

หลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจและข้อถกเถียงบางประการเกี่ยวกับ
การประเมินราคาศุลกากรตามความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

ตอนที่ 1 หลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจ

การประเมินราคาศุลกากรและอัตราภาษีศุลกากรเป็นนโยบายที่สามารถใช้ทดแทนกันได้เพื่อตอบสนองต่อวัตถุประสงค์เดียวกันไม่ว่าจะเป็นวัตถุประสงค์ทางด้านรายได้ของรัฐบาล การคุ้มกันอุตสาหกรรมและสินค้าภายในประเทศ การจ้างงาน หรือการกระจายรายได้ รัฐหรือหน่วยงานของรัฐสามารถใช้การประเมินราคาศุลกากรมาทดแทนการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีศุลกากรได้โดยที่มีการสังเกตเห็นการเปลี่ยนแปลงได้น้อยมาก กล่าวได้ว่าระบบการประเมินราคาศุลกากรอาจถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการคุ้มกันได้ดียิ่งกว่าเครื่องมืออื่นใดทั้งในแง่ความเฉียบพลันในการใช้ อำนาจในการตัดสินใจซึ่งเป็นของเจ้าหน้าที่ในระดับปฏิบัติการโดยไม่จำเป็นต้องอาศัยการตัดสินใจในระดับบริหารของประเทศ และสามารถนำมาใช้ในเชิงเลือกปฏิบัติโดยไม่เท่าเทียมกันต่อผู้นำเข้าหรือประเทศคู่ค้าได้ง่ายกว่ามาตรการทางภาษี¹ โดยเหตุนี้เองความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจึงได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้ในหลาย ๆ ส่วนเพื่อจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อให้ระบบการประเมินราคาศุลกากรสามารถดำเนินไปได้โดยไม่เป็นอุปสรรคต่อการค้าระหว่างประเทศ โดยในบทนี้เราจะทำการศึกษาในรายละเอียดต่อไปเกี่ยวกับหลักในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากรโดยจะแบ่งการศึกษาออกเป็น 3 ส่วน โดยในส่วนแรกจะศึกษาเกี่ยวกับหลักการทั่วไปในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เพื่อให้เข้าใจแนวคิดเบื้องต้นหลังในการใช้ดุลพินิจ ในส่วนที่สองจะศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ควบคุมการใช้ดุลพินิจว่าได้มีการวางแนวทางไว้อย่างไรบ้างภายใต้กฎเกณฑ์ของการประเมินราคาศุลกากร และในส่วนที่สามจะทำการศึกษาเกี่ยวกับกลไกในการระงับข้อพิพาทภายใต้ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร

¹ อิศรา ศานติศาสน์, การประเมินราคาทางศุลกากร การตรวจสอบสินค้าก่อนส่งออก และอุปสรรคทางด้านเทคนิค : อุปสรรคแฝงทางการค้า, (กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2539) น. 6-7.

1. หลักการทั่วไปในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

ในการทำความตกลงฉบับนี้มีแนวคิดที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ คือ การพยายามที่จะจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ให้น้อยที่สุดซึ่งเป็นผลมาจากการต่อสู้ของแนวคิดที่ได้กล่าวไปแล้วในการจัดทำความตกลงและเพื่อที่จะลดอุปสรรคทางการค้าที่เกิดขึ้นจากการประเมินราคาศุลกากรที่ไม่เป็นธรรมของเจ้าหน้าที่ ซึ่งในเรื่องนี้มีหลักการทั่วไปในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่สำคัญดังนี้ คือ

1.1 หลักการไม่ใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ (Non-arbitrary)

หลักการไม่ใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ หมายถึง การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่จะต้องอยู่บนหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในความตกลงมิใช่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่แน่นอน การวินิจฉัยตีความหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ภายในความตกลงจะต้องคำนึงถึงหลักต่าง ๆ ในการประเมินราคาศุลกากร เช่น เหตุที่จะปฏิเสธราคาซื้อขายของที่นำเข้าก็จะมีเฉพาะที่กำหนดไว้ในความตกลงเท่านั้นเจ้าหน้าที่จะยกเอาเหตุอื่นขึ้นมาเพื่อปฏิเสธไม่ยอมรับราคานั้นมิได้หรือการปรับราคาจะกระทำไม่ได้ถ้าความตกลงมิได้กำหนดว่าให้สามารถนำมาปรับราคาศุลกากรได้ เป็นต้น

ในเรื่องการประเมินราคาศุลกากรนั้นหลักการไม่ใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจนั้นจะมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัดมากเพราะในเรื่องการประเมินราคาศุลกากร เจ้าหน้าที่อาจจะใช้ดุลพินิจได้ในหลาย ๆ ช่วงตั้งแต่ในเรื่องการยอมรับเอกสาร การกำหนดราคาศุลกากร การปฏิเสธราคาที่ต่ำแดง การปรับราคาศุลกากร และการคิดคำนวณราคาศุลกากรดังนั้นจะเห็นได้ว่าในความตกลงจะกำหนดวิธีการ ขั้นตอนต่าง ๆ ไว้อย่างชัดเจนเพื่อจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยได้บัญญัติถึงหลักการการไม่ใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจในหลายส่วนของความตกลงนี้ เช่น

- ในส่วนของอาร์มบท บัญญัติไว้ว่า บรรดาสมาชิกยอมรับถึงความจำเป็นที่จะต้องมีการประเมินราคาสินค้าเพื่อความมุ่งประสงค์ทางศุลกากรที่มีความเป็นธรรม มีความเป็น

เอกภาพ และมีความเป็นกลางซึ่งจะเป็นการป้องกันไม่ให้มีการใช้ราคาศุลกากรที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจหรือสมมุติขึ้นเอง²

- ในส่วนของวิธีการย้อนกลับ เมื่อไม่สามารถพิจารณากำหนดราคาศุลกากรภายใต้บทบัญญัติของข้อนี้จะต้องไม่กำหนดขึ้นบนมูลฐานของ

...

(จ) ราคาที่กำหนดขึ้นตามอำเภอใจ หรือราคาที่สมมุติขึ้นเอง³

1.2 หลักการไม่เลือกปฏิบัติ (Non-discrimination)

หลักการไม่เลือกปฏิบัติ หมายถึง การที่ประเทศภาคีประเทศใดประเทศหนึ่งปฏิบัติต่อประเทศภาคีอื่นอีกประเทศหนึ่งอย่างไรจะต้องปฏิบัติเช่นนั้นต่อประเทศภาคีอื่นด้วยเพื่อให้ทุกประเทศภาคีได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน⁴ กล่าวคือ ในระหว่างผู้นำเข้าหลาย ๆ รายที่นำเข้าสินค้าชนิดเดียวกัน ถ้ามีการประเมินราคาศุลกากรผู้นำเข้าในประเทศหนึ่งโดยได้รับการปฏิบัติมีการใช้ดุลพินิจในการประเมินหรือปรับราคาศุลกากรอย่างไรก็จะต้องใช้วิธีการปฏิบัติเช่นนั้นกับผู้นำเข้ารายอื่น ๆ ด้วย

หลักการเกี่ยวกับการไม่เลือกปฏิบัติถือเป็นหลักการที่สำคัญในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่โดยหลักดังกล่าวได้ระบุไว้ทั้งในความตกลงแกตต์และความตกลงเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากร โดยในส่วนของแกตต์สามารถแยกพิจารณาได้สองประเด็น คือ หลักปฏิบัติอย่างชาติที่ได้อ่อนนุเคราะห์⁵ ซึ่งเป็นหลักที่กำหนดการไม่เลือกปฏิบัติ ณ พรมแดนที่สินค้าถูกนำเข้ามาภายในประเทศภาคี และหลักปฏิบัติอย่างชาติ⁶ เป็นหลักที่ให้มีการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันและไม่เลือกปฏิบัติระหว่างสินค้าที่นำเข้ากับสินค้าที่ผลิตในประเทศผู้นำเข้า โดยในส่วนของ

² Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Annex 3 paragraph 2

³ *Ibid*, Article 7.2

⁴ ทัชชamay ฤกษ์สุด, แกตต์และองค์การการค้าโลก (WTO), (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด) น. 32-41.

⁵ General Agreement on Tariffs and Trade, Article 1

⁶ *Ibid*, Article 3

ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาบุคลากรเองได้มีการวางหลักการไม่เลือกปฏิบัตินี้ไว้ในส่วนของอรัณยบทโดยบัญญัติให้วิธีการประเมินราคาบุคลากรนั้นควรจะใช้เป็นการทั่วไปโดยไม่ให้มีการแยกความแตกต่างในเรื่องแหล่งที่มาของสินค้า

1.3 หลักความโปร่งใส (Transparency)

หลักความโปร่งใส หมายถึง หลักการที่กำหนดให้การประเมินราคาบุคลากรจะต้องเป็นไปโดยเปิดเผยและสามารถตรวจสอบได้ เพื่อให้เกิดความยอมรับแก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง เนื่องจากแต่เดิมนั้นบางประเทศอาจจะมีการออกกฎหมายมาแต่ไม่ได้เป็นที่เปิดเผยทำให้นำเข้าไม่ทราบ เมื่อนำของเข้ามาก็ถูกประเมินราคาบุคลากรในราคาสูงซึ่งการกระทำดังกล่าวทำให้เกิดอุปสรรคในทางการค้าเกิดขึ้น นอกจากความโปร่งใสจะมีในขั้นตอนของการออกกฎหมายต่าง ๆ แล้วยังต้องมีในขั้นตอนของการประเมินราคาบุคลากรและการโต้แย้งทบทวนต่าง ๆ เพื่อป้องกันการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรมิให้มีมากจนเกินไป⁷ โดยข้อผูกมัดในเรื่องหลักความโปร่งใสมีกล่าวไว้ในมาตรา 10 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีศุลกากรและการค้า 1994 โดยได้วางกรอบผูกมัดต่อไปนี้ต่อสมาชิก

(1) บรรดากฎหมาย ระเบียบ คำพิพากษาของศาล และคำวินิจฉัยของส่วนราชการ ที่เกี่ยวกับการปฏิบัติโดยทั่วไปซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินราคาบุคลากร จะต้องประกาศให้ทราบทั่วกันโดยทันทีในรูปแบบที่ทำให้ฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้คัดค้านสามารถทำให้เกิดความคุ้นเคยกับกฎหมายและระเบียบเหล่านั้นได้

(2) มาตรการใด ๆ ของการปฏิบัติโดยทั่วไปของประเทศคู่สัญญา ซึ่งได้ทำให้เกิดภาระยุ่งยากอันใหม่หรือมากขึ้นกว่าเดิมในเรื่องข้อกำหนด ข้อจำกัดหรือข้อห้ามเกี่ยวกับการนำเข้า ไม่สามารถกระทำได้นั้นจนกว่าจะมีประกาศมาตรการนั้นออกมาอย่างเป็นทางการ และ

(3) ประเทศคู่สัญญาแต่ละประเทศต้องจัดการบรรดากฎหมาย ระเบียบ การตัดสินใจ และคำวินิจฉัยให้เป็นไปในรูปแบบเดียวกัน ยุติธรรมและมีเหตุมีผล นอกจากนี้ประเทศคู่สัญญาต้องคงไว้ซึ่งหรือก่อตั้งระบบอนุญาโตตุลาการ ศาลพิเศษของฝ่ายบริหาร หรือวิธีการอย่างใดอย่าง

⁷ กรมศุลกากร, คำแปลเอกสารเอเปค: โครงการช่วยเหลือทางวิชาการด้านการประเมินราคา เอกสารจะประเด็น ระบุ 2, น. 18-25.

หนึ่งเพื่อประโยชน์ในการทบทวนตัดสินใจและการแก้ไขอย่างรวดเร็วต่อการปฏิบัติของส่วนบริหารที่เกี่ยวข้องกับงานศุลกากรได้

ข้อผูกมัดพื้นฐานเหล่านี้ได้ถูกกล่าวถึงในหลาย ๆ มาตรการของความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรโดยเฉพาะในมาตรา 12 ได้กล่าวถึงความโปร่งใสโดยมีใจความว่า บรรดากฎหมาย ระเบียบ คำพิพากษาของศาล และคำวินิจฉัยของส่วนราชการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติเกี่ยวกับการปฏิบัติโดยทั่วไปซึ่งมีผลกระทบถึงความตกลงนี้จะต้องประกาศให้ทราบทั่วกัน นอกจากนี้จะพบในมาตรานี้แล้วในเรื่องของความโปร่งใсыังพบได้ในหลาย ๆ บทบัญญัติของความตกลง เช่น มาตรา 1.2, 7.3 และ 16 โดยมีใจความว่า หากผู้นำเข้าร้องขอ ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรถึงวิธีการที่ใช้กำหนดราคาศุลกากรขึ้น

2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ภายใต้ความตกลง

2.1 การใช้ดุลพินิจในการกำหนดราคาศุลกากร

ก. ต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้

การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและวัดปริมาณได้นี้เป็นหลักเกณฑ์ที่มีความสำคัญที่ได้บัญญัติเน้นไว้ในความตกลงเพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่มีการดุลพินิจตามอำเภอใจ กล่าวคือ ถ้าเจ้าหน้าที่จะใช้ดุลพินิจในการกำหนดราคาศุลกากร เจ้าหน้าที่จะต้องมีพยานหลักฐานต่าง ๆ มายืนยัน และสามารถแสดงเหตุผลประกอบได้ โดยศุลกากรจะต้องไม่ใช่ตัวเลขที่ได้จากการประมาณการ ประสบการณ์ส่วนตัวหรือการคาดเดามาใช้ในการประเมินราคาศุลกากรซึ่งจะพบหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ได้หลาย ๆ ส่วนของความตกลงดังนี้

- การกำหนดให้มูลฐานสำหรับการประเมินราคาเพื่อความมุ่งหมายทางศุลกากรนั้นควรจะต้องเป็นราคาซื้อขายของของที่จะประเมินราคาศุลกากรให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ กล่าวคือ ให้เจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาศุลกากรจะต้องยึดถือราคาที่ได้ตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเป็นหลัก เนื่องจากราคาซื้อขายนี้เป็นราคาที่มีหลักฐานยืนยันได้อย่างแน่ชัดตามใบบัญชีราคาสินค้า แต่ในเรื่องนี้ก็มีใ้หมายความว่าเจ้าหน้าที่จะต้องเชื่อถือในการสำแดงราคาของผู้นำเข้าเสมอไป เพราะถ้าเป็นเช่นนั้นแล้วย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตสามารถ

สำแดงราคาที่เป็นเท็จได้ โดยความตกลงได้เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ทางศุลกากรมีสิทธิในการที่จะสงสัยในความถูกต้องของคำให้การ เอกสาร หรือแบบแสดงรายการใด ๆ ที่ยื่นมา เพื่อความมุ่งประสงค์ของการประเมินราคาศุลกากรได้แต่ก็ต้องอยู่บนเหตุอันควรเช่นเดียวกัน

- ในกรณีของราคาหักทอน การหักทอนสำหรับมูลค่าที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการผ่านกรรมวิธีเพิ่มเติมมาแล้วนั้น จะต้องยึดหลักของข้อมูลที่ตั้งอยู่บนข้อเท็จจริง และเป็นข้อมูลที่นับจำนวนได้ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับต้นทุนของงานเช่นว่านั้น

- ในส่วนของการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า ได้มีการวางหลักเกณฑ์ไว้ชัดเจนว่าในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรนั้น เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะใช้ดุลพินิจกำหนดให้สิ่งใดเพิ่มเข้าไปในราคาที่ชำระจริง หรือราคาที่พึงต้องชำระอีกไม่ได้ เว้นแต่เป็นสิ่งที่กำหนดไว้ในความตกลง⁸ และสิ่งที่จะนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่เป็นจริงและนับจำนวนได้⁹ ตัวอย่างเช่น ผู้ซื้อแจ้งว่าตนต้องรับภาระค่าภานะบรรจุเป็นเงินจำนวนหนึ่งและสามารถแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าตนได้ชำระเพียงเท่านั้นจริง ราคาศุลกากรก็ต้องปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าตามจำนวนนั้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าตนเองมีความเห็นว่า ราคาของภานะบรรจุควรจะเป็นเท่าใด

ข. ต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลในประเทศที่นำเข้าเป็นหลัก

เนื่องจากข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศที่นำเข้านี้เจ้าหน้าที่และผู้นำเข้าสามารถตรวจสอบความถูกต้องและความน่าเชื่อถือได้ง่าย ส่วนข้อมูลในต่างประเทศนั้นจะมีปัญหาในเรื่องความน่าเชื่อถือเนื่องจากเจ้าหน้าที่อาจหยิบเพียงแค่ส่วนหนึ่งขึ้นมาเพื่อใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรโดยไม่รู้ถึงข้อเท็จจริงทั้งหมดและยังอาจเป็นการสร้างภาระแก่ผู้นำเข้าที่จะหาข้อมูลในต่างประเทศมาเพื่อปฏิเสธความไม่น่าเชื่อถือของราคาที่กำหนดดังกล่าวอีกด้วย ความตกลงจึงกำหนดให้เจ้าหน้าที่จะต้องใช้ดุลพินิจบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้ในประเทศที่นำเข้าซึ่งจะพบหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ได้ในความตกลงดังนี้

- ในกรณีของราคาหักทอน (Deductive value) กำหนดให้เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาบนพื้นฐานของข้อมูลที่จัดหามาให้โดยผู้นำของเข้าหรือในนามของผู้นำของเข้าเป็นหลัก

⁸ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 8.4

⁹ *Ibid*, Article 8.3

ในการพิจารณา เว้นเสียแต่ว่าตัวเลขเหล่านั้นของผู้นำเข้าจะไม่สอดคล้องกับตัวเลขที่ได้รับจากการขายในประเทศที่นำเข้าซึ่งของที่นำเข้าที่เป็นประเภทหรือชนิดเดียวกัน โดยในกรณีที่ตัวเลขของผู้นำเข้าไม่สอดคล้องกับตัวเลขเช่นนั้นแล้วจึงสามารถใช้ข้อมูลอื่นนอกเหนือที่จัดหามาโดยผู้นำเข้าหรือในนามของผู้นำเข้าในประเทศที่นำเข้าได้

- ในกรณีของราคาคำนวณ (Computed value) กำหนดให้เจ้าหน้าที่พิจารณากำหนดราคาขึ้นบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่แล้วในประเทศที่นำเข้า แต่ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องตรวจสอบต้นทุนของการผลิตของของที่จะประเมินราคาคำนวณ ซึ่งจำเป็นต้องได้รับข้อมูลจากภายนอกประเทศที่นำเข้า เจ้าหน้าที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับข้อมูลจากภายนอกประเทศโดยทันทีไม่ได้เพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจเนื่องจากข้อมูลที่อยู่ต่างประเทศเป็นเรื่องยากที่เจ้าหน้าที่ในรัฐที่ประเมินราคาจะรู้ถึงข้อมูล สภาพตลาด และปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ ที่มีผลต่อราคาและนอกจากนี้วิธีการนี้มักใช้กับกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งอาจทำให้เจ้าหน้าที่มีอคติต่อข้อมูลนั้นได้ ความตกลงจึงกำหนดให้ถ้าต้องการตรวจสอบยืนยันข้อมูลดังกล่าวจะต้องได้รับความยินยอมของผู้ผลิต และจะต้องบอกกล่าวให้รัฐบาลของประเทศที่ข้อมูลมีอยู่ได้ทราบล่วงหน้าและประเทศนั้นไม่ขัดข้องในการสอบสวนนั้นด้วย

- ในกรณีของราคาย้อนกลับ กำหนดให้การพิจารณากำหนดราคาศุลกากรของของที่นำเข้าจะต้องกระทำบนมูลฐานของข้อมูลที่หาได้ในประเทศที่นำเข้า¹⁰

ในปัจจุบันเนื่องจากปัญหาของการล่าช้าราคาอันเป็นเท็จเกิดมากขึ้นและเป็นปัญหาที่สำคัญในหลาย ๆ ประเทศ ในระดับระหว่างประเทศจึงมีความพยายามที่จะสร้างความร่วมมือกันมากขึ้นในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันเพื่อที่จะทำการตรวจสอบความถูกต้องของราคาที่ล่าช้า ดังนั้นหลักเกณฑ์ในเรื่องการกำหนดราคาโดยจะต้องอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลที่นำเข้าเป็นหลักจึงไม่เคร่งครัดโดยเฉพาะในเรื่องการตรวจสอบการฉ้อฉลโดยในเรื่องนี้มีร่างแนวทางที่กำลังอยู่ในระหว่างการพิจารณาที่น่าสนใจ 2 ฉบับ คือ

(1) แนวแนะนำสำหรับการแลกเปลี่ยนข้อมูลสำหรับการประเมินราคาศุลกากร (Guide to the exchange of customs valuation information)

แนวแนะนำฉบับนี้ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาคู่ขัดข้องบางเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพันธกรณีที่มีอยู่ในความตกลง กล่าวคือ ตามคำวินิจฉัยข้อ 6.1 และกรณีศึกษาที่

¹⁰ Advisory Opinion 12.3

13.1 ที่กำหนดให้รัฐสมาชิกจะต้องให้ความร่วมมือในการช่วยในการตรวจสอบราคาที่ลำแดง ในกรณีที่รัฐนำเข้าเห็นว่าการฉ้อฉลหรืออยู่ในข่ายที่ต้องสงสัยว่าจะมีการฉ้อฉลเกิดขึ้น โดยในความตกลงฉบับนี้ได้มีการวางหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนยิ่งขึ้นเกี่ยวกับกระบวนการให้ความร่วมมือดังกล่าวว่ามีขั้นตอนหรือระเบียบวิธีปฏิบัติอย่างไรโดยจะมีรายละเอียดในเรื่องของสิ่งที่รัฐที่ร้องขอจะต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนที่จะทำการร้องขอข้อมูล คำแนะนำเกี่ยวกับข้อมูลที่สามารถจะทำการร้องขอได้ ตลอดไปจนถึงระยะเวลาที่จะต้องดำเนินการ ซึ่งจากแนวนำดังกล่าวผู้เขียนต้องการชี้ให้เห็นว่าโดยหลักแล้วเจ้าหน้าที่ศุลกากรควรที่จะทำการกำหนดราคามบนพื้นฐานของข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศของตนให้หมดสิ้นเสียก่อนจึงจะทำการร้องขอใช้ข้อมูลจากรัฐอื่น ๆ ได้¹¹

(2) แนวนำสำหรับการพัฒนาและใช้ฐานข้อมูลในการประเมินแห่งชาติเป็นเครื่องมือในการประเมินความเสี่ยง (Guidelines on the development and use of a national valuation database as a risk assessment tool)

แนวนำฉบับนี้ได้วางหลักเกณฑ์ให้ศุลกากรจัดทำฐานของข้อมูลในการประเมินขึ้นในรัฐของตนเพื่อใช้เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการประเมินความเสี่ยง ร่วมกับกระบวนการอื่น ๆ ในการจัดการเกี่ยวกับปัญหาการฉ้อฉลโดยมีหลักที่สำคัญที่สุดของแนวนำฉบับนี้ คือ

- จะต้องไม่ใช้ฐานข้อมูลดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณากำหนดราคาศุลกากรหรือนำมาใช้เพื่อเป็นแนวทางเป็นเครื่องมือในการกำหนดราคาศุลกากรขั้นต่ำ
- จะต้องไม่นำฐานข้อมูลดังกล่าวมาใช้เป็นเหตุในการปฏิเสธราคาที่ลำแดง เพียงเพราะมีความแตกต่างระหว่างราคาที่มีในฐานข้อมูลกับราคาที่ลำแดง
- จะต้องไม่นำฐานข้อมูลดังกล่าวมาใช้เพื่อกำหนดราคาศุลกากรเพื่อการตีราคาประกันโดยไม่คำนึงถึงหลักเกณฑ์ในการวางประกันเพื่อปล่อยของออกไปก่อน
- จะต้องไม่ใช้ฐานข้อมูลนี้มาใช้แทนวิธีการอย่างอื่นในการตรวจสอบความถูกต้องแท้จริงในการลำแดงราคา¹²

¹¹ โปรดดู ภาคผนวก จ

¹² โปรดดู ภาคผนวก ข

ในแนวนำฉบับนี้จะมีการกำหนดเกี่ยวกับเรื่องของข้อมูลที่จะมีการเก็บไว้เป็นฐานข้อมูลในการประเมินราคาบุคลากร การใช้ฐานข้อมูลดังกล่าว กล่าวคือแนวนำฉบับนี้มีขึ้นเพื่อส่งเสริมให้รัฐต่าง ๆ จัดทำฐานข้อมูลของตนขึ้นมาเพื่อใช้ในการประเมินความเสี่ยงในการสำแดงราคาว่ามีความถูกต้องหรือไม่ โดยยอมรับให้มีการกระทำได้แต่ภายใต้เงื่อนไขการใช้ภายใต้แนวนำเท่านั้นเพราะถึงอย่างไรก็ตามวิธีการในการกำหนดราคาบุคลากรของเจ้าหน้าที่ก็ยังจะต้องยึดถือตามความตกลงโดยยึดถือตามบัญชีราคาสินค้าและการตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายอยู่นั่นเอง

ค. ในกรณีที่มีหลายราคาให้เจ้าหน้าที่ใช้ราคาต่ำสุดในการกำหนดราคาบุคลากร

ในกรณีที่มีราคามากกว่าหนึ่งราคาภายใต้ความตกลง ซึ่งเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่จะต้องตัดสินใจว่าจะต้องใช้ราคาใดเพื่อการกำหนดราคาบุคลากร ความตกลงได้เลือกใช้แนวทางที่สอดคล้องกับความเป็นจริงว่าในกรณีที่ผู้ซื้อมีโอกาสเลือกระหว่างราคาสองราคา โดยมีข้อเท็จจริงอื่น ๆ เหมือนกัน ผู้ซื้อจะเลือกราคาที่ต่ำกว่า ดังนั้นเพื่อป้องกันการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ที่ไม่เหมาะสม เช่น การใช้ราคาเฉลี่ย หรือการใช้ราคาที่สูงกว่ามากำหนดราคาบุคลากร ความตกลงจึงได้วางหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ใช้ราคาต่ำที่สุดมาใช้ในการกำหนดราคาบุคลากร เช่น ในเรื่องของราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกัน ถ้าพบว่ามีการซื้อขายของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันมากกว่าหนึ่งราคา จะต้องใช้ราคาเช่นว่านั้นที่ต่ำที่สุดในการพิจารณากำหนดราคาบุคลากรของของที่นำเข้าหรือในกรณีที่ไมอาจกำหนดราคาบุคลากรได้ภายใต้บทบัญญัติของความตกลงนี้ก็ห้ามมิให้ใช้วิธีการกำหนดราคาบุคลากรโดยเลือกจากราคาที่สูงกว่า เป็นต้น

2.2 การใช้ดุลพินิจในการปรับราคาบุคลากร

การปรับราคาบุคลากรเป็นอีกเรื่องหนึ่งที่เจ้าหน้าที่ทางบุคลากรสามารถใช้ดุลพินิจได้ในการกำหนดราคาซื้อขายของที่เหมือนกันหรือคล้ายกัน ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาบุคลากรจึงได้วางกฎเกณฑ์ในการปรับราคาบุคลากรเพื่อให้หน่วยงานทางบุคลากรปฏิบัติไว้ดังนี้ คือ¹³

¹³ Ibid, Interpretative note of Article 2.5 and 3.5

- การจะใช้ราคาของที่เหมือนกันหรือคล้ายกันมาใช้ในการกำหนดราคาบุคลากร จะต้องคำนึงระดับการค้า และระดับปริมาณของสิ่งของให้อยู่ในระดับเดียวกับของที่จะทำการประเมินราคาบุคลากรเพื่อให้ราคามีความสอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงทางการค้า
- การปรับราคาบุคลากรนั้นให้กระทำได้ไม่ว่าจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นหรือลดลงของราคาบุคลากรเป็นการบัญญัติขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ได้คำนึงถึงว่าการปรับราคาบุคลากรไม่จำเป็นต้องปรับเพื่อให้ราคาบุคลากรเพิ่มขึ้นแต่เพียงอย่างเดียว
- ในกรณีการปรับราคาบุคลากรให้กระทำบนพื้นฐานของหลักฐานที่สามารถแสดงให้เห็นได้ว่าการปรับราคาบุคลากรมีความสมเหตุสมผล และมีความถูกต้องอย่างปราศจากข้อสงสัย ตัวอย่างการใช้ดุลพินิจในเรื่องนี้ เช่น หากของนำเข้าที่กำลังประเมินราคาบุคลากรเป็นของจำนวน 10 หน่วย และของนำเข้าซึ่งเหมือนกันนั้นมีราคาซื้อขายอยู่แล้วแต่เป็นการขายในจำนวน 500 หน่วย และเป็นที่ยอมรับว่าผู้ขายให้ส่วนลดด้านปริมาณ ดังนั้นการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่เหมือนกันที่ต้องกระทำอาจทำได้โดยการใช้บัญชีรายการราคาสินค้าของผู้ขายและใช้ราคานั้นสำหรับการขายในจำนวน 10 หน่วย แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่า จะต้องมีการขายในจำนวน 10 หน่วย ตรงเท่าที่บัญชีรายการราคาสินค้านั้นได้จัดทำมาโดยสุจริต สำหรับการขายในปริมาณอื่น ๆ แต่ถ้ากรณีที่ไม่มีข้อเท็จจริงเช่นนี้แล้ว การที่เจ้าหน้าที่จะใช้ดุลพินิจกำหนดราคาบุคลากรโดยใช้บัญชีราคาสินค้าเช่นนี้แล้วย่อมเป็นสิ่งที่ไม่เหมาะสม

2.3 การยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน

ปัญหาการยอมรับราคาซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนับว่าเป็นปัญหาที่สำคัญเรื่องหนึ่งในการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้า โดยเฉพาะในการดำเนินการของธุรกิจข้ามชาติซึ่งจะมีอำนาจสูงในการกำหนดราคาของการซื้อขายสินค้าโดยไม่คำนึงถึงว่าราคาตลาดควรจะเป็นเท่าใดเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากร หรืออาจใช้กลไกทางราคาเนื่องจากความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาต่ำกว่าปกติเพื่อกีดกันสินค้าของผู้ผลิตอื่น¹⁴ ฉะนั้นแนวโน้มในการประเมินราคาซื้อขายของที่นำเข้าของเจ้าหน้าที่จึงมักจะไม่นิยมรับราคาซื้อขายของบุคคลเหล่านี้ที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งทำให้เกิดอุปสรรคทางการค้าเนื่องจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เกิดขึ้นได้

¹⁴ เพชรรัตน์ สุณิมิตกุลกิจ, "Transfer Pricing กับ การประเมินราคาบุคลากร," วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ , เล่มที่ 94, ปีที่ 8, (กรกฎาคม 2545), น.28

ในความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ว่ามีกรณีใดบ้างที่จะถือว่าบุคคลมีความสัมพันธ์กัน แต่เหตุเพียงแค่ว่าเป็นการซื้อขายของบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันนั้นยังไม่เป็นเหตุที่จะให้เจ้าหน้าที่สามารถปฏิเสธราคาซื้อขายได้เว้นแต่ความสัมพันธ์นั้นมีอิทธิพลต่อราคาซึ่งในการพิจารณาเรื่องนี้ความตกลงได้กำหนดวิธีการใช้ดุลพินิจไว้ 2 ทาง คือ

- ตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขาย¹⁵

ในกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กันจะต้องมีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายนั้น โดยในบันทึกการตีความ (Interpretative notes) ได้ให้ความหมายขยายต่อไปว่าไม่จำเป็นที่จะต้องทำการตรวจสอบสภาพแวดล้อมการขายในทุก ๆ กรณี โดยการตรวจสอบจะเฉพาะในกรณีที่มีข้อสงสัยเกี่ยวกับการรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเท่านั้น ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่มีข้อสงสัยใด ๆ เกี่ยวกับการรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าซึ่งอาจเกิดเนื่องมาจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรเคยตรวจสอบความสัมพันธ์นั้นมาก่อนแล้ว หรือเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีข้อมูลที่ละเอียดอยู่แล้วเกี่ยวกับผู้ซื้อและผู้ขายและได้ตรวจสอบแล้วพบว่าความสัมพันธ์นั้นไม่มีอิทธิพลต่อราคา

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรไม่สามารถยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้โดยไม่มี การสอบถามเพิ่มเติม ความตกลงได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรควรให้โอกาสแก่ผู้นำเข้า ในการจัดหาข้อมูลที่ละเอียดเพิ่มเติมเท่าที่จำเป็น เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรสามารถตรวจสอบสภาพการณ์ที่แวดล้อมการขายนั้นได้ เพื่อเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้มีข้อมูลที่ครบถ้วน เพื่อจะได้ไม่เกิดความผิดพลาดและเป็นที่ยอมรับได้ของผู้นำเข้า

ในความตกลงได้มีการกำหนดตัวอย่างเพื่อใช้เป็นแนวทางในการใช้ดุลพินิจว่าในกรณีต่าง ๆ เหล่านี้ถือว่าความสัมพันธ์ไม่มีอิทธิพลต่อราคา เช่น

- ราคานั้นได้ตกลงกันในลักษณะที่สอดคล้องกับทางปฏิบัติในการกำหนดราคาตามปกติของอุตสาหกรรม

- ราคาที่กำหนดมีความสอดคล้องกับที่ผู้ขายได้ตกลงราคาเพื่อขายให้กับผู้ซื้อหลาย ๆ รายซึ่งไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ขายเลย

¹⁵ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Note to Article 1 paragraph 2

- ราคาที่กำหนดแสดงให้เห็นได้ว่าราคานั้นคุ้มกับต้นทุนทั้งหลายรวมกำไรซึ่งเป็นของตัวแทน และกำไรทั้งหมดที่หน่วยธุรกิจนั้นได้รับในช่วงเวลาที่เป็นตัวแทนอยู่นั้น ในการขายของประเภทและชนิดเดียวกันนั้น

- การใช้ราคาเปรียบเทียบ

ในส่วนของการใช้ราคาเปรียบเทียบ ความตกลงได้วางหลักในการใช้ดุลพินิจไว้ว่าราคาที่นำมาเปรียบเทียบจะนำมาใช้ได้ก็ต่อเมื่อผู้นำเข้าร้องขอและให้นำมาใช้เพื่อความมุ่งประสงค์ในการเปรียบเทียบเท่านั้น¹⁶ กล่าวคือ เจ้าหน้าที่จะริเริ่มดำเนินการเองไม่ได้และไม่สามารถเอาราคาที่นำมาเปรียบเทียบมาใช้เป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้แต่ให้นำมาใช้เพื่อก่อตั้งความถูกต้องของราคาของของที่ได้รับการประเมินอยู่เท่านั้น ในกรณีนี้ที่ไม่มีความใกล้เคียงกันก็จะไม่สามารถยอมรับราคานั้นเป็นราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ โดยในเรื่องการใช้ราคาเปรียบเทียบมีเรื่องที่เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาดังนี้

ก. ราคาที่นำมาใช้ในการเปรียบเทียบ

ราคาที่ให้นำมาใช้ในการเปรียบเทียบนั้นความตกลงได้กำหนดให้ใช้ราคาซึ่งเกิดขึ้นในเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกับราคาดังต่อไปนี้ คือ

- ราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน หรือของที่คล้ายกันให้กับผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อส่งออกไปยังประเทศที่นำเข้า
- ราคาศุลกากรของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันภายใต้บทบัญญัติในเรื่องราคาหักทอน (Fall back value)
- ราคาศุลกากรของของที่เหมือนกันหรือของที่คล้ายกันภายใต้บทบัญญัติในเรื่องราคาคำนวณ (Computed value)

และก่อนที่จะนำราคานั้นมาใช้ในการเปรียบเทียบเจ้าหน้าที่จะต้องคำนึงถึงความแตกต่างในด้านระดับการค้า ระดับปริมาณ ปัจจัยต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในเรื่องการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า และต้นทุนต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นโดยผู้ขาย ในการขายที่ผู้ขายและผู้ซื้อที่ไม่มีความสัมพันธ์กันด้วย ซึ่งถ้ามีความแตกต่างกันเจ้าหน้าที่ก็ต้องคำนึงถึงต่อไปว่าความแตกต่างนั้นมีผลกระทบต่อราคาหรือไม่ซึ่งถ้ามีผลกระทบเจ้าหน้าที่จะต้องทำการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

¹⁶ Ibid, Article 1:2 (c)

เสียก่อนที่จะนำมาเปรียบเทียบ แต่ถ้าความแตกต่างนั้นไม่มีผลกระทบต่อราคาก็ไม่จำเป็นที่จะต้องมีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเสมอไป ในเรื่องของราคาเปรียบเทียบนี้มีข้อน่าสังเกตอยู่ประการหนึ่ง คือ ถ้าราคาที่นำมาใช้เปรียบเทียบนี้เป็นราคาที่ต่ำกว่าราคามีอยู่ในท้องตลาดโดยทั่วไป เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะไม่ยอมรับนำเอราคารานั้นมาใช้ในการเปรียบเทียบไม่ได้ถ้าราคานั้นเคยเป็นที่ยอมรับนำมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรมาแล้ว¹⁷

ข. ความใกล้เคียงกันอย่างมาก

การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการเปรียบเทียบราคาว่าอย่างไรจะถือว่ามี ความใกล้เคียงกันอย่างมากอันจะมีผลให้ราคาที่สำแดงนั้นสามารถยอมรับเป็นราคาศุลกากรได้ ในบันทึกการตีความ (Interpretative notes)¹⁸ ได้วางหลักเกณฑ์เพื่อเป็นแนวทางให้เจ้าหน้าที่ สามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างเหมาะสมโดยให้เจ้าหน้าที่คำนึงถึงปัจจัยหลาย ๆ ประการซึ่งรวมถึง สิ่งต่าง ๆ ดังนี้

- ลักษณะของที่นำเข้า
- ลักษณะของอุตสาหกรรมนั้น ๆ
- ฤดูกาลที่นำเข้าของเข้ามา และ
- ความแตกต่างในด้านราคานั้นมีนัยสำคัญทางการค้าหรือไม่

การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ซึ่งต้องคำนึงถึงปัจจัยเหล่านี้จึงอาจมีความแตกต่างกันได้ เป็นราย ๆ ไป ไม่สามารถใช้มาตรฐานเดียวกันได้ในแต่ละราย เช่น ไม่สามารถกำหนดอัตราร้อยละ ของความแตกต่างที่จะถือว่าใกล้เคียงกันได้ตายตัวลงไป เพราะความแตกต่างเล็กน้อยของราคา ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับของประเภทหนึ่ง อาจจะเป็นที่ยอมรับไม่ได้ ขณะที่ความแตกต่างเป็นจำนวน มากของของอีกประเภทหนึ่งอาจจะเป็นที่ยอมรับได้ในการพิจารณา

2.4 การใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบความเป็นจริงหรือถูกต้องของข้อความเอกสาร หรือการสำแดง ราคาเพื่อการประเมินราคาศุลกากร

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับในการใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบความเป็นจริงหรือถูกต้องของ ข้อความหรือการสำแดงราคาเพื่อการประเมินราคาศุลกากรนั้นความตกลงได้วางหลักไว้ว่า ไม่มี

¹⁷ Advisory Opinion 7.1

¹⁸ *Ibid*, Interpretative note of Article 1 paragraph 2(b)

ความใดในความตกลงที่จะตีความว่าเป็นการจำกัดสิทธิหรือสงสัยในสิทธิของหน่วยงานบริหารของศุลกากรที่จะทำให้อันมีความพอใจถึงความเป็นจริงหรือความถูกต้องของเอกสาร หรือการสำแดงใด ๆ ที่ยื่นเพื่อความมุ่งประสงค์ทางศุลกากร¹⁹ และยอมรับว่าในการใช้ความตกลงนี้หน่วยงานบริหารทางศุลกากรอาจจำเป็นต้องสอบถามถึงความจริงหรือความถูกต้องของข้อความเอกสาร หรือการสำแดงใด ๆ ที่ยื่นต่อตนเพื่อความมุ่งหมายของการประเมินราคาศุลกากรได้ภายใต้บังคับกฎหมายและระเบียบปฏิบัติภายในประเทศสมาชิกและสมาชิกทั้งหลายมีสิทธิที่จะคาดหวังว่าจะได้รับความร่วมมืออย่างเต็มที่จากผู้นำเข้าในการสอบถามเหล่านี้²⁰

เหตุที่ต้องมีบทบัญญัติในเรื่องนี้เนื่องมาจากความตกลงมีลักษณะเป็นการจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ โดยให้การประเมินราคาศุลกากรจะต้องใช้ราคาที่ได้ชำระจริงหรือพึงต้องชำระซึ่งทำให้เจ้าหน้าที่ไม่มีสิทธิที่จะใช้ดุลพินิจได้เองในการกำหนดราคาและจะอาศัยเหตุแต่เพียงว่าราคาที่สำแดงมีราคาต่ำเป็นเหตุในการปฏิเสธราคาซื้อขายนั้นไม่ได้²¹ ทำให้ผู้นำเข้าบางรายแสดงรายการต่ำกว่าราคาจริง หรือโดยรู้กันกับผู้ส่งออกในต่างประเทศเพื่อแสดงหลักฐานราคาต่ำกว่าความเป็นจริง หรือบางครั้งก็มีการแสดงราคาสินค้าสูงกว่าความเป็นจริงเพื่อนำมาเป็นหลักฐานหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล²² ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้ จึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ดังกล่าวขึ้นเพื่อยืนยันและให้สิทธิแก่เจ้าหน้าที่ว่าไม่จำเป็นต้องเชื่อตามที่ผู้นำเข้าสำแดงเสมอไป โดยในเรื่องนี้คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นแนะนำเพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินการดังนี้ คือ

(ก) ข้อความในเอกสารที่ยื่นเพื่อหาราคาศุลกากรต้องเป็นความจริงและมีความถูกต้อง
ข้อมูลอันเป็นเท็จย่อมไม่อาจยอมรับได้

ความตกลงมุ่งถึงการกำหนดราคาศุลกากรบนข้อเท็จจริงตามที่เป็นจริง ดังนั้นเอกสารใด ๆ ซึ่งมีข้อมูลเท็จย่อมขัดต่อเจตนารมณ์ของความตกลงนี้ ศุลกากรย่อมมีสิทธิภายใต้

¹⁹ *Ibid*, Article 17

²⁰ *Ibid*, Annex III paragraph 6

²¹ Advisory Opinion 2.1

²² ธาณี สกลวิทยานนท์, "การประเมินราคาตามความตกลงแอกเตต์," *สรรพากรสาส์น* เล่มที่ 46, ปีที่ 7, (กรกฎาคม 2542), น.57-61

ความตกลงที่จะตรวจสอบให้เป็นที่พอใจถึงความเป็นจริงและถูกต้องของข้อความในเอกสารหรือการสำแดงใด ๆ และไม่ผูกพันกับข้อมูลใด ๆ ซึ่งสำแดงในเอกสารซึ่งเป็นเท็จ²³

(ข) เอกสารที่มีข้อความผิดไปโดยไม่ตั้งใจหรือเอกสารที่ไม่สมบูรณ์ไม่อาจยอมรับได้

เอกสารที่มีข้อมูลผิดไปโดยไม่ตั้งใจหรือไม่สมบูรณ์ซึ่งมีผลในการบิดเบือนข้อมูล ไม่อาจยอมรับได้เช่นเดียวกับเอกสารที่มีข้อความอันเป็นเท็จ ดังนั้นกฎหมายภายใน วิธีปฏิบัติทางบริหาร และความตกลงมาตรา 13 ย่อมนำมาใช้บังคับ ในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องมีการใช้ข้อมูลที่มีอยู่ในเอกสารดังกล่าว กล่าวคือ ยอมให้มีการตรวจสอบปล่อยของไปก่อนโดยมีการค้าประกันหรือหาหลักประกันมาวางจนกว่าศุลกากรจะได้รับข้อมูลที่ถูกต้องและสมบูรณ์²⁴

(ค) ศุลกากรมีอำนาจในการตรวจสอบการสำแดงราคาอันเป็นเท็จ

ในเรื่องนี้คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรเห็นว่าไม่มีบทบัญญัติใดในความตกลงที่จะจำกัดอำนาจของศุลกากรในการตรวจสอบการสำแดงราคาอันเป็นเท็จ ศุลกากรจึงมีสิทธิที่จะหวังถึงความร่วมมืออย่างเต็มที่ของผู้นำเข้าของเข้า อื่นๆ ในเรื่องการพิสูจน์นั้น ความตกลงมิได้กำหนดให้เป็นของศุลกากรเพราะมิได้กำหนดไว้ โดยเฉพาะเจาะจงเช่นนั้นไว้ในความตกลง แต่สิทธิต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นการแสดงไว้โดยชัดเจนหรือโดยปริยายในความตกลง ควรจะต้องนำมาพิจารณา โดยในกรณีส่วนมากสิทธิและหน้าที่ของศุลกากรและผู้นำเข้าของเข้าจะขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ²⁵

3. การควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่

การควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เป็นเรื่องที่กำหนดขึ้นเพื่อประกันการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ในความตกลงและเพื่อให้เกิดความโปร่งใสในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่โดยในส่วนนี้จะมีหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 ส่วน คือ ในเรื่องของการให้สิทธิในการโต้แย้งคำสั่งของเจ้าหน้าที่ศุลกากรโดยการอุทธรณ์การประเมินราคา และเรื่องเกี่ยวกับการพิสูจน์ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังนี้ คือ

²³ Advisory Opinion 10.1

²⁴ Advisory Opinion 11.1

²⁵ Advisory Opinion 19.1

3.1 การอุทธรณ์การประเมินราคา

ในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินราคา ความตกลงมิได้กำหนดวิธีการไว้โดยตรงแต่ให้ประเทศภาคีสมาชิกกำหนดวิธีการขึ้นเองโดยมีเงื่อนไขที่สำคัญดังนี้

- สิทธิในการอุทธรณ์โดยไม่มีบทลงโทษ

ผู้นำเข้าหรือบุคคลใด ๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระภาษีอากร มีสิทธิในการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีบทลงโทษ กล่าวคือ ผู้นำเข้าไม่ต้องเสียค่าปรับ หรือถูกคุมคามว่าจะถูกปรับเพราะเหตุที่ผู้นำเข้าเลือกใช้สิทธิอุทธรณ์ แต่ในเรื่องนี้ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายทางศาลและค่าทนายความด้วย

สิทธิเบื้องต้นในการอุทธรณ์โดยไม่มีบทลงโทษ อาจยื่นต่อหน่วยงานบริหารทางศุลกากรหรือหน่วยงานอิสระก็ได้ แต่ผู้นำเข้าจะต้องได้รับสิทธิในการอุทธรณ์ขั้นสุดท้ายต่อศาล โดยจะต้องทำการบัญญัติไว้ในกฎหมายของแต่ละประเทศสมาชิก²⁶

ในเรื่องสิทธิการอุทธรณ์นี้มีข้อสังเกตว่าไม่ได้จำกัดเฉพาะผู้นำเข้า เมื่อตัวแทนออกของยื่นเรื่องราวในนามของลูกค้า ก็มีสถานการณ์ที่ตัวแทนอาจกลายมารับผิดชอบสำหรับการจ่ายภาษีอากร และเมื่อการตรวจปล่อยของต้องการหลักประกัน บริษัทรับประกันอาจจะต้องรับผิดชอบในการจ่ายอากรด้วยและอาจมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้²⁷

- การวางประกันการอุทธรณ์เพื่อปล่อยของออกไปก่อน²⁸

ในกรณีที่การกำหนดราคาศุลกากรของผู้นำเข้านั้นมีเหตุจำเป็นที่จะทำให้การพิจารณาจะต้องล่าช้าออกไป กฎหมายของประเทศสมาชิกจะต้องมีบทบัญญัติที่กำหนดให้ ผู้นำเข้าสามารถนำของนั้นออกจากศุลกากรได้ ถ้าผู้นำของเข้าได้วางประกันไว้เพียงพอในรูปของหลักทรัพย์ เงินค้ำประกันหรือหลักประกันอย่างอื่นที่เหมาะสมโดยค้ำกับอากรศุลกากรที่ของนั้นจะต้องชำระ

²⁶ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 11

²⁷ Customs Co-operation Council, Customs Valuation Training Course, Volume 2 (Revised July 1992), p.2 instructor's notes of lesson 31

²⁸ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 13

คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้ให้ความเห็นไว้ว่า หลักประกันควรครอบคลุมเฉพาะต่อค่าภาษีศุลกากรเท่านั้นโดยไม่คลุมถึงค่าปรับหรือโทษ อย่างอื่นซึ่งอาจเกิดขึ้นได้²⁹ เพราะถ้าให้มีการเรียกเก็บรวมไปถึงค่าปรับหรือโทษอย่างอื่นด้วยแล้ว อาจทำให้การนำมาใช้เป็นอุปสรรคทางการค้าได้

- การแจ้งผลการอุทธรณ์

ความตกลงได้กำหนดให้ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ และ เหตุผลของการพิจารณานั้นเป็นลายลักษณ์อักษร และจะต้องมีการแจ้งถึงสิทธิที่จะอุทธรณ์ในชั้น ต่อ ๆ ไปต่อผู้อุทธรณ์ด้วย

อย่างไรก็ตามก็ตามในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินความตกลงไม่มีบทบัญญัติห้าม สมาชิกในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรเดิมตามจำนวนที่ประเมินก่อนการอุทธรณ์³⁰ จึงมีปัญหว่า การชำระค่าปรับหรือการรับโทษใด ๆ ก่อนการอุทธรณ์จะทำได้หรือไม่ ซึ่งในเรื่องนี้คณะกรรมการ ด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาทางศุลกากร ได้ให้ความเห็นว่า³¹ การจ้อจลทางราคาอยู่นอกเหนือขอบเขตของความตกลง และในกรณีนี้พิธีการอุทธรณ์การประเมินย่อมเป็นไปตาม กฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งอาจบัญญัติให้ต้องรับโทษทางอาญาหรือต้องชำระอากร ก่อนอุทธรณ์การประเมินได้ ดังนั้นในกรณีที่ไม่มีกรจ้อจลผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่น่าที่สามารถจะเรียก เก็บค่าภาษีอากรเดิมตามจำนวนที่ประเมินก่อนการอุทธรณ์ได้ เว้นแต่เป็นการเรียกเก็บเพื่อวาง ประกันในการเอาของออกไปก่อนเพราะถ้าอนุญาตให้กระทำได้ก็เสมือนว่าเป็นการลงโทษ อย่างหนึ่งซึ่งขัดกับหลักการในการอุทธรณ์โดยไม่มีบทลงโทษนั่นเอง

3.2 การระการพิสูจน์

ในเรื่องการระการพิสูจน์นี้ก่อนการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัยในด้วความตกลง มิได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องการระการพิสูจน์ไว้ในความตกลง ดังนั้นในกรณีที่มี ปัญหาพิพาทกันเกิดขึ้นการระการพิสูจน์ก็ยอมเป็นไปตามกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ

²⁹ Advisory Opinion 18.1

³⁰ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Interpretative note of Article 11 paragraph 3

³¹ Advisory Opinion 17.1

แต่เนื่องจากปัญหาการสำแดงราคาอันเป็นเท็จและการฉ้อฉลทางการค้าซึ่งเจ้าหน้าที่ทางศุลกากรมีสิทธิที่จะใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบและปฏิเสธไม่ยอมรับได้นั้น ภาระในการพิสูจน์ตกอยู่แก่เจ้าหน้าที่ทางศุลกากรซึ่งเป็นฝ่ายที่จะต้องกล่าวอ้างขึ้นทำให้มีปัญหาต่อทางปฏิบัติในการพิสูจน์ข้อความจริงดังกล่าวเนื่องจากหลักฐานเอกสารต่าง ๆ อยู่กับฝ่ายผู้นำเข้าและในกรณีที่มีการสมรู้กันก็เป็นการยากแก่เจ้าหน้าที่ที่จะหาพยานหลักฐานมายืนยันได้ ในการเจรจาการค้าหลายฝ่ายจึงได้มีการหยิบยกปัญหานี้ขึ้นพิจารณาจนในที่สุดก็ได้มีการจัดทำคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีหน่วยงานบริหารทางศุลกากรมีเหตุผลที่จะสงสัยข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของมูลค่าที่สำแดงไว้ขึ้น³² ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องภาระการพิสูจน์ไว้โดยกำหนดให้ กรณีที่หน่วยงานบริหารทางศุลกากรได้ขอให้ผู้นำเข้าจัดหาคำอธิบายเพิ่มเติมรวมทั้งเอกสารหรือหลักฐานอื่น ๆ เพื่อแสดงว่ามูลค่าที่สำแดงไว้นั้นเป็นจำนวนรวมที่ได้จ่ายจริงหรือพึงต้องจ่ายสำหรับสินค้าที่นำเข้าซึ่งได้รับการปรับราคาแล้ว ถ้าภายหลังจากที่ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมหรือในกรณีที่ไม่ได้รับคำตอบ หากหน่วยงานบริหารทางศุลกากรยังคงมีข้อสงสัยที่มีเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือมูลค่าที่สำแดงไว้ อาจจะถือได้ว่ามูลค่าทางศุลกากรของสินค้าที่นำเข้าไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายที่นำเข้าได้ กล่าวคือให้ภาระการพิสูจน์ตกอยู่แก่ฝ่ายผู้นำเข้านั่นเอง

4. การระงับข้อพิพาทระหว่างรัฐ

ภายใต้ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรได้มีการกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทไว้โดยเฉพาะเพื่อแก้ไขปัญหาค่าขึ้นในการใช้บังคับความตกลงฉบับนี้ โดยในชั้นแรกได้วางหลักเกณฑ์ให้ประเทศสมาชิกซึ่งเห็นว่าผลประโยชน์ที่ตนได้รับไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมภายใต้ความตกลงนี้ถูกระทบเนื่องจากการกระทำของประเทศสมาชิกอื่น ๆ สามารถที่จะทำการร้องขอให้มีการปรึกษารื้อกับอีกฝ่ายหนึ่งได้ โดยประเทศสมาชิกอีกฝ่ายหนึ่งจะต้องมีการพิจารณาอย่างเห็นอกเห็นใจเมื่ออีกฝ่ายหนึ่งได้มีการร้องขอให้มีการปรึกษารื้อหรือโดยคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรจะเป็นผู้ให้คำแนะนำและความช่วยเหลือแก่ประเทศที่เข้าร่วมในการปรึกษารื้อนั้น³³

³² โปรดดู ภาคผนวก ง

³³ Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, Article 19

ในกรณีที่ไม่สามารถที่จะทำการตกลงกันได้ ก็จะต้องมีการตั้งคณะผู้พิจารณา (Panel) เพื่อพิจารณาชี้ขาดในปัญหาดังกล่าวภายใต้กฎเกณฑ์การระงับข้อพิพาทขององค์การการค้าโลก³⁴ โดยในกรณีที่มีการร้องขอจากคู่ความ หรือด้วยการริเริ่มของคณะผู้พิจารณาเอง คณะผู้พิจารณาที่จัดตั้งขึ้นเพื่อพิจารณาข้อพิพาทอาจร้องขอให้คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคา ศุลกากรดำเนินการตรวจสอบปัญหาใด ๆ ก็ได้ที่จำเป็นต้องได้รับการพิจารณาด้านเทคนิค โดยในการพิจารณาปัญหาทางเทคนิคนี้คณะผู้พิจารณาจะต้องนำเอารายงานของคณะกรรมการด้านเทคนิคมาพิจารณาประกอบด้วย แต่ในกรณีที่คณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคา ศุลกากรไม่สามารถมีความเห็นเป็นเอกฉันท์ได้ คณะผู้พิจารณาควรให้โอกาสแก่คู่ความทั้งสองฝ่ายเสนอความเห็นเกี่ยวกับเรื่องนี้แล้วจึงทำการพิจารณาชี้ขาดในปัญหาที่เกิดขึ้น

นอกจากกระบวนการดังกล่าวแล้วในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความและการใช้ บังคับบทบัญญัติภายใต้ความตกลงว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากร ประเทศสมาชิกสามารถ นำเรื่องเข้าปรึกษาหารือกันในที่ประชุมของคณะกรรมการด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคา ศุลกากรที่อยู่ภายใต้การอำนวยการขององค์การศุลกากรโลกได้เพื่อให้การปฏิบัติตามความตกลง เป็นไปได้โดยมีประสิทธิภาพได้อีกทางหนึ่งด้วย

ตอนที่ 2 ข้อถกเถียงบางประการเกี่ยวกับระบบการประเมินราคาศุลกากร

ระบบการประเมินราคาศุลกากรภายใต้กฎเกณฑ์ขององค์การการค้าโลกเป็นที่ยอมรับ กันโดยทั่วไปว่าเป็นระบบที่ดี เนื่องจากความแน่นอนชัดเจนของวิธีประเมินราคาศุลกากรใน ความตกลงทำให้ผู้นำของเข้าสามารถกำหนดต้นทุนราคาของ และค่าภาษีอากรที่ต้องชำระได้ ล่วงหน้าได้ หากราคาซื้อขายนั้นเป็นที่ยอมรับของเจ้าหน้าที่ประเมินราคา นอกจากนั้นยังทำให้ ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนออกของสามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรมาใช้ตาม ความประสงค์ของตนได้เร็วขึ้น แต่จากการนำไปใช้ในประเทศต่าง ๆ พบว่าระบบยังมีข้อบกพร่อง อยู่หลายประการโดยเฉพาะปัญหาที่เกิดจากการที่มีจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ศุลกากร เป็นอย่างมาก จึงเป็นช่องทางให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตมีการลำเอียงราคาที่ไม่ถูกต้องหรือทำการสคบ

³⁴ Decision on the Application and Review of the Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes

กันเพื่อทำเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่เป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรโดยเฉพาะในประเทศที่ยังมี อัตราภาษีศุลกากรที่ยังคงอยู่ในระดับสูง

จากความสำคัญของปัญหาที่เกิดขึ้นทำให้มีการหยิบยกเรื่องเหล่านี้ขึ้นเจรจากันใน องค์การการค้าโลกเพื่อที่จะหาทางแก้ไขปัญหานี้ โดยได้มีการเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติของ ความตกลงเพื่อป้องกันปัญหาที่เกิดขึ้นซึ่งยังคงเป็นที่ถกเถียงกันอยู่ในองค์การการค้าโลกโดยใน ปัจจุบันยังไม่ได้มีการดำเนินการแก้ไขแต่อย่างใดในดับบทบัญญัตินี้ดังกล่าวเนื่องจากยังไม่ได้ รับ จันทามติของประเทศภาคีสมาชิกโดยการศึกษาในส่วนนี้มีขึ้นเพื่อจะได้เข้าใจถึงแนวคิดในการที่จะ ทำการปรับปรุงบทบัญญัติในการประเมินราคาที่อาจจะเพิ่มขึ้นเพื่อแก้ไขปัญหานี้ในทางปฏิบัติซึ่งได้มี การเจรจากันอยู่ในองค์การการค้าโลกในปัจจุบัน³⁵

1. บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากร

ในเรื่องบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรนี้มีประเด็นที่หยิบยกขึ้นเจรจากัน อยู่ 2 เรื่อง คือ กรณีบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้เลือกใช้ราคาต่ำสุดและกรณีเกี่ยวกับวิธีการ ต้องห้ามในการกำหนดราคาศุลกากร

1.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้เลือกใช้ราคาต่ำสุด

บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้เลือกใช้ราคาต่ำสุดได้มีการบัญญัติไว้ในเรื่องราคา ซื้อขายของที่เหมือนกันและราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน นอกจากนั้นยังได้มีการกำหนดไว้ในเรื่อง เกี่ยวกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาว่าในกรณีที่มิมีราคาให้เลือกหลายราคาให้เจ้าหน้าที่ใช้ ราคาที่ต่ำที่สุดมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรซึ่งบางรัฐเห็นว่าหลักการที่กำหนดให้เลือกใช้ราคา ต่ำสุดนั้นไม่เหมาะสมและก่อให้เกิดปัญหาเกิดขึ้นโดยรัฐที่เสนอให้แก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้มี ความเห็นว่าการที่มาจำกัดให้ใช้ราคาต่ำสุดเช่นนี้ทำให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตนำมาใช้ในวิธีการที่ผิดได้ โดยได้ยกตัวอย่างซึ่งแสดงให้เห็นถึงปัญหาในเรื่องนี้ คือ ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตจะทำการซื้อขายนำเข้า มาในระดับราคาที่ต่ำเพื่อให้เป็นฐานในการประเมินราคาศุลกากรในครั้งต่อไป หลังจากนั้นก็

³⁵ Committee on Customs Valuation, WTO document G/VAL/49 (25 November 2002): 4 - 5

มีการนำเข้ามาในปริมาณมากโดยให้ไม่สามารถกำหนดราคาซื้อขายที่นำเข้าได้เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากทบทวนที่ให้เลือกใช้ราคาต่ำสุด ซึ่งจะทำให้สามารถหลีกเลี่ยงภาษีศุลกากรได้ และเป็นการบิดเบือนการแข่งขันทางการค้า³⁶

ในเรื่องนี้ประเทศที่พัฒนาแล้วส่วนใหญ่ไม่เห็นด้วยที่จะให้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวเนื่องจากเห็นว่าเป็นปัญหาในการบังคับให้เป็นไปตามความตกลงมากกว่าที่จะเป็นปัญหาเกี่ยวกับตัวบทบัญญัติในการประเมินราคาศุลกากรและมองว่าเป็นการป้องกันการสูญเสียรายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรมากกว่าที่จะเป็นการป้องกันการกระทำของผู้นำเข้าที่ไม่สุจริต ซึ่งในส่วนของรัฐที่สนับสนุนก็มีข้อโต้แย้งว่าปัญหานี้เป็นปัญหาที่ยากแก่การตรวจสอบโดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนาหรือด้อยพัฒนาเนื่องจากความไม่พร้อมของระบบการตรวจสอบหรือระบบฐานข้อมูลเกี่ยวกับการนำเข้า และการแก้ปัญหาเกี่ยวกับระบบการตรวจสอบและบังคับการให้เป็นไปตามความตกลงจะต้องใช้ระยะเวลานาน นอกจากนี้การจะปฏิเสธว่าราคาซื้อขายนำเข้าครั้งแรกนั้นเป็นการลำเอียงราคาต่ำกว่าความเป็นจริงก็ทำได้ยากเพราะเกิดจากความตกลงกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายกันเองไม่เป็นที่เปิดเผยและยากต่อการพิสูจน์ด้วยพยานหลักฐานที่เห็นได้ชัดเจน³⁷

ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นด้วยกับข้อโต้แย้งที่ว่าเป็นเรื่องของระบบการประเมินราคาศุลกากรมากกว่าที่จะเป็นปัญหาเกี่ยวกับตัวบทบัญญัติ เนื่องจากถึงแม้ว่าจะแก้ไขให้ใช้ราคาที่สูงกว่าน่าจะมีผลเสียมากกว่าเพราะรัฐต่าง ๆ อาจจะมีการใช้บทบัญญัติในส่วนนี้ในการกีดกันทางการค้าจากรัฐอื่น ๆ ได้โดยพยายามหาเหตุผลปฏิเสธไม่ยอมรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ขององค์การค้าโลกที่ต้องการลดอุปสรรคทางการค้า นอกจากนี้ถ้าต่อไปมีการพัฒนาระบบการตรวจสอบทางบัญชีของรัฐหรือการจัดเก็บให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นและอัตราภาษีศุลกากรที่ปัจจุบันมีแนวโน้มที่จะลดต่ำลงปัญหานี้ก็น่าจะหมดไป ข้ออ้างที่ว่าจะต้องใช้ระยะเวลาในการพัฒนาและดำเนินการนั้นผู้เขียนไม่เห็นด้วยเพราะถึงอย่างไรรัฐก็ต้องมีการพัฒนาปรับปรุงตนเองอยู่ตลอดเวลาและสามารถขอความช่วยเหลือทางเทคนิคจากรัฐต่าง ๆ ได้อยู่แล้ว

³⁶ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/25 (5 March 2002): 5

³⁷ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/26 (21 May 2002): 14-16, G/VAL/M/28 (21 July 2002): 17-21, G/VAL/M/31 (31 October 2002): 15-17

1.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคา

บทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการต้องห้ามในการกำหนดราคาที่มีการเสนอให้แก้ไขในเรื่องนี้ คือ บทบัญญัติเกี่ยวกับการใช้ราคาภายในประเทศที่ส่งออกและราคาในประเทศที่สาม โดยมีการเสนอให้มีการนำวิธีการดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดราคาศุลกากรได้

โดยในเรื่องนี้รัฐที่สนับสนุนได้ให้เหตุผลในการแก้ไขบทบัญญัตินี้³⁸ คือ

- ในสถานการณ์ที่ไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรภายใต้ความตกลงได้เช่นนี้ การที่ความตกลงกำหนดให้เจ้าหน้าที่พยายามประเมินราคาศุลกากรบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้ในประเทศที่นำเข้าโดยจำกัดห้ามใช้ราคาภายในประเทศที่ส่งออกและราคาในประเทศที่สามเป็นเรื่องที่ไม่สมเหตุผลและทำได้ยากในทางปฏิบัติ เนื่องจากในสถานการณ์เช่นนี้ย่อมแสดงว่าข้อมูลที่มีอยู่ในประเทศที่นำเข้าย่อมไม่เพียงพอในการที่จะกำหนดราคาศุลกากรได้แล้วจึงควรให้สามารถใช้วิธีการกำหนดราคาศุลกากรโดยใช้ข้อมูลดังกล่าวได้ ภายใต้การปรับราคาที่เหมาะสมโดยพิจารณาถึงลักษณะของการซื้อขายเช่นเป็นราคา FOB หรือ CIF คำนึงถึงระดับการค้าและระดับปริมาณที่ซื้อขาย รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยข้อข้อมูลที่นำมาใช้ควรเป็นข้อมูลที่ผู้นำเข้าจัดหาเข้ามาไว้บนพื้นฐานของข้อมูลที่แพร่หลายอยู่ทั่วในทางปฏิบัติของธุรกิจระหว่างประเทศ

- สภาพการค้าระหว่างประเทศปัจจุบันได้เปลี่ยนแปลงไปมากแล้วภายหลังจัดทำความตกลงโดยเฉพาะการขยายตัวเพิ่มขึ้นของการซื้อขายระหว่างกันเองของบริษัทข้ามชาติจึงควรมีการนำราคาที่ซื้อขายกันในประเทศที่สามมาใช้เพื่อพิจารณากำหนดราคาได้

แต่อย่างไรก็ตามในเรื่องนี้หลาย ๆ รัฐก็ไม่เห็นด้วยโดยได้ให้เหตุผลที่น่าสนใจไว้ดังนี้³⁹ คือ

- การแก้ไขบทบัญญัตินี้จะเป็นการขัดต่อหลักการพื้นฐานที่สำคัญของความตกลงที่ไม่ให้ใช้การประเมินราคาศุลกากรเพื่อเป็นการต่อต้านการทุ่มตลาด

³⁸ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/25 (5 March 2002): 4

³⁹ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/17 (14 February 2001): 16-18, G/VAL/M/26 (21 May 2002): 12-14, G/VAL/M/28 (21 July 2002): 13-17, G/VAL/M/31 (31 October 2002): 14-15

- วิธีการกำหนดราคาบุคลากรภายใต้ความตกลงได้กำหนดไว้เพียงพอรวมทั้งในกรณีสามารถใช้การตีความอย่างยืดหยุ่นภายใต้ความตกลงในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้ การที่จะกำหนดให้ใช้ราคาประเทศที่ส่งออกหรือราคาในประเทศที่ตามมาภายใต้การปรับราคาบุคลากรอาจก่อให้เกิดปัญหาในการใช้ความตกลงต่อไป เช่น จะมีหลักเกณฑ์ในการปรับราคาบุคลากรอย่างไรเพื่อให้สะท้อนถึงราคาซื้อขายที่แท้จริงในแต่ละกรณี, ข้อมูลที่แพร่หลายอยู่ทั่วไปจะมีความน่าเชื่อถือมากน้อยเพียงใดและราคาดังกล่าวก็ไม่ใช้ราคาซื้อขายที่แท้จริง การปรับราคาบุคลากรจะทำได้อย่างไรเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพตลาดที่แตกต่างกันไปในประเทศต่าง ๆ และสุดท้ายจะใช้ราคาสินค้าที่ส่งไปยังประเทศใดมาใช้ในการเปรียบเทียบเพื่อกำหนดราคาบุคลากร

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าสถานการณ์ดังกล่าวเกิดขึ้นได้ยากมากภายใต้ความตกลงเพราะกว่าจะมาถึงขั้นตอนนี้จะต้องผ่านการใช้วิธีการกำหนดราคาบุคลากรทั้งหมดเสียก่อนและการแก้ไขก็เสมือนจะเป็นการทำลายแก่นพื้นฐานของความตกลงที่เริ่มต้นต้องการขจัดมิให้มีการใช้วิธีการประเมินราคาบุคลากรดังกล่าวและถ้ามีแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวจริงก็เสมือนเป็นการถอยหลังกลับไปสู่จุดเริ่มต้นก่อนจัดทำความตกลงซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลพินิจได้ตามอำเภอใจในการเปรียบเทียบราคาได้ เนื่องจากปัจจัยและภาวะของประเทศต่าง ๆ ย่อมแตกต่างกันไม่เหมาะสมที่จะให้นำมาทำการเปรียบเทียบกันได้ ส่วนในเรื่องที่ว่าเป็นการขัดกับหลักการที่จะไม่ใช้การประเมินราคาบุคลากรเพื่อต่อต้านการทุ่มตลาด ผู้เขียนเห็นว่าเป็นคนละส่วนกันเพราะวัตถุประสงค์ในการใช้นั้นแตกต่างกันโดยหลักเกณฑ์นี้จะใช้เฉพาะในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาบุคลากรภายใต้ความ ตกลงแล้วเท่านั้นมิได้ใช้เป็นการทั่วไป

2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้า

ในเรื่องบทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้านี้มีประเด็นที่หยิบยกขึ้นเจรจากันอยู่สองเรื่อง คือ บทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในกรณีของการบริการและเรื่องเกี่ยวกับค่าคอมมิชชั่นการซื้อ

2.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในกรณีของการบริการ

มาตรา 8.1 (b) (4) ของความตกลงได้กำหนดให้การบริการต่าง ๆ อันได้แก่ งานวิศวกรรม งานพัฒนา งานศิลป์ งานออกแบบ งานแบบแปลนและภาพร่างที่กระทำในที่ใด ๆ

ซึ่งมิใช่ในประเทศที่นำเข้า และเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับการผลิตของที่นำเข้าเท่านั้นจึงจะสามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ในขณะที่อนุมาตรา (1) – (3) ในมาตราเดียวกันซึ่งเป็นการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าเกี่ยวกับความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุและเครื่องมือต่าง ๆ มิได้มีการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานที่ไว้ทำนองเดียวกันกับกรณีของเรื่องบริการต่าง ๆ จึงได้มีการเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวขึ้น

ในเรื่องนี้ขอแยกพิจารณาประเด็นข้อถกเถียงออกเป็นเรื่องต่าง ๆ ดังนี้⁴⁰ คือ

(ก) รัฐที่สนับสนุนให้มีการแก้ไขเห็นว่าการที่มีการแยกความแตกต่างในเรื่องแหล่งที่มา เช่นนี้ระหว่างกรณีของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุ เครื่องมือและการบริการเป็นการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าที่มีลักษณะของการเลือกปฏิบัติและทำให้การจัดเก็บภาษีของรัฐทำได้น้อยลง นอกจากนี้การที่กำหนดให้เฉพาะการบริการที่ได้กระทำเฉพาะในประเทศใด ๆ ที่มีในประเทศที่นำเข้าเท่านั้นที่จะนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าทำให้ไม่ส่งเสริมให้ผู้ซื้อสินค้าให้ช่วยเหลือแก่ผู้ขายเนื่องจากไม่ได้รับประโยชน์ในทางภาษีแต่อย่างใด ซึ่งในเรื่องนี้รัฐที่ไม่เห็นด้วยเห็นว่าการที่มีการบัญญัติให้มีลักษณะแตกต่างเช่นนี้เนื่องจาก

- เหตุผลในทางปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีซึ่งในกรณีของสินค้ารัฐสามารถที่จะเลือกบัญญัติให้ยกเว้นไม่เก็บภาษีในส่วนนี้โดยออกกฎหมายภายในขึ้นมาได้ซึ่งรัฐมักจะปฏิบัติอยู่แล้วจึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องบัญญัติไว้อีก เช่น กรณีที่สินค้ามีการส่งออกไปเพื่อทำกระบวนการบางอย่างแล้วส่งกลับเข้ามาขายใหม่ในประเทศที่นำเข้า แต่ในกรณีของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุและเครื่องมือดังกล่าวสามารถทำได้ยากในทางปฏิบัติและจะก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนเนื่องจากหลักการเก็บภาษีสินค้าจะมีการเก็บที่ปลายทางที่สินค้านั้นจำหน่าย ในขณะที่บริการต่าง ๆ จะมีการจัดเก็บที่ต้นทางที่ให้บริการ ถ้ามีการเรียกเก็บภาษีศุลกากรที่ปลายทางโดยให้ปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในส่วนของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุและเครื่องมือในประเทศที่นำเข้าอีกอาจก่อให้เกิดปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนได้⁴¹

⁴⁰ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/17 (14 February 2001): 13-16 , G/VAL/M/25 (5 March 2002): 3-4, G/VAL/M/26 (21 May 2002): 7-14 G/VAL/M/28 (21 July 2002): 8-13, G/VAL/M/31 (31 October 2002): 9-14

⁴¹ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/28 (18 July 2002), paragraph 1.36-1.47

- เหตุผลเพื่อจูงใจให้ผู้นำเข้าพยายามหาบริการต่าง ๆ ภายในประเทศซึ่งจะเป็นการส่งเสริมให้มีการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ

รัฐที่สนับสนุนโต้แย้งว่าความตกลงไม่ได้มีเหตุผลเช่นนั้นเนื่องจากในกรณีของปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนนั้นในเมื่อรัฐสามารถออกกฎหมายยกเว้นได้ในกรณีของความช่วยเหลือในเรื่องวัสดุและเครื่องมือ รัฐก็น่าที่จะสามารถบัญญัติยกเว้นในเรื่องบริการได้เช่นเดียวกัน ส่วนเหตุผลในเรื่องการจูงใจให้ผู้นำเข้าพยายามหาความช่วยเหลือหรือบริการต่าง ๆ ภายในประเทศซึ่งจะเป็นการส่งเสริมให้มีการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศนั้นเห็นว่าในกรณีนี้ไม่น่าจะถูกต้องเนื่องจากว่าในกรณีที่สินค้าที่นำเข้านั้นมิได้รับความช่วยเหลือจากผู้นำเข้าโดยอาจได้รับความช่วยเหลือจากบุคคลอื่น ในประเทศที่นำเข้าความช่วยเหลือดังกล่าวก็ยังคงถูกนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าอยู่ หลักเกณฑ์นี้จึงไม่น่าที่จะเป็นการส่งเสริมหรือจูงใจให้มีการพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นปัญหาในการตีความว่าความช่วยเหลือในประเทศที่นำเข้าจะรวมถึงความช่วยเหลืออื่น ๆ นอกเหนือจากความช่วยเหลือของผู้นำเข้าหรือไม่ยังมีลักษณะการตีความที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ⁴² และยังไม่มีความเห็นแนะนำของคณะกรรมการทางด้านเทคนิคว่าด้วยการประเมินราคาศุลกากรในส่วนนี้จึงเป็นเรื่องที่จะต้องทำการวางหลักเกณฑ์กันต่อไป

(ข) รัฐที่สนับสนุนให้มีการแก้ไขเห็นว่าการที่มีบทบัญญัติลักษณะเช่นนี้ก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายให้ผู้สำแดงราคาที่ไม่สุจริตสำแดงราคาที่เป็นเท็จโดยอาศัยช่องว่างในส่วนนี้เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีจึงควรแก้ไขบทบัญญัติในส่วนนี้ให้เหมือนกันทั้งหมดเพื่อเป็นการอุดช่องว่างในส่วนนี้ โดยในเรื่องนี้รัฐที่ไม่เห็นด้วยเห็นว่า ปัญหานี้เป็นปัญหาการบังคับการให้เป็นไปตามความตกลงมากกว่ามิใช่ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการประเมินราคาศุลกากรที่จะต้องมาทำการแก้ไขตัวบทบัญญัติในความตกลง

ในเรื่องนี้ส่วนตัวของผู้เขียนเห็นว่าการอ้างเหตุผลว่าเพื่อเป็นการป้องกันการสำแดงราคาที่ไม่สุจริตนั้นน่าจะเป็นปัญหาในทางปฏิบัติควรจะแก้ไขโดยทางอื่นทำนองเดียวกับเรื่อง การกำหนดราคาศุลกากร ส่วนเหตุผลในเรื่องของการเลือกปฏิบัติที่แตกต่างกันนั้นผู้เขียนเห็นว่ามีเหตุผลที่น่ารับฟังเนื่องจากควรให้เป็นเรื่องภายในของแต่ละรัฐที่จะกำหนดว่าจะเอาอย่างไรในเรื่องดังกล่าวเช่นเดียวกันกับในกรณีของสินค้า แต่มีความเห็นว่าเป็นไปได้ยากเนื่องจากเรื่องนี้ประเทศ

⁴² Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/26 (21 September 2003), paragraph 1.25, 1.30

ที่เสียประโยชน์อย่างมากคือประเทศที่พัฒนาแล้วที่มีเทคโนโลยีและสามารถให้ความช่วยเหลือดังกล่าวได้เนื่องจากประเทศดังกล่าวจะถูกให้ถูกประเมินราคาสินค้าสูงขึ้นนั่นเอง

2.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในเรื่องค่าคอมมิชชันการซื้อ

มาตรา 8.1 (a) (i) ของความตกลงกำหนดให้ค่าคอมมิชชันและค่านายหน้า แต่ไม่รวมถึงค่าคอมมิชชันการซื้อสามารถนำมาปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าได้ซึ่งรัฐที่เสนอให้แก้ไขบทบัญญัติเห็นว่าการปรับราคาน่าจะรวมเอาค่าคอมมิชชันการซื้อรวมเข้าด้วย⁴³

ในเรื่องนี้ขอแยกพิจารณาประเด็นข้อถกเถียงออกเป็นเรื่องต่าง ๆ ดังนี้⁴⁴ คือ

(ก) รัฐที่สนับสนุนให้มีการแก้ไขบทบัญญัติเห็นว่าค่าคอมมิชชันการซื้อเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ชำระสำหรับสินค้าจึงไม่ควรที่แยกค่าใช้จ่ายดังกล่าวออกจากการกำหนดราคาศุลกากร ซึ่งในเรื่องนี้รัฐที่ไม่เห็นด้วยเห็นว่าตัวแทนผู้ซื้อถือว่าเป็นบุคคลคนหนึ่งของผู้ขาย ไม่มีประโยชน์อะไรในเรื่องค่าคอมมิชชันการซื้อนี้ที่ตกได้แก่ผู้ขายจึงไม่ควรนำค่าใช้จ่ายในส่วนนี้มาใช้ในการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าและถ้าให้มีการแก้ไขดังกล่าวขึ้นจะเป็นการไม่จูงใจให้ใช้ระบบตัวแทนในการซื้อขายและยังเสมือนเป็นการลงโทษแก่ผู้ซื้อที่ใช้ตัวแทนในการซื้อขายอีกด้วย ซึ่งในส่วนนี้ผู้เขียนก็เห็นด้วยเนื่องจากถ้าให้มีการปรับราคาซื้อขายของที่นำเข้าในส่วนนี้ผู้ซื้อซึ่งนอกจากจะต้องเสียค่าคอมมิชชันแล้วยังต้องมาเสียภาษีศุลกากรในค่าคอมมิชชันนั้นอีกย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้ซื้อ

(ข) รัฐที่สนับสนุนให้มีการแก้ไขเห็นว่าไม่มีเหตุผลอันใดที่จะบัญญัติไว้เช่นนั้นซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาทำให้ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตอาศัยเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีโดยเฉพาะในกรณีที่มีการซื้อขายในระดับการค้าขนาดใหญ่และมีปริมาณมาก ๆ ผู้ซื้อจะแต่งตั้งตัวแทนผู้ซื้อและอ้างว่ามีค่าคอมมิชชันในการซื้อเป็นปริมาณมากเพื่อลดภาระภาษีที่ตนต้องชำระ ในกรณีศุลกากรของประเทศกำลังพัฒนาจะแยกความแตกต่างได้ยากระหว่างค่าคอมมิชชันการซื้อและค่าคอมมิชชันอื่น ๆ ซึ่งในบางครั้งนายหน้าอาจทำหน้าที่เป็นตัวแทนทั้งของผู้ซื้อและผู้ขายทำให้การพิจารณายากขึ้นไปอีก

⁴³ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/25 (4 October 2001): 5

⁴⁴ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/26 (21 May 2002): 17-19 ,G/VAL/M/31 (31 October 2002): 17-20

รัฐที่ไม่เห็นด้วยเห็นว่าในเรื่องนี้เป็นเรื่องทางเทคนิคซึ่งมีแนวโน้มและบันทึกการตีความที่เกี่ยวข้องของคณะกรรมการทางด้านเทคนิคขององค์การศุลกากรโลกอยู่แล้วเกี่ยวกับการกำหนดสิ่งต่าง ๆ ที่จำเป็นในการพิสูจน์ว่าค่าใช้จ่ายในส่วนนั้นเป็นค่าคอมมิชชันการซื้อหรือค่าคอมมิชชันอื่นหรือค่าใช้จ่ายผู้ซื้อจ่ายให้แก่คนกลาง โดยได้วางหลักเกณฑ์ให้ทำการพิจารณาถึงว่าบริการที่คนกลางทำให้เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้มีผลต่อการกำหนดราคาซื้อขายในการนำเข้าหรือไม่ และในกรณีที่ไม่พยานหลักฐานอย่างเพียงพอในการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวระหว่างผู้ซื้อและตัวแทนให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ซื้อและตัวแทนนั้นไม่มีความสัมพันธ์กัน

รัฐที่สนับสนุนได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมอีกว่า ถึงแม้ว่าจะมีแนวโน้มและบันทึกการตีความเช่นนั้นแล้วก็ตามแต่เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นและเข้าสู่กระบวนการทางศาลแล้วศุลกากรซึ่งอ้างว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่มีอยู่จริงโดยไม่ใช่ค่าคอมมิชชันการซื้อก็ยังจะต้องมีการพิสูจน์ซึ่งก็มิได้ทำให้ปัญหาดังกล่าวหมดไปได้

ในเรื่องนี้ส่วนตัวของผู้เขียนเห็นว่ารัฐน่าจะมีการนำคำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีหน่วยงานบริหารทางศุลกากรมีเหตุผลที่จะสงสัยข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของมูลค่าที่สำแดงไว้ขึ้นมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้โดยไม่จำเป็นต้องไปแก้ไขบทบัญญัติในความตกลงเพราะการที่บัญญัติลงไปอย่างชัดเจนผู้เขียนเห็นด้วยว่าไม่เป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าและอาจเป็นการทำลายระบบการค้าโดยใช้ตัวแทนได้ แต่ในกรณีที่มีการใช้บทบัญญัตินี้อย่างไม่สุจริตก็ควรที่จะให้ภาระการพิสูจน์ตกอยู่กับผู้นำเข้าภายใต้เหตุอันสมควรภายใต้กฎเกณฑ์ของคำวินิจฉัยข้างต้นมิใช่เปิดช่องให้รัฐสามารถใช้ดุลพินิจได้ตามอำเภอใจเสียทีเดียว

3. กรณีข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จำหน่ายแต่ผู้เดียว หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว

มาตรา 15.5 ของความตกลงกำหนดให้บุคคลซึ่งมีความเกี่ยวข้องในธุรกิจของกันและกัน ในฐานะที่เป็นตัวแทนแต่ผู้เดียว ผู้จำหน่ายแต่ผู้เดียว หรือผู้รับสัมปทานแต่ผู้เดียว ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรก็ตามจะถือว่ามีความสัมพันธ์กันตามความตกลงนี้ ถ้าบุคคลเหล่านั้นเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ซึ่งรัฐที่เสนอให้แก้ไขเห็นว่าควรที่จะให้ถือว่าบุคคลเหล่านี้มีความสัมพันธ์กันโดยทันทีโดยมิต้องเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เท่านั้น

ในประเด็นเกี่ยวกับข้อสันนิษฐานนี้รัฐที่สนับสนุนเห็นว่า⁴⁵ บทบัญญัติในมาตรานี้วางภาระการพิสูจน์ให้แก่ศุลกากรที่จะต้องพิสูจน์ถึงความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นว่าจะต้องเป็นไปตามที่ความตกลงกำหนด โดยศุลกากรจะต้องพิจารณาจากสัญญาและเอกสารทางธุรกิจต่าง ๆ ซึ่งอาจจะไม่ครอบคลุมได้ในทุกลักษณะความสัมพันธ์ทางการค้าซึ่งรูปแบบและวิธีการมีการพัฒนาขึ้นเรื่อย ๆ โดยรัฐที่สนับสนุนเห็นว่าควรที่จะพิจารณาจากลักษณะของความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นจริงมากกว่าที่จะจำกัดไว้เพียงเท่าที่มีในความตกลงและยังได้มีการตั้งคำถามเกี่ยวกับกรณีและผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีความสัมพันธ์กันแต่มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคาศุลกากรว่าจะทำอย่างไร ซึ่งในเรื่องนี้รัฐหลายรัฐไม่เห็นด้วยโดยมีความเห็นต่าง ๆ กันดังนี้⁴⁶

- การกำหนดให้ถือว่าบุคคลเหล่านี้มีความสัมพันธ์กันโดยทันทีโดยมิต้องเข้าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในความตกลงจะทำให้บุคคลที่ถูกสันนิษฐานทำการพิสูจน์ได้ยากเพราะกรณีนี้เป็นการพิสูจน์ในเชิงปฏิเสธว่าไม่มีความสัมพันธ์ ซึ่งก็ยังคงต้องอาศัยหลักเกณฑ์ในความตกลงในการพิสูจน์ว่าไม่มีความสัมพันธ์กันอยู่ดีจึงไม่มีประโยชน์ที่จะแก้ไขบทบัญญัติในความตกลงเช่นนั้น

- ถ้าไม่มีการแก้ไขบทบัญญัตินี้ดังกล่าวก็จะไม่จูงใจให้บุคคลเหล่านี้สร้างเอกสารอันเป็นเท็จขึ้นเพื่อปกปิดความสัมพันธ์ขึ้น แต่ถ้าในทางตรงกันข้ามมีการแก้ไขบทบัญญัติเช่นนี้ขึ้นย่อมทำให้การสร้างเอกสารหลักฐานเท็จขึ้นซึ่งจะยิ่งทำให้ศุลกากรตรวจสอบความสัมพันธ์ที่แท้จริงได้ยากยิ่งขึ้น

- คำวินิจฉัยเกี่ยวกับกรณีหน่วยงานบริหารทางศุลกากรมีเหตุผลที่จะสงสัยข้อเท็จจริงหรือความถูกต้องของมูลค่าที่สำแดงไว้เพียงพอที่จะแก้ไขปัญหาในเรื่องนี้ได้อยู่แล้วและถึงแม้จะมีการแก้ไขบทบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ไม่แน่ว่าจะสามารถแก้ไขปัญหการที่ผู้นำเข้าที่ไม่สุจริตจะปกปิดความสัมพันธ์ได้อยู่ดี

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า การแก้ไขปัญหारेื่องบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันโดยมีการแก้ไขข้อสันนิษฐานดังกล่าวไม่เหมาะสมเพราะเป็นวิธีการที่เข้มงวดจนเกินไปอาจก่อให้เกิดความกังวล

⁴⁵ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/25 (4 October 2001): 5-7

⁴⁶ Committee on Customs Valuation, WTO Document G/VAL/M/26 (21 May 2002): 19-23, G/VAL/M/31 (31 October 2002): 20-23

ต่อบุคคลที่มีลักษณะที่มีความเกี่ยวข้องกันในทางธุรกิจได้ว่าตนจะถูกปฏิเสธราคาซื้อขายเพราะเหตุที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ ซึ่งอาจขัดต่อเจตนารมณ์ของความตกลงที่พยายามจะให้ใช้ราคาซื้อขายให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้และพยายามจำกัดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ให้ลดน้อยลง แต่เห็นด้วยในส่วนของกรณีที่ว่าบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันแต่มีอิทธิพลต่อการกำหนดราคา ศาลากรจะทำอะไรซึ่งเรื่องนี้เห็นว่าควรมีการพิจารณาศึกษาและหาทางออกที่ประนีประนอมกัน ระหว่างทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องต่อไป