



วารสารนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
THAMMASAT LAW JOURNAL

ชื่อเรื่อง: แนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงราคาโอนและราคาสุทธการ : ประสิทธิภาพของต่างประเทศ

ชื่อผู้แต่ง: สุดคณิง สมบูรณ์วงศ์

การอ้างอิงที่แนะนำ: สุดคณิง สมบูรณ์วงศ์, 'แนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงราคาโอนและราคาสุทธการ : ประสิทธิภาพของต่างประเทศ' (2567) 53(4) วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 1038.

ผู้สนับสนุนหลัก



SAIJO DENKI

Tax and Legal Counsellors

Seri Manop & Doyle



**SATYAPON
& PARTNERS**
THAILAND Intellectual Property Law Firm

**Baker
McKenzie.**

ผู้สนับสนุนร่วม

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHINNAVAT & PARTNERS LTD.



DEJ-UDOM & ASSOCIATES
Attorneys-at-Law



โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง

เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2109 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

แนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงราคาโอนและราคาศุลกากร : ประสบการณ์ของต่างประเทศ Best Practices in Linking Transfer Pricing and Customs Valuation: Overseas Experiences*

สุดคณิง สมบูรณ์วงศ์

นักศึกษาลัทธิสุตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Sudkaneung Somboonwong

Ph.D. Candidate, Doctor of Law Program, Faculty of Law, Thammasat University

วันที่รับบทความ 25 กุมภาพันธ์ 2567; วันที่แก้ไขบทความ 24 กันยายน 2567; วันที่ตอบรับบทความ 1 ตุลาคม 2567

บทคัดย่อ

การนำเข้าสินค้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Corporations: MNCs) ที่ผู้นำเข้าและผู้ส่งออกเป็นนิติบุคคลที่อยู่ในกลุ่มบริษัทเดียวกันและมีความสัมพันธ์กัน อาจมีความเสี่ยงที่ทั้ง 2 ฝ่ายจะกำหนดราคาโอนของสินค้าให้แตกต่างไปจากราคาที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (ราคา Arm's Length) ในกรณีดังกล่าว เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจปรับปรุงราคาโอนให้สอดคล้องกับราคา Arm's Length และในกรณีของการนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้าที่มีความสัมพันธ์กันกับผู้ขาย การปรับปรุงราคาโอนจะส่งผลย้อนไปถึงการกำหนดราคาศุลกากรและการจัดเก็บอากรขาเข้าของกรมศุลกากรในขณะที่นำของเข้ามาในราชอาณาจักร ส่งผลให้กรมศุลกากรต้องจัดเก็บอากรเพิ่มเติมในกรณีที่ผู้นำเข้าชำระไว้ขาด หรือคืนอากรในกรณีที่ผู้นำเข้าชำระไว้เกิน ซึ่งในทางปฏิบัติของประเทศไทยในปัจจุบัน กรมศุลกากรพร้อมที่จะใช้อำนาจจัดเก็บอากรขาเข้าเพิ่มเติม แต่มักปฏิเสธที่จะคืนอากรขาเข้า

* บทความนี้เป็นส่วนหนึ่งของดุษฎีนิพนธ์ หลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เรื่อง “การปรับปรุงราคาโอนที่ส่งผลต่อการจัดเก็บอากรขาเข้าในการนำเข้าสินค้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ”.

โดยผลของการปรับปรุงราคาโอน เนื่องจากยังไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนที่จะรองรับการคืนอากรขาเข้าในกรณีดังกล่าว ผู้เสียภาษีจึงมีความเสี่ยงที่จะต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนสำหรับธุรกรรมเดียวกันเมื่อหน่วยงานหนึ่งปรับปรุงราคาแล้วจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม แต่อีกหน่วยงานหนึ่งที่ได้จัดเก็บภาษีไปแล้วปฏิเสธที่จะให้ภาษีคืน

ในเวทีสากล องค์การระหว่างประเทศและประเทศผู้นำทางเศรษฐกิจมีความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยมีการศึกษาถึงความเป็นไปได้ที่จะปรับใช้วิธีกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรให้สอดคล้องกันเพื่อไม่ให้เกิดความแตกต่างที่จะสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษี โดยแนวทางสากลมีการกำหนดให้นำข้อมูลราคาโอนที่ผ่านการพิจารณาจากหน่วยงานสรรพากรแล้ว ไปใช้ประกอบการพิจารณาสภาพแวดล้อมการขายเพื่อกำหนดราคาศุลกากรที่ต้องไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา ซึ่งกลไกดังกล่าวจะดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพต้องอาศัยการเชื่อมโยงระบบฐานข้อมูลเพื่อแลกเปลี่ยนข้อมูลราคาระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษี อันจะทำให้เกิดความชัดเจนแน่นอนในการกำหนดราคาและลดต้นทุนที่เกิดจากความซ้ำซ้อนในการจัดเตรียมข้อมูลเพื่อนำไปใช้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่างหน่วยงาน นอกจากนี้ ในประเทศที่ยอมรับความเชื่อมโยงระหว่างการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร มักเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอน โดยยอมให้ผู้นำเข้าปรับปรุงใบขนสินค้าและอากรขาเข้าที่ได้เคยเสียไว้ และมีสิทธิขอคืนอากรหรือชำระอากรเพิ่มเติมโดยไม่มีโทษหรือมีโทษในอัตราลด แล้วแต่กรณี

จากการศึกษาประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย และจีน พบว่าประเทศต่าง ๆ ดังกล่าวมีแนวทางการแก้ไขปัญหาที่ชัดเจน โดยมีการจัดทำแนวปฏิบัติที่กำหนดให้นำผลการศึกษาราคาโอนที่ผู้ประกอบการได้ยื่นแสดงต่อหน่วยงานสรรพากรและหน่วยงานสรรพากรเห็นชอบแล้ว ไปใช้ประกอบการพิจารณาราคาศุลกากร ทั้งในกระบวนการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าและในกรณีอื่น ๆ โดยแนวปฏิบัติของประเทศดังกล่าว ยอมให้ปรับปรุงราคาศุลกากรและอากรขาเข้าตามการปรับปรุงราคาโอน โดยจะไม่มีโทษหรือมีโทษในอัตราลดหากดำเนินการภายในกำหนดเวลา และเป็นไปตามเงื่อนไข ทำให้เกิดความแน่นอนในกระบวนการจัดเก็บภาษีของทั้ง 2 หน่วยงาน ลดภาระในการจัดเตรียมและตรวจสอบข้อมูลราคาของทั้งภาครัฐและเอกชน และป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทจากการกำหนดราคาอันจะส่งผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ

คำสำคัญ : ราคาโอน การปรับปรุงราคาโอน ราคาศุลกากร อากรขาเข้า กลุ่มบริษัทข้ามชาติ

Abstract

Importation of goods by multinational corporations (MNCs) where the importer and the exporter are companies within the same group and related, faces a risk that the parties may set a transfer price of imported goods differently from the Arm's Length Price. In that case, the revenue official can adjust the transfer price to conform to the Arm's Length Price. In the context of importation, the adjustment of the transfer price would affect the customs value and the import duty charged by the customs agency at the time of importation. Consequently, the customs agency has to collect additional import duties or refund the overpaid portion. Concerning the current practice in Thailand, the Customs Department is willing to collect additional duties but often refuses to refund any overpaid amount. Without substantive law or clear guidelines to empower the Customs Department to refund the import duties when the change in customs value results from transfer pricing adjustment, taxpayers would technically have to pay tax twice to two different government agencies on the same transaction.

In the global context, international organizations and leading economic countries have spent great effort to fix that issue to ensure fairness for taxpayers by studying possibilities in applying transfer pricing principles in harmony with customs valuation to limit any discrepancy that creates unnecessary burdens for taxpayers. The international approach encourages the customs agency to consider transfer pricing information approved by the revenue agency when the circumstances of the sale are being assessed to determine whether the transaction value declared by the importer is affected by the relationship between the seller and the buyer. Therefore, inter-agency exchange of pricing information is key to supporting that initiative. This would ensure certainty in applying the rules on transfer pricing and customs valuation while the cost of preparing similar pricing information for different agencies is diminished. Moreover, countries that accept the link between transfer pricing and customs valuation usually allow the adjustment of customs value following the transfer pricing adjustment and open for taxpayers to adjust their Import Declaration

and the paid import duty. Consequently, taxpayers are entitled to a duty refund or to pay additional duty without penalty or with penalty at a reduced rate.

The study of the experiences of the United States, Canada, Australia, and China finds that these countries have established clear solutions by utilizing transfer pricing information approved by the revenue agency in the process of customs valuation, especially in preparing Customs Advance Rulings. Best practice in those countries allows customs value adjustment following the transfer price adjustment without penalty or with a penalty at a reduced rate if done within a specified period and in compliance with imposed conditions. This ensures certainty in taxation performed by the two government agencies, helps reduce the workload in preparing pricing information, and facilitates the audit process of both the public and the private sectors, preventing potential lawsuits regarding the pricing of imported goods in the inter-group transactions which would adversely affect the country's economy as a whole.

Keywords: transfer price, transfer pricing adjustment, customs value, import duty, multinational corporations

1. บทนำ

หลักเกณฑ์เรื่องการกำหนดราคาโอนเป็นมาตรการป้องกันการกร่อนฐานภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Multinational Corporations: MNCs) ที่มีสถานประกอบการตั้งอยู่ในหลายประเทศ โดยมีการผ่องถ่ายกำไรของทั้งกลุ่มบริษัทไปยังประเทศที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราต่ำ หลักการพื้นฐานของเรื่องราคาโอนกำหนดให้ผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กันกำหนดราคาสินค้าและบริการให้อยู่ในช่วงราคาหรืออัตรากำไรที่สอดคล้องกันกับราคาที่คุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (หรือที่เรียกว่า “ราคา Arm’s Length”) การคำนวณหาราคา Arm’s Length เป็นกระบวนการทางเทคนิค ซึ่งในปัจจุบันมีวิธีต้นแบบทั้งหมด 5 วิธี ที่องค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD) แนะนำ และได้จัดทำคำอธิบายไว้ในคู่มือการกำหนดราคาโอนของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 หรือ “Transfer Pricing Guidelines”)

วิธีกำหนดราคาโอน 5 วิธี ตามคำแนะนำของ OECD ได้แก่

(1) วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) (“วิธี CUP”) เปรียบเทียบเงื่อนไขและ/หรือราคาของสินค้าหรือบริการในธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) (“วิธี Resale Price”) เปรียบเทียบอัตรากำไรขั้นต้น (Gross Profit Margin) ของธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) (“วิธี Cost Plus”) เปรียบเทียบอัตรากำไรที่บวกเพิ่มจากต้นทุนของสินค้าหรือบริการ (markup on cost) ของธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(4) วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transactional Net Margin Method) (“วิธี TNMM”) เปรียบเทียบอัตรากำไรสุทธิ (Net Margin) ของธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

(5) วิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Profit Split Method) (“วิธี Profit Split”) อาศัยการเปรียบเทียบการปันส่วนกำไรหรือขาดทุน (division of profits or loss) ของธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กันกับธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ทั้ง 5 วิธีการกำหนดราคาโอนดังกล่าวข้างต้น อาศัยหลักการ “เปรียบเทียบ” ราคาโอนในธุรกรรมของคุณสัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ธุรกรรมที่ถูกควบคุม) กับราคาในธุรกรรมของคุณสัญญาที่เป็น

อิสระต่อกัน (ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม) หากราคาที่เปรียบเทียบมีความแตกต่างกัน แสดงว่าราคาโอนไม่เป็นไปตามหลัก Arm's Length และต้องมีการปรับปรุงราคาดังกล่าวเพื่อให้เข้าไปอยู่ในช่วงราคา Arm's Length

ส่วนการกำหนดราคาศุลกากรเป็นไปตามความตกลงระหว่างประเทศว่าด้วยการนำมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยพิธีการศุลกากรและการค้า (The Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994) มาถือปฏิบัติ หรือที่รู้จักกันในนาม “ระบบราคาแอกตต์” หรือ “Customs Valuation Agreement” ซึ่งประเทศสมาชิกขององค์การการค้าโลก (รวมถึงประเทศไทย) มีพันธกรณีที่จะต้องนำระบบราคาแอกตต์ไปบัญญัติเป็นกฎหมายภายในและบังคับใช้กับการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้า โดยแบ่งออกได้เป็น 6 วิธี ได้แก่

(1) วิธีราคาซื้อขาย (Transaction Valuation) ได้แก่ ราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของที่นำเข้าเมื่อได้มีการขายเพื่อส่งออกไปยังราชอาณาจักร

(2) วิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน (Transaction Valuation of Identical Goods) เป็นวิธีการเดียวกันกับข้อ (1) แต่ใช้กับของที่มีลักษณะเหมือนกันกับของที่นำเข้า

(3) วิธีราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน (Transaction Valuation of Similar Goods) เป็นวิธีการเดียวกันกับข้อ (1) แต่ใช้กับของที่มีลักษณะคล้ายกันกับของที่นำเข้า

(4) วิธีราคาหักทอน (Deductive Valuation) เป็นราคาซื้อขายต่อหน่วยของของนำเข้า (หรือของที่เหมือนหรือคล้ายกัน) ที่ขายให้แก่ลูกค้าที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในประเทศนำเข้า หักกำไรขั้นต้น (markup) และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

(5) วิธีราคาคำนวณ (Computed Valuation) ได้แก่ ผลรวมของต้นทุนการผลิตของของที่นำเข้าที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ กับกำไรและค่าใช้จ่ายทั่วไปที่เกิดขึ้นในการผลิตไปจนกระทั่งส่งออก และค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ประเทศสมาชิกเลือกที่จะนำไปรวมกับราคาศุลกากร

(6) วิธีราคาย้อนกลับ (Fallback Valuation) เป็นวิธีที่นำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถใช้วิธีที่ 1 – 5 ได้ เช่น กรณีส่งออกเศษซากเครื่องจักรเพื่อนำไปทำลายในอีกประเทศหนึ่ง ไม่ถือเป็นการขายเพื่อส่งออก จึงไม่สามารถใช้วิธีราคาซื้อขาย (หรือราคาซื้อขายของที่เหมือนหรือคล้ายกัน) ได้ และเมื่อไม่มีการนำไปขายต่อ จึงไม่อาจใช้วิธีราคาหักทอนได้เช่นกัน นอกจากนี้ วิธีนี้ยังนำมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถหาข้อมูลบางประการที่เป็นองค์ประกอบในการกำหนดราคาตามวิธีที่ 1 – 5 ได้ในประเทศนำเข้า จึงต้องใช้ข้อมูลที่มีอยู่อย่างจำกัดดังกล่าวโดยอนุโลม ถือเป็นการเพิ่มความยืดหยุ่นในเกณฑ์การกำหนดราคา¹

¹ Sheri Rosenow and others, *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement* (Cambridge University Press 2010) 122 – 125.



ทั้ง 6 วิธีการกำหนดราคาศุลกากรดังกล่าวข้างต้น วิธีราคาซื้อขาย (Transaction Value) เป็นวิธีหลักของระบบราคาแอกต์ต์ หรือ Customs Valuation Agreement ที่ต้องนำมาใช้เป็นลำดับแรก และก่อนวิธีการอื่น ๆ โดยราคาซื้อขายจะเป็นราคาที่ยอมรับได้หรือไม่นั้น ต้องพิจารณาจากปัจจัยที่เรียกว่า “สภาพแวดล้อมการขาย” (Circumstances of Sales) หรือราคาทดสอบ (Test Values) อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยการเปรียบเทียบราคาซื้อขายของบุคคลอื่นที่นำเข้าของประเภทหรือชนิดเดียวกัน ภายใต้เงื่อนไขที่คล้ายกัน หากไม่สามารถยอมรับราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงได้ ให้ใช้วิธีการกำหนดราคาอื่น ๆ ต่อไปตามลำดับ (ไม่สามารถสลับลำดับกันได้ ยกเว้นวิธีที่ 4 และ 5 ได้แก่ วิธีราคาหักทอนและวิธีราคาคำนวณ ที่สามารถใช้สลับลำดับกันได้ในกรณีที่ผู้นำเข้าร้องขอ²) นอกจากนี้ ข้อ 1 (d) และข้อ 2 (a) ของ Customs Valuation Agreement กำหนดว่า ในกรณีที่ราคาซื้อขายถูกสำแดงโดยผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กัน ไม่ให้เจ้าหน้าที่ปฏิเสธราคาซื้อขายนั้นในทันที แต่ให้พิจารณาสภาพแวดล้อมการขายว่าราคาซื้อขายนั้นได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของผู้ซื้อและผู้ขายหรือไม่ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่อาจยอมรับราคาซื้อขายหากเป็นจำนวนที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งกับราคาซื้อขายของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันสำหรับของที่เหมือนหรือคล้ายกันที่ส่งออกไปยังประเทศนำเข้าเดียวกันภายในระยะเวลาเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน หรือ เหมือนหรือใกล้เคียงกับราคาหักทอนหรือราคาคำนวณของของที่เหมือนหรือคล้ายกันกับของนำเข้า โดยให้คำนึงถึงเงื่อนไขทางการค้า ปริมาณที่ซื้อขาย ต้นทุนในฝั่งของผู้ขาย และมูลค่าอื่น ๆ ที่ต้องนำมารวมไว้ในราคาด้วย ถึงแม้ว่าจะไม่ได้จ่ายไป “เพื่อสินค้า” (price actually paid or payable “for the good”) โดยตรงก็ตาม มูลค่าดังกล่าวกำหนดไว้ในข้อ 8 ของ Customs Valuation Agreement ซึ่งรวมถึงค่านายหน้า ต้นทุนในการบรรจุหีบห่อ ต้นทุนวัตถุดิบ วัสดุจำเป็น เครื่องมือ แม่พิมพ์ ค่าสิทธิ และค่าตอบแทนในการใช้สิทธิ เป็นต้น³

เมื่อพิจารณาในรายละเอียดแล้ว วิธีการกำหนดราคาศุลกากรและวิธีการกำหนดราคาโอนมีความคล้ายคลึงกัน ทำให้นักวิชาการ หน่วยงานจัดเก็บภาษี และภาคเอกชนในหลาย ๆ ประเทศมีความพยายามที่จะศึกษาถึงแนวทางการบังคับใช้วิธีการกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบให้สอดคล้องกัน เพื่อแก้ไขปัญหาในทางปฏิบัติเมื่อต้องนำเข้าสินค้าจากคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน ส่งผลให้ผู้ประกอบการต้องจัดเตรียมข้อมูลถึง 2 ชุด ชุดหนึ่งเตรียมไว้เพื่ออธิบายต่อหน่วยงานสรรพากรว่าราคาสินค้าของตนสอดคล้องกับราคา Arm’s Length และอีกชุดหนึ่งเตรียมไว้เพื่ออธิบายต่อหน่วยงานศุลกากรว่าราคาสินค้าเป็นราคาซื้อขายหรือราคาอื่นที่คำนวณตามระบบราคาแอกต์ต์⁴ และในกรณีที่ราคาโอน

² Customs Valuation Agreement art 4.

³ มูลค่าที่ไม่อยู่ภายใต้ข้อ 8 ของ Customs Valuation Agreement และไม่อาจนำมารวมในราคาได้ เช่น ดอกเบี้ยที่ผู้ซื้อตกลงจ่ายให้แก่ผู้ขายในกรณีซื้อขายแบบมีเครดิตเทอม เงินปันผลที่ผู้ซื้อจ่ายให้ผู้ขาย ค่าโฆษณา ค่าการตลาด ค่าซอฟต์แวร์ ค่าสินค้าเสียหายหรือสินค้าที่ไม่เป็นไปตามสัญญา (ดู Sheri Rosenow and others (เชิงอรรถ 1) 32 – 37, 44 – 62).

⁴ Mahsin Atci, ‘Transfer Pricing and Customs Valuation Overlap: Is it Possible to Bridge Two Worlds?’ (2020) 6(1) Gazi Journal of Economics and Business 71, 79 <<https://doi.org/10.30855/gjeb.2020.6.1.005>> สืบค้นเมื่อ 11 กรกฎาคม 2565.

ของสินค้านำเข้าถูกปรับปรุงโดยหน่วยงานสรรพากร ผู้ประกอบการย่อมประสงค์ที่จะใช้สิทธิปรับปรุงราคาศุลกากรสำหรับสินค้าขึ้นเดียวกันนั้นด้วย ในสถานการณ์ปัจจุบัน รัฐยินดีที่จะปรับเพิ่มราคาศุลกากรและจัดเก็บอากรขาเข้าเพิ่มเติม แต่มักปฏิเสธที่จะปรับลดราคาศุลกากรและคืนอากรขาเข้าให้แก่ผู้เสียภาษี⁵

บทความนี้จึงมุ่งศึกษาความคล้ายกันและความแตกต่างกันในวิธีการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร เพื่อนำไปวิเคราะห์ว่า จากความคล้ายกันและความแตกต่างกันดังกล่าว ควรมีกลไกหรือมาตรการอย่างใดหรือไม่ที่จะทำให้การบังคับใช้ระบบราคาทั้ง 2 ระบบสอดคล้องกัน นอกจากนี้ ยังได้ทำการศึกษาประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย และจีน เพื่อวิเคราะห์ในรายละเอียดว่าประเทศเหล่านี้ได้มีความพยายามที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวหรือไม่อย่างไร และสามารถนำมาปรับใช้กับการพัฒนากฎหมายหรือมาตรการทางภาษีอากรของประเทศไทยได้อย่างไร

2. ความคล้ายกันระหว่างการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร

ความคล้ายกันประการแรกของราคาโอนและราคาศุลกากร ได้แก่ การกำหนดราคาทั้ง 2 ประเภท อ้างอิงราคาตลาด (market value) ของสินค้านำเข้า⁶ ผู้ซื้อ (ผู้นำเข้า) ที่ซื้อสินค้าจากผู้ขาย (ผู้ส่งออก) ที่มีความสัมพันธ์กัน จำเป็นต้องกำหนดราคาสินค้านำเข้าให้ใกล้เคียงกับราคาตลาดของสินค้านั้นให้มากที่สุด จึงจะอยู่ในช่วงราคาที่เทียบได้กับราคาของธุรกรรมที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กำหนด ในเรื่องราคาโอน หลักคิดดังกล่าวปรากฏอยู่ในมาตรา 9 ของ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital เรื่อง “วิสาหกิจในเครือเดียวกัน” (Associated Enterprises) ส่วนในฝั่งของราคาศุลกากร หลักคิดดังกล่าวปรากฏอยู่ในมาตรา 1(1)(d) ของ Customs Valuation Agreement⁷

⁵ Shubhendu Misra, Michiel Friedhoff, ‘APAC transfer pricing and customs valuation interplay: developments and tips’ (14 December 2023) International Tax Review <<https://www.internationaltaxreview.com/article/2ckxidrpc4p3dihbxhr0g/sponsored/apac-transfer-pricing-and-customs-valuation-interplay-developments-and-tips>> สืบค้นเมื่อ 4 สิงหาคม 2567 และ Folkert Idsinga, Bart-Jan Kalshoven and Monique van Herksen, ‘Let’s Tango! The Dance between VAT, Customs and Transfer Pricing’ (September/October 2005) 12(5) International Transfer Pricing Journal 199, 209.

⁶ Monique van Herksen, ‘Chapter I Introduction’ in Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo (eds) Transfer Pricing and Customs Valuation Two worlds to tax as one (IBFD 2009) 20 – 21.

⁷ “The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of Article 8, provided: ... that the buyer and seller are not related, or where the buyer and seller are related, that the transaction value is acceptable for customs purposes under the provisions of paragraph 2.”

ความคล้ายกันประการที่สอง ได้แก่ หลักการกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบ ไม่ได้กำหนดให้ปฏิเสธราคาที่กำหนดโดยผู้ซื้อและผู้ขายที่มีความสัมพันธ์กัน แต่ตั้งเงื่อนไขว่าราคานั้นต้องไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของผู้ซื้อและผู้ขาย⁸ หากราคาได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กัน ให้ทำการปรับปรุงจนได้ช่วงราคาที่เทียบได้กับช่วงราคาที่ผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด (Arm's Length Price) หรือถ้าหากปรับปรุงไม่ได้ ก็ให้ปฏิเสธราคาที่คำนวณโดยวิธีการนั้น แล้วไปใช้วิธีการอื่นที่เหมาะสมแทน นอกจากนี้ การกำหนดราคาในทั้ง 2 ระบบ กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีภาระการพิสูจน์ว่าราคาที่ตนคำนวณได้ไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ในส่วนของราคาโอน OECD Transfer Pricing Guidelines กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่จัดเตรียมคำอธิบายและเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่เพื่อยืนยันราคา Arm's Length⁹ ในส่วนของราคาสุทธการ ระบบราคาเกดต์กำหนดแนวทางให้ผู้นำเข้ามีภาระการพิสูจน์ราคาของนำเข้า โดยในกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นว่าราคาของนำเข้าไม่เป็นไปตามวิธีราคาซื้อขาย ให้ทำการสอบถามผู้นำเข้าและเปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าชี้แจงวิธีการคำนวณราคา¹⁰ อย่างไรก็ตาม ประเทศต่าง ๆ อาจมีแนวปฏิบัติในการกำหนดราคาสุทธการที่แตกต่างกันออกไป ประเทศส่วนใหญ่รวมถึงสหรัฐอเมริกา มีกฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้ามีภาระการพิสูจน์ราคาของนำเข้า มีแต่เพียงบางประเทศ เช่น ประเทศในสหภาพยุโรป ที่กำหนดให้ถือราคาที่สำแดงโดยผู้นำเข้าเป็นราคาซื้อขายที่ถูกต้องหรือราคาที่ยอมรับได้ จนกว่าเจ้าหน้าที่สุทธการจะพิสูจน์เป็นอย่างอื่น¹¹

ความคล้ายกันประการที่สาม ได้แก่ หลักเกณฑ์การกำหนดราคาแต่ละระบบต่างก็มีวิธีกำหนดราคาที่แบ่งออกเป็น 5 วิธี (วิธีที่ 6 ของการกำหนดราคาสุทธการ (วิธีสุดท้าย) เป็นวิธีเดียวกับ 5 วิธีแรกแต่บังคับใช้แบบยืดหยุ่นกว่า) ทั้งนี้ การกำหนดราคาโอนและราคาสุทธการมีหลักการคำนวณที่คล้ายกันสรุปได้ตามตารางที่ 1 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบวิธีกำหนดราคาโอนและวิธีกำหนดราคาสุทธการ

กลุ่มที่	วิธีกำหนดราคาโอน	วิธีกำหนดราคาสุทธการ	ความคล้ายกัน
1	วิธีเปรียบเทียบราคาที่มีได้ ถูกควบคุม (Comparable Uncontrolled Price)	วิธีราคาซื้อขาย/วิธีราคา ซื้อขายของที่เหมือนหรือ คล้ายกัน (Transaction Value/	เปรียบเทียบราคายาใต้เงื่อนไข ที่ควบคุมให้เหมือนหรือคล้ายกัน มากที่สุด และในกรณีที่คู่สัญญา มีความสัมพันธ์กัน ราคาที่กำหนด

⁸ OECD Model Tax Convention art. 9; Customs Valuation Agreement art. 1(2)(a).

⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, para 5.16 – 5.26.

¹⁰ Customs Valuation Agreement art. 1(2).

¹¹ Sheri Rosenow and others (เชิงอรรถ 1) 3.

กลุ่มที่	วิธีกำหนดราคาโอน	วิธีกำหนดราคาบุคลากร	ความคล้ายกัน
	Method: CUP)	Transaction Value of Identical or Similar Goods)	โดยคู่สัญญาดังกล่าวอาจยอมรับได้หากความสัมพันธ์นั้นไม่ส่งผลกระทบต่อราคา
2	วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method)	วิธีราคาหักทอน (Deducted Value)	เปรียบเทียบราคาขายต่อหักด้วยกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการขายต่อ
3	วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)	วิธีราคาคำนวณ (Computed Value)	เปรียบเทียบอัตรากำไรที่บวกเพิ่มจากต้นทุนของสินค้าหรือบริการ
4	วิธีอัตรากำไรสุทธิที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม (Transaction Net Margin Method) และวิธีแบ่งสรรกำไรของธุรกรรม (Profit Split Method)	-	มีวิธี Sale-based TNMM ที่ใกล้เคียงกับวิธีราคาขายต่อ (Resale Price) ซึ่งเทียบได้กับวิธีราคาหักทอน (Deducted Value) และมีวิธี Cost-based TNMM ที่ใกล้เคียงกับวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus) ซึ่งเทียบได้กับวิธีราคาคำนวณ (Computed Value)

ในกลุ่มที่ 1 วิธี CUP ซึ่งเป็นวิธีกำหนดราคาโอนที่เปรียบเทียบราคาในธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่มีได้ถูกควบคุม คล้ายกับวิธีราคาซื้อขาย (รวมถึงวิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนหรือคล้ายกัน) ในระบบราคาแถมที่เปรียบเทียบราคาจากธุรกรรมการซื้อขายที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันอย่างเคร่งครัด วิธี CUP ใช้หลักการเปรียบเทียบราคาสินค้าหรือบริการและเงื่อนไขอื่น ๆ ในการทำธุรกรรมที่เป็นอย่างเดียวกัน หากมีปัจจัยเชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ใดที่แตกต่างกันเพียงเล็กน้อย จะไม่สามารถใช้วิธี CUP ได้ เว้นแต่จะได้รับการปรับปรุงส่วนที่แตกต่างกันนั้นจนสามารถนำธุรกรรมมาเปรียบเทียบกันได้¹² ส่วนวิธีราคาซื้อขายและวิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนหรือคล้ายกันในฝั่งบุคลากรซึ่งอาศัยหลักการเปรียบเทียบราคาที่ได้ชำระจริงหรือที่จะต้องชำระสำหรับของนำเข้า โดยของนำเข้านั้นต้องเป็นของชนิดและประเภทเดียวกันหรือคล้ายกันกับของที่ต้องกำหนดราคา และการนำเข้าต้องเกิดขึ้นภายในช่วงเดียวกันหรือใกล้เคียงกันกับการนำเข้าของที่ต้อง

¹² OECD (เชิงอรรถ 9) para 2.14.



กำหนดราคา หรือต้องเป็นธุรกรรมที่เหมือนหรือคล้ายกันซึ่งศุลกากรได้เคยรับราคาไว้ก่อนหน้า¹³ จะเห็นได้ว่า วิธีการกำหนดราคาในกลุ่มนี้ มุ่งเปรียบเทียบธุรกรรมที่ต้องเหมือนหรือคล้ายกันอย่างยิ่ง¹⁴

ในกลุ่มที่ 2 วิธี Resale Price ซึ่งเป็นวิธีการกำหนดราคาโอนที่เปรียบเทียบราคาขายต่อ หักกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการขายต่อของธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่มีได้ถูกควบคุม¹⁵ คล้ายกับวิธีราคาหักทอนในระบบราคาแถมที่พิจารณาการนำเข้าที่นำไปขายต่อในประเทศ ที่นำเข้า หักกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายในการขายต่ออื่น ๆ¹⁶ ทั้ง 2 วิธีดังกล่าว เปรียบเทียบราคาขายต่อ ที่นำกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายในการขายต่อไปหักออก เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าที่ใกล้เคียงกับต้นทุน ของของนั้น¹⁷

ในกลุ่มที่ 3 วิธี Cost Plus ซึ่งเป็นวิธีการกำหนดราคาโอนที่เปรียบเทียบต้นทุนของสินค้าหรือบริการ บวกด้วยกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายในการผลิตของธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่มีได้ถูกควบคุม มีความคล้ายกันกับวิธีราคาคำนวณในระบบราคาแถมที่พิจารณาต้นทุนการผลิตสินค้าในประเทศ ที่ส่งออก บวกด้วยกำไรขั้นต้นและค่าใช้จ่ายในการผลิต ทั้ง 2 วิธีดังกล่าว เป็นวิธีที่กำหนดราคาจาก ฝั่งต้นทุน แต่มีความแตกต่างกันเล็กน้อยตรงที่ราคาคำนวณในฝั่งศุลกากรกำหนดให้ใช้ต้นทุนในการผลิต ที่เกิดขึ้นในประเทศส่งออกเท่านั้น แต่วิธี Cost Plus ในเรื่องราคาโอนไม่ได้บังคับว่าต้นทุนต้องเกิดขึ้น จากการผลิตหรือไม่ และไม่ได้กำหนดว่าการผลิตต้องเกิดขึ้นที่ใด อย่างไรก็ดี ในการกำหนดราคาโอน ของสินค้านำเข้า OECD Transfer Pricing Guidelines กำหนดให้ต้องรวมพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ที่ เกี่ยวข้องกับการผลิตและต้นทุนการผลิตในประเทศต้นทางที่ทำการผลิต ซึ่งก็ได้แก่ประเทศที่ส่งออก นั้นเอง¹⁸ หลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนด้วยวิธี Cost Plus ในส่วนนี้จึงไม่แตกต่างจากหลักเกณฑ์ การกำหนดราคาศุลกากรด้วยวิธีราคาคำนวณ

¹³ Customs Valuation Agreement art. 1, 2 and 3.

¹⁴ ในประเทศที่เปิดให้มีการใช้ข้อมูลราคาโอนไปประกอบการพิจารณาราคาศุลกากร มักมีหลักเกณฑ์ที่กำหนดให้นำ ข้อมูลราคาโอนไปประกอบการพิจารณาวิธีราคาซื้อขายเป็นหลัก เนื่องจากวิธีราคาซื้อขายเป็นวิธีหลักและวิธีแรกในระบบราคาแถม ที่ต้องนำไปบังคับใช้ก่อนวิธีอื่น ๆ ภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดว่าราคาซื้อขายต้องไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา ดู WCO, Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018 <<https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf>> สืบค้นเมื่อ 25 พฤศจิกายน 2565, para 4.1 และ Michiel Friedhoff, 'The treatment of transfer pricing adjustments for the purpose of customs valuation' (European Fiscal Studies Thesis Erasmus University 2017), 11.

¹⁵ OECD (เชิงอรรถ 9) para 2.27.

¹⁶ Customs Valuation Agreement art. 5.

¹⁷ Michiel Friedhoff, 'The treatment of transfer pricing adjustments for the purpose of customs valuation' (European Fiscal Studies Thesis Erasmus University 2017) 11.

¹⁸ ดูตัวอย่างการคำนวณราคาโอนด้วยวิธี Cost Plus ใน OECD (เชิงอรรถ 9) para 2.59, 2.60.

ในกลุ่มที่ 4 ได้แก่ การกำหนดราคาโอนด้วยวิธี TNMM และวิธี Profit Split ทั้ง 2 วิธีนี้เป็นวิธีกำหนดราคาโอนที่ไม่มีวิธีกำหนดราคาบุคลากรตามระบบราคาแถมที่ใกล้เคียง เนื่องจากทั้ง 2 วิธีดังกล่าว พิจารณาผลกำไรในภาพรวมของทั้งกิจการ ไม่ได้พิจารณาเป็นรายธุรกรรมเหมือนกับการกำหนดราคาบุคลากร¹⁹ อย่างไรก็ตาม วิธี TNMM สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธีย่อย วิธีหนึ่งอ้างอิงราคาขายต่อ (sale-based TNMM) ซึ่งคล้ายกับวิธี Resale Price และอีกวิธีหนึ่งอ้างอิงต้นทุน (cost-based TNMM) ซึ่งคล้ายกับวิธี Cost Plus²⁰ และเนื่องจากวิธี Resale Price และวิธี Cost Plus เทียบได้กับวิธีราคาหักทอนและวิธีราคาคำนวณในระบบราคาแถมตามลำดับ จึงอาจกล่าวได้ว่าวิธี TNMM มีองค์ประกอบสำคัญที่สามารถเทียบเคียงได้กับวิธีกำหนดราคาบุคลากรบางวิธี ดังนั้นการตั้งข้อสันนิษฐานว่าการกำหนดราคาโอนด้วยวิธี TNMM และวิธี Profit Split ไม่มีส่วนที่เทียบเคียงได้กับการกำหนดราคาบุคลากรวิธีใดเลย จึงไม่น่าจะถูกต่อนัก

ในความพยายามที่จะเปรียบเทียบหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนและราคาบุคลากรนี้ ก็มีความเห็นทางวิชาการว่าวิธีกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบ ไม่ได้เหมือนหรือคล้ายกันโดยพื้นฐาน โดยมีการนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติในลักษณะที่แตกต่างกัน²¹ และยังไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่กำหนดให้หน่วยงานบุคลากรต้องยอมรับราคา Arm's Length ในฝั่งของราคาโอนไปเป็นราคาซื้อขายของของนำเข้า แต่ความแตกต่างเหล่านี้ ล้วนเป็นเพียงความแตกต่างกันในรายละเอียดปลีกย่อย โดยระบบราคาแถมมีรายละเอียดทางเทคนิคมากกว่าระบบราคาโอน เนื่องจากมีการกำหนดขั้นตอนการพิจารณาไว้ค่อนข้างเคร่งครัดเพื่อให้การตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรทำได้อย่างรวดเร็วและเป็นระบบ จึงทำให้ในทางปฏิบัติ การพิจารณาราคาศุลกากรมีความยืดหยุ่นน้อยกว่าและมีขั้นตอนการปฏิบัติที่เป็นแบบแผนมากกว่ากระบวนการพิจารณาราคาโอน

เพื่อเป็นการขจัดปัญหาและความยุ่งยากในการเตรียมเอกสารและข้อมูลเพื่อนำไปใช้สนับสนุนราคาโอนและราคาบุคลากรสำหรับของนำเข้าขึ้นเดียวกัน จึงควรมีการกำหนดกลไกหรือหลักเกณฑ์ที่ทำให้การกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบ สามารถนำไปบังคับใช้ได้อย่างสอดคล้องและเชื่อมโยงกัน ดังนี้ นอกจากการศึกษาความเหมือนหรือคล้ายกันของทั้ง 2 ระบบราคาแล้ว การศึกษาถึงความแตกต่างก็มีความจำเป็น เพื่อให้เข้าใจถึงข้อจำกัดที่ทำให้ไม่สามารถปรับใช้การกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบให้สอดคล้องกันได้

¹⁹ Caroline Silberstein, 'Transfer Pricing, OECD Policy Framework' in Anuschka Bakker and Belema Obuoforibo (eds) *Transfer Pricing and Customs Valuation Two worlds to tax as one* (IBFD 2009) 44 – 45.

²⁰ เพิ่งอ้าง 43.

²¹ Liu Ping, 'Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence' (2007) 2(3) *Global Trade and Customs Journal* 117, 127. และ Duarte Nuno Tenreiro Freitas dos Reis, 'The tension between Transfer Pricing and Customs Valuation' (Mestrado Em Contabilidade, Fiscalidade E Finanças Empresariais 2012) 18 – 21.

3. ความแตกต่างระหว่างการกำหนดราคาโอนและการกำหนดราคา ศุลกากร

ความแตกต่างกันประการแรก เป็นความแตกต่างกันในขอบเขตของ “ความสัมพันธ์กัน”²² โดยนิยามความสัมพันธ์กันในระบบราคาแอกต์มีขอบเขตกว้างกว่านิยามความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาโอน นิยามความสัมพันธ์กันในระบบราคาแอกต์ปรากฏอยู่ในมาตรา 15 (4) ของ Customs Valuation Agreement เรื่อง ความสัมพันธ์กันระหว่างบุคคล (related persons) ซึ่งจำแนกความสัมพันธ์กันออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่

- (1) การเป็นพนักงานหรือกรรมการในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง
- (2) การเป็นหุ้นส่วนเพื่อกระทำการกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง
- (3) การเป็นนายจ้างหรือลูกจ้างของอีกบุคคลหนึ่ง
- (4) การเป็นเจ้าของ ผู้ควบคุม หรือผู้ถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง ตั้งแต่ร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (5) การควบคุมอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (6) การถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม
- (7) การร่วมกันควบคุมบุคคลที่สามไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- (8) การเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกันกับอีกบุคคลหนึ่ง

ส่วนนิยามความสัมพันธ์กันในเรื่องราคาโอน ปรากฏอยู่ในมาตรา 9 ของ OECD Model Tax Convention เรื่อง วิชาธุรกิจในเครือเดียวกัน (associated enterprises) ได้แก่ วิชาธุรกิจที่มีอำนาจในการจัดการ ควบคุม หรือมีอำนาจในส่วนของทุนในอีกวิชาธุรกิจหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรืออยู่ภายใต้อำนาจจัดการ อำนาจควบคุม หรืออำนาจในส่วนของทุนของอีกนิติบุคคลหนึ่ง

จะเห็นได้ว่า หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนต่างก็พิจารณาความสัมพันธ์กันจากอำนาจควบคุมกิจการในอีกบุคคลหนึ่งหรือโดยอีกบุคคลหนึ่ง ซึ่งอำนาจควบคุมดังกล่าว แบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ คือ การควบคุมทางด้านทุนหรือตามโครงสร้างการถือหุ้น (capital) และการควบคุมโดยการใช้อำนาจบริหาร (management and control) อย่างไรก็ตาม นิยามความสัมพันธ์กันในเรื่องราคาโอนมีความยืดหยุ่นกว่า เนื่องจากไม่ได้กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นในอีกวิชาธุรกิจหนึ่งเอาไว้ตายตัว ดังนั้น ในทางปฏิบัติประเทศต่าง ๆ จึงมีอิสระในการตรากฎหมายเพื่อกำหนดสัดส่วนการถือหุ้นที่ถือว่าเพียงพอที่จะมีอำนาจควบคุมกิจการ ในขณะที่ความสัมพันธ์กันโดยการถือหุ้นในระบบราคาแอกต์กำหนดสัดส่วนการถือหุ้นไว้เพียงร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในอีกบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมก็เพียงพอแล้วที่จะระบุความสัมพันธ์กัน สัดส่วนดังกล่าวค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับ

²² Monique van Herksen (เชิงอรรถ 6) 21.

สัดส่วนการถือหุ้นในเรือราคาโอน ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ (รวมถึงประเทศไทย) กำหนดสัดส่วนไว้ที่ร้อยละ 50 เป็นอย่างน้อย²³

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์กันตามหลักเกณฑ์การกำหนดราคาสุทธการ ครอบคลุมความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้าง-ลูกจ้าง และความสัมพันธ์ฉันเครือญาติ เช่น การเป็นสมาชิกในครอบครัวเดียวกัน ซึ่งเป็นความสัมพันธ์กันระหว่างบุคคลธรรมดา ซึ่งแตกต่างจากหลักความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาโอนของ OECD ที่มุ่งบังคับใช้กับนิติบุคคลเท่านั้น เนื่องจากนิติบุคคลเป็นกลุ่มที่มีความเสี่ยงในการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการไ้ราคาโอนเป็นเครื่องมือในการถ่ายโอนกำไร (Base Erosion and Profit Shifting)²⁴ เมื่อเปรียบเทียบนิยาม “ความสัมพันธ์กัน” จากระบบราคาทั้ง 2 ระบบ ปรากฏความเหมือนและความแตกต่างกันตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบนิยาม “ความสัมพันธ์กัน” ในการกำหนดราคาสุทธการและราคาโอน

ข้อที่	ความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาสุทธการ	ความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาโอน
1	มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นพนักงาน หรือเป็นกรรมการในอีกบุคคลหนึ่ง	ไม่มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นพนักงาน หรือเป็นกรรมการในอีกบุคคลหนึ่ง
2	มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นหุ้นส่วน เพื่อกระทำการกิจการร่วมกับอีกบุคคลหนึ่ง	มีความสัมพันธ์กันทางด้านการเงิน หรือการมีอำนาจจัดการ
3	มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นนายจ้าง-ลูกจ้าง	ไม่มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นนายจ้าง-ลูกจ้าง
4	มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นเจ้าของผู้มีอำนาจควบคุม หรือถือหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในกิจการของอีกบุคคลหนึ่ง ตั้งแต่ร้อยละ 5 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม	มีความสัมพันธ์กันทางด้านการเงิน โดยวิสาหกิจหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกวิสาหกิจหนึ่ง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ไม่น้อยกว่าอัตราส่วนที่กฎหมายภายในกำหนด
5	มีความสัมพันธ์กันจากการใช้อำนาจควบคุมอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม	มีความสัมพันธ์กันโดยการใช้อำนาจควบคุม
6	มีความสัมพันธ์กันจากการถูกควบคุมโดยบุคคลที่สาม ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม	มีความสัมพันธ์กันโดยการถูกใช้อำนาจควบคุม

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 ทวิ.

²⁴ OECD, Base erosion and profit shifting (BEPS) <<https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>> สืบค้นเมื่อ 28 กรกฎาคม 2567.



ข้อที่	ความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคา ศุลกากร	ความสัมพันธ์กันในการกำหนดราคาโอน
7	มีความสัมพันธ์กันจากการร่วมกันควบคุม บุคคลที่สาม ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม	มีความสัมพันธ์กันด้านทุน หรือการมีอำนาจ จัดการ ในลักษณะที่เป็นการร่วมกันควบคุม บุคคลที่สาม
8	มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นสมาชิก ในครอบครัวเดียวกัน	ไม่มีความสัมพันธ์กันจากการเป็นสมาชิก ในครอบครัวเดียวกัน

ความแตกต่างกันประการที่สอง เป็นความแตกต่างกันในรายละเอียดบางประการของวิธีการกำหนดราคา โดยในการกำหนดราคาศุลกากร ผู้กำหนดราคาต้องเลือกใช้วิธีซื้อขายเป็นวิธีแรก หากไม่สามารถใช้วิธีซื้อขายได้ ให้ใช้วิธีอื่น ๆ ในลำดับถัดไป ได้แก่ วิธีราคาซื้อขายของที่เหมือนกัน วิธีราคาซื้อขายของที่คล้ายกัน วิธีราคาหักทอน วิธีราคาคำนวน และวิธีย้อนกลับ ตามลำดับ (เว้นแต่วิธีราคาหักทอนและวิธีราคาคำนวนที่อาจใช้สลับลำดับกันได้²⁵) ส่วนการกำหนดราคาโอนนั้น ไม่มีลำดับในการใช้วิธีกำหนดราคา ผู้เสียภาษีสามารถเลือกใช้วิธีที่เหมาะสมกับธุรกรรมและข้อกำหนดทางการพาณิชย์และการเงิน (commercial and financial relations) ของคู่สัญญา²⁶ ซึ่งในปัจจุบันพบว่า ผู้เสียภาษีมักเลือกใช้วิธีกำหนดราคาโอนซึ่งอาศัยการเปรียบเทียบส่วนที่เป็นกำไรของธุรกรรม หรือ Transactional Profit Methods (ได้แก่ วิธี TNMM และวิธี Profit Split) มากกว่าวิธีแบบดั้งเดิม หรือ Traditional Transaction Methods (ได้แก่ วิธี CUP วิธี Resale Price และวิธี Cost Plus) ที่อาศัยการเปรียบเทียบข้อมูลในส่วนที่เป็นต้นทุน ซึ่งในทางปฏิบัติมักจะเข้าถึงข้อมูลต้นทุนได้ยาก เพราะข้อมูลต้นทุนของผู้ประกอบการรายอื่นในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกันที่จะนำมาเปรียบเทียบก็มักเป็นข้อมูลต้นทุนของคู่แข่งทางการค้าที่ต้องหวงกัน²⁷ อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาศุลกากรบางวิธีก็ใช้วิธีการเปรียบเทียบกำไร เช่น วิธีราคาหักทอน หรือวิธีราคาคำนวน ซึ่งมีรายละเอียดที่ใกล้เคียงกับวิธี TNMM และวิธี Profit Split ตามที่ได้เปรียบเทียบไปแล้วในหัวข้อที่ 2

ความแตกต่างกันประการที่สาม เป็นความแตกต่างกันในกระบวนการกำหนดราคา การกำหนดราคาศุลกากรต้องทำเป็นรายธุรกรรมสำหรับการนำเข้าของแต่ละครั้ง (transaction-based) และมีความจำเป็นต้องทำภายในระยะเวลาอันสั้นและรวดเร็วเพื่อไม่ให้เกิดการกักของไว้นานเกินควร อันอาจทำให้ของเสียหายหรือทำให้ธุรกิจหยุดชะงักลงได้²⁸ การตรวจประเมินราคาศุลกากรจึงมักกระทำ ณ สถานประกอบการภายหลังการนำเข้าของสำเร็จ (post-clearance audit หรือ PCA) และอาศัย

²⁵ Customs Valuation Agreement art. 4.

²⁶ OECD (เชิงอรรถ 9) para 9.10.

²⁷ เพิ่งอ้าง para 2.69.

²⁸ Monique van Herksen (เชิงอรรถ 6) 16.

การพิจารณาข้อมูลที่ปรากฏในเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เช่น บัญชีราคาสินค้า สัญญาซื้อขาย ใบส่งสินค้า และใบกำกับภาษี เป็นต้น²⁹ ส่วนการกำหนดราคาโอนไม่ได้ทำเป็นรายธุรกรรม แต่พิจารณาจากผลกำไรหรือขาดทุนในภาพรวมของทั้งธุรกิจ ณ สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี การตรวจประเมินราคาโอนจึงอาจเกิดขึ้นภายหลังจากที่ผู้ประกอบการได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้วเป็นเวลาหลายปี³⁰

ความแตกต่างกันประการสุดท้าย เป็นความแตกต่างกันในด้านพฤติกรรมของผู้เสียภาษี โดยในธุรกรรมการนำเข้า ผู้นำเข้ามักต้องการสำแดงราคาของต่ำเพื่อเสียอากรขาเข้าต่ำ แต่เมื่อนำของนั้นไปขายในประเทศที่นำเข้า ราคาของเป็นต้นทุนของกิจการและเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มักถูกนำไปลงเป็นรายจ่ายที่สูงเพื่อให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง จากพฤติกรรมการกำหนดราคาดังกล่าว นักวิชาการจึงมีความเห็นไปในทิศทางเดียวกันว่า การสำแดงราคาศุลกากรและการแสดงต้นทุนของสินค้าที่ไม่สอดคล้องกันในลักษณะดังกล่าวควรได้รับการแก้ไข ไม่เช่นนั้นจะเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีหาช่องทางลดภาระภาษีในทั้ง 2 ระบบราคา ซึ่งไม่เป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ³¹

โดยสรุป วิธีการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรมีความคล้ายกันในรายละเอียดทางเทคนิค แต่การนำไปบังคับใช้มีความแตกต่างกันที่ลำดับในการบังคับใช้และลักษณะของธุรกรรมที่เกี่ยวข้อง จึงไม่อาจสรุปได้ว่า หากมีการกำหนดราคาโอนของสินค้านำเข้าด้วยวิธีหนึ่งวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีกำหนดราคาศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าชิ้นเดียวกันนั้นด้วยวิธีที่ใกล้เคียงกันเสมอไป ในทางปฏิบัติปัจจุบัน ผู้ประกอบการจึงยังคงต้องจัดเตรียมเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรแยกต่างหากจากกันเพื่อนำไปประกอบการพิจารณาเรื่องราคาของแต่ละหน่วยงาน แม้ว่าเอกสารต่าง ๆ เหล่านั้นจะมุ่งอธิบายการกำหนดราคาสินค้านำเข้าชิ้นเดียวกันก็ตาม

4. ประสพการณ์ของต่างประเทศในการแก้ไขปัญหาค่าความไม่สอดคล้องกันในการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร

การใช้ความพยายามในระดับสากลขององค์กรระหว่างประเทศในการแก้ไขปัญหาค่าการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนที่ไม่สอดคล้องกันตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 3 ผนวกกับแรงกดดันจากภาคเอกชนที่ต้องการให้แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนมีความเชื่อมโยง

²⁹ WCO, Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA) Volume 1, Updated in June 2018, 7.

³⁰ Monique van Herksen (เชิงอรรถ 6) 22.

³¹ Liu Ping and Caroline Silberstein, 'Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?' (OECD, 11 September 2007) 37 <<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/latestdocuments/12>> สืบค้นเมื่อ 5 กรกฎาคม 2566.

ชัดเจน แนนอน และไม่เป็นอุปสรรคต่อการประกอบธุรกิจข้ามชาติ ทำให้ประเทศต่าง ๆ หันมาให้ความสนใจกับปัญหาดังกล่าวมากยิ่งขึ้น บทความนี้จึงได้เลือกศึกษาประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย และจีน ที่ได้ริเริ่มและผลักดันมาตรการต่าง ๆ ที่เป็นรูปธรรมในการแก้ไขปัญหาการกำหนดราคาของสินค้านำเข้าของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ โดยประเทศที่ทำการศึกษามีกฎหมายสารบัญญัติที่ว่าด้วยการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนที่เป็นมาตรฐาน และมีโครงสร้างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรที่คล้ายกันกับของประเทศไทย คือมีหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากรที่มีหน้าที่และอำนาจแยกต่างหากจากกัน ไม่ได้รวมเป็นองค์กรหรือส่วนราชการเดียวกัน บทความจากประเทศต่าง ๆ ดังกล่าว จึงเป็นตัวอย่างที่สามารถนำมาปรับใช้กับบริบทของประเทศไทยได้เป็นอย่างดี โดยในการศึกษาแนวทางของประเทศต่าง ๆ ข้างต้น จะพิจารณาในประเด็นหลักว่า ประเทศเหล่านั้นมีกฎหมายสารบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนหรือไม่ มีแนวปฏิบัติที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร หรือไม่ มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านราคาระหว่างหน่วยงานหรือไม่ และมีแนวคำวินิจฉัยของหน่วยงานหรือข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับการเชื่อมโยงราคาหรือไม่ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกามีหน่วยงานศุลกากรที่แยกต่างหากจากหน่วยงานสรรพากร ศุลกากรสหรัฐอเมริกา (Customs and Border Protection) เป็นหน่วยงานที่มีเขตอำนาจในระดับรัฐบาลกลาง (Federal jurisdiction) อยู่ในสังกัด Department of Homeland Security มีภารกิจหลักในการควบคุมและกำกับดูแลการเคลื่อนย้ายของสินค้า ตรวจสอบและสกัดกั้นการลักลอบนำเข้าสินค้าผิดกฎหมาย และจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าและส่งออก นอกจากนี้ ศุลกากรสหรัฐอเมริกายังมีภารกิจที่ใกล้เคียงกับสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองที่ทำหน้าที่คัดกรองแรงงานต่างด้าวที่อาจลักลอบเดินทางเข้าประเทศอย่างผิดกฎหมาย³²

หน่วยงานสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Services) เป็นหน่วยงานที่มีเขตอำนาจทั้งในระดับรัฐบาลกลาง (Federal jurisdiction) และระดับรัฐ (State jurisdiction) อยู่ในสังกัด Department of Treasury มีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยกฎหมายเรื่องราคาโอนอยู่ในเขตอำนาจของหน่วยงานสรรพากรในระดับรัฐบาลกลาง³³

³² 'Authority of U.S. Customs and Border Protection Agents: An Overview' (American Immigration Council, 23 February 2012) <<https://www.americanimmigrationcouncil.org/research/authority-us-customs-and-border-protection-agents-overview>> สืบค้นเมื่อ 20 สิงหาคม 2566.

³³ 'United States Transfer Pricing Country Profile' (OECD, February 2022) <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-united-states.pdf>> สืบค้นเมื่อ 20 สิงหาคม 2566.

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาบุคลากรของสหรัฐอเมริกา ปรากฏอยู่ในกฎหมายชื่อ 19 U.S.C. §1401a ซึ่งสอดคล้องกับระบบราคาเกณฑ์ที่กำหนดให้ใช้วิธีกำหนดราคาบุคลากร 6 วิธีตามลำดับก่อนหลัง ทั้งนี้ การจะพิจารณาว่าราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าได้สำแดงขณะนำเข้าได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญาหรือไม่ ต้องพิจารณาจากสภาพแวดล้อมการขายหรือราคาทดสอบ หากราคาซื้อขายได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา ก็ต้องไปใช้วิธีกำหนดราคาบุคลากรวิธีอื่นในลำดับถัดไป

ในการกำหนดราคาโอน คำว่า “ราคาโอน” หรือ “Transfer Pricing” ไม่ปรากฏอยู่ในกฎหมายใดของสหรัฐอเมริกา แต่ Code of Federal Regulations มาตรา 482 (C.F.R. §1.482-1 ถึง §1.482-9) ได้บัญญัติเรื่องการจัดสรรรายได้และรายจ่ายให้แก่บุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามสัดส่วนของการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ³⁴ ซึ่งเป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับหลักการกำหนดราคาโอนของ OECD นอกจากนี้ บทบัญญัติดังกล่าว ยังอ้างอิงหลัก Arm’s Length ในการจัดสรรรายได้และรายจ่าย เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงรายได้และรายจ่ายที่แท้จริงของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ธุรกรรมที่ถูกควบคุม) และป้องกันไม่ให้อำนาจวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาให้แตกต่างไปจากราคาที่คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันพึงกำหนด (ธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม)³⁵

วิธีกำหนดราคาตามหลัก Arm’s Length ภายใต้ Code of Federal Regulations มาตรา 482 ประกอบด้วย 6 วิธี ตามแนวทางของ OECD โดยแต่ละวิธีใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบธุรกรรมที่ถูกควบคุมกับธุรกรรมที่ไม่ถูกควบคุม (comparability analysis)³⁶ นอกจากนี้ บทบัญญัติดังกล่าว ยังได้ระบุวิธีกำหนดราคาที่เหมาะสมสำหรับธุรกรรมที่มีความเสี่ยงในการที่จะถูกกำหนดราคาให้บิดเบือนไปจากหลัก Arm’s Length ได้แก่ การให้กู้ยืมเงินโดยตรงหรือทางอ้อมภายในกลุ่มธุรกิจ การให้บริการ การให้ทรัพย์สินทางปัญญา การโอนทรัพย์สิน และการปันต้นทุน³⁷

³⁴ C.F.R. §1.482-1 -§1.482-9 regarding allocation of income and deductions among taxpayers <<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.482-1>> สืบค้นเมื่อ 27 กรกฎาคม 2567. ดูประกอบ ‘Transfer Pricing’ (Internal Revenue Services) <<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/transfer-pricing>> สืบค้นเมื่อ 29 มกราคม 2566.

³⁵ C.F.R. §1.482-1(a)(1) “...The purpose of section 482 is to ensure that taxpayers clearly reflect income attributable to controlled transactions and to prevent the avoidance of taxes with respect to such transactions. Section 482 places a controlled taxpayer on a tax parity with an uncontrolled taxpayer by determining the true taxable income of the controlled taxpayer. This section sets forth general principles and guidelines to be followed under section 482. ...”

³⁶ C.F.R. §1.482-3. ดูประกอบ ‘United States Transfer Pricing Country Profile’ (เชิงอรรถ 33).

³⁷ C.F.R. §1.482-2(a) – (e).

เพื่อลดความเสี่ยงและความไม่แน่นอนในกระบวนการกำหนดราคาโอน ผู้เสียภาษีในสหรัฐอเมริกา มีสิทธิเลือกทำความตกลงราคาล่วงหน้ากับหน่วยงานสรรพากร ไม่ว่าจะเป็นการทำความตกลงแบบฝ่ายเดียวที่ผูกพันสรรพากรกับผู้เสียภาษี (Unilateral APA) หรือแบบสองฝ่ายที่ผูกพันสรรพากรสหรัฐอเมริกา กับสรรพากรต่างประเทศที่บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันตั้งอยู่ (Bilateral APA)³⁸

กฎหมายของสหรัฐอเมริกาไม่มีส่วนที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาบุคลากร แต่ในทางปฏิบัติรัฐบาลสหรัฐฯ ได้กำหนดมาตรการในการเชื่อมโยงราคาโอนกับราคาบุคลากรไว้ดังต่อไปนี้

4.1.1 มีเอกสารที่รองรับแนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนกับราคาบุคลากร

Department of Homeland Security ซึ่งเป็นต้นสังกัดของบุคลากรสหรัฐอเมริกา ได้ริเริ่มและผลักดันมาตรการแก้ไขปัญหาคำหนดราคาโอนที่ส่งผลกระทบต่อการค้าราคาบุคลากร ด้วยการจัดทำเอกสารข้อคมความเข้าใจ เรื่อง “การพิจารณายอมรับราคาซื้อขายในกรณีที่คู่สัญญามีความสัมพันธ์กัน พ.ศ. 2550” (Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions 2007) เอกสารดังกล่าว กำหนดแนวทางให้เจ้าหน้าที่บุคลากรถือปฏิบัติ โดยวางหลักสำคัญไว้ว่า ข้อเท็จจริงหรือข้อมูลที่ได้จากการที่ผู้เสียภาษีทำข้อตกลงกำหนดราคาโอนเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement: APA) ไว้กับหน่วยงานสรรพากร หรือที่ได้จากผลการศึกษาราคาโอน (Transfer Pricing Study) ที่ผู้เสียภาษีนำไปยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร เพื่ออธิบายราคา Arm’s Length อาจนำไปใช้ประกอบการพิจารณาสภาพแวดล้อมการขาย ซึ่งเป็นองค์ประกอบหลักในการพิจารณาว่า ราคาที่สำแดงในขณะที่น่าจะของเข้าได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญาหรือไม่³⁹ โดยเอกสารข้อคมความเข้าใจดังกล่าว กำหนดให้พิจารณาถึงปัจจัยเหล่านี้ประกอบด้วย

(1) ข้อมูลที่ได้จากการกำหนดราคาโอนด้วยวิธี CUP เป็นข้อมูลที่ดีกว่าข้อมูลที่ได้จากการกำหนดราคาโอนด้วยวิธีอื่น โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเทียบกับวิธี TNMM หรือวิธี Profit Split เนื่องจากวิธีกำหนดราคาโอนจากกำไรของธุรกิจพิจารณาผลกำไรของทั้งกิจการในภาพรวม แตกต่างจากหลักการกำหนดราคาบุคลากรที่มุ่งกำหนดราคาเป็นรายธุรกรรม

(2) ข้อมูลจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอน ควรผ่านการพิจารณาหรือได้รับการรับรองโดยหน่วยงานสรรพากรแล้ว

³⁸ IRS Rev. Proc. 2006-09, 2006-2 I.R.B. 278.

³⁹ U.S. Customs and Border Protection, ‘Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions 2007’ <https://www.cbp.gov/sites/default/files/assets/documents/2020-Feb/icp089_3.pdf> สืบค้นเมื่อ 10 กันยายน 2566, 15 – 16.

(3) ราคาสินค้าที่ได้จากการทำ APA หรือราคาตามการศึกษาราคาโอน ควรอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่เปรียบเทียบกับกับสินค้านำเข้าที่ต้องกำหนดราคาศุลกากร

(4) หากผู้นำเข้าเชื่อว่า ข้อมูลจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอนเป็นประโยชน์ในการนำไปใช้พิจารณาราคาศุลกากรว่าไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา ให้ผู้นำเข้าอธิบายต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรว่า ข้อมูลดังกล่าวสนับสนุนความเห็นของผู้นำเข้าอย่างไร ทั้งนี้ หากผู้นำเข้ายื่นเอกสาร APA หรือผลการศึกษาราคาโอนให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากรทั้งฉบับโดยปราศจากคำอธิบายใด ๆ เป็นการเฉพาะ เจ้าหน้าที่ศุลกากรมีสิทธิปฏิเสธเอกสารดังกล่าว

เอกสารข้อความเข้าใจดังกล่าวระบุด้วยว่า ข้อมูลราคาโอนเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะนำไปสู่ข้อสรุปว่าราคาศุลกากรไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา⁴⁰ อย่างไรก็ตาม จากปริมาณข้อหาหรือจำนวนมากที่ผู้ประกอบการสอบถามไปยังศุลกากรสหรัฐฯ และแนวโน้มข้อหาหรือในประเด็นดังกล่าว ซึ่งจะนำเสนอในรายละเอียดในหัวข้อถัดไป ทำให้เห็นแนวโน้มว่า ในทางปฏิบัติศุลกากรสหรัฐฯ ได้ดำเนินการไปในทิศทางที่สนับสนุนการนำข้อมูลราคาโอนไปประกอบการพิจารณาราคาศุลกากร

4.1.2 ผู้เสียภาษีมีหน้าที่รายงานการเปลี่ยนแปลงของราคาผ่าน Reconciliation Program

ในกรณีที่ราคาศุลกากรของของนำเข้าได้รับผลกระทบจากการปรับปรุงราคาโอน ผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องรายงานต่อศุลกากรสหรัฐฯ ถึงราคาของที่เปลี่ยนแปลงไป⁴¹ และต้องปรับปรุงใบขนสินค้าขาเข้าสำหรับของนั้นด้วย โดยศุลกากรสหรัฐฯ จัดให้มีมาตรการผ่อนผัน หรือ Reconciliation Program ที่เปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับราคาของนำเข้า โดยใช้ข้อมูลเท่าที่ผู้นำเข้าจะพึงหาได้โดยสุจริตเพื่อประกอบการประเมินราคาของเจ้าหน้าที่ และหากภายหลังปรากฏว่า ผู้นำเข้ามีข้อมูลเพิ่มเติมหรือแตกต่างไปจากที่เคยแจ้งไว้ ก็ให้แจ้งปรับปรุง (reconcile) กับศุลกากร โดยผู้ที่เข้าร่วมมาตรการ Reconciliation Program จะได้รับโทษที่เบากว่าและ/หรือมีสิทธิขอคืนอากรได้ในเกือบทุกกรณี⁴²

มาตรการ Reconciliation Program กำหนดให้ผู้นำเข้ารายงานการเปลี่ยนแปลงราคาศุลกากร (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงราคาศุลกากรที่เกิดจากการปรับปรุงราคาโอน) ตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) ให้รายงานการเปลี่ยนแปลงภายใน 21 เดือนนับแต่วันนำเข้า

⁴⁰ เพิ่งอ้าง.

⁴¹ ดู 19 U.S. Code §1484 เรื่อง การนำเข้าสินค้า “Entry of Merchandise” ที่กำหนดให้ผู้นำเข้าใช้ความระมัดระวังตามสมควรในการสำแดงราคาของนำเข้า

⁴² U.S. Customs and Border Protection, ‘Reconciliation’ <<https://www.cbp.gov/trade/programs-administration/entry-summary/reconciliation>> สืบค้นเมื่อ 29 กรกฎาคม 2566.



(2) หากเกิน 21 เดือน แต่ก่อนการชำระสำนวนออกจากสารบบ (liquidation) ให้รายงานโดยการยื่น Post Entry Amendment หรือ Post Summary Correction

(3) หากถูกชำระสำนวนออกจากสารบบไปแล้ว ให้ยื่นคำขอเปิดเผยข้อมูลล่วงหน้า (Prior Disclosure) หรือยื่นคัดค้าน (Protest)

ฐานอำนาจในการจัดทำ Reconciliation Program เป็นการใช้อำนาจบริหารของศุลกากรสหรัฐฯ ภายใต้ National Customs Automation Program Prototype (NCAP/P) ซึ่งประกาศให้สาธารณชนทราบโดยทั่วกันในราชกิจจานุเบกษาของสหรัฐฯ หรือ Federal Register (63 FR 6257) แต่ยังไม่มีการตรากฎหมายใด ๆ ขึ้นมารองรับ ทั้งนี้ ศุลกากรสหรัฐฯ ระบุไว้ในเว็บไซต์ของหน่วยงานว่ามีแผนจะตรากฎหมายเพื่อรองรับ Reconciliation Program ในอนาคต⁴³

4.1.3 ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระอากรเพิ่มเติมตามการปรับปรุงราคาโอน

ในกรณีที่ต้องมีการปรับเพิ่มราคาศุลกากรอันเป็นผลมาจากการปรับปรุงราคาโอน ทำให้มีอากรขาเข้าที่เสียไว้ขาด ผู้เสียภาษีต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติมตามมาตรฐาน Reasonable Care⁴⁴ กรณีไม่ปฏิบัติตาม จะมีค่าปรับที่คิดคำนวณจากอากรในส่วนที่ต้องเสียเพิ่ม โดยโทษขั้นต่ำในความผิดฐานไม่เสียอากรหรือเสียไว้ไม่ครบถ้วนโดยความประมาทเลินเล่อ ได้แก่ เบี้ยปรับจำนวน 2 เท่าของอากรที่ต้องเสีย หรือร้อยละ 20 ของมูลค่าสินค้าในกรณีที่ได้สิทธิเสียอากรในอัตราร้อยละ 0 ทั้งนี้ โทษจะหนักขึ้นในกรณีประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงหรือทุจริต แต่ถ้ามมีการเปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจ (Voluntary Disclosure) อาจได้รับโทษเพียงแค่เสียเงินเพิ่มโดยไม่มีเบี้ยปรับ ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต้องชำระอากรเพิ่มเติมภายใน 5 ปีนับแต่วันนำเข้าสำเร็จ⁴⁵

4.1.4 กรมศุลกากรมีหน้าที่คืนอากรตามการปรับปรุงราคาโอน

ในกรณีที่การปรับปรุงราคาโอนทำให้ต้องมีการปรับลดราคาศุลกากร ซึ่งส่งผลให้มีอากรขาเข้าที่ได้เสียไว้เกิน ผู้ประกอบการมีสิทธิขออากรส่วนที่เกินนั้นคืน โดยต้องยื่นคำขอคืนอากรก่อนการชำระสำนวนออกจากสารบบ (liquidation) แต่ไม่เกิน 21 เดือนนับแต่วันนำเข้า และต้องทำผ่าน Reconciliation Program⁴⁶

⁴³ 'What is the regulation on Reconciliation?' (Trade Reconciliation Webinar Questions and Answers, 12 May 2022) <<https://www.cbp.gov/trade/programs-administration/entry-summary/reconciliation/trade-reconciliation-webinar-questions-and-answers-may-12-2022>> สืบค้นเมื่อ 29 กรกฎาคม 2566.

⁴⁴ U.S. Customs and Border Protection (เชิงอรรถ 39) 17.

⁴⁵ Deloitte, 'The Link Between Transfer Pricing and Customs Valuation: 2018 Country Guide' 62 <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-the-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-country-guide.pdf>> สืบค้นเมื่อ 22 กันยายน 2565.

⁴⁶ เพิ่งอ้าง.

4.1.5 ความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูล แนววินิจฉัย และคำพิพากษาต่าง ๆ

ศุลกากรสหรัฐฯ และสรรพากรสหรัฐฯ ยังไม่มีการทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลราคา ระหว่างหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม จากเอกสารข้อความเข้าใจและแนวปฏิบัติที่เชื่อมโยงการกำหนด ราคาโอนและราคาศุลกากรอย่างชัดเจน อาจทำให้ความจำเป็นในการแลกเปลี่ยนข้อมูลราคา ระหว่างหน่วยงานลดน้อยลง เพราะผู้เสียภาษีที่มีข้อมูลราคาโอนอยู่ในมือจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอนที่ต้องจัดเตรียมไว้เพื่อนำไปยื่นต่อหน่วยงานสรรพากร ก็สามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปยื่นต่อ หน่วยงานศุลกากรได้ทันที โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้ประกอบการมีความประสงค์ที่จะขอคำวินิจฉัย ราคาศุลกากรล่วงหน้าจากศุลกากรสหรัฐฯ ก็สามารถนำเสนอข้อมูลราคาโอนที่ได้รับการรับรองจาก หน่วยงานสรรพากรแล้วเพื่อประกอบการพิจารณาราคาซื้อขายของนำเข้า

ศุลกากรสหรัฐฯ มีแนวคำวินิจฉัยจากการตอบข้อหารือของผู้ประกอบการจำนวนมาก ที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอน⁴⁷ โดยแนวคำวินิจฉัย ดังกล่าวได้วางหลักไว้ชัดเจนแน่นอนแล้วว่า ศุลกากรสหรัฐฯ ใช้ข้อมูลราคาโอนจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอนมาพิจารณาสภาพแวดล้อมการขาย เพื่อนำไปประกอบการพิจารณาว่า ราคาซื้อขายของของนำเข้าไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา และหากต้องทำ การปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอน ศุลกากรสหรัฐฯ ยอมให้ปรับปรุงได้ทั้ง 2 ทิศทาง คือ ปรับเพิ่ม (upward adjustment) และปรับลด (downward adjustment) ส่งผลให้ศุลกากรสหรัฐฯ มีอำนาจจัดเก็บอากรเพิ่มหรือคืนอากร แล้วแต่กรณี⁴⁸

คำวินิจฉัยที่ HQ W548314 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2555⁴⁹ เป็นคำวินิจฉัยสำคัญที่ ตีความขั้นตอนในการพิจารณาราคาซื้อขายตามบทบัญญัติที่ว่าด้วยการกำหนดราคาศุลกากร ได้แก่ 19 CFR §152.103(a)(1) ที่กำหนดว่า “ในการกำหนดราคาซื้อขาย ต้องพิจารณาว่าราคาเป็นราคาที่ ได้จ่ายหรือพึงจ่ายไม่ว่าจะได้ของมาโดยวิธีใดก็ตาม และไม่ว่าจะเป็นผลมาจากการรวมบรรดาสกุล การบวกเพิ่ม การเจรจา หรือการใช้สูตร (formula) ...” จากถ้อยคำตามกฎหมายดังกล่าว ศุลกากรสหรัฐฯ ตีความว่า ข้อมูลราคาโอนถือเป็น “สูตร” ที่อาจนำไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขาย⁵⁰ แต่ต้อง เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

⁴⁷ ศุลกากรสหรัฐฯ จัดทำฐานข้อมูลที่เรียกว่า Customs Rulings Online Search System (CROSS) ที่เปิดให้ สาธารณชนได้เข้าถึงคำวินิจฉัยข้อหารือในประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการศุลกากร (ดู เว็บไซต์ <https://rulings.cbp.gov/home>).

⁴⁸ ดู คำวินิจฉัยที่ HQ H228298 ลงวันที่ 3 มิถุนายน พ.ศ. 2557 และคำวินิจฉัยที่ HQ H238027 ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558.

⁴⁹ ยกเลิกคำวินิจฉัยที่ HRL 547654 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน พ.ศ. 2544 ที่ไม่อนุญาตให้นำข้อมูลราคาโอนไป ประกอบการพิจารณาสภาพแวดล้อมการขาย.

⁵⁰ ต้นฉบับภาษาอังกฤษของคำวินิจฉัยที่ HQ W548314 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2555 ระบุว่า “CBP has determined that the fixed price rule is satisfied when the price is determinable by an objective formula agreed upon



- (1) ข้อมูลราคาโอนต้องมีผลบังคับใช้โดยชอบอยู่ก่อนวันนำเข้า
- (2) ผู้นำเข้าสามารถแสดงเอกสารหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่า การปรับปรุงราคาโอนของสินค้านำเข้าตามข้อพิพาท เป็นการปรับปรุงเฉพาะรายการ (entry-by-entry basis)
- (3) อัตรากำไรเฉลี่ยในการขายสินค้านั้นต้องอยู่ในช่วงอัตรากำไรเฉลี่ยเดียวกันกับนิติบุคคลอื่นที่ทำธุรกรรมคล้ายกัน
- (4) การจัดทำ APA หรือการศึกษาราคาโอนต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด

ต่อมาได้มีคำวินิจฉัยของศาลการศุลกากร อีกหลายฉบับที่ยืนตามแนวคำวินิจฉัยที่ HQ W548314 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2555 ข้างต้น บางฉบับก็กำหนดเงื่อนไขเพิ่มเติมในกรณีที่ต้องมีการใช้ข้อมูลราคาโอนประกอบการพิจารณาราคาศุลกากร เช่น คำวินิจฉัยที่ HQ H024857 ลงวันที่ 7 มกราคม พ.ศ. 2557 กำหนดว่า ผู้นำเข้าที่ประสงค์จะใช้ข้อมูลราคาโอนไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขาย ต้องได้นำข้อมูลราคาโอนนั้นไปใช้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว และต้องเก็บหลักฐานทางการเงินหรือทำการบันทึกบัญชีไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจสอบได้ในภายหลัง⁵¹

คำวินิจฉัยที่ HQ H228298 ลงวันที่ 3 มิถุนายน พ.ศ. 2557 ขยายขอบเขตการใช้ข้อมูลราคาโอน โดยกำหนดให้นำข้อมูลราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรในภาพรวมของผู้ประกอบการไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขายได้ โดยไม่จำเป็นต้องระบุเฉพาะเจาะจงว่าเป็นกำไรของสินค้านำเข้าชิ้นใด⁵² หลักการดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า ศุลกากรสหรัฐฯ เปิดกว้างที่จะนำข้อมูลราคาโอนไปใช้ในการกำหนดราคาศุลกากร ถึงแม้ว่าในทางทฤษฎี วิธีการหาราคาโอนที่พิจารณาจากกำไรของธุรกิจ

prior to importation. ... the Importer's transfer pricing policy may be considered a formula in place prior to importation for purposes of determining the price within the meaning of 19 CFR §152.103(a)(1). Therefore, all adjustments to the price pursuant to the Importer's transfer pricing policy, which were reported to CBP, shall be taken into account in determining transaction value. ...".

⁵¹ ต้นฉบับภาษาอังกฤษของคำวินิจฉัยที่ HQ H024857 ลงวันที่ 7 มกราคม พ.ศ. 2557 ระบุว่า "...the Importer may take into account downward and upward post-importation adjustments, to the extent necessary, to the provisional values of the imported merchandise declared to CBP, provided that the Importer maintains and provides upon request accounting details from its books and/or financial statements to support the claimed adjustments.".

⁵² ต้นฉบับภาษาอังกฤษของคำวินิจฉัยที่ HQ H228298 ลงวันที่ 3 มิถุนายน พ.ศ. 2557 ระบุว่า "...the Importer/Buyer has chosen to have all of its related party transactions covered by the APA. Consequently, even though the CPM method reviews profitability on an aggregate basis and not a product-by-product basis, in the particular circumstances of this case we will not require the Importer/Buyer to provide CBP with a further breakdown of product line profitability for comparability purposes.".

เช่น วิธี TNMM และวิธี Profit Split จะเป็นวิธีที่ไม่เหมาะสมที่จะนำไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขาย เพราะทั้ง 2 วิธีดังกล่าวพิจารณากำไรจากภาพรวมของทั้งธุรกิจ แตกต่างจากการกำหนดราคาบุคลากรที่ต้องทำเป็นรายธุรกรรม

จากแนวคำวินิจฉัยและทางปฏิบัติต่าง ๆ ของศาลการศรัทธา แสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ศาลการศรัทธา ยอมรับความเชื่อมโยงระหว่างราคาบุคลากรและราคาโอน และผู้เสียภาษีสามารถนำไปถือปฏิบัติโดยอ้างอิงหลักเกณฑ์ที่มีความชัดเจนแน่นอนว่า ให้นำข้อมูลราคาโอนจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอนที่เป็นไปตามเงื่อนไข ไปอธิบายสภาพแวดล้อมการขายเพื่อพิสูจน์ต่อเจ้าหน้าที่ศาลการศรัทธาว่า ราคาซื้อขายของนำเข้าที่สำแดงไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญา

4.2 ประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดาเคยมีหน่วยงานศาลการศรัทธาและหน่วยงานสรรพากรที่เป็นหน่วยงานเดียวกัน จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติศาลการศรัทธาและสรรพากรแห่งประเทศแคนาดา (The Canada Customs and Revenue Agency Act) ต่อมาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2542 ได้มีการแบ่งแยกโครงสร้างองค์กร ทำให้ศาลการศรัทธาและสรรพากรแคนาดาเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจแยกต่างหากจากกัน⁵³ โดยศาลการศรัทธาแคนาดา (Canada Border Services Agency) อยู่ในสังกัด Ministry of Public Safety and Emergency Preparedness มีภารกิจหลักในการควบคุมและกำกับดูแลการเคลื่อนย้ายของสินค้าและผู้เดินทางเข้าออกประเทศ และจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าและส่งออก⁵⁴ ส่วนสรรพากรแคนาดา (Canada Revenue Agency) อยู่ในสังกัด Ministry of National Revenue มีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของสรรพากรแคนาดาแบ่งออกเป็น 2 ระดับ ได้แก่ ระดับรัฐบาลกลาง (Federal Jurisdiction) และระดับจังหวัด (Provincial Jurisdiction) กฎหมายเรื่องราคาโอนอยู่ในการกำกับดูแลและเขตอำนาจของรัฐบาลกลาง

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาบุคลากรของประเทศแคนาดาปรากฏอยู่ในมาตรา 44 ถึงมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติศาลการศรัทธา พ.ศ. 2505 (The Customs Act 1962) ประกอบกับแนวปฏิบัติด้านราคาตามหนังสือเวียน Memorandum D13-4-3 เรื่อง ราคาบุคลากร : ราคาที่ชำระหรือพึงชำระ ลงวันที่ 7 มกราคม พ.ศ. 2557 และ Memorandum D13-4-13 เรื่อง การชำระค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นภายหลัง

⁵³ 'Structure and operational framework' (Government of Canada) <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-structure-operational-framework.html>> สืบค้นเมื่อ 30 มกราคม 2566.

⁵⁴ 'Canada Border Services Agency' <<https://www.cbsa-asfc.gc.ca/menu-eng.html>> สืบค้นเมื่อ 30 มกราคม 2566.



การนำเข้า (เงินที่ได้จากการขายภายหลังการนำเข้า) ลงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2558 ซึ่งสอดคล้องกับระบบราคาแกลตต์ที่กำหนดให้ใช้วิธีกำหนดราคาสุทธการทั้ง 6 วิธีตามลำดับ ทั้งนี้ การจะพิจารณาว่าราคาของที่สำคัญขณะนำเข้าได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญาหรือไม่ ต้องพิจารณาจากสภาพแวดล้อมการขายหรือราคาทดสอบ

ส่วนหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอนบัญญัติอยู่ในมาตรา 247 ถึงมาตรา 251 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2528 (Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) และเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Memorandum) ตามแนวทางของ OECD ที่มีการปรับปรุงเป็นระยะ⁵⁵ หลักการกำหนดราคาโอนอ้างอิงหลัก Arm's Length และมีการกำหนดนิยาม “ความสัมพันธ์กัน” ที่บังคับใช้เป็นการทั่วไปไว้ในมาตรา 251 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2528 ซึ่งมีทั้งความสัมพันธ์กันระหว่างบุคคลธรรมดาและระหว่างนิติบุคคล อย่างไรก็ตาม ความสัมพันธ์กันในเรื่องราคาโอนใช้กับนิติบุคคลเท่านั้น นอกจากนี้ กฎหมายกำหนดให้ใช้วิธีที่ดีที่สุดในการกำหนดราคาโอนโดยไม่ต้องเรียงลำดับ และผู้ประกอบการมีสิทธิเลือกทำความตกลงราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements: APA) กับสรรพากรแคนาดา ไม่ว่าจะเป็นแบบฝ่ายเดียวที่ผูกพันระหว่างสรรพากรแคนาดากับผู้ประกอบการ (Unilateral APA) หรือแบบสองฝ่ายที่ผูกพันระหว่างสรรพากรแคนาดากับสรรพากรต่างประเทศที่คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันตั้งอยู่ (Bilateral APA) ทั้งนี้ เป็นไปตามหนังสือเวียนเลขที่ 94-4R (Information Circular 94-4R) ลงวันที่ 16 มีนาคม พ.ศ. 2544⁵⁶

กฎหมายของประเทศแคนาดาไม่มีส่วนที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาสุทธการ แต่ในทางปฏิบัติรัฐบาลแคนาดาได้กำหนดมาตรการในการเชื่อมโยงราคาโอนกับราคาสุทธการไว้ดังต่อไปนี้

4.2.1 มีเอกสารที่รองรับแนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนกับราคาสุทธการ

แนวปฏิบัติของประเทศแคนาดายอมรับการนำราคาโอนไปเป็นราคาซื้อขายในฝั่งของสุทธการ โดยหลักการดังกล่าวปรากฏอยู่ในหนังสือข้อมความเข้าใจของสุทธการแคนาดา ที่ D13-4-5 เรื่อง ราคาซื้อขายของคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (Memorandum D13-4-5 – Transaction Value

⁵⁵ เดิมมีการจัดทำคำอธิบายเรื่องราคาโอนไว้ในหนังสือเวียนที่เรียกว่า Information Circular IC87-2R แต่หนังสือเวียนฉบับดังกล่าว ถูกยกเลิกไปเมื่อปี พ.ศ. 2542 ปัจจุบันคำอธิบายเรื่องราคาโอนปรากฏอยู่ในเว็บไซต์ของรัฐบาลประเทศแคนาดา (ดู Government of Canada, ‘Transfer Pricing’ <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/information-been-moved/transfer-pricing.html#IntTransP>> สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2566.

⁵⁶ “There are three types of APAs: a. Unilateral APAs; b. Bilateral APAs (BAPAs); and Multilateral APAs ... The CRA prefers to enter into BAPAs or multilateral APAs since they minimize the possibility of double taxation and give taxpayers greater tax certainty.” (ดู Government of Canada, ‘International Transfer Pricing: Advance Pricing Arrangements (APAs)’ (Information Circular 94-4R, 16 March 2001) <https://publications.gc.ca/collections/collection_2016/arc-cra/Rv48-3-94-4R-2001-eng.pdf> สืบค้นเมื่อ 22 มกราคม 2566.

Method for Related Persons) ลงวันที่ 6 ธันวาคม พ.ศ. 2564⁵⁷ และมีการเปรียบเทียบวิธีกำหนดราคาในหนังสือเวียนของสรรพากรแคนาดา ที่ IC06-1 เรื่อง ราคาโอนในส่วนของภาษีเงินได้และการกำหนดราคาศุลกากร (IC06-1 Circular on Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation) ลงวันที่ 5 ตุลาคม พ.ศ. 2549⁵⁸

หนังสือเวียนที่ IC06-1 เป็นเอกสารที่สรรพากรแคนาดาจัดทำขึ้นในช่วงที่นานาประเทศเริ่มมีการศึกษาเปรียบเทียบวิธีกำหนดราคาโอนกับวิธีกำหนดราคาศุลกากรอย่างกว้างขวาง มีใจความสรุปได้ว่า ถึงแม้ว่าวิธีกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบจะคล้ายกัน แต่ก็ยังมีความแตกต่างกันหลายประการ จนไม่อาจนำไปบังคับใช้แบบผสมผสานเป็นระบบเดียว นอกจากนี้ หนังสือเวียนฉบับดังกล่าว ยังเสนอแนะให้ใช้กระบวนการ APA ทำความตกลงราคาโอนล่วงหน้าตามหลัก Arm's Length เพื่อให้เกิดความชัดเจน โดยหนังสือเวียนที่ IC06-1 ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า “ศุลกากร [แคนาดา] อาจยอมรับราคาโอนที่ผู้เสียภาษียื่นกับหน่วยงานสรรพากรได้ตกลงกันล่วงหน้าในกระบวนการ APA โดยอาจถือเป็นราคาที่ได้อำนาจหรือพึงจ่ายหลังการปรับปรุงรายการต่าง ๆ ตามมาตรา 48 (5) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505”⁵⁹

ส่วนแนวปฏิบัติในหนังสือข้อมความเข้าใจของศุลกากรแคนาดา ที่ D13-4-5 กำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่มีความสัมพันธ์กันต้องการปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอนไว้ว่า ผู้เสียภาษีมีหน้าที่รายงานราคาที่เปลี่ยนแปลงไปให้ศุลกากรทราบ นอกจากนี้ ยังกำหนดหน้าที่ในการยื่นอากรขาเข้าเพิ่มเติม และสิทธิในการขอคืนอากร ฯลฯ ดังจะกล่าวในข้อถัดไป

4.2.2 ผู้เสียภาษีมีหน้าที่รายงานการเปลี่ยนแปลงของราคาผ่านกระบวนการ Voluntary Disclosure

ในกรณีที่ราคาศุลกากรของของนำเข้าได้รับผลกระทบจากการปรับปรุงราคาโอน ผู้นำเข้ามีหน้าที่รายงานต่อศุลกากรถึงราคาสินค้าที่เปลี่ยนแปลงไปเฉพาะในกรณีที่ปรับปรุงแล้วราคาสินค้า

⁵⁷ Memorandum D13-4-5 ได้รวมเนื้อหาของ Memorandum D13-3-6 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation (ราคาโอนและราคาศุลกากร) ที่ประกาศใช้ไปก่อนหน้านี้ไว้ด้วยกัน (ดูประกอบ Canadian Society of Customs Broker, ‘D13-4-5, Transaction Value Method for Related Persons’ <<https://cscb.ca/article/d13-4-5-transaction-value-method-related-persons-0>> สืบค้นเมื่อ 14 พฤษภาคม 2566.

⁵⁸ “This document outlines the similarities and differences between valuation for customs purposes (customs valuation) and transfer prices for income tax purposes (income tax transfer pricing), specifically in relation to the international transfer of goods between related parties. ...” (ดู Canada Revenue Agency, ‘IC06-1 Circular on Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation’ (5 October 2006) <<https://www.canada.ca/content/dam/craarc/formspubs/pub/ic06-1/ic06-1-e.pdf>> สืบค้นเมื่อ 14 พฤษภาคม 2566.

⁵⁹ Canada Revenue Agency, ‘Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation’ (IC06-1, 5 October 2006) 13 <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic06-1.html>> สืบค้นเมื่อ 14 พฤษภาคม 2566.

เท่าเดิมหรือเพิ่มขึ้น โดยต้องยื่นปรับปรุงใบขนสินค้าขาเข้าภายใน 90 วันนับแต่วันที่พบข้อผิดพลาดในใบขนสินค้า รวมทั้งข้อผิดพลาดคลาดเคลื่อนในราคาที่สำคัญ⁶⁰ แต่จะยื่นหรือไม่ยื่นปรับปรุงราคาศุลกากรก็ได้ในกรณีที่ปรับปรุงแล้วราคาสินค้าลดลง โดยในกรณีที่มีการปรับลดราคา ผู้เสียภาษีมียสิทธิขอคืนอากรภายในกำหนดเวลา 4 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้าขาเข้า⁶¹ นอกจากนี้ ผู้เสียภาษีสามารถไปยื่นปรับปรุงใบขนสินค้าเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นและขอลดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม (หากมี) ผ่านมาตรการ Voluntary Disclosure ซึ่งทำได้ในบางกรณีเท่านั้น ได้แก่ กรณีที่มีเหตุภัยพิบัติ เหตุจลาจล เหตุก่อการร้าย ผู้นำเข้าหรือผู้ที่รับผิดชอบในกระบวนการนำเข้าเสียชีวิตหรือประสบอุบัติเหตุและไม่สามารถดำเนินพิธีการศุลกากรได้ตามกฎหมาย หรือการที่ไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อันเนื่องมาจากความขาดตกบกพร่องของหน่วยงานศุลกากรเอง เช่น ระบบหรือซอฟต์แวร์ของหน่วยงานศุลกากรขัดข้อง และการวินิจฉัยข้อหาหรือการออกประกาศใด ๆ ของหน่วยงานศุลกากรมีข้อผิดพลาด เป็นต้น⁶²

อย่างไรก็ดี มาตรการ Voluntary Disclosure อนุญาตให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรผ่อนผันเบี้ยปรับเงินเพิ่มเท่านั้น แต่ไม่มีการคืนอากรให้แก่ผู้เสียภาษีและมีเงื่อนไขที่สำคัญ คือ หากผู้ประกอบการได้เคยนำเข้า-ส่งออกของอื่นใดที่เหมือนหรือคล้ายกันกับของที่ขอผ่อนผันเบี้ยปรับเงินเพิ่มภายในช่วงเวลา 6 ปี ก่อนการยื่นขอผ่อนผัน ผู้ประกอบการจะต้องรายงานข้อเท็จจริงดังกล่าวต่อหน่วยงานศุลกากร⁶³ ดังนั้น กระบวนการ Voluntary Disclosure จึงไม่น่าจะเป็นทางออกที่ดีสำหรับกรณีของการปรับปรุงราคาศุลกากรและ/หรืออากรขาเข้าตามการปรับปรุงราคาโอน เนื่องจากกระบวนการไม่เปิดช่องให้ผู้เสียภาษีขอคืนอากร ผู้เสียภาษีจึงต้องดำเนินการตามหลักทั่วไป คือขอปรับปรุงราคาศุลกากรและ/หรืออากรขาเข้าภายใน 90 วันนับแต่วันที่พบข้อผิดพลาดในใบขนสินค้า รวมทั้งข้อผิดพลาดคลาดเคลื่อนในราคาที่สำคัญด้วย

4.2.3 ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ชำระอากรเพิ่มเติมตามการปรับปรุงราคาโอน

ในกรณีที่ต้องมีการปรับเพิ่มราคาศุลกากรเนื่องจากข้อมูลราคาที่สำคัญไว้ขณะนำเข้าผิดพลาดคลาดเคลื่อนหรือไม่สมบูรณ์ และปรากฏว่ามีอากรขาเข้าเสียไว้ขาด ผู้เสียภาษีต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติม พร้อมกับชำระค่าปรับทางปกครองที่เรียกว่า Administrative Monetary Penalty ประเภทที่ C005 ในอัตรา 150 ดอลลาร์แคนาดาต่อใบขนสินค้า หากผู้เสียภาษียังไม่ชำระอากรที่ขาดให้ครบถ้วนและต่อมาได้รับหนังสือจากกรมศุลกากรเรียกให้ชำระเงิน ค่าปรับจะเพิ่มขึ้นเป็น

⁶⁰ Customs Act 1962 (R.S.C., 1985, c. 1 (2nd Supp.)) (Customs Act (Canada)) section 32.2.

⁶¹ แห่งอ้าง section 74.

⁶² Deloitte (เชิงอรรถ 45) 12.

⁶³ Canada Border Services Agency, 'Relief of Interest and/or Penalties Including Voluntary Disclosure' (Memorandum D11-6-4, 25 November 2015) <<https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d11/d11-6-4-eng.html>> สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2566.

225 ดอลลาร์แคนาดาต่อใบขนสินค้า ทั้งนี้ เมื่อพ้นกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว หากยังคงไม่ได้ดำเนินการใด ๆ และได้รับหนังสือจากกรมศุลกากรเพื่อเรียกให้ชำระเงินอีก ค่าปรับจะเพิ่มขึ้นเป็น 450 ดอลลาร์แคนาดาต่อใบขนสินค้า โดยไม่มีระยะเวลารอคอย 30 วันอีก (Non-Escalation Rule)⁶⁴ อย่างไรก็ตาม รัฐอาจเรียกเก็บค่าปรับได้สูงสุดไม่เกิน 25,000 ดอลลาร์แคนาดาตามมาตรา 109.1 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2505⁶⁵

4.2.4 กรมศุลกากรมีหน้าที่คืนอากรตามการปรับปรุงราคาโอน

ในกรณีที่การปรับปรุงราคาโอนทำให้ต้องมีการปรับลดราคาศุลกากร ซึ่งส่งผลให้มีอากรขาเข้าที่เสียไว้เกิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนอากรส่วนที่ได้ชำระไว้เกินนั้น โดยต้องยื่นคำขอคืนอากรภายใน 4 ปีนับแต่วันที่ได้มีการลงบัญชีรายการของนำเข้า ตามมาตรา 74 (1) (e) มาตรา 74 (3) (b) (หนึ่งย่อ) และมาตรา 32 (1) (a) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรของประเทศแคนาดา พ.ศ. 2505⁶⁶ ประกอบระเบียบ เรื่อง การลงบัญชีรายการของนำเข้าและการชำระอากรขาเข้า (Accounting for Imported Goods and Payment of Duties Regulations SOR/86-1062)⁶⁷

⁶⁴ Master Penalty Document, 'Administrative Monetary Penalty System C005' <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/trade-commerce/amps/mpd-dmi-eng.html#fn*> สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2566.

⁶⁵ Customs Act (Canada) (เชิงอรรถ 60) section 109.1 (1).

⁶⁶ ข้อความต้นฉบับภาษาอังกฤษของมาตรา 74 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรของประเทศแคนาดา พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า "Subject to this section, section 75 and any regulations made under section 81, a person who paid duties on any imported goods may, in accordance with subsection (3), apply for a refund of all or part of those duties, and the Minister may grant to that person a refund of all or part of those duties, if ... (e) the duties were paid or overpaid as a result of an error in the determination under subsection 58(2) of origin..., tariff classification or value for duty in respect of the goods ..."

ข้อความต้นฉบับภาษาอังกฤษของมาตรา 74 (3) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรของประเทศแคนาดา พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า "No refund shall be granted under subsection (1) in respect of a claim unless ... (b) an application for the refund, including such evidence in support of the application as may be prescribed, is made to an officer in the prescribed manner and in the prescribed form with the prescribed information within (i) in the case of an application for a refund under paragraph (1)(a), (b), (c), (c.11), (d), (e), (f) or (g), four years after the goods were accounted for under subsection 32(1), (3) or (5), ..."

ข้อความต้นฉบับภาษาอังกฤษของมาตรา 32 (1) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากรของประเทศแคนาดา พ.ศ. 2505 บัญญัติว่า "Subject to subsections (2) and (4) and any regulations made under subsection (6), and to section 33, no goods shall be released until (a) they have been accounted for by the importer or owner of the goods in the prescribed manner and, if they are to be accounted for in writing, in the prescribed form with the prescribed information ...".

⁶⁷ Canada Revenue Agency, 'Accounting for Imported Goods and Payment of Duties Regulations SOR/86-1062' <<https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/SOR-86-1062/page-1.html>> สืบค้นเมื่อ 28 กรกฎาคม 2567.

4.2.5 ความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูล แนววินิจัย และคำพิพากษาต่าง ๆ

ศุลกากรแคนาดาและสรรพากรแคนาดายังไม่มีการทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลราคาระหว่างหน่วยงาน อย่างไรก็ตาม จากเอกสารแนวปฏิบัติที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากรอย่างชัดเจน อาจทำให้ความจำเป็นในการแลกเปลี่ยนข้อมูลราคาระหว่างหน่วยงานลดน้อยลง เพราะผู้เสียภาษีที่มีข้อมูลราคาโอนจากการทำ APA หรือผลการศึกษาราคาโอนก็สามารถยื่นข้อมูลชุดเดียวกันนั้นให้แก่กรมศุลกากรไปประกอบการพิจารณาราคาศุลกากรได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้ประกอบการมีความประสงค์ที่จะขอคำวินิจฉัยราคาศุลกากรล่วงหน้าจากศุลกากรแคนาดาก็สามารถนำเสนอข้อมูลราคาโอนที่ได้รับการรับรองจากหน่วยงานสรรพากรแล้วเพื่อประกอบการพิจารณาราคาซื้อขายของนำเข้า อนึ่ง ยังไม่ปรากฏแนวคำวินิจัยหรือข้อพิพาทในประเด็นการปรับปรุงราคาโอนที่ส่งผลกระทบต่อราคาศุลกากรในประเทศแคนาดา

4.3 ประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียมีหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากรที่มีอำนาจบริหารแยกต่างหากจากกัน หน่วยงานศุลกากรของประเทศออสเตรเลีย (Australia Border Force) อยู่ในสังกัด Home Affairs Portfolio มีภารกิจหลักในการควบคุมและกำกับดูแลการเคลื่อนย้ายของสินค้าและผู้เดินทางเข้าออกประเทศ และจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าและส่งออก⁶⁸

หน่วยงานสรรพากรของประเทศออสเตรเลีย (Australia Tax Office) อยู่ในสังกัด The Treasury มีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งทางตรงและทางอ้อม โดยเขตอำนาจในการจัดเก็บภาษีของสรรพากรออสเตรเลียแบ่งออกเป็น 2 ระดับ ได้แก่ ระดับรัฐบาลกลาง (Federal Jurisdiction) และระดับรัฐ (State Jurisdiction) กฎหมายเรื่องราคาโอนอยู่ในการกำกับดูแลและเขตอำนาจของรัฐบาลกลาง

หลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากรปรากฏอยู่ในมาตรา 154 ถึงมาตรา 161L แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2444 (The Customs Act 1901) และคำอธิบายระบบราคาเกดต์ที่ PS2009/21 (Practice Statement PS2009/21) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 (เผยแพร่ในปี พ.ศ. 2554) โดยเป็นการนำระบบราคาเกดต์มาบังคับใช้ ซึ่งประกอบด้วยวิธีกำหนดราคาศุลกากรทั้ง 6 วิธีตามลำดับ ทั้งนี้ การจะพิจารณาว่าราคาสินค้าที่สำแดงขณะนำเข้าได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของคู่สัญญาหรือไม่ ต้องพิจารณาจากสภาพแวดล้อมการขายหรือราคาทดสอบ

⁶⁸ Australia Border Force, <<https://www.abf.gov.au>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.

ส่วนหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอน เดิมกฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียไม่ได้มีบทบัญญัติเรื่องราคาโอนไว้เป็นการเฉพาะ แต่ต่อมาในปี พ.ศ. 2555 – 2556 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรให้รองรับหลัก Arm's Length และวิธีกำหนดราคาโอนตามแนวทางของ OECD ปัจจุบันหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนปรากฏอยู่ในมาตรา 815-A มาตรา 815-B และมาตรา 815-C แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พึงประเมิน พ.ศ. 2540 (The Income Tax Assessment Act 1997) ประกอบคำอธิบายมาตรา 815 ฉบับปี พ.ศ. 2555 (Division 815 Explanatory Memorandum 2012)⁶⁹ มาตรา 815-135 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พึงประเมิน พ.ศ. 2540 กำหนดวิธีพิจารณาราคาโอนไว้ 5 วิธี ตามแนวทางของ OECD โดยให้เลือกใช้วิธีที่ดีที่สุด และให้ใช้ตัวเปรียบเทียบภายในกลุ่มอุตสาหกรรมในประเทศ ซึ่งจะได้รับการยอมรับมากกว่าตัวเปรียบเทียบจากกลุ่มอุตสาหกรรมนอกประเทศ⁷⁰ ทั้งนี้ สรรพการออสเตรเลียมีอำนาจในการปรับปรุงราคาโอนภายใน 2 ปีนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่แจ้งประเมินไปยังผู้เสียภาษี⁷¹

ข้อที่น่าสังเกตประการหนึ่ง คือ กฎหมายภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียไม่มีการกำหนดนิยามคำว่า “ความสัมพันธ์กัน” เอาไว้ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะกฎหมายว่าด้วยเรื่องราคาโอนมีผลบังคับใช้กับนิติบุคคลสัญชาติออสเตรเลียที่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากรูกรกรมข้ามชาติที่ไม่เป็นไปตามหลัก Arm's Length ไม่ว่ารูกรกรมดังกล่าวจะทำให้ขึ้นระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ก็ตาม และกฎหมายก็ไม่ได้บัญญัติหลักการเกี่ยวกับการถือหุ้นหรือการใช้อำนาจควบคุมในอีกนิติบุคคลหนึ่งด้วย อย่างไรก็ดี สรรพการออสเตรเลียได้ออกคำชี้แจงฉบับหนึ่ง เรียกว่า International Dealings Schedule (IDS) ที่กำหนดนิยามความสัมพันธ์กันระหว่างคู่สัญญาที่ตั้งอยู่คนละประเทศ (international related parties) ซึ่งบังคับใช้กับการทำรูกรกรมข้ามชาติ⁷² ดังนั้น หลักการความสัมพันธ์กันระหว่างคู่สัญญาที่อาจส่งผลกระทบต่อราคาจึงมีปรากฏอยู่ตามคำชี้แจงฉบับดังกล่าว

กฎหมายของประเทศออสเตรเลียไม่มีส่วนที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาตุลาการ แต่ในทางปฏิบัติ รัฐบาลออสเตรเลียได้กำหนดมาตรการในการเชื่อมโยงราคาโอนกับราคาตุลาการไว้ดังต่อไปนี้

⁶⁹ 'Australia Transfer Pricing Country Profile' (OECD, July 2021) <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-australia.pdf>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.

⁷⁰ Income Tax Assessment Act 1997 section 815-135.

⁷¹ Income Tax Assessment Act 1936 item 4, subsection 170(1), as incorporated under Income Tax Assessment Act 1997 section 770.190.

⁷² Australia Taxation Office, 'International dealings schedule instructions 2021' <<https://www.ato.gov.au/Forms/International-dealings-schedule-instructions-2021>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.



4.3.1 มีเอกสารที่รองรับแนวปฏิบัติในการเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนกับราคา ศุลกากร

แนวปฏิบัติของประเทศออสเตรเลียยอมรับความเชื่อมโยงระหว่างการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร โดยศุลกากรออสเตรเลียได้จัดทำแนวปฏิบัติที่ PS2009/21 (Practice Statement PS2009/21) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 และที่ B_IND08 (Practice Statement No: B_IND08) ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2556 ที่สนับสนุนให้ใช้ข้อมูลราคาโอนประกอบการพิจารณาราคาศุลกากรผ่านกระบวนการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า (Valuation Advice)⁷³ และอนุญาตให้ปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอนได้ โดยมีเงื่อนไขว่าการทำธุรกรรมของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันต้องก่อให้เกิดรายได้เข้า-ออกประเทศออสเตรเลีย และต้องมีการชำระราคากันจริงโดยการชำระราคาอาจอยู่ในรูปของการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคาร การออกเลตเตอร์ออฟเครดิตหรือตราสารอื่นใดเพื่อเป็นหลักประกันการชำระเงิน แต่ไม่รวมถึงการลงบัญชีรับรู้ว่ามียาได้เกิดขึ้น แม้จะยังไม่ได้ชำระราคาก็ตาม⁷⁴

เอกสารที่ต้องนำไปยื่นต่อศุลกากรออสเตรเลียเพื่อขอกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้า ได้แก่ คำอธิบายภาพรวมของธุรกิจ ผังโครงสร้างของกลุ่มบริษัทที่แสดงถึงความความสัมพันธ์กันระหว่างบริษัท สัดส่วนการถือหุ้นหรือการเป็นหุ้นส่วน ห่วงโซ่อุปทานสำหรับสินค้านำเข้า สัญญาและนโยบายที่เกี่ยวกับการประกอบธุรกิจในกลุ่มบริษัท ข้อบังคับธุรกรรมที่ต้องมีการกำหนดราคาโอน คำอธิบายวิธีกำหนดราคาโอนที่เป็นไปตามหลัก Arm's Length คำอธิบายว่าเพราะเหตุใดจึงไม่เลือกวิธีกำหนดราคาศุลกากรที่อยู่ในลำดับก่อนหน้า (หากมี) การแทรกแซงกลไกราคาหรือนโยบายที่ส่งผลกระทบต่อราคาในประเทศส่งออก ส่วนต่างของราคาที่ผู้ประกอบการจะขอปรับปรุง (หากทราบ) และข้อมูลพิกัตอัตราศุลกากรที่จัดทำในรูปไฟล์ Excel เลขที่ใบขนสินค้าขาเข้าที่อาจได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงราคา บรรทัดในใบขนสินค้าที่สำแดงราคาศุลกากร จำนวนอากรขาเข้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีการค้าที่อาจได้รับผลกระทบ จำนวนอากรขาเข้าที่อาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงภายหลังการปรับปรุง (แสดงเป็นอัตราร้อยละ) และเอกสารอื่นใดทั้งหมดที่จัดทำไว้เพื่ออธิบายราคา Arm's Length ต่อหน่วยงานสรรพากร และ/หรือแนวคำวินิจฉัยเรื่องราคาโอนที่เกี่ยวข้อง⁷⁵

⁷³ Australian Customs and Border Protection Service, 'Advance Ruling in Australia' 5 <https://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/case_studies_e/ar_auspres_e.pdf> สืบค้นเมื่อ 29 กรกฎาคม 2567.

⁷⁴ Australian Customs and Border Protection Service, 'Practice Statement No: B_IND08, dated 12 April 2013' 4 <<https://www.abf.gov.au/imports/files/fact-sheets/valuation-transfer-pricing-policy.pdf>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.

⁷⁵ เพ้งอ้าง 5 – 6.

ราคาที่หน่วยงานศุลกากรกำหนดล่วงหน้า มีผลบังคับกับราคาในอนาคต แต่ไม่มีผลย้อนหลังให้ต้องไปแก้ไขราคาหรือธุรกรรมที่เกิดขึ้นแล้วในอดีต โดยราคาที่กำหนดไว้ล่วงหน้ามีอายุ 5 ปี เว้นแต่จะถูกเพิกถอนก่อนสิ้นสุดระยะเวลาดังกล่าว⁷⁶ นอกจากนี้ กระบวนการกำหนดราคาล่วงหน้าของประเทศออสเตรเลียยังสนับสนุนให้นำข้อมูลราคาออนไลน์ไปใช้ประกอบการพิจารณาราคาซื้อขาย⁷⁷ ซึ่งแนวทางดังกล่าวสอดคล้องกับหลักการของแกดต์ที่กำหนดให้ราคาซื้อขายจะต้องไม่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันของผู้สัญญา

4.3.2 ผู้เสียภาษีมียหน้าที่รายงานการเปลี่ยนแปลงของราคา

ในกรณีที่ราคาศุลกากรของของนำเข้าได้รับผลกระทบจากการปรับปรุงราคาออนไลน์ ผู้นำเข้ามีหน้าที่รายงานต่อหน่วยงานศุลกากรถึงราคาสินค้าที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นขอให้ศุลกากรกำหนดราคาล่วงหน้า (Valuation Advice) และศุลกากรได้อนุมัติราคาศุลกากรสำหรับของนำเข้านั้นไว้แล้ว หากต่อมาภายหลังมีการเปลี่ยนแปลงราคาศุลกากร (รวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เป็นผลมาจากการปรับปรุงราคาออนไลน์) ผู้นำเข้าก็มีหน้าที่ต้องรายงานการเปลี่ยนแปลงราคานั้นต่อศุลกากร และต้องทำการปรับปรุงใบขนสินค้าเป็นรายใบ⁷⁸

4.3.3 ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ชำระอากรเพิ่มเติมตามการปรับปรุงราคาออนไลน์

ในกรณีที่ผู้ประกอบการสำแดงราคาของคลาดเคลื่อน ไม่ถูกต้อง หรือไม่สมบูรณ์ ทำให้เสียอากรขาเข้าไว้ขาด ผู้ประกอบการต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติม โดยเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรภายใน 4 ปีนับแต่วันที่ใบขนสินค้าขาเข้า แต่ไม่มีอายุความประเมินในกรณีทุจริต และในกรณีที่ผู้เสียภาษีแจ้งเองโดยสมัครใจว่าการปรับปรุงราคาทำให้มีอากรขาเข้าชำระไว้ขาด จะไม่มีโทษปรับ⁷⁹ โดยการคำนวณค่าปรับในธุรกรรมที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อนและทุนทรัพย์ไม่สูง รัฐอาจใช้ค่าปรับเป็นพินัยแทน ซึ่งหากผู้ประกอบการตกลงจ่ายค่าปรับดังกล่าวแล้ว จะไม่ถูกดำเนินคดีในชั้นศาลอีก⁸⁰ ทั้งนี้ ค่าปรับคำนวณโดยการนำจำนวนหน่วยของการกระทำความผิด (Penalty Unit) คูณด้วยอัตราค่าปรับที่กำหนดไว้ในมาตรา 4AA แห่งพระราชบัญญัติการกระทำความผิดทางอาญา พ.ศ. 2484 (The Crimes Act 1941) ซึ่งตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2566 เป็นต้นมา ความผิดฐานไม่ชำระอากรขาเข้า

⁷⁶ Australian Customs and Border Protection Service (เชิงอรรถ 74) 7.

⁷⁷ เพิ่งอ้าง 6. และ Australian Customs and Border Protection Service, 'Practice Statement PS2009/21' 5 <<https://www.drt.ca/wp-content/uploads/2015/02/PS-2009-21-Applying-for-a-Valuation-Advice-relating-to-TP.pdf>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.

⁷⁸ Deloitte (เชิงอรรถ 45) 8.

⁷⁹ เพิ่งอ้าง.

⁸⁰ Attorney-General's Department, Australian Government, 'Infringement Notices' <<https://www.ag.gov.au/legal-system/administrative-law/regulatory-powers/infringement-notices>> สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2566.



หรือชำระไม่ครบถ้วน มีโทษปรับในอัตรา 313 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อหน่วยความผิด⁸¹ โดยจะปรับเพิ่มขึ้นทุก ๆ 3 ปี⁸² ส่วนธุรกรรมที่มีความยุ่งยากซับซ้อนหรือมีทุนทรัพย์สูง มีค่าปรับในอัตราไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนเงินที่ศาลสั่งลงโทษ (ในกรณีที่ต้องระงับข้อพิพาทในชั้นศาล)⁸³

4.3.4 กรมศุลกากรมีหน้าที่คืนอากรตามการปรับปรุงราคาโอน

ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าที่ชำระไว้เกิน ทั้งในกรณีทั่วไปและกรณีที่ต้องปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอน โดยต้องดำเนินการขอคืนอากรภายใน 4 ปีนับแต่วันที่ในใบขนสินค้าขาเข้า ตามมาตรา 163 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2444 (The Customs Act 1901)⁸⁴ ประกอบข้อ 126(1)(fa) ของระเบียบศุลกากร พ.ศ. 2469 (Customs Regulations 1926)⁸⁵ และแนวปฏิบัติที่ PS2009/21 (Practice Statement PS2009/21) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 โดยให้ดำเนินการผ่านระบบคลังสินค้าบูรณาการ (Integrated Cargo System) เช่นเดียวกับการขอคืนอากรในกรณีอื่น ๆ⁸⁶

4.3.5 ความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูล แนววินิจัย และคำพิพากษาต่าง ๆ

หน่วยงานศุลกากรและสรรพากรของประเทศออสเตรเลียยังไม่ได้มีการทำความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างหน่วยงาน และไม่ปรากฏแนวคำวินิจัยของหน่วยงาน หรือคำพิพากษาของศาลออสเตรเลียที่เปิดเผยเป็นข้อมูลสาธารณะ อย่างไรก็ตาม กลไกการกำหนดราคาศุลกากรล่วงหน้าที่ยังคงใช้อยู่ในปัจจุบัน ถือเป็นมาตรการเชิงรุกในระดับที่เข้มข้นกว่ากลไกของประเทศอื่น ๆ เนื่องจาก

⁸¹ Australian Border Force, 'Understanding the Customs Act Infringement Notice Scheme' 2 <<https://www.abf.gov.au/trade-and-goods-compliance-subsite/files/understanding-customs-act-infringement-notice-scheme.pdf>> สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2566.

⁸² อัตราค่าปรับดังกล่าวมีการปรับเพิ่มขึ้นทุก ๆ 3 ปี โดยปี พ.ศ. 2558 พ.ศ. 2560 และ พ.ศ. 2563 มีอัตราโทษปรับ 180 210 และ 222 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อหน่วยความผิดตามลำดับ ส่วนปี พ.ศ. 2566 มีการปรับ 2 ครั้ง คือวันที่ 1 มกราคม และวันที่ 1 กรกฎาคม โดยกำหนดอัตราค่าปรับ 275 และ 313 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อหน่วยความผิด ตามลำดับ ดู Australian Border Force (เชิงอรรถ 81) 2.

⁸³ Australian Border Force (เชิงอรรถ 81) 1.

⁸⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2444 (The Customs Act 1901) มาตรา 163 เป็นบทบัญญัติที่ว่าด้วยเรื่องการคืนอากรในกรณีต่าง ๆ.

⁸⁵ Regulation 126(1)(fa) of the Customs Regulations 1926 กำหนดว่า "duty may be refunded if the price of goods has been taken into account in determining the Customs value of the goods, and a decrease in the price has accrued to the importer, and that decrease was not taken into account in determining the customs value of goods".

⁸⁶ 'Transfer Pricing Adjustments: Is Your Company Entitled to a Customs Duty Refund?' <<https://internationaltradeadvisors.com.au/transfer-pricing-adjustments>> สืบค้นเมื่อ 6 สิงหาคม 2566.

การจะขอให้ศุลกากรกำหนดราคาล่วงหน้าได้ ผู้นำเข้าต้องยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนที่มีนัยสำคัญให้แก่ศุลกากร และราคาศุลกากรที่ได้จากการกำหนดราคาล่วงหน้าแต่ละรายการมีอายุถึง 5 ปี ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความมั่นใจได้ว่า หากมีการปรับปรุงราคาโอนในช่วง 5 ปีใด ๆ ผู้เสียภาษีจะสามารถขอปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอนได้โดยไม่ต้องหาเหตุผลมารองรับการกำหนดราคาใหม่ทั้งหมด

4.4 ประเทศจีน

ประเทศจีนมีหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากรแยกต่างหากจากกัน หน่วยงานศุลกากรของประเทศจีน เรียกว่า General Administration of Customs (GAC) และหน่วยงานสรรพากร เรียกว่า State Taxation Administration (STA) ทั้ง 2 หน่วยงานอยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงเดียวกัน ได้แก่ The State Council

ประเทศจีนนำวิธีกำหนดราคาศุลกากรภายใต้ระบบราคาเกดต์มาบังคับใช้ โดยมีกฎหมายภายในที่รองรับหลักเกณฑ์ดังกล่าว ได้แก่ Decree No. 213 - The Rules of the General Administration of Customs of the People's Republic of China regarding Determination of Customs Value of Imported and Exported Goods มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2557 เป็นต้นมา ส่วนในเรื่องราคาโอน กฎหมายภาษีอากรของประเทศจีนกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอนไว้ในบทที่ 6 มาตรา 41 ของประมวลกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล (The Enterprise Income Tax Law, Chapter 6, Article 41) ประกอบเอกสารว่าด้วยหลักเกณฑ์เรื่องราคาโอน ได้แก่ Public Notice of the State Administration of Taxation [2017] No.6 และ Public Notice of the State Administration of Taxation [2016] 42 โดยเอกสารดังกล่าวนำหลักเกณฑ์เรื่องความสัมพันธ์กัน หลัก Arm's Length และวิธีกำหนดราคาโอนทั้ง 5 วิธีของ OECD มาบังคับใช้ โดยให้เลือกใช้วิธีที่ดีที่สุดตามกระบวนการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (comparability analysis) และตัวเปรียบเทียบภายในประเทศจะมีน้ำหนักมากกว่าตัวเปรียบเทียบจากนอกประเทศ⁸⁷

กฎหมายของประเทศจีนไม่มีส่วนที่เชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร แต่ในทางปฏิบัติรัฐบาลจีนได้กำหนดมาตรการเชื่อมโยงราคาโอนกับราคาศุลกากรไว้ดังต่อไปนี้

4.4.1 มีการปฏิบัติเพื่อเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนกับราคาศุลกากร

ปัจจุบันประเทศจีนยังมิได้มีการจัดทำเอกสารที่รองรับการเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนกับราคาศุลกากร แต่ในทางปฏิบัติศุลกากรจีนบางแห่งได้ริเริ่มการนำข้อมูลราคาโอนไปใช้พิจารณา

⁸⁷ 'China Transfer Pricing Country Profile' (OECD, February 2022) <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-china.pdf>> สืบค้นเมื่อ 31 มกราคม 2566.

ราคาศุลกากร เช่น ศุลกากรเมืองจีนได้รับเริ่มโครงการนำร่องที่จะให้มีการนำข้อมูลราคาโอนไปประกอบการพิจารณาราคาศุลกากรตั้งแต่ปี พ.ศ. 2565 เป็นต้นมา นอกจากนี้ ศุลกากรเมืองเซี่ยงไฮ้มีข้อกำหนดว่า ในกรณีที่ราคาโอนแตกต่างไปจากราคาศุลกากรที่สำแดงไว้เกินร้อยละ 5 ศุลกากรอาจตั้งคำถามเกี่ยวกับสินค้าชนิดและประเภทเดียวกันในการนำเข้าครั้งถัดไป⁸⁸

4.4.2 ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่รายงานการเปลี่ยนแปลงของราคา

ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่รายงานหรือยื่นปรับปรุงใบขนสินค้าขาเข้าในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงราคา⁸⁹ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนไม่ได้มองว่าจุดนี้เป็นข้อบกพร่องในความพยายามที่จะเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร เพราะการที่กฎหมายไม่ได้บังคับให้ผู้เสียภาษีต้องรายงานการเปลี่ยนแปลงของราคา ก็ไม่ได้เป็นข้อห้ามให้ผู้เสียภาษีดำเนินการเช่นนั้น อีกทั้งยังไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีในการขอคืนอากรที่ชำระไว้เกิน ส่วนเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็ยังคงมีอำนาจในการตรวจประเมินและเก็บอากรย้อนหลังจากผู้เสียภาษีที่ชำระอากรไว้ขาด โดยต้องเสียค่าปรับและ/หรือเงินเพิ่มตามที่กล่าวถึงในข้อ 4.4.3

4.4.3 ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระอากรเพิ่มเติมตามการปรับปรุงราคาโอน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติมเนื่องจากชำระอากรไว้ขาดในขณะที่นำของเข้าประเทศ กฎหมายของประเทศจีนกำหนดค่าปรับร้อยละ 30 ถึงร้อยละ 200 ของอากรขาเข้าส่วนที่ชำระไว้ขาด และ/หรือเบี้ยปรับจากการชำระล่าช้า โดยอากรขาเข้าที่ต้องชำระเพิ่มเติม ต้องชำระภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า⁹⁰

4.4.4 กรมศุลกากรมีหน้าที่คืนอากรตามการปรับปรุงราคาโอน

ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าที่ชำระไว้เกินภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า แต่ในทางปฏิบัติศุลกากรจีนมักปฏิเสธการคืนอากร⁹¹ ข้อนี้ถือเป็นอุปสรรคสำคัญของความพยายามที่จะเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร เนื่องจากการปรับปรุงราคาที่ผลปรากฏว่ามีอากรขาเข้าชำระไว้เกินจะไม่ก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้นำเข้าที่จะได้รับอากรคืนจากศุลกากร ดังนี้ หากประเทศจีนเลือกที่จะพัฒนาประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีโดยเชื่อมโยงการกำหนดราคาโอนและราคาศุลกากร ศุลกากรจีนจะต้องปรับปรุงหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการคืนอากรให้มีความยืดหยุ่นและเปิดโอกาสให้มีการคืนอากรด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิโดยชอบธรรมที่จะได้รับคืนอากรที่ชำระไว้เกิน

⁸⁸ Deloitte (เชิงอรรถ 45) 14.

⁸⁹ เฟ้งอ้าง.

⁹⁰ เฟ้งอ้าง.

⁹¹ เฟ้งอ้าง.

4.4.5 ความตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูล แนววินิจฉัย และคำพิพากษาต่าง ๆ

ศุลกากรจีนและสรรพากรจีนยังไม่มีการทำข้อตกลงแลกเปลี่ยนข้อมูลราคาระหว่างหน่วยงาน และยังไม่มีปรากฏแนวคำวินิจฉัยของหน่วยงานหรือคำพิพากษาของศาลที่เปิดเผยเป็นข้อมูลสาธารณะ อย่างไรก็ตาม ประเทศจีนเป็นหนึ่งในไม่กี่ประเทศจากทวีปเอเชียที่ต้นตอในเรื่องนี้ โดยประเทศจีนได้นำเสนอกรณีศึกษาที่เรียกว่า “Case Study 14.2” ต่อคณะกรรมการด้านเทคนิคด้วยการประเมินราคาศุลกากร (Technical Committee on Customs Valuation: TCCV) และคณะกรรมการดังกล่าวได้มีมติอนุมัติ Case Study 14.2 ในการประชุมครั้งที่ 45 เมื่อเดือนตุลาคม 2560⁹² ปัจจุบัน Case Study 14.2 ถูกบรรจุไว้ในภาคผนวก 7 ของคู่มือการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนของของนำเข้าฉบับปี พ.ศ. 2561 ที่จัดทำโดยองค์การศุลกากรโลก (WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018)⁹³

Case Study 14.2 นำเสนอประสบการณ์ที่ศุลกากรจีนใช้ข้อมูลจากรายงานราคาโอน (Transfer Pricing Report) ของผู้นำเข้าที่กำหนดราคาโอนของของนำเข้าด้วยวิธีราคาขายต่อไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขาย ซึ่งศุลกากรจีนพบว่า เมื่อนำราคา Arm’s Length ที่คำนวณโดยการใช่วิธีราคาขายต่อไปพิจารณาราคาซื้อขายในฝั่งของศุลกากรแล้ว ปรากฏว่า ราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงเป็นราคาที่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์กันระหว่างคู่สัญญา เนื่องจากเมื่อพิจารณาจากสภาพแวดล้อมการขายโดยใช้ข้อมูลจาก Transfer Pricing Report อัตรากำไรขั้นต้นจากการขายสินค้าเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญและไม่สอดคล้องกับราคา Arm’s Length ที่ได้ตกลงกันไว้ล่วงหน้า ในกระบวนการทำความตกลงราคาล่วงหน้ากับหน่วยงานสรรพากร (APA) ดังนั้น ราคาซื้อขายที่ผู้นำเข้าสำแดงจึงเป็นราคาที่ศุลกากรที่ไม่อาจยอมรับได้ภายใต้ระบบราคาเกตต์ ศุลกากรจีนจึงได้แนะนำให้ผู้เสียภาษีใช้วิธีราคาหักทอน (Deductive Value) แทน⁹⁴

เมื่อพิจารณาแนวทางของประเทศต่าง ๆ ข้างต้นแล้ว พบว่า แนวทางของประเทศออสเตรเลียเป็นแนวทางที่วางหลักเกณฑ์ไว้ชัดเจนที่สุด โดยมีการระบุประเภทของเอกสารราคาโอนที่ผู้นำเข้าควรนำไปแสดงต่อหน่วยงานศุลกากรเพื่อประกอบการพิจารณาราคาศุลกากร นอกจากนี้ ประเทศออสเตรเลียยังมีทางปฏิบัติที่มีความยืดหยุ่นและสนับสนุนการเชื่อมโยงระหว่างกาหนด

⁹² ‘Second case study on transfer pricing and Customs valuation’ (WCO, 30 October 2017) <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2017/october/second-case-study-on-transfer-pricing-and-customs-valuation.aspx>> สืบค้นเมื่อ 25 พฤศจิกายน 2565.

⁹³ WCO, Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018 93-96 <<https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf>> สืบค้นเมื่อ 25 พฤศจิกายน 2565.

⁹⁴ เฟ้งอ้าง 95.

ราคาโอนและราคาตุลาการที่ประเทศไทยสามารถนำไปศึกษาเป็นต้นแบบเพื่อประโยชน์ในการจัดทำแนวปฏิบัติหรือแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยรายละเอียดจะกล่าวในหัวข้อถัดไป

5. การนำประสบการณ์ของต่างประเทศมาปรับใช้ในบริบทของประเทศไทย

ประเทศไทยมีหน่วยงานจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีเงินได้แยกต่างหากจากกัน กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจในการจัดเก็บอากรขาเข้าจากของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร และกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ รวมถึงกำกับดูแลด้านราคาโอนของนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน แม้ว่าทั้งกรมศุลกากรและกรมสรรพากรต่างก็อยู่ภายใต้สังกัดกระทรวงการคลัง⁹⁵ แต่การปฏิบัติภารกิจและการใช้อำนาจบริหารถูกแบ่งแยกออกจากกันอย่างชัดเจน เว้นแต่กรณีที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมหนึ่งไปปฏิบัติหน้าที่แทนเจ้าหน้าที่อีกกรมหนึ่ง เช่น กรณีการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้านำเข้าแทนเจ้าหน้าที่สรรพากร⁹⁶ แต่ในภาพรวมแล้วแต่ละกรมต่างก็มีอำนาจเต็มในการจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของตน ด้วยเหตุนี้ ความร่วมมือในการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกรมจึงยังมีไม่มากนัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแลกเปลี่ยนข้อมูลด้านราคาที่ยังไม่สมบูรณ์และเข้าถึงได้แต่เพียงเจ้าหน้าที่ในบางตำแหน่งและบางระดับ⁹⁷ ทำให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องจำนวนมากเผชิญอุปสรรคในการเข้าถึงข้อมูลราคาเมื่อต้องทำการตรวจประเมิน อีกทั้งประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่กำหนดห้ามเจ้าหน้าที่เปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีอย่างเคร่งครัด⁹⁸ จึงเป็นข้อจำกัดในการแลกเปลี่ยนข้อมูลราคาเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีอากร ในขณะเดียวกันข้อจำกัดและความไม่เชื่อมโยงดังกล่าวก็เป็นอุปสรรคทางการค้าของผู้ประกอบการที่ไม่สามารถกำหนดราคาตามหลักเกณฑ์ที่แน่นอนได้ เนื่องจากราคาที่กรมหนึ่งยอมรับ อาจจะไม่ใช่ว่าราคาที่อีกกรมหนึ่งยอมรับก็ได้

ประเทศไทยนำเอาหลักเกณฑ์ว่าด้วยการกำหนดราคาตุลาการภายใต้ระบบราคาเกตต์มาบังคับใช้ โดยอนุวัติการเป็นกฎหมายภายใน ตามมาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ประกอบกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาตุลาการ พ.ศ. 2560 ซึ่งวางหลักเกณฑ์ วิธีการ และ

⁹⁵ เป็นการแบ่งส่วนราชการตามพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2545 มาตรา 11.

⁹⁶ ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 56) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 20 สิงหาคม พ.ศ. 2555 ข้อ 2 (1).

⁹⁷ สัมภาษณ์ เจ้าหน้าที่กองตรวจสอบอากร กรมศุลกากร (ห้องประชุมกองกฎหมาย กรมศุลกากร, 24 เมษายน 2567) และเจ้าหน้าที่ตำแหน่งนักวิชาการสรรพากรชำนาญการ, กองมาตรฐานการจัดเก็บภาษี กรมสรรพากร (ผ่านแอปพลิเคชัน MS Team, 24 มิถุนายน 2567).

⁹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 10 กำหนดว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ ได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใด หรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”.

เงื่อนไขในการกำหนดราคาบุคลากรของของที่นำเข้ามาในประเทศไทยให้สอดคล้องกับระบบราคาเกตต์ โดยการใช้วิธีกำหนดราคาบุคลากร 6 วิธี ตามลำดับก่อนหลัง และนิยาม “ความสัมพันธ์กัน” ถูกกำหนดไว้ในประกาศกรมบุคลากรที่ 59/2546 เรื่อง การตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2546 ซึ่งยังมีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันเนื่องจากไม่ขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัติบุคลากร พ.ศ. 2560 ที่มีการตราขึ้นในภายหลัง นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ที่ต้องดำเนินการกำหนดราคาบุคลากรตามขั้นตอนที่กำหนดในประมวลระเบียบปฏิบัติบุคลากร หมวด 2 บทที่ 2 เรื่อง การกำหนดราคาบุคลากร

ส่วนหลักเกณฑ์การกำหนดราคาโอนปรากฏอยู่ในมาตรา 71 ทวิ มาตรา 71 ตรี และ มาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎหมายลำดับรองอีกหลายฉบับ ที่บังคับใช้ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี 2562 เป็นต้นมา⁹⁹ รวมถึงคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ได้นำมาใช้ในการพิจารณาเรื่องการกำหนดราคาโอนเป็นเวลานานมาแล้วและปัจจุบันก็ยังไม่ถูกยกเลิกไป แม้ว่าภายหลังจะมีบทบัญญัติเรื่องการกำหนดราคาโอนเป็นการเฉพาะมาบังคับใช้แล้วก็ตาม อย่างไรก็ตาม การกำหนดราคาโอนตามกฎหมายใหม่ (มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร) เพิ่งเริ่มบังคับใช้เป็นเวลาไม่นาน จึงยังไม่ปรากฏว่ามีกรณีที่กรมสรรพากรทำการประเมินภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าว¹⁰⁰ และยังคงขาดข้อมูลสถิติที่จะนำไปวิเคราะห์ว่า หากต้องมีการปรับปรุงราคาบุคลากรหรืออากรขาเข้าตามการปรับปรุงราคาโอนโดยจัดทำเป็นแนวปฏิบัติ จะมีความเหมาะสมหรือเกิดปัญหาในทางปฏิบัติอย่างไร หรือไม่

เมื่อพิจารณาจากประเทศที่ทำการศึกษาทั้ง 4 ประเทศ ได้แก่ สหรัฐอเมริกา แคนาดา ออสเตรเลีย และจีน พบว่า ประเทศต่าง ๆ ดังกล่าวมีมาตรการแก้ไขปัญหาค่าความเชื่อมโยงในการกำหนดราคาบุคลากรและราคาโอนโดยจัดทำเป็นแนวปฏิบัติ ที่ยอมให้มีการปรับปรุงราคาบุคลากรหรืออากรขาเข้าตามการปรับปรุงราคาโอน และมีมาตรการที่ช่วยบรรเทาความรับผิดชอบที่ผู้ประกอบการต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติมตามการปรับปรุงราคาโอน รวมทั้งเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าในกรณีที่ได้เสียอากรขาเข้าไว้เกิน โดยใช้กลไกที่ยอมให้ผู้เสียภาษีปรับปรุงราคาบุคลากรตามการปรับปรุงราคาโอนโดยสมัครใจ (หรือที่เรียกว่า voluntary disclosure) รวมถึงการทำความเข้าใจราคาล่วงหน้าที่กำหนดเงื่อนไขว่า ผู้ประกอบการที่ทำความเข้าใจราคาล่วงหน้ากับหน่วยงานจัดเก็บภาษี จะได้รับการบรรเทาภาระอากรขาเข้าที่ต้องเสียเพิ่มเติมในรูปแบบของการไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม หรือ

⁹⁹ เป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561

¹⁰⁰ สัมภาษณ์ เจ้าหน้าที่ตำแหน่งนักตรวจสอบภาษีชำนาญการ, กองบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร (ผ่านแอปพลิเคชัน MS Team, 21 มิถุนายน 2567).



เสียในอัตราลด และมีสิทธิขอคืนอากรขาเข้าที่ได้เสียไว้เกินภายในระยะเวลาที่กำหนด ทั้งหมดนี้เป็นมาตรการที่สร้างความชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีระหว่างหน่วยงาน ลดการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมและซ้ำซ้อน ซึ่งมาตรการในลักษณะนี้ยังไม่มีการนำมาบังคับใช้ในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางการแก้ไขปัญหาของทั้ง 4 ประเทศที่ทำการศึกษาพบว่า แนวทางของประเทศออสเตรเลียมีความเหมาะสมที่จะนำมาประยุกต์ใช้ในบริบทของประเทศไทยมากกว่าแนวทางของประเทศอื่น ๆ เนื่องจากแนวทางของประเทศออสเตรเลียสนับสนุนการเชื่อมโยงการปรับปรุงราคาศุลกากรตามการปรับปรุงราคาโอน โดยมีการจัดทำแนวปฏิบัติที่ PS2009/21 (Practice Statement PS2009/21) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2552 และที่ B_IND08 (Practice Statement No: B_IND08) ลงวันที่ 12 เมษายน พ.ศ. 2556 ที่ประกอบไปด้วยขั้นตอนปฏิบัติที่ชัดเจน มีข้อกำหนดว่าต้องใช้เอกสารอะไรบ้างในการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรและกรมศุลกากร มีวิธีการชำระอากรขาเข้าเพิ่มเติมและการขอคืนอากรที่เป็นระบบ ทำให้ผู้เสียภาษีรู้ได้อย่างแน่นอนว่าต้องกำหนดราคาสินค้านำเข้าอย่างไร ต้องไปขอราคาล่วงหน้ากับหน่วยงานศุลกากรและหน่วยงานสรรพากรหรือไม่ และเมื่อได้กำหนดราคาล่วงหน้าแล้ว ตนมีสิทธิและหน้าที่อะไรบ้าง โดยเป็นแนวทางที่ชัดเจนกว่าแนวทางของสหรัฐฯ และแคนาดา ส่วนแนวทางของประเทศจีนแม้จะสนับสนุนความเชื่อมโยงระหว่างการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอน แต่เนื่องจากยังไม่ปรากฏรายละเอียดหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนและเป็นระบบ จึงอาจเป็นอุปสรรคในการนำมาเป็นต้นแบบของประเทศไทย

อนึ่ง การนำมาตรการตามตัวอย่างของต่างประเทศมาปรับใช้ในบริบทของประเทศไทยควรต้องทำในรูปของ “กฎ” หรือ “กฎหมาย”¹⁰¹ มิใช่จัดทำเป็นเพียง “แนวปฏิบัติ” อย่างของต่างประเทศ ทั้งนี้เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นการใช้อำนาจรัฐบังคับเอากับทรัพย์สินของประชาชน การบังคับใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องเป็นไปอย่างเคร่งครัด¹⁰² บรรดาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจึงต้องมีความชัดเจนและแน่นอนที่จะทำให้ผู้เสียภาษีรับรู้ถึงสิทธิและหน้าที่ของตนว่าต้องเสียภาษีอย่างไรและเมื่อใด โดยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวอย่างน้อยต้องมีศักดิ์เป็นกฎหมายจึงจะนำไปบังคับใช้ในทางที่ไม่เป็นคุณต่อตัวผู้เสียภาษีได้ ทั้งนี้แนวคำพิพากษาศาลฎีกาในหลาย ๆ คดี ก็สนับสนุนหลักคิดดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3691/2545 ที่ 7341/2547 และที่ 31/2550 ที่วินิจฉัยว่า คำสั่งหรือแนวปฏิบัติของหน่วยงาน (เช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. ... ฉบับต่าง ๆ) เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในให้เจ้าหน้าที่ได้ยึดถือปฏิบัติ

¹⁰¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 กำหนดนิยามของคำว่า “กฎ” ว่าหมายถึง “พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ”.

¹⁰² ชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 10, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา 2558) 27.

ไปในทิศทางเดียวกัน แต่ไม่ถือเป็นกฎหมายที่จะนำไปใช้ประเมินผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลภายนอกได้ ดังนั้น หากจะจัดทำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเพื่อเชื่อมโยงการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอน ในรูปแบบของ “มาตรการ” “แนวปฏิบัติ” หรือ “คำชี้แจง” ตามแนวทางของต่างประเทศ จะไม่เหมาะสม กับบริบทของประเทศไทยตามเหตุผลที่กล่าวไปแล้วข้างต้น

หากใช้ “กฎ” หรือ “กฎหมาย” เป็นเครื่องมือ ผู้เขียนเห็นว่าสามารถจัดทำเป็นกฎกระทรวง ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 16 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็น บทบัญญัติที่ให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนด “หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ ราคาและการกำหนดราคาศุลกากร” โดยกฎกระทรวงดังกล่าวจะเป็นกฎหมายเฉพาะในเรื่อง การเชื่อมโยงราคาโอนและราคาศุลกากร เพิ่มเติมจากกฎกระทรวงการกำหนดและการใช้ราคาศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีผลบังคับใช้อยู่แล้วในปัจจุบัน โดยกฎกระทรวงที่จะตราขึ้นใหม่ ควรครอบคลุม หลักการที่รองรับความเชื่อมโยงระหว่างราคาโอนและราคาศุลกากร ดังนี้

(1) ให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรนำข้อมูลราคาโอนที่กรมสรรพากรรับรองแล้วว่าเป็นราคา Arm's Length ไปประกอบการพิจารณาราคาซื้อขายของนำเข้าที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน โดยข้อมูล ราคาโอนดังกล่าว อาจเป็นข้อมูลที่ผ่านกระบวนการ APA หรือเป็นข้อมูลจากผลการศึกษาหรือรายงาน ราคาโอนที่กรมสรรพากรรับรอง

(2) หากผู้ประกอบการถูกปรับปรุงราคาโอนที่มีผลให้ต้องปรับเพิ่มราคาศุลกากรของนำเข้า ให้ผู้ประกอบการรายนั้นมีสิทธิขอปรับปรุงใบขนสินค้าขาเข้าและชำระอากรขาเข้าเพิ่มเติมจากที่เสียไว้ขาด โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีที่ได้เคยยื่นข้อมูลราคาโอนไว้กับกรมศุลกากรตาม (1) หรือเสียเงินเพิ่ม ในอัตราลดในกรณีที่ไม่เคยยื่นข้อมูลราคาโอนไว้กับกรมศุลกากร ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต้องยื่นคำร้อง ขอเสียอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาและตามเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนด

(3) หากผู้ประกอบการถูกปรับปรุงราคาโอนที่มีผลให้ต้องปรับลดราคาศุลกากรของนำเข้า ให้ผู้ประกอบการรายนั้นมีสิทธิขอปรับปรุงใบขนสินค้าขาเข้าและขอคืนอากรที่เสียไว้เกิน ทั้งนี้ ผู้ประกอบการต้องยื่นคำร้องขอคืนอากรภายในกำหนดเวลาและตามเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากร ประกาศกำหนด

6. บทสรุป

แนวปฏิบัติของต่างประเทศที่มุ่งเชื่อมโยงการกำหนดราคาศุลกากรและราคาโอนแสดงให้เห็นว่า นานาประเทศต่างก็ตระหนักถึงปัญหาที่เกิดจากความไม่สอดคล้องกันของการกำหนดราคา อันจะ ก่อให้เกิดการระคายกับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่ต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนว่าราคาของ ที่สำแดงเป็นราคาที่เหมาะสมในทั้ง 2 ระบบราคาหรือไม่

แม้ว่าระบบราคาตุลาการและราคาโอนจะมีที่มาแตกต่างกัน และไม่อาจหลอมรวมเป็นระบบราคาเดียวกันได้ เพราะมีแนวคิดในเชิงทฤษฎีที่แตกต่างกัน โดยการกำหนดราคาตุลาการมักพิจารณาแยกเป็นรายการของนำเข้า แต่การกำหนดราคาโอนพิจารณาจากผลกำไร/ขาดทุนของทั้งกิจการในภาพรวม ทำให้สาระสำคัญของการกำหนดราคาอาจไม่สอดคล้องกันทั้งหมดเสียทีเดียว แต่หัวใจของทั้ง 2 ระบบราคา ต่างก็มุ่งสกัดกั้นราคาที่ไม่สอดคล้องกับราคาที่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนด ดังนั้น ถึงแม้ว่าการบังคับใช้วิธีการกำหนดราคาทั้ง 2 ระบบจะยังคงต้องทำแยกต่างหากจากกัน แต่การนำข้อมูลในอีกระบบราคาหนึ่งมาประกอบการพิจารณาการกำหนดราคาในอีกระบบหนึ่งย่อมเป็นสิ่งที่สามารถทำได้และเป็นประโยชน์ เพราะนอกจากจะช่วยลดภาระของผู้เสียภาษีที่ต้องจัดเตรียมข้อมูลราคาหลายชุดแล้ว ยังลดความเสี่ยงที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะถูกโต้แย้งความชอบของกระบวนการกำหนดราคาของนำเข้าที่ผู้ซื้อและผู้ขายมีความสัมพันธ์กัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการกำหนดราคาของกลุ่มบริษัทข้ามชาติที่ขยายขอบเขตการประกอบธุรกิจออกไปทั่วโลก ดังนี้ การศึกษาแนวทางของต่างประเทศที่มีประสบการณ์ในการรับมือกับประเด็นปัญหาดังกล่าวจึงเป็นหนทางที่เหมาะสมเพื่อสรรหาวิธีการที่ดีที่สุดที่จะนำมาใช้จัดการกับปัญหาในบริบทของประเทศไทย