้าทำการซื้อขาย อีกทั้งสามารถกำหนดเป็นจำนวนที่แน่นอนได้เพราะคำนวณจากราคาขายของสินค้าสำเร็จรูป<sup>50</sup>

#### ค่าสิทธิจะต้องเป็นเงื่อนไขเกี่ยวกับการขายของนั้น

(ก) แผ่นเสียงการแสดงดนตรี ได้ซื้อโดยผู้นำเข้าจากผู้ผลิต โดยภายใต้กฎหมายของประเทศที่นำเข้าเมื่อมีการขายแผ่นเสียงผู้นำเข้าต้องชำระค่าสิทธิ 3% ของราคาขายไปยังบุคคลที่สามซึ่งเป็นผู้แต่งเพลงและเป็นเจ้าของลิขสิทธิ์ โดยไม่มีส่วนใดของค่าสิทธิชำระไปยังผู้ผลิต ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมหรือไม่มีการชำระหรือข้อบังคับภายใต้สัญญาในการขาย ในกรณีนี้ไม่ต้องเพิ่มค่าสิทธิในราคาที่ได้ชำระหรือพึงต้องชำระเนื่องจากค่าสิทธิไม่ได้เป็นเงื่อนไขของการขายแต่ค่าสิทธิเกิดจากข้อผูกพันทางกฎหมายของประเทศที่นำเข้า<sup>51</sup>

(ข) ผู้ผลิต M ในต่างประเทศเป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้าที่ได้รับการคุ้มครองภายใต้ประเทศผู้นำเข้า ผู้นำเข้า เป็นผู้ผลิตและขายเครื่องสำอาง 6 ประเภท ภายใต้เครื่องหมายการค้าของ M โดย I จะต้องจ่ายค่าสิทธิร้อยละ 5 ของยอดขายรวมทั้งปี ในเครื่องสำอางที่ขายได้ภายใต้เครื่องหมายการค้าของ M โดยสินค้านี้จะต้องผลิตภายใต้สูตรการผลิตของ M โดยส่วนผสมที่ใช้ส่วนใหญ่เป็นของภายในประเทศยกเว้นส่วนผสมที่สำคัญ 1 อย่างที่จะต้องนำเข้าจาก M หรือจะซื้อจากผู้ผลิตในประเทศที่นำเข้าก็ได้

ค่าสิทธิในส่วนผสมที่นำเข้ามาผลิตผสมเป็นเครื่องสำอาง มิใช่เงื่อนไขเกี่ยวกับการขายสินค้าที่จะประเมินราคาสุทธภาพ ดังนั้นจึงไม่สามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้<sup>52</sup>

(ค) ผู้นำเข้าได้สั่งซื้อสารละลายเข้มข้นจากผู้ผลิตต่างประเทศ M โดยที่ M เป็นเจ้าของเครื่องหมายการค้า เมื่อนำเข้ามาแล้วผู้นำเข้าจะนำสารละลายมาเจือจางแล้วจำหน่าย

<sup>50</sup> Advisory Opinion 4.4

<sup>51</sup> Advisory Opinion 4.2

<sup>52</sup> Advisory Opinion 4.5

โดยติดเครื่องหมายการค้าของ M หรือไม่ได้โดยขึ้นอยู่กับอยู่กับข้อตกลงในการขายแต่ละครั้ง โดยผู้นำเข้าได้ส่งข้อสารละลายลายเข้มข้นจาก M 2 เงื่อนไขโดยมีเงื่อนไขแตกต่างกันดังนี้

กรณีที่ 1 ผู้นำเข้าซื้อสารละลายมาแจกจ่ายและขายต่อโดยไม่ใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ผลิต M

กรณีที่ 2 ผู้นำเข้าซื้อสารละลายมาแจกจ่ายและขายต่อโดยติดเครื่องหมายการค้าและเป็นเงื่อนไขในการนำเข้าในกรณีนี้โดยจะต้องชำระค่าสิทธิด้วย

ในกรณีแรกเป็นการซื้อสินค้าโดยไม่ใช้เครื่องหมายการค้าและไม่ได้มีการจ่ายค่าสิทธิ ดังนั้นการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในกรณีแรกจึงไม่เหมาะสม แม้ว่าในการซื้อขายอีกครั้งหนึ่งจะมีการจ่ายค่าสิทธิและต้องมีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า<sup>53</sup> กล่าวคือ ในการที่จะปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเกี่ยวกับค่าสิทธิหรือไม่ขึ้นอยู่กับว่าการจ่ายดังกล่าวเป็นเงื่อนไขในการขายหรือไม่ โดยจะต้องพิจารณาแยกกันไปในแต่ละครั้งจะนำมาพิจารณารวมกันว่าต้องมีการจ่ายค่าสิทธิทุกครั้งไม่ได้

#### ง. เงินได้อันเนื่องมาจากการขายต่อ การจำหน่าย หรือการใช้ของที่นำเข้าในภายหลัง

ตามความตกลงมาตรา 8.1 (ด) มูลค่าของส่วนหนึ่งส่วนใดของรายได้อันเนื่องมาจากการขายต่อในช่วงใด ๆ การจำหน่าย หรือการใช้ของที่นำเข้าที่มีผลเพิ่มพูนให้กับผู้ขายไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม ให้นำไปรวมในราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระด้วย ในส่วนนี้มีข้อสังเกต คือ การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามข้อนี้ให้กระทำได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าเป็นเงื่อนไขของการขาย ดังเช่นกรณีของค่าสิทธิแต่อย่างใด ตัวอย่างในเรื่องนี้เช่น

บริษัทข้ามชาติ C ในประเทศ X มีบริษัทสาขาในหลายประเทศโดยทุกสาขานั้นดำเนินธุรกิจทางด้านอุตสาหกรรม บางสาขาดำเนินธุรกิจด้านค้าส่ง บางสาขาดำเนินธุรกิจทางบริการ ผู้นำเข้า I ในประเทศ Y เป็นบริษัทสาขาของบริษัทแม่ C ดำเนินกิจการเป็นผู้ค้าส่งเสื้อผ้าของผู้ชาย ผู้หญิงและเด็ก ผู้นำเข้า I ประเทศ X ซื้อเสื้อผ้าเหล่านี้จากผู้ผลิต M ซึ่งอยู่ในประเทศ X เช่นกัน ส่วนเสื้อผ้าผู้หญิงและเด็กนั้น ผู้นำเข้า I ซื้อจากบริษัทอื่นซึ่งไม่ใช่บริษัทสาขาที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศที่สามด้วย

<sup>53</sup> Advisory Opinion 4.6

### สถานการณ์ที่ 1

ตามนโยบายของบริษัทแม่ C เกี่ยวกับการขายระหว่างบริษัทสาขาด้วยกันนั้นกำหนดเอาไว้ว่าแต่ละสาขาสารถตกลงเจรจาราคาสินค้าระหว่างบริษัทด้วยกันเองได้ อย่างไรก็ตามเมื่อสิ้นปีผู้นำเข้า I จะต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้ผลิต M 5 % ของยอดขายเสื้อผ้าขายเพื่อเป็นการชำระเพิ่มเติมสำหรับเสื้อผ้าขายที่สั่งซื้อมาทั้งปีนั้น ในกรณีนี้การชำระเงินดังกล่าวถือว่าเป็นเงินได้จากการขายต่อของผู้นำเข้าที่ได้รับโดยตรงจึงต้องนำไปปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามความตกลง

### สถานการณ์ที่ 2

ถ้าได้มีการตกลงกันไว้ว่า ผู้นำเข้า I จะต้องจ่ายเงิน 1% ของกำไรทั้งหมดที่เกิดขึ้นภายในปีการขายตลอดทั้งปีของเสื้อผ้าขาย เสื้อผ้าหญิงและเสื้อผ้าเด็ก ไม่ว่าจะซื้อจากที่ใดก็ตามให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัทสาขาหนึ่งของบริษัทแม่ C ซึ่งเป็นผู้เป็นบริษัทจัดหาเงินกู้ดอกเบี่ยต่ำและให้บริการด้านการเงินอื่น ๆ แก่บริษัทสาขาทั้งหลาย ผู้นำเข้า I ได้มาแสดงหลักฐานว่าการชำระเงิน 1% ของยอดกำไรทั้งหมดนี้ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการขายต่อ การจำหน่าย หรือการใช้ของที่นำเข้าแต่อย่างใด แต่เป็นการชำระเพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายของบริษัทแม่ C เท่านั้น ในกรณีนี้การชำระเงินเป็นการชำระเพื่อการใช้บริการทางการเงินซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับของที่นำเข้าแต่อย่างใด ดังนั้นการชำระเงิน 1% นี้ จึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการขายต่อตามความตกลง

### สถานการณ์ที่ 3

ถ้ามีข้อตกลงกันไว้ว่า เมื่อถึงสิ้นปี ผู้นำเข้า I ต้องส่งเงินให้บริษัทแม่ C เป็นเงิน 75 % ของกำไรสุทธิของปีนั้น ในกรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าเป็นเงินได้จากการขายต่อเนื่องจากเป็นการส่งเงินปันผลหรือการชำระราคาอย่างอื่นที่ผู้ซื้อส่งไปให้ผู้ขายโดยไม่เกี่ยวกับของนำเข้าแต่อย่างใด

การปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเกี่ยวกับเงินได้นี้อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติได้ กล่าวคือ ในขณะที่นำเข้านั้นการคำนวณมูลค่าของเงินได้ยังไม่อาจกระทำได้ ดังนั้นในกรณีนี้ผู้นำเข้าของอาจร้องขอให้วางประกันเพื่อออกของไปก่อนก็ได้<sup>54</sup>

#### จ. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศและการประกันภัย

ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศและการประกันภัยนี้สามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้โดยขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศซึ่งความตกลง

<sup>54</sup> Case Study 2.2

กำหนดให้แต่ละประเทศอาจจะกำหนดให้รายการดังต่อไปนี้รวมเข้าไว้หรือให้แยกออกจากราคาศุลกากรทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ อันได้แก่

- (1) ต้นทุนของการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า
- (2) ค่าบรรทุก ค่าขนถ่าย และค่าเคลื่อนย้ายสินค้าที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการขนส่งของที่นำเข้ามายังท่าหรือที่ที่นำของเข้า หรือ
- (3) ต้นทุนของการประกันภัย<sup>55</sup>

ในความตกลงนี้คำว่าท่าหรือที่ที่นำของเข้าไม่ได้มีคำจำกัดความไว้ ดังนั้นจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายของแต่ละประเทศ ส่วนการประกันภัยตาม (3) เป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขนส่งของที่นำเข้า ดังนั้นการประกันภัยตาม (3) จึงต้องเป็นต้นทุนของการประกันภัยที่เกิดขึ้นกับของในระหว่างการขนส่งตาม (1) หรือ (2) เท่านั้นมิใช่เป็นการประกันภัยใด ๆ ก็ได้<sup>56</sup>

## 2.2 วิธีการรองในการกำหนดราคาศุลกากร

ระบบวิธีการประเมินราคาศุลกากรภายใต้กฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกนี้มีลักษณะที่ต้องนำมาใช้ตามลำดับขั้น โดยวิธีหลักในการประเมินราคาศุลกากร คือ ราคาซื้อขายของที่นำเข้า ซึ่งบางครั้งการกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าก็ไม่สามารถทำได้เนื่องจากหลาย ๆ สาเหตุ เช่น

- ไม่มีการขาย
- มีข้อจำกัดในการจำหน่ายหรือใช้ของนั้นโดยผู้ซื้อ
- ผู้ขายกำหนดราคาขายให้ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือผลตอบแทนบางประการ ซึ่งทำให้ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้
- มีการชำระเงินได้จากการขายต่อ การจำหน่ายหรือการใช้ของไปให้ผู้ขาย และไม่อาจปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้

<sup>55</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 8.2

<sup>56</sup> Advisory Opinion 13.1

- ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน โดยความสัมพันธ์มีอิทธิพลต่อราคาและราคาของ ที่นำเข้าไม่ใกล้เคียงกันอย่างมากกับราคาที่ใช้ในการทดสอบหรือไม่มีราคาที่ใช้ในการทดสอบ
- ไม่อาจปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ เนื่องจากไม่มีข้อมูลที่เป็นจริงหรือข้อมูลที่ นับจำนวนได้
- มีเหตุอันควรสงสัยถึงความถูกต้องแท้จริงของการสำแดงรายการหรือเอกสารใด ๆ

เมื่อเกิดกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้แล้ว ความตกลงได้ กำหนดวิธีการรองเพื่อนำมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรต่อมาเป็นลำดับขั้นตอนเพื่อให้ผู้นำเข้า สามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้าว่าของที่นำเข้าจะได้รับการประเมินราคาศุลกากรอย่างไร โดยศุลกากรต้องใช้วิธีการรองตามลำดับอย่างเคร่งครัด ไม่สามารถเลือกใช้ตามอำเภอใจได้ โดยมี วิธีการกำหนดราคาศุลกากรเป็นลำดับ ดังต่อไปนี้

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

ในเรื่องลำดับในการประเมินราคาศุลกากรนี้ประเทศภาคีสมาชิกสามารถตั้งข้อสงวน ของการสลับลำดับการใช้ราคาคำนวณก่อนราคาหักทอนหรือผู้นำเข้าอาจร้องขอให้ลำดับการใช้ ราคาคำนวณกับราคาหักทอนสามารถสลับกันได้<sup>57</sup>

#### 2.2.1 ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน (Transaction Value of Identical or Similar Goods)

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือราคาซื้อขายของที่คล้ายกันจะใช้ในกรณีที่ไม่สามารถ ใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้โดยจะต้องใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันก่อน และในกรณีที่ราคา ซื้อขายของที่เหมือนกันไม่อาจใช้ได้ จึงให้ใช้ราคาของที่คล้ายกัน เนื่องจากหลักเกณฑ์ในสองเรื่องนี้

---

<sup>57</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 4

เหมือนกันแตกต่างกันเพียงว่าเป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันจึงขอพิจารณาหลักเกณฑ์ไปรวมกันในส่วนนี้

(1) ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

เพื่อให้แต่ละประเทศที่นำความตกลงไปถือปฏิบัติมีความเข้าใจเกี่ยวกับการตีความว่าของใดจะเป็นของที่เหมือนกันหรือของใดเป็นของที่คล้ายกันไปแนวทางเดียวกันในความตกลงจึงได้ให้ความหมายของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันไว้ดังต่อไปนี้<sup>58</sup>

ของที่เหมือนกัน (Identical goods) หมายถึง ของที่เหมือนกันในทุก ๆ ด้าน รวมทั้งคุณลักษณะทางกายภาพ คุณภาพและชื่อเสียง ความแตกต่างเพียงเล็กน้อยด้านรูปร่างภายนอกไม่เป็นเหตุให้ของนั้นถูกกันออกไปจากนิยามของการเป็นของที่เหมือนกัน

ของที่คล้ายกัน (Similar goods) หมายถึง ของที่ถึงแม้ว่าจะไม่เหมือนกันในทุก ๆ ด้าน แต่มีคุณลักษณะอย่างเดียวกัน และมีวัสดุส่วนประกอบอย่างเดียวกันซึ่งทำให้ของนั้นสามารถทำหน้าที่อย่างเดียวกันได้ และแลกเปลี่ยนกันได้ในทางการค้า ในการพิจารณากำหนดว่าของใดจะเป็นของคล้ายกันหรือไม่นั้นให้คำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงคุณภาพ ชื่อเสียง และการมีอยู่ของเครื่องหมายการค้าด้วย

นอกจากนี้ในการพิจารณาของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันมีหลักที่สำคัญที่ต้องพิจารณาถึงอีกบางประการ คือ

- ของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันนี้จะไม่ใช่กับของที่ผลิตขึ้นที่มีการรวมหรือสะท้อนถึงผลงานด้านวิศวกรรมต่าง ๆ งานพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ และแบบแปลน และภาพร่างซึ่งไม่มีการปรับราคาศุลกากรเพราะเหตุที่ว่าปัจจัยดังกล่าวเป็นสิ่งที่กระทำในประเทศที่นำเข้า<sup>59</sup>
- ของต่าง ๆ จะต้องไม่ถือว่าเป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน เว้นเสียแต่ว่าของเหล่านั้น ผลิตขึ้นในประเทศเดียวกันกับของที่จะประเมินราคาศุลกากร<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Ibid, Article 15 paragraph 2 (a) (b)

<sup>59</sup> Ibid, Article 15 paragraph 2 (c)

<sup>60</sup> Ibid, Article 15 paragraph 2 (d)

- ของที่ผลิตขึ้นโดยบุคคลต่างรายกัน จะนำมาพิจารณาได้ก็ต่อเมื่อไม่มีของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกัน แล้วแต่กรณี ที่ผลิตโดยบุคคลเดียวกันกับของที่จะประเมินราคาศุลกากร<sup>61</sup>

ตัวอย่างในการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันของคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรที่น่าสนใจ มีดังนี้<sup>62</sup>

#### ตัวอย่างที่ 1

แผ่นเหล็กที่มีส่วนผสมทางเคมี การเคลือบ และขนาดของแผ่นเหล็กเท่ากัน แต่นำเข้าเพื่อวัตถุประสงค์ต่างกัน คือ รายแรกนำเข้ามาเพื่อใช้เป็นตัวถังรถยนต์ ส่วนรายหลังนำเข้ามาเพื่อใช้บุผนังเตาเผา แผ่นเหล็กทั้งสองรายนี้ แม้จะมีวัตถุประสงค์การใช้งานที่ต่างกันแต่ก็ถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน

#### ตัวอย่างที่ 2

วอลเปเปอร์ที่นำเข้ามาโดยนักตกแต่งภายในซึ่งมีราคาแพงกว่าวอลเปเปอร์ที่นำเข้าโดยผู้ค้าส่ง ถึงแม้ว่าจะมีความแตกต่างกันทางด้านราคาซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงความแตกต่างทางด้านคุณภาพ ชื่อเสียงก็ยังคงถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน ปัจจัยทางด้านราคาเพียงอย่างเดียวไม่ใช่สิ่งชี้ขาดว่าเป็นของที่เหมือนกันหรือไม่ ซึ่งในกรณีนี้จะต้องมีการปรับราคาศุลกากรทางด้านระดับปริมาณ และระดับการค้ามาพิจารณาประกอบด้วย

#### ตัวอย่างที่ 3

กระบอกฉีดยารายแรกเป็นกระบอกฉีดยาที่ยังไม่ได้ประกอบแยกเป็นสองส่วน คือ ส่วนที่ใช้ฉีดกับส่วนที่ใช้ใส่น้ำยา ส่วนอีกรายนำเข้าไปในลักษณะที่ประกอบสำเร็จรูปแล้ว ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยว่าเป็นของที่เหมือนกันเพราะการประกอบเป็นเพียงวิธีการในการใช้งานตามปกติเท่านั้น

#### ตัวอย่างที่ 4

หัวดอกทิวลิปนำเข้า 2 รายแต่ต่างพันธุ์กัน เมื่อนำไปปลูกโตแล้วได้ดอกทิวลิปที่มีรูปร่างขนาด และสีที่คล้ายกันไม่ถือว่าเป็นของที่เหมือนกัน แต่เนื่องจากเมื่อโตแล้วจะได้เป็น

<sup>61</sup> Ibid, Article 15 paragraph 2 (e)

<sup>62</sup> Commentary 1.1

ดอกทิวลิปที่มีรูปร่าง ขนาด และสีแบบเดียวกันจึงถือว่าเป็นของที่คล้ายกัน

#### ตัวอย่างที่ 5

ยางในรถยนต์ซึ่งผลิตโดยผู้ผลิตต่างรายกันในประเทศเดียวกันมีการใช้เครื่องหมายการค้าที่แตกต่างกันแต่มีขนาดเดียวกัน มาตรฐาน และชื่อเสียงเท่าเทียมกัน ถือไม่ได้ว่าเป็นของที่เหมือนกันเพราะมีการใช้เครื่องหมายการค้าที่แตกต่างกัน ถึงแม้ว่าจะไม่ได้เหมือนกันทุกอย่างแต่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างเดียวกัน มีชื่อเสียงและเครื่องหมายการค้าที่เท่าเทียมกัน จึงถือได้ว่าเป็นของที่คล้ายกัน

#### ตัวอย่างที่ 6

โซเดียมเปอร์ออกไซด์ ( $\text{NaO}_2$ ) 2 ชนิดที่มีวัตถุประสงค์ในการใช้ที่แตกต่างกัน โดยชนิดแรกเป็นคุณภาพอย่างธรรมดา แต่ชนิดที่สองเป็นชนิดที่ใช้ในห้องทดลองซึ่งมีความบริสุทธิ์มากกว่าและมีราคาแพงกว่า ทั้งสองชนิดนี้ไม่ถือว่าเป็นของที่คล้ายกันเพราะเป็นของที่ไม่สามารถให้ทดแทนสลับเปลี่ยนกันในการค้าได้

#### (2) หลักเกณฑ์การใช้ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันที่จะสามารถนำมาใช้เป็นราคาสุทธการได้นั้นมีเรื่องที่สำคัญจะต้องพิจารณาดังนี้ คือ

- ต้องเป็นราคาสำหรับของที่ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคาสุทธการ
- มีการซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกัน
- ในกรณีที่มีหลายราคาให้ใช้ราคาต่ำสุด

ก. เป็นราคาสำหรับของที่ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคาสุทธการ

สำหรับในเรื่องได้ส่งออกในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคาสุทธการไม่มีบทนิยามไว้ในความตกลงเพียงแต่ได้มีการให้คำอธิบายว่าควรกำหนดเป็นช่วงของระยะเวลาและให้มีความใกล้เคียงกับเวลาที่นำเข้าโดยคำนึงถึงวิธีปฏิบัติทางการค้าและเงื่อนไขของตลาดของอุตสาหกรรมของสิ่งที่กำลังประเมินราคาสุทธการด้วย การตีความความตกลงดังกล่าวจึงต้องมีความยืดหยุ่นและมีความหมายทางอ้อมว่า เราสามารถพิจารณา

กำหนดราคาศุลกากรจากราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันซึ่งส่งออกมาก่อนหรือในขณะส่งออกหรือหลังเวลาส่งออกของที่กำลังได้รับการประเมินราคาศุลกากรก็ได้<sup>63</sup>

อย่างไรก็ตามปัจจัยด้านเวลาไม่สามารถที่จะสลบลำดับของวิธีการประเมินราคาศุลกากรของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันได้ แม้จะมีข้อเท็จจริงว่าเวลาของการส่งออกของของที่คล้ายกันมีความใกล้เคียงมากกว่าเวลาส่งออกของของที่เหมือนกันก็ตาม<sup>64</sup>

#### ข. มีการซื้อขายในระดับการค้าและปริมาณเดียวกัน

ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันที่จะนำมาใช้นั้นจะต้องเป็นราคาศุลกากรที่ได้เคยยอมรับมาแล้วภายใต้หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาซื้อขายของที่นำเข้า แต่จะต้องเป็นราคาในระดับการค้าและปริมาณเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคาศุลกากร เช่น มีระดับการค้าอยู่ในระดับการค้าส่งหรือค้าปลีกอย่างเดียวกัน หรือปริมาณที่นำเข้าอยู่ในระดับเดียวกันกับรายที่ประเมินราคาศุลกากร หากระดับการค้าและ/หรือ ใกล้เคียงกันซึ่งไม่มีผลกระทบต่อราคาก็ไม่ต้องมีการปรับราคาศุลกากรแต่ถ้าพบว่าระดับการค้าและ/หรือ ปริมาณแตกต่างกันจนมีผลต่อราคาก็จะต้องทำการปรับราคาศุลกากรก่อน โดยการปรับราคาศุลกากรจะกระทำต่อเมื่อมีหลักฐานที่แสดงไว้โดยชัดเจนถูกต้อง น่าเชื่อถือ และสุจริต เช่น ใบราคาสินค้าจากผู้ขายที่ระบุถึงราคาสินค้าในระดับการค้าและระดับปริมาณที่ต่าง ๆ กัน ซึ่งการปรับราคาศุลกากรอาจกระทำดังนี้<sup>65</sup>

กรณีที่ 1 การขายในระดับการค้าเดียวกัน แต่ในปริมาณต่างกันให้ปรับราคาศุลกากรเฉพาะปัจจัยด้านปริมาณเท่านั้น

กรณีที่ 2 การขายในระดับการค้าต่างกัน แต่ในปริมาณเดียวกันอย่างแท้จริงให้มีการปรับราคาศุลกากรเฉพาะปัจจัยด้านระดับการค้าเท่านั้น

<sup>63</sup> *Ibid*

<sup>64</sup> Saul L. Sherman and Hinrich Glashoff, Customs Valuation : Commentary on the GATT Customs Valuation Code (New York: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987), pp. 204-205.

<sup>65</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 2.3, 3.3 and Commentary 10.1

กรณีที่ 3 การขายในระดับการค้าต่างกัน และในปริมาณต่างกัน ต้องมีการปรับราคา  
ศุลกากรทั้งในระดับทางการค้าและระดับปริมาณ

นอกจากนี้ในกรณีที่ราคาซื้อขายนั้นมีค่าขนส่ง ค่าประกัน และค่าภาระติดพันต่าง ๆ  
รวมอยู่ด้วย ถ้าหากว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมีความแตกต่างกันมากก็จะต้องนำค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมา  
ปรับราคาศุลกากรด้วย เช่น ความแตกต่างของค่าขนส่งทางเรือ และทางอากาศ หรือการขนส่ง  
มาถึงท่าเรือต่าง ๆ ในกรณีที่ประเทศมีพื้นที่กว้างขวางใหญ่โตมากสิ่งเหล่านี้ก็ต้องนำมาคำนึงถึง  
ด้วยในการปรับราคาศุลกากร

#### ค. ในกรณีที่มีหลายราคาให้ใช้ราคาต่ำสุด

ในกรณีที่พบว่ามีการซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันมีหลายราคา  
โดยรายละเอียดต่าง ๆ ของธุรกรรมเหมือนกันไม่ว่าจะเป็นเรื่องของผู้ผลิตของเป็นรายเดียวกัน  
เวลาส่งออกมาจากประเทศผู้ขายเป็นวันเดียวกัน ระดับการค้าและปริมาณเท่ากัน เงื่อนไขใน  
การชำระเงิน การส่งมอบ วิธีการขนส่งและอื่น ๆ เหมือนกัน ความตกลงนี้กำหนดให้ใช้ราคาต่ำสุด  
มาใช้เป็นราคาศุลกากร<sup>66</sup> เนื่องจากเป็นสิ่งที่ปกติในทางการค้าที่ผู้ซื้อจะตกลงซื้อสินค้าที่มีราคา  
ต่ำที่สุดซึ่งแสดงให้เห็นว่าความตกลงได้เน้นถึงความสำคัญประการหนึ่งว่าการประเมินราคา  
ศุลกากรนั้นต้องคำนึงถึงความเป็นจริงในทางการค้าที่จะต้องไม่มีการบิดเบือน

#### 2.2.2 ราคาหักทอน (Deductive Value)

ราคาหักทอนเป็นราคาต่อหน่วยที่ได้ขายไปในปริมาณรวมมากที่สุด ในเวลาเดียวกัน  
หรือใกล้เคียงกันกับของที่กำลังประเมินราคาศุลกากร ซึ่งคิดจากราคาของนำเข้า ราคาของที่  
เหมือนกัน หรือราคาของนำเข้าที่คล้ายกันซึ่งหลังจากนำเข้าแล้วซึ่งได้ขายต่อไปในปริมาณรวม  
ที่มากที่สุด ให้กับบุคคลซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กับบุคคลที่ซื้อของเช่นนั้นมาในเวลาเดียวกันหรือ  
เวลาใกล้เคียงกันกับของที่จะประเมินราคาศุลกากรนั้น โดยให้หักทอนรายการบางประการออกไป  
เพื่อกำหนดราคาศุลกากร<sup>67</sup> โดยในเรื่องของราคา หักทอนนั้นมีหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะต้องพิจารณา  
ดังนี้

<sup>66</sup> Ibid, Article 2.3, 3.3

<sup>67</sup> Ibid, Article 5

(1) หลักเกณฑ์ในเรื่องราคาของราคาหักทอน

ก. การเลือกราคาขายที่จะนำมาหักทอน

ราคาหักทอนอยู่บนพื้นฐานของราคาทั้งราคาซื้อขายของที่นำเข้า ราคาซื้อขายของที่เหมือนกันและราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน ซึ่งทำให้ขอบเขตการใช้ราคาหักทอนกว้างขึ้น ดังนั้นประเด็นสำคัญ คือ การเลือกราคาขายที่จะนำมาใช้ว่าจะมีลำดับเป็นอย่างไร ต้องใช้ราคาใดก่อน ซึ่งในเรื่องนี้ความตกลงได้ให้ความเห็นว่า การขายใดจะใช้ก่อนหลังต้องขึ้นอยู่กับสิ่งที่เป็นไปได้ในทางปฏิบัติ โดยทั่วไปย่อมให้การขายของนำเข้า อย่างไรก็ตามเมื่อมีการขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันแล้ว ความตกลงก็อนุญาตให้ศุลกากรใช้การขายนั้นและไม่ต้องรอจนกว่าของนำเข้าจะมีการขายจริง ดังนั้นการเลือกใช้การขายใดขึ้นอยู่กับราคาของได้มีการขายแล้วและมีข้อมูลเกี่ยวกับการขายนั้น<sup>68</sup>

ข. ต้องเป็นราคาต่อหน่วยในปริมาณรวมที่มากที่สุด

ราคาต่อหน่วยในปริมาณรวมที่มากที่สุด หมายถึง ราคาที่จำนวนหน่วยมากที่สุดที่ได้ขายไปให้กับบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขาย ณ ระดับการค้าแรกสุด<sup>69</sup> หลังจากการนำเข้าซึ่งการนั้นเกิดขึ้น<sup>70</sup> ตัวอย่างเช่น

(ก) การขายของตามบัญชีรายการสินค้า ซึ่งให้ราคาต่อหน่วยต่ำกว่าสำหรับการซื้อในปริมาณที่มากกว่า<sup>71</sup>

<sup>68</sup> Commentary 15.1 ของ Customs Co-operation Council

<sup>69</sup> เช่น ของนำเข้าโดยผู้ขายส่ง ซึ่งขายให้แก่ผู้ขายปลีก และผู้ขายปลีกขายให้ลูกค้าซึ่งซื้อไปบริโภคศุลกากรจะพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างผู้ขายส่งและผู้ค้าปลีกเพราะเป็นระดับการขายแรกสุดของการนำเข้า

<sup>70</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 5 paragraph 1

<sup>71</sup> *Ibid*, Note to Article 5 paragraph 2

| ปริมาณขาย        | ราคาต่อหน่วย | จำนวนการขาย                                    | ปริมาณขายรวมทั้งสิ้น<br>ของแต่ละระดับราคา |
|------------------|--------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| 1 – 10 หน่วย     | 100          | 10 ครั้ง ๆ ละ 5 หน่วย                          | 65                                        |
| 11 – 25 หน่วย    | 95           | 5 ครั้ง ๆ ละ 3 หน่วย                           | 55                                        |
| มากกว่า 25 หน่วย | 90           | 1 ครั้ง ๆ ละ 30 หน่วย<br>1 ครั้ง ๆ ละ 50 หน่วย | 80                                        |

จำนวนหน่วยมากที่สุดที่ได้ขายไป ณ ราคาหนึ่ง คือ 80 ดังนั้นราคาต่อหน่วย  
ของปริมาณรวมที่มากที่สุด คือ 90

(ข) กรณีมีการขายเกิดขึ้น 2 ครั้ง การขายครั้งแรกเป็นการขายจำนวน 500 หน่วย  
ในราคาหน่วยละ 95 บาท ในการขายครั้งที่สองเป็นการขายจำนวน 400 หน่วย ในราคาหน่วยละ  
90 บาท ในกรณีนี้จำนวนหน่วยที่มากที่สุดที่ได้ขายไป ณ ราคาหนึ่งคือ 500 บาท ดังนั้นราคาต่อ  
หน่วยของปริมาณรวมที่มากที่สุด คือ 95<sup>72</sup>

(ค) กรณีสภาพการขายในปริมาณต่างกัน ณ ราคาต่างกัน คือ

ก) การขาย

| ปริมาณขาย | ราคาต่อหน่วย |
|-----------|--------------|
| 40 หน่วย  | 100          |
| 30 หน่วย  | 90           |
| 15 หน่วย  | 100          |
| 50 หน่วย  | 95           |
| 25 หน่วย  | 105          |
| 35 หน่วย  | 90           |
| 5 หน่วย   | 100          |

<sup>72</sup> Ibid, Note to Article 5 paragraph 3

## ข) ยอดรวม

| ปริมาณขาย | ราคาต่อหน่วย |
|-----------|--------------|
| 65 หน่วย  | 90           |
| 50 หน่วย  | 95           |
| 60 หน่วย  | 100          |
| 25 หน่วย  | 105          |

ในกรณีนี้จำนวนหน่วยมากที่สุดที่ได้ขายไป ณ ราคาหนึ่งคือ 65 ดังนั้นราคาต่อหน่วยของปริมาณรวมที่มากที่สุด คือ 90<sup>73</sup>

ในเรื่องนี้มีข้อสังเกตบางประการคือ การกำหนดให้ใช้ราคาซื้อขายภายในประเทศผู้นำเข้าของสินค้าที่นำเข้าหรือสินค้าชนิดเดียวกันหรือเหมือนกันที่ทำการซื้อขายในปริมาณสูงสุด อาจเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้นำเข้ารายใหญ่มีอิทธิพลในการประเมินราคาศุลกากร นอกจากนี้แล้ว ในทางปฏิบัติยังเป็นการยากที่จะมีรายงานราคานำเข้าตรงกันทุกประการ เช่น ราคา 24.99, 25.00, 25.01 จะถือว่าเป็นราคาเดียวกันหรือไม่ เป็นสิ่งที่ต้องสร้างบรรทัดฐาน ถ้าทิ้งไว้ให้สามารถทำได้โดยอนุโลมกันได้ในระดับปฏิบัติการก็อาจสร้างความไม่เป็นธรรม และผู้นำเข้ารายใหญ่ที่ไม่สุจริตอาจใช้ช่องโหว่ในจุดนี้สร้างราคานำเข้าต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีได้<sup>74</sup>

ค. มีการซื้อขายในเวลาเดียวกันหรือเวลาใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคาศุลกากร

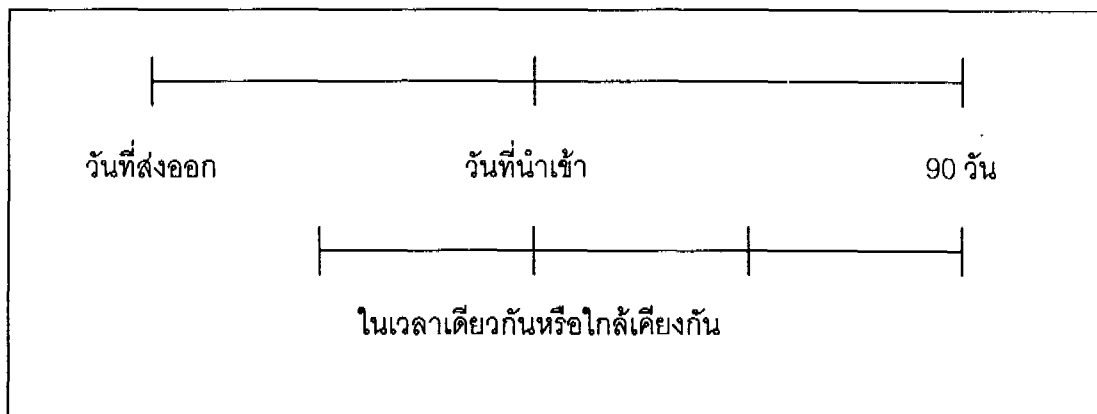
ในเรื่องของในเวลาเดียวกันหรือเวลาใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคาศุลกากรในความตกลงมิได้ให้นิยามไว้ จึงยอมพิจารณาถึงเวลาก่อนนำของเข้า เวลาที่นำของเข้า และเวลาหลังการนำเข้า เวลาก่อนและหลังนำเข้าจะนานเพียงใดต้องพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป

ถ้าไม่มีราคาที่ขายในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับการนำเข้าของที่กำลังประเมินราคาศุลกากรให้ใช้ราคาซึ่งได้ขายไปในประเทศที่นำเข้าในสภาพเดิมที่นำเข้า ณ วันแรกสุดหลังจาก

<sup>73</sup> Ibid, Note to Article 5 paragraph 4

<sup>74</sup> อิศรา ศานติศาสน์, การประเมินราคาทางศุลกากร การตรวจสอบสินค้านำเข้าก่อนส่งออก และอุปสรรคทางด้านเทคนิค : อุปสรรคแฝงทางการค้า, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2539) น. 29.

การนำเข้าของของที่จะประเมินราคาศุลกากร ในปริมาณมากพอที่จะกำหนดราคาต่อหน่วยได้ แต่จะต้องก่อนพ้นกำหนดเก้าสิบวันหลังจากการนำเข้าของเช่นนั้น<sup>75</sup> ดังตัวอย่างตามแผนผังนี้



## (2) หลักเกณฑ์ในเรื่องการขายของราคาหักทอน

### ก. ต้องเป็นการขายในประเทศที่นำเข้า

กรณีที่จะต้องใช้ราคาหักทอนนั้นราคาที่ใช้ต้องเป็นราคาจากการขายในประเทศที่นำเข้า ถ้าหากผู้นำเข้าใช้เองโดยมิใช่การขายต่อหรือผู้นำเข้าทำการขายต่อเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร กรณีเหล่านี้ก็ไม่สามารถนำมาใช้เพื่อคำนวณราคาหักทอนได้

### ข. ต้องมิใช่เป็นการขายให้กับบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

การขายในประเทศที่นำเข้าจะต้องเป็นการขายระหว่างบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งความสัมพันธ์ในเรื่องนี้ จะเป็นความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายในประเทศนำเข้า จึงแตกต่างจากกรณีของความสัมพันธ์ในกรณีของราคาซื้อขายของที่นำเข้า อย่างไรก็ตามขอบเขตของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันที่ได้กำหนดไว้ตามความตกลงก็สามารถนำมาใช้กับเรื่องนี้ได้ด้วย<sup>76</sup>

### ค. ต้องมิใช่เป็นการขายให้กับบุคคลซึ่งเป็นผู้ช่วยเหลือหรือจัดหาบริการต่าง ๆ ให้

กรณีที่เป็นการขายให้กับบุคคลซึ่งเป็นผู้จัดหาปัจจัยใด ๆ ในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการให้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมโดยไม่คิดราคา หรือในราคาที่ลดให้เพื่อใช้เกี่ยวเนื่อง

<sup>75</sup> Ibid, Article 5 paragraph 1 (b)

<sup>76</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 1 (Revised July 1992), p.4 of lesson outline of lesson 2

กับการผลิต และการขายเพื่อส่งออกสำหรับของที่นำเข้านั้น ไม่ควรนำมาใช้พิจารณาในการกำหนดราคาต่อหน่วยเพื่อกำหนดราคาหักทอน<sup>77</sup> ซึ่งในส่วนนี้มีข้อสังเกต คือ ศุลกากรจะทำการปรับราคา ศุลกากรก็ไม่ได้ไม่เหมือนกับกรณีของราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือการซื้อขายของที่คล้ายกัน ซึ่งยังสามารถยอมรับได้โดยการปรับราคาศุลกากรได้

ง. ต้องเป็นการขายในสภาพเดียวกับที่นำเข้า

ในเรื่องสภาพเดียวกับของที่นำเข้ามีความเห็นที่ว่าถ้าผู้นำเข้าแกะกล่องหรือบรรจุใหม่เพื่อการขายปลีก ก็ยังคงถือว่าเป็นสภาพเดียวกับของที่นำเข้า แต่ในกรณีของบางอย่างที่นำเข้ามาในลักษณะของกอง ต่อมาจึงบรรจุหีบห่อใหม่เพื่อขายปลีก กรณีนี้ไม่ใช่เพียงแค่การบรรจุใหม่ ถือไม่ได้ว่ามีสภาพเดียวกับของที่นำเข้า ในบางกรณีของกองและของบรรจุเพื่อการขายปลีกก็อาจไม่เป็นของอย่างเดียวกันหรือของคล้ายกันหรืออยู่ในสภาพเดียวกันกับของที่นำเข้านี้ก็ได้

การเปลี่ยนแปลงตามธรรมชาติของของเช่นการระเหยของน้ำมันดิบ น้ำมันเติมรถยนต์ น้ำตาล การหดตัวหรือการเปลี่ยนแปลงตามปกติอันเนื่องมาจากภูมิอากาศ เช่น การมีสนิมเพียงเล็กน้อยก็ถือว่ายังมีสภาพเดียวกับของที่นำเข้า แต่หากเป็นกรณีการเปลี่ยนแปลงตามปกติอันมีผลให้สภาพพื้นฐานของของเปลี่ยนไป เช่น อากาศเข้าไปในเหล้าไวน์ทำให้เหล้าไวน์เปลี่ยนเป็นน้ำส้มสายชู อย่างนี้ไม่เรียกว่าของอยู่ในสภาพเดียวกับขณะนำเข้า การผลิตหรือการผ่านขบวนการใด ๆ เพิ่มเติมไม่ทำให้ของนั้นอยู่ในสภาพเดียวกับขณะนำเข้าอีก กรณีนี้รวมถึงของที่สามารถประกอบเข้าด้วยกันแล้วสามารถถอดแยกออกเป็นส่วน ๆ ได้ด้วย<sup>78</sup>

โดยหลักแล้วของที่ผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้วจะถือว่าเป็นของที่ไม้อยู่ในสภาพเดียวกับที่นำเข้าซึ่งไม่สามารถนำมาใช้ในการคำนวณราคาหักทอนได้แต่ในกรณีที่ไม่มีการขายของที่นำเข้าหรือของที่นำเข้าที่เหมือนกัน หรือของนำเข้าที่คล้ายกันในประเทศที่นำเข้าในสภาพเดิมที่นำเข้าแล้วอาจกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ราคาต่อหน่วยของของที่นำเข้าที่ผ่านกรรมวิธีมาแล้วได้ในกรณีดังนี้

<sup>77</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 5 paragraph 5, Note to Article 5 paragraph 5

<sup>78</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 2 (Revised July 1992), p.3 of lesson outline of lesson 22.

- กรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอให้มีการใช้ราคาดังกล่าว<sup>79</sup>
- กรณีที่ประเทศกำลังพัฒนาได้มีการทำข้อสงวนไว้ให้สามารถใช้วิธีดังกล่าวได้แม้ผู้นำเข้าจะมีได้ร้องขอ<sup>80</sup>

การหักทอนสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้วนั้นจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้ ซึ่งเกี่ยวข้องกับต้นทุนของงานนั้น สูตรการผลิตทางอุตสาหกรรมอันเป็นที่รับรู้แล้ว ดำรับส่วนผสม วิธีการก่อสร้าง และวิธีปฏิบัติทางอุตสาหกรรมอื่น ๆ อาจนำมาใช้เป็นพื้นฐานในการคำนวณได้<sup>81</sup>

ถ้าหากของนำเข้าได้สูญเสียเอกลักษณ์ของของนั้นไปอันเป็นผลมาจากกรรมวิธีเพิ่มเติมย่อมไม่สามารถนำวิธีหักทอนมาใช้ได้ แต่ในบางกรณีแม้ว่าเอกลักษณ์ของของนำเข้าได้สูญเสียไปแล้ว แต่มูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากกระบวนการนั้นยังสามารถกำหนดได้อย่างแน่นอนโดยไม่มี ความยุ่งยากจนเกินไปก็ยังคงสามารถนำราคาหักทอนมาใช้ได้ แต่ในทางตรงกันข้ามอาจมีบางกรณีได้เช่นกันที่ของที่นำเข้ายังคงลักษณะเอกลักษณ์ของของไว้ได้ แต่ของนั้นเป็นเพียงปัจจัยส่วนน้อยในตัวของที่ขายในประเทศที่นำเข้าจนทำให้การใช้วิธีการของราคาหักทอนอาจไม่ชอบด้วยเหตุผลได้ ดังนั้นการพิจารณาสถานการณ์ทำนองนี้จะต้องได้รับการพิจารณาเป็นกรณี ๆ ไป<sup>82</sup>

### (3) รายการที่นำมาใช้ในการหักทอนราคา

การหักทอนราคาจะต้องทำบนพื้นฐานของหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปโดยเราสามารถแบ่งกลุ่มของรายการที่สามารถหักทอนออกได้เป็น 3 กลุ่มใหญ่ คือ

ก. ค่าคอมมิชชั่นหรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป (Usual commission, profits and general expenses)

การหักทอนในส่วนนี้จะต้องหักค่าคอมมิชชั่นกรณีหนึ่งหรือหักกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปอีกกรณีหนึ่งจะหักทั้งสองอย่างมิได้<sup>83</sup> ถ้าของนำเข้าขายให้แก่ตัวแทนก็ต้องหักเป็นค่าธรรมเนียม

<sup>79</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 5.2

<sup>80</sup> *Ibid*, Annex 3 paragraph 4

<sup>81</sup> *Ibid*, Note to Article 5 paragraph 11

<sup>82</sup> *Ibid*, Note to Article 5 paragraph 12

<sup>83</sup> Commentary 15.1

หรือค่าบำเหน็จตัวแทน ถ้าเป็นการขายตรงย่อมเป็นการหักทอนในฐานะกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป โดยค่าคอมมิชชั่นหรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่จะนำมาหักทอนนั้นให้ใช้ค่าคอมมิชชั่นหรือกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกี่ยวข้องกับการขายของที่นำเข้าไปในประเภทหรือชนิดเดียวกันนั้น<sup>84</sup> ในประเทศที่กำลังพิจารณา

ข. ค่าประกันภัย ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของ  
(Transportation, insurance, and associated costs in the country of importation)

การหักค่าประกันภัย ค่าขนส่งและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขนส่งของนั้น คือ ค่าขนส่งที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรนับแต่ท่าที่นำเข้าไปถึงสถานที่ที่ได้ขายต่อของนั้น กับอีกกรณีหนึ่ง คือ ค่าใช้จ่ายในการขนส่งที่เกิดขึ้นนอกราชอาณาจักรในการขนส่งระหว่างประเทศ กรณีที่ประเทศที่นำเข้ามีได้บัญญัติให้รวมเอาค่าใช้จ่ายส่วนนี้เข้าเป็นส่วนของราคาศุลกากร

ค. ค่าอากรและภาษีอื่น ๆ (Duties and taxes)

ค่าอากรและภาษีอื่น ๆ ที่ต้องชำระในราชอาณาจักรเนื่องจากการนำเข้าหรือการขายของนั้นหมายความรวมถึง ภาษีตอบโต้การทุ่มตลาด (Anti-dumping duty) ภาษีตอบโต้การอุดหนุน (Countervailing duty)<sup>85</sup> ด้วย และในกรณีที่มิมีค่าภาษีภายในประเทศที่จะต้องชำระเนื่องจากการขายของนั้นที่ไม่อาจหักทอนได้ภายใต้บทบัญญัติในส่วนนี้ก็สามารถหักทอนได้โดยถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายทั่วไปได้ ขึ้นอยู่กับว่าผู้นำเข้าจะบันทึกค่าใช้จ่ายอย่างไรแต่จะหักสองครั้งโดยอาศัยบทบัญญัติทั้งสองส่วนไม่ได้<sup>86</sup>

### 2.2.3 ราคาคำนวณ (Computed Value)

ราคาคำนวณเป็นราคาที่เกิดจากการเอาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายต่าง ๆ มารวมกันเพื่อกำหนดขึ้นเป็นราคาศุลกากร การวิธีการของราคาคำนวณโดยทั่วไปแล้วมักถูกจำกัดอยู่ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน และผู้ผลิตพร้อมที่จะจัดหาข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ได้ทราบถึงต้นทุน

<sup>84</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 15 paragraph 3 and Note to Article 5 paragraph 9

<sup>85</sup> Advisory Opinion 9.1

<sup>86</sup> *Ibid*, Note to Article 5 paragraph 8

ต่าง ๆ ที่จำเป็นและอำนวยความสะดวกให้ในการตรวจพิสูจน์ยืนยันใด ๆ ในภายหลังซึ่งอาจเป็นสิ่งจำเป็น

ในเรื่องราคาคำนวณมีหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่จะต้องพิจารณาดังนี้

(1) ข้อมูลที่นำมาใช้ในการคำนวณราคา

โดยปกติแล้วราคาศุลกากรจะถูกกำหนดขึ้นบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่แล้วในประเทศที่นำเข้า แต่ในการกำหนดราคาคำนวณนี้ อาจมีความจำเป็นต้องตรวจสอบต้นทุนของการผลิตของที่กำลังประเมินราคาศุลกากรอยู่และข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งจะได้รับมาจากภายนอกประเทศนำเข้าจึงให้มีการยอมรับข้อมูลจากผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิตนอกประเทศที่นำเข้าจัดหาให้ได้<sup>87</sup>

ข้อมูลจากผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิตที่จัดหาให้เพื่อความมุ่งหมายของการกำหนดราคาศุลกากรนี้ อาจได้รับการตรวจพิสูจน์ยืนยันในอีกประเทศหนึ่ง โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศนำเข้าด้วยความยินยอมของผู้ผลิตได้ โดยมีข้อแม้ว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐของประเทศที่นำเข้าได้แจ้งล่วงหน้าเป็นเวลาพอสมควรต่อรัฐบาลของผู้ผลิตซึ่งไม่ขัดข้องในการตรวจสอบดังกล่าว<sup>88</sup>

ในกรณีที่มีการใช้ข้อมูลนอกเหนือไปจากข้อมูลที่จัดหาให้โดยผู้ผลิตหรือในนามของผู้ผลิตเพื่อความมุ่งหมายในการกำหนดราคาคำนวณแล้ว หากผู้นำเข้าร้องขอ เจ้าหน้าที่ของประเทศนำเข้าจะต้องแจ้งให้ผู้นำเข้าทราบถึงแหล่งที่มาของข้อมูล โดยการเปิดเผยข้อมูลของเจ้าหน้าที่ที่ต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักการคุ้มครองข้อมูลที่เป็นความลับ<sup>89</sup>

(2) รายการที่นำมาใช้ในการคำนวณราคา

ราคาคำนวณที่ใช้การกำหนดราคาศุลกากรจะประกอบด้วยผลรวมของรายการต่าง ๆ ดังนี้

ก. ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำหรือกรรมวิธีใด ๆ ที่ใช้ในการผลิตของที่นำเข้า

ในความตกลงมีการใช้ทั้งคำว่าต้นทุนและมูลค่า แต่ในทางปฏิบัติศุลกากรควรจะใช้มูลค่าต่อเมื่อไม่อาจหาต้นทุนได้ เนื่องจากต้นทุนและมูลค่ามีความแตกต่างกันอย่างสำคัญ เช่น

<sup>87</sup> *Ibid*, Note to Article 6 paragraph 1

<sup>88</sup> *Ibid*, Article 6.2

<sup>89</sup> *Ibid*, Note to Article 6 paragraph 6

ผู้ผลิตซื้อวัสดุจำนวนที่เพียงพอในราคาที่ตกลงกัน ต้นทุนก็คือต้นทุนของวัสดุ แม้ว่ามูลค่าของวัสดุจะเพิ่มขึ้นในช่วงของการซื้อและเวลาที่แท้จริงในการผลิต ดังนั้นจึงต้องใช้ต้นทุนของผู้ผลิตไม่ใช่มูลค่าของวัสดุเนื่องจากจะมีความสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงทางการค้ามากกว่า

ต้นทุนหรือมูลค่าของวัสดุและการจัดทำ หรือกรรมวิธีใด ๆ ให้รวมถึงสิ่งต่าง ๆ ดังนี้ โดยใช้หลักเกณฑ์เช่นเดียวกันกับที่ใช้ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า<sup>90</sup> เช่น

- ค่าภาชนะบรรจุที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของของที่นำเข้า
- ค่าวัสดุและค่าแรงงานในการบรรจุหีบห่อของที่นำเข้า
- มูลค่าของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและบริการที่คิดจากผู้ผลิต
- ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขนส่งระหว่างประเทศ

แต่จะไม่รวมถึงสิ่งที่ไม่รวมอยู่ในของที่นำเข้า เช่น

- เศษหรือของที่ใช้ไม่ได้ที่สามารถนำกลับมาใช้ได้อีกเพราะสิ่งเหล่านี้ไม่ได้รวมอยู่ในของที่นำเข้าแต่จะไปเป็นต้นทุนของของอีกชิ้นหนึ่ง
- ภาษีภายในที่เรียกเก็บโดยตรงจากวัสดุหรือการจำหน่ายของนั้นซึ่งจะได้คืนเมื่อมีการส่งออกของสำเร็จรูปนั้น<sup>91</sup>

#### ข. กำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไป

ค่าใช้จ่ายทั่วไปที่ใช้ในการคำนวณราคาคำนวณ หมายถึง ต้นทุนทางตรงทางอ้อมในการผลิตของนั้นเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้าซึ่งไม่ได้รวมไว้ในต้นทุนของวัสดุในส่วนแรก<sup>92</sup> ซึ่งคิดจากจำนวนที่พึงเกิดขึ้นตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคาศุลกากรซึ่งผลิตขึ้นโดยผู้ผลิตในประเทศที่ส่งออกเพื่อส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

ในการคิดพิจารณากำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปจะต้องมีการพิจารณารวมกันทั้งหมด หมายความว่าในกรณีใด ๆ ถ้าตัวเลขแสดงผลกำไรของผู้ผลิตต่ำและตัวเลขแสดงค่าใช้จ่ายทั่วไปของผู้ผลิตสูง แต่เมื่อนำกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปมารวมกันแล้ว ตัวเลขนั้นอาจจะสอดคล้องกับ

<sup>90</sup> *Ibid*, Note to Article 6 paragraph 3

<sup>91</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 2 (Revised July 1992), p.2 of lesson outline of lesson 25.

<sup>92</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 6 paragraph 7

ตัวเลขที่พึงคิดรวมอยู่ตามปกติในการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันนั้น ศุลกากรย่อมสามารถที่จะยอมรับราคานั้นได้ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าผู้ผลิตมีเหตุผลที่รับฟังได้ในการพิจารณาตัวเลขเหล่านั้น โดยอาจต้องคำนึงถึงนโยบายการกำหนดราคาตามปกติของกลุ่มอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องประกอบด้วยแต่ในกรณีที่ตัวเลขแสดงกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปของผู้ผลิตไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่พึงคิดรวมอยู่ตามปกติในการขายของประเภทและชนิดเดียวกันกับของที่กำลังประเมินราคา ศุลกากร ซึ่งกระทำโดยผู้ผลิตรายต่าง ๆ ในการประกาศผู้ส่งออกเพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้า เช่นนี้แล้วจำนวนกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปก็อาจหาได้จากข้อมูลที่เกี่ยวข้องที่นอกเหนือไปจากข้อมูลที่จัดหามาให้โดยผู้ผลิตของนั้นหรือในนามของผู้ผลิตของนั้น<sup>93</sup> หรือศุลกากรอาจใช้ตัวเลขที่ได้จากการขายของประเภทหรือชนิดเดียวกันนั้นแทน<sup>94</sup>

#### 2.2.4 ราคาย้อนกลับ (Fall back Value)

ในกรณีที่วิธีการประเมินราคาศุลกากรข้างต้นไม่สามารถพิจารณากำหนดราคาศุลกากรได้ซึ่งอาจเป็นเพราะไม่มีการขายเนื่องจากเป็นการเข้าซื้อเข้ามา ไม่มีการนำเข้าของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน ไม่มีการขายต่อในประเทศที่นำเข้า หรือไม่ทราบว่าผู้ผลิตเป็นใครหรือผู้ผลิตปฏิเสธที่จะเปิดเผยข้อมูลของต้นทุนการผลิตจึงต้องมาใช้วิธีการย้อนกลับในการกำหนดราคาศุลกากรซึ่งกำหนดให้การกำหนดราคาควรจะใช้วิธีการที่สมเหตุสมผลสอดคล้องกับหลักการและบทบัญญัติทั่วไปของความตกลงและของข้อ 7 ของแอดดิตัล 1994 และบนมูลฐานของข้อมูลที่สามารถหาได้ในประเทศที่นำเข้า<sup>95</sup>

##### (1) หลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาย้อนกลับ

##### ก. การกำหนดราคาย้อนกลับควรใช้วิธีการที่สมเหตุสมผล

การใช้วิธีการที่สมเหตุสมผลหมายถึงควรกำหนดราคาย้อนกลับบนพื้นฐานของราคาศุลกากรที่เคยกำหนดไว้ก่อนหน้านี้แล้วให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้โดยอาศัยการตีความอย่างยืดหยุ่น ยกตัวอย่างเช่น

<sup>93</sup> *Ibid*, Note to Article 6 paragraph 5

<sup>94</sup> กรมศุลกากร, คู่มือระบบราคาแอดดิตัล, น. 148.

<sup>95</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 6.1

- ในกรณีของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน อาจใช้ราคาของของที่ผลิตในประเทศอื่นที่มีในประเทศที่ส่งออกของที่จะประเมินราคาศุลกากรมาใช้เป็นฐานในการประเมินก็ได้

- ในกรณีของราคาหักทอน เงื่อนไขที่กำหนดว่าของจะต้องขายไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือเงื่อนไขเวลา 90 วันก็อาจได้รับการตีความอย่างยืดหยุ่นได้

แม้ว่าจะสามารถตีความอย่างยืดหยุ่นได้แต่ในบางกรณีก็ไม่ควรใช้อย่างยืดหยุ่นโดยคำนึงถึงจุดมุ่งหมายและบทบัญญัติของความตกลง เช่น<sup>96</sup>

- การขยายการพิจารณาออกไปว่าอะไรควรจะเป็นของที่เหมือนกันหรือเป็นของที่คล้ายกัน

- การใช้การขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรในกรณีที่เป็เหตุในการปฏิเสธราคา เช่น ในกรณีของราคาซื้อขายของที่นำเข้าหรือราคาหักทอน

- การตีความขยายข้อยกเว้นในกรณีของราคาหักทอนในกรณีของที่มีการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมแล้ว โดยให้ใช้ราคาที่ไม่หักมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจากกรรมวิธีดังกล่าวออกมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร

ในเรื่องการตีความอย่างยืดหยุ่นนี้มีความเห็นของคณะกรรมการทางด้านเทคนิคในการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นไว้ว่าการตีความอย่างยืดหยุ่นจะต้องมีการเรียงลำดับของการประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงด้วย<sup>97</sup> และในกรณีที่ยังไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้ก็สามารถใช้วิธีการอื่นนอกเหนือจากวิธีที่กำหนดไว้ในความตกลงก็ได้โดยจะต้องเป็นวิธีที่ไม่ต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ในความตกลง<sup>98</sup>

ข. วิธีการต้องสอดคล้องกับหลักการทั่วไปของความตกลงและของมาตรา 7 ของแกตต์ 1994

หลักการทั่วไปของความตกลงและของมาตรา 7 ของแกตต์ 1994 คณะมนตรีร่วมทางด้านศุลกากรได้กล่าวถึงสิ่งที่จะต้องพิจารณาว่ามีดังนี้ คือ

<sup>96</sup> Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 2 (Revised July 1992), p.1 of lesson outline of lesson 30

<sup>97</sup> Advisory Opinion 12.2

<sup>98</sup> Advisory Opinion 12.1

กรณีหลักการทั่วไปของความตกลง<sup>99</sup>

- ให้ใช้ราคาซื้อขายของที่นำเข้าให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้
- การประเมินราคาที่มีรูปแบบเดียวกัน
- ความยุติธรรมและความเป็นกลาง
- หลักเกณฑ์ที่มีความเรียบง่ายและมีความเที่ยงธรรม
- หลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับหลักปฏิบัติในทางการค้า

กรณีของมาตรา 7 ของเกตตีให้รวมถึงสิ่งเหล่านี้

- มูลค่าตั้งอยู่บนมูลค่าที่แท้จริง (Actual value) นั่นคือ มูลค่าที่ของนั้นได้ขายไปในกิจกรรมตามปกติทางการค้า ภายใต้เงื่อนไขที่สามารถแข่งขันกันได้อย่างเต็มที่
- ถ้าไม่มีมูลค่าที่แท้จริงตามข้อแรกหรือไม่อาจทำให้แน่ใจได้ให้ใช้ราคาที่เท่าเทียมกันมากที่สุดหรือที่ทำให้แน่ใจมากที่สุด
- ราคาของต้องไม่ตั้งอยู่บนราคาของที่มีกำเนิดของประเทศตนหรือราคาตามอำเภอใจหรือราคาที่สมมุติขึ้นมา<sup>100</sup>

ค. กำหนดราคาย้อนกลับบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้ในประเทศที่นำเข้า

การกำหนดราคาย้อนกลับบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้ในประเทศที่นำเข้า มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความสะดวกให้ศุลกากรไม่จำเป็นต้องไปหาข้อมูลจากนอกประเทศ แต่อย่างไรก็ตามหลักการในข้อนี้ก็ไม่ได้หมายความว่า จะเป็นการห้ามศุลกากรใช้ข้อมูลที่ได้รับมาจากแหล่งข้อมูลจากต่างประเทศแต่อย่างใด โดยข้อมูลเหล่านี้สามารถยอมรับได้ โดยไม่ต้องคำนึงถึงแหล่งที่มาหากศุลกากรพอใจในความจริงและความถูกต้องของข้อมูลเหล่านั้น<sup>101</sup>

<sup>99</sup> Committee on Customs Valuation, *Supra* note 96, p.3 of instructor note of lesson 29.

<sup>100</sup> *Ibid*, p.5 of instructor note of lesson 28.

<sup>101</sup> Advisory Opinion 12.3

## (2) วิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาย้อนกลับ

วิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาย้อนกลับเป็นการวางกฎเกณฑ์เพื่อป้องกันการกำหนดวิธีการประเมินราคาบุคลากรบางอย่างที่ไม่อาจยอมรับได้ภายใต้ความตกลงโดยอาศัยหลักเกณฑ์การตีความอย่างยืดหยุ่นโดยไม่สมเหตุสมผลซึ่งอาจขัดกับวัตถุประสงค์ของระบบการประเมินราคาบุคลากรภายใต้ความตกลงนี้ ซึ่งได้กำหนดวิธีการต้องห้ามต่าง ๆ ไว้ดังนี้<sup>102</sup>

### - ราคาขายในประเทศที่นำเข้าซึ่งของที่ผลิตในประเทศเช่นนั้น

วิธีการนี้เป็นวิธีการประเมินราคาของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกว่า ราคาขายในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีการใช้กับสินค้าบางชนิด อันได้แก่ เบนซินอย และสินค้าอื่น ๆ บางประเภทซึ่งการห้ามการใช้วิธีการประเมินราคาบุคลากรแบบนี้เป็นวัตถุประสงค์หลักอย่างหนึ่งในการเจรจาเพื่อจัดทำความตกลงฉบับนี้ ดังนั้นหลักเกณฑ์ในข้อนี้จึงถูกกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันการที่จะนำวิธีการใด ๆ เช่นว่านี้กลับมาใช้อีก

### - ระบบซึ่งให้มีการยอมรับราคาโดยการเลือกราคาที่สูงกว่า

เนื่องจากความตกลงฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การประเมินราคาบุคลากรมีความเรียบง่ายและมีความเที่ยงธรรม และสอดคล้องกับหลักปฏิบัติในทางการค้าจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์นี้ขึ้นมาดังจะเห็นได้จากการนำไปใช้ในเรื่องของราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน โดยมีอีกวัตถุประสงค์หนึ่งเพื่อจำกัดห้ามการใช้ระบบค่านิยามราคาบรัสเซลล์ซึ่งเป็นระบบวิธีการประเมินราคาบุคลากรที่ให้ใช้ราคาที่สูงกว่าเป็นราคาบุคลากรซึ่งไม่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์การประเมินราคาบุคลากรนี้

### - ราคาของในท้องตลาดภายในของประเทศที่ส่งออก

เป็นระบบวิธีการประเมินราคาบุคลากรพื้นฐานของประเทศแคนาดาซึ่งกำหนดราคาบุคลากร โดยใช้ราคาตลาดภายในของประเทศที่ส่งออกมากำหนดราคาบุคลากรซึ่งจะทำให้ราคาบุคลากรมิได้ขึ้นอยู่กับราคาซื้อขายแต่จะมีราคาที่สูงขึ้นในกรณีที่ราคาส่งออกมีราคาต่ำกว่าราคาภายในประเทศซึ่งเป็นวิธีการที่ขัดการกับระบบวิธีการประเมินราคาที่ห้ามใช้เพื่อต่อต้านการทุ่มตลาด

<sup>102</sup> *supra* note 8, pp. 238-240 และ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 7.2

- ต้นทุนของการผลิต ที่มีใช้ราคาคำนวณ ซึ่งพิจารณากำหนดขึ้นสำหรับของ  
ที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน

หลักการที่สำคัญของการประเมินราคา殊การ คือ มีวัตถุประสงค์ในการประเมินราคา殊การเพื่อ殊การเท่านั้นมิใช่ขึ้นเพื่อป้องกันการทุ่มตลาด ดังนั้นการยอมรับให้มีการใช้ต้นทุนของการผลิตอย่างอื่นที่มีใช้ราคาคำนวณที่กำหนดไว้ในความตกลง อาจทำให้การคำนวณเกิดส่วนเหลือของต้นทุนซึ่งกลายเป็นเรื่องของการทุ่มตลาดไปซึ่งมิใช่วัตถุประสงค์ของระบบการประเมินราคา殊การ

- ราคาของของเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่น ที่มีใช้ประเทศที่นำเข้า

เทคนิคการประเมินราคา殊การในสมัยก่อน เจ้าหน้าที่จะปฏิเสธราคาโดยพิจารณาจากราคาที่ผู้ส่งออกส่งออกไปยังประเทศอื่นในสินค้าชนิดเดียวกันซึ่งเป็นอุปสรรคทางการค้าอย่างหนึ่ง เนื่องจากว่าแต่ละประเทศมีลักษณะตลาดที่ไม่เหมือนกันดังนั้นการไปใช้ราคาที่ส่งออกไปยังประเทศอื่นจึงไม่เป็นธรรมโดยเฉพาะการใช้ราคาส่งออกที่สูงกว่ามาเป็นฐานในการประเมินราคา殊การจึงยอมรับไม่ได้ภายใต้ระบบการประเมินราคา殊การนี้ และนอกจากนี้ราคาของเพื่อส่งออกไปยังประเทศอื่นยังขัดกับหลักการประเมินราคา殊การของความตกลงฉบับนี้ อย่างชัดเจนที่จะต้องใช้ราคาซื้อขายเพื่อการส่งออกมายังประเทศที่นำเข้า

- การใช้ราคา殊การขั้นต่ำ

การกำหนดให้ใช้ราคา殊การขั้นต่ำเป็นวิธีการที่ต้องห้ามเนื่องจากวิธีการนี้อาจนำมาใช้ในการปกป้องสินค้าภายในประเทศ เป็นการกำหนดราคา殊การขั้นต่ำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และอาจนำมาใช้เพื่อเพิ่มระดับรายได้ของรัฐซึ่งไม่สอดคล้องกับแนวปฏิบัติในทางการค้าระหว่างประเทศที่ต้องการลดอุปสรรคทางการค้าให้ลดน้อยลง นอกจากนี้ยังขัดกับระบบการประเมินราคา殊การภายใต้ความตกลงฉบับนี้ อย่างชัดเจนเนื่องจากไม่ใช้ราคาของผู้ซื้อและผู้ขายตกลงกัน

การกำหนดราคา殊การขั้นต่ำนี้ ประเทศกำลังพัฒนาซึ่งปัจจุบันประเมินราคาสินค้าบนมูลฐานของราคาขั้นต่ำที่กำหนดขึ้นเป็นทางการ อาจขอตั้งข้อสงวนได้ โดยอยู่บนพื้นฐานของ

ข้อจำกัดและใช้ได้เป็นการชั่วคราว ภายใต้ข้อกำหนดและเงื่อนไขต่าง ๆ ตามที่สมาชิกทั้งหลายจะตกลงกัน<sup>103</sup>

- ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือราคาที่สมมติขึ้นเอง

ข้อห้ามนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การประเมินราคาศุลกากรขึ้นอยู่กับสภาพที่แท้จริงของตลาดทั้งเรื่องราคา การขาย ต้นทุน กำไรค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยต้องการที่จะจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อให้บรรลุความมุ่งประสงค์ของความตกลงฉบับนี้ที่ไม่ต้องการให้ใช้วิธีการประเมินราคาศุลกากรมาเป็นอุปสรรคแฝงในทางการค้าอีกต่อไป

หลังจากที่เราได้ศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาศุลกากรแล้วจะเห็นว่าได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้ค่อนข้างละเอียดเพื่อให้การประเมินราคาศุลกากรนั้นสามารถคาดหมายได้ ทำให้ผู้นำเข้ารู้ว่าเมื่อตนนำเข้ามาแล้วจะถูกประเมินราคาศุลกากรอย่างไรเป็นลำดับขั้นตอนอย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวก็อาจถูกบิดเบือนไปได้โดยการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นในบทถัดไปเราจะทำการศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่และความพยายามแก้ไขข้อวิพากษ์วิจารณ์บางประการเกี่ยวกับการนำความตกลงไปใช้ปฏิบัติเนื่องจากการจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่มีอยู่สูงมากจนทำให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตอาศัยเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้

---

<sup>103</sup> Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Annex 3 paragraph 2